



**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ
ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΣΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (ΜΒΑ)**

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ:

«ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ»

Αικατερίνη Λυτινάκη

Επιβλέπων Καθηγητής: Ιωάννης Σώρρος

Πειραιάς, 2013

Αφιερώνεται στους γονείς μου, Γιάννη και Ναυσικά

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ

ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Λυτινάκη Αικατερίνη

Σημαντικοί Όροι: Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, Διαχείριση Αποτελεσμάτων, Δημιουργική Λογιστική

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην παρούσα διπλωματική εργασία αναλύεται το θέμα των Ελεγκτικών Προτύπων και της διαχείρισης των αποτελεσμάτων. Σκοπός της εργασίας είναι η παράθεση και ο συσχετισμός των ισχυόντων Ελληνικών και Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων, με βάση τα οποία ασκείται ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων και των διάφορων πρακτικών διαχείρισης αποτελεσμάτων, οι οποίες εφαρμόζονται από κάποιες επιχειρήσεις, προκειμένου να επιτύχουν την παραποίηση των δεδομένων που περιέχονται στις οικονομικές τους καταστάσεις και συνεπώς, του οικονομικού τους αποτελέσματος.

Στο πρώτο κεφάλαιο, το οποίο αποτελεί και την εισαγωγή της διπλωματικής εργασίας, γίνεται αναφορά στο εννοιολογικό πλαίσιο και τη χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων και στη σημασία και την αναγκαιότητα της άσκησης ελέγχου επί αυτών. Οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν στους χρήστες, πληροφορίες αναφορικά με την πορεία μίας οικονομικής οντότητας. Για το λόγο αυτό, θα πρέπει να έχουν συγκεκριμένα γενικά χαρακτηριστικά και να εφαρμόζονται οι αρχές που ορίζονται από το εκάστοτε ισχύον λογιστικό πλαίσιο κατά την κατάρτιση τους. Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων πιστοποιεί την ποιότητα των περιεχόμενων πληροφοριών και τους προσδίδει αξιοπιστία.

Στο δεύτερο κεφάλαιο, γίνεται μία εισαγωγή στην έννοια των ελεγκτικών προτύπων και έπειτα, ακολουθεί η παράθεση των ισχυόντων Ελληνικών και Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων, τα οποία χρησιμοποιούνται κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Στο τέλος αυτού του κεφαλαίου, γίνεται μία σύγκριση των περιεχομένων και της καθοδήγησης που παρέχεται από τα Ελληνικά και τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα.

Το τρίτο κεφάλαιο αναλύει το φαινόμενο της διαχείρισης των αποτελεσμάτων που εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις εκείνες που επιδιώκουν τον επηρεασμό των στοιχείων των οικονομικών τους καταστάσεων. Αρχικά, επιχειρείται μία εννοιολογική προσέγγιση της διαχείρισης των αποτελεσμάτων, ενός όρου στον οποίο έχουν δοθεί διάφοροι ορισμοί στη διεθνή βιβλιογραφία. Στη συνέχεια, παρουσιάζονται αναλυτικά τα κίνητρα που ωθούν τα διοικητικά στελέχη μίας επιχείρησης στην άσκηση της διαχείρισης των αποτελεσμάτων της. Έπειτα, ακολουθεί η περιγραφή των πρακτικών που ασκούν ορισμένες επιχειρήσεις που επιδιώκουν να αλλοιώσουν την εικόνα των οικονομικών τους καταστάσεων και του

οικονομικού τους αποτελέσματος, καθώς και η ταξινόμηση του επιπέδου των πρακτικών αυτών, οι οποίες μπορεί να χαρακτηρίζονται από νόμιμες έως αθέμιτες ενέργειες. Στη συνέχεια, παρουσιάζεται ο τρόπος εντοπισμού και αντιμετώπισης της εφαρμογής των πρακτικών αυτών μέσω των Ελληνικών και των Διεθνών Προτύπων. Τέλος, αναφέρονται τα στοιχεία που παρουσιάζει μία επιχείρηση, η οποία ασκεί διαχείριση των αποτελεσμάτων της και αποτελούν ένδειξη της κατάρρευσης της λόγω της εφαρμογής πρακτικών παραποίησης στα οικονομικά της δεδομένα.

Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζεται το θέμα της διαχείρισης των αποτελεσμάτων από κάποιες επιχειρήσεις στην Ελλάδα. Αρχικά, δίνεται μία εικόνα του οικονομικού περιβάλλοντος στη χώρα και έπειτα, αναφέρονται οι λόγοι ύπαρξης της διαχείρισης αποτελεσμάτων σε αυτήν. Στη συνέχεια, παρατίθενται αναλυτικά οι λογιστικές επιλογές που γίνονται πιο συχνά από ελληνικές επιχειρήσεις που παραποιούν τα οικονομικά τους δεδομένα. Περιγράφεται η έννοια του κάθε λογαριασμού που υπόκειται σε αλλοίωση, αναφέρονται οι γνωστοποιήσεις που οφείλουν να γίνονται για καθένα από αυτούς τους λογαριασμούς με βάση τα Δ.Λ.Π. και τέλος, παρουσιάζεται ο τρόπος που γίνεται η παραποίηση αυτών των λογαριασμών. Κατόπιν, αναφέρονται ενδεικτικά κάποιους τρόπους εντοπισμού της διαχείρισης των αποτελεσμάτων που μπορούν να χρησιμοποιήσουν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να ευχαριστήσω ιδιαιτέρως τους γονείς μου, Γιάννη και Ναυσικά, για την έμπρακτη υποστήριξη τους κατά τη διάρκεια των σπουδών μου, καθώς και τα αδέρφια μου, Δημήτρη και Εύη, για την συμπαράστασή τους.

Επίσης, θα ήθελα να εκφράσω τις ευχαριστίες μου στον επιβλέποντα καθηγητή κ. Γιάννη Σώρο για την ουσιαστική συμβολή του κατά την εκπόνηση αυτής της διπλωματικής εργασίας.

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Περίληψη	II
Ευχαριστίες	IV
Περιεχόμενα	V
Κεφάλαιο 1: Εισαγωγή	
1.1. Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων	1
1.1.1. Εννοιολογικό Πλαίσιο και Χρησιμότητα Οικονομικών Καταστάσεων	1
1.1.2. Γενικά Χαρακτηριστικά Οικονομικών Καταστάσεων	3
1.1.3. Λογιστικές Πολιτικές και Αρχές Κατάρτισης Οικονομικών Καταστάσεων	6
1.2. Έλεγχος	9
1.2.1. Σημασία και Αναγκαιότητα Ελέγχου Οικονομικών Καταστάσεων	9
1.2.2. Στάδια Ελεγκτικής Διαδικασίας	10
Βιβλιογραφία 1^{ου} Κεφαλαίου	15
Κεφάλαιο 2: Ελληνικά και Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα	
2.1 Έννοια Ελεγκτικών Προτύπων	17
2.2 Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα	18
2.1.1. Εισαγωγικά Θέματα	20
2.1.2. Γενικές Αρχές και Ευθύνες	22
2.1.3. Αξιολόγηση και Αντιμετώπιση του Ελεγκτικού Κινδύνου	25
2.1.4. Ελεγκτική Μαρτυρία	29
2.1.5. Χρησιμοποίηση της Εργασίας Τρίτων	36
2.1.6. Ελεγκτικά Συμπεράσματα και Πιστοποιητικά	37
2.1.7. Εξειδικευμένοι Έλεγχοι	40
2.3 Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα	41
2.3.1. Διεθνές Πρότυπο Δικλίδων Ποιότητας 1	43
2.3.2. Γενικές Αρχές και Ευθύνες	43
2.3.3. Εκτίμηση Κινδύνου και Ανταπόκριση στους Εκτιμώμενους Κινδύνους	49
2.3.4. Ελεγκτική Τεκμηρίωση	53
2.3.5. Χρησιμοποίηση Εργασίας Άλλων Ελεγκτών Ή Τρίτων	60
2.3.6. Συμπεράσματα Ελέγχου και Εκθέσεις	63
2.3.7. Εξειδικευμένοι Τομείς	66
2.4. Σύγκριση Ελληνικών και Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων	68
Βιβλιογραφία 2^{ου} Κεφαλαίου	73
Κεφάλαιο 3: Διαχείριση Αποτελεσμάτων	
3.1. Έννοια της Διαχείρισης Αποτελεσμάτων	74
3.2. Κίνητρα Διαχείρισης Αποτελεσμάτων	78
3.2.1. Κίνητρα λόγω Συμβατικών Υποχρεώσεων	78
3.2.1.1. Δανειακές Συμβάσεις	78
3.2.1.2. Ανταμοιβή Διοίκησης	79
3.2.1.3. Διαπραγμάτευση με Συνδικάτα	80

3.2.2.	Κίνητρα λόγω Λειτουργίας Κεφαλαιαγοράς	81
3.2.2.1.	Χρηματοοικονομικοί Αναλυτές	81
3.2.2.2.	Χρηματιστήριο	82
3.2.2.3.	Ανταγωνισμός - Συγχωνεύσεις - Εξαγορές	83
3.2.2.4.	Εξομάλυνση Οικονομικού Αποτελέσματος	84
3.2.2.5.	Μερισματική Πολιτική	84
3.2.3.	Κίνητρα λόγω Ρυθμιστικού Πλαισίου	85
3.2.3.1.	Ρυθμιστικό Πλαίσιο Κλάδου	85
3.2.3.2.	Αντιμονοπωλιακές Ρυθμίσεις	85
3.2.3.3.	Προσπάθεια Φοροδιαφυγής	86
3.3.	Πρακτικές Διαχείρισης Αποτελεσμάτων	86
3.3.1.	Ταξινόμηση Επιπέδου Πρακτικών Διαχείρισης Αποτελεσμάτων	87
3.3.1.1.	Στρατηγική Καλύτερης Συσχέτισης	87
3.3.1.2.	Μεταβολή Λογιστικών Πρακτικών με Πλήρη Αποκάλυψη	88
3.3.1.3.	Μεταβολή Λογιστικών Πρακτικών χωρίς Αποκάλυψη	88
3.3.1.4.	Χρήση μη Επιτρεπόμενων Λογιστικών Πρακτικών	88
3.3.1.5.	Απάτη	89
3.3.2.	Κατηγορίες Πρακτικών Διαχείρισης Αποτελεσμάτων	89
3.3.2.1.	Λογιστική Κάθαρση (Big Bath Charges)	90
3.3.2.2.	Δημιουργική Λογιστική μέσω Εξαγοράς Επιχειρήσεων (Creative Acquisition Accounting)	90
3.3.2.3.	Δημιουργούμενα Αποθεματικά (Cookie Jar Reserves)	91
3.3.2.4.	Ουσιαστικότητα (Materiality)	93
3.3.2.5.	Αναγνώριση Εσόδων (Revenue Recognition)	94
3.3.3.	Αντιμετώπιση των Πρακτικών της Διαχείρισης Αποτελεσμάτων μέσω των Ελεγκτικών Προτύπων	94
3.3.3.1.	Λογιστική Κάθαρση και Ελεγκτικά Πρότυπα	96
3.3.3.2.	Εξαγορά Επιχειρήσεων και Ελεγκτικά Πρότυπα	97
3.3.3.3.	Δημιουργούμενα Αποθεματικά και Ελεγκτικά Πρότυπα	98
3.3.3.4.	Ουσιαστικότητα και Ελεγκτικά Πρότυπα	99
3.3.3.5.	Αναγνώριση Εσόδων και Ελεγκτικά Πρότυπα	100
3.4.	Στοιχεία Κατάρρευσης μίας Επιχείρησης λόγω Διαχείρισης Αποτελεσμάτων	102
3.4.1.	Μείωση Κύκλου Εργασιών	102
3.4.2.	Πίεση για Ικανοποίηση Προσδοκιών	103
3.4.3.	Προσπάθεια Λογιστικής Λύσης	103
3.4.4.	Κίνδυνος Έκφρασης Γνώμη Ελεγκτή	103
3.4.5.	Ανεπαρκής Σκεπτικισμός Χρηστών	104
3.4.6.	Διεξαγωγή Έρευνας Ρυθμιστικών Αρχών	105
3.4.7.	Μαζική Απώλεια Φήμης	105
Βιβλιογραφία 3^{ου} Κεφαλαίου		106
Κεφάλαιο 4: Διαχείριση Αποτελεσμάτων στην Ελλάδα		
4.1.	Οικονομικό Περιβάλλον στην Ελλάδα	110
4.2.	Λόγοι Ύπαρξης των Πρακτικών Διαχείρισης Αποτελεσμάτων στην Ελλάδα	112
4.3.	Λογιστικές Επιλογές για Διαχείριση Αποτελεσμάτων	113

4.3.1.	Αποσβέσεις Παγίων	113
4.3.1.1.	Έννοια των Αποσβέσεων Παγίων	114
4.3.1.2.	Λόγοι Χρήσης των Αποσβέσεων Παγίων	114
4.3.1.3.	Μέθοδοι των Αποσβέσεων Παγίων	115
4.3.1.4.	Γνωστοποιήσεις των Αποσβέσεων Παγίων	116
4.3.1.5.	Αποσβέσεις Παγίων και Διαχείριση Αποτελεσμάτων	117
4.3.2.	Προβλέψεις	118
4.3.2.1.	Έννοια των Προβλέψεων	118
4.3.2.2.	Επιμέτρηση των Προβλέψεων	119
4.3.2.3.	Γνωστοποιήσεις των Προβλέψεων	119
4.3.2.4.	Προβλέψεις και Διαχείριση Αποτελεσμάτων	120
4.3.3.	Αποθέματα - Κόστος Παραγωγής	121
4.3.3.1.	Έννοια των Αποθεμάτων	121
4.3.3.2.	Κατηγορίες των Αποθεμάτων	122
4.3.3.3.	Απογραφή των Αποθεμάτων	122
4.3.3.4.	Επιμέτρηση των Αποθεμάτων	123
4.3.3.5.	Μέθοδοι Υπολογισμού του Κόστους Αποθεμάτων	124
4.3.3.6.	Αναγνώριση των Αποθεμάτων	125
4.3.3.7.	Γνωστοποιήσεις των Αποθεμάτων	125
4.3.3.8.	Κόστος Παραγωγής	126
4.3.3.9.	Αποθέματα και Διαχείριση Αποτελεσμάτων	127
4.3.4.	Λογαριασμοί Ενεργητικού	128
4.3.4.1.	Έννοια του Ενεργητικού	128
4.3.4.2.	Λογαριασμοί Ενεργητικού και Διαχείριση Αποτελεσμάτων	128
4.3.5.	Συμμετοχές σε Επιχειρήσεις	129
4.3.5.1.	Έννοια των Συμμετοχών σε Επιχειρήσεις	129
4.3.5.2.	Γνωστοποιήσεις των Συμμετοχών σε Επιχειρήσεις	130
4.3.5.3.	Συμμετοχές σε Επιχειρήσεις και Διαχείριση Αποτελεσμάτων	132
4.3.6.	Συναλλαγές σε Ξένο Νόμισμα	132
4.3.6.1.	Έννοια των Συναλλαγών σε Ξένο Νόμισμα	132
4.3.6.2.	Συναλλαγματική Διαφορά	134
4.3.6.3.	Γνωστοποιήσεις των Συναλλαγών σε Ξένο Νόμισμα	135
4.3.6.4.	Συναλλαγές σε Ξένο Νόμισμα και Διαχείριση Αποτελεσμάτων	135
4.3.7.	Έσοδα	135
4.3.7.1.	Έννοια του Εσόδου	135
4.3.7.2.	Επιμέτρηση Εσόδου	136
4.3.7.3.	Αναγνώριση της Συναλλαγής	137
4.3.7.4.	Γνωστοποιήσεις Εσόδων	140
4.3.7.5.	Έσοδα και Διαχείριση Αποτελεσμάτων	141
4.3.8.	Ειδικοί Εσωτερικοί Λογιστικοί Χειρισμοί	141
4.3.8.1.	Ειδικοί Εσωτερικοί Λογιστικοί Χειρισμοί και Διαχείριση Αποτελεσμάτων	141
4.4.	Τρόποι Εντοπισμού της Διαχείρισης Αποτελεσμάτων	142
	Βιβλιογραφία 4^{ου} Κεφαλαίου	146

Κεφάλαιο 5: Συμπεράσματα	148
Βιβλιογραφία Διπλωματικής	154
Ελληνική Βιβλιογραφία	154
Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία	156

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1. Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων

1.1.1. Εννοιολογικό Πλαίσιο και Χρησιμότητα Οικονομικών Καταστάσεων

Οι οικονομικές μονάδες έχουν την υποχρέωση να γνωστοποιούν στο περιβάλλον τους ορισμένες πληροφορίες, οι οποίες είναι αναγκαίες για τη διενέργεια εκτιμήσεων και τη λήψη ορθολογικών οικονομικών αποφάσεων. Συνεπώς, οι οικονομικές μονάδες για την ενημέρωση και πληροφόρηση των διαφόρων ενδιαφερόμενων μερών καταρτίζουν και δημοσιεύουν ένα αριθμό από οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες αποτελούν μία δομημένη απεικόνιση της οικονομικής θέσης και επίδοσης τους σε μία δεδομένη χρονική στιγμή.

Οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούν μία επίσημη καταγραφή της οικονομικής δραστηριότητας μίας επιχείρησης με λεπτομερή παρουσίαση των χρηματοοικονομικών της στοιχείων. Τα στοιχεία αυτά προκύπτουν από την απλούστευση, τη συμπύκνωση και το άθροισμα μεγάλου όγκου δεδομένων που προέρχονται από το λογιστικό σύστημα της επιχείρησης. Οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούν μία από τις βασικότερες μεθόδους πληροφόρησης και παρουσίασης των οικονομικών στοιχείων μίας επιχείρησης στο εξωτερικό της περιβάλλον, καθώς επιτρέπουν τη διερεύνηση και τη μελέτη των οικονομικών συνθηκών κάτω από τις οποίες λειτουργεί. Παρουσιάζουν την περιουσιακή διάρθρωση της και συγκεκριμένα, εμφανίζουν τις πηγές από τις οποίες έχουν αντληθεί τα κεφάλαια της, τις επενδύσεις στις οποίες έχουν χρησιμοποιηθεί, καθώς και τα οικονομικά αποτελέσματα αυτής για μία ορισμένη χρονική περίοδο.

Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφορίες για την πορεία μίας οικονομικής οντότητας και τη θέση της μέσα στον κοινωνικοοικονομικό χώρο. Οι οικονομικές καταστάσεις είναι χρήσιμες σε ένα ευρύ κύκλο χρηστών, προκειμένου αυτοί να προβαίνουν σε διαπιστώσεις για τα θέματα που τους ενδιαφέρουν και να λαμβάνουν τις αντίστοιχες αποφάσεις. Οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν, επίσης, τα αποτελέσματα της διαχείρισης των πόρων από τη διοίκηση. Για να επιτύχουν αυτό το σκοπό, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες σχετικές με τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα ίδια κεφάλαια, τα έσοδα και τα έξοδα, συμπεριλαμβανομένων των κερδών και ζημιών, τις εισφορές από τους ιδιοκτήτες, καθώς

και τις διανομές προς αυτούς και τις ταμιακές ροές της οικονομικής οντότητας. Αυτές οι πληροφορίες βοηθούν τους χρήστες να εκτιμήσουν εκ των προτέρων τις μελλοντικές ταμιακές ροές της οικονομικής οντότητας αναφορικά με το χρόνο πραγματοποίησης τους και τη βεβαιότητα αυτών.

Συνεπώς, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν ποσοτικοποιημένες πληροφορίες σχετικά με την οικονομική κατάσταση μίας επιχείρησης για την κάλυψη των πληροφοριακών αναγκών των διαφόρων χρηστών, οι οποίοι δεν έχουν ούτε άμεση πρόσβαση στα λογιστικά της βιβλία ούτε τη δυνατότητα να αποκτήσουν ειδικές οικονομικές αναλύσεις. Το Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων αναφέρει στην παράγραφο 25 ότι γίνεται η υπόθεση ότι οι χρήστες διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις των επιχειρηματικών και οικονομικών δραστηριοτήτων και της λογιστικής, καθώς και τη θέληση να μελετήσουν τις πληροφορίες με εύλογη επιμέλεια. Οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις, επειδή έχουν ως στόχο να πληροφορήσουν τους χρηματοδότες των επιχειρήσεων, ονομάζονται και χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Οι οικονομικές καταστάσεις που περιγράφονται στο κεφάλαιο 4.1 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, καθώς και στη νομοθεσία περί ανώνυμων εταιρειών (κωδ. Ν. 2190/1920) είναι οι εξής:

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

Ενώ, σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο σε μία πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνονται οι εξής:

- Η κατάσταση οικονομικής θέσης στο τέλος της περιόδου
- Η κατάσταση συνολικών εσόδων της περιόδου
- Η κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων της περιόδου
- Η κατάσταση των ταμιακών ροών της περιόδου
- Οι σημειώσεις που περιλαμβάνουν περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις και
- Η κατάσταση οικονομικής θέσης κατά την έναρξη της πρώτης συγκριτικής περιόδου όπου μία οικονομική οντότητα εφαρμόζει αναδρομικά μία λογιστική πολιτική ή που

επαναδιατυπώνει αναδρομικά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων ή που ανακατατάσσει στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων.

Οι οικονομικές καταστάσεις για να επιτελούν αποτελεσματικά το σκοπό τους, πρέπει να είναι διαχρονικά ομοιόμορφες και συγκρίσιμες. Η διαχρονική συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων τόσο της ίδιας επιχείρησης όσο και μεταξύ επιχειρήσεων του ίδιου κλάδου ή και διαφόρων κλάδων επιτυγχάνεται με την εφαρμογή των ίδιων λογιστικών αρχών, μεθόδων και γενικότερα, διαδικασιών επεξεργασίας και ανάλυσης των οικονομικών δεδομένων των επιχειρήσεων. Αυτό εξασφαλίζεται με την τυποποίηση της λογιστικής διαδικασίας, όπως αυτή ορίζεται από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.), το οποίο προσαρμόζεται προς τις αντίστοιχες διατάξεις των Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, ώστε να ακολουθεί και να συμμορφώνεται με το πλαίσιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.). Στην χώρα μας, οι επιχειρήσεις των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο υποχρεούνται να δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις από 1.1.2003 σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. Η εναρμόνιση των παρεχόμενων οικονομικών στοιχείων επιδιώκεται από διεθνείς επαγγελματικές οργανώσεις, προκειμένου οι ενδιαφερόμενοι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να έχουν τη δυνατότητα να λαμβάνουν κατάλληλα οικονομικά και πληροφοριακά στοιχεία για τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων, παρά την ύπαρξη διαφορών στην οικονομική και κοινωνική οργάνωση κάθε χώρας. Επομένως, οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται με βάση την παροχή κοινών οικονομικών και λογιστικών πληροφοριών προς μία ευρύτερη ομάδα ενδιαφερόμενων χρηστών.

1.1.2. Γενικά Χαρακτηριστικά Οικονομικών Καταστάσεων

Ακριβοδίκαιη παρουσίαση και συμμόρφωση προς τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.)

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμιακές ροές μίας επιχείρησης. Η παρουσίαση αυτή απαιτεί την πιστή απεικόνιση των επιδράσεων των συναλλαγών και άλλων γεγονότων και συνθηκών σύμφωνα με τους ορισμούς και τα κριτήρια αναγνώρισης για τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα που παρατίθενται στο Πλαίσιο των Δ.Λ.Π. Η ακριβοδίκαιη παρουσίαση, επίσης, προϋποθέτει ότι μία οικονομική οντότητα επιλέγει και εφαρμόζει λογιστικές πολιτικές σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 (Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη), παρουσιάζει στοιχεία που περιλαμβάνουν και τις

λογιστικές πολιτικές, κατά τρόπο που παρέχει συναφή, αξιόπιστη, συγκρίσιμη και κατανοητή πληροφόρηση και τέλος, παρέχει επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις, όταν η συμμόρφωση με τις ειδικές απαιτήσεις των Δ.Λ.Π. είναι ανεπαρκής για να καταστήσει τους χρήστες ικανούς να αντιληφθούν την επίδραση των συναλλαγών ή άλλων γεγονότων και συνθηκών στη χρηματοοικονομική θέση και επίδοση της οικονομικής οντότητας.

Συνεχιζόμενη δραστηριότητα

Μία οντότητα καταρτίζει τις οικονομικές της καταστάσεις βάσει αυτής της αρχής, όταν η διοίκηση της έχει εκτιμήσει τη δυνατότητα της για συνέχιση των επιχειρηματικών της δραστηριοτήτων στο μέλλον. Όταν υπάρχει σημαντική αβεβαιότητα σχετικά με τη συνέχιση της λειτουργίας της επιχείρησης και η διοίκηση της προτίθεται να την εκκαθαρίσει ή να παύσει κάθε συναλλαγή της, το γεγονός αυτό θα πρέπει να γνωστοποιείται μαζί με τη βάση στην οποία καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις της.

Λογιστικός χειρισμός με βάση την αρχή του δεδουλευμένου

Η οικονομική οντότητα καταρτίζει τις οικονομικές της καταστάσεις με βάση την αρχή του δεδουλευμένου, με εξαίρεση τις πληροφορίες των ταμιακών ροών. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, μία οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τα στοιχεία των οικονομικών της καταστάσεων ως περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, ίδια κεφάλαια, έσοδα και έξοδα, όταν πληρούν τους όρους και τα κριτήρια αναγνώρισης που έχουν τεθεί για αυτά στο πλαίσιο των Δ.Λ.Π. Τα αποτελέσματα των συναλλαγών και των άλλων γεγονότων αναγνωρίζονται και καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία όταν πραγματοποιούνται, χωρίς να γίνεται αναφορά στη χρονική περίοδο που έγιναν οι αντίστοιχες ταμειακές εισπράξεις και πληρωμές.

Σημαντικότητα και συγκέντρωση

Μία οικονομική οντότητα παρουσιάζει τα παρόμοια στοιχεία κάθε σημαντικής κατηγορίας μεμονωμένα και τα στοιχεία διαφορετικής φύσης ή λειτουργίας ξεχωριστά, εκτός αν είναι επουσιώδη. Οι οικονομικές καταστάσεις είναι αποτέλεσμα της επεξεργασίας μεγάλου όγκου συναλλαγών ή άλλων γεγονότων, τα οποία συγκεντρώνονται σε κατηγορίες σύμφωνα με τη φύση ή τη λειτουργία τους και σχηματίζουν συγκεκριμένους λογαριασμούς στις οικονομικές καταστάσεις. Αν ένα στοιχείο δεν είναι επαρκώς σημαντικό σε μεμονωμένη βάση, αυτό συγχωνεύεται μαζί με άλλα στοιχεία. Γενικά, μία πληροφορία θεωρείται ουσιώδης, όταν η παράλειψη ή ο λανθασμένος τρόπος εμφάνισης της επηρεάζει τις αποφάσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων.

Συμψηφισμός

Η οικονομική οντότητα δεν συμψηφίζει τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις ή τα έσοδα και τα έξοδα, αλλά τα παρουσιάζει ξεχωριστά, εκτός αν αυτό απαιτείται ή επιτρέπεται από ένα Δ.Π.Χ.Α. Ο συμψηφισμός των παραπάνω στοιχείων στις διάφορες οικονομικές καταστάσεις, εκτός αν αυτός αντικατοπτρίζει την ουσία της συναλλαγής, στερεί από τους χρήστες τη δυνατότητα να αντιλαμβάνονται τις συναλλαγές που έχουν πραγματοποιηθεί και να εκτιμούν τις μελλοντικές ταμιακές ροές της οικονομικής οντότητας.

Συχνότητα αναφορών

Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει μία ολοκληρωμένη σειρά οικονομικών καταστάσεων τουλάχιστον ετησίως. Όταν μία οικονομική οντότητα αλλάζει την περίοδο αναφοράς και χρησιμοποιεί περίοδο μεγαλύτερη ή μικρότερη του ενός έτους, πρέπει να γνωστοποιεί την καλυπτόμενη περίοδο, το λόγο χρήσης της συγκεκριμένης περιόδου και το γεγονός ότι τα ποσά που παρουσιάζονται δεν είναι πλήρως συγκρίσιμα.

Συγκριτική πληροφόρηση

Η οικονομική οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί τη συγκριτική πληροφόρηση σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο για όλα τα ποσά που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου. Επίσης, θα πρέπει να περιλαμβάνει συγκριτική πληροφόρηση στην αφηγηματική και περιγραφική πληροφόρηση, όταν είναι απαραίτητη για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου.

Ομοιομορφία της παρουσίασης

Η οικονομική οντότητα πρέπει να διατηρεί την εμφάνιση και την κατάταξη των στοιχείων στις οικονομικές της καταστάσεις από τη μία περίοδο στην επόμενη, εκτός αν πραγματοποιηθεί μία σημαντική αλλαγή στο είδος των δραστηριοτήτων της ή γίνει επανεξέταση των οικονομικών της καταστάσεων και προκύψει ότι κάποια άλλη παρουσίαση ή κατάταξη θα ήταν πιο κατάλληλη βάσει των κριτηρίων για την επιλογή και εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών του Δ.Λ.Π. 8 ή απαιτούνται αλλαγές στην παρουσίαση βάσει ενός Δ.Π.Χ.Α.

1.1.3. Λογιστικές Πολιτικές και Αρχές Κατάρτισης Οικονομικών Καταστάσεων

Οι λογιστικές πολιτικές είναι οι συγκεκριμένες παραδοχές που εφαρμόζονται από την οικονομική οντότητα για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών της καταστάσεων. Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να είναι σε θέση να τις συγκρίνουν σε βάθος χρόνου, ώστε να εξατομικεύουν τις τάσεις στην οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμιακές ροές της οικονομικής οντότητας. Επομένως, πρέπει να εφαρμόζονται οι ίδιες λογιστικές πολιτικές κατά τη σύνταξη των καταστάσεων σε κάθε περίοδο και από τη μία περίοδο στην επόμενη.

Συνεπώς, οι λογιστικές πληροφορίες που παρέχονται στις οικονομικές καταστάσεις, για να είναι χρήσιμες σε κάθε ενδιαφερόμενο μέρος, θα πρέπει να έχουν ορισμένα βασικά χαρακτηριστικά και συγκεκριμένα, να είναι ποσοτικοποιημένες σε χρηματοοικονομικούς όρους, να έχουν ποιοτικά χαρακτηριστικά, να έχουν παραχθεί με την εφαρμογή των γενικά παραδεκτών λογιστικών αρχών, να βοηθούν τη διοίκηση στη διαδικασία λήψης αποφάσεων και να δημοσιοποιούνται με τη μορφή λογιστικών καταστάσεων ή εκθέσεων.

Σύμφωνα με το πλαίσιο των Δ.Λ.Π., τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που θα πρέπει να έχουν οι λογιστικές πληροφορίες των οικονομικών καταστάσεων, προκειμένου να παρουσιάζουν ουσιώδη στοιχεία που είναι αναγκαία για να τις καταστήσουν σαφείς και κατανοητές στα διάφορα ενδιαφερόμενα μέρη, είναι τα ακόλουθα:

Η κατανοητικότητα

Για να είναι οι λογιστικές πληροφορίες άμεσα κατανοητές, θα πρέπει οι χρήστες αυτών να διαθέτουν επαρκείς γνώσεις για τις οικονομικές και επιχειρηματικές δραστηριότητες, καθώς και την ικανότητα μελέτης των διαθέσιμων πληροφοριών με εύλογη επιμέλεια.

Η συνάφεια

Σύμφωνα με το πλαίσιο των Δ.Λ.Π., οι λογιστικές πληροφορίες έχουν την ιδιότητα της συνάφειας, όταν επηρεάζουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών βοηθώντας τους να εκτιμούν παρελθόντα, παρόντα ή μελλοντικά γεγονότα και να επιβεβαιώνουν ή να διορθώνουν προηγούμενες εκτιμήσεις τους. Αυτό είναι εφικτό όταν (1) η πληροφόρηση είναι έγκαιρη, ώστε να συμβάλλει στην αξιολόγηση της τρέχουσας πορείας της επιχείρησης, (2) διαθέτει προγνωστικότητα, προκειμένου να αυξάνει την ικανότητα των προβλέψεων για μελλοντικά γεγονότα και (3) έχει επιβεβαιωτική αξία για την αναπροσαρμογή ή την επαλήθευση προηγούμενων προβλέψεων.

Η ουσιαστικότητα

Η ουσιαστικότητα της πληροφόρησης αξιολογείται όταν η παράλειψη ή η μη ορθότητα της είναι δυνατόν να επηρεάσει τις αποφάσεις που λαμβάνονται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις. Η σημαντικότητα της πληροφόρησης εξαρτάται από το μέγεθος και το είδος της ανακρίβειας που μπορεί να εμπεριέχει με βάση τις εκάστοτε περιστάσεις. Επομένως, η ουσιαστικότητα αποτελεί ένα κρίσιμο μέτρο αναφοράς για τον ελεγκτή κατά την άσκηση του έργου του. Ο ελεγκτής κατά τη διάρκεια της ελεγκτικής διαδικασίας και για να αξιολογήσει αν οι οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν τα δεδομένα με σαφήνεια, ορθότητα και πληρότητα, οφείλει να συνεκτιμήσει τις συσσωρευτικές επιδράσεις όλων των εντοπισμένων λαθών, ως προς τη σημαντικότητά τους.

Η αξιοπιστία

Οι λογιστικές πληροφορίες θα πρέπει να είναι αξιόπιστες, ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να παρουσιάζουν πιστά την οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμιακές ροές της οικονομικής οντότητας, να αντανακλούν την οικονομική ουσία των συναλλαγών, άλλων γεγονότων και περιστάσεων και όχι απλώς το νομικό τύπο, να είναι ουδέτερες, να είναι συντηρητικές και πλήρεις από όλες τις σημαντικές απόψεις.

Οι βασικές λογιστικές αρχές κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων είναι οι ακόλουθες:

Η αρχή του ιστορικού κόστους

Σύμφωνα με την αρχή αυτή, οι λογιστικές εγγραφές που απεικονίζουν την απόκτηση των περιουσιακών στοιχείων, την πραγματοποίηση εσόδων και εξόδων και τη δημιουργία υποχρεώσεων και άλλων στοιχείων της καθαρής θέσης, καταχωρούνται στα βιβλία με την αξία του κόστους κτήσης τους. Το κόστος κτήσης είναι το συνολικό αντάλλαγμα της απόκτησης και της διαμόρφωσης ενός περιουσιακού στοιχείου για την τελική χρήση του.

Η αρχή της πραγματοποίησης των εσόδων

Τα έσοδα λογίζονται κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους (δεδουλευμένη βάση) και όχι κατά το χρόνο της είσπραξής τους (ταμειακή βάση). Τα έσοδα λογίζονται στη χρήση που βεβαιώθηκαν και όχι στη χρήση που εισπράχθηκαν.

Η αρχή του συσχετισμού εσόδων - εξόδων

Βάσει της αρχής αυτής, στα έσοδα κάθε λογιστικής περιόδου πρέπει να αντιπαρατίθενται με τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση των εσόδων αυτών, ώστε με το συσχετισμό αυτών των δύο μεγεθών, να προσδιορίζεται το αποτέλεσμα της περιόδου.

Η αρχή της αντικειμενικότητας

Οι λογιστικές καταχωρήσεις πρέπει να βασίζονται σε γεγονότα που έχουν προσδιοριστεί με αντικειμενικό τρόπο και έχουν τη δυνατότητα επαλήθευσης, δηλαδή να στηρίζονται, κυρίως, σε δικαιολογητικά που εκδίδονται από άλλους φορείς και οικονομικές μονάδες.

Η αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων

Για να είναι συγκρίσιμα τα λογιστικά μεγέθη και τα αποτελέσματα των χρήσεων, επιβάλλεται να μην μεταβάλλονται οι λογιστικές μέθοδοι κατά τη διαδοχή των χρήσεων. Επομένως, πρέπει να εφαρμόζονται οι ίδιες μέθοδοι που εφαρμόστηκαν και κατά την προηγούμενη λογιστική περίοδο, ώστε να μην αλλοιώνεται η χρηματοοικονομική εικόνα της κεντρικής διοίκησης διαχρονικά.

Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων

Για να είναι ακριβή τα αποτελέσματα των επιμέρους λογιστικών χρήσεων, θα πρέπει κάθε χρήση να περιλαμβάνει μόνο τα γεγονότα τα οποία συνέβησαν στη διάρκειά της και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας της οικονομικής οντότητας κατά τη χρήση αυτή, ώστε να διασφαλίζεται ο ακριβοδίκαιος διαχωρισμός των οικονομικών γεγονότων και συναλλαγών και των αποτελεσμάτων μεταξύ των χρήσεων. Η αυτοτέλεια των χρήσεων επιτυγχάνεται με την αναγνώριση των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων, των προπληρωμένων εξόδων επομένων χρήσεων και των προεισπραχθέντων εσόδων επομένων χρήσεων.

Η αρχή της πλήρους γνωστοποίησης

Σύμφωνα με την αρχή αυτή, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να εξασφαλίζεται η πλήρης και κατανοητή παρουσίαση όλων των σημαντικών πληροφοριών που αναφέρονται στις οικονομικές υποθέσεις της κεντρικής διοίκησης, προκειμένου να επιτυγχάνεται μία δημοσιονομικά ορθή παρουσίαση.

Η αρχή της συντηρητικότητας

Βάσει της αρχής αυτής, η κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης και η κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης πρέπει να εμφανίζονται με τους πιο συντηρητικούς υπολογισμούς, τη λιγότερο ευνοϊκή περιουσιακή κατάσταση και το μικρότερο πλεόνασμα, προκειμένου να επιτυγχάνεται ακριβής και αξιόπιστη ενημέρωση των ενδιαφερόμενων μερών.

1.2. Έλεγχος

1.2.1. Σημασία και Αναγκαιότητα Ελέγχου Οικονομικών Καταστάσεων

Η προετοιμασία και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων μίας επιχείρησης είναι ευθύνη της διοίκησης της και οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να ελέγχονται και να πιστοποιούνται από ανεξάρτητο ορκωτό ελεγκτή. Κατά τη διάρκεια της ελεγκτικής διαδικασίας, ο ελεγκτής πραγματοποιεί εξέταση του λογιστικού συστήματος, των αρχείων, του εσωτερικού ελέγχου και των οικονομικών καταστάσεων μίας επιχείρησης εφαρμόζοντας τα ελεγκτικά πρότυπα. Στη συνέχεια, διατυπώνει τη γνώμη του σχετικά με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές.

Ο έλεγχος προσδίδει αξιοπιστία στις οικονομικές καταστάσεις που χρησιμοποιούνται από τους χρήστες για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων, καθώς παρέχει συγκριτικά υψηλή διασφάλιση ότι οι ελεγχθείσες καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη και παραλείψεις και παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της επιχείρησης. Επομένως, ο έλεγχος συμβάλλει στη βελτίωση του βαθμού εμπιστοσύνης των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων προς τα δεδομένα που παρουσιάζουν και στη μείωση του κόστους της ασύμμετρης πληροφόρησης μεταξύ της διοίκησης και των άλλων χρηστών. Τα πρωτεύοντα ενδιαφερόμενα μέρη είναι συνήθως οι μέτοχοι της επιχείρησης, αλλά σε αυτά περιλαμβάνονται επίσης, οι φορολογικές αρχές, οι τράπεζες, οι ρυθμιστικές αρχές, οι προμηθευτές, οι πελάτες και οι εργαζόμενοι που ενδιαφέρονται να διασφαλίσουν ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι ακριβείς.

Ο έλεγχος σχεδιάζεται με τέτοιο τρόπο, ώστε να αυξάνει την πιθανότητα εντοπισμού των ουσιωδών λαθών και παραλείψεων κατά την ελεγκτική διαδικασία. Το πόρισμα του ελέγχου στοχεύει στην παροχή εύλογης βεβαιότητας ότι οι οικονομικές καταστάσεις περιέχουν ακριβή στοιχεία και παρουσιάζουν μία αξιόπιστη εικόνα της οικονομικής οντότητας, σύμφωνα με το πλαίσιο των λογιστικών αρχών και προτύπων. Στόχος του ελέγχου είναι η διατύπωση γνώμης από τον ελεγκτή σχετικά με τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το εφαρμοζόμενο λογιστικό πλαίσιο και, συγκεκριμένα για την Ελλάδα, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Τα πρόσφατα σκάνδαλα στον τομέα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης τόσο στις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής (Η.Π.Α.) όσο και στην Ευρωπαϊκή Ένωση (Ε.Ε.) κατέδειξαν αναγκαίο τον υποχρεωτικό λογιστικό έλεγχο για την εξασφάλιση της αξιοπιστίας και της εγκυρότητας των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Οι αρνητικές επιπτώσεις των σκανδάλων αυτών για τις κεφαλαιαγορές και την οικονομία ήταν σημαντικές, καθώς μειώθηκε η εμπιστοσύνη των επενδυτών στις κεφαλαιαγορές, παγκοσμίως, και η αξιοπιστία του κλάδου των ορκωτών ελεγκτών. Τα σκάνδαλα αυτά συνέβαλαν στην ανάληψη πρωτοβουλιών από τη πλευρά της Ε.Ε. στον τομέα του υποχρεωτικού ελέγχου και συγκεκριμένα, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή παρουσίασε το Μαΐου του 2003 την «Ενίσχυση του υποχρεωτικού λογιστικού ελέγχου των επιχειρήσεων στην Ε.Ε.». Η πρόταση αυτή διευρύνει σημαντικά το πεδίο εφαρμογής της προηγούμενης όγδοης οδηγίας του Συμβουλίου, αποσαφηνίζει τα καθήκοντα των τακτικών ελεγκτών, την ανεξαρτησία και την επαγγελματική δεοντολογία τους, καθιερώνει την υποχρέωση του εξωτερικού ελέγχου ποιότητας και της αυστηρής δημόσιας εποπτείας του επαγγέλματος του ορκωτού ελεγκτή και βελτιώνει τη συνεργασία μεταξύ εποπτικών οργάνων στην Ε.Ε.

Η Ε.Ε., προκειμένου να αποτελεί ελκυστικό περιβάλλον παγκοσμίως τόσο σε εκδότες τίτλων όσο και σε επενδυτές, επιδιώκει τη χρήση υψηλού επιπέδου και διεθνώς αποδεκτών προτύπων, όσον αφορά τη λειτουργία της κεφαλαιαγοράς της, μέσω μίας υποδομής που εξασφαλίζει τη σωστή χρήση τους. Για την εφαρμογή εναρμονισμένης προσέγγισης κατά τον υποχρεωτικό έλεγχο των επιχειρήσεων, πραγματοποιήθηκε η σύσταση της Επιτροπής Ελεγκτικών Θεμάτων, η οποία αναπτύσσει περαιτέρω δράσεις σε στενή συνεργασία με τον κλάδο των λογιστών και τα κράτη μέλη. Πρωταρχικός στόχος της επιτροπής αυτής είναι η βελτίωση της ποιότητας του υποχρεωτικού ελέγχου των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην Ε.Ε. με τη δημιουργία ενός σύγχρονου κανονιστικού πλαισίου, το οποίο ασχολείται με την εξωτερική διασφάλιση της ποιότητας, τα ελεγκτικά πρότυπα και την ανεξαρτησία των ελεγκτών, προκειμένου να εξασφαλίζεται η εφαρμογή των κατάλληλων διαδικασιών κατά τον έλεγχο.

1.2.2. Στάδια Ελεγκτικής Διαδικασίας

Η διαδικασία του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει διάφορα στάδια και διεκπεραιώνεται από τον εξωτερικό ελεγκτή, πριν από την δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων, συνήθως, σε ετήσια βάση.

Σχεδιασμός του ελέγχου

Ο σχεδιασμός του ελέγχου περιλαμβάνει την ανάπτυξη μίας συνολικής στρατηγικής για τον τρόπο διεξαγωγής του. Κατά τη διάρκεια του σχεδιασμού, ο ελεγκτής και η ελεγχόμενη επιχείρηση συμφωνούν σχετικά με τους όρους εκτέλεσης του ελεγκτικού έργου ως προς τη φύση των υπηρεσιών που θα παρασχεθούν και τις ευθύνες της κάθε πλευράς και τα στοιχεία αυτά καθορίζονται στην επιστολή ανάθεσης του ελέγχου. Επιπλέον, αναπτύσσεται το σχέδιο ελέγχου που αποτελεί μία γενική στρατηγική του ελεγκτικού έργου και περιλαμβάνει τους αντικειμενικούς σκοπούς του, καθώς και το πρόγραμμα ελέγχου που αποτελεί μία λεπτομερή αποτύπωση των ελεγκτικών διαδικασιών με εκτίμηση του απαιτούμενου χρόνου για την ολοκλήρωσή τους. Ο σχεδιασμός συνεχίζεται κατά τη διάρκεια του ελέγχου και αναπροσαρμόζεται, καθώς ο ελεγκτής συγκεντρώνει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για την έκφραση της ελεγκτικής του γνώμης.

Κατανόηση της ελεγχόμενης επιχείρησης και του περιβάλλοντος της

Η κατανόηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας της οικονομικής οντότητας και του περιβάλλοντος στο οποίο λειτουργεί, συμβάλλει στον προσδιορισμό των κυριότερων κινδύνων του ελέγχου. Επομένως, ο ελεγκτής θα πρέπει να εξασφαλίζει επαρκή κατανόηση του κλάδου, του νομοθετικού και ρυθμιστικού πλαισίου που τον διέπει, καθώς και άλλων εξωγενών παραγόντων. Επίσης, οφείλει να εξασφαλίζει επαρκή κατανόηση του ελεγχόμενου οργανισμού και του περιβάλλοντος του, συμπεριλαμβανομένου και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ώστε να μπορεί να κατανοεί τη δραστηριότητα της ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας, τους στόχους, τις στρατηγικές της, καθώς και τους σχετικούς επιχειρηματικούς της κινδύνους. Οι ελεγκτές πρέπει να αποκτούν επαρκείς γνώσεις για την επιχείρηση, προκειμένου να μπορούν να αξιολογήσουν τον κίνδυνο ύπαρξης ουσιώδους ανακρίβειας στις οικονομικές της καταστάσεις και να σχεδιάσουν το χρονοδιάγραμμα, το είδος και την έκταση των περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου. Οι διαδικασίες αξιολόγησης κινδύνου περιλαμβάνουν την αξιολόγηση της διοίκησης, τις αναλυτικές διαδικασίες διερεύνησης, τη δειγματοληψία, την παρατήρηση και την επιθεώρηση, καθώς κι άλλες διαδικασίες. Η κατανόηση της φύσης του εσωτερικού ελέγχου επιτρέπει στον ελεγκτή να εντοπίσει ανακρίβειες και να σχεδιάσει άλλες διαδικασίες, οι οποίες θα βασίζονται στα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του ισχύοντος συστήματος.

Εκτίμηση του ελεγκτικού κινδύνου και περαιτέρω σχεδιασμός των ελεγκτικών διαδικασιών

Οι ελεγκτές χρησιμοποιούν τις πληροφορίες που συλλέγουν για την κατανόηση της ελεγχόμενης επιχείρησης και του περιβάλλοντος της, προκειμένου να προσδιορίσουν τους τομείς των συναλλαγών και της διαχείρισης που μπορεί να παρουσιάζουν ουσιώδεις ανακρίβειες. Η αξιολόγηση του κινδύνου παρέχει στους ελεγκτές στοιχεία για τους πιθανούς κινδύνους από ουσιώδη σφάλματα. Ο ελεγκτικός κίνδυνος είναι ο κίνδυνος να εκφράσει ο ελεγκτής μη ενδεδειγμένη γνώμη, όταν οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες. Ο ελεγκτικός κίνδυνος είναι συνάρτηση τριών στοιχείων: του εγγενούς κινδύνου, του κινδύνου εσωτερικού ελέγχου και του κινδύνου εντοπισμού.

Ο εγγενής κίνδυνος ορίζεται ως η πιθανότητα οι οικονομικές καταστάσεις μίας επιχείρησης να περιέχουν ουσιώδη σφάλματα ή παραλείψεις που οφείλονται στη φύση και το είδος των δραστηριοτήτων της, αλλά και των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της, πριν την εξέταση του σχετικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Ο κίνδυνος εσωτερικού ελέγχου είναι ο κίνδυνος εμφάνισης ενός ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις, λόγω της αδυναμίας εντοπισμού του από το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της οικονομικής οντότητας. Κατά την αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου, ο ελεγκτής θα πρέπει να προσδιορίσει την εμπιστοσύνη που μπορεί να έχει στο σύστημα αυτό, προκειμένου να καθορίσει τη φύση, το χρόνο και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών που θα πρέπει να εφαρμοστούν. Η αποτελεσματικότητα της λειτουργίας του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου προσδίδει αξιοπιστία στα λογιστικά δεδομένα και τα λάθη και οι παραλείψεις πρέπει να εντοπίζονται ή να εμποδίζονται εγκαίρως.

Ο κίνδυνος εντοπισμού είναι ο κίνδυνος να μην εντοπίσουν οι διαδικασίες ελέγχου σφάλματα ή παραλείψεις που υφίστανται, με συνέπεια να μπορέσουν να ενσωματωθούν στα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων. Ο κίνδυνος αυτός επηρεάζεται από την αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών διαδικασιών και τον τρόπο εφαρμογής τους από τον ελεγκτή. Ο ελεγκτής χρησιμοποιεί την εκτίμηση του εγγενούς κινδύνου, προκειμένου να καθορίσει το κατάλληλο επίπεδο του κινδύνου εντοπισμού στις οικονομικές καταστάσεις. Όσο μεγαλύτερος είναι ο εγγενής κίνδυνος, τόσο χαμηλότερο θα πρέπει να είναι το επίπεδο του κινδύνου εντοπισμού, ώστε να μειωθεί ο ελεγκτικός κίνδυνος σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο.

Με βάση την αξιολόγηση των κινδύνων από ουσιώδη σφάλματα και ανακρίβειες για τις διάφορες συναλλαγές, τα υπόλοιπα λογαριασμών και τα παραστατικά και με βάση τις διάφορες απαιτήσεις για την εκτέλεση συγκεκριμένων ελεγκτικών διαδικασιών, ανεξάρτητα από την ατομική εκτίμηση των κινδύνων της οικονομικής μονάδας, οι ελεγκτές θα πρέπει να σχεδιάσουν και να εκτελέσουν περαιτέρω ελεγκτικές διαδικασίες και δοκιμασίες ελέγχου.

Διεξαγωγή δοκιμασιών ελέγχου

Οι δοκιμασίες ελέγχου διενεργούνται, προκειμένου να διαπιστωθεί κατά πόσον οι διαδικασίες που εφαρμόζονται στην επιχείρηση ακολουθούν το νομοθετικό πλαίσιο και τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές και πολιτικές και δεν εμπεριέχουν κινδύνους ουσιαστικών σφαλμάτων. Οι δοκιμασίες ελέγχου περιλαμβάνουν τις δοκιμασίες δυσλειτουργίας των δικλείδων ασφαλείας, τις άμεσες επαληθευτικές δοκιμασίες και τις δοκιμασίες αναλυτικής διερεύνησης. Οι δοκιμασίες δυσλειτουργίας των δικλείδων ασφαλείας έχουν ως στόχο την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του σχεδιασμού και της λειτουργίας του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου. Οι άμεσες επαληθευτικές δοκιμασίες συμβάλλουν στην αποκάλυψη ουσιαστικών σφαλμάτων στα υπόλοιπα των λογαριασμών. Και τέλος, οι δοκιμασίες αναλυτικής διερεύνησης περιλαμβάνουν τη χρήση σημαντικών χρηματοοικονομικών αριθμοδεικτών για την ανάλυση των τάσεων και των σχέσεων με άλλες σχετικές πληροφορίες.

Ολοκλήρωση του ελέγχου

Μετά την ολοκλήρωση των δοκιμασιών του ελέγχου και πριν από τον σχηματισμό της τελικής γνώμης του ελεγκτή, παρεμβάλλεται το στάδιο της αξιολόγησης του συνολικού ελεγκτικού έργου και της διεξαγωγής επιπλέον ελεγκτικών διαδικασιών. Οι περαιτέρω αναλυτικές διαδικασίες συμβάλλουν στην αξιολόγηση της συνολικής παρουσίας των οικονομικών καταστάσεων και των συμπερασμάτων και στην επανεξέταση των αποδεικτικών στοιχείων του ελέγχου, προκειμένου να εξασφαλιστεί ότι αποτελούν επαρκή και κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία για τους εκάστοτε ισχυρισμούς του ελεγκτή. Επίσης, περιλαμβάνει τη συγκέντρωση της αναφοράς του ελεγκτή προς τη διοίκηση για οποιοδήποτε σημαντικό ζήτημα προέκυψε κατά την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου και λαμβάνονται οι τελικές αποφάσεις σχετικά με τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις για τις οικονομικές καταστάσεις και με το είδος της γνώμης που θα διατυπωθεί στην έκθεση του ελεγκτή.

Έκθεση Ελέγχου

Το τελευταίο στάδιο της ελεγκτικής διαδικασίας περιλαμβάνει τη διατύπωση της ανεξάρτητης γνώμης του ελεγκτή και ολοκληρώνεται με τη σύνταξη και υπογραφή της έκθεσης ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιέχει την αντικειμενική και ανεξάρτητη γνώμη του εξωτερικού ελεγκτή για την ακριβοδίκαιη παρουσίαση της οικονομικής θέσης της επιχείρησης μέσω των οικονομικών της καταστάσεων.

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ 1^{ΟΥ} ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

Αλεξάκης Χ. & Ξανθάκης Μ., 2007, Χρηματοοικονομική Ανάλυση Επιχειρήσεων, Σταμούλης, Αθήνα

Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 02 Οκτωβρίου 2003, Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο - Ενίσχυση του Υποχρεωτικού Λογιστικού Ελέγχου των Επιχειρήσεων στην Ευρωπαϊκή Ένωση, Αριθ. 236 της 02/10/2003, σελ. 0002 - 0013

Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 15 Νοεμβρίου 2000, Σύσταση της Επιτροπής Σχετικά με τη Διασφάλιση της Ποιότητας του Υποχρεωτικού Λογιστικού Ελέγχου στην Ευρωπαϊκή Ένωση - Ελάχιστες υποχρεώσεις, Αριθ. L 091 της 31/03/2001, σελ. 0091 - 0097

Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 2004, Πρόταση Οδηγίας του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου για τον Υποχρεωτικό Έλεγχο των Ετήσιων και των Ενοποιημένων Λογαριασμών και για την Τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου

Ευθύμογλου Π., 2001, Χρηματοοικονομική Λογιστική, Πειραιάς

Ευθύμογλου Π. & Λαζαρίδης Ι., 2000, Χρηματοοικονομική Ανάλυση Λογιστικών Καταστάσεων, Τεύχος Α, Πειραιάς

Εφημερίδα της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας, 2 Μαρτίου 2011, Προεδρικό Διάταγμα Υπ' Αριθμ. 15: Περί Ορισμού του Περιεχομένου και του Χρόνου Έναρξης της Εφαρμογής της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης, Άρθρο 1, Τεύχος Πρώτο, Αρ. Φύλλου 30

Εφημερίδα της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας, 22 Οκτωβρίου 2004, Αριθ. ΕΛΤΕ483/04: Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, Τεύχος Δεύτερο, Αρ. Φύλλου 1589

Καζαντζής Χ., 2006, Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μία Συστηματική Προσέγγιση Ενοιών, Αρχών και Προτύπων, Business Plus, Πειραιάς

Μπαλλάς Α., Νοέμβριος 2004, Πανεπιστημιακές Παραδόσεις Χρηματοοικονομικής Λογιστικής, Πανεπιστήμιο Πειραιά

Πρωτοψάλτης Ν., Ιανουάριος 2009, Διαρκής Κωδικοποίηση Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Διερμηνειών, Συνεργαζόμενοι Ορκωτοί Ελεγκτές Α.Ε., Αθήνα

Πρωτοψάλτης Ν., 2001, Γενικός Οδηγός Προγράμματος Ελέγχου, Έκδοση ΣΟΛ Α.Ε.

Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, 2010, Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας, Αθήνα

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

2.1 Έννοια Ελεγκτικών Προτύπων

Τα Ελεγκτικά Πρότυπα αποτελούν κατευθυντήριες γραμμές που ακολουθούν οι ελεγκτές κατά την εκτέλεση του δημοσιονομικού ελέγχου των χρηματοοικονομικών πληροφοριών των επιχειρήσεων. Τα πρότυπα αυτά παρέχουν καθοδήγηση στον ελεγκτή και τον βοηθούν να καθορίσει την έκταση των σταδίων της ελεγκτικής διαδικασίας που πρέπει να εφαρμοστεί, προκειμένου να επιτευχθεί ο στόχος του ελέγχου. Επίσης, αποτελούν τα κριτήρια ή τα σημεία αναφοράς βάσει των οποίων αξιολογείται η ποιότητα των αποτελεσμάτων του ελέγχου. Τα Ελεγκτικά πρότυπα εκδίδονται από αρμόδιους εθνικούς και διεθνείς φορείς, όπως την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) που εκδίδει τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα ή τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (Ι.Φ.Α.Σ.) που εκδίδει τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (Ι.Σ.Α.) και το Αμερικανικό Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών (Α.Ι.Σ.Ρ.Α.) που εκδίδει τα Γενικώς Αποδεκτά Ελεγκτικά Πρότυπα (Γ.Α.Α.Σ.).

Στην Ελλάδα, σύμφωνα με την αντίστοιχη νομοθεσία (άρθρο 137 του Ν. 2190/1920), χρησιμοποιούνται τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (Ε.Ε.Π.) ως το ελεγκτικό πλαίσιο που καθορίζει τις αρχές και τις διαδικασίες που πρέπει να εφαρμόζονται κατά την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου. Η καθολική αναγνώριση και εφαρμογή των Ε.Ε.Π. προϋποθέτει τη συνεχή παρακολούθηση των εξελίξεων τόσο στο διεθνή χώρο όσο και την Ευρωπαϊκή Ένωση (Ε.Ε.) και τη προσαρμογή των προτύπων στις εξελίξεις αυτές. Για το λόγο αυτό τα Ε.Ε.Π. προσαρμόζονται στα πλαίσια που ακολουθούνται από τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (Δ.Ε.Π.), τα οποία εφαρμόζονται στην Ε.Ε., η οποία έχει ως στόχος τη χρήση τους σε όλους τους υποχρεωτικούς ελέγχους, που λαμβάνουν χώρα σε αυτή, από το 2005 και έπειτα. Η Επιτροπή Διεθνών Ελεγκτικών και Ασφαλιστικών Προτύπων ασχολείται με τη βελτίωση των ισχυόντων Δ.Ε.Π., προκειμένου να επιτευχθεί ένα ομοιόμορφο και υψηλό επίπεδο ποιότητας στους ελέγχους σε ολόκληρη την Ε.Ε. με την εφαρμογή κοινών ελεγκτικών προτύπων.

Στη συνέχεια, θα ακολουθήσει μία περιληπτική παράθεση των Ε.Ε.Π., όπως αυτά παρουσιάζονται στην ελληνική νομοθεσία (Φ.Ε.Κ. 1589, Αριθ. ΕΛΤΕ 483/04: Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, 2004) και των Δ.Ε.Π., όπως μεταφράστηκαν από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας, 2010).

2.2 Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα

ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ - ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ

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

1110 Γλωσσάριο Όρων

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

ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΕΥΘΥΝΕΣ

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

2210 Όροι Εντολής του Ελέγχου

2220 Ποιοτικός Έλεγχος της Ελεγκτικής Εργασίας

2230 Τεκμηρίωση

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

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

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

ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΙΝΔΥΝΟΥ

3300 Σχεδιασμός

3310 Κατανόηση της Ελεγχόμενης Δραστηριότητας

3315 Εξοικείωση με τον Ελεγχόμενο Οργανισμό και το Λειτουργικό του Περιβάλλον και Εκτίμηση των Κινδύνων Ύπαρξης Ουσιωδών Λαθών

3320 Ελεγκτική Σημαντικότητα (Ουσιαστικότητα)

3330 Συνάρτηση των Ελεγκτικών Διαδικασιών με τους Εκτιμηθέντες Κινδύνους

4400 Αξιολόγηση των Κινδύνων και Δικλείδες Ασφαλείας

4401 Έλεγχος σε Μηχανογραφημένα Πληροφοριακά Περιβάλλοντα

4402 Έλεγχος Οργανισμών που Χρησιμοποιούν Εξωτερικούς Λογιστές

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΜΑΡΤΥΡΙΑ

5500 Ελεγκτική Μαρτυρία

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

ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΤΡΙΤΩΝ

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

ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΑ

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

ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΜΕΝΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ

- 8800 Η Έκθεση Ελέγχου στην Περίπτωση Ελέγχων με Εξειδικευμένους Στόχους

2.2.1. Εισαγωγικά Θέματα

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 1100 - ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (Ε.Ε.Π.) συνθέτουν ένα ενιαίο και ολοκληρωμένο σώμα κανόνων, το οποίο διέπει τους διενεργούμενους οικονομικούς ελέγχους στην Ελλάδα από τα μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.), ανεξαρτήτως εάν οι έλεγχοι αυτοί έχουν υποχρεωτικό ή προαιρετικό χαρακτήρα. Παρέχουν βοήθεια στους ελεγκτές για να επιτελέσουν το ελεγκτικό τους έργο κατά τρόπο ικανοποιητικό και επιτρέπουν την αξιολόγηση του επιτελούμενου έργου κατά τρόπο δίκαιο και αντικειμενικό. Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα έχουν διαμορφωθεί στα πλαίσια που προδιαγράφονται από τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών και πρόθεση είναι να μεταβάλλονται, ώστε να εξασφαλίζεται η συνεχής συμμόρφωσή τους με τα Πρότυπα αυτά, με προεξάρχοντα γνώμονα τη συμμόρφωση με τις αποφάσεις των οργάνων της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Με το έργο αυτό και την ευθύνη της διενέργειας των αναγκαίων προσαρμογών είναι επιφορτισμένη η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.), συνεπικουρούμενη από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.).

Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων είναι νομοθετικά επιφορτισμένη, μεταξύ άλλων, με την παρακολούθηση και αξιολόγηση του ελεγκτικού έργου, προκειμένου να αναβαθμιστεί η ποιότητα της οικονομικής πληροφόρησης στην Ελλάδα. Η επίτευξη του στόχου αυτού συνεπάγεται και την άσκηση ποιοτικού ελέγχου επί του έργου των ελεγκτών με αντικειμενικό τρόπο και με την οριοθέτησή του με σαφείς και προκαθορισμένους κανόνες. Στα πλαίσια της προσπάθειας αυτής εντάσσεται και η καθιέρωση και ανάπτυξη των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων, σύμφωνα με τους κανονισμούς και τις κατευθυντήριες οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ώστε να έχουν καθολική αναγνώριση και παραδοχή. Η πρόθεση των οργάνων της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι όλες οι χώρες-μέλη να προχωρήσουν στην υιοθέτηση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών, καθώς αυτά συνθέτουν το μόνο ολοκληρωμένο πλαίσιο ελεγκτικών κανόνων που τυγχάνει διεθνούς αναγνώρισης και παραδοχής. Επομένως, η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων ακολούθησε την άμεση υιοθέτηση του συνόλου των γενικών αρχών βάσει των οποίων είναι εδραιωμένα τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, ώστε να επιτευχθεί η πλήρης εναρμόνιση των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων με αυτά.

Κατά το μεταβατικό αυτό στάδιο, παρέχεται η δυνατότητα στους ελεγκτές η επικουρική επίκληση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων είτε για σκοπούς ερμηνείας είτε για σκοπούς

συμπλήρωσης των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων, καθώς η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων κρίνει ότι θα συμβάλλει στη σταδιακή εξοικείωσή τους με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, πριν την πλήρη και ολοκληρωτική εφαρμογή τους.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 1110 - ΓΛΩΣΣΑΡΙΟ ΕΛΛΗΝΟΑΓΓΛΙΚΗΣ ΚΑΙ ΑΓΓΛΟΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Το γλωσσάριο αυτό στοχεύει στην καθιέρωση μίας ομοιόμορφης τεχνικής ορολογίας, μέσω της οποίας επιτυγχάνεται η επικοινωνία και η ευκολότερη κατανόηση και χρησιμοποίηση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, τα οποία είναι επίσημα διατυπωμένα στην Αγγλική γλώσσα. Η χρησιμοποίηση πρόσθετων ή εναλλακτικών όρων είναι επιτρεπτή για την επίτευξη του στόχου της καλής επικοινωνίας.

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

Το παρόν κανονιστικό πλαίσιο διακρίνει τους ελέγχους από τις "συγγενείς υπηρεσίες" ελεγκτικού και λογιστικού χαρακτήρα. Συγγενείς υπηρεσίες θεωρούνται οι ελεγκτικές επισκοπήσεις, οι προσυμφωνημένες ελεγκτικές διαδικασίες και οι συντακτικές εργασίες. Οι προσυμφωνημένες διαδικασίες και οι συντακτικές εργασίες δεν στοχεύουν στην παροχή διασφάλισης ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη και παραλείψεις και, συνεπώς, δεν παρέχουν την ανάλογη διασφάλιση. Το παρόν κανονιστικό πλαίσιο καλύπτει τόσο τους ελέγχους όσο και τις συγγενείς υπηρεσίες επισκόπησης.

Κατά την παροχή των υπηρεσιών του, ο ελεγκτής οφείλει να στοχεύει, να διασφαλίζει και να εξασφαλίζει τα εξής απαραίτητα και αναγκαία γνωρίσματα του λειτουργήματός του:

- (α) Ακεραιότητα
- (β) Αντικειμενικότητα
- (γ) Επαγγελματική επάρκεια και επιμέλεια
- (δ) Εχεμύθεια
- (ε) Υπευθυνότητα

2.2.2. Γενικές Αρχές και Ευθύνες

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

Ο στόχος του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων είναι η διατύπωση της γνώμης του ελεγκτή ως προς το αν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί, από κάθε ουσιώδη πλευρά, σύμφωνα με το δεδηλωμένο λογιστικό πλαίσιο και, ειδικότερα, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση ή σύμφωνα με το Γενικό Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, που ορίζεται από την ελληνική εταιρική νομοθεσία.

Ο ελεγκτής οφείλει να συμμορφώνεται με τον Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας και να διενεργεί τους αναληφθέντες ελέγχους σύμφωνα με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, τις ισχύουσες νομοθετικές και κανονιστικές διατάξεις και, όπου απαιτείται, τους συγκεκριμένους όρους εντολής. Οφείλει να σχεδιάζει και να εκτελεί το ελεγκτικό έργο με τον πρέποντα επαγγελματικό σκεπτικισμό, αναγνωρίζοντας το ενδεχόμενο ύπαρξης ουσιωδών λαθών ή παραλείψεων στις ελεγχόμενες οικονομικές καταστάσεις.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2210 - ΟΡΟΙ ΕΝΤΟΛΗΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο ελεγκτής και ο ελεγχόμενος οφείλουν να προσυμφωνήσουν τους όρους εντολής του ελέγχου. Σε περίπτωση επαναληπτικών ελέγχων, ο ελεγκτής οφείλει να αξιολογήσει την ανάγκη διαφοροποίησης των όρων ή/και να υπομνήσει τους ισχύοντες όρους. Ο ελεγκτής, ο οποίος καλείται πριν από την ολοκλήρωση του αναληφθέντος ελεγκτικού έργου να διαφοροποιήσει τους όρους εντολής, κατά τέτοιο τρόπο που να παρέχεται χαμηλότερου βαθμού διασφάλιση, οφείλει να αξιολογήσει προσεκτικά αν ενδείκνυται η αποδοχή αυτής της διαφοροποίησης και έπειτα, ο ελεγκτής και ο ελεγχόμενος οφείλουν να συμφωνούν, κατά τρόπο σαφή, τους νέους όρους εντολής. Ο ελεγκτής πρέπει να αρνείται τη διαφοροποίηση, εάν αυτή δε δικαιολογείται επαρκώς. Εάν ο ελεγκτής αδυνατεί να συμφωνήσει στη διαφοροποίηση των όρων εντολής του αναληφθέντος ελεγκτικού έργου και δεν του επιτρέπεται η συνέχιση και ολοκλήρωση του, τότε οφείλει να αποσυρθεί και να εξετάσει το ενδεχόμενο ύπαρξης συμβατικής ή άλλης υποχρέωσης για να κοινοποιήσει στη διοίκηση ή τους μετόχους του ελεγχόμενου οργανισμού ή, ενδεχομένως, και στις εποπτεύουσες αρχές, τους λόγους και τις συνθήκες που κατέστησαν επιτακτική την

απόσυρσή του. Σε περίπτωση αμφιβολίας ως προς το πρακτέον, ο ελεγκτής μπορεί να προσφεύγει στην Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων για καθοδήγηση.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2220 - ΠΟΙΟΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Το πλαίσιο κανόνων για τον έλεγχο της ποιότητας των διενεργούμενων ελέγχων και οι σχετικές διαδικασίες ελέγχου θα πρέπει να εφαρμόζονται, τόσο σε επίπεδο ελεγκτικού φορέα όσο και σε επίπεδο αναλαμβανόμενου ελέγχου. Ο ελεγκτικός φορέας οφείλει να εφαρμόζει τις διαδικασίες του ελέγχου ποιότητας, ώστε να διασφαλίζεται η εφαρμογή των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων σε όλους τους διενεργούμενους ελέγχους. Ο ελεγκτής συνιστάται να εφαρμόζει σε κάθε συγκεκριμένο έλεγχο, το κανονιστικό πλαίσιο που αντιστοιχεί στις αρχές και τις διαδικασίες του ποιοτικού ελέγχου της ελεγκτικής του εργασίας και το οποίο θα πρέπει να συνάδει με τη Σύσταση της Επιτροπής της 15ης Νοεμβρίου του 2000, σχετικά με τις ελάχιστες υποχρεώσεις για τη διασφάλιση της ποιότητας του υποχρεωτικού λογιστικού ελέγχου στην Ευρωπαϊκή Ένωση (2001/256/ΕΚ).

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2230 - ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ

Ο ελεγκτής οφείλει να τεκμηριώνει τα στοιχεία εκείνα που είναι σημαντικά ως μαρτυρία για τη στήριξη της διατυπωμένης γνώμης του και ως απόδειξη ότι ο έλεγχος έχει διενεργηθεί σύμφωνα με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα. Ο ελεγκτής οφείλει να συντάσσει τα φύλλα εργασίας, επαρκώς πλήρη και λεπτομερή, ώστε να παρέχουν μία γενική και ολοκληρωμένη εικόνα του διενεργηθέντος ελέγχου και συγκεκριμένα, πρέπει να παρέχουν πληροφορίες και στοιχεία αναφορικά με το σχεδιασμό του ελέγχου, της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των ακολουθούμενων ελεγκτικών διαδικασιών, των ευρημάτων του ελέγχου και των συμπερασμάτων που αντλήθηκαν από την εξασφαλισθείσα ελεγκτική μαρτυρία.

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

Κατά το σχεδιασμό και την εκτέλεση των ελεγκτικών διαδικασιών και κατά την αξιολόγηση και την παράθεση των ευρημάτων του ελέγχου, ο ελεγκτής οφείλει να αξιολογεί τον

κίνδυνο της ύπαρξης παραπληροφόρησης στις οικονομικές καταστάσεις, που είναι απόρροια απατηλών ενεργειών ή ακούσιων λαθών. Κατά την αξιολόγηση του εγγενούς κινδύνου και του κινδύνου δυσλειτουργίας των δικλίδων ασφαλείας, σύμφωνα με το Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 4400, ο ελεγκτής οφείλει να εκτιμήσει αν οι οικονομικές καταστάσεις περιέχουν ουσιώδη λάθη, ως αποτέλεσμα εκούσιων ή ακούσιων ενεργειών και να αξιολογεί την ύπαρξη παραγόντων που αυξάνουν τον κίνδυνο της σύνταξης παραπλανητικών οικονομικών καταστάσεων ή της διάπραξης καταχρήσεων. Όταν ο ελεγκτής επιβεβαιώνει ότι (ή αδυνατεί να οδηγηθεί στο συμπέρασμα ότι) οι οικονομικές καταστάσεις περιέχουν ουσιώδεις ανακρίβειες ή παραλείψεις, ως αποτέλεσμα εκούσιων ή ακούσιων λαθών, τότε οφείλει να εξετάσει τις γενικότερες συνέπειες των δεδομένων αυτών επί του ελέγχου και την ευθύνη του να κοινοποιήσει τα στοιχεία αυτά στη διοίκηση του οργανισμού και, εφόσον επιβάλλεται ή κρίνεται αναγκαίο, στις εποπτεύουσες αρχές.

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

Κατά το σχεδιασμό και την εκτέλεση των ελεγκτικών διαδικασιών και κατά την αξιολόγηση των ευρημάτων του ελέγχου, ο ελεγκτής οφείλει να αναγνωρίζει το ενδεχόμενο ότι η μη συμμόρφωση του ελεγχόμενου οργανισμού με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς του νομοθετικού και του ρυθμιστικού πλαισίου που διέπει αυτόν και την δραστηριότητα του, μπορεί να επηρεάσει ουσιωδώς τις οικονομικές του καταστάσεις. Αν η μη συμμόρφωση έχει ουσιώδεις επιπτώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες δεν έχουν αντικατοπτρισθεί δεόντως σε αυτές, τότε ο ελεγκτής οφείλει να διαφοροποιήσει την έκθεση ελέγχου ή να διατυπώσει αρνητική γνώμη. Επίσης, οφείλει να γνωστοποιήσει τις περιπτώσεις μη συμμόρφωσης στην επιτροπή συνδέσμου των ελεγκτών με το διοικητικό συμβούλιο ή στο διοικητικό συμβούλιο και στα ανώτατα στελέχη του οργανισμού και, αν επιβάλλεται από τη νομοθεσία, και στις αρμόδιες αρχές.

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

Ο ελεγκτής πρέπει να κοινοποιεί εγκαίρως τα ευρήματα του ελέγχου, τα οποία άπτονται της εταιρικής διακυβέρνησης, προς εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση του ελεγχόμενου οργανισμού, ανάλογα με την κρίση του.

2.2.3. Αξιολόγηση και Αντιμετώπιση του Ελεγκτικού Κινδύνου

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 3300 - ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ

Ο ελεγκτής οφείλει να σχεδιάζει τον έλεγχο κατά τρόπο που να διασφαλίζει την αποτελεσματικότητά του. Ο ελεγκτής οφείλει να αναπτύσσει και να τεκμηριώνει το γενικό σχέδιο του ελέγχου, το οποίο πρέπει να προδιαγράφει το εύρος και τη δομή του ελέγχου και το πρόγραμμα του ελέγχου, στο οποίο πρέπει να προδιαγράφονται η φύση, ο χρόνος και η έκταση των επιμέρους ελεγκτικών διαδικασιών, που απαιτούνται για την υλοποίηση του γενικού σχεδίου του ελέγχου. Το γενικό σχέδιο και το πρόγραμμα του ελέγχου πρέπει να αναθεωρούνται στο βαθμό που προκύπτει, κατά την πορεία του ελέγχου, ότι είναι αναγκαίο.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 3310 - ΚΑΤΑΝΟΗΣΗ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

Κατά τη διενέργεια του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής πρέπει να έχει ή να εξασφαλίζει επαρκή κατανόηση της ελεγχόμενης δραστηριότητας, ώστε να μπορεί να εντοπίσει και να κατανοήσει τα γεγονότα, τις συναλλαγές και τις πρακτικές, οι οποίες, κατά τη κρίση του, ενδέχεται να έχουν σημαντική επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις ή στο διενεργούμενο έλεγχο ή στην έκθεση ελέγχου. Η αξιοποίηση της κατανόησης της ελεγχόμενης δραστηριότητας συνίσταται, από την πλευρά του ελεγκτή, στη διασύνδεση της κατανόησης αυτής, με το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων στο σύνολό τους, και την επιβεβαίωση ότι τα απεικονιζόμενα επιμέρους στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων συνάδουν με την κατανόηση αυτή.

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

Ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίζει επαρκή κατανόηση του οργανισμού και του περιβάλλοντος, εντός του οποίου δραστηριοποιείται, συμπεριλαμβανομένου και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ούτως ώστε να μπορεί να προσδιορίσει και να αξιολογήσει τους κινδύνους να παρεισφρήσουν στις οικονομικές καταστάσεις του οργανισμού ουσιώδεις ανακρίβειες, ως αποτέλεσμα είτε εκούσιων είτε ακούσιων λαθών, και στη συνέχεια, να σχεδιάσει και να εκτελέσει περαιτέρω κατάλληλες ελεγκτικές διαδικασίες. Επίσης, ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίζει επαρκή κατανόηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας στην οποία επιδίδεται ο ελεγχόμενος οργανισμός, των κανονιστικών διατάξεων που διέπουν τη λειτουργία του οργανισμού και των άλλων εξωγενών παραγόντων που τον επηρεάζουν, συμπεριλαμβανομένου και του εξειδικευμένου πλαισίου κανόνων που μπορεί να διέπει τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων του οργανισμού.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 3320 - ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΗΤΑ (ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΟΤΗΤΑ)

Κατά τη διενέργεια ενός ελέγχου, ο ελεγκτής οφείλει να συνεκτιμήσει τον παράγοντα της σημαντικότητας και τη σχέση του με τον ελεγκτικό κίνδυνο. Ο στόχος του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων είναι να επιτρέψει στον ελεγκτή να διατυπώσει γνώμη ως προς το αν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το προσδιοριζόμενο λογιστικό πλαίσιο. Η σημαντικότητα των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων κρίνεται με γνώμονα, αν η παράλειψη της πληροφόρησης ή η μη ορθή πληροφόρηση είναι δυνατόν να επηρεάσει τις αποφάσεις που λαμβάνονται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις. Επομένως, η έννοια της σημαντικότητας αποτελεί κρίσιμο μέτρο αναφοράς του ελεγκτή κατά την εκτέλεση του έργου του.

Αν η διοίκηση αρνείται να επιφέρει τις απαραίτητες διορθώσεις στις οικονομικές καταστάσεις και τα αποτελέσματα των πρόσθετων αναγκαίων ελεγκτικών διαδικασιών δεν επιτρέπουν στον ελεγκτή να οδηγηθεί στο συμπέρασμα ότι οι συσσωρευτικές επιπτώσεις των μη διορθωμένων λαθών είναι επουσιώδεις, τότε ο ελεγκτής οφείλει να διαφοροποιήσει την έκθεση ελέγχου, σύμφωνα με το πρότυπο 7700.

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

Με στόχο τη μείωση του ελεγκτικού κινδύνου σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο, ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίσει μία γενική ανταπόκριση στους εκτιμηθέντες κινδύνους και στη συνέχεια, να σχεδιάσει και να εκτελέσει πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες, ώστε να καλυφθεί επαρκώς ο κίνδυνος να παρεισφρήσουν ουσιώδη λάθη στις οικονομικές καταστάσεις. Ανεξάρτητα του εκτιμηθέντος κινδύνου, ο ελεγκτής οφείλει να σχεδιάσει και να εκτελέσει άμεσες επαληθευτικές ελεγκτικές διαδικασίες σε σχέση με κάθε ουσιαστική κατηγορία συναλλαγών, των υπολοίπων των λογαριασμών και της επάρκειας και πληρότητας των παρατιθέμενων στοιχείων και πληροφοριών. Στόχος είναι να εξασφαλισθεί επαρκής και κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία για τη μείωση του κινδύνου να παρεισφρήσουν ουσιώδη λάθη στις οικονομικές καταστάσεις σε ικανοποιητικά χαμηλό επίπεδο. Αν ο ελεγκτής δεν έχει εξασφαλίσει επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία, τότε οφείλει να εξασφαλίσει πρόσθετη ελεγκτική μαρτυρία. Τέλος, αν ο ελεγκτής, παρά τις καταβαλλόμενες προσπάθειες, δεν έχει κατορθώσει να εξασφαλίσει την αναγκαία ελεγκτική μαρτυρία, οφείλει να διαφοροποιήσει την έκθεση ελέγχου ή να αρνηθεί τη διατύπωση γνώμης.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 4400 - ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΚΙΝΔΥΝΩΝ ΚΑΙ ΔΙΚΛΕΙΔΕΣ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ

Ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίζει την κατανόηση του λογιστικού συστήματος και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, προκειμένου να σχεδιάσει και να αναπτύξει ένα αποτελεσματικό έλεγχο για την μείωση του κινδύνου σε ένα αποδεκτά χαμηλό επίπεδο. Κατά την ανάπτυξη του προγράμματος ελέγχου, ο ελεγκτής πρέπει να διασυνδέει και να συσχετίζει τον εκτιμηθέντα κίνδυνο με τα σημαντικά υπόλοιπα και τις συναλλαγές που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις ή να υποθέσει ότι ο εγγενής κίνδυνος είναι ο μέγιστος δυνατός. Ακόμη, ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίζει επαρκή κατανόηση των δικλείδων ασφαλείας του συστήματος, ώστε να επιτρέπει την ανάπτυξη ενός αποτελεσματικού σχεδίου ελέγχου και έπειτα, να προχωρήσει σε μία προκαταρκτική εκτίμηση του κινδύνου δυσλειτουργίας των δικλείδων ασφαλείας, για κάθε κύρια κατηγορία υπολοίπων ή συναλλαγών, προκειμένου να εξασφαλίζει ελεγκτική μαρτυρία που θα στηρίζει την αξιολόγηση του κινδύνου.

Κατά τον προσδιορισμό της φύσης και της έκτασης των άμεσων επαληθευτικών ελεγκτικών διαδικασιών που απαιτούνται, ώστε να μειωθεί ο ελεγκτικός κίνδυνος σε επαρκώς χαμηλό επίπεδο, ο ελεγκτής οφείλει να συνυπολογίζει το εκτιμηθέν επίπεδο του εγγενούς κινδύνου και του κινδύνου δυσλειτουργίας των δικλείδων ασφαλείας και να εφαρμόζει άμεσες επαληθευτικές ελεγκτικές διαδικασίες σε σχέση με τα σημαντικά υπόλοιπα και τις σημαντικές ομάδες συναλλαγών του ελεγχόμενου οργανισμού.

Όταν ο ελεγκτής αξιολογεί τον κίνδυνο μη αποκάλυψης ουσιωδών λαθών στις οικονομικές καταστάσεις, ως ανέφικτο να μειωθεί σε ένα αποδεκτά χαμηλό επίπεδο, οφείλει να διαφοροποιήσει την έκθεση ελέγχου ή να αρνηθεί τη διατύπωση της και να γνωστοποιήσει στη διοίκηση την ύπαρξη σημαντικών αδυναμιών στο σχεδιασμό και τη λειτουργία του λογιστικού συστήματος και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 4401 - ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΕ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΗΜΕΝΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΑ

Ο ελεγκτής οφείλει να εκτιμήσει τον τρόπο με τον οποίο το μηχανογραφικό περιβάλλον του ελεγχόμενου οργανισμού επηρεάζει τον έλεγχο και επομένως, πρέπει να έχει επαρκή γνώση του συστήματος αυτού, ώστε να σχεδιάσει, να κατευθύνει, να εποπτεύσει και να επισκοπήσει τη διεκπεραιωθείσα εργασία. Όταν τα μηχανογραφημένα συστήματα διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο, ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίζει επαρκή κατανόηση του μηχανογραφικού περιβάλλοντος, ώστε να εκτιμά την επίδραση που έχει στην αξιολόγηση του εγγενούς κινδύνου και του κινδύνου δυσλειτουργίας των δικλείδων ασφαλείας σε σχέση με τις διατυπωμένες θέσεις της διοίκησης στις οικονομικές καταστάσεις.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 4402 - ΕΛΕΓΧΟΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ

Ο ελεγκτής οφείλει να εξετάζει το τρόπο με τον οποίο η ύπαρξη των εξωτερικών λογιστών επηρεάζει το λογιστικό σύστημα και το σύστημα εσωτερικού ελέγχου του ελεγχόμενου οργανισμού κατά το σχεδιασμό της ελεγκτικής διαδικασίας. Επίσης, οφείλει να εξακριβώσει τη σημαντικότητα του ρόλου των εξωτερικών λογιστών και να τη διασυνδέσει με τον έλεγχο. Αν ο ρόλος αυτός είναι σημαντικός και άπτεται του διενεργούμενου ελέγχου, ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίζει επαρκή πληροφόρηση, ώστε να κατανοήσει το λογιστικό

σύστημα και το σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Κατ' αρχήν, οφείλει να θεωρήσει τον ελεγκτικό κίνδυνο ως τον μέγιστο δυνατό, εκτός αν η δοκιμασία των δικλίδων ασφαλείας δικαιολογεί την αξιολόγηση του σε χαμηλότερο επίπεδο. Κατά την εκτίμηση του ελεγκτικού κινδύνου, ο ελεγκτής πρέπει να συνεκτιμά την συγκρότηση και την πείρα των εξωτερικών λογιστών και τη δική τους κατανόηση για τη φύση του έργου που έχουν επωμισθεί.

2.2.4. Ελεγκτική Μαρτυρία

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 5500 - ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΜΑΡΤΥΡΙΑ

Ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίζει επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία, ώστε να μπορεί να αντλήσει λογικά συμπεράσματα επί των οποίων να εδραιωθεί η ελεγκτική του γνώμη. Στην περίπτωση κατά την οποία, τα στοιχεία που προσκομίζει η ελεγχόμενη μονάδα χρησιμοποιούνται από τον ελεγκτή ως βάση για την εφαρμογή των ελεγκτικών διαδικασιών, τότε αυτός οφείλει να επιζητεί ελεγκτική μαρτυρία, που να στηρίζει την ακρίβεια και την πληρότητα των προσκομιζόμενων στοιχείων. Η ελεγκτική μαρτυρία αποκτάται με τον κατάλληλο συνδυασμό των δοκιμασιών των δικλίδων ασφαλείας και των επαληθευτικών διαδικασιών και ο ελεγκτής οφείλει να αξιολογήσει την επάρκεια και καταλληλότητα αυτής της ελεγκτικής μαρτυρίας για να στηρίξει την εκτίμησή του. Ο ελεγκτής οφείλει να διαφοροποιήσει τη γνώμη του ή να αρνηθεί την έκφραση γνώμης, αν δεν είναι σε θέση να εξασφαλίσει κατάλληλη και επαρκή ελεγκτική μαρτυρία.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 5501 - ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΜΑΡΤΥΡΙΑ ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ

Όταν τα αποθέματα συνθέτουν σημαντικό στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίζει την κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία, όσον αφορά την ύπαρξη και την κατάσταση των αποθεμάτων, με την παρακολούθηση της φυσικής τους απογραφής. Αν, όμως, αυτό είναι πρακτικά ανέφικτο, τότε ο ελεγκτής οφείλει να εξετάσει εναλλακτικές ελεγκτικές διαδικασίες, που θα του παρέχουν επαρκή ελεγκτική μαρτυρία για την ύπαρξη και την κατάσταση των αποθεμάτων.

Ακόμη, ο ελεγκτής οφείλει να εφαρμόσει ελεγκτικές διαδικασίες που θα του επιτρέψουν να διαγνώσει την ύπαρξη επίδικων απαιτήσεων ή αξιώσεων που εμπλέκουν τον ελεγχόμενο οργανισμό και ενδέχεται να έχουν ουσιώδεις επιπτώσεις επί των οικονομικών

καταστάσεων. Αν ο ελεγκτής έχει τις αντίστοιχες ενδείξεις, τότε οφείλει να επιζητήσει και να εξασφαλίσει κατ' ευθείαν επικοινωνία με τους δικηγόρους του ελεγχόμενου οργανισμού. Αν η διοίκηση αρνηθεί να δώσει τη συγκατάθεσή της για αυτή την επικοινωνία, τότε αυτό αποτελεί περιορισμό στο εύρος του ελέγχου και, υπό κανονικές συνθήκες, πρέπει να οδηγήσει στην διαφοροποίηση της εκθέσεως ελέγχου είτε με την παράθεση εξαίρεσης στη διατυπωμένη γνώμη είτε με την άρνηση γνώμης.

Όταν οι μακροπρόθεσμες επενδύσεις είναι σημαντικές στα πλαίσια των οικονομικών καταστάσεων, τότε ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίσει επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία σχετικά με την αποτίμηση τους και την επάρκεια των παρατιθέμενων στοιχείων.

Επίσης, όταν η τμηματική πληροφόρηση απαιτείται και συνθέτει ουσιαστικό στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων, τότε ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίσει επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία σχετικά με την παράθεση των σχετικών πληροφοριών, σύμφωνα με το ισχύον πλαίσιο των λογιστικών κανόνων της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 5505 - ΚΑΤ' ΕΥΘΕΙΑΝ ΕΠΙΒΕΒΑΙΩΣΕΙΣ

Ο ελεγκτής πρέπει να κρίνει αν η κατευθείαν επιβεβαίωση υπολοίπων είναι αναγκαία για την εξασφάλιση επαρκούς και κατάλληλης ελεγκτικής μαρτυρίας και να συνεκτιμά την ουσιαστικότητα των υπό κρίση μεγεθών, το επίπεδο του εγγενούς κινδύνου και του κινδύνου δυσλειτουργίας των δικλείδων ασφαλείας και το βαθμό, που η αποκομισθείσα ελεγκτική μαρτυρία, μειώνει τον ελεγκτικό κίνδυνο σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο, ώστε να είναι δυνατή η αποδοχή των διατυπωμένων θέσεων στις οικονομικές καταστάσεις.

Κατά την εκτέλεση των διαδικασιών επιβεβαίωσης, ο ελεγκτής οφείλει να διατηρεί τον έλεγχο επί της επιλογής του δείγματος, της προετοιμασίας και της αποστολής των επιστολών επιβεβαίωσης και της παραλαβής και επεξεργασίας των απαντήσεων. Επίσης, ο ελεγκτής οφείλει να αξιολογήσει κατά πόσο τα αποτελέσματα της διαδικασίας της κατευθείαν επιβεβαίωσης σε συνδυασμό με τα αποτελέσματα των άλλων σχετικών ελεγκτικών διαδικασιών που εφαρμόστηκαν, παρέχουν επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία αναφορικά με τις υπό έλεγχο διατυπωμένες στις οικονομικές καταστάσεις θέσεις και, στην αντίθετη περίπτωση, να εξετάσει την αναγκαιότητα διαφοροποίησης της έκθεσης ελέγχου.

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

Για τους ελέγχους που αναλαμβάνονται για πρώτη φορά, ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίζει επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία ότι τα υπόλοιπα ανοίγματος (προηγούμενης χρήσεως) δεν περιέχουν ανακρίβειες που ουσιωδώς επηρεάζουν τις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου, ότι τα υπόλοιπα κλεισίματος της προηγούμενης περιόδου έχουν μεταφερθεί ορθά στην τρέχουσα περίοδο ή, όπου ήταν ενδεδειγμένο, έχουν διορθωτικά αναμορφωθεί και τέλος, ότι οι ακολουθούμενες λογιστικές αρχές εφαρμόζονται με συνέπεια ή οι τυχόν αναγκαίες αλλαγές έχουν εφαρμοστεί κατά τον πρόπονα τρόπο και προσδιορίζονται και επεξηγούνται επαρκώς. Σε περίπτωση που εντοπισθούν ανακρίβειες, που δεν έχουν αντιμετωπισθεί, παρατεθεί και επεξηγηθεί δεόντως, ο ελεγκτής οφείλει να διαφοροποιήσει ανάλογα την έκθεση ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων, ανάλογα με την σοβαρότητα της ανακρίβειας.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 5520 - ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗΣ

Ο ελεγκτής οφείλει να διερευνά αναλυτικά τα δεδομένα, τόσο στο στάδιο του σχεδιασμού του ελέγχου όσο και στα στάδια της επισκόπησης της πορείας και της ολοκλήρωσης του ελέγχου, εφαρμόζοντας διαδικασίες αναλυτικής διερεύνησης. Ο ελεγκτής οφείλει στο στάδιο του σχεδιασμού του ελέγχου να στοχεύει και να εξασφαλίζει την επαρκή κατανόηση της ελεγχόμενης δραστηριότητας και τον εντοπισμό των ελεγκτικά επικίνδυνων περιοχών και στο στάδιο της ολοκλήρωσης του ελέγχου να επιβεβαιώσει ότι οι υπό έλεγχο οικονομικές καταστάσεις συνάδουν με τη γενικότερη εικόνα της ελεγχόμενης δραστηριότητας, που διαμορφώθηκε ή επιβεβαιώθηκε στα πλαίσια του ελέγχου.

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

Κατά τον σχεδιασμό των ελεγκτικών διαδικασιών, ο ελεγκτής οφείλει να υιοθετήσει τους κατάλληλους τρόπους για να επιλέξει τα στοιχεία που θα υποβάλει σε δοκιμασία, ώστε να επιτευχθούν οι στόχοι των επαληθευτικών διαδικασιών. Κατά τη συλλογή της ελεγκτικής μαρτυρίας, ο ελεγκτής πρέπει να χρησιμοποιεί την επαγγελματική του κρίση για να εκτιμήσει τον ελεγκτικό κίνδυνο και να σχεδιάσει ελεγκτικές διαδικασίες, που να

εξασφαλίζουν τη μείωση του σε επαρκώς χαμηλό επίπεδο. Κατά την επιλογή του δείγματος προς έλεγχο, οφείλει να συνεκτιμά τους στόχους των επαληθευτικών διαδικασιών και τα χαρακτηριστικά του πληθυσμού από τον οποίον αντλείται το δείγμα και να αξιολογεί τα αποτελέσματα της δειγματοληψίας, τη φύση και την αιτία των λαθών που επισημάνθηκαν, και τις ενδεχόμενες επιπτώσεις των λαθών αυτών επί του ελέγχου.

Σε σχέση με τις ουσιαστικές επαληθευτικές διαδικασίες, ο ελεγκτής οφείλει, τα νομισματικά λάθη που εντοπίστηκαν στο δείγμα, να τα προβάλλει στο σύνολο του πληθυσμού και να εξετάσει τις επιπτώσεις του προβαλλόμενου λάθους επί του στόχου της συγκεκριμένης επαληθευτικής δοκιμασίας, αλλά και επί του ελέγχου γενικότερα. Ο ελεγκτής οφείλει να αξιολογήσει τα αποτελέσματα της δειγματοληψίας κατά τρόπο που να του επιτρέπει την εξαγωγή προκαταρκτικών συμπερασμάτων σχετικά με το αν τα υπό δοκιμασία χαρακτηριστικά του πληθυσμού επαληθεύονται ή χρήζουν επανεξέτασης.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 5540 - ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ

Ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίζει επαρκή μαρτυρία ως προς το αν οι γενόμενες λογιστικές εκτιμήσεις είναι εύλογες, υπό τις περιστάσεις, και στο βαθμό που αυτό απαιτείται, ότι τα σχετικά στοιχεία, που αφορούν τις λογιστικές εκτιμήσεις, παρατίθενται στις οικονομικές καταστάσεις. Ο ελεγκτής οφείλει να οδηγείται σε μία τελική αξιολόγηση της λογικότητας των λογιστικών εκτιμήσεων, βασιζόμενος στη γνώση που έχει επί της ελεγχόμενης δραστηριότητας και σε συνδυασμό με την συνέπεια που έχουν οι γενόμενες λογιστικές εκτιμήσεις με τα άλλα στοιχεία που έχουν προκύψει κατά τη διεξαγωγή του ελέγχου.

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

Ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίζει επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία ότι η επιμέτρηση της εύλογης αξίας και τα παρατιθέμενα στις οικονομικές καταστάσεις σχετικά στοιχεία είναι σύμφωνα με τις απαιτήσεις του εφαρμοζόμενου πλαισίου των λογιστικών κανόνων κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων του οργανισμού. Επίσης, οφείλει να εξασφαλίζει επαρκή κατανόηση των ακολουθούμενων διεργασιών από τον ελεγχόμενο οργανισμό για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας και των σχετικών στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις, για την ανάπτυξη ενός αποτελεσματικού ελέγχου.

Έπειτα, ο ελεγκτής οφείλει να εκτιμήσει τον εγγενή κίνδυνο και τον κίνδυνο δυσλειτουργίας των δικλίδων ασφαλείας, που σχετίζονται με την επιμέτρηση της εύλογης αξίας και της παράθεσης των σχετικών στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις, ούτως ώστε να προσδιορίσει τη φύση, το χρόνο και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών και να υποβάλλει σε δοκιμασία αυτές τις πληροφορίες.

Ο ελεγκτής πρέπει να εξασφαλίζει επαρκή μαρτυρία, που να στηρίζει τις προθέσεις της διοίκησης να ακολουθήσει μία συγκεκριμένη προσέγγιση και την ικανότητά της να το πράξει, όσον αφορά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας και τον προσδιορισμό των σχετικών στοιχείων που παρατίθενται στις οικονομικές καταστάσεις, μέσα στο επιλεγμένο πλαίσιο λογιστικών κανόνων. Επιπλέον, ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίζει έγγραφες παραστάσεις από τη διοίκηση αναφορικά με τη λογικότητα των σημαντικών υποθέσεων που υιοθετήθηκαν κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας και τον προσδιορισμό των στοιχείων και πληροφοριών, που παρατίθενται στις οικονομικές καταστάσεις.

Τέλος, ο ελεγκτής οφείλει να εξετάζει αν η υιοθετηθείσα μέθοδος επιμέτρησης της εύλογης αξίας ακολουθείται με συνέπεια και να υποβάλλει τα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν για αυτή σε επαληθευτική δοκιμασία.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 5550 - ΣΥΓΓΕΝΗ ΠΡΟΣΩΠΑ

Ο ελεγκτής οφείλει να εφαρμόζει ελεγκτικές διαδικασίες, οι οποίες να στοχεύουν στην εξασφάλιση επαρκούς και κατάλληλης ελεγκτικής μαρτυρίας, σε σχέση με τον εντοπισμό και την παράθεση στις οικονομικές καταστάσεις των συγγενών προσώπων και των επιπτώσεων των συναλλαγών αυτών επί των οικονομικών καταστάσεων. Ο ελεγκτής οφείλει να διευρύνει και να επαυξάνει τις ελεγκτικές διαδικασίες, όταν υπάρχουν ενδείξεις για αυτού του είδους τις συναλλαγές.

Ο ελεγκτής οφείλει να επισκοπεί τις πληροφορίες που παρέχονται από το διοικητικό συμβούλιο και τα στελέχη του οργανισμού, στις οποίες προσδιορίζονται τα ονόματα των συγγενών προσώπων και να εφαρμόζει τις κατάλληλες διαδικασίες για την επιβεβαίωση της πληρότητας των παρασχεθέντων στοιχείων. Επίσης, οφείλει να προσδιορίζει τις συναλλαγές με συγγενή πρόσωπα και να έχει υπόψη του το ενδεχόμενο ύπαρξης ουσιαστικών πρόσθετων συναλλαγών με συγγενή πρόσωπα που δεν αποκαλύφθηκαν.

Κατά την εξέταση των εντοπισθεισών συναλλαγών με συγγενή πρόσωπα, ο ελεγκτής, προκειμένου να εξασφαλίζει επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία, θα πρέπει να λάβει έγγραφες παραστάσεις από τη διοίκηση σχετικά με την πληρότητα των παρασχεθεισών πληροφοριών που αφορούν τον εντοπισμό συγγενών προσώπων και την επάρκεια των αντίστοιχων στοιχείων που παρατίθενται στις οικονομικές καταστάσεις.

Αν ο ελεγκτής αδυνατεί να εξασφαλίσει επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία σε σχέση με τα συγγενή πρόσωπα και τις συναλλαγές με αυτά ή έχει οδηγηθεί στο συμπέρασμα ότι τα στοιχεία που παρατίθενται στις οικονομικές καταστάσεις δεν είναι επαρκή, τότε οφείλει να διαφοροποιήσει ανάλογα την έκθεση ελέγχου.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 5560 - ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΑ ΓΕΓΟΝΟΤΑ

Ο ελεγκτής οφείλει να εφαρμόζει ελεγκτικές διαδικασίες, οι οποίες να στοχεύουν στην εξασφάλιση επαρκούς και κατάλληλης ελεγκτικής μαρτυρίας ότι όλα τα γεγονότα, που έχουν επισυμβεί μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης ελέγχου και ενδεχομένως, θα επέβαλλαν την αναμόρφωση των οικονομικών καταστάσεων ή την παράθεση σχετικών στοιχείων και πληροφοριών σε αυτές, έχουν εντοπισθεί.

Στην περίπτωση όπου, μετά την ημερομηνία που φέρει η έκθεση ελέγχου αλλά πριν από τη δημοσιοποίηση των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής καθίσταται γνώστης γεγονότων που επηρεάζουν ουσιωδώς τις οικονομικές καταστάσεις, οφείλει να τα αξιολογήσει, να συζητήσει το θέμα με τη διοίκηση και να αποφασίσει τις ενέργειες του, υπό τις περιστάσεις. Εάν η διοίκηση αρνείται να διαφοροποιήσει τις οικονομικές καταστάσεις (υπό συνθήκες που ο ελεγκτής εκτιμά ότι επιβάλλουν τη διαφοροποίηση) και η έκθεση ελέγχου δεν έχει ακόμη τεθεί στη διάθεση του ελεγχόμενου οργανισμού, ο ελεγκτής οφείλει να τη διαφοροποιήσει ή να διατυπώσει αρνητική γνώμη.

Εάν, μετά την δημοσιοποίηση των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής καθίσταται γνώστης γεγονότων, που είχαν επισυμβεί πριν ή κατά την ημερομηνία της έκθεσης ελέγχου και τα οποία, εάν ήταν τότε γνωστά, ενδεχομένως θα οδηγούσαν στην διαφοροποίηση της, τότε ο ελεγκτής οφείλει να εξετάσει την επανέκδοση των οικονομικών καταστάσεων και να συζητήσει το θέμα με τη διοίκηση του οργανισμού.

Κατά το σχεδιασμό και την εκτέλεση των ελεγκτικών διαδικασιών και την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων αυτών, ο ελεγκτής οφείλει να εξετάζει αν ισχύει, κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, η αποδοχή της παραδοχής της δυνατότητας της συνέχισης της δραστηριότητας του οργανισμού. Αυτό θα προκύψει από την ύπαρξη ή μη γεγονότων που δημιουργούν αμφιβολίες ως προς τη δυνατότητα της συνέχισης της δραστηριότητας του. Αν εντοπισθούν τέτοια γεγονότα, ο ελεγκτής πρέπει να εφαρμόσει συγκεκριμένες διαδικασίες και να εξετάσει την επίδραση των γεγονότων αυτών επί του ελεγκτικού κινδύνου.

Επίσης, ο ελεγκτής οφείλει να αξιολογήσει την εκτίμηση της διοίκησης σχετικά με τη δυνατότητα της συνέχισης των δραστηριοτήτων του ελεγχόμενου οργανισμού. Κατά την αξιολόγηση αυτή, ο ελεγκτής πρέπει να χρησιμοποιεί το χρονικό πλαίσιο που προδιαγράφεται από το ακολουθούμενο πλαίσιο των λογιστικών κανόνων κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και το οποίο θα πρέπει να καλύπτει διάστημα τουλάχιστον δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού. Ακόμη, ο ελεγκτής οφείλει να θέσει στη διοίκηση το ερώτημα αν γνωρίζει γεγονότα που πιθανολογεί ότι θα συμβούν, τοποθετούνται πέρα από το χρησιμοποιούμενο χρονικό διάστημα και θα μπορούσαν να θέσουν σε αμφιβολία τη συνέχιση της δραστηριότητας του οργανισμού.

Βασιζόμενος στην εξασφαλισθείσα ελεγκτική μαρτυρία, ο ελεγκτής οφείλει να εκτιμήσει την ύπαρξη σοβαρής αμφιβολίας ως προς τη δυνατότητα της συνέχισης των δραστηριοτήτων του οργανισμού, η οποία προκύπτει είτε από μεμονωμένα περιστατικά είτε από τη συσσωρευτική επίδραση διαφόρων περιστατικών. Αν η παράθεση των δεδομένων στις οικονομικές καταστάσεις είναι επαρκής, τότε ο ελεγκτής πρέπει να διαφοροποιήσει την έκθεση ελέγχου με την προσθήκη μίας παραγράφου επισήμανσης για την ύπαρξη ουσιώδους αβεβαιότητας ως προς τη δυνατότητα της συνέχισης της δραστηριότητας και να επισημάνει την ύπαρξη της σχετικής σημείωσης στο προσάρτημα, όπου παρατίθενται και επεξηγούνται τα δεδομένα που έχουν προκαλέσει την αβεβαιότητα. Ενώ, αν η παράθεση των δεδομένων δεν είναι επαρκής, τότε ο ελεγκτής οφείλει να διατυπώσει τη γνώμη του με "εξαίρεση" ή να εκφέρει αρνητική γνώμη και να γίνεται συγκεκριμένη αναφορά στην ύπαρξη ουσιώδους αβεβαιότητας, που θα μπορούσε να οδηγήσει σε αμφιβολία για τη συνέχιση της δραστηριότητας του οργανισμού. Επίσης, αν κατά τη κρίση του ελεγκτή, ο ελεγχόμενος οργανισμός δεν θα κατορθώσει να συνεχίσει τις δραστηριότητες του, τότε οφείλει να εκφέρει αρνητική γνώμη, στο βαθμό που οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σε βάση τη συνέχιση των δραστηριοτήτων.

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

Ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίζει εγγράφως τις παραστάσεις εκείνες της διοίκησης, που έγιναν στα πλαίσια του διενεργούμενου ελέγχου και κρίνονται σημαντικές, ιδιαίτερα στις περιπτώσεις εκείνες, όπου δεν υπάρχει άλλου είδους ελεγκτική μαρτυρία. Αν οι παραστάσεις της διοίκησης έρχονται σε σύγκρουση με άλλα στοιχεία της ελεγκτικής μαρτυρίας, τότε ο ελεγκτής οφείλει να διερευνήσει το θέμα και να αναθεωρήσει την αξιοπιστία των παραστάσεων της διοίκησης. Η άρνηση από τη διοίκηση της παράσχεσης των παραστάσεων, τις οποίες ο ελεγκτής κρίνει αναγκαίες, συνθέτει περιορισμό του εύρους του ελέγχου και ο ελεγκτής οφείλει, ανάλογα με τη σημαντικότητα του θέματος, είτε να διαφοροποιήσει την έκθεση ελέγχου είτε να αρνηθεί την έκφραση γνώμης.

2.2.5. Χρησιμοποίηση της Εργασίας Τρίτων

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 6600 - ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΑΛΛΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

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

Όπου ο κύριος (προεξάρχων) ελεγκτής χρησιμοποιεί την εργασία ενός άλλου ελεγκτή, ο κύριος ελεγκτής οφείλει να προσδιορίζει την επίδραση της εργασίας του άλλου ελεγκτή επί του ελέγχου και να εφαρμόσει διαδικασίες που θα του επιτρέψουν να εξασφαλίσει επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία ότι η εργασία του άλλου ελεγκτή είναι επαρκής για τους σκοπούς του κύριου ελεγκτή, μέσα στα πλαίσια του επιτελούμενου συγκεκριμένου έργου.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 6610 - ΑΞΙΟΠΟΙΗΣΗ ΤΟΥ ΕΡΓΟΥ ΤΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

Ο ελεγκτής οφείλει να αξιολογήσει τις δραστηριότητες των εσωτερικών ελεγκτών του ελεγχόμενου οργανισμού, τις επιδράσεις που ενδέχεται να έχουν επί των διαδικασιών του ελέγχου και να εξασφαλίσει επαρκή κατανόηση των διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου, για τους σκοπούς του σχεδιασμού του ελέγχου και της ανάπτυξης μίας αποδοτικής προσέγγισης στον έλεγχο. Κατά το σχεδιασμό του ελέγχου, ο "εξωτερικός" ελεγκτής πρέπει να προχωρήσει σε μία προκαταρκτική αξιολόγηση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου και αν ο ελεγκτής προτίθεται να αξιοποιήσει συγκεκριμένη εργασία των εσωτερικών ελεγκτών, τότε οφείλει να αξιολογήσει και να υποβάλει τη συγκεκριμένη εργασία σε δοκιμασία, ώστε να επιβεβαιώσει την επάρκειά της για τους σκοπούς του ελέγχου.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 6620 - ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΠΡΑΓΜΑΤΟΓΝΩΜΟΝΑ

Κατά τη χρησιμοποίηση της εργασίας ενός πραγματογνώμονα, ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίζει επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία ότι η εργασία αυτή είναι επαρκής για τους σκοπούς του ελέγχου και να αξιολογεί την επαγγελματική πληρότητα του πραγματογνώμονα. Αν τα αποτελέσματα της εργασίας του πραγματογνώμονα δεν παρέχουν επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία ή αν τα αποτελέσματα αυτά δεν συνάδουν με άλλα στοιχεία που προέκυψαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ο ελεγκτής οφείλει να επιλύσει το πρόβλημα.

2.2.6. Ελεγκτικά Συμπεράσματα και Πιστοποιητικά

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 7700 - Η ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Ο ελεγκτής οφείλει να επισκοπήσει και να αξιολογήσει τα ευρήματα του ελέγχου και τα αντληθέντα συμπεράσματα από την επιτελεσθείσα ελεγκτική εργασία και να τα χρησιμοποιήσει ως βάση για να διατυπώσει εγγράφως και κατά τρόπο σαφή τη γνώμη του επί των οικονομικών καταστάσεων. Ο ελεγκτής οφείλει να χρονολογήσει την έκθεση ελέγχου με την ημερομηνία της ουσιαστικής ολοκλήρωσης του διενεργηθέντος ελέγχου.

Δεδομένης της υποχρέωσης του ελεγκτή να γνωμοδοτήσει επί των οικονομικών καταστάσεων, που έχουν συνταχθεί από τη διοίκηση του ελεγχόμενου οργανισμού, η χρονολόγηση της έκθεσης ελέγχου πάντοτε έπεται της ημερομηνίας έγκρισης και υπογραφής των οικονομικών καταστάσεων από τη διοίκηση του οργανισμού.

Με βάση το Νόμο (Ν. 2190/1920, άρθρο 137, παράγραφος 2/ΦΕΚ 38Α), τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα έχουν διαμορφωθεί μέσα στο πλαίσιο των κανόνων που προδιαγράφονται από τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών. Αυτό σημαίνει ότι, κατά τη διενέργεια ελέγχων και τη διαμόρφωση των σχετικών εκθέσεων, η επικουρική χρησιμοποίηση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων από τους ελεγκτές, ως πλαίσιο αναφοράς, είναι καθ' όλα επιτρεπτή και ενδεδειγμένη.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 7710 - ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Ο ελεγκτής οφείλει να εξακριβώνει ότι τα παρατιθέμενα συγκριτικά στοιχεία στις υπό έλεγχο οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται, από κάθε ουσιώδη άποψη, με τους λογιστικούς κανόνες που προδιαγράφονται από το ακολουθούμενο λογιστικό πλαίσιο, εξασφαλίζοντας επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία.

Στις περιπτώσεις όπου η έκθεση ελέγχου της προηγούμενης περιόδου περιελάμβανε "εξαιρέσεις", άρνηση γνώμης ή αρνητική γνώμη και το θέμα που οδήγησε στη διαφοροποίηση, παραμένει ανεπίλυτο και οδηγεί στην ανάγκη διαφοροποίησης της έκθεσης ελέγχου της τρέχουσας περιόδου, τότε αυτή πρέπει να διαφοροποιείται σε σχέση με την τρέχουσα και την προηγούμενη περίοδο, ενώ αν παραμένει ανεπίλυτο, αλλά δεν οδηγεί στην ανάγκη διαφοροποίησης της έκθεσης της τρέχουσας περιόδου, τότε αυτή πρέπει να διαφοροποιείται μόνο ως προς τα συγκριτικά στοιχεία.

Κάτω από τις συνθήκες αυτές, ο ελεγκτής οφείλει να συνεκτιμήσει την καθοδήγηση που παρέχεται στο Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 5560 "Μεταγενέστερα Γεγονότα" και εάν οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου έχουν αναθεωρηθεί και επανεκδοθεί με νέα έκθεση ελέγχου, τότε ο ελεγκτής πρέπει να ικανοποιηθεί ότι τα παρατιθέμενα συγκριτικά στοιχεία είναι τα αναθεωρημένα στοιχεία, ενώ εάν οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου δεν έχουν αναθεωρηθεί και επανεκδοθεί και τα συγκριτικά στοιχεία δεν έχουν επαναδιατυπωθεί και / ή οι αναγκαίες ελλείπουσες πληροφορίες δεν έχουν παρατεθεί, τότε ο ελεγκτής οφείλει να διαφοροποιήσει την έκθεση ελέγχου επί των

οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου ως προς τις ανακρίβειες ή τις παραλείψεις που περιέχονται στα συγκριτικά στοιχεία.

Στις περιπτώσεις, όπου ο ελεγκτής διαπιστώνει ότι τα συγκριτικά στοιχεία περιέχουν ουσιώδεις ανακρίβειες, οφείλει να ζητήσει από τη διοίκηση να αναθεωρήσει τα συγκριτικά στοιχεία κι αν η διοίκηση αρνηθεί, τότε ο ελεγκτής οφείλει να διαφοροποιήσει την έκθεσή του. Επίσης, όταν διατυπώνεται ρητά η γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων της προηγούμενης περιόδου και είναι διαφορετική από την προγενέστερα διατυπωθείσα γνώμη, ο ελεγκτής οφείλει να αποκαλύψει και να παραθέσει τους ουσιαστικούς λόγους της διαφοροποίησης, σε ειδική παράγραφο επισήμανσης που περιέχεται στην έκθεση ελέγχου. Και τέλος, όταν οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου είναι ανέλεγκτες, ο νέος ελεγκτής οφείλει να μνημονεύσει στην έκθεσή του το γεγονός ότι τα παρατιθέμενα συγκριτικά στοιχεία είναι ανέλεγκτα και, όπου εντοπίσει ουσιώδεις ανακρίβειες στα στοιχεία αυτά, οφείλει να ζητήσει από τη διοίκηση να τα αναθεωρήσει κι αν αρνηθεί να το πράξει, ο ελεγκτής οφείλει να διαφοροποιήσει την έκθεση ελέγχου.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 7720 - ΆΛΛΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΣΤΑ ΕΓΓΡΑΦΑ ΠΟΥ ΠΕΡΙΕΧΟΥΝ ΤΙΣ ΕΞΗΛΕΓΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Ο ελεγκτής έχει την υποχρέωση να αναγνώσει με προσοχή τις άλλες πληροφορίες που περιέχονται στα έγγραφα, τα οποία περιέχουν και τις οικονομικές καταστάσεις, με στόχο να εντοπίσει ουσιώδεις ασυνέπειες μεταξύ των πληροφοριών αυτών και των οικονομικών καταστάσεων. Αν κατά την ανάγνωση, ο ελεγκτής εντοπίσει ουσιώδεις ασυνέπειες, οφείλει να εξακριβώσει ποιες πληροφορίες είναι εκείνες που πρέπει να διαφοροποιηθούν. Αν η τροποποίηση πρέπει να γίνει στις οικονομικές καταστάσεις και ο ελεγχόμενος οργανισμός αρνείται να επιφέρει την αναγκαία διόρθωση, τότε ο ελεγκτής οφείλει να διαφοροποιήσει την έκθεσή του ή να διατυπώσει αρνητική γνώμη. Ενώ, αν η τροποποίηση πρέπει να γίνει στις άλλες πληροφορίες και ο ελεγχόμενος οργανισμός αρνείται να επιφέρει την αναγκαία διόρθωση, τότε ο ελεγκτής οφείλει να αναφέρει το γεγονός στην έκθεσή του, σε ιδιαίτερη παράγραφο επισήμανσης.

2.2.7. Εξειδικευμένοι Έλεγχοι

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

Ο στόχος του Ελληνικού Ελεγκτικού Προτύπου 8800 είναι να καθιερώσει πρότυπα σε σχέση με τους διενεργούμενους ελέγχους, που έχουν εξειδικευμένους στόχους. Ο ελεγκτής οφείλει να επισκοπήσει και να αξιολογήσει τα ευρήματα του εξειδικευμένου ελέγχου και τα αντληθέντα συμπεράσματα από την επιτελεσθείσα ελεγκτική εργασία και να τα χρησιμοποιήσει ως βάση για τη διατύπωση της γνώμης του, εγγράφως και κατά τρόπο σαφή.

Κατά τον προσδιορισμό του εύρους του αναληφθέντος ελεγκτικού έργου, ο ελεγκτής οφείλει να εξετάσει και να αξιολογήσει τις αλληλένδετες οικονομικές καταστάσεις και να αξιολογήσει την παράμετρο της σημαντικότητας σε σχέση με το επιμέρους στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων επί του οποίου καλείται να εκφέρει γνώμη. Η έκθεση του ελεγκτή επί ενός επιμέρους στοιχείου των οικονομικών καταστάσεων υποχρεωτικά περιλαμβάνει αναφορά στους λογιστικούς κανόνες, σύμφωνα με τους οποίους το επιμέρους στοιχείο έχει συνταχθεί, ή στην σύμβαση που προδιαγράφει τους χρησιμοποιηθέντες κανόνες.

Στις περιπτώσεις, όπου υπήρξε άρνηση γνώμης ή η διατυπωθείσα γνώμη επί του συνόλου των οικονομικών καταστάσεων είναι αρνητική, ο ελεγκτής δύναται να διατυπώσει γνώμη για τα επί επιμέρους στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων, μόνο αν αυτά τα στοιχεία δεν είναι τόσο εκτεταμένα, ώστε να συνθέτουν ένα σημαντικό μέρος των οικονομικών καταστάσεων.

2.3. Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα

ΔΙΕΘΝΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ - ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΔΙΚΛΙΔΩΝ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ (Δ.Π.Δ.Π.) 1

Δικλίδες Ποιότητας για Λογιστικές Επιχειρήσεις που Διενεργούν Ελέγχους και Επισκοπήσεις Οικονομικών Καταστάσεων, καθώς και Άλλες Αναθέσεις Διασφάλισης και Συναφών Υπηρεσιών

ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΕΥΘΥΝΕΣ

200 Γενικοί Στόχοι του Ανεξάρτητου Ελεγκτή και Διενέργεια Ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα

210 Συμφωνία επί των Όρων Ανάθεσης Ελέγχου

220 Δικλίδες Ποιότητας για τον Έλεγχο Οικονομικών Καταστάσεων

230 Τεκμηρίωση Ελέγχου

240 Ευθύνες του Ελεγκτή Σχετικά με Απάτη σε Έλεγχο Οικονομικών Καταστάσεων

250 Εξέταση Νόμων και Κανονισμών στον Έλεγχο Οικονομικών Καταστάσεων

260 Επικοινωνία με τους Υπεύθυνους για τη Διακυβέρνηση

265 Κοινοποίηση Ελλείψεων σε Εσωτερικές Δικλίδες στους Υπεύθυνους για τη Διακυβέρνηση και τη Διοίκηση

ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΚΙΝΔΥΝΟΥ ΚΑΙ ΑΝΤΑΠΟΚΡΙΣΗ ΣΤΟΥΣ ΕΚΤΙΜΩΜΕΝΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ

300 Σχεδιασμός του Ελέγχου Οικονομικών Καταστάσεων

315 Εντοπισμός και Εκτίμηση των Κινδύνων Ουσιώδους Σφάλματος μέσω Κατανόησης της Οντότητας και του Περιβάλλοντος της

320 Ουσιώδες Μέγεθος στο Σχεδιασμό και στην Εκτέλεση ενός Ελέγχου

330 Αντιδράσεις του Ελεγκτή στους Εκτιμώμενους Κινδύνους

402 Ελεγκτικά Ζητήματα Σχετικά με Οντότητα που Χρησιμοποιεί ένα Οργανισμό Υπηρεσιών

450 Αξιολόγηση Σφαλμάτων που Εντοπίζονται κατά τη Διάρκεια του Ελέγχου

ΕΛΕΚΤΙΚΗ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ

500 Ελεγκτικά Τεκμήρια

501 Ελεγκτικά Τεκμήρια - Ειδικά Ζητήματα για Επιλεγμένα Κονδύλια

505 Εξωτερικές Επιβεβαιώσεις

510 Αρχικές Αναθέσεις Ελέγχου - Υπόλοιπα Έναρξης

- 520 Αναλυτικές Διαδικασίες
- 530 Ελεγκτική Δειγματοληψία
- 540 Έλεγχος των Λογιστικών Εκτιμήσεων, Περιλαμβανομένων των Λογιστικών Εκτιμήσεων Εύλογης Αξίας και των Σχετικών Γνωστοποιήσεων
- 550 Συνδεδεμένα Μέρη
- 560 Μεταγενέστερα Γεγονότα
- 570 Συνέχιση Δραστηριότητας
- 580 Έγγραφοι Διαβεβαιώσεις

ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΑΛΛΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ Ή ΤΡΙΤΩΝ

- 600 Ειδικά Ζητήματα - Έλεγχοι Οικονομικών Καταστάσεων Ομίλου (Περιλαμβανομένης της Εργασίας Ελεγκτών Συστατικού)
- 610 Χρησιμοποίηση της Εργασίας των Εσωτερικών Ελεγκτών
- 620 Χρησιμοποίηση της Εργασίας του Ειδήμονα του Ελεγκτή

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΕΚΘΕΣΕΙΣ

- 700 Διαμόρφωση Γνώμης και Έκθεση επί των Οικονομικών Καταστάσεων
- 705 Διαφοροποιήσεις της Γνώμης στην Έκθεση του Ανεξάρτητου Ελεγκτή
- 706 Παράγραφοι Έμφασης Θέματος και Παράγραφοι Άλλου Θέματος στην Έκθεση του Ανεξάρτητου Ελεγκτή
- 710 Συγκριτικές Πληροφορίες - Αντίστοιχοι Αριθμοί και Συγκριτικές Οικονομικές Καταστάσεις
- 720 Ευθύνες του Ελεγκτή σχετικά με Άλλες Πληροφορίες σε Έγγραφο που Περιέχουν Ελεγμένες Οικονομικές Καταστάσεις

ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΜΕΝΟΙ ΤΟΜΕΙΣ

- 800 Ειδικά Ζητήματα - Έλεγχοι Οικονομικών Καταστάσεων που Καταρτίζονται Σύμφωνα με Πλαίσια Ειδικού Σκοπού
- 805 Ειδικά Ζητήματα - Έλεγχοι Επιμέρους Οικονομικών Καταστάσεων και Συγκεκριμένων Στοιχείων, Λογαριασμών Ή Κονδυλίων Οικονομικής Κατάστασης
- 810 Αναθέσεις για Έκθεση επί των Περιληπτικών Οικονομικών Καταστάσεων

2.3.1. Διεθνές Πρότυπο Δικλίδων Ποιότητας 1

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΔΙΚΛΙΔΩΝ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ 1 - ΔΙΚΛΙΔΕΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΓΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΙΕΝΕΡΓΟΥΝ ΕΛΕΓΧΟΥΣ ΚΑΙ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΕΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ, ΚΑΘΩΣ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΑΝΑΘΕΣΕΙΣ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Το Διεθνές Πρότυπο Δικλίδων Ποιότητας (Δ.Π.Δ.Π.) 1 ασχολείται με τις ευθύνες της ελεγκτικής εταιρείας αναφορικά με το σύστημα των δικλίδων ποιότητας που εφαρμόζει κατά τους ελέγχους και τις επισκοπήσεις των οικονομικών καταστάσεων και άλλες αναθέσεις διασφάλισης και συναφών υπηρεσιών. Το πρότυπο αυτό πρέπει να μελετάται σε συνδυασμό με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας.

Περιλαμβάνει το σκοπό για τον οποίο μία ελεγκτική εταιρεία τηρεί το Διεθνές Πρότυπο Δικλίδων Ποιότητας και τις απαιτήσεις που θα την καταστήσουν ικανή να τον επιτύχει. Επιπρόσθετα, περιλαμβάνει σχετικές οδηγίες για τη μορφή του υλικού εφαρμογής και άλλου επεξηγηματικού υλικού, καθώς και εισαγωγικό υλικό που παρέχει το σχετικό πλαίσιο για την κατανόηση του Διεθνούς Προτύπου Δικλίδων Ποιότητας. Σκοπός της ελεγκτικής εταιρείας είναι να θεσπίσει και να διατηρεί ένα σύστημα δικλίδων ποιότητας, το οποίο θα της παρέχει τη λελογισμένη διασφάλιση ότι αυτή και το προσωπικό της συμμορφώνονται με τα επαγγελματικά πρότυπα, τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις και ότι οι εκθέσεις που εκδίδει είναι ενδεδειγμένες για τις περιστάσεις.

2.3.2. Γενικές Αρχές και Ευθύνες

ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 200 - ΓΕΝΙΚΟΙ ΣΤΟΧΟΙ ΤΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΚΑΙ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Το παρόν Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο ασχολείται με τις γενικές ευθύνες του ανεξάρτητου ελεγκτή, όταν διενεργεί τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Ειδικότερα, παραθέτει τους γενικούς αντικειμενικούς σκοπούς του ελεγκτή και εξηγεί τη φύση και το πεδίο ενός ελέγχου, προκειμένου να επιτυγχάνει αυτούς τους σκοπούς. Επιπλέον, εξηγεί το πεδίο, την ισχύ και τη δομή των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων και περιλαμβάνει τις απαιτήσεις για τη θέσπιση των γενικών ευθυνών του ανεξάρτητου ελεγκτή που εφαρμόζονται σε όλους τους ελέγχους, συμπεριλαμβανομένης και της δέσμευσης να συμμορφώνεται με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα.

Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα περιλαμβάνουν τους αντικειμενικούς στόχους, τις απαιτήσεις, την εφαρμογή και το επεξηγηματικό υλικό, που είναι σχεδιασμένα για να υποστηρίζουν τον ελεγκτή στην απόκτηση της εύλογης διασφάλισης. Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα απαιτούν από τον ελεγκτή να ασκεί επαγγελματική κρίση καθ' όλη τη διάρκεια του σχεδιασμού και της εκτέλεσης του ελέγχου και μεταξύ άλλων:

(α) Να εντοπίζει και να εκτιμά τους κινδύνους από ουσιώδη σφάλματα είτε αυτά οφείλονται σε απάτη είτε σε λάθος, βασιζόμενος στην κατανόηση της οικονομικής μονάδας και του περιβάλλοντός της, συμπεριλαμβανομένων των εσωτερικών της δικλίδων.

(β) Να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με την ύπαρξη σημαντικών σφαλμάτων, μέσω του σχεδιασμού και της εφαρμογής των κατάλληλων μέτρων αντίδρασης στους κινδύνους που εκτιμήθηκαν.

(γ) Να σχηματίζει γνώμη για τις οικονομικές καταστάσεις με βάση τα συμπεράσματα που προέκυψαν από τα αποκτηθέντα ελεγκτικά τεκμήρια.

Κατά τη διεξαγωγή ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων, οι γενικοί στόχοι του ελεγκτή είναι να αποκτήσει εύλογη διασφάλιση ότι το σύνολο των οικονομικών καταστάσεων είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη σφάλματα, είτε αυτά οφείλονται σε απάτη είτε σε λάθος, καθιστώντας τον ελεγκτή ικανό να εκφράσει αντικειμενική γνώμη, σχετικά με το εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, να υποβάλει έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων και να προβεί σε κοινοποιήσεις βάσει των ευρημάτων του.

Σε κάθε περίπτωση, όπου η εύλογη διασφάλιση δεν μπορεί να αποκτηθεί και μία γνώμη με επιφύλαξη στην έκθεση του ελεγκτή είναι ανεπαρκής για τους σκοπούς της αναφοράς προς τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα απαιτούν από τον ελεγκτή να αρνηθεί να εκφράσει γνώμη ή να αποσυρθεί από την ανάθεση, όπου αυτό είναι εφικτό, σύμφωνα με τον ισχύοντα νόμο ή κανονισμό.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 210 - ΣΥΜΦΩΝΙΑ ΕΠΙ ΤΩΝ ΟΡΩΝ ΑΝΑΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Το παρόν Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο ασχολείται με τις ευθύνες του ελεγκτή κατά τη συμφωνία των όρων της ανάθεσης του ελέγχου με τη διοίκηση. Αυτό περιλαμβάνει τη διαπίστωση της ύπαρξης ορισμένων προϋποθέσεων για έναν έλεγχο, την ευθύνη των οποίων φέρει η διοίκηση και ασχολείται με εκείνες τις πτυχές της αποδοχής της ανάθεσης που είναι υπό τον έλεγχο του ελεγκτή.

Σκοπός του ελεγκτή είναι η αποδοχή ή η συνέχιση μίας ανάθεσης ελέγχου, μόνο όταν η βάση επί της οποίας πρόκειται να εκτελεστεί, έχει συμφωνηθεί μέσω της επιβεβαίωσης ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για τον έλεγχο και ότι υπάρχει κοινή αντίληψη σχετικά με τους όρους ανάθεσης του ελέγχου εκ μέρους του ελεγκτή και της διοίκησης της οντότητας.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 220 - ΔΙΚΛΙΔΕΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Το παρόν Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο ασχολείται με τις ειδικές ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με τις διαδικασίες των δικλίδων ποιότητας κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων και με την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης, καθώς τα συστήματα των δικλίδων ποιότητας, οι πολιτικές και οι διαδικασίες είναι ευθύνη της ελεγκτικής εταιρείας. Το πρότυπο πρέπει να μελετάται σε συνδυασμό με τις σχετικές απαιτήσεις της επαγγελματικής δεοντολογίας και ο εταίρος της ανάθεσης πρέπει να αναλαμβάνει την ευθύνη για τη συνολική ποιότητα του ελέγχου που του έχει ανατεθεί.

Το παρόν πρότυπο στηρίζεται στη βάση ότι η ελεγκτική εταιρεία υπόκειται στο Δ.Π.Δ.Π. 1 ή σε εθνικές απαιτήσεις που είναι τουλάχιστον εξίσου απαιτητικές. Στο πλαίσιο του συστήματος των δικλίδων ποιότητας της ελεγκτικής εταιρείας, οι ομάδες ανάθεσης έχουν την ευθύνη να ακολουθούν τις διαδικασίες των δικλίδων ποιότητας που είναι εφαρμοστέες κατά τον έλεγχο και να παρέχουν πληροφορίες που καθιστούν δυνατή τη λειτουργία του τμήματος των δικλίδων ποιότητας που αναφέρεται στην ανεξαρτησία του ελέγχου.

Ο στόχος του ελεγκτή είναι να εφαρμόζει τις διαδικασίες των δικλίδων ποιότητας στο επίπεδο που του παρέχουν λελογισμένη διασφάλιση ότι ο έλεγχος συμμορφώνεται με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις και ότι η έκθεση που εκδίδει είναι ενδεδειγμένη υπό τις περιστάσεις.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 230 - ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

Το παρόν πρότυπο ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να καταρτίζει την τεκμηρίωση του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων σε έγκαιρη βάση, προκειμένου να παρέχει μία επαρκή και κατάλληλη καταγραφή των τεκμηρίων για την έκθεση ελέγχου. Ο ελεγκτής πρέπει να γνωστοποιεί τη φύση, το χρόνο και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών που

διενεργούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις. Επίσης, πρέπει να παρέχει πληροφόρηση για τα αποτελέσματα των ελεγκτικών διαδικασιών που διενεργήθηκαν, τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, τα σημαντικά ζητήματα που προέκυψαν κατά τον έλεγχο, τα συμπεράσματα που εξήχθησαν και τις επαγγελματικές κρίσεις που έγιναν για να εξαχθούν τα εν λόγω συμπεράσματα.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 240 - ΕΥΘΥΝΕΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΑΠΑΤΗ ΣΕ ΕΛΕΓΧΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Το παρόν Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο ασχολείται με τις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με την απάτη κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Ειδικότερα, αναπτύσσει τον τρόπο εφαρμογής των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων 315 και 330 σε σχέση με τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης στις οικονομικές καταστάσεις.

Τα σφάλματα στις οικονομικές καταστάσεις μπορεί να προκύψουν είτε λόγω απάτης είτε λόγω λάθους. Το διακριτικό στοιχείο μεταξύ απάτης και λάθους είναι εάν η υποκείμενη ενέργεια, η οποία καταλήγει στο σφάλμα των οικονομικών καταστάσεων, είναι εκούσια ή ακούσια. Δύο τύποι εκούσιων σφαλμάτων αφορούν τον ελεγκτή, τα σφάλματα που είναι αποτέλεσμα της απατηλής χρηματοοικονομικής αναφοράς και τα σφάλματα που είναι αποτέλεσμα της κατάχρησης των περιουσιακών στοιχείων.

Ο ελεγκτής, που διενεργεί τον έλεγχο σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, έχει την ευθύνη της απόκτησης εύλογης διασφάλισης ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλματα είτε αυτά οφείλονται σε απάτη είτε σε λάθος. Λόγω των ενδογενών περιορισμών ενός ελέγχου, υπάρχει ο αναπόφευκτος κίνδυνος ότι ορισμένα ουσιώδη σφάλματα μπορεί να μην εντοπισθούν, παρότι ο έλεγχος είναι σωστά σχεδιασμένος και έχει διενεργηθεί σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα.

Στόχος του ελεγκτή είναι να εντοπίζει και να εκτιμά τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων και σε επίπεδο ισχυρισμού για κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών και γνωστοποιήσεις. Επιπλέον, πρέπει να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης, μέσω του σχεδιασμού και της εφαρμογής των κατάλληλων διαδικασιών και να αντιδρά αναλόγως σε περίπτωση απάτης ή σε υποψία απάτης που εντοπίζεται κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 250 - ΕΞΕΤΑΣΗ ΝΟΜΩΝ ΚΑΙ ΚΑΝΟΝΙΣΜΩΝ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Το παρόν πρότυπο πραγματεύεται την ευθύνη του ελεγκτή να εξετάζει τους αντίστοιχους νόμους και κανονισμούς κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Οι διατάξεις ορισμένων νόμων ή κανονισμών έχουν άμεση επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς καθορίζουν τα αναφερόμενα ποσά και τις γνωστοποιήσεις σε αυτές. Μη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς μπορεί να καταλήξει σε πρόστιμα, δικαστικές διενέξεις ή άλλες συνέπειες για την οντότητα, που μπορεί να έχουν σημαντική επίπτωση στις οικονομικές της καταστάσεις.

Το παρόν πρότυπο διακρίνει τις ευθύνες του ελεγκτή σε σχέση με τη συμμόρφωση των οικονομικών καταστάσεων με δύο διαφορετικές κατηγορίες νόμων και κανονισμών:

(α) Οι διατάξεις εκείνων των νόμων και κανονισμών που έχουν άμεση επίπτωση στον καθορισμό ουσιωδών ποσών και γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις.

(β) Άλλοι νόμοι και κανονισμοί, που δεν έχουν άμεση επίπτωση στον καθορισμό των ποσών και των γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις, αλλά η συμμόρφωση με αυτούς μπορεί να είναι θεμελιώδης για τις λειτουργικές πτυχές της επιχείρησης, την ικανότητα της να συνεχίσει τις δραστηριότητές της ή την αποφυγή σημαντικών προστίμων.

Στόχος του ελεγκτή είναι να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, όσον αφορά τη συμμόρφωση με τις διατάξεις εκείνων των νόμων και των κανονισμών που γενικά αναγνωρίζονται ότι έχουν άμεση επίπτωση στον προσδιορισμό ουσιωδών ποσών και γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις. Επίσης, να εκτελεί συγκεκριμένες ελεγκτικές διαδικασίες που βοηθούν στον εντοπισμό περιπτώσεων μη συμμόρφωσης με άλλους νόμους και κανονισμούς που μπορεί να έχουν ουσιώδη επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις. Και τέλος, να αντιδρά κατάλληλα σε περίπτωση ή σε υποψία μη συμμόρφωσης με το κανονιστικό πλαίσιο που εντοπίζεται κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 260 - ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑ ΜΕ ΤΟΥΣ ΥΠΕΥΘΥΝΟΥΣ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ

Το πρότυπο αυτό ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να επικοινωνεί με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση της οντότητας κατά τον έλεγχο των οικονομικών της καταστάσεων. Αναγνωρίζοντας τη σημασία της αποτελεσματικής αμφίδρομης επικοινωνίας

κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, το πρότυπο παρέχει ένα περιεκτικό πλαίσιο για την επικοινωνία του ελεγκτή με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και προσδιορίζει ορισμένα ειδικά θέματα που πρέπει να κοινοποιούνται σε αυτούς. Η σαφής κοινοποίηση συγκεκριμένων θεμάτων, που απαιτείται να κοινοποιούνται, αποτελεί αναπόσπαστο μέρος κάθε ελέγχου.

Νόμος ή κανονισμός μπορεί να περιορίζει την κοινοποίηση ορισμένων θεμάτων από τον ελεγκτή προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Σε κάποιες περιπτώσεις, οι πιθανές συγκρούσεις μεταξύ των υποχρεώσεων εχεμύθειας του ελεγκτή και των υποχρεώσεων κοινοποίησης μπορεί να είναι περίπλοκες. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει τη λήψη νομικής συμβουλής.

Στόχος του ελεγκτή είναι να κοινοποιεί με σαφήνεια στους υπεύθυνους διακυβέρνησης τις ευθύνες του σε σχέση με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων και μία σύνοψη του προβλεπόμενου πεδίου και του χρόνου του ελέγχου. Επίσης, πρέπει να αποκτά πληροφορίες, σχετικά με τον έλεγχο, από τους υπεύθυνους διακυβέρνησης, να τους παρέχει έγκαιρες παρατηρήσεις που προκύπτουν από τον έλεγχο και είναι σημαντικές και σχετικές με την ευθύνη τους να επιβλέπουν τη σειρά των ενεργειών της χρηματοοικονομικής αναφοράς και να προάγει την αποτελεσματική αμφίδρομη επικοινωνία του με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 265 - ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ ΕΛΛΕΙΨΕΩΝ ΣΕ ΕΣΩΤΕΡΙΚΕΣ ΔΙΚΛΙΔΕΣ ΣΤΟΥΣ ΥΠΕΥΘΥΝΟΥΣ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ ΚΑΙ ΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Το παρόν πρότυπο ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να κοινοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση μίας επιχείρησης τις ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες που έχει εντοπίσει κατά τον έλεγχο των οικονομικών της καταστάσεων.

Ο ελεγκτής απαιτείται να αποκτά κατανόηση των εσωτερικών δικλίδων σχετικά με τον έλεγχο, όταν εντοπίζει και εκτιμά τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος. Όταν κάνει αυτές τις εκτιμήσεις κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες, ώστε να σχεδιάσει τις ελεγκτικές διαδικασίες που είναι ενδεδειγμένες για την περίπτωση, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων. Ο ελεγκτής μπορεί να εντοπίσει ελλείψεις σε εσωτερικές δικλίδες, όχι μόνο κατά τη διάρκεια αυτής της διαδικασίας εκτίμησης κινδύνου, αλλά και σε κάθε άλλο στάδιο του ελέγχου. Το παρόν

πρότυπο καθορίζει ποιες εντοπισμένες ελλείψεις απαιτείται να κοινοποιεί ο ελεγκτής στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση.

Στόχος του ελεγκτή είναι να κοινοποιεί, όπως ενδείκνυται, στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση τις ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες που έχει εντοπίσει κατά τη διάρκεια του ελέγχου και που, κατά την επαγγελματική του κρίση, είναι επαρκούς σημασίας για να αξίζουν της αντίστοιχης προσοχής.

2.3.3. Εκτίμηση Κινδύνου και Ανταπόκριση στους Εκτιμώμενους Κινδύνους

ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 300 - ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Το παρόν Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να σχεδιάζει τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων και εντάσσεται στο πλαίσιο των περιοδικών ελέγχων. Στόχος του ελεγκτή είναι ο σχεδιασμός του ελέγχου, προκειμένου αυτός να διενεργηθεί με αποτελεσματικό τρόπο.

Ο σχεδιασμός ενός ελέγχου περιλαμβάνει τη θέσπιση της συνολικής στρατηγικής για την ανάθεση και ανάπτυξη ενός σχεδίου ελέγχου. Ο επαρκής προγραμματισμός ωφελεί τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων με διάφορους τρόπους, μερικοί εκ των οποίων είναι να βοηθήσει τον ελεγκτή να δώσει τη δέουσα προσοχή σε σημαντικούς τομείς του ελέγχου, να ταυτοποιεί και να επιλύει εγκαίρως πιθανά προβλήματα και να διαχειρίζεται σωστά την ανάθεση ελέγχου, ώστε αυτός να διενεργείται αποτελεσματικά και αποδοτικά. Επίσης, συμβάλλει στην επιλογή των μελών της ομάδας ανάθεσης με τα κατάλληλα επίπεδα δυνατοτήτων και ικανότητας, προκειμένου να ανταποκριθούν στους αναμενόμενους κινδύνους, καθώς και στην επίτευξη της ορθής κατανομής των εργασιών στα μέλη αυτά. Ακόμη, διευκολύνει τη διεύθυνση και την εποπτεία των μελών της ομάδας ανάθεσης και την επισκόπηση του έργου τους. Και τέλος, συμβάλλει, κατά περίπτωση, στο συντονισμό των εργασιών που πραγματοποιήθηκαν από τους ελεγκτές των συστατικών στοιχείων και των εμπειρογνομόνων.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 315 - ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΚΙΝΔΥΝΩΝ ΟΥΣΙΩΔΟΥΣ ΣΦΑΛΜΑΤΟΣ ΜΕΣΩ ΚΑΤΑΝΟΗΣΗΣ ΤΗΣ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΤΟΥ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΟΣ ΤΗΣ

Το συγκεκριμένο Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να εντοπίζει και να εκτιμά τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις, μέσω της κατανόησης της οικονομικής οντότητας και του περιβάλλοντός της, περιλαμβανομένων των εσωτερικών της δικλίδων.

Σκοπός του ελεγκτή είναι να εντοπίζει και να εκτιμά τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, είτε αυτό οφείλεται σε απάτη είτε σε λάθος, στα επίπεδα των οικονομικών καταστάσεων και των ισχυρισμών, μέσω της κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της, περιλαμβανομένων των εσωτερικών της δικλίδων. Με τον τρόπο αυτό παρέχεται η βάση για το σχεδιασμό και την υλοποίηση των κατάλληλων μέτρων για την εκτίμηση του κινδύνου ύπαρξης ουσιωδών σφαλμάτων.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 320 - ΟΥΣΙΩΔΕΣ ΜΕΓΕΘΟΣ ΣΤΟ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟ ΚΑΙ ΣΤΗΝ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΕΝΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Αυτό το πρότυπο πραγματεύεται την ευθύνη του ελεγκτή για την εφαρμογή της έννοιας του ουσιώδους μεγέθους κατά το σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων μίας επιχείρησης.

Τα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς συχνά πραγματεύονται την έννοια του ουσιώδους μεγέθους κατά την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Γενικά, τα σφάλματα, περιλαμβανομένων των παραλείψεων, θεωρούνται ουσιώδη εάν, μεμονωμένα ή συνολικά, θεωρείται ότι μπορεί να επηρεάσουν τις αποφάσεις των χρηστών που λαμβάνονται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις. Οι κρίσεις για το ουσιώδες μέγεθος γίνονται ανάλογα των ισχυουσών συνθηκών και επηρεάζονται από το μέγεθος ή/και τη φύση ενός σφάλματος. Οι κρίσεις για ζητήματα που είναι ουσιώδη για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων βασίζονται στην εξέταση των κοινών αναγκών για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση των χρηστών ως σύνολο.

Η έννοια του ουσιώδους μεγέθους εφαρμόζεται από τον ελεγκτή κατά τον σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελέγχου, κατά την αξιολόγηση της επίπτωσης των εντοπισμένων

σφαλμάτων και των μη διορθωμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και κατά τη διαμόρφωση της γνώμης στην έκθεση του ελεγκτή.

Στο σχεδιασμό του ελέγχου, ο ελεγκτής κάνει κρίσεις για το μέγεθος των σφαλμάτων που θα θεωρούνται ουσιώδη. Οι κρίσεις αυτές παρέχουν τη βάση για τον καθορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των διαδικασιών της εκτίμησης του κινδύνου, τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος και τον καθορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών. Στόχος του ελεγκτή είναι να εφαρμόσει κατάλληλα την έννοια του ουσιώδους μεγέθους κατά το σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελέγχου.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 330 - ΑΝΤΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΣΤΟΥΣ ΕΚΤΙΜΩΜΕΝΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ

Το παρόν Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να σχεδιάζει και να υλοποιεί μέτρα ως αντίδραση στους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που εντοπίζονται και εκτιμώνται από τον ελεγκτή, σύμφωνα με το πρότυπο 315, σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων. Ο στόχος του ελεγκτή είναι να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, μέσω του σχεδιασμού και της υλοποίησης των κατάλληλων αντιδράσεων σε αυτούς τους κινδύνους.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 402 - ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΟΝΤΟΤΗΤΑ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΕΙ ΕΝΑ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Το πρότυπο αυτό ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή της οντότητας να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, όταν χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες ενός ή περισσότερων οργανισμών. Συγκεκριμένα, εκτείνεται στον τρόπο που ο ελεγκτής εφαρμόζει τα πρότυπα 315 και 330 κατά την κατανόηση της οντότητας, περιλαμβανομένων των εσωτερικών δικλίδων, που είναι σχετικές με τον έλεγχο, για να εντοπίσει και να εκτιμήσει τους κινδύνους του ουσιώδους σφάλματος, καθώς και κατά το σχεδιασμό και την εκτέλεση περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών για τον εντοπισμό αυτών των κινδύνων.

Πολλές οντότητες αναθέτουν τμήματα της επιχείρησής τους σε οργανισμούς που παρέχουν υπηρεσίες, οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της οντότητας. Ωστόσο δεν είναι όλες αυτές οι υπηρεσίες συναφείς με τον έλεγχο. Οι παρεχόμενες υπηρεσίες είναι σχετικές με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων μίας οντότητας, όταν οι υπηρεσίες αυτές και οι δικλίδες επί αυτών, αποτελούν μέρος του πληροφοριακού συστήματος, περιλαμβανομένων των επιχειρηματικών διαδικασιών, που είναι σχετικές με τη χρηματοοικονομική αναφορά. Αν και οι περισσότερες δικλίδες στον οργανισμό υπηρεσιών είναι πιθανό να σχετίζονται με τη χρηματοοικονομική αναφορά, μπορεί να υπάρχουν κι άλλες σχετικές με τον έλεγχο.

Σκοπός του ελεγκτή της οντότητας είναι να αποκτήσει κατανόηση της φύσης και της σημαντικότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών από τον οργανισμό υπηρεσιών, καθώς και της επίπτωσης τους επί των εσωτερικών δικλίδων που είναι σχετικές με τον έλεγχο της οντότητας, επαρκή για τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων του ουσιώδους σφάλματος, καθώς και να σχεδιάζει και να εκτελεί τις κατάλληλες ελεγκτικές διαδικασίες που αντιδρούν σε αυτούς τους κινδύνους.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 450 - ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΣΦΑΛΜΑΤΩΝ ΠΟΥ ΕΝΤΟΠΙΖΟΝΤΑΙ ΚΑΤΑ ΤΗ ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Το παρόν Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο Ελέγχου ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να αξιολογεί την επίδραση των σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τον έλεγχο και των μη διορθωμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, επί των οικονομικών καταστάσεων.

Το πρότυπο 700 ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή, κατά τη διαμόρφωση της γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, να συμπεράνει, εάν έχει αποκτηθεί η εύλογη διασφάλιση, ότι οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο δεν περιλαμβάνουν ουσιώδη σφάλματα. Το συμπέρασμα του ελεγκτή, που απαιτείται από αυτό το πρότυπο, λαμβάνει υπόψη την αξιολόγηση του ελεγκτή για τα μη διορθωμένα σφάλματα, εάν υπάρχουν, επί των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το παρόν πρότυπο. Το πρότυπο 320 ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να εφαρμόζει κατάλληλα την έννοια του ουσιώδους μεγέθους κατά το σχεδιασμό και τη διενέργεια του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων.

Στόχος του ελεγκτή είναι να αξιολογεί την επίδραση των εντοπιζόμενων σφαλμάτων στον έλεγχο και την επίδραση των μη διορθωμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, στις οικονομικές καταστάσεις.

2.3.4. Ελεγκτική Τεκμηρίωση

ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 500 - ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΤΕΚΜΗΡΙΑ

Το παρόν Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο περιγράφει τι συνιστά ελεγκτικό τεκμήριο σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων και ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να σχεδιάζει και να εκτελεί τις ελεγκτικές διαδικασίες για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, ώστε να δύναται να εξάγει λελογισμένα συμπεράσματα επί των οποίων θα στηρίξει τη γνώμη του.

Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται σε όλα τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται κατά τη διάρκεια ενός ελέγχου. Άλλα πρότυπα ασχολούνται με συγκεκριμένα τμήματα του ελέγχου, με τα ελεγκτικά τεκμήρια που πρόκειται να αποκτηθούν σε σχέση με το συγκεκριμένο θέμα, με ειδικές διαδικασίες για την απόκτηση των ελεγκτικών τεκμηρίων, καθώς και με την αξιολόγηση της απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων.

Ο στόχος του ελεγκτή είναι να σχεδιάζει και να εκτελεί ελεγκτικές διαδικασίες κατά τέτοιο τρόπο που τον καθιστούν ικανό να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, ώστε να εξάγει λελογισμένα συμπεράσματα εκ των οποίων θα προκύψει η γνώμη του.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 501 - ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΤΕΚΜΗΡΙΑ – ΕΙΔΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΓΙΑ ΕΠΙΛΕΓΜΕΝΑ ΚΟΝΔΥΛΙΑ

Το παρόν Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο πραγματεύεται ειδικά θέματα του ελεγκτή κατά τη λήψη επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων σύμφωνα με τα πρότυπα 330, 500, καθώς και με άλλα συναφή, αναφορικά με ορισμένες πτυχές των αποθεμάτων, των δικαστικών διενέξεων και αξιώσεων, στις οποίες εμπλέκεται η οντότητα και τις πληροφορίες κατά τομέα στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων.

Ο στόχος του ελεγκτή είναι να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με την ύπαρξη και την κατάσταση των αποθεμάτων, την πληρότητα δικαστικών

διενέξεων και αξιώσεων στις οποίες εμπλέκεται η οικονομική οντότητα και την παρουσίαση και τη γνωστοποίηση πληροφοριών ανά τμήμα ή δραστηριότητα, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 505 - ΕΞΩΤΕΡΙΚΕΣ ΕΠΙΒΕΒΑΙΩΣΕΙΣ

Το παρόν Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο ασχολείται με τη χρήση των διαδικασιών εξωτερικής επιβεβαίωσης από τον ελεγκτή για την απόκτηση των ελεγκτικών τεκμηρίων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις των προτύπων 330 και 500.

Το πρότυπο 500 υποδηλώνει ότι η αξιοπιστία των ελεγκτικών τεκμηρίων επηρεάζεται από την πηγή και τη φύση αυτών και εξαρτάται από τις ιδιαίτερες περιστάσεις υπό τις οποίες αποκτώνται. Το παρόν πρότυπο περιλαμβάνει, επίσης, τις κατωτέρω γενικεύσεις που εφαρμόζονται στα ελεγκτικά τεκμήρια:

- Τα ελεγκτικά τεκμήρια είναι πιο αξιόπιστα, όταν αποκτώνται από ανεξάρτητες πηγές εκτός της οντότητας.
- Τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται απευθείας από τον ελεγκτή είναι πιο αξιόπιστα από τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται έμμεσα ή επαγωγικά.
- Τα ελεγκτικά τεκμήρια είναι πιο αξιόπιστα, όταν υπάρχουν σε έγγραφη μορφή είτε έντυπη είτε ηλεκτρονική είτε άλλου μέσου.

Κατά συνέπεια, ανάλογα με τις περιστάσεις του ελέγχου, τα ελεγκτικά τεκμήρια με τη μορφή εξωτερικών επιβεβαιώσεων, τις οποίες ο ελεγκτής αποκτά απευθείας από τα επιβεβαιούμενα μέρη μπορεί να είναι πιο αξιόπιστα από τα τεκμήρια που δημιουργούνται εσωτερικά από την οντότητα. Το παρόν πρότυπο αποσκοπεί στη συμβολή του στο σχεδιασμό και την εκτέλεση των διαδικασιών εξωτερικών επιβεβαιώσεων από τον ελεγκτή για να αποκτήσει σχετικά και αξιόπιστα ελεγκτικά τεκμήρια.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 510 - ΑΡΧΙΚΕΣ ΑΝΑΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΥΠΟΛΟΙΠΑ ΕΝΑΡΞΗΣ

Το πρότυπο αυτό ασχολείται με τις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με τα υπόλοιπα έναρξης σε αρχική ανάθεση ελέγχου. Επιπρόσθετα των ποσών των οικονομικών καταστάσεων, τα υπόλοιπα έναρξης περιλαμβάνουν θέματα που απαιτούν τη γνωστοποίηση που υπήρχε

κατά την έναρξη της περιόδου, όπως ενδεχόμενα γεγονότα και δεσμεύσεις. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν συγκριτικές χρηματοοικονομικές πληροφορίες, εφαρμόζονται, επίσης, οι απαιτήσεις και η καθοδήγηση του προτύπου 710.

Κατά τη διενέργεια μίας αρχικής ανάθεσης ελέγχου, στόχος του ελεγκτή, αναφορικά με τα υπόλοιπα έναρξης, είναι να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με την ύπαρξη στα υπόλοιπα έναρξης, σφαλμάτων που επηρεάζουν ουσιαστικά τις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου. Ακόμη, οι κατάλληλες λογιστικές πολιτικές που αντικατοπτρίζονται στα υπόλοιπα έναρξης να έχουν εφαρμοστεί με συνέπεια στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου ή οι μεταβολές αυτών να λογιστικοποιούνται κατάλληλα, να παρουσιάζονται επαρκώς και να γνωστοποιούνται σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 520 - ΑΝΑΛΥΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ

Το παρόν Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο ασχολείται με τη χρήση των αναλυτικών διαδικασιών από τον ελεγκτή ως ουσιαστικών διαδικασιών. Επίσης, ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να εκτελεί αναλυτικές διαδικασίες κοντά στο τέλος του ελέγχου, οι οποίες συμβάλλουν στη διαμόρφωση ενός γενικού συμπεράσματος για τις οικονομικές καταστάσεις από τον ελεγκτή. Το πρότυπο 315 ασχολείται με τη χρήση των αναλυτικών διαδικασιών ως διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου. Το πρότυπο 330 περιλαμβάνει απαιτήσεις και καθοδήγηση αναφορικά με τη φύση, το χρόνο και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών ως αντίδραση στους εκτιμώμενους κινδύνους. Αυτές οι ελεγκτικές διαδικασίες μπορεί να περιλαμβάνουν ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες.

Ο στόχος του ελεγκτή είναι να αποκτήσει σχετικά και αξιόπιστα ελεγκτικά τεκμήρια κατά τη χρήση των ουσιαστικών αναλυτικών διαδικασιών και να σχεδιάσει και να εκτελέσει, κοντά στο τέλος του ελέγχου, αναλυτικές διαδικασίες που βοηθούν τον ελεγκτή στη διαμόρφωση ενός γενικού συμπεράσματος σχετικά με εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι συνεπείς με την κατανόηση της οικονομικής οντότητας από τον ελεγκτή.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 530 - ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΔΕΙΓΜΑΤΟΛΗΨΙΑ

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται, όταν ο ελεγκτής έχει αποφασίσει να χρησιμοποιήσει την ελεγκτική δειγματοληψία κατά την εκτέλεση των ελεγκτικών διαδικασιών. Ασχολείται με τη χρήση στατιστικής και μη στατιστικής δειγματοληψίας από τον ελεγκτή κατά το σχεδιασμό και την επιλογή του δείγματος ελέγχου, τη διενέργεια δοκιμασιών δικλίδων και λεπτομερειών, καθώς και την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων από το δείγμα.

Το παρόν πρότυπο συμπληρώνει το πρότυπο 500, το οποίο ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να σχεδιάζει και να εκτελεί ελεγκτικές διαδικασίες, ώστε να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να δύναται να εξαγάγει λελογισμένα συμπεράσματα επί των οποίων να βασίζει τη γνώμη του. Το πρότυπο 500 παρέχει καθοδήγηση για τα μέσα που είναι διαθέσιμα στον ελεγκτή προς επιλογή των μονάδων για δοκιμασία, ένα εκ των οποίων είναι η ελεγκτική δειγματοληψία.

Ο στόχος του ελεγκτή, όταν χρησιμοποιεί την ελεγκτική δειγματοληψία, είναι η παροχή λελογισμένης βάσης για την εξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά με τον πληθυσμό από τον οποίο επιλέγεται το δείγμα.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 540 - ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ, ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΩΝ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ ΚΑΙ ΤΩΝ ΣΧΕΤΙΚΩΝ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

Το παρόν πρότυπο ασχολείται με τις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με τις λογιστικές εκτιμήσεις, περιλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας και τις συναφείς γνωστοποιήσεις κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Επίσης, περιλαμβάνει απαιτήσεις και καθοδήγηση για τα σφάλματα των επιμέρους λογιστικών εκτιμήσεων και ενδείξεις για πιθανή μεροληψία της διοίκησης.

Η φύση και η αξιοπιστία των πληροφοριών που είναι στη διάθεση της διοίκησης για την υποστήριξη της διενέργειας μίας λογιστικής εκτίμησης ποικίλουν ευρέως, γεγονός που επηρεάζει το βαθμό αβεβαιότητας των εκτιμήσεων που συνδέονται με τις λογιστικές εκτιμήσεις, ο οποίος με τη σειρά του επηρεάζει τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των λογιστικών εκτιμήσεων, περιλαμβανομένης της ροπής τους σε ακούσια ή εκούσια μεροληψία της διοίκησης.

Η διαφορά μεταξύ του αποτελέσματος μίας λογιστικής εκτίμησης και του ποσού που αρχικά αναγνωρίστηκε ή γνωστοποιήθηκε στις οικονομικές καταστάσεις δεν αποτελεί απαραίτητα σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις. Αυτό ισχύει ιδιαίτερα για λογιστικές εκτιμήσεις εύλογης αξίας, καθώς οποιοδήποτε παρατηρούμενο αποτέλεσμα επηρεάζεται πάντοτε από γεγονότα ή συνθήκες μεταγενέστερα της ημερομηνίας κατά την οποία η επιμέτρηση εκτιμάται για σκοπούς των οικονομικών καταστάσεων.

Στόχος του ελεγκτή είναι να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για το εάν οι λογιστικές εκτιμήσεις, περιλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας, είτε αναγνωρίζονται είτε γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις, είναι λελογισμένες και οι συναφείς γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις είναι επαρκείς, εντός του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 550 - ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΑ ΜΕΡΗ

Αυτό το πρότυπο ασχολείται με τις ευθύνες του ελεγκτή αναφορικά με τις σχέσεις και τις συναλλαγές των συνδεδεμένων μερών στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, καθώς η φύση των σχέσεων και των συναλλαγών των συνδεδεμένων μερών μπορεί να οδηγήσει σε υψηλότερους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις από ότι οι συναλλαγές με μη συνδεδεμένα μέρη.

Επειδή τα συνδεδεμένα μέρη δεν είναι ανεξάρτητα μεταξύ τους, πολλά πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς θεσπίζουν ειδικές λογιστικές απαιτήσεις και απαιτήσεις γνωστοποιήσεων για σχέσεις, συναλλαγές και υπόλοιπα λογαριασμών συνδεδεμένων μερών, ώστε να καθιστούν ικανούς τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν τη φύση και τις πραγματικές ή τις ενδεχόμενες επιπτώσεις αυτών επί των οικονομικών καταστάσεων.

Στόχος του ελεγκτή είναι, ανεξάρτητα από το εάν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς θεσπίζει απαιτήσεις για συνδεδεμένα μέρη, να αποκτά επαρκή κατανόηση των σχέσεων και των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών, ώστε να είναι σε θέση να αναγνωρίζει τους παράγοντες κινδύνου απάτης, εάν υπάρχουν, οι οποίοι προκύπτουν από σχέσεις και συναλλαγές συνδεδεμένων μερών, σχετικών με τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης. Επίσης, να συμπεράνει, με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται, εάν οι οικονομικές

καταστάσεις, στο βαθμό που επηρεάζονται από αυτές τις σχέσεις και τις συναλλαγές επιτυγχάνουν εύλογη παρουσίαση ή δεν είναι παραπλανητικές. Και επιπλέον, όταν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς θεσπίζει απαιτήσεις για συνδεδεμένα μέρη, να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για το εάν οι σχέσεις και οι συναλλαγές συνδεδεμένων μερών έχουν κατάλληλα εντοπιστεί, λογιστικοποιηθεί και γνωστοποιηθεί στις οικονομικές καταστάσεις.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 560 - ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΑ ΓΕΓΟΝΟΤΑ

Το παρόν πρότυπο ασχολείται με τις ευθύνες του ελεγκτή αναφορικά με μεταγενέστερα γεγονότα από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις μπορεί να επηρεαστούν από ορισμένα γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων. Τα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς συνήθως εντοπίζουν δύο τύπους γεγονότων, εκείνα που παρέχουν τεκμήρια για συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων και εκείνα που παρέχουν τεκμήρια για συνθήκες που προέκυψαν μετά από αυτή την ημερομηνία.

Το πρότυπο 700 εξηγεί ότι η ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή ενημερώνει τον αναγνώστη ότι ο ελεγκτής έχει εξετάσει τα γεγονότα και τις συναλλαγές για τα οποία ο ελεγκτής λαμβάνει γνώση και συνέβησαν μέχρι εκείνη την ημερομηνία.

Σκοπός του ελεγκτή είναι η απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με το εάν τα γεγονότα που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων και της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή, τα οποία απαιτούν τροποποίηση ή γνωστοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις, απεικονίζονται κατάλληλα σε αυτές τις οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Επίσης, πρέπει να εφαρμόζει την ενδεδειγμένη αντίδραση σε πραγματικά περιστατικά που γίνονται γνωστά στον ελεγκτή μετά την ημερομηνία της έκθεσης του και τα οποία, αν ήταν γνωστά στον ελεγκτή κατά την ημερομηνία αυτή, μπορεί να τον οδηγούσαν σε τροποποίηση της έκθεσης του.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 570 - ΣΥΝΕΧΙΣΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

Το πρότυπο αυτό ασχολείται με τις ευθύνες του ελεγκτή κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων που σχετίζονται με τη χρήση της παραδοχής για τη συνέχιση της

δραστηριότητας, στο προβλεπτό μέλλον, της οικονομικής οντότητας από τη διοίκηση της, κατά την κατάρτιση των οικονομικών της καταστάσεων.

Οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού καταρτίζονται με βάση τη συνέχιση της δραστηριότητας, εκτός εάν η διοίκηση προτίθεται είτε να εκκαθαρίσει την οντότητα είτε να σταματήσει τις επιχειρηματικές της λειτουργίες είτε δεν έχει ρεαλιστική εναλλακτική επιλογή από το να το πράξει. Οι οικονομικές καταστάσεις ειδικού σκοπού μπορεί να καταρτίζονται σύμφωνα με ένα πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς για το οποίο η βάση της συνέχισης της δραστηριότητας είναι σχετική. Όταν η χρήση της παραδοχής της συνέχισης της δραστηριότητας είναι ενδεδειγμένη, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις καταχωρούνται βάσει του ότι η οντότητα θα είναι σε θέση να ρευστοποιήσει τα περιουσιακά της στοιχεία και να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της κατά τη συνήθη πορεία της επιχειρηματικής της δραστηριότητας.

Η ευθύνη του ελεγκτή είναι η απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων για το ενδεδειγμένο της χρήσης της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας από τη διοίκηση κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και για την εξαγωγή συμπεράσματος βάσει των αποκτηθέντων ελεγκτικών τεκμηρίων για το εάν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να εγείρουν σημαντικές αμφιβολίες για την ικανότητα της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας. Η ευθύνη αυτή υφίσταται ακόμα και εάν το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, που χρησιμοποιείται για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, δεν περιλαμβάνει ρητή απαίτηση από τη διοίκηση να προβαίνει σε συγκεκριμένη εκτίμηση της ικανότητας της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας. Τέλος, πρέπει να προσδιορίζει τις επιπτώσεις για την έκθεση του ελεγκτή.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 580 - ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΔΙΑΒΕΒΑΙΩΣΕΙΣ

Το παρόν πρότυπο ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να αποκτά έγγραφες διαβεβαιώσεις από τη διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.

Ελεγκτικά τεκμήρια είναι οι πληροφορίες που χρησιμοποιούνται από τον ελεγκτή κατά την εξαγωγή συμπερασμάτων επί των οποίων βασίζεται η γνώμη του. Έγγραφες διαβεβαιώσεις είναι οι απαραίτητες πληροφορίες που ο ελεγκτής απαιτεί σε σχέση με τον έλεγχο των

οικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Κατά συνέπεια, και οι έγγραφες διαβεβαιώσεις είναι ελεγκτικά τεκμήρια.

Αν και οι έγγραφες διαβεβαιώσεις παρέχουν απαραίτητα ελεγκτικά τεκμήρια, εντούτοις δεν παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια από μόνες τους για οποιοδήποτε από τα θέματα αφορούν. Περαιτέρω, το γεγονός ότι η διοίκηση παρείχε αξιόπιστα ελεγκτικά τεκμήρια δεν επηρεάζει τη φύση ή την έκταση άλλων ελεγκτικών τεκμηρίων, τα οποία ο ελεγκτής αποκτά για την εκπλήρωση των ευθυνών της διοίκησης ή για συγκεκριμένους ισχυρισμούς.

Στόχος του ελεγκτή είναι να αποκτά έγγραφες διαβεβαιώσεις από τη διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ότι πιστεύουν πως έχουν εκπληρώσει τις ευθύνες τους για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και για την πληρότητα των πληροφοριών που παρέχονται στον ελεγκτή. Ακόμη, πρέπει να υποστηρίζει άλλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις ή με συγκεκριμένους ισχυρισμούς στις οικονομικές καταστάσεις, με έγγραφες διαβεβαιώσεις εάν κρίνεται απαραίτητο από τον ελεγκτή ή απαιτείται από άλλα πρότυπα. Και τέλος, να αντιδρά κατάλληλα στις έγγραφες διαβεβαιώσεις που παρέχονται από τη διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, ή εάν η διοίκηση ή, όπου ενδείκνυται, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση δεν παρέχουν τις έγγραφες διαβεβαιώσεις που ζητήθηκαν από τον ελεγκτή.

2.3.5. Χρησιμοποίηση Εργασίας Άλλων Ελεγκτών Ή Τρίτων

ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 600 - ΕΙΔΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ – ΕΛΕΓΧΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΟΜΙΛΟΥ (ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΗΣ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΣΥΣΤΑΤΙΚΟΥ)

Το παρόν πρότυπο ασχολείται με ειδικά ζητήματα που έχουν εφαρμογή σε ελέγχους ομίλου, και ιδιαίτερα σε εκείνους που εμπλέκουν ελεγκτές συστατικού. Επίσης, το πρότυπο αυτό μπορεί να χρησιμοποιηθεί, προσαρμοσμένο κατάλληλα ανάλογα την περίπτωση, όταν εμπλέκονται κι άλλοι ελεγκτές στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων επιχειρήσεων που δεν ανήκουν σε όμιλο.

Ο ελεγκτής συστατικού μπορεί να υποχρεώνεται από θέσπισμα, κανονισμό ή άλλο λόγο να εκφράσει γνώμη ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων συστατικού. Η ομάδα ανάθεσης του ομίλου μπορεί να αποφασίσει να χρησιμοποιήσει τα ελεγκτικά τεκμήρια επί

των οποίων βασίζεται η γνώμη ελέγχου για τις οικονομικές καταστάσεις του συστατικού ως ελεγκτικά τεκμήρια για τον έλεγχο του ομίλου εφαρμόζοντας, όμως, παρόλα αυτά τις απαιτήσεις του παρόντος προτύπου.

Ο ελεγκτικός κίνδυνος είναι συνάρτηση του κινδύνου ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων και του κινδύνου ο ελεγκτής να μην εντοπίσει τέτοια σφάλματα. Σε έλεγχο ομίλου, αυτό περιλαμβάνει τον κίνδυνο ο ελεγκτής συστατικού να μην εντοπίσει σφάλμα στις οικονομικές πληροφορίες του συστατικού που θα μπορούσε να προκαλέσει ουσιώδες σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου, καθώς και τον κίνδυνο η ομάδα ανάθεσης του ομίλου να μην εντοπίσει αυτό το σφάλμα. Το παρόν πρότυπο εξηγεί τα θέματα που εξετάζει η ομάδα ανάθεσης του ομίλου κατά τον καθορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης της εμπλοκής της στις διαδικασίες εκτίμησης του κινδύνου και των περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου που εκτελούνται από τους ελεγκτές συστατικού επί των οικονομικών πληροφοριών των συστατικών. Ο σκοπός αυτής της εμπλοκής είναι να αποκτηθούν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια στα οποία θα βασιστεί η γνώμη ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.

Επομένως, στόχος του ελεγκτή είναι να καθορίσει, εάν ενεργεί ως ελεγκτής οικονομικών καταστάσεων ομίλου και σε αυτή την περίπτωση, να επικοινωνεί με σαφήνεια με τους ελεγκτές συστατικού για το πεδίο και το χρόνο της εργασίας τους επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που είναι σχετικές με τα συστατικά και τα ευρήματά τους. Επίσης, ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με τις οικονομικές πληροφορίες των συστατικών και τη διαδικασία ενοποίησης, προκειμένου να εκφράσει γνώμη για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις του ομίλου είναι καταρτισμένες, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 610 - ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΤΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

Αυτό το πρότυπο ασχολείται με τις ευθύνες του εξωτερικού ελεγκτή σχετικά με την εργασία των εσωτερικών ελεγκτών, όταν ο εξωτερικός ελεγκτής έχει καθορίσει, σύμφωνα με το πρότυπο 315, ότι η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου είναι πιθανό να είναι σχετική με τον εξωτερικό έλεγχο. Το παρόν πρότυπο δεν ασχολείται με τις περιπτώσεις, όπου

μεμονωμένοι εσωτερικοί ελεγκτές παρέχουν άμεση υποστήριξη στον εξωτερικό ελεγκτή κατά την εκτέλεση των διαδικασιών ελέγχου.

Ανεξάρτητα από το βαθμό αυτονομίας και αντικειμενικότητας της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου, αυτή η λειτουργία δεν είναι ανεξάρτητη από την οντότητα, όπως απαιτείται από τον εξωτερικό ελεγκτή, κατά την έκφραση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων. Ο εξωτερικός ελεγκτής έχει την αποκλειστική ευθύνη για τη γνώμη ελέγχου που εκφράζεται και αυτή η ευθύνη δεν μειώνεται από τη χρήση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών από τον εξωτερικό ελεγκτή.

Οι στόχοι του εξωτερικού ελεγκτή, όταν η οντότητα στην οποία ασκεί έλεγχο, έχει λειτουργία εσωτερικού ελέγχου και ο εξωτερικός ελεγκτής κρίνει ότι είναι πιθανό να είναι σχετική για τον έλεγχο, είναι να προσδιορίσει εάν και σε ποιο βαθμό, πρόκειται να χρησιμοποιηθεί συγκεκριμένη εργασία των εσωτερικών ελεγκτών και εάν τελικά γίνει χρήση της, να καθορίσει κατά πόσο αυτή είναι επαρκής για τους σκοπούς του ελέγχου.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 620 - ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΤΟΥ ΕΙΔΗΜΟΝΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Το παρόν πρότυπο ασχολείται με τις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με την εργασία ενός ατόμου ή οργανισμού σε τομέα εμπειρογνωμοσύνης, άλλον από εκείνο της λογιστικής ή της ελεγκτικής, όταν αυτή η εργασία χρησιμοποιείται για να βοηθήσει τον ελεγκτή στην απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων.

Ο ελεγκτής έχει την αποκλειστική ευθύνη για την εκφραζόμενη γνώμη ελέγχου και αυτή η ευθύνη δεν μειώνεται από τη χρήση από τον ελεγκτή της εργασίας του ειδήμονα ελεγκτή. Ωστόσο, εάν ο ελεγκτής που χρησιμοποιεί την εργασία του ειδήμονα, έχοντας ακολουθήσει το παρόν πρότυπο, συμπεράνει ότι η εργασία του είναι επαρκής για τους σκοπούς του ελεγκτή, μπορεί να δεχτεί τα ευρήματα ή τα συμπεράσματα αυτού του ειδήμονα στον τομέα του ως κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια.

Στόχος του ελεγκτή είναι να καθορίσει εάν πρόκειται να χρησιμοποιήσει την εργασία του ειδήμονα και στην περίπτωση αυτή, να καθορίσει εάν είναι επαρκής για τους σκοπούς του.

2.3.6. Συμπεράσματα Ελέγχου και Εκθέσεις

ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 700 - ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΓΝΩΜΗΣ ΚΑΙ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Το πρότυπο αυτό έχει συνταχθεί στο πλαίσιο μίας πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού και πραγματεύεται την ευθύνη του ελεγκτή να διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων. Επίσης, ασχολείται με τη μορφή και το περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή, η οποία εκδίδεται ως αποτέλεσμα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων.

Το παρόν πρότυπο προάγει τη συνέπεια στην έκθεση του ελεγκτή και συμβάλλει στην αξιοπιστία της στην παγκόσμια αγορά, καθιστώντας ευχερώς διακριτούς τους ελέγχους εκείνους που έχουν διενεργηθεί, σύμφωνα με παγκοσμίως αναγνωρισμένα πρότυπα. Βοηθά, επίσης, στην προαγωγή της κατανόησης του χρήστη και στον εντοπισμό ασυνήθιστων περιστάσεων, όταν αυτές προκύπτουν.

Ο στόχος του ελεγκτή είναι να διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων, βάσει της αξιολόγησης των συμπερασμάτων που εξάγονται από τα αποκτηθέντα ελεγκτικά τεκμήρια και να εκφράσει σαφώς τη γνώμη αυτή μέσω έγγραφης έκθεσης.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 705 - ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΝΩΜΗΣ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΤΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Το παρόν Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο πραγματεύεται την ευθύνη του ελεγκτή να εκδίδει ενδεδειγμένη έκθεση σε περιστάσεις, όπου κατά τη διαμόρφωση γνώμης σύμφωνα με το πρότυπο 700, ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι είναι απαραίτητη η διαφοροποίηση της γνώμης του επί των οικονομικών καταστάσεων.

Το παρόν πρότυπο καθορίζει τρεις τύπους διαφοροποιημένων γνωμών και συγκεκριμένα, γνώμη με επιφύλαξη, αρνητική γνώμη και αδυναμία έκφρασης γνώμης. Η απόφαση αναφορικά με το ποιος τύπος διαφοροποίησης γνώμης είναι ενδεδειγμένος, εξαρτάται από:

(α) Τη φύση του θέματος που προκαλεί τη διαφοροποίηση, δηλαδή εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες ή, στην περίπτωση αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, μπορεί να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες.

(β) Την κρίση του ελεγκτή για το διάχυτο των επιπτώσεων ή των πιθανών επιπτώσεων του θέματος στις οικονομικές καταστάσεις.

Στόχος του ελεγκτή είναι να εκφράσει σαφώς μία κατάλληλα διαφοροποιημένη γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων που είναι απαραίτητη, όταν συμπεραίνει βάσει των αποκτηθέντων ελεγκτικών τεκμηρίων, ότι οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο δεν είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα ή όταν δεν δύναται να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να συμπεράνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 706 - ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ ΕΜΦΑΣΗΣ ΘΕΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ ΑΛΛΟΥ ΘΕΜΑΤΟΣ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΤΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Το παρόν πρότυπο ασχολείται με τις πρόσθετες γνωστοποιήσεις στην έκθεση του ελεγκτή, όταν ο ελεγκτής θεωρεί απαραίτητο:

- (α) Να επιστήσει την προσοχή των χρηστών σε θέματα που παρουσιάζονται ή γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις και τα οποία είναι τέτοιας σημασίας, που είναι θεμελιώδη για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες, ή
- (β) Να επιστήσει την προσοχή των χρηστών σε οποιαδήποτε θέματα, εκτός από εκείνα που παρουσιάζονται ή γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις, και τα οποία είναι σχετικά για την κατανόηση εκ μέρους των χρηστών σε ότι αφορά τον έλεγχο, τις ευθύνες του ελεγκτή ή την έκθεση ελεγκτή.

Ο στόχος του ελεγκτή είναι, έχοντας διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων, να επιστήσει την προσοχή των χρηστών, όταν κατά την κρίση του είναι απαραίτητο να το πράξει, μέσω πρόσθετης σαφούς γνωστοποίησης στην έκθεσή του για θέμα το οποίο, αν και έχει δεόντως παρουσιαστεί ή γνωστοποιηθεί στις οικονομικές καταστάσεις, είναι θεμελιώδους σημασίας για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες ή οποιοδήποτε άλλο θέμα, όπως ενδείκνυται, που είναι σχετικό για να κατανοήσουν οι χρήστες τον έλεγχο, τις ευθύνες του ελεγκτή ή την έκθεση του ελεγκτή.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 710 - ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ - ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΟΙ ΑΡΙΘΜΟΙ ΚΑΙ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Το πρότυπο αυτό ασχολείται με τις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με συγκριτικές πληροφορίες κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου έχουν ελεγχθεί από προηγούμενο ελεγκτή ή δεν ελέγχθηκαν, οι απαιτήσεις και η καθοδήγηση του προτύπου 510 αναφορικά με τα υπόλοιπα έναρξης έχουν, επίσης, εφαρμογή.

Η φύση των συγκριτικών πληροφοριών που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις μίας οντότητας εξαρτάται από τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου της χρηματοοικονομικής αναφοράς. Υπάρχουν δύο διαφορετικές ευρύτερες προσεγγίσεις στις ευθύνες του ελεγκτή για τη σύνταξη της έκθεσης αναφορικά με αυτές τις συγκριτικές πληροφορίες: οι αντίστοιχοι αριθμοί και οι συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις. Η προσέγγιση που πρόκειται να υιοθετηθεί, συχνά καθορίζεται από νόμο ή κανονισμό, αλλά μπορεί να καθορίζεται και στους όρους της ανάθεσης.

Οι βασικές διαφορές στην έκθεση ελέγχου μεταξύ των δύο προσεγγίσεων είναι για τους αντίστοιχους αριθμούς, η γνώμη του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων αναφέρεται μόνο στην τρέχουσα περίοδο, ενώ για τις συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις, η γνώμη του ελεγκτή αναφέρεται σε κάθε περίοδο για την οποία παρουσιάζονται οι οικονομικές καταστάσεις.

Στόχος του ελεγκτή είναι να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με το εάν οι συγκριτικές πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις έχουν παρουσιαστεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς για συγκριτικές πληροφορίες και να εκδώσει έκθεση σύμφωνα με τις ευθύνες του για την έκθεση του ελέγχου.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 720 - ΕΥΘΥΝΕΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΑΛΛΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΣΕ ΕΓΓΡΑΦΑ ΠΟΥ ΠΕΡΙΕΧΟΥΝ ΕΛΕΓΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Το παρόν Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο πραγματεύεται τις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες σε έγγραφα που περιλαμβάνουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση του ελεγκτή επί αυτών. Χωρίς την ύπαρξη οποιασδήποτε ξεχωριστής απαίτησης στις συγκεκριμένες περιστάσεις της ανάθεσης, η γνώμη του ελεγκτή δεν

καλύπτει άλλες πληροφορίες και ο ελεγκτής δεν έχει συγκεκριμένη ευθύνη να προσδιορίσει, εάν οι άλλες πληροφορίες έχουν διατυπωθεί ορθά ή όχι. Ωστόσο, ο ελεγκτής διαβάζει τις άλλες πληροφορίες, επειδή η αξιοπιστία των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων μπορεί να υπονομευθεί από ουσιώδεις ασυνέπειες μεταξύ των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών.

Στόχος του ελεγκτή είναι να αντιδρά κατάλληλα, όταν τα έγγραφα που περιέχουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση του ελεγκτή επί αυτών, περιλαμβάνουν άλλες πληροφορίες που θα μπορούσαν να υπονομεύσουν την αξιοπιστία των εν λόγω οικονομικών καταστάσεων και της έκθεσης του ελεγκτή.

2.3.7. Εξειδικευμένοι Τομείς

ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 800 - ΕΙΔΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ - ΕΛΕΓΧΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΠΟΥ ΚΑΤΑΡΤΙΖΟΝΤΑΙ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΠΛΑΙΣΙΑ ΕΙΔΙΚΟΥ ΣΚΟΠΟΥ

Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα της σειράς 100-700 εφαρμόζονται στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Το παρόν πρότυπο ασχολείται με ειδικά ζητήματα κατά την εφαρμογή αυτών των προτύπων στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με το πλαίσιο ειδικού σκοπού.

Το πρότυπο αυτό έχει συνταχθεί στο πλαίσιο μίας πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με το πλαίσιο ειδικού σκοπού και δεν υπερσχύει των απαιτήσεων άλλων προτύπων ούτε υπονοείται ότι ασχολείται με όλα τα ειδικά ζητήματα που μπορεί να είναι σχετικά με τις περιστάσεις της ανάθεσης.

Ο στόχος του ελεγκτή, κατά την εφαρμογή των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με το πλαίσιο ειδικού σκοπού, είναι να αντιμετωπίσει κατάλληλα τα ειδικά ζητήματα που σχετίζονται με την αποδοχή της ανάθεσης, το σχεδιασμό και την εκτέλεση αυτής, τη διαμόρφωση γνώμης και την έκδοση της έκθεσης για τις οικονομικές καταστάσεις.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 805 - ΕΙΔΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ - ΕΛΕΓΧΟΙ ΕΠΙΜΕΡΟΥΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΚΑΙ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ, ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ Ή ΚΟΝΔΥΛΙΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ

Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα της σειράς 100-700 εφαρμόζονται στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων και υπόκεινται σε προσαρμογή, όπως είναι απαραίτητο στις περιστάσεις, όταν εφαρμόζονται σε ελέγχους άλλων ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Το παρόν πρότυπο ασχολείται με ειδικά ζητήματα κατά την εφαρμογή αυτών των προτύπων στον έλεγχο μίας επιμέρους οικονομικής κατάστασης ή ενός συγκεκριμένου στοιχείου, λογαριασμού ή κονδυλίου μίας οικονομικής κατάστασης, τα οποία μπορεί να καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο γενικού ή ειδικού σκοπού. Εάν καταρτίζονται σύμφωνα με το πλαίσιο ειδικού σκοπού, το πρότυπο 800 εφαρμόζεται επίσης και στον έλεγχο.

Στόχος του ελεγκτή, κατά την εφαρμογή των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων στον έλεγχο μίας μεμονωμένης οικονομικής κατάστασης ή ενός συγκεκριμένου στοιχείου, λογαριασμού ή κονδυλίου μίας οικονομικής κατάστασης, είναι να αντιμετωπίσει κατάλληλα τα ειδικά ζητήματα που σχετίζονται με την αποδοχή της ανάθεσης, το σχεδιασμό και την εκτέλεση αυτής της ανάθεσης, τη διαμόρφωση γνώμης και την έκδοση της έκθεσης επί της επιμέρους οικονομικής κατάστασης ή του συγκεκριμένου στοιχείου, λογαριασμού ή κονδυλίου μίας οικονομικής κατάστασης.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 810 - ΑΝΑΘΕΣΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΩΝ ΠΕΡΙΛΗΠΤΙΚΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Το παρόν πρότυπο ασχολείται με τις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με την ανάθεση της έκδοσης έκθεσης επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες αντλούνται από οικονομικές καταστάσεις που ελέγχθηκαν, σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, από τον ίδιο ελεγκτή.

Οι στόχοι του ελεγκτή είναι:

- (α) Να καθορίσει εάν είναι ενδεδειγμένο να αποδεχθεί την ανάθεση για την έκδοση της έκθεσης επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων.
- (β) Εάν του έχει ανατεθεί η έκδοση της έκθεσης επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων:

- (i) Να διαμορφώσει γνώμη επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων βάσει της αξιολόγησης των συμπερασμάτων που εξήχθησαν από τα τεκμήρια που αποκτήθηκαν.
- (ii) Να εκφράσει σαφώς τη γνώμη αυτή μέσω έγγραφης έκθεσης, η οποία θα περιγράφει, επίσης, τη βάση για τη γνώμη αυτή.

2.4. Σύγκριση Ελληνικών και Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, γίνεται συνεχής αναμόρφωση των Ε.Ε.Π. από την αρμόδια για αυτό το έργο Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, προκειμένου αυτά να συμμορφώνονται με τις εκάστοτε κατευθυντήριες οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και να διαμορφώνονται στο πλαίσιο των Δ.Ε.Π. Επομένως, τα Ε.Ε.Π. βασίζονται και έχουν ως οδηγό τα Δ.Ε.Π. και για το λόγο αυτό παρουσιάζουν πολλές ομοιότητες στα θέματα που αναλύουν και προσδιορίζουν. Σκοπός αυτής της πρακτικής είναι η βελτίωση της ποιότητας της πληροφόρησης των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων στην Ελλάδα και η εφαρμογή ενός ομοιόμορφου και καθολικού συστήματος ελέγχου, το οποίο να ανταποκρίνεται σε προδιαγραφές διεθνούς αναγνώρισης και παραδοχής.

Στη συνέχεια, θα ακολουθήσει μία σύγκριση αυτών των δύο σωμάτων ελεγκτικών προτύπων, ωστόσο κρίνεται σκόπιμο να προαναφερθεί ότι τα Δ.Ε.Π. είναι σαφώς πιο αναλυτικά και περιγραφικά από τα αντίστοιχα Ε.Ε.Π. και παρέχουν καλύτερη καθοδήγηση στους ελεγκτές. Αυτό διαφαίνεται και από το γεγονός ότι δίνεται στους ελεγκτές η δυνατότητα της επικουρικής επίκλησης των Δ.Ε.Π. είτε για σκοπούς ερμηνείας είτε για σκοπούς συμπλήρωσης των Ε.Ε.Π. Στα περισσότερα Ε.Ε.Π. γίνεται σύντομα μία ερμηνεία του εκάστοτε προτύπου και μία αναφορά στις ενέργειες και τις ευθύνες του ελεγκτή. Αντιθέτως, τα Δ.Ε.Π. ακολουθούν συγκεκριμένη δομή και σε κάθε πρότυπο γίνεται μία εισαγωγή, όπου ερμηνεύεται περιληπτικά το πρότυπο, αναφέρεται το πεδίο εφαρμογής του και η ημερομηνία έναρξης ισχύος του. Έπειτα, ακολουθεί ο στόχος και ο ορισμός του προτύπου και οι απαιτήσεις αυτού από τον ελεγκτή κατά τη διενέργεια του ελέγχου. Τέλος, αναλύεται η εφαρμογή του προτύπου και παρατίθενται λοιπές επεξηγήσεις που κρίνονται χρήσιμες για το έργο των ελεγκτών.

Το εισαγωγικό Ε.Ε.Π. 1100 περιγράφει την ανάγκη δημιουργίας ενός ολοκληρωμένου πλαισίου ελεγκτικών κανόνων και διαδικασιών, το οποίο συνεχώς να ακολουθεί τις διεθνείς εξελίξεις και συγκεκριμένα, να προσαρμόζεται στα Δ.Ε.Π. Μειονέκτημα των Ε.Ε.Π. είναι ότι

δεν περιέχουν ένα πλαίσιο κανόνων δεοντολογίας για τους ελεγκτές, αλλά αναφέρουν την ισχύ και εφαρμογή του Κανονισμού Επαγγελματικής Δεοντολογίας των μελών του ΣΟΕΛ που δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ 364B το Μάιο 1997, στο βαθμό που δεν υπεισέρχεται σε αντίθεση με το Ε.Ε.Π. Επομένως, είναι επιτακτική η ανάγκη δημιουργίας ενός εκσυγχρονισμένου Κώδικα Δεοντολογίας που θα βασίζεται σε διεθνείς κανόνες. Παρόλα αυτά, στο πρότυπο αυτό αναφέρονται επιγραμματικά, τα απαραίτητα γνώρισμα του λειτουργήματος του ελεγκτή, όπως αυτά παρουσιάζονται στο Δ.Π.Δ.Π. 1 των Δ.Ε.Π. Το αντίστοιχο εισαγωγικό πρότυπο των Δ.Ε.Π. ασχολείται με τις ευθύνες των ελεγκτικών εταιρειών για το σύστημα δικλίδων ποιότητας που ακολουθούν κατά τη διενέργεια των ελέγχων και των επισκοπήσεων των οικονομικών καταστάσεων. Σκοπός του προτύπου είναι να εξασφαλίζεται η συμμόρφωση της ελεγκτικής εταιρείας με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις.

Τόσο στα Ε.Ε.Π. 2200-2260 όσο και στα Δ.Ε.Π. 200-265 περιγράφονται οι γενικές αρχές και ευθύνες που πρέπει να διέπουν τον ελεγκτή και τις ελεγκτικές διαδικασίες. Συγκεκριμένα, αναφέρουν ότι ο στόχος του ελέγχου είναι η διατύπωση γνώμης σχετικά με το αν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και η απόκτηση εύλογης διασφάλισης από τον ελεγκτή σχετικά με την ποιότητα των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων. Επίσης, τα πρότυπα αυτά αναλύουν τις απαιτήσεις δεοντολογίας, με τις οποίες πρέπει να συμμορφώνεται ο ελεγκτής και συγκεκριμένα, την άσκηση επαγγελματικής κρίσης και σκεπτικισμού κατά τη διάρκεια του ελέγχου και την εξασφάλιση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, προκειμένου να επιτυγχάνεται η μείωση του ελεγκτικού κίνδυνου. Ακόμη, τα πρότυπα περιγράφουν τις ευθύνες του ελεγκτή για τον εντοπισμό απάτης, είτε εκούσιας είτε ακούσιας, κατά των έλεγχου των οικονομικών καταστάσεων και ότι στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να κοινοποιεί τα στοιχεία στη διοίκηση του οργανισμού. Στο Ε.Ε.Π. 2260 γίνεται μία απλή αναφορά για την υποχρέωση του ελεγκτή να έχει έγκαιρη επικοινωνία με τους έχοντες την ευθύνη για τη διακυβέρνηση της ελεγχόμενης επιχείρησης σχετικά με τα ευρήματα του ελέγχου, ενώ στο αντίστοιχο Δ.Ε.Π. 260 γίνεται λόγος για τη σημαντικότητα της ύπαρξης μίας αποτελεσματικής αμφίδρομης επικοινωνίας του ελεγκτή με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, η οποία θα πρέπει να αποτελεί ένα αναπόσπαστο μέρος του ελέγχου, ώστε να δημιουργείται μία εποικοδομητική σχέση συνεργασίας, διατηρώντας παράλληλα ο ελεγκτής την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα του. Τέλος, περιλαμβάνεται και η κοινοποίηση στους υπεύθυνους για τη διοίκηση και τη διακυβέρνηση των ελλείψεων των εσωτερικών δικλίδων που έχει εντοπίσει ο ελεγκτής.

Τα Ε.Ε.Π. 3300-3330 και 4400-4402 και τα Δ.Ε.Π. 300-330 και 402-450 αναφέρονται στην έννοια και τη διαχείριση του ελεγκτικού κινδύνου. Και στα δύο πλαίσια προτύπων, αναφέρεται ότι ο ελεγκτής πρέπει να σχεδιάζει με τέτοιο τρόπο τις ελεγκτικές διαδικασίες, ώστε να είναι αποτελεσματικές. Ο σχεδιασμός του ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνει τη θέσπιση μίας συνολικής στρατηγικής για την ανάθεση και την ανάπτυξη ενός σχεδίου ελέγχου. Για να το επιτύχει αυτό ο ελεγκτής, θα πρέπει να κατανοεί την οντότητα και το περιβάλλον της. Επίσης, η εξοικείωση του ελεγκτή με την ελεγχόμενη επιχείρηση, συμβάλλει στον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ύπαρξης ουσιωδών σφαλμάτων στις οικονομικές της καταστάσεις, με τις διαδικασίες που περιγράφονται διεξοδικά και στα δύο είδη προτύπων. Στη συνέχεια, ακολουθεί η έννοια της ελεγκτικής σημαντικότητας στα Ε.Ε.Π. και του ουσιώδους μεγέθους στα Δ.Ε.Π. Και οι δύο αυτές έννοιες αναφέρονται στην ποιότητα των περιεχόμενων πληροφοριών των οικονομικών καταστάσεων. Η έννοια της σημαντικότητας ή του ουσιώδους μεγέθους στην πληροφόρηση εξαρτάται από το αν η παράλειψη ή μη ορθότητα της, μπορεί να επηρεάσει τις αποφάσεις των χρηστών που λαμβάνονται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις. Ο προσδιορισμός του ουσιώδους μεγέθους ή της σημαντικότητας ενός στοιχείου είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης και αποτελεί κρίσιμο μέτρο αναφοράς του ελεγκτή κατά τη διενέργεια του ελέγχου. Στη συνέχεια, ακολουθούν παρεμφερή πρότυπα σχετικά με την αντίδραση του ελεγκτή, μετά από την διαπίστωση της ύπαρξης ελεγκτικών κινδύνων στις οικονομικές καταστάσεις με τη εκτέλεση περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών, προκειμένου να μειωθεί ο ελεγκτικός κίνδυνος σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο. Έπειτα, ακολουθούν τα πρότυπα για την αξιολόγηση της επίδρασης των εντοπισμένων ή/και των μη διορθωμένων σφαλμάτων και των κινδύνων που παρουσιάζονται κατά τις ελεγκτικές διαδικασίες. Επιπλέον, το αντίστοιχο Ε.Ε.Π. κάνει αναφορά και στην εκτίμηση του κινδύνου δυσλειτουργίας των δικλείδων ασφάλειας, ώστε να εκτιμήσει την επάρκεια του σχεδιασμού και της λειτουργίας των δικλείδων. Τα Ε.Ε.Π. περιέχουν, ακόμη, συγκεκριμένο πρότυπο, το οποίο αφορά τον έλεγχο σε μηχανογραφημένα πληροφοριακά περιβάλλοντα για να αξιολογήσει ο ελεγκτής τη διεκπεραιωθείσα εργασία από αυτά. Τέλος, παρουσιάζονται πρότυπα για ελεγκτικά ζητήματα που αφορούν τις οντότητες εκείνες που χρησιμοποιούν υπηρεσίες άλλων οργανισμών και είναι σχετικές με τη χρηματοοικονομική αναφορά. Στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να εξασφαλίζεται η κατανόηση της σημαντικότητας και των επιπτώσεων των παρεχόμενων υπηρεσιών για τον εντοπισμό της ύπαρξης ουσιωδών σφαλμάτων.

Τα Ε.Ε.Π. 5500-5580 και τα Δ.Ε.Π. 500-580 αναλύουν τα θέματα που ανακύπτουν σχετικά με την ελεγκτική τεκμηρίωση, που θα πρέπει να λαμβάνεται από τον ελεγκτή, και αποτελεί ένα

από τα σημαντικότερα τμήματα των ελεγκτικών διαδικασιών. Ο ελεγκτής θα πρέπει να αποκτά επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία, να εφαρμόζει διαδικασίες αναλυτικής διερεύνησης και επαληθευτικές διαδικασίες σε κάθε στάδιο του ελέγχου, ώστε να βασίσει σε αυτή την ελεγκτική του γνώμη. Σύμφωνα με τα αντίστοιχα Ελληνικά και Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίζει ελεγκτικά τεκμήρια για κάθε κατηγορία συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών και παρατιθέμενων στοιχείων και πληροφοριών, που είναι ή θα έπρεπε να είναι καταχωρημένα στις οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο των λογιστικών κανόνων. Επίσης, ο ελεγκτής θα πρέπει να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για ειδικές περιπτώσεις κονδυλίων, για συναλλαγές με συγγενή πρόσωπα και κατευθείαν επιβεβαιώσεις υπολοίπων, από εξωτερικά και ανεξάρτητα μέρη. Ακόμη, ο ελεγκτής θα πρέπει να εξασφαλίζει επαρκή τεκμήρια για τη μη ύπαρξη ουσιωδών σφαλμάτων στα υπόλοιπα έναρξης στις αρχικές αναθέσεις ελέγχου και για τη διαπίστωση ότι είναι γνώστης όλων των γεγονότων που έχουν επισυμβεί μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης ελέγχου και ότι αυτά περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Ελεγκτικά τεκμήρια θα πρέπει να εξασφαλίζονται και για την αποδοχή της παραδοχής της δυνατότητας της συνέχισης των δραστηριοτήτων του ελεγχόμενου οργανισμού στο προβλεπτό μέλλον και σε περίπτωση αμφιβολίας, θα πρέπει να δηλώνεται το γεγονός αυτό στην έκθεση ελέγχου. Τέλος, τα πρότυπα αυτά ασχολούνται με την ευθύνη του ελεγκτή να εξασφαλίζει έγγραφες διαβεβαιώσεις από τους υπεύθυνους για τη διοίκηση και τη διακυβέρνηση της ελεγχόμενης επιχείρησης, σχετικά με την πληρότητα και την ορθότητα των παρεχόμενων πληροφοριών σε αυτόν.

Τα Ε.Ε.Π. 6600-6620 και τα Δ.Ε.Π. 600-620 αναλύουν το θέμα της χρησιμοποίησης της εργασίας τρίτων και ειδικότερα, αναφέρονται στην εργασία άλλου ελεγκτή, στην αξιοποίηση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών και στη χρησιμοποίηση της εργασίας εμπειρογνώμονα. Σε κάθε περίπτωση, ο ελεγκτής που υπογράφει την έκθεση ελέγχου είναι και αυτός που φέρει την αποκλειστική ευθύνη για το ελεγκτικό έργο και τη γνώμη ελέγχου, ανεξάρτητα της συμβολής άλλων ελεγκτών κατά τη διάρκεια αυτού και επομένως, θα πρέπει να αξιολογεί την επάρκεια του έργου τους.

Τα Ε.Ε.Π. 7700-7720 και τα Δ.Ε.Π. 700-720 αντιστοιχούν στα θέματα σχετικά με τα συμπεράσματα από τον έλεγχο και την έκθεση γνώμης του ελεγκτή. Ο ελεγκτής πρέπει με βάση την ελεγκτική του εργασία να διατυπώσει εγγράφως τη γνώμη του επί των οικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης επιχείρησης, σύμφωνα με τη μορφή και το περιεχόμενο που αναφέρονται αναλυτικά τόσο στα Ε.Ε.Π. όσο και στα Δ.Ε.Π. Στην έκθεση

γνώμης μπορεί να περιλαμβάνονται και πρόσθετες γνωστοποιήσεις προς τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες κρίνονται απαραίτητες από τον ελεγκτή για την κατανόηση των ελεγκτικών διαδικασιών και της έκθεσης ελέγχου. Επιπλέον, τα αντίστοιχα πρότυπα αναφέρουν ότι ο ελεγκτής έχει τη δυνατότητα να εκφράσει διαφοροποιημένη γνώμη, η οποία μπορεί να συνιστά γνώμη με επιφύλαξη, αρνητική γνώμη ή αδυναμία έκφρασης γνώμης. Τέλος, ο ελεγκτής θα πρέπει να εξακριβώνει ότι τα παρατιθέμενα στις οικονομικές καταστάσεις συγκριτικά στοιχεία δεν περιέχουν ουσιώδεις ανακρίβειες και είναι καταχωρημένα σύμφωνα με το εφαρμοζόμενο λογιστικό πλαίσιο, καθώς επίσης και να προσδιορίζει την ορθότητα ή μη των πληροφοριών που αναγράφονται σε έγγραφα που περιέχονται στις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις. Κριτική έχει ασκηθεί για την έκθεση ελέγχου που εκδίδουν οι ελεγκτές στην Ελλάδα ότι δεν περιέχει μία σαφή διάκριση μεταξύ της γνώμης με επιφύλαξη και χωρίς επιφύλαξη, εκτός από την περίπτωση της άρνησης έκφρασης γνώμης που δηλώνεται σαφώς (Tsiouridou & Spathis, 2012 - Koumanakos, Sirioroulos & Georgoroulos, 2005).

Τέλος, το Ε.Ε.Π. 8800 και τα Δ.Ε.Π. 800-810 αναφέρονται στην περίπτωση ελέγχων σε εξειδικευμένους τομείς. Τα πρότυπα αυτά ασχολούνται με ειδικά ζητήματα κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με το πλαίσιο ειδικού σκοπού και αναφέρουν ότι ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογήσει τα συμπεράσματα του εξειδικευμένου ελέγχου και να τα χρησιμοποιήσει στην έκθεση γνώμης του. Επίσης, τα πρότυπα αυτά περιλαμβάνουν τα ειδικά ζητήματα που είναι σχετικά με τον έλεγχο μίας επιμέρους οικονομικής κατάστασης ή ενός συγκεκριμένου στοιχείου, λογαριασμού ή κονδυλίου μίας οικονομικής κατάστασης και ακόμη, καθορίζουν την ανάθεση της έκδοσης της έκθεσης επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ 2^{ΟΥ} ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

Εφημερίδα της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας, 22 Οκτωβρίου 2004, Αριθ. ΕΛΤΕ483/04: Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, Τεύχος Δεύτερο, Αρ. Φύλλου 1589

Καζαντζής Χ., 2006, Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μία Συστηματική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων, Business Plus, Πειραιάς

Πρωτοψάλτης Ν., 2001, Γενικός Οδηγός Προγράμματος Ελέγχου, Έκδοση ΣΟΛ Α.Ε.

Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, 1999, Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα και Επαγγελματική Δεοντολογία, Αθήνα

Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, 2008, Βασικές Οδηγίες Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (Δ.Ε.Π.), Αθήνα

Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, 2010, Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας, Αθήνα

Koumanakos E., Siriopoulos C. & Georgopoulos A., 2005, Firm Acquisitions and Earnings Management: Evidence from Greece, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20, No. 7, pp. 663-678

Tsipouridou M. & Spathis C., 2012, Earnings Management and the Role of Auditors in an Unusual IFRS Context: The Case of Greece, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 21, pp. 62-78

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

3.1. Έννοια της Διαχείρισης Αποτελεσμάτων

Τα μεγάλα εταιρικά σκάνδαλα που έχουν αποκαλυφθεί τις τελευταίες δεκαετίες στην παγκόσμια οικονομία, έχουν έλθει να προσθέσουν μία νέα μορφή κινδύνου στο χρηματοοικονομικό σύστημα: την παραποίηση των οικονομικών αποτελεσμάτων από τη διοίκηση των επιχειρήσεων. Το έντονα ανταγωνιστικό οικονομικό περιβάλλον σε συνδυασμό με την πίεση που υφίστανται τα διοικητικά στελέχη των επιχειρήσεων να επιτύχουν όλο και μεγαλύτερους στόχους, ωθεί πολλές φορές στην αλλοίωση των οικονομικών τους καταστάσεων. Οι πρακτικές αυτές έχουν κλονίσει την εμπιστοσύνη όλων των εμπλεκόμενων φορέων στη λειτουργία της αγοράς, κυρίως στις ΗΠΑ, αλλά και στην Ευρώπη.

Η επικράτηση της διαχείρισης των αποτελεσμάτων στον επιχειρηματικό κόσμο είναι αποτέλεσμα της έλλειψης νομικών συστημάτων για την τραπεζική και τη λογιστική, της ανεπάρκειας στην αυτονομία των φορέων των κυβερνητικών ρυθμίσεων και της εποπτείας τους, των πρακτικών δυσκολιών κατά την εφαρμογή των νομικών και ηθικών κανόνων λόγω της αργής λειτουργίας του δικαστικού συστήματος και τέλος, της προσωπικής απληστίας των ανώτατων διοικητικών στελεχών και των ιδιοκτητών των επιχειρήσεων. Για το λόγο αυτό, γίνεται συνεχώς αναμόρφωση των διεθνών λογιστικών προτύπων, ώστε να επιτευχθεί, σε επαρκή βαθμό, η μείωση της συχνότητας εμφάνισης των πρακτικών της διαχείρισης των αποτελεσμάτων στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων.

Συνεπώς, η ανάγκη άντλησης αξιόπιστων και έγκυρων λογιστικών πληροφοριών μέσω των οικονομικών καταστάσεων γίνεται όλο και μεγαλύτερη, καθώς η σπουδαιότητα των πληροφοριών αυτών για τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων από τα ενδιαφερόμενα μέρη είναι αδιαμφισβήτητη. Παρ' όλα αυτά, πολλές διοικήσεις επιλέγουν να παραποιήσουν το οικονομικό αποτέλεσμα των επιχειρήσεων τους, κυρίως μέσω λογιστικών επιλογών, με σκοπό να παρουσιάσουν βελτιωμένη την αποδοτικότητα των επιχειρήσεων αυτών. Στην προσπάθεια διασφάλισης της αντικειμενικότητας και της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, πλήθος ερευνών έλαβαν χώρα σχετικά με τη διαχείριση των αποτελεσμάτων, τα κίνητρα που οδηγούν τις διοικήσεις σε τέτοιου είδους πρακτικές, τις μεθόδους που ακολουθούνται και την ανάπτυξη μοντέλων για τον εντοπισμό τους.

Συγκεκριμένα, ο όρος «διαχείριση αποτελεσμάτων» αναφέρεται στη συστηματική παραποίηση του πραγματικού εισοδήματος και των περιουσιακών στοιχείων μίας επιχείρησης από τα διοικητικά της στελέχη και περιλαμβάνει το μετασχηματισμό των οικονομικών της λογαριασμών, συνήθως με τη χρήση πρακτικών που επιτρέπονται από το πλαίσιο των γενικώς παραδεκτών λογιστικών αρχών. Επομένως, είναι ο χειρισμός των οικονομικών δεδομένων μέσα στα πλαίσια της νομοθεσίας και των λογιστικών προτύπων, με τέτοιο τρόπο όμως, ώστε να μην παρουσιάζεται η πραγματική αξία της επιχείρησης και να δημιουργείται μία παραπλανητική άποψη για την οικονομική της θέση. Ουσιαστικά, δεν προσφέρει πραγματικό οικονομικό πλεονέκτημα για την επιχείρηση και μπορεί, σε βάθος χρόνου, να είναι επιζήμια για αυτή.

Η διαχείριση των αποτελεσμάτων μίας επιχείρησης είναι η εφαρμογή της μεταβλητότητας των λογιστικών αρχών, πρακτικών και διαδικασιών για την τροποποίηση των λογιστικών της βιβλίων με σκοπό την ικανοποίηση των στόχων της. Συνεπώς, αποτελεί μία στρατηγική σκόπιμης χειραγώγησης των κερδών της, ώστε τα οικονομικά της στοιχεία να αντιστοιχούν σε ένα προκαθορισμένο επίπεδο προσδοκώμενων αποτελεσμάτων, το οποίο μπορεί να έχει τεθεί είτε από τη διοίκηση της είτε από εξωτερικούς οικονομικούς αναλυτές. Κατά την πρακτική αυτή, τα διοικητικά στελέχη χρησιμοποιούν την κρίση τους στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση και τη διάρθρωση των συναλλαγών για να παραποιήσουν τις οικονομικές εκθέσεις και να επιτύχουν είτε την παραπλάνηση των ενδιαφερόμενων μερών σχετικά με την σοβούσα οικονομική απόδοση της επιχείρησης είτε τη μεταβολή των συμβατικών αποτελεσμάτων που εξαρτώνται από τα δημοσιευμένα λογιστικά δεδομένα (Healy & Wahlen, 1999).

Η διαχείριση των αποτελεσμάτων έχει ευρύ πεδίο εφαρμογής, ειδικά όσον αφορά τη παραποίηση των λογαριασμών. Αναφέρεται στην σκόπιμη παραποίηση των στοιχείων που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις μίας επιχείρησης από τη διοίκηση της, η οποία επιζητεί την εύρεση και εκμετάλλευση κενών στα πρότυπα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που της επιτρέπουν την προσαρμογή των οικονομικών στοιχείων στα επιθυμητά επίπεδα. Συνηθέστερες παραποιήσεις είναι η υπερτίμηση των στοιχείων του ενεργητικού (όπως αποθέματα, απαιτήσεις, πάγια υλικά και άυλα), των πωλήσεων και των κερδών ή η υποτίμηση των υποχρεώσεων, των εξόδων ή των ζημιών, με σκοπό την επίτευξη του επιθυμητού επιπέδου του οικονομικού αποτελέσματος. Επομένως, οι χειρισμοί αυτοί δημιουργούν σημαντική αλλοίωση της ορθής εικόνας των οικονομικών καταστάσεων της

επιχείρησης και συνιστούν δόλια χρηματοοικονομική πληροφόρηση, όταν δεν εμπίπτουν στα όρια των λογιστικών προτύπων.

Ο Arthur Levitt (1998), πρώην πρόεδρος της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (S.E.C.) της Αμερικής, όρισε τη διαχείριση των αποτελεσμάτων ως «την πρακτική εκείνη με την οποία οι οικονομικές εκθέσεις αντικατοπτρίζουν περισσότερο τις επιθυμίες της διοίκησης της επιχείρησης, παρά την πραγματική χρηματοοικονομική της επίδοση». Επίσης, προσδιόρισε την πρακτική αυτή ως μία προσπάθεια των εκδοτών των οικονομικών εκθέσεων «να επιτύχουν ομοφωνία με τις προβλέψεις για τα κέρδη της επιχείρησης και να προβάλουν την ομαλή πορεία τους».

Οι ορισμοί της διαχείρισης των αποτελεσμάτων από τη διοίκηση της επιχείρησης ποικίλλουν στη διεθνή βιβλιογραφία, μερικοί από τους οποίους είναι οι ακόλουθοι:

Ο Schipper (1989) παρατηρεί ότι η «δημιουργική λογιστική μπορεί να εξομοιωθεί με τη διαχείριση των παρεχόμενων πληροφοριών, με την έννοια της σκόπιμης παρέμβασης στη διαδικασία της εξωτερικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, με απώτερο σκοπό την απόκτηση ιδιωτικού κέρδους».

«Είναι η διαδικασία κατά την οποία οι λογιστές χρησιμοποιούν τις γνώσεις τους στους κανόνες της λογιστικής, προκειμένου να διαχειριστούν οικονομικά στοιχεία για λογαριασμό μίας επιχείρησης» (Amat, Blake και Dowds, 1999).

«Είναι οποιαδήποτε ενέργεια από την πλευρά της διοίκησης, η οποία επηρεάζει τα δηλωθέντα εισοδήματα, δεν παρέχει πραγματικό οικονομικό πλεονέκτημα για την επιχείρηση και μπορεί στην πραγματικότητα, μακροπρόθεσμα, να είναι επιβλαβής» (Merchant και Rockness, 1994).

Οι McBarnet και Whelan (1999) παρέχουν μία λίστα με τα στοιχεία που περιλαμβάνει η διαχείριση των αποτελεσμάτων:

- Ενίσχυση των δημοσιευόμενων κερδών. / Ελαχιστοποίηση των δημοσιευόμενων ζημιών.
- Χειραγώγηση των βασικών αριθμοδεικτών που χρησιμοποιούνται για την ανάλυση της αγοράς.
- Απόκρυψη του χρηματοοικονομικού κινδύνου.
- Παράκαμψη των περιορισμών του δανεισμού.
- Αποφυγή της άσκησης ελέγχου από τους μετόχους.

- Βελτίωση της απόδοσης των διοικητικών στελεχών (και της απόδοσης που συνδέεται με την αμοιβή τους). Και απόκτηση πρόσβασης σε χρηματοδότηση, η οποία διαφορετικά δε θα ήταν εφικτή.

Σύμφωνα με το Δ.Ε.Π. 240, η απάτη στις οικονομικές καταστάσεις είναι μία εκούσια, εσκεμμένη ενέργεια, η οποία μπορεί να είναι είτε αποτέλεσμα απατηλής χρηματοοικονομικής αναφοράς στις οικονομικές καταστάσεις μίας επιχείρησης είτε κατάχρησης των περιουσιακών της στοιχείων από τη διοίκηση της επιχείρησης, τους εργαζομένους σε αυτή ή τρίτους, με αποτέλεσμα την αλλοίωση των οικονομικών καταστάσεων.

Επιπλέον του παραπάνω ορισμού για την απάτη, το Αμερικάνικο Ελεγκτικό Πρότυπο 99 παρουσιάζει τους τρεις παράγοντες που είναι παρόντες κατά τη διάπραξη απάτης για την παραποίηση των οικονομικών στοιχείων μίας επιχείρησης και αποτελούν το επονομαζόμενο «τρίγωνο της απάτης». Αυτοί περιλαμβάνουν την πίεση ή το κίνητρο που αποτελεί το λόγο για τη διάπραξη της απάτης, την ευκαιρία που αποτελεί την κατάσταση που επιτρέπει στην απάτη να συμβεί και την εκλογίκευση της πράξης αυτής, δηλαδή την νοοτροπία και τον τρόπο σκέψης που έχουν τα άτομα που την διαπράττουν και με βάση αυτήν, τη δικαιολογούν.

Ο Rezaee (2002), αναφέρει ότι η λογιστική απάτη συμπεριλαμβάνει τα παρακάτω χαρακτηριστικά:

- Νόθευση, παραποίηση ή αθέμιτη τροποποίηση των οικονομικών μεγεθών, των υποστηρικτικών εγγράφων ή των επιχειρηματικών συναλλαγών.
- Σκόπιμα εσφαλμένες δηλώσεις, παραλείψεις ή διαστρεβλώσεις γεγονότων, εμπορικών συναλλαγών, λογαριασμών και άλλων σημαντικών πληροφοριών στις λογιστικές καταστάσεις.
- Σκόπιμα κακή εφαρμογή, ερμηνεία και εκτέλεση των λογιστικών προτύπων, των αρχών και των πρακτικών που χρησιμοποιούνται για την αναγνώριση και την αναφορά των οικονομικών και επιχειρησιακών συναλλαγών.
- Εσκεμμένη παράβλεψη και αποκάλυψη ή παρουσίαση ανακριβών λογιστικών προτύπων, αρχών και πρακτικών.
- Χρήση λογιστικών τεχνασμάτων για τη διαχείριση παράνομων κερδών.
- Μεθοδεύσεις λογιστικών τεχνικών που βρίσκονται εντός των ορίων της νομοθεσίας, αλλά είναι εύκολο να μεταβληθούν μέσα στα περιθώρια επιλογών που αφήνουν αυτά.

3.2. Κίνητρα Διαχείρισης Αποτελεσμάτων

Τα κίνητρα βρίσκονται στο επίκεντρο της διαχείρισης των αποτελεσμάτων. Ελλείψει συγκεκριμένων κινήτρων, τα διοικητικά στελέχη θα έκαναν λογιστικές εκτιμήσεις και θα λάμβαναν αποφάσεις αποκλειστικά με την πρόθεση της ακριβοδίκαιης δημοσίευσης της λειτουργικής απόδοσης της επιχείρησης. Σε πλήθος περιπτώσεων, ωστόσο, υπάρχουν σημαντικά οικονομικά κίνητρα για την άσκηση της διαχείρισης των αποτελεσμάτων μίας επιχείρησης από τα διοικητικά της στελέχη, καθώς η αξία της επιχείρησης και η αμοιβή της διοίκησης ή των ιδιοκτητών της είναι άρρηκτα συνδεδεμένα με τα κέρδη που δημοσιεύονται. Διάφορες μελέτες έχουν διερευνήσει το θέμα των κινήτρων της διοίκησης αναφορικά με τη διαχείριση των αποτελεσμάτων.

Μία κατηγοριοποίηση των κινήτρων, που είναι δυνατόν να ωθήσουν μία επιχείρηση στη διαχείριση των οικονομικών της αποτελεσμάτων, είναι αυτά να προέρχονται από τις συμβατικές της υποχρεώσεις, τη λειτουργία της κεφαλαιαγοράς και το ρυθμιστικό πλαίσιο λειτουργίας των επιχειρήσεων.

3.2.1. Κίνητρα λόγω Συμβατικών Υποχρεώσεων

Αυτά τα κίνητρα προκύπτουν, όταν οι συμφωνίες που συνάπτει μία επιχείρηση με άλλα συμβαλλόμενα μέρη, βασίζονται στη χρήση των λογιστικών στοιχείων για τον προσδιορισμό των μεταξύ τους συναλλαγών. Με τη διαχείριση των αποτελεσμάτων που προέρχονται από τις λειτουργικές δραστηριότητες της επιχείρησης, τα διοικητικά στελέχη μπορούν να μεταβάλλουν το ποσό και το χρονοδιάγραμμα αυτών των συναλλαγών. Οι τέσσερις κυριότερες περιπτώσεις συμβατικών υποχρεώσεων που θα μπορούσαν να προκαλέσουν την εφαρμογή της διαχείρισης των αποτελεσμάτων είναι οι δανειακές συμβάσεις, οι συμφωνίες που αφορούν την αμοιβή της διοίκησης, η εξασφάλιση των θέσεων εργασίας, καθώς και οι διαπραγματεύσεις με τα εργατικά σωματεία.

3.2.1.1. Δανειακές Συμβάσεις

Οι δανειακές συμβάσεις περιέχουν ρήτρες που δεσμεύουν την επιχείρηση να επιτυγχάνει συγκεκριμένα επίπεδα αποτελεσμάτων και οικονομικών δεικτών για το χρονικό διάστημα που διαρκεί η εξυπηρέτηση και η αποπληρωμή του δανείου. Η αθέτηση των όρων αυτών

μπορεί να οδηγήσει στην επιβολή δυσμενέστερων με υψηλότερο κόστος δανεισμού ή νέες περιοριστικές συμφωνίες. Επομένως, κάποιες επιχειρήσεις στην προσπάθεια τους να μην παραβιάσουν τις ρήτρες, βάσει των οποίων τους έχει χορηγηθεί το δάνειο, εφαρμόζουν μεθόδους παραποίησης των οικονομικών τους δεδομένων προκειμένου να παρουσιάσουν αυξημένα αποτελέσματα, εναρμονισμένα με τη συναπτόμενη συμφωνία. Επίσης, οι επιχειρήσεις, που βρίσκονται κοντά στην παραβίαση των δανειακών συμφωνιών, μπορούν να αποφύγουν τη χρεοκοπία ακολουθώντας λογιστικές πρακτικές που βελτιώνουν το οικονομικό τους αποτέλεσμα. Τέλος, οι επιχειρήσεις που έχουν παραβεί τις ρήτρες των συμβάσεων είναι πιθανό να χρησιμοποιήσουν πρακτικές επηρεασμού των οικονομικών τους στοιχείων, καθώς τέτοιες ενέργειες μπορεί να βελτιώσουν τη διαπραγματευτική θέση της επιχείρησης σε περίπτωση επαναδιαπραγμάτευσης ή να αποτρέψουν τη μελλοντική παραβίαση των όρων των δανειακών συμβάσεων (Sweeney, 1994 - Rodriguez Perez & Van Hemmen, 2010).

3.2.1.2. Ανταμοιβή Διοίκησης

Τα στελέχη έχουν κίνητρα να αλλοιώσουν την χρηματοοικονομική απόδοση μίας επιχείρησης, προκειμένου να ενισχύσουν την αποζημίωσή τους και τα κέρδη τους από τις πωλήσεις των μετοχών, να εξασφαλίσουν την ιεραρχική τους θέση, τη λειτουργική ευελιξία ή τον έλεγχο της επιχείρησης (Hazarika, Karpoff & Nahata, 2012). Οι συμφωνίες για την αμοιβή της διοίκησης προσδιορίζουν το επιπλέον ποσό που μπορεί να λάβει και καθορίζεται, εν μέρει, από το ύψος των κερδών της επιχείρησης. Συχνά, γίνεται σύνδεση της αμοιβής της διοίκησης με την οικονομική απόδοση της επιχείρησης, προκειμένου να αντιστοιχηθούν οι στόχοι της διοίκησης με αυτούς των μετόχων. Με τη διαχείριση των λογιστικών δεδομένων, τα διοικητικά στελέχη μπορούν να επηρεάσουν τις τρέχουσες και τις μελλοντικές αποζημιώσεις τους και να διαμορφώσουν το οικονομικό αποτέλεσμα, με τέτοιο τρόπο ώστε να μεγιστοποιείται η αμοιβή τους (Cornett, Marcus & Tehranian, 2008 - Bergstresser & Philippon, 2006). Σύμφωνα με τον Healy (1985), όταν τα κέρδη είναι χαμηλότερα από ένα προκαθορισμένο κατώτατο όριο για την απόκτηση επιπλέον αμοιβής, τότε τα αποτελέσματα επηρεάζονται προς τα πάνω, ενώ όταν τα κέρδη είναι υψηλότερα από ένα προκαθορισμένο ανώτατο όριο, πάνω από το οποίο δεν παρέχεται επιπλέον αμοιβή, τότε υπάρχουν κίνητρα για τη διαχείριση των κερδών προς τα κάτω και χρήση του ποσού αυτού για τη βελτίωση των αποτελεσμάτων σε επόμενη περίοδο. Όταν τα αποτελέσματα είναι μεταξύ του κατώτατου και του ανώτατου ορίου, τότε υπάρχουν

κίνητρα για να επηρεαστούν τα κέρδη προς τα πάνω και να μεγιστοποιηθεί η αμοιβή των διοικητικών στελεχών στην τρέχουσα περίοδο.

Τα διοικητικά στελέχη μπορεί, επίσης, να προσπαθήσουν να εξομαλύνουν τα αποτελέσματα λόγω της ανησυχίας τους για τη διατήρηση της θέσης εργασίας. Τα στελέχη μπορεί να μεταβάλλουν τις αποφάσεις σχετικά με τον τρόπο λειτουργία της επιχείρησης με σκοπό τη διατήρηση μίας ομαλής πορείας στα οικονομικά της αποτελέσματα, καθώς η μη ικανοποιητική πορεία των κερδών οδηγεί, συνήθως, σε αντικαταστάσεις ή απολύσεις των διοικητικών στελεχών. Επιπλέον, τα στελέχη της ανώτατης διοίκησης μπορεί να ακολουθήσουν πρακτικές επηρεασμού των οικονομικών στοιχείων της επιχείρησης, όχι για να επιτύχουν τη διατήρηση των θέσεων που ήδη κατέχουν, αλλά για τη προαγωγή τους σε κάποια υψηλότερη θέση στη διοικητική ιεραρχία.

Η ακαδημαϊκή έρευνα έχει επιβεβαιώσει ότι η ύπαρξη εσωτερικών επιβραβεύσεων των διοικητικών στελεχών, που βασίζονται στο οικονομικό αποτέλεσμα των επιχειρήσεων, συνεισφέρουν στην παραποίηση των στοιχείων που δημοσιεύονται στις οικονομικές τους καταστάσεις. Για τον λόγο αυτό, οι ελεγκτές κατά την άσκηση του ελέγχου των οικονομικών στοιχείων μίας επιχείρησης θα πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τους την ύπαρξη τέτοιων πρακτικών ως πιθανό παράγοντα επιχειρησιακών κινδύνων και να αναπτύσσουν τα κατάλληλα προγράμματα ελεγκτικών διαδικασιών.

3.2.1.3. Διαπραγμάτευση με Συνδικάτα

Κατά τη διάρκεια των διαπραγματεύσεων με τα συνδικάτα, τα διοικητικά στελέχη έχουν κίνητρα να παρουσιάσουν περιορισμένα τα κέρδη για να υποστηρίξουν ότι η επιχείρηση δεν μπορεί να αυξήσει τους μισθούς ή να κάνει άλλες παραχωρήσεις προς τους εργαζομένους (Klasa, Maxwell & Ortiz-Molina, 2009 - Bova, 2013). Επειδή οι συνδικαλιστικοί εκπρόσωποι είναι πιθανό να επικεντρωθούν στα κέρδη της επιχείρησης, τα οικονομικά κίνητρα για τη διαχείριση των αποτελεσμάτων προς τα κάτω θα μπορούσε να είναι αρκετά επιτακτικά.

3.2.2. Κίνητρα λόγω Λειτουργίας Κεφαλαιαγοράς

Σύμφωνα με αποτελέσματα εμπειρικών ερευνών, τα σημαντικότερα κίνητρα που επηρεάζουν τη συμπεριφορά των διοικητικών στελεχών μίας επιχείρησης είναι αυτά που προέρχονται από τη λειτουργία των κεφαλαιαγορών. Αυτό ισχύει γιατί οι διοικήσεις των επιχειρήσεων, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, έχουν ισχυρά κίνητρα να ασκήσουν πρακτικές διαχείρισης των οικονομικών τους αποτελεσμάτων για να αποτρέψουν τη μείωση της τιμής των μετοχών από τη μη ικανοποίηση των προσδοκιών της αγοράς.

3.2.2.1. Χρηματοοικονομικοί Αναλυτές

Ένας ευρύς κύκλος εξωτερικών χρηστών ενδιαφέρεται να λαμβάνει πληροφόρηση σχετικά με τη χρηματοοικονομική απόδοση μίας επιχείρησης, προκειμένου να προβαίνουν σε διαπιστώσεις για τα θέματα που τους ενδιαφέρουν και να λαμβάνουν ορθολογικές αποφάσεις. Για τα άμεσα ενδιαφερόμενα μέρη, σημάδια οικονομικής αδυναμίας, όπως η δημοσίευση αρνητικών κερδών, έχουν σημαντική επίπτωση στον τρόπο δράσης τους αναφορικά με την επιχείρηση.

Ο προαναφερθείς λόγος αποτελεί κίνητρο για ορισμένες επιχειρήσεις, ώστε να τροποποιήσουν τα οικονομικά τους στοιχεία και να παρουσιάσουν μικρότερα αρνητικά κέρδη ή ακόμα και θετικά κέρδη. Επίσης, οι επιχειρήσεις ακολουθούν αυτή την πρακτική, προκειμένου να ικανοποιήσουν τις προσδοκίες που έχει η αγορά για την χρηματοοικονομική τους απόδοση και τις εκτιμήσεις που έχουν οι αναλυτές για την κερδοφορία τους. Επομένως, όπως είναι αναμενόμενο και έχει διαπιστωθεί από έρευνες, υπάρχει ένας μικρότερος αριθμός επιχειρήσεων από τον αναμενόμενο με κέρδη ελάχιστα αρνητικά και ένας μεγαλύτερος αριθμός από τον αναμενόμενο με κέρδη ελάχιστα θετικά (Burgstahler & Eames, 2006). Το εν λόγω συμπέρασμα οφείλεται στο γεγονός ότι οποιαδήποτε επιχείρηση, η οποία έχει ένα μικρό ποσό αρνητικών κερδών, έχει ισχυρό κίνητρο να χρησιμοποιήσει τις λογιστικές παραδοχές με τέτοιο τρόπο, ώστε να ωθήσει τα κέρδη της σε θετικά επίπεδα.

Οι χρηματοοικονομικοί αναλυτές αποτελούν μία πολύ σημαντική κατηγορία εξωτερικών χρηστών των οικονομικών εκθέσεων μίας επιχείρησης, καθώς έχουν ενεργή συμμετοχή στη διαδικασία της πληροφόρησης για την πορεία των επιχειρήσεων, προβαίνουν σε συστάσεις

στους θεσμικούς επενδυτές σχετικά με την αγορά και πώληση μετοχών και κάνουν προβλέψεις για το οικονομικό αποτέλεσμα των επιχειρήσεων. Σύμφωνα με έρευνα των Graham, Harvey και Rajgopal (2005), στην οποία συμμετείχαν 401 χρηματοοικονομικά στελέχη, περίπου το 90% δήλωσε ότι οι αναλυτές είναι είτε η πιο σημαντική ομάδα όσον αφορά τον καθορισμό του ύψους της τιμής των μετοχών της επιχείρησης είτε η δεύτερη πιο σημαντική ομάδα μετά από τους θεσμικούς επενδυτές.

Εκτεταμένη έρευνα έχει δείξει ότι η ανακοίνωση αποτελέσματος μικρότερου από αυτό που προέβλεψαν οι αναλυτές, έχει ως αποτέλεσμα την πτώση της τιμής των μετοχών της επιχείρησης. Επομένως, οι επιχειρήσεις έχουν ισχυρό κίνητρο να διαχειριστούν τα κέρδη τους, ώστε να διασφαλίσουν ότι το ανακοινωθέν ποσό είναι τουλάχιστον ίσο με τα αναμενόμενα κέρδη από τους αναλυτές. Η ανεξήγητη ικανότητα κάποιων επιχειρήσεων να ανταποκρίνονται συνεχώς στις προβλέψεις των αναλυτών σχετικά με τα κέρδη τους, δεν θα ήταν εφικτή, εκτός αν ασκούσαν τουλάχιστον μερική διαχείριση των κερδών τους. Έρευνα έχει καταδείξει ότι τα διοικητικά στελέχη των επιχειρήσεων παρέχουν, επίσης, απαισιόδοξη καθοδήγηση στους εξωτερικούς αναλυτές για να εξασφαλίσουν ότι οι προβλέψεις που κάνουν, δεν είναι δύσκολο να ικανοποιηθούν (Brown & Pinello, 2007).

Εμπειρικές έρευνες έχουν συμπεράνει ότι οι επιχειρήσεις που δεν κατάφεραν να παρουσιάσουν οικονομικό αποτέλεσμα αντίστοιχο με αυτό των προβλέψεων των αναλυτών, εμφάνισαν στη συνέχεια σημαντικά χαμηλές αποδόσεις (Skinner και Sloan, 2001). Ακόμη, έχουν διαπιστωθεί πολλές περιπτώσεις επιχειρήσεων, οι οποίες ασκούσαν διαχείριση στα αποτελέσματά τους, ώστε να ανταποκριθούν ή ακόμη και να υπερισχύσουν των προβλέψεων των αναλυτών (Payne & Robb, 2000 - Burgstahler & Eames, 2006).

3.2.2.2. Χρηματιστήριο

Τα κίνητρα που προκύπτουν από τη λειτουργία της κεφαλαιαγοράς για τη διαχείριση των κερδών, πηγάζουν από τη σχέση που υπάρχει μεταξύ των δημοσιευμένων κερδών και της αγοραίας αξίας μίας επιχείρησης. Τα διοικητικά στελέχη χρησιμοποιούν τη διακριτική τους ευχέρεια στην επιλογή λογιστικών πρακτικών, με σκοπό την ενίσχυση των αποτελεσμάτων της επιχείρησης σε μία προσπάθεια να επηρεάσουν την αντίληψη των επενδυτών.

Για να μπορέσει μία επιχείρηση να αντλήσει κεφάλαια μέσω της αγοράς του Χρηματιστηρίου με ευνοϊκούς όρους, θα πρέπει να εμφανίζει διαχρονικά μία ανοδική

πορεία στα κέρδη της και στα βασικά της οικονομικά μεγέθη. Επομένως, μία επιχείρηση έχει ισχυρό κίνητρο να μεταβάλλει τα οικονομικά της αποτελέσματα σε περιόδους πριν από την αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου (Cohen & Zarowin, 2010), όπου είναι σημαντικό τα δημοσιευμένα της κέρδη να είναι ικανοποιητικά. Πριν την έκδοση των μετοχών και τη διάθεση τους στους επενδυτές με δημόσια εγγραφή, η βελτίωση των όρων διάθεσης των μετοχών συντελεί σε υψηλότερο τίμημα για την απόκτηση τους και επομένως, στην εξασφάλιση υψηλότερου μετοχικού κεφαλαίου (DuCharme, Malatesta & Sefcik, 2004).

3.2.2.3. Ανταγωνισμός - Συγχωνεύσεις - Εξαγορές

Οι επιχειρήσεις, που αναφέρουν αυξημένα οικονομικά αποτελέσματα σε σχέση με τις υπόλοιπες επιχειρήσεις του κλάδου μέσα στον οποίο δραστηριοποιούνται, θεωρούνται ως πιο ισχυρές. Επομένως, για να επιτύχουν την ισχυροποίηση της οικονομικής τους θέσης, καταφεύγουν στην χρήση πρακτικών διαχείρισης του οικονομικού τους αποτελέσματος. Υπάρχει, όμως και η περίπτωση, να επιδιώκεται η αποθάρρυνση της προσέλκυσης νέων επιχειρήσεων στον κλάδο μέσω της εφαρμογής πρακτικών παραποίησης των αποτελεσμάτων τους, ώστε να παρουσιάσουν μειωμένη την κερδοφορία τους και τις προοπτικές του κλάδου.

Γενικά, σε περίπτωση εξαγοράς ή συγχώνευσης μεταξύ επιχειρήσεων, η εφαρμογή της διαχείρισης των αποτελεσμάτων έχει ως κύριο σκοπό την αύξηση των αποτελεσμάτων των επιχειρήσεων στην προσπάθειά τους να εμφανίσουν βελτιωμένη την οικονομική τους θέση, προκειμένου να επιτύχουν την απόκτηση όσο το δυνατόν περισσότερων μετοχών από αυτή τη διαδικασία (Chi & Gupta, 2009 - Zhao, Chen, Zhang & Davis, 2012). Στην περίπτωση, όμως, εξαγοράς μίας επιχείρησης από τα στελέχη της ανώτερης διοίκησης της, η εφαρμογή των πρακτικών παραποίησης των αποτελεσμάτων αποβλέπει στην ελαχιστοποίηση της τιμής εξαγοράς (Mao & Renneboog, 2013). Η διοίκηση αναθέτει σε ανεξάρτητους οικονομικούς αναλυτές να αξιολογήσουν την προσφορά της εξαγοράς. Οι αναλυτές χρησιμοποιούν, συνήθως, μεθόδους αποτίμησης της αξίας της επιχείρησης που βασίζονται στο οικονομικό της αποτέλεσμα. Με αυτό τον τρόπο, δημιουργούν μία διασύνδεση μεταξύ των αποτελεσμάτων και του ποσού που πρέπει να καταβληθεί κατά την εξαγορά των μετοχών της επιχείρησης από τη διοίκηση της.

3.2.2.4. Εξομάλυνση Οικονομικού Αποτελέσματος

Η πρακτική του συγχρονισμού της αναγνώρισης των εσόδων και των δαπανών μίας επιχείρησης, προκειμένου να μειωθούν οι διακυμάνσεις του ύψους των δημοσιευμένων κερδών από το ένα οικονομικό έτος στο επόμενο, ονομάζεται εξομάλυνση εισοδήματος. Η επίτευξη μίας ομαλής μεταβολής στα αποτελέσματα μίας επιχείρησης συμβάλλει στην παρουσίαση της ως λιγότερο ασταθής και έχει ως αποτέλεσμα τη λήψη δανείων με ευνοϊκότερους όρους, και συνεπώς με μικρότερο κόστος, καθώς και την προσέλκυση μεγαλύτερου αριθμού επενδυτών (Rountree, Weston & Allayannis, 2008). Όταν τα αποτελέσματα μίας επιχείρησης είναι ασταθή και ευμετάβλητα, αυτό δείχνει την πιθανή ύπαρξη κινδύνου και η τιμή των μετοχών της επιχείρησης ενδέχεται να υποστεί μείωση σε σχέση με την τιμή των μετοχών των επιχειρήσεων, των οποίων το οικονομικό αποτέλεσμα εμφανίζει πιο ομαλή πορεία διαχρονικά. Επομένως, μία επιχείρηση έχει ισχυρό κίνητρο να ακολουθήσει πρακτικές παραποίησης των οικονομικών της στοιχείων και να επιτύχει την εξομάλυνση του εισοδήματος της.

3.2.2.5. Μερισματική Πολιτική

Μία σταθερή ανάπτυξη της μερισματικής πολιτικής μίας επιχείρησης εκλαμβάνεται από τους επενδυτές της ως δείκτης χαμηλού κινδύνου και αυτό έχει ως αποτέλεσμα τη διατήρηση των μετοχών της επιχείρησης που κατέχουν στο χαρτοφυλάκιο τους. Αυτή η συμπεριφορά των μετόχων, συμβάλλει στη μείωση του κόστους άντλησης του μετοχικού κεφαλαίου για την επιχείρηση. Όμως, οι εναλλαγές ανάμεσα σε χρήσεις με ανοδικά και πτωτικά κέρδη, έχουν σημαντική επίπτωση στη μερισματική πολιτική της και για το λόγο αυτό, μέσω της διαχείρισης των αποτελεσμάτων της γίνεται προσπάθεια να διατηρηθεί σταθερό το ποσοστό των κερδών που διαθέτει η επιχείρηση ως μέρισμα στους μετόχους της, παρά τις επικρατούσες συνθήκες (Michaely & Roberts, 2012). Συνεπώς, κατά τη διάρκεια των περιόδων που η επιχείρηση εμφανίζει υψηλά κέρδη, εφαρμόζονται πρακτικές διαχείρισης των αποτελεσμάτων της για να εμφανιστούν μειωμένα και να δοθεί ένα σχετικά σταθερό μέρισμα σε σχέση με τις προηγούμενες χρήσεις. Επίσης, σε αυτή την περίπτωση, υπάρχει η δυνατότητα δημιουργίας ενός αποθεματικού, του οποίου η χρήση μπορεί να γίνει σε μεταγενέστερες περιόδους, όπου τα κέρδη της επιχείρησης θα είναι εμφανώς χαμηλότερα, ώστε να παρουσιαστούν μεγαλύτερα και να διατηρηθεί σχετικά σταθερή η μερισματική της πολιτική.

3.2.3. Κίνητρα λόγω Ρυθμιστικού Πλαισίου

3.2.3.1. Ρυθμιστικό Πλαίσιο Κλάδου

Σε πολλές χώρες υπάρχει ρυθμιστικό πλαίσιο για τη λειτουργία των επιχειρήσεων που ανήκουν σε σημαντικούς κλάδους της επιχειρηματικής δραστηριότητας, όπως είναι ο τραπεζικός, ο ασφαλιστικός και ο κλάδος των υπηρεσιών κοινής ωφέλειας. Ο ασκούμενος ρυθμιστικός παρεμβατισμός καλύπτει, επίσης, και τη λογιστική πρακτική αυτών των επιχειρήσεων. Τα κίνητρα που σχετίζονται με το ρυθμιστικό πλαίσιο προκύπτουν από την προσπάθεια των επιχειρήσεων να παρουσιάσουν ότι συμμορφώνονται με τις εκάστοτε απαιτήσεις των ρυθμιστικών αρχών και να επιτύχουν την ελαχιστοποίηση του ελέγχου από τους κυβερνητικούς αξιωματούχους και των επιπτώσεων από τις κανονιστικές ρυθμίσεις.

Οι ρυθμιστές του τραπεζικού τομέα χρησιμοποιούν τα λογιστικά δεδομένα για να καθοριστεί ο βαθμός συμμόρφωσης με τους δείκτες κεφαλαιακής επάρκειας. Οι τράπεζες, οι οποίες βρίσκονται κοντά στο κατώτατο όριο, έχουν κίνητρο να αποφύγουν τη μη συμμόρφωση και τα κόστη που αυτή συνεπάγεται με την εφαρμογή ανάλογων λογιστικών πρακτικών.

Εμπειρικές έρευνες έχουν διαπιστώσει ότι τράπεζες που βρίσκονται κοντά στο κατώτατο όριο κεφαλαιακής επάρκειας ασκούν πρακτικές επηρεασμού των οικονομικών τους αποτελεσμάτων (Chang, Shen & Fang, 2008). Ως συστατικό του δείκτη κεφαλαιακής επάρκειας, τα καθαρά έσοδα μπορεί να παραποιηθούν μέσω της διαχείρισης των προβλέψεων για επισφαλή δάνεια ή/και της πώλησης χρεογράφων (Taktak, Shabou & Dumontier, 2010 - Alali & Jaggi, 2011). Επίσης, οι ασφαλιστικές εταιρείες απαιτείται να είναι οικονομικά υγιείς και αυτές που είναι οικονομικά αδύναμες ασκούν διαχείριση στα οικονομικά τους δεδομένα, προκειμένου να ισχυροποιήσουν την οικονομική τους θέση (Beaver, McNichols & Nelson, 2003 - Gaver & Paterson, 2004).

3.2.3.2. Αντιμονοπωλιακές Ρυθμίσεις

Σε παγκόσμιο επίπεδο υπάρχουν ειδικοί περιορισμοί και ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της εφαρμογής μονοπωλιακών πρακτικών. Όταν μία επιχείρηση πραγματοποιεί πολύ υψηλά κέρδη, μπορεί να κινήσει το ενδιαφέρον της εκάστοτε κυβέρνησης για την εξακρίβωση της άσκησης ή μη μονοπωλιακής πρακτικής από την πλευρά της. Το κόστος της δυσμενούς αντιμονοπωλιακής απόφασης μπορεί να είναι εξαιρετικά υψηλό,

δημιουργώντας ένα επιτακτικό κίνητρο για τις επιχειρήσεις που εμφανίζουν υψηλά κέρδη να εφαρμόσουν πρακτικές διαχείρισης των αποτελεσμάτων τους και να δημοσιεύσουν πτωτική τάση στα κέρδη τους. Η εφαρμογή συντηρητικών λογιστικών πρακτικών έχει ως στόχο (1) να επηρεαστούν οι ρυθμιστικές αρχές, ώστε να λάβουν ευνοϊκές αποφάσεις για τα συμφέροντα της επιχείρησης, π.χ. κρατικές επιδοτήσεις ή (2) να αποφευχθεί μία αρνητική αντιμετώπιση από τις ρυθμιστικές αρχές και να μην εφαρμοστούν δυσμενείς αποφάσεις για την επιχείρηση, π.χ. αντιμονοπωλιακές ρυθμίσεις (Gill-de-Albornoz & Illueca, 2005).

3.2.3.3. Προσπάθεια Φοροδιαφυγής

Η προσπάθεια φοροδιαφυγής ορισμένων επιχειρήσεων, κυρίως μικρομεσαίων, οι οποίες επιδιώκουν να μειώσουν, όσον το δυνατόν περισσότερο, τη φοροδοτική τους ικανότητα και επομένως, τη φορολογική τους επιβάρυνση με τη μείωση των κερδών τους, μέσω της εφαρμογής πρακτικών παραποίησης των οικονομικών τους στοιχείων (Hanlon & Heitzman, 2010). Με τον τρόπο αυτό, εξασφαλίζουν και αρκετά κεφάλαια για την αυτοχρηματοδότηση των επενδυτικών τους προγραμμάτων. Κίνητρο για τη διαχείριση των αποτελεσμάτων τους έχουν, επίσης, και οι επιχειρήσεις που επιδιώκουν να λάβουν κρατικές επιχορηγήσεις ή να αιτιολογήσουν την είσπραξη επιχορηγήσεων κατά το παρελθόν.

3.3. Πρακτικές Διαχείρισης Αποτελεσμάτων

Η διασφάλιση της αντικειμενικότητας και της αξιοπιστίας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης περιλαμβάνει τη διαρκή προσαρμογή των λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων, κανόνων και αρχών από τις ρυθμιστικές αρχές, τους φορείς καθορισμού λογιστικών προτύπων, τις ελεγκτικές αρχές και τους συντάσσοντες οικονομικών εκθέσεων, καθώς τα διοικητικά στελέχη που βρίσκονται υπό πίεση, συνεχώς εφευρίσκουν και βελτιστοποιούν νέες πρακτικές διαχείρισης των οικονομικών αποτελεσμάτων.

Η διαχείριση αποτελεσμάτων είναι η εμπρόθεσμη ή μεταχρονολογημένη αναγνώριση των δαπανών ή των εσόδων μίας επιχείρησης μέσω λειτουργικών ή λογιστικών πρακτικών με στόχο την παρουσίαση μίας σταθερής αύξησης των κερδών της. Αυτά τα κέρδη μπορεί να μην αντικατοπτρίζουν τις υφιστάμενες οικονομικές συνθήκες της επιχείρησης για τη συγκεκριμένη χρονική περίοδο.

Σε γενικές γραμμές, η πρακτική της διαχείρισης των αποτελεσμάτων οδηγεί σε μείωση των λειτουργικών κερδών σε μεταγενέστερες περιόδους, δημιουργώντας ακόμη μεγαλύτερη πίεση στους υπεύθυνους της χρηματοοικονομικής διαχείρισης να δημιουργήσουν κέρδη σε αυτές τις περιόδους. Σε αυτή την περίπτωση, η διαχείριση των κερδών μπορεί να οδηγήσει τη διοίκηση της επιχείρησης σε χειραγώγηση και εσφαλμένη δήλωση των οικονομικών της στοιχείων και σε εφαρμογή πρακτικών που μπορούν να χαρακτηρισθούν από αμφισβητήσιμες ηθικά έως απάτη.

Υπάρχουν τρεις τρόποι με τους οποίους η διοίκηση μίας επιχείρησης χρησιμοποιεί την ευχέρεια των λογιστικών προτύπων, προκειμένου να παραποιήσει τα οικονομικά της δεδομένα και επομένως, να επηρεάσει την αξιοπιστία των οικονομικών της εκθέσεων. Ο πρώτος τρόπος αφορά τα περιθώρια υποκειμενικής επιλογής που επιτρέπονται στα διοικητικά στελέχη για την αντιμετώπιση διαφόρων θεμάτων. Επίσης, το πλαίσιο των λογιστικών προτύπων σε πολλές περιπτώσεις εμπεριέχει κενά και δεν καλύπτει με συγκεκριμένο τρόπο το χειρισμό διαφόρων ζητημάτων από την πλευρά της διοίκησης. Τέλος, τα διοικητικά στελέχη μπορεί ηθελημένα να παραβλέψουν το λογιστικό πρότυπο που έχει θεσπιστεί για κάποιο θέμα και να εφαρμόσουν δικούς τους κανόνες, ώστε να εξυπηρετήσουν συγκεκριμένα συμφέροντα.

3.3.1. Ταξινόμηση Επιπέδου Πρακτικών Διαχείρισης Αποτελεσμάτων

Η έννοια της διαχείρισης των αποτελεσμάτων μίας επιχείρησης από τη διοίκηση της περιλαμβάνει ένα ευρύ φάσμα πρακτικών, οι οποίες μπορεί να διαβαθμίζονται από νόμιμες έως αθέμιτες ενέργειες. Η ταξινόμηση των περιπτώσεων της διαχείρισης των αποτελεσμάτων περιλαμβάνει τις εξής κατηγορίες:

3.3.1.1. Στρατηγική Καλύτερης Συσχέτισης

Κάποιες από τις ενέργειες για τη διαχείριση των αποτελεσμάτων περιλαμβάνουν νόμιμες επιλογές, που ενέχουν το στοιχείο της διακριτικής ευχέρειας όσον αφορά το χρόνο πραγματοποίησής τους. Συνεπώς, γίνεται εσκεμμένη παραποίηση της χρονικής στιγμής της αναγνώρισης μίας συναλλαγής, προκειμένου να αντισταθμιστούν οι απώλειες με έσοδα της ίδιας περιόδου και να παρουσιαστεί η καλύτερη δυνατή εικόνα της επιχείρησης. Λόγω της επίγνωσης των πλεονεκτημάτων που απορρέουν από τη συνεχή ανταπόκριση του

οικονομικού αποτελέσματος με τις προβλέψεις των αναλυτών ή από την επίτευξη μίας σταθερής πορείας των κερδών, η επιχείρηση θα καταβάλλει επιπλέον προσπάθεια, ώστε να εξασφαλίσει ότι ορισμένες καίριες συναλλαγές ολοκληρώνονται πιο γρήγορα ή με καθυστέρηση, ώστε να αναγνωρίζονται στην πιο συμφέρουσα χρονική περίοδο.

3.3.1.2. Μεταβολή Λογιστικών Πρακτικών με Πλήρη Αποκάλυψη

Σε αυτή την περίπτωση υφίσταται αλλαγή στις λογιστικές αρχές, τις λογιστικές εκτιμήσεις ή το φορέα παροχής, στα περιθώρια που επιτρέπονται από το εφαρμοζόμενο λογιστικό πλαίσιο. Οι αλλαγές περιλαμβάνουν διαφοροποιήσεις σχετικά με τη χρησιμοποιούμενη λογιστική μέθοδο κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων μίας επιχείρησης, τη λογιστική εκτίμηση της αξίας των περιουσιακών της στοιχείων ή των υποχρεώσεων της και την αλλαγή της υπόστασης της λόγω της επίτευξης συγχωνεύσεων ή εξαγορών. Οποιαδήποτε μεταβολή πραγματοποιείται, γίνεται η γνωστοποίηση της στις υποσημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων. Με τον τρόπο αυτό, είναι εφικτή η αιτιολόγηση της πραγματοποίησης αυτών των μεταβολών, καθώς και ο υπολογισμός των οικονομικών επιπτώσεων τους από κάθε ενδιαφερόμενη πλευρά. Επειδή οι συνέπειες αυτών των αλλαγών είναι πλήρως γνωστοποιημένες, κάθε κίνητρο για διαχείριση των αποτελεσμάτων μπορεί να εντοπιστεί από τους αναγνώστες των οικονομικών εκθέσεων.

3.3.1.3. Μεταβολή Λογιστικών Πρακτικών χωρίς Αποκάλυψη

Σε αντίθεση με τις λογιστικές μεταβολές που αναφέρθηκαν στην προηγούμενη παράγραφο, υπάρχουν λογιστικές μεταβολές που επιλέγεται μερικές φορές να πραγματοποιηθούν χωρίς να υπάρχει πλήρης αποκάλυψη τους. Στην περίπτωση αυτή, αποτυγχάνεται η αποκάλυψη των οικονομικών επιπτώσεων των αλλαγών στους χρήστες των οικονομικών εκθέσεων, το οποίο συνιστά παραπλανητική λογιστική.

3.3.1.4. Χρήση μη Επιτρεπόμενων Λογιστικών Πρακτικών

Κατά τη σύνταξη των οικονομικών τους εκθέσεων, οι επιχειρήσεις θα πρέπει να ακολουθούν τις επιτρεπόμενες από το νόμο λογιστικές αρχές, που αποτελούν ένα τυποποιημένο πλαίσιο οδηγιών για την εφαρμογή της χρηματοοικονομικής λογιστικής. Αυτές περιλαμβάνουν τα πρότυπα και τους κανόνες που θα πρέπει να τηρούν τα στοιχεία

των οικονομικών εκθέσεων των επιχειρήσεων. Η χρήση οποιωνδήποτε άλλων κανόνων, σημαίνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σε άλλη βάση από τις γενικώς αποδεκτές και δεν είναι εφικτή η διαχρονική σύγκριση των εκθέσεων τόσο της ίδιας της επιχείρησης όσο και άλλων συναφών επιχειρήσεων.

3.3.1.5. Απάτη

Αυτή η περίπτωση περιλαμβάνει την απατηλή απόκρυψη συναλλαγών ή την καταχώρηση εικονικών συναλλαγών που δεν έχουν συναφθεί στην πραγματικότητα. Αυτού του είδους η αντιμετώπιση αποτελεί ψευδή δήλωση των οικονομικών στοιχείων της επιχείρησης από την πλευρά των διοικητικών της στελεχών προς κάθε ενδιαφερόμενο μέρος και επιφέρει ποινική δίωξη από τα αρμόδια όργανα του κράτους.

3.3.2. Κατηγορίες Πρακτικών Διαχείρισης Αποτελεσμάτων

Ο Arthur Levitt, ως πρόεδρος της Αμερικάνικης Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς σε μία ομιλία του το 1998, με τίτλο «Το Παιχνίδι των Αριθμών», εξέφρασε την ανησυχία ότι η ποιότητα των οικονομικών εκθέσεων είχε αρχίσει να διαβρώνεται, καθώς οι επιχειρήσεις παραποιούσαν το οικονομικό τους αποτέλεσμα, μέσω μίας ποικιλίας λογιστικών πρακτικών.

Για την καταπολέμηση της διαχείρισης των κερδών, ο Levitt περιέγραψε ένα ολοκληρωμένο σχέδιο δράσης, το οποίο απαιτεί τη συνεργατική προσπάθεια ολόκληρης της οικονομικής κοινότητας. Το σχέδιο περιελάμβανε τη διαμόρφωση αυστηρότερων λογιστικών κανόνων, τη βελτίωση της ποιότητας του ελεγκτικού μηχανισμού, καθώς και την ενίσχυση της ελεγκτικής επιτροπής. Το πιο σημαντικό μέρος του σχεδίου απαιτούσε αλλαγή στη νοοτροπία των διοικητικών στελεχών των επιχειρήσεων και των οικονομικών αναλυτών, η οποία αφορούσε στην εξασφάλιση της ακεραιότητας των οικονομικών στοιχείων που εμπεριέχονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Ο Levitt ομαδοποίησε τις τεχνικές που ακολουθούνται κατά τη διαχείριση των αποτελεσμάτων μίας επιχείρησης από τα διοικητικά της στελέχη σε πέντε κατηγορίες, οι οποίες συνοψίζουν τις καταχρήσεις της εγγενούς ευελιξίας που παρέχει η λογιστική αποτίμηση των οικονομικών στοιχείων σε δεδουλευμένη βάση.

3.3.2.1. Λογιστική Κάθαρση (Big Bath Charges)

Η πρακτική αυτή βασίζεται στη λογική της εμφάνισης χαμηλών κερδών ή ακόμα και ζημίας στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης μίας επιχείρησης για ένα οικονομικό έτος, ώστε να επηρεαστούν θετικά οι επόμενες χρήσεις της. Η μείωση των αποτελεσμάτων επιτυγχάνεται, συνήθως, μέσω της αναβολής της αναγνώρισης εσόδων, της εμφάνισης υπολογιστικών δαπανών και τη μεταφορά μελλοντικών δαπανών στην παρούσα χρήση.

Αυτή η πρακτική εφαρμόζεται όταν τα διοικητικά στελέχη της επιχείρησης αναμένουν μία σειρά από μελλοντικές επιτυχίες για τις επόμενες οικονομικές χρήσεις και θεωρούν ότι είναι προτιμότερο να προσπαθήσουν να αναγνωρίσουν όλες τις μελλοντικές απώλειες μέσα στο ίδιο έτος, ώστε τα οικονομικά αποτελέσματα των επόμενων χρήσεων να μην επηρεαστούν από αυτές και να εμφανίσουν βελτιωμένη επίδοση.

Επομένως, οι επιχειρήσεις που έχουν μία κακή χρονιά μπορεί να περιλαμβάνουν ένα ασυνήθιστα μεγάλο ποσό δαπανών στα αποτελέσματα του τρέχοντος έτους, ώστε να εξασφαλιστεί η ανάκαμψη των κερδών στα επόμενα έτη. Αυτή η πρακτική είναι αρκετά συχνά εφαρμοζόμενη, κυρίως όταν έχει υπάρξει αλλαγή στη διοίκηση μίας επιχείρησης. Η νέα διοίκηση επιτυγχάνει με τον τρόπο αυτό να εκκαθαρίσει τον ισολογισμό και να εξασφαλίσει μία νέα αρχή στα οικονομικά στοιχεία της επιχείρησης. Η καλή λογιστική απόδοση των επόμενων χρήσεων θα αποδοθεί στις δικές της ικανότητες και ενέργειες, ακόμη κι αν δεν αντικατοπτρίζει την πραγματική οικονομική θέση της επιχείρησης.

Μία ακόμη εφαρμογή αυτής της πρακτικής πραγματοποιείται από τις επιχειρήσεις μέσω της υλοποίησης προγραμμάτων αναδιοργάνωσης μεγάλης έκτασης. Οι επιχειρήσεις αυτές εμφανίζουν αυξημένα τα έξοδα που αφορούν τις ενέργειες αυτές, διαγράφουν περιουσιακά στοιχεία και αναγνωρίζουν άμεσα έξοδα που σχετίζονται με μελλοντικές υποχρεώσεις της αναδιοργάνωσης. Η εκκαθάριση των οικονομικών καταστάσεων που επιτυγχάνεται, μειώνει ή ακόμη και εξαλείφει τις αρνητικές επιπτώσεις στα μελλοντικά κέρδη και συμβάλλει στη δημιουργία βελτιωμένων προοπτικών για την επιχείρηση.

3.3.2.2. Δημιουργική Λογιστική μέσω Εξαγορά Επιχειρήσεων (Creative Acquisition Accounting)

Ένας τρόπος που χρησιμοποιείται από τις επιχειρήσεις για να καλύψουν τη διαγραφή άλλων επιβαρύνσεων τους είναι μέσω των συγχωνεύσεων και των εξαγορών που

πραγματοποιούν. Μία βασική λογιστική εργασία, μετά την απόκτηση μίας επιχείρησης από μία άλλη, είναι η κατανομή της συνολικής αξίας κτήσης στα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία της αποκτηθείσας επιχείρησης.

Στις περισσότερες περιπτώσεις, υπάρχει κάποιο είδος αναδιάρθρωσης της επιχείρησης, το οποίο δημιουργεί την ανάγκη για μία σημαντική εφάπαξ δαπάνη μαζί με άλλες σχετιζόμενες χρεώσεις. Το γεγονός αυτό παρέχει τη δυνατότητα στην επιχείρηση-αγοραστή να καθορίσει τα δεδουλευμένα οικονομικά στοιχεία για την αναδιάρθρωση και ενδεχομένως, να αποδώσει επιπλέον δαπάνες για την συναλλαγή. Επίσης, η επιχείρηση μπορεί να αναγνωρίσει ορισμένα έξοδα που υπόκεινται σε αναπροσαρμογή στον ισολογισμό της αποκτηθείσας επιχείρησης, αυξάνοντας την υπεραξία της.

Η εύλογη αξία της αποκτηθείσας επιχείρησης αξιολογείται σε σχέση με την τιμή κτήσης της. Οποιοδήποτε ποσό καταβάλλεται επιπλέον της εύλογης αξίας των στοιχείων του ενεργητικού καταχωρείται ως υπεραξία, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο. Η υπεραξία αποσβένεται σε μελλοντικές περιόδους, και ως εκ τούτου, η δημιουργία υπεραξίας προκαλεί μελλοντικές δαπάνες, μειώνοντας με αυτό τον τρόπο τα δημοσιευμένα κέρδη. Εάν η επιχείρηση-αγοραστής πραγματοποιήσει συντηρητική εκτίμηση των στοιχείων του ενεργητικού ή του παθητικού, τότε έχει τη δυνατότητα να αναγνωρίσει επιπλέον κέρδη στο εγγύς μέλλον, καθώς οι εκτιμήσεις της θα γίνονται λιγότερο συντηρητικές.

Μία κοινή πρακτική παραποίησης αποτελεσμάτων είναι η απόδοση ενός σημαντικού μέρους της τιμής κτήσης της επιχείρησης στην αξία των προγραμμάτων έρευνας και ανάπτυξης που βρίσκονται σε εξέλιξη. Όταν μία σημαντική δαπάνη για την έρευνα και ανάπτυξη καταγράφεται στο έτος κτήσης, τα έξοδα κατά τα ακόλουθα έτη είναι μικρότερα από ότι αν η τιμή κτήσης είχε αποδοθεί σε αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού. Ως εκ τούτου, το ποσό αυτό διαγράφεται ως μία εφάπαξ δαπάνη χωρίς να επηρεάζει αρνητικά τα μελλοντικά κέρδη.

3.3.2.3. Δημιουργούμενα Αποθεματικά (Cookie Jar Reserves)

Είναι μία λογιστική πρακτική παραποίησης των αποτελεσμάτων μίας επιχείρησης, κατά την οποία τα αποθεματικά από μία καλή οικονομική χρήση χρησιμοποιούνται για να αντισταθμίσουν ζημιές σε δυσμενείς χρήσεις. Μία επιχείρηση μπορεί να αποφασίσει να χρησιμοποιήσει αυτή την πρακτική, προκειμένου να καταστήσει την κερδοφορία της πιο ομαλή και να διασφαλίσει ότι θα είναι πάντα σε θέση να επιτυγχάνει τους στόχους της.

Επειδή αυτή η πρακτική είναι ένας τρόπος παραπλάνησης των επενδυτών, απαγορεύεται από τις ρυθμιστικές αρχές.

Κατά τη διάρκεια των χρήσεων που πραγματοποιούνται σημαντικά κέρδη, η επιχείρηση παρουσιάζει αυξημένα τα στοιχεία του παθητικού της, προβλέποντας επιπλέον δαπάνες, οι οποίες βασίζονται σε μη ρεαλιστικές παραδοχές. Αντιστοίχως, παρουσιάζει μειωμένες αυτές τις υποχρεώσεις και επομένως, αυξάνει τα έσοδα της, στην περίπτωση που προκύψουν ζημιές στα αποτελέσματα μελλοντικών χρήσεων της. Αυτό δίνει την αίσθηση της εξομάλυνσης των αποτελεσμάτων της, επειδή τα κέρδη της είναι μειωμένα στις καλές χρήσεις και διογκωμένα στις δυσμενείς χρήσεις και συνεπώς, ενδέχεται να παραπλανήσει τους επενδυτές σχετικά με τη χρηματοοικονομική της απόδοση.

Η αναγνώριση των εξόδων σύμφωνα με την αρχή του δεδουλευμένου αντικατοπτρίζει την χρονική περίοδο κατά την οποία αυτά πραγματοποιήθηκαν. Σε πολλές περιπτώσεις, τα δεδουλευμένα έσοδα ή τα αποθεματικά σε συγκεκριμένους κλάδους, όπως στον ασφαλιστικό και τον τραπεζικό, βασίζονται σε υποκειμενικές εκτιμήσεις, καθώς έχουν διάφορα επίπεδα ακρίβειας.

Ένα παράδειγμα αυτής της πρακτικής είναι η δημιουργία μίας υποχρέωσης της επιχείρησης, όταν καταγράφεται μία δαπάνη που δεν συνδέεται άμεσα με μία μόνο συγκεκριμένη λογιστική περίοδο. Οι επιχειρήσεις μπορεί να καταγράψουν μία τέτοιου είδους δαπάνη, όταν τα κέρδη τους είναι σημαντικά υψηλότερα από το αναμενόμενο, καθώς τότε έχουν την οικονομική δυνατότητα να απορροφήσουν επιπλέον χρεώσεις, χωρίς να επηρεαστεί σημαντικά το οικονομικό τους αποτέλεσμα. Αντιθέτως, όταν τα κέρδη είναι χαμηλά, η επιχείρηση μειώνει τις υποχρεώσεις της (ή το αποθεματικό της), αντί να παρουσιάσει απώλειες σε κακές χρήσεις. Ένας άλλος τρόπος εφαρμογής αυτής της πρακτικής είναι μέσω της αναγνώρισης πολύ υψηλού δανεισμού, όταν τα κέρδη είναι αυξημένα, καθώς με αυτό τον τρόπο η επιχείρηση έχει την ευελιξία να αναγνωρίσει χαμηλότερο δανεισμό σε προσεχείς χρήσεις που τα κέρδη της δεν θα είναι ικανοποιητικά. Παρομοίως, η αναγνώριση κάποιων ταμειακών ροών ως μη δεδουλευμένα έσοδα, δίνει τη δυνατότητα στην επιχείρηση να εξοικονομήσει έσοδα για μελλοντική χρήση που θα υπάρξει ο κίνδυνος το αποτέλεσμα της να μην ανταποκρίνεται στις προσδοκίες της αγοράς.

3.3.2.4. Ουσιαστικότητα (Materiality)

Η ουσιαστικότητα, στο πλαίσιο της ελεγκτικής και της λογιστικής, αποτελεί μία έννοια που σχετίζεται με τη σημαντικότητα ενός ποσού ή μίας συναλλαγής. Ο στόχος του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων είναι να επιτρέψει στον ελεγκτή να εκφράσει τη γνώμη του σχετικά με το αν οι οικονομικές καταστάσεις ακολουθούν ένα αναγνωρισμένο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, από κάθε ουσιώδη άποψη. Η εκτίμηση του τι είναι ουσιαστικό υπόκειται στην επαγγελματική του κρίση.

Οι πληροφορίες είναι ουσιώδεις, εάν η παράλειψη ή η ανακριβής παρουσίασή τους θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, τις οποίες λαμβάνουν με βάση τις οικονομικές καταστάσεις. Η ουσιαστικότητα εξαρτάται από το μέγεθος ενός στοιχείου ή ενός λάθους ανάλογα με τις συγκεκριμένες περιστάσεις που επικρατούν κατά την παράλειψη ή την ανακρίβεια του. Επομένως, η ουσιαστικότητα, η οποία αποτελεί πρωταρχικό ποιοτικό χαρακτηριστικό, παρέχει το κατώτατο όριο που πρέπει να έχει μία πληροφορία για να είναι χρήσιμη.

Η ουσιαστικότητα δείχνει ότι οι ποιοτικοί παράγοντες είναι σημαντικές παράμετροι για την αξιολόγηση της σημαντικότητας των ανακρίβειών των οικονομικών εκθέσεων. Η αποκλειστική εξάρτηση σε ποσοτικά κριτήρια δεν είναι αποδεκτή. Για παράδειγμα, ένα ποσό, αν και είναι μικρό ποσοτικά, μπορεί να θεωρηθεί ουσιώδες, αν επηρεάζει την τάση των οικονομικών εκθέσεων, αν επιτρέπει σε μία επιχείρηση να ανταποκριθεί στις προσδοκίες των αναλυτών αναφορικά με το οικονομικό της αποτέλεσμα ή αν επηρεάζει τη συμμόρφωση της με τις ρήτρες των δανείων. Επιπλέον, οι ανακρίβειες που εισάγονται στις λογιστικές εγγραφές με την πρόθεση της διαχείρισης των αποτελεσμάτων θεωρούνται μη αποδεκτές, ανεξάρτητα από το επίπεδο ουσιαστικότητας.

Επομένως, η πρακτική αυτή αποτελεί επουσιώδη εσφαλμένη εφαρμογή των λογιστικών αρχών και αναφέρεται στην κατάχρηση της έννοιας της ουσιαστικότητας για την καταγραφή σφαλμάτων εκ προθέσεως που εμπίπτουν σε ένα προκαθορισμένο ανώτατο ποσοστό. Συγκεκριμένα, λάθη, ανακρίβειες και εσφαλμένη εφαρμογή των λογιστικών αρχών παραβλέπονται, αν εμπίπτουν κάτω από το όριο σημαντικότητας. Μία επιχείρηση μπορεί εσκεμμένα να διαστρεβλώνει το οικονομικό της αποτέλεσμα με ποσά που βρίσκονται κάτω από το όριο σημαντικότητας, με τη μη διόρθωση γνωστών σφαλμάτων ή άλλων ανακρίβειών. Αν αυτή η πρακτική συνεχίζεται για μία σειρά περιόδων, ο ισολογισμός (αδιανέμητα κέρδη) μπορεί να είναι σημαντικά εσφαλμένος.

3.3.2.5. Αναγνώριση Εσόδων (Revenue Recognition)

Μία ακόμη πρακτική για την αύξηση των εσόδων και των κερδών είναι η αναγνώριση κάποιων εσόδων πριν από την ολοκληρωτική πραγματοποίησή τους. Τα λογιστικά πρότυπα παρέχουν ευελιξία στην επιλογή σχετικά με το χρόνο αναγνώρισης των εσόδων και με την κατάλληλη επιλογή παρουσιάζεται μία τεχνητή αύξηση τους ανεξάρτητα από την εφαρμογή των όρων υλοποίησής τους. Επομένως, η χρονική στιγμή της αναγνώρισης των εσόδων αποτελεί ένα πολύ πιθανό τομέα για παραποίηση και χειραγώγηση.

Συνήθως, όταν εφαρμόζεται αυτή η πρακτική, η αναγνώριση των εσόδων πραγματοποιείται πριν την ολοκλήρωση της πώλησης, πριν την παράδοση του προϊόντος ή την παροχή της υπηρεσίας στον πελάτη ή πριν ο πελάτης χάσει τη δυνατότητα να ακυρώσει ή να καθυστερήσει την αγορά του. Σε γενικές γραμμές, για να αναγνωρισθεί ένα έσοδο, θα πρέπει να υλοποιηθεί ή να γίνει υλοποιήσιμο και να αποκτηθεί. Αυτά τα κριτήρια ικανοποιούνται, όταν υπάρχει πειστική απόδειξη της συμφωνίας, η παράδοση ενός προϊόντος ή η παροχή μίας υπηρεσίας έχει ολοκληρωθεί, η τιμή του συναλλάγματος είναι σταθερή ή προσδιορισμένη και η είσπραξη του αντιτίμου είναι εύλογα εξασφαλισμένη.

Τα διοικητικά στελέχη έχουν συχνά τη δυνατότητα να τροποποιήσουν το χρονοδιάγραμμα των γεγονότων, προκειμένου το λογιστικό σύστημα να καταγράψει τις δραστηριότητες την περίοδο εκείνη που είναι πιο συμφέρουσα για την επιχείρηση. Η πρακτική αυτή δεν μεταβάλλει τη μακροπρόθεσμη οικονομική αξία της συναλλαγής, αλλά τη χρονική περίοδο πραγματοποίησής της και ως εκ τούτου και τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων.

Μερικές φορές, όμως, είναι δύσκολο να προσδιορισθεί η χρονική στιγμή που πρέπει να αναγνωρισθεί ένα έσοδο και τα διοικητικά στελέχη μπορεί να λάβουν αμφισβητήσιμες αποφάσεις παρά τις προθέσεις τους. Η ασάφεια σχετικά με το χρονικό προσδιορισμό της αναγνώρισης ενός εσόδου δηλώνει ότι οι εν λόγω συναλλαγές ενδέχεται να προκαλέσουν σημαντικούς κινδύνους για τους ελεγκτές.

3.3.3 Αντιμετώπιση των Πρακτικών της Διαχείρισης Αποτελεσμάτων μέσω των Ελεγκτικών Προτύπων

Για να είναι εφικτός ο εντοπισμός και η αντιμετώπιση της εφαρμογής των πρακτικών της διαχείρισης αποτελεσμάτων, θα πρέπει οι αρμόδιοι εθνικοί και διεθνείς φορείς να

επιδιώκουν τη συνεχή βελτίωση του λογιστικού και ελεγκτικού πλαισίου, ώστε αυτό να συμβάλλει όσο το δυνατόν περισσότερο και πιο αποτελεσματικά στην αποτροπή αυτών των χρησιμοποιούμενων πρακτικών. Για να επιτευχθεί αυτό θα πρέπει οι αρμόδιοι φορείς να παρακολουθούν τη διαφοροποίηση και την εξέλιξη των εφαρμοζόμενων μεθόδων από τις επιχειρήσεις και να προσαρμόζουν τα λογιστικά και ελεγκτικά πρότυπα καταλλήλως, ώστε αυτά να είναι αποτελεσματικά στον εντοπισμό ή/και την αποτροπή τους. Επίσης, θα πρέπει να παρέχεται μία ολοκληρωμένη και αναλυτική καθοδήγηση χρήσης των παραπάνω προτύπων, ώστε να υπάρχουν όσο το δυνατόν λιγότερα περιθώρια παρερμηνείας τους.

Για τον έγκαιρο εντοπισμό των προαναφερθέντων πρακτικών που εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις, προκειμένου να επιτύχουν την αλλοίωση των οικονομικών τους, οι ελεγκτές θα πρέπει να εφαρμόζουν επαρκώς τα ισχύοντα ελεγκτικά πρότυπα κατά το ελεγκτικό τους έργο. Το Ε.Ε.Π. 2200 και το Δ.Ε.Π. 200, αναφέρουν ότι ο ελεγκτής οφείλει να σχεδιάζει και να εκτελεί το έργο του σύμφωνα με τον κώδικα δεοντολογίας και με τον πρέποντα επαγγελματικό σκεπτικισμό, προκειμένου να μπορέσει να αναγνωρίσει το ενδεχόμενο ύπαρξης απάτης στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Το Ε.Ε.Π. 2240 και το αντίστοιχο Δ.Ε.Π. 240, εκφράζουν την ευθύνη που αποδίδεται στον ελεγκτή να διερευνήσει το ενδεχόμενο ύπαρξης εκούσιων λαθών στις οικονομικές καταστάσεις στα πλαίσια του ελέγχου τους. Με την πρωταρχική ευθύνη για την πρόληψη και τον εντοπισμό της είναι επιφορτισμένοι οι διοικούντες της επιχείρησης, οι οποίοι θα πρέπει να προάγουν μία κουλτούρα δεοντολογικής συμπεριφοράς μέσα στην επιχείρηση, όμως ο ελεγκτής που διενεργεί τον έλεγχο στην επιχείρηση έχει την ευθύνη της απόκτησης εύλογης διασφάλισης ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη σφάλματα λόγω απάτης, μέσω του σχεδιασμού και της εφαρμογής των κατάλληλων ελεγκτικών διαδικασιών. Σε περίπτωση εντοπισμού εκούσιων λαθών στις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής οφείλει να διαπιστώνει, εάν η διοίκηση έχει γνώση ή υποψία οποιασδήποτε απάτης και να γνωστοποιεί τα ευρήματα του έγκαιρα στο κατάλληλο επίπεδο της διοίκησης ή της διακυβέρνησης της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Επίσης, σύμφωνα με τα Ε.Ε.Π. 2240 & 2260 και τα Δ.Ε.Π. 240 & 260, ο ελεγκτής θα πρέπει να έχει έγκαιρη και αμφίδρομη επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διοίκηση και τη διακυβέρνηση της ελεγχόμενης επιχείρησης, προκειμένου να αποκτά χρήσιμες πληροφορίες σχετικά με την εκτίμηση ή τη γνώση της ύπαρξης λαθών στις οικονομικές καταστάσεις ως αποτέλεσμα απατηλών ενεργειών, αλλά και να τους κοινοποιεί τα ευρήματα του ελέγχου σχετικά με την ύπαρξη απάτης. Τέλος, αν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι

η μη συμμόρφωση με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς έχει ουσιώδεις επιπτώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων, θα πρέπει να διαφοροποιήσει την έκθεση ελέγχου και να αναφέρει τα συμπεράσματα του με έκφραση γνώμης με περιορισμό ή με άρνηση γνώμης, σύμφωνα με το Ε.Ε.Π. 7700 και το Δ.Ε.Π. 705 και σε περίπτωση αδυναμίας ολοκλήρωσης του ελέγχου, να εξετάσει το ενδεχόμενο παραίτησης του.

3.3.3.1 Λογιστική Κάθαρση και Ελεγκτικά Πρότυπα

Το κύριο χαρακτηριστικό της διαχείρισης των οικονομικών στοιχείων μίας επιχείρησης με την πρακτική της Λογιστικής Κάθαρσης είναι η εμφάνιση μειωμένων αποτελεσμάτων στη συγκεκριμένη χρήση, μέσω της αναβολής της αναγνώρισης εσόδων, την εμφάνιση υπολογιστικών δαπανών και τη μεταφορά μελλοντικών δαπανών στο παρόν.

Για τον εντοπισμό της Λογιστικής Κάθαρσης, θα πρέπει να εφαρμόζεται καταλλήλως μία σειρά από ελεγκτικά πρότυπα κατά τη διενέργεια των ελεγκτικών διαδικασιών. Για τα προαναφερθέντα Ε.Ε.Π. 2240 και Δ.Ε.Π. 240, θα πρέπει επιπλέον, ο ελεγκτής να εξετάζει το ενδεχόμενο της διάπραξης απάτης από τη διοίκηση με παραβίαση των δικλίδων μέσω της παράλειψης, προώθησης ή καθυστέρησης αναγνώρισης γεγονότων ή συναλλαγών στις οικονομικές καταστάσεις. Το ουσιώδες σφάλμα που σχετίζεται με αυτή την πρακτική προκύπτει από την υποτίμηση των εσόδων με την αναβολή της αναγνώρισης τους ή/και από την υπερτίμηση των δαπανών με την αναγνώριση εικονικών ή μεταγενέστερων δαπανών στην παρούσα χρήση. Ο ελεγκτής, σύμφωνα με αυτά τα ελεγκτικά πρότυπα, θα πρέπει να αντιδράσει στην αντιμετώπιση των εκτιμώμενων αυτών κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης με την αλλαγή της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των ελεγκτικών διαδικασιών.

Ο ελεγκτής θα πρέπει να αποκτά επαρκή κατανόηση της επιχείρησης και του περιβάλλοντος μέσα στο οποίο δραστηριοποιείται, για να μπορέσει να εντοπίσει και να εκτιμήσει την ύπαρξη ουσιωδών σφαλμάτων στις οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με το Ε.Ε.Π. 3315 και το Δ.Ε.Π. 315. Κατά την απόκτηση κατανόησης της φύσης της επιχείρησης, ο ελεγκτής θα πρέπει να εξετάσει τη χρηματοοικονομική αναφορά της επιχείρησης για να προσδιορίσει τις πρακτικές αναγνώρισης των εσόδων και των δαπανών που ακολουθεί.

Ακόμη, θα πρέπει να γίνεται αξιολόγηση της συμμόρφωσης των περιεχομένων των οικονομικών καταστάσεων με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς με την απόκτηση

επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων από τον ελεγκτή, όπως αυτή αναφέρεται στο Ε.Ε.Π. 2250 και στο Δ.Ε.Π. 250. Η μη ορθή αναγνώριση των εσόδων και των εξόδων αποτελεί μη συμμόρφωση με την ισχύουσα νομοθεσία των λογιστικών προτύπων και ο ελεγκτής θα πρέπει να εφαρμόζει τις κατάλληλες ελεγκτικές διαδικασίες για την εξακρίβωση της μη συμμόρφωσης και την επίπτωση της επί των οικονομικών καταστάσεων.

Σε κάθε περίπτωση, ο ελεγκτής θα πρέπει να εφαρμόζει το Ε.Ε.Π. 5500 και το Δ.Ε.Π. 500, τα οποία αναφέρονται στο σχεδιασμό και την εκτέλεση των κατάλληλων ελεγκτικών διαδικασιών για την απόκτηση επαρκών και αξιόπιστων ελεγκτικών τεκμηρίων, με βάση τα οποία θα αντλήσει τα συμπεράσματα του για να διατυπώσει την ελεγκτική του γνώμη. Για την εξακρίβωση της ορθότητας των συναλλαγών, ο ελεγκτής θα πρέπει να επιθεωρεί τα αντίστοιχα λογιστικά αρχεία, ώστε να διαπιστώνει (1) την πραγμάτωση των συναλλαγών, δηλαδή ότι όλες οι συναλλαγές, που έχουν καταχωρηθεί, έχουν επισυμβεί και αφορούν την ελεγχόμενη επιχείρηση, (2) την πληρότητα των συναλλαγών, δηλαδή ότι όλες οι συναλλαγές που έπρεπε να καταχωρηθούν, έχουν καταχωρηθεί, (3) την ακρίβεια των συναλλαγών, δηλαδή ότι τα ποσά που αφορούν τις συναλλαγές έχουν καταχωρηθεί με τον ενδεδειγμένο τρόπο, (4) το διαχωρισμό των χρήσεων των συναλλαγών, δηλαδή ότι οι συναλλαγές έχουν καταχωρηθεί στη σωστή χρήση και (5) την ταξινόμηση των συναλλαγών, δηλαδή ότι οι συναλλαγές έχουν καταχωρηθεί στους σωστούς λογαριασμούς.

3.3.3.2 Εξαγορά Επιχειρήσεων και Ελεγκτικά Πρότυπα

Μία επιχείρηση μπορεί να χρησιμοποιήσει την πρακτική της εξαγοράς άλλων επιχειρήσεων στην προσπάθειά της να παραποιήσει τα οικονομικά της δεδομένα, καθώς δίνεται η δυνατότητα στην επιχείρηση-αγοραστή να κατανείμει ένα μεγαλύτερο ποσό για τη συναλλαγή, με την προσθήκη δαπανών για αναδιάρθρωση, η οποία δικαιολογείται λόγω της πραγματοποίησης της εξαγοράς και επιπλέον δαπανών για τη συναλλαγή.

Κατά το σχεδιασμό του ελέγχου (Ε.Ε.Π. 3300 και Δ.Ε.Π. 300), ο ελεγκτής θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη του τις εξαγορές που έχει πραγματοποιήσει η επιχείρηση, καθώς αποτελούν δραστηριότητες, εκτός της συνήθους λειτουργίας της, που την επηρεάζουν σημαντικά. Οι πληροφορίες που λαμβάνει ο ελεγκτής μέσω της κατανόησης της επιχείρησης και του περιβάλλοντός της (Ε.Ε.Π. 3310 και Δ.Ε.Π. 315), θα συμβάλλουν στην αξιολόγηση της ορθότητας και της λογικότητας τέτοιων εκτιμήσεων της διοίκησης και του εύλογου των υποκείμενων κρίσεων και υποθέσεων. Οι κίνδυνοι ύπαρξης εκούσιων

σφαλμάτων είναι μεγαλύτεροι για σημαντικά ζητήματα κρίσεως, τα οποία απαιτούν την ανάπτυξη λογιστικών εκτιμήσεων, όπως είναι η υπεραξία της εξαγορασθείσας επιχείρησης.

Στην περίπτωση εξαγοράς μίας επιχείρησης, ο ελεγκτής έχει την ευθύνη, σύμφωνα με το Ε.Ε.Π. 2240 και το Δ.Ε.Π. 240, να διερευνήσει το ενδεχόμενο ύπαρξης εκούσιων σφαλμάτων στη συναλλαγή αυτή. Ο ελεγκτής μπορεί να εντοπίσει ουσιώδη και εκούσια σφάλματα, στην αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της εξαγορασθείσας επιχείρησης και στις διενεργηθείσες εκτιμήσεις που σχετίζονται με τη συγκεκριμένη συναλλαγή.

Σύμφωνα με το Ε.Ε.Π. 5540 και το Δ.Ε.Π. 540, ο ελεγκτής οφείλει να ελέγχει τις λογιστικές εκτιμήσεις που έγιναν κατά την πραγματοποίηση της εξαγοράς από τη διοίκηση της επιχείρησης. Κατά την ενσωμάτωση των περιουσιακών στοιχείων της εξαγορασθείσας επιχείρησης στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης-αγοραστή, αυτή μπορεί να αναγνωρίσει ένα επιπλέον ποσό της εύλογης αξίας ως υπεραξία. Ο αρχικός καθορισμός της υπεραξίας, που προκύπτει κατά την εξαγορά μιας επιχείρησης, βασίζεται στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας των προσδιορισμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αποκτώνται και της εύλογης αξίας του τιμήματος που καταβάλλεται. Επειδή η υπεραξία αποσβένεται σε μελλοντικές χρήσεις, δημιουργεί μελλοντικές δαπάνες, μειώνοντας κατά αυτόν τον τρόπο τα δημοσιευμένα κέρδη. Για τη διαχείριση των αποτελεσμάτων με αυτή την πρακτική, η επιχείρηση-αγοραστή πραγματοποιεί συντηρητικές εκτιμήσεις των στοιχείων του ενεργητικού ή του παθητικού και αναγνωρίζει επιπλέον κέρδη σε επόμενες χρήσεις.

3.3.3.3 Δημιουργούμενα Αποθεματικά και Ελεγκτικά Πρότυπα

Αυτή η πρακτική διαχείρισης αποτελεσμάτων χρησιμοποιείται από τις επιχειρήσεις, προκειμένου να εξασφαλίσουν αποθεματικά, τα οποία θα έχουν τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσουν σε χρονιές με μειωμένα κέρδη ή ζημιές. Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται για την εξομάλυνση των αποτελεσμάτων μίας επιχείρησης, με αύξηση των στοιχείων του παθητικού της και των δαπανών της.

Το Ε.Ε.Π. 2240 και το Δ.Ε.Π. 240 ασχολούνται με τις ευθύνες του ελεγκτή σε περίπτωση ύπαρξης διαχείρισης αποτελεσμάτων σε μία επιχείρηση. Όταν διενεργείται η πρακτική της δημιουργίας αποθεματικών για μελλοντική χρήση της επιχείρησης, κατά την οποία θα παρουσιάζει μειωμένα αποτελέσματα, ενδέχεται να επηρεάζεται ένας αριθμός

λογαριασμών και ισχυρισμών των οικονομικών καταστάσεων. Οι πληροφορίες που συγκεντρώνει ο ελεγκτής μέσω της απόκτησης κατανόησης της ελεγχόμενης επιχείρησης και του περιβάλλοντός της (Ε.Ε.Π 3315 και Δ.Ε.Π. 315), αποτελούν τη βάση για το σχηματισμό της έκθεσης ελέγχου. Για το σκοπό αυτό, ο ελεγκτής διενεργεί διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου ουσιωδών σφαλμάτων, που περιλαμβάνουν και διερευνητικές ερωτήσεις προς τη διοίκηση, για τη συλλογή επιπλέον πληροφόρησης και ενδείξεων ύπαρξης απάτης.

Επίσης, με βάση το Ε.Ε.Π. 2250 και το Δ.Ε.Π 250, κατά τη διάρκεια του ελεγκτικού έργου, ο ελεγκτής θα πρέπει να εξετάζει το επίπεδο συμμόρφωσης της επιχείρησης προς τους νόμους και τους κανονισμούς που ορίζονται από το ακολουθούμενο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Η απόκρυψη και διακράτηση οικονομικών συναλλαγών και στοιχείων, με σκοπό τη χρησιμοποίηση ενός μέρους των κερδών σε επόμενη χρήση, αποτελεί σαφή παραβίαση των λογιστικών προτύπων και αυτό θα πρέπει να αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου.

3.3.3.4 Ουσιαστικότητα και Ελεγκτικά Πρότυπα

Η πρακτική για τη διαχείριση των αποτελεσμάτων που σχετίζεται με την ουσιαστικότητα / σημαντικότητα των ποσών και των συναλλαγών που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις και αποτελεί πρωταρχικό ποιοτικό χαρακτηριστικό των οικονομικών δεδομένων. Μία επιχείρηση παραποιεί τα στοιχεία της με την παράλειψη ή ανακριβή παρουσίαση ουσιωδών πληροφοριών. Συνεπώς, με την εφαρμογή αυτής της πρακτικής γίνεται μη συμμόρφωση με το ισχύον πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Σύμφωνα με το Ε.Ε.Π 2200 και το Δ.Ε.Π. 200, ο ελεγκτής οφείλει να χρησιμοποιεί την επαγγελματική του γνώση και εμπειρία για την κατάλληλη διεξαγωγή του ελέγχου, καθώς πρέπει να αξιολογήσει σωστά το ουσιώδες μέγεθος των ποσών και των συναλλαγών και να είναι σε θέση να αναγνωρίσει την ύπαρξη ουσιώδους σφάλματος.

Ο ελεγκτής θα πρέπει να αξιολογεί αν οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης συμμορφώνονται προς την ισχύουσα νομοθεσία και είναι καταρτισμένες, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, από κάθε ουσιώδη άποψη (Ε.Ε.Π. 2250 και Δ.Ε.Π. 250). Ο ελεγκτής έχει ευθύνη να διερευνήσει το ενδεχόμενο ύπαρξης ουσιωδών σφαλμάτων στις οικονομικές καταστάσεις, τα οποία μεμονωμένα ή ως σύνολο, αλλοιώνουν τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση (Ε.Ε.Π. 2240 και Δ.Ε.Π. 240). Για να το

επιτύχει αυτό, ο ελεγκτής θα πρέπει να εκτελεί και να σχεδιάζει ελεγκτικές διαδικασίες ώστε να διαπιστώνει την ορθότητα των λογιστικών εγγραφών, των λογιστικών εκτιμήσεων της διοίκησης και των σημαντικών συναλλαγών, εκτός της συνήθους δραστηριότητας της επιχείρησης. Σε περίπτωση εντοπισμού ουσιωδών σφαλμάτων, ο ελεγκτής θα πρέπει να αξιολογήσει αν αυτά συνθέτουν στοιχεία απάτης και αν εμπλέκεται η διοίκηση.

Σύμφωνα με το Ε.Ε.Π. 3315 και το Δ.Ε.Π. 315, ο ελεγκτής θα πρέπει να αποκτά επαρκή κατανόηση της επιχείρησης και του περιβάλλοντος της, συμπεριλαμβανομένων και των εσωτερικών της δικλίδων, ώστε να μπορεί να καθιερώνει ένα πλαίσιο αναφοράς, εντός του οποίου να σχεδιάζει τον έλεγχο και να ασκεί επαγγελματική κρίση, για τον καθορισμό του ουσιώδους μέγεθος. Επίσης, ο ελεγκτής θα πρέπει να είναι σε θέση να εντοπίζει και να εκτιμά τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης στις οικονομικές καταστάσεις και στις συναλλαγές, τα υπόλοιπα των λογαριασμών και τις γνωστοποιήσεις.

Το Ε.Ε.Π. 3320 και το Δ.Ε.Π. 320 αναφέρουν ότι η έννοια του ουσιώδους μεγέθους είναι χρήσιμη για το σχεδιασμό και τη διεξαγωγή του ελέγχου, καθώς και για την αξιολόγηση της επίπτωσης της ύπαρξης λαθών στις οικονομικές καταστάσεις. Γενικά, η πληροφόρηση που παρέχουν οι οικονομικές καταστάσεις θεωρείται ότι είναι ουσιώδης, εάν η παράλειψη ή η μη ορθή παρουσίαση της, είναι πιθανό να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λαμβάνονται με βάση αυτή. Η ουσιαστικότητα ενός στοιχείου εξαρτάται από το μέγεθος και τη φύση αυτού, ανάλογα τις εκάστοτε συνθήκες που επικρατούν και αποτελεί κρίσιμο μέτρο αναφοράς του ελεγκτή κατά τη διενέργεια των ελεγκτικών διαδικασιών.

Κατά το σχεδιασμό του ελέγχου, ο ελεγκτής θα πρέπει να κάνει κρίσεις για το ουσιώδες μέγεθος και να καθορίζει τη φύση, τον χρόνο και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών, καθώς και των περαιτέρω διαδικασιών, αν κριθούν αναγκαίες και τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος (Ε.Ε.Π. 3330 και Δ.Ε.Π.330).

3.3.3.5 Αναγνώριση Εσόδων και Ελεγκτικά Πρότυπα

Με την πρακτική αυτή, οι επιχειρήσεις παρουσιάζουν αυξημένα αποτελέσματα, καθώς αναγνωρίζουν έσοδα πριν την πραγματοποιήσει τους, όπως αυτή ορίζεται από το ακολουθούμενο λογιστικό πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή δεν γίνεται συμμόρφωση των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων με την αντίστοιχη νομοθεσία.

Σύμφωνα με το Ε.Ε.Π. 2240 και το Δ.Ε.Π. 240, ο ελεγκτής έχει την ευθύνη εντοπισμού και εκτίμησης του κινδύνου ύπαρξης απάτης κατά την αναγνώριση των εσόδων και της αξιολόγησης των κατηγοριών εσόδων, των συναλλαγών εσόδων ή των ισχυρισμών που ενδέχεται να οδηγήσουν σε τέτοιου είδους κινδύνους. Η λανθασμένη χρησιμοποίηση του λογιστικού πλαισίου αναφοράς από τους διοικούντες συνεπάγεται την παραβίαση των δικλίδων, με την εφαρμογή τεχνικών για την αναγνώριση των εσόδων στις οικονομικές καταστάσεις τη χρονική περίοδο που εξυπηρετεί καλύτερα τα συμφέροντα τους. Ουσιώδεις σφάλματα στην αναγνώριση των εσόδων μπορεί να δημιουργηθεί λόγω της απατηλής χρηματοοικονομικής αναφοράς με υπερέτιμηση τους μέσω της πρόωρης αναγνώρισης τους ή της καταχώρησης εικονικών εσόδων και με υποτίμηση τους μέσω της αναγνώρισης τους σε μεταγενέστερη περίοδο. Ο κίνδυνος απάτης κατά την αναγνώριση εσόδων είναι μεγαλύτερος σε περίπτωση ύπαρξης πιέσεων ή κινήτρων στη διοίκηση να διαπράξει απατηλή χρηματοοικονομική αναφορά μέσω της μη ενδεδειγμένης αναγνώρισης τους. Ο ελεγκτής θα πρέπει να σχεδιάσει περαιτέρω ελεγκτικές διαδικασίες, οι οποίες θα είναι οι κατάλληλες για την απόκτηση πρόσθετων επιβεβαιωτικών πληροφοριών για την ύπαρξη ή μη μεθόδων διαχείρισης των οικονομικών στοιχείων.

Ο ελεγκτής για τη διερεύνηση αυτής της πρακτικής θα πρέπει να εφαρμόζει, επίσης, το Ε.Ε.Π. 2250 ή το αντίστοιχο Δ.Ε.Π. 250, ώστε να διαπιστώνει τη συμμόρφωση ή μη με το υποχρεωτικά ακολουθούμενο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς μέσω της απόκτησης των κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων. Σε περίπτωση που είναι ενδεχόμενη η μη συμμόρφωση, ο ελεγκτής οφείλει να κατανοήσει τη φύση των πράξεων και των συνθηκών που οδήγησαν σε αυτή την πρακτική και να εξασφαλίσει επαρκή πληροφόρηση για τις επιπτώσεις της. Στη συνέχεια, θα πρέπει να κοινοποιήσει τα ευρήματα του ελέγχου, που σχετίζονται με την αναγνώριση των εσόδων στις οικονομικές καταστάσεις, στους έχοντες την ευθύνη της διακυβέρνησης, ακολουθώντας το Ε.Ε.Π 2260 ή το Δ.Ε.Π. 260.

Ο ελεγκτής θα πρέπει να αποκτά εξοικείωση με την επιχείρηση και το λειτουργικό της περιβάλλον, όπως ορίζουν το Ε.Ε.Π. 3315 και το Δ.Ε.Π. 315, ώστε να κατανοεί την εφαρμοζόμενη χρηματοοικονομική αναφορά και συγκεκριμένα, τις ακολουθούμενες πρακτικές αναγνώρισης των εσόδων. Τα πρότυπα αυτά αναφέρουν ότι οι κίνδυνοι ύπαρξης ουσιώδους σφάλματος μπορεί να είναι μεγαλύτεροι για σημαντικά ζητήματα που απαιτούν κρίση και ανάπτυξη λογιστικών εκτιμήσεων, όπως οι λογιστικές αρχές για την αναγνώριση των εσόδων, που μπορεί να υπόκεινται σε διαφορετική ερμηνεία.

Τα πρότυπα Ε.Ε.Π. 5500 και Δ.Ε.Π. 500, σχετίζονται με τη συλλογή επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων από τον ελεγκτή, προκειμένου να βασίσει σε αυτά, λελογισμένα συμπεράσματα. Ο ελεγκτής για να διαπιστώσει την ορθότητα ή μη των οικονομικών συναλλαγών της επιχείρησης, θα πρέπει να εξασφαλίζει ότι τα έσοδα που παρουσιάζονται στις οικονομικές της καταστάσεις προέρχονται από συναλλαγές, οι οποίες έχουν πραγματοποιηθεί στη συγκεκριμένη χρήση και πληρούν όλους τους καθοριζόμενους όρους από το εφαρμοζόμενο λογιστικό πλαίσιο για την αναγνώριση τους στο καταχωρημένο ποσό.

3.4. Στοιχεία Κατάρρευσης μίας Επιχείρησης λόγω Διαχείρισης των Αποτελεσμάτων της

Η πτώση μίας επιχείρησης λόγω της άσκησης πρακτικών για τη διαχείριση των αποτελεσμάτων της δεν συμβαίνει σε ένα στάδιο. Μία επιχείρηση διέρχεται από μία μακροχρόνια διαδικασία, όπου μία σειρά από λανθασμένες αποφάσεις έχουν τελικώς αρνητική έκβαση για την επιχείρηση, τους επενδυτές της και την οικονομία μέσα στην οποία δραστηριοποιείται. Σύμφωνα με τους Albrecht, Stice, Stice & Swain (2010), η κατάρρευση μίας επιχείρησης λόγω της διαχείρισης των αποτελεσμάτων της περιλαμβάνει επτά στάδια: τη μείωση του κύκλου εργασιών, την πίεση για ικανοποίηση των προσδοκιών, την προσπάθεια λογιστικής λύσης, τον κίνδυνο της έκφρασης της γνώμης του ελεγκτή, τον ανεπαρκή σκεπτικισμό από τους χρήστες, τη διεξαγωγή έρευνας από τις ρυθμιστικές αρχές και τέλος, τη μαζική απώλεια φήμης.

3.4.1. Μείωση Κύκλου Εργασιών

Η υπέρμετρη χρήση πρακτικών για την επίτευξη της διαχείρισης των αποτελεσμάτων μίας επιχείρησης σχεδόν πάντα ξεκινά με μία πτωτική τάση του κύκλου εργασιών της. Όταν τα αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως είναι συστηματικά ικανοποιητικά, η ανάγκη για τη διαχείριση των οικονομικών στοιχείων δεν είναι τόσο επιτακτική.

3.4.2. Πίεση για Ικανοποίηση Προσδοκιών

Ένα σημαντικό κίνητρο που ωθεί τα διοικητικά στελέχη μίας επιχείρησης στη διαχείριση των αποτελεσμάτων της, είναι η επιθυμία να επιτυγχάνουν την ικανοποίηση των προσδοκιών, τόσο των εσωτερικών που έχουν καθοριστεί από τη διοίκηση, όσο και των εξωτερικών που έχουν καθοριστεί από χρηματοοικονομικούς αναλυτές.

3.4.3. Προσπάθεια Λογιστικής Λύσης

Ένας τρόπος αντιμετώπισης της μείωσης του κύκλου εργασιών μίας επιχείρησης και της μη ικανότητας της να ανταποκριθεί στις προσδοκίες της αγοράς είναι να επανέλθει στο στάδιο του σχεδιασμού και να επιδιώξει να βελτιώσει την επιχειρηματική της δραστηριότητα. Όταν, όμως, αντί της δράσης για τη βελτίωση της λειτουργίας της ή των προωθητικών ενεργειών, οι λογιστές είναι εκείνοι που καλούνται να επαναφέρουν μία επιχείρηση σε πορεία κερδοφορίας μέσω της διαχείρισης αποτελεσμάτων, η λύση αυτή, στην καλύτερη περίπτωση, είναι μία προσωρινή λύση. Στη χειρότερη περίπτωση, η αντιπαραγωγική νοοτροπία που σχετίζεται με την επιφανειακή και προσωρινή επίλυση των προβλημάτων της επιχείρησης, μέσω της διαχείρισης των οικονομικών της στοιχείων, ενδέχεται να οδηγήσει μακροπρόθεσμα σε ακόμη πιο σημαντικά προβλήματα.

3.4.4. Κίνδυνος Έκφρασης Γνώμη Ελεγκτή

Μία άποψη σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις είναι ότι αυτές αντιπροσωπεύουν μία συμφωνία μετά από διαπραγματεύσεις μεταξύ της διοίκησης της επιχείρησης και του ελεγκτή της. Η διοίκηση έχει ισχυρά κίνητρα να χρησιμοποιήσει τις οικονομικές καταστάσεις, προκειμένου να παρουσιάσει την καλύτερη δυνατή εικόνα των οικονομικών στοιχείων της επιχείρησης. Από την άλλη πλευρά, η ελεγκτική εταιρεία επιθυμεί να διατηρήσει τη φήμη της και να αποφύγει αγωγές από τους επενδυτές και επομένως, έχει κίνητρα για να περιορίσει κάθε λογιστικό χειρισμό που εμφανίζεται υπερβολικά αισιόδοξος.

Καθώς η διοίκηση και ο ελεγκτής συζητούν τον κατάλληλο λογιστικό χειρισμό των οικονομικών στοιχείων, όταν υπάρχει διάσταση απόψεων, καταλήγουν τελικά σε μία συμφωνία, που και τα δύο συμβαλλόμενα μέρη να μπορούν να υπογράψουν και να

δημοσιοποιήσουν στο ευρύ κοινό μέσω μίας σειράς οικονομικών καταστάσεων. Σε πολλές περιπτώσεις, ο ελεγκτής είναι αναγκαίο να αποφασίσει αν θα αποδεχτεί ένα αμφισβητήσιμο λογιστικό χειρισμό, αν θα προβεί σε περαιτέρω συζητήσεις για να προσπαθήσει να πείσει τη διοίκηση να μεταβάλλει το χειρισμό της ή, ως έσχατη λύση, να αποσυρθεί από την άσκηση του συγκεκριμένου ελέγχου. Κατά τη λήψη αυτής της απόφασης, ο ελεγκτής θα πρέπει να σταθμίσει τα πολυετή μελλοντικά έσοδα από την παραμονή του ως ελεγκτής της επιχείρησης, με πιθανές επιπτώσεις την εμπλοκή του σε ένα λογιστικό σκάνδαλο, την απώλεια της καλής του φήμης και την συμμετοχή του σε μία σημαντική αγωγή. Συνεπώς, η απόφαση ενός ελεγκτή να υπογράψει την ελεγκτική γνώμη ενέχει πάντα ένα υπολογίσιμο κίνδυνο.

3.4.5. Ανεπαρκής Σκεπτικισμός Χρηστών

Με το πλεονέκτημα της ύστερης γνώσης, είναι συχνά πολύ εύκολο στην αποτίμηση μίας κατάστασης να γίνουν εμφανείς οι προειδοποιητικές ενδείξεις για ένα επικείμενο οικονομικό σκάνδαλο. Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, συνήθως, δέχονται ότι τα δεδομένα που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων είναι στην ονομαστική τους αξία με την παραδοχή, όμως, ότι υπάρχει ένας βαθμός κινδύνου για τη μη πιστή απεικόνιση των στοιχείων αυτών. Χωρίς, όμως, να υπάρχει επαρκής γνώση από την πλευρά των χρηστών σχετικά με το μέγεθος των επιπτώσεων που ενδέχεται να προκύψουν από αυτές τις παραπλανητικές πρακτικές.

Όπως οι ελεγκτές δίνουν μεγαλύτερη βαρύτητα πλέον στους κινδύνους που μπορεί να αντιμετωπίσουν κατά την ελεγκτική διαδικασία, μετά τη γνωστοποίηση πλήθους λογιστικών σκανδάλων, αναλόγως και οι διάφοροι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων ασκούν τώρα μεγαλύτερο βαθμό σκεπτικισμού, σχετικά με τα οικονομικά στοιχεία και τα αποτελέσματα, που παρουσιάζονται στις οικονομικές εκθέσεις των επιχειρήσεων.

Ένας άλλος λόγος για τον οποίο οι αναλυτές και το επενδυτικό κοινό δεν έχουν επιδείξει αρκετό σκεπτικισμό, όσον αφορά τις οικονομικές καταστάσεις, είναι ότι συχνά αυτά τα μέρη αναμένουν να ωφεληθούν οικονομικά, καθώς οι επιχειρήσεις λαμβάνουν δάνεια, εκδίδουν μετοχές, δημιουργούν περίπλοκα μέσα χρηματοδότησης και εμπλέκονται σε συγχωνεύσεις και εξαγορές.

3.4.6. Διεξαγωγή Έρευνας Ρυθμιστικών Αρχών

Οι ρυθμιστικές αρχές πραγματοποιούν έρευνες στις επιχειρήσεις εκείνες για τις οποίες υπάρχουν υπόνοιες ότι δεν ακολουθούν τις Γενικά Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές, αλλά εμπíπτουν σε παραπλανητικές πρακτικές κατά τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, συχνά, ερευνά αμφισβητήσιμες λογιστικές εφαρμογές και απαιτεί η εμπλεκόμενη επιχείρηση να υπογράψει την εντολή ότι συμφωνεί να διακόψει και να απέχει από τις παραπλανητικές λογιστικές πρακτικές που εφάρμοζε μέχρι τότε. Εκτός από τη διεξοδική έρευνα των οικονομικών στοιχείων μίας επιχείρησης από τις ρυθμιστικές αρχές, η δόλια χρηματοοικονομική πληροφόρηση μπορεί, επίσης, να οδηγήσει και σε ποινική δίωξη.

3.4.7. Μαζική Απώλεια Φήμης

Το τελικό στάδιο της κατάρρευσης μίας επιχείρησης λόγω της άσκησης πρακτικών διαχείρισης των αποτελεσμάτων της είναι η μαζική απώλεια της αξιοπιστίας εκείνης της επιχείρησης, η οποία έχει διαπιστωθεί ότι παραποιεί τα δημοσιευμένα οικονομικά της στοιχεία. Αυτή η απώλεια της φήμης έχει άμεση αρνητική επίπτωση σε όλες τις συναλλαγές της επιχείρησης και τις δραστηριότητες της και μειώνει δραστικά την οικονομική της αξία. Επομένως, οι συνέπειες στην εικόνα μίας επιχείρησης αναδεικνύουν τη πραγματική οικονομική αξία της υψηλής ποιότητας και της διαφάνειας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ 3^{ΟΥ} ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

Καζαντζής Χ., 2006, Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μία Συστηματική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων, Business Plus, Πειραιάς

Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, 2010, Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας, Αθήνα

Albrecht, Stice, Stice & Swain, 2010, Accounting: Concepts and Applications, 11th Edition, South-Western College Pub

Amat O., Blake J. & Dowds J., December 1999, The Ethics of Creative Accounting, Journal of Economic Literature

Alali Fatima & Jaggi Bikki, 2011, Earnings Versus Capital Ratios Management: Role of Bank Types and SFAS 114, Review of Quantitative Finance and Accounting, Vol. 36, Issue 1, pp. 105-132

Arthur Levitt, September 1998, The "Numbers Game", NYU Center For Law And Business, New York

Beaver W., McNichols M. & Nelson K., August 2003, Management of the Loss Reserve Accrual and the Distribution of Earnings in the Property-Casualty Insurance Industry, Journal of Accounting and Economics, Vol. 35, Issue 3, pp. 347-376

Bergstresser D. & Philippon T., June 2006, CEO Incentives and Earnings Management, Journal of Financial Economics, Vol. 80, Issue 3, pp. 511-529

Bova F., Spring 2013, Labor Unions and Management's Incentive to Signal a Negative Outlook, Contemporary Accounting Research, Vol. 30, No. 1, pp. 14-41

Brown L. & Pinello A., December 2007, To What Extent Does the Financial Reporting Process Curb Earnings Surprise Games?, Journal of Accounting Research, Vol. 45, No. 5

Burgstahler D. & Eames M., June-July 2006, Management of Earnings and Analysts' Forecasts to Achieve Zero and Small Positive Earnings Surprises, Journal of Business Finance & Accounting, Vol. 33, Issue 5-6, pp. 633-652

- Chang Ruey-Dang, Shen Wen-Hua & Fang Chun-Ju, March 2008, Discretionary Loan Loss Provisions and Earnings Management for the Banking Industry, *International Business & Economics Research Journal*, Vol. 7, Number 3
- Chi J. & Gupta M., 2009, Overvaluation and Earnings Management, *Journal of Banking & Finance*, Vol. 33(9), pp. 1652-1663
- Cohen D. & Zarowin P., 2010, Accrual-Based and Real Earnings Management Activities Around Seasoned Equity Offerings, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 50, pp. 2-19
- Cornett M., Marcus A. & Tehranian H., February 2008, Corporate Governance and Pay-for-Performance: The Impact of Earnings Management, *Journal of Financial Economics*, Vol. 87, Issue 2, pp. 357-373
- DuCharme L., Malatesta P. & Sefcik S., January 2004, Earnings Management, Stock Issues and Shareholder Lawsuits, *Journal of Financial Economics*, Vol. 71, Issue 1, pp. 27-49
- Gaver J. & Paterson J., September 2004, Do Insurers Manipulate Loss Reserves to Mask Solvency Problems?, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 37, Issue 3, pp. 393-416
- Gill-de-Albornoz B. & Illueca M., March 2005, Earnings Management Under Price Regulation: Empirical Evidence from the Spanish Electricity Industry, *Energy Economics*, Vol. 27, Issue 2, pp. 279-304
- Graham J., Harvey C. & Rajgopal S., 2005, The Economic Implications of Corporate Financial Reporting, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 40, pp. 3-73
- Hanlon M. & Heitzman S., December 2010, A Review of Tax Research, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 50, Issues 2-3, pp. 127-178
- Hazarika S., Karpoff J. & Nahata R., April 2012, Internal Corporate Governance, CEO Turnover and Earnings Management, *Journal of Financial Economics*, Vol. 104, Issue 1, pp. 44-69
- Healy P., 1985, The Effect of Bonus Schemes on Accounting Decisions, *Journal of Accounting and Economics*, pp. 85-107
- Healy P. M. and Wahlen J. M., December 1999, A Review of the Earnings Management Literature and its Implications for Standard Setting, *Accounting Horizons*, pp. 365-383

Klasa S., Maxwell W. & Ortiz-Molina H., June 2009, The Strategic Use of Corporate Cash Holdings in Collective Bargaining with Labor Unions, *Journal of Financial Economics*, Vol. 92, Issue 3, pp. 421-442

Levitt A., 1998, *The Numbers Game*

Magrath L. & Weld L., 2002, Abusive Earnings Management and Early Warning Signs, *The CPA Journal*

Mao Y. & Renneboog L., 2013, Do Managers Manipulate Earnings Prior to Management Buyouts?

McBarnet D. & Whelan C., 1999, *Creative Accounting and the CrossEyed Javelin Thrower*, Wiley

Merchant K. & Rockness J., 1994, The Ethics of Managing Earnings: An Empirical Investigation, *Journal of Accounting and Public Policy*

Michaely R. & Roberts M., 2012, Corporate Dividend Policies: Lessons from Private Firms, *Review of Financial Studies*, Vol. 25, Issue 3, pp. 711-746.

Payne J. & Robb S., Fall 2000, Earnings Management: The Effect of Ex Ante Earnings Expectations, *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Vol. 15

Rezaee Z., 2002, *Financial Statement Fraud: Prevention and Detection*, John Wiley & Sons

Rodríguez-Pérez G. & van Hemmen S., March-April 2010, Debt, Diversification and Earnings Management, *Journal of Accounting and Public Policy*

Rountree B., Weston J. & Allayannis G., 2008, Do Investors Value Smooth Performance?, *Journal of Financial Economics*, Vol. 90, pp. 237–251

Schipper K., 1989, Commentary on Earnings Management, Vol. 3, No. 4, *Accounting Horizons*, pp. 91-102

Skinner D. & Sloan R., June 2002, Earnings Surprises, Growth Expectations and Stock Returns or Don't Let an Earnings Torpedo Sink Your Portfolio, *Review of Accounting Studies*, Vol. 7, Issue 2-3, pp. 289-312

Sweeney A. P., May 1994, Debt-Covenant Violations and Managers' Accounting Responses, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 17, Issue 3, pp. 281-308

Taktak N. B., Shabou R. & Dumontier P., November 2010, Income Smoothing Practices: Evidence from Banks Operating in OECD Countries, International Journal of Economics and Finance, Vol. 2, No. 4

Yu F., May 2008, Analyst Coverage and Earnings Management, Journal of Financial Economics, Vol. 88, Issue 2, pp. 245-271

Zhao Y., Chen K., Zhang Y. & Davis M., January-February 2012, Takeover Protection and Managerial Myopia: Evidence from Real Earnings Management, Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 31, Issue 1, pp. 109-135

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

4.1 Οικονομικό Περιβάλλον στην Ελλάδα

Η Ελλάδα έχει υποστεί πολλές και σημαντικές μεταρρυθμίσεις τα τελευταία χρόνια λόγω της κρίσης που υφίσταται η οικονομία της. Το 2010, μετά τη διαπίστωση ότι το ελληνικό δημοσιονομικό έλλειμμα είχε ανέλθει σε πολύ υψηλότερα επίπεδα από αυτά που θα καθιστούσαν το δημόσιο χρέος βιώσιμο, η Ελλάδα κατέφυγε στη βοήθεια της Ευρωπαϊκής Ένωσης, της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας και του Διεθνούς Νομισματικού Ταμείου. Οι φορείς αυτοί συγκρότησαν ένα κοινό μηχανισμό στήριξης για την παροχή οικονομικής βοήθειας στο ελληνικό κράτος μέσω πακέτων στήριξης της οικονομίας του, υπό τον όρο να ληφθούν τα κατάλληλα μέτρα δημοσιονομικής προσαρμογής που απαιτούνταν, ώστε μακροπρόθεσμα να καταστεί το χρέος βιώσιμο. Κατά τη διάρκεια της οικονομικής κρίσης και οι επιχειρήσεις κάνουν σημαντικές προσαρμογές στο εμπορικό και παραγωγικό τους τομέα, ώστε να μπορέσουν να ξεπεράσουν τις επιπτώσεις, που αυτή συνεπάγεται, και να καταφέρουν να συνεχίσουν τις λειτουργικές τους δραστηριότητες. Η διερεύνηση των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων δείχνει μία τάση των επιχειρήσεων για άσκηση διαχείρισης των οικονομικών τους στοιχείων λόγω της μη επαρκούς προσπάθειας ή ικανότητας των στελεχών να αντιμετωπίσουν τη δεδομένη οικονομική κατάσταση, γεγονός που τους ωθεί στην εφαρμογή λογιστικών επιλογών που μειώνουν τα κόστη και ενισχύουν την εικόνα της οικονομική θέσης της επιχείρησης (Iatridis & Dimitras, 2013).

Η Ελλάδα ήταν συχνά στο επίκεντρο για τη μη ικανοποιητική ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων των ελληνικών επιχειρήσεων και επομένως, τη μη αξιόπιστη πληροφόρηση που παρείχαν, καθώς το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο παρείχε πολλά περιθώρια επιλογών και κρίσης στους συντάκτες των οικονομικών καταστάσεων. Συνεπώς, η υποχρεωτική υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα από την 1^η Ιανουαρίου 2005, στόχευε στη βελτίωση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, στην οποία συχνά ασκούταν κριτική για την εξάσκηση πρακτικών διαχείρισης αποτελεσμάτων και την αναποτελεσματικότητα του εξωτερικού ελέγχου.

Η Ελλάδα αποτελεί μία οικονομία με ιδιαίτερο περιβάλλον λόγω του παραδοσιακού κώδικα δικαίου, της συγκεντρωτικής εταιρικής ιδιοκτησίας, της χαμηλής ποιότητας των ρυθμιστικών και ελεγκτικών μηχανισμών, της χαμηλής προστασίας των πιστωτών και των επενδυτών και της σχετικά λιγότερο ανεπτυγμένης κεφαλαιαγοράς της (Karampinis &

Hevas, 2011). Επίσης, οι ιδιοκτήτες, συνήθως, συμμετέχουν στη διοίκηση της επιχείρησης και, ως εκ τούτου, υπάρχει σαφώς μικρότερη ανάγκη οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις να αποτελούν πηγή πληροφοριών (Tzovas, 2006). Αποτέλεσμα αυτού του περιβάλλοντος είναι η υπονόμηση των κινήτρων των διοικητικών στελεχών και των ελεγκτών για υψηλής ποιότητας χρηματοοικονομική πληροφόρηση και παρά την εκτεταμένη νομοθεσία για τον τρόπο κατάρτισης και ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, η πρακτική της διαχείρισης των αποτελεσμάτων εξασκείται τακτικά τόσο μέσω της εκμετάλλευσης των περιθωρίων και των αδυναμιών των λογιστικών προτύπων όσο και μέσω της παραβίασης τους.

Η έλλειψη συγκεκριμένων προβλέψεων από αναλυτές που πρέπει να ικανοποιήσει μία επιχείρηση, η συγκεντρωτική οικογενειακή ιδιοκτησία των ελληνικών επιχειρήσεων και το χαμηλό αντίκτυπο στη φήμη των διοικητικών στελεχών συμβάλλουν στην προώθηση φορολογικών και διοικητικών στόχων που θα πρέπει να πληρούν τα δεδομένα των οικονομικών καταστάσεων (Karampinis & Hevas, 2011). Οι μεγάλες ελληνικές επιχειρήσεις τείνουν να υπερεκτιμούν τα κέρδη τους, με κυριότερο κίνητρο τη ζήτηση για εξωτερική χρηματοδότηση, ενώ οι μικρές τείνουν να υποτιμούν τα κέρδη τους, με κυριότερο κίνητρο τη μείωση του ύψους της φορολόγησής τους (Baralexis, 2004 & Spathis, 2002). Όμως, η τεχνητή αύξηση των κερδών συνεπάγεται αντίστοιχες φορολογικές συνέπειες για τις επιχειρήσεις που την εφαρμόζουν.

Συνεπώς, η χρηματοοικονομική πληροφόρηση είναι συνδεδεμένη σε σημαντικό βαθμό με τη φορολόγηση των επιχειρήσεων, οι οποίες τείνουν να εφαρμόζουν στρατηγικές για τη μείωση της καταβολής φόρων στο Κράτος, λόγω και της επιβολής υψηλής φορολόγησης από αυτό. Το φαινόμενο αυτό διαπιστώνεται και από το γεγονός ότι οι παραποιήσεις που έχουν γνωστοποιηθεί μέχρι σήμερα, είχαν, κυρίως, ως στόχο τη μείωση της φορολογικής βάσης των επιχειρήσεων μέσω της μείωσης των κερδών και της παρουσίασης αυξημένων εξόδων. Το κόστος για τις επιχειρήσεις που ασκούν τέτοιου είδους πρακτικές δεν είναι σημαντικό, καθώς δεν υπάρχουν επαρκείς και κατάλληλοι ελεγκτικοί μηχανισμοί για να τεθούν σε εφαρμογή με σκοπό την αντίστοιχη επιβολή της νομοθεσίας.

4.2 Λόγοι Ύπαρξης των Πρακτικών Διαχείρισης Αποτελεσμάτων στην Ελλάδα

Τα ευρήματα ερευνών δείχνουν ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις τείνουν να συμμετέχουν όλο και περισσότερο στη διαχείριση των αποτελεσμάτων τους, στην προσπάθειά τους να βελτιώσουν τη μείωση της κερδοφορίας και της ρευστότητας τους και να διευκολύνουν τον υψηλότερο δανεισμό τους και την ανάπτυξή τους (Iatridis - Dimitras, 2013).

Ο Baralexis (2004) αποδίδει τη σημαντική παρουσία της διαχείρισης των αποτελεσμάτων στην ελληνική οικονομία στους εξής λόγους:

- Στην ενθάρρυνση της διαχείρισης των αποτελεσμάτων από την ίδια τη νομοθεσία που προσφέρει αρκετές δυνατότητες για την εφαρμογή της.
- Στην περιορισμένη αποδοτικότητα της διοίκησης, η οποία έχει κίνητρα να παρουσιάσει αυξημένα τα πραγματικά αποτελέσματα της οικονομικής οντότητας, προκειμένου να αποφύγει τη δημοσίευση μειωμένου κέρδους ή ακόμη και ζημίας.
- Στην ανάγκη εξωτερικής χρηματοδότησης, καθώς για την άντληση κεφαλαίων, είτε μέσω τραπεζών είτε μέσω του Χρηματιστηρίου Αξιών Αθηνών, απαιτείται η επίτευξη ικανοποιητικών αποτελεσμάτων, η οποία μπορεί να μην είναι εφικτή λόγω της χαμηλής απόδοσης της διοίκησης.
- Στην υψηλή φορολόγηση των επιχειρήσεων, η οποία έχει παρακινήσει πολλές επιχειρήσεις να καταβάλλουν προσπάθεια να αποδώσουν όσο το δυνατόν χαμηλότερους φόρους, το οποίο ενισχύεται και από το γεγονός ότι η επιθεώρηση των λογιστικών βιβλίων και αρχείων λαμβάνει χώρα σπάνια και το σύστημα ελέγχου δεν ήταν μηχανογραφημένο μέχρι το 2000.
- Στην αδύναμη δομή της εταιρικής διακυβέρνησης, που διέπει την πλειονότητα των ελληνικών επιχειρήσεων, καθώς αυτές είναι οικογενειακού χαρακτήρα και το οποίο αποτελεί ένα επιπλέον κίνητρο για την άσκηση διαχείρισης των οικονομικών αποτελεσμάτων.
- Στην ανεπαρκή κατάρτιση των λογιστών και στο γεγονός ότι αυτοί δεν ήταν νομικά υπόλογοι για τις οικονομικές καταστάσεις που υπέγραφαν μέχρι το 2000.
- Στην περιορισμένη έκταση του εξωτερικού ελέγχου, καθώς είναι υποχρεωτικός μόνο για τις επιχειρήσεις που πληρούν τα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από το Ν. 2190/1920 (άρθρο 42α). Για τις υπόλοιπες επιχειρήσεις, που αποτελούν και την πλειοψηφία, ο

έλεγχος των οικονομικών τους καταστάσεων είναι τυπικός και η έκθεση του ελεγκτή δεν δημοσιεύεται.

- Στη μη επαρκή γνώση των χρηστών για οικονομικά και λογιστικά θέματα δεδομένου ότι η ελληνική χρηματιστηριακή αγορά είναι μία μικρή και αναδυόμενη αγορά και ότι ακόμη κι οι λογιστές δεν είναι τόσο καταρτισμένοι όσο θα έπρεπε. Επομένως, είναι λογικό να συμπεράνει κανείς ότι οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων δεν κατέχουν τις κατάλληλες γνώσεις, το οποίο συμβάλλει με τη σειρά του στην αυξημένη παραποίηση των οικονομικών στοιχείων.

4.3 Λογιστικές Επιλογές για Διαχείριση Αποτελεσμάτων

Οι επιχειρήσεις μπορούν να επηρεάσουν διάφορους λογαριασμούς των οικονομικών τους καταστάσεων, προκειμένου να διαχειριστούν το οικονομικό τους αποτέλεσμα. Στη συνέχεια, θα γίνει παρουσίαση των λογαριασμών εκείνων που συνηθίζεται να παραποιούν οι επιχειρήσεις και των λογιστικών επιλογών που χρησιμοποιούν για να το επιτύχουν. Οι λογιστικές περιοχές που παρατίθενται στη συνέχεια, καθώς και οι πρακτικές που ακολουθούνται από τις επιχειρήσεις για να παραποιήσουν τους συγκεκριμένους λογαριασμούς, είναι εύρημα εμπειρικής έρευνας («Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Καζαντζής Χ., 2006). Πηγή της συλλογής πληροφοριών της έρευνας αυτής ήταν τα «Πιστοποιητικά Ελέγχου» που συνέταξαν Ορκωτοί Ελεγκτές σε 305 ετήσιους τακτικούς ελέγχους 60 επιχειρήσεων, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.

4.3.1. Αποσβέσεις Παγίων

Κάθε επιχείρηση αποκτά πάγια στοιχεία, δηλαδή περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται για χρήση στην παραγωγική διαδικασία ή την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς και αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερο από μία λογιστική περίοδο. Κάθε στοιχείο των ενσώματων παγίων μίας επιχείρησης, αρχικά καταχωρείται ως στοιχείο του ενεργητικού και έπειτα, πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος του, μειωμένο κατά τις συσσωρευμένες αποσβέσεις του. Το κόστος ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται από τα μετρητά ή τα ταμιακά ισοδύναμα που

καταβάλλονται ή από την εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που παραχωρείται για την απόκτηση του κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του.

4.3.1.1 Έννοια των Αποσβέσεων Παγίων

Ως απόσβεση ορίζεται η μείωση της αξίας ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου από τη φθορά που υπέστη αυτό λόγω είτε χρονικής φθοράς είτε λειτουργικής φθοράς είτε τεχνολογικής απαξίωσης. Εναλλακτικά, είναι το κόστος των αναλωμένων υπηρεσιών κάθε παγίου, εκτός της γης που δεν υπόκειται σε απόσβεση. Επομένως, η απόσβεση είναι μία μέθοδος επιμερισμού του κόστους ενός ενσώματου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου αρχίζει όταν αυτό καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση και παύει κατά τη πρωτότερη ημερομηνία μεταξύ εκείνης που το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως διαθέσιμο προς πώληση και εκείνης κατά την οποία παύει να αναγνωρίζεται. Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο αναλώνονται από την οικονομική οντότητα με τη χρήση του και η ωφέλιμη ζωή του ορίζεται με βάση την αναμενόμενη χρησιμότητά του για αυτήν. Η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι βραχύτερη από την οικονομική ζωή του.

Η διενέργεια των αποσβέσεων κατ' έτος και με τα καθοριζόμενα ποσοστά από τα εκάστοτε πρότυπα είναι υποχρεωτική. Οι αποσβέσεις που διενεργούνται δεν μπορούν να υπερβούν την αξία κτήσης ή την αναπροσαρμοσμένη αξία του αποσβεστέου πάγιου περιουσιακού στοιχείου. Η επιβάρυνση της απόσβεσης για κάθε περίοδο συνήθως αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Ωστόσο, κάποιες φορές τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο, απορροφώνται στην παραγωγή άλλων και η επιβάρυνση της απόσβεσης αποτελεί τμήμα του κόστους του άλλου περιουσιακού στοιχείου και περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία του.

4.3.1.2 Λόγοι Χρήσης των Αποσβέσεων Παγίων

Οι στόχοι του υπολογισμού της απόσβεσης είναι η απεικόνιση της μείωσης της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου λόγω της τεχνικής απαξίωσης του ή της αναμενόμενης φυσιολογικής ή λειτουργικής φθοράς του, η αναλογική κατανομή της δαπάνης για την

αγορά αυτού του στοιχείου σε ένα ορισμένο χρονικό διάστημα και τέλος, η μείωση του φορολογητέου εισοδήματος με την χρέωση του ποσού της απόσβεσης έναντι του συνολικού εισοδήματος της επιχείρησης.

Οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν απόσβεση στα μακροπρόθεσμα στοιχεία του ενεργητικού για φορολογικούς και λογιστικούς λόγους. Επειδή η απόσβεση είναι ένα μη ταμειακό έξοδο, καθώς το ποσό των εισπράξεων που αντιστοιχεί σε αυτή παραμένει στην επιχείρηση και δεν εκταμιεύεται υπέρ κάποιου τρίτου, μειώνει τα δημοσιευμένα κέρδη της επιχείρησης, και επομένως, μειώνει το φορολογητέο εισόδημα και τις ταμειακές εκροές της για τη πληρωμή των φόρων.

4.3.1.3 Μέθοδοι των Αποσβέσεων Παγίων

Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης πρέπει να αντικατοπτρίζει το ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών του συγκεκριμένου πάγιου στοιχείου που αναμένεται να αναλωθούν από την επιχείρηση και αντιστοίχως, η λογιστική αξία του στοιχείου μειώνεται για να αντικατοπτρίζει αυτή την ανάλωση με την καταχώρηση του εξόδου των αποσβέσεων. Η μέθοδος της απόσβεσης ενός περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει να επανεξετάζεται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και, σε περίπτωση μεταβολής του ρυθμού της αναμενόμενης ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών του, η μέθοδος θα πρέπει να τροποποιείται αναλόγως και η μεταβολή θα πρέπει να λογιστικοποιείται ως μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16, μία ποικιλία μεθόδων απόσβεσης μπορεί να χρησιμοποιείται για να κατανέμεται το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου με τρόπο συστηματικό κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Αυτές οι μέθοδοι περιλαμβάνουν τη σταθερή μέθοδο, τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου και τη μέθοδο της μονάδας παραγωγής.

Σταθερή Μέθοδος Απόσβεσης

Με τη σταθερή μέθοδο γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με σταθερό ποσό σε όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής, εάν η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δεν μεταβάλλεται. Επομένως, ο συντελεστής αποσβέσεως είναι σταθερός κάθε χρόνο και ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται πάντοτε από την αρχική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Η συγκεκριμένη μέθοδος έχει μεγάλη εφαρμογή στις επιχειρήσεις εκείνες που η

απαξίωση των παγίων τους είναι καθαρά χρονική ή τα πάγια στοιχεία τους δεν έχουν δυσανάλογη μείωση λόγω της χρήσης τους.

Μέθοδος Απόσβεσης του Φθίνοντος Υπολοίπου

Με τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου γίνεται μία φθίνουσα επιβάρυνση των αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής των παγίων. Συνήθως, αυτή η μέθοδος εφαρμόζεται από επιχειρήσεις που είτε έχουν υψηλή αποδοτικότητα είτε μεγαλύτερες φθορές τα πρώτα χρόνια από ότι μετέπειτα ή που έχουν αυξανόμενες δαπάνες συντήρησης και επισκευών. Οπότε συνδυάζοντας τις αυξανόμενες αυτές δαπάνες με τις φθίνουσες αποσβέσεις, εξισορροπούν τη συνολική επιβάρυνση του κόστους.

Μέθοδος Απόσβεσης της Μονάδας Παραγωγής

Με τη μέθοδο των συνολικά παραγόμενων μονάδων γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με βάση την αναμενόμενη χρήση ή παραγωγή. Επομένως, με βάση τη συνολική ποσότητα των μονάδων που παρήχθησαν στην αντίστοιχη περίοδο, προσδιορίζεται η απόσβεση που αναλογεί σ' αυτήν.

Η οικονομική οντότητα επιλέγει τη μέθοδο που αντανακλά καλύτερα τον αναμενόμενο ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο και εφαρμόζεται σταθερά από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν υπάρχει μία μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών. Συνεπώς, στόχος της επιλογής της μεθόδου απόσβεσης είναι να ευρεθεί ένας συστηματικός και ορθολογικός τρόπος βάσει του οποίου θα αποσβήνονται τα πάγια στοιχεία κατά τη διάρκεια ενός χρονικού διαστήματος, ώστε στο τέλος αυτού, να ευρεθούν τα μέσα ανάκτησης του πάγιου στοιχείου, χωρίς να γίνει νέα επένδυση κεφαλαίου.

4.3.1.4 Γνωστοποιήσεις των Αποσβέσεων Παγίων

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν για κάθε κατηγορία των ενσώματων παγίων:

- α) τις βάσεις επιμέτρησης που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της λογιστικής αξίας πριν τις αποσβέσεις,
- β) τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,
- γ) τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,

δ) την λογιστική αξία πριν τις αποσβέσεις και τη σωρευμένη απόσβεση αρχής και τέλους περιόδου και

ε) τη λογιστική αξία κατά την αρχή και τη λήξη της περιόδου.

Η επιλογή της μεθόδου απόσβεσης και η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής των περιουσιακών στοιχείων είναι θέματα κρίσης. Συνεπώς, η γνωστοποίηση των υιοθετημένων μεθόδων και των εκτιμήσεων της ωφέλιμης ζωής ή των συντελεστών της απόσβεσης, παρέχει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων πληροφορίες, που τους επιτρέπουν να εξετάζουν τις πολιτικές που έχει επιλέξει η διοίκηση και να κάνουν συγκρίσεις με άλλες οντότητες. Για παρεμφερείς λόγους, είναι απαραίτητο να γνωστοποιούνται η απόσβεση, είτε αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα είτε ως μέρος του κόστους άλλων περιουσιακών στοιχείων, κατά τη διάρκεια μίας περιόδου και η σωρευμένη απόσβεση στο τέλος της περιόδου.

4.3.1.5 Αποσβέσεις Παγίων και Διαχείριση Αποτελεσμάτων

Οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων αποτελούν προσδιοριστικό παράγοντα των Αποτελεσμάτων Χρήσεως, ειδικά για τις επιχειρήσεις εντάσεως κεφαλαίου. Ο λανθασμένος υπολογισμός του ύψους των ετήσιων αποσβέσεων και επομένως, των Αποτελεσμάτων Χρήσεως μπορεί να γίνει:

- Με τη χρησιμοποίηση μικρότερων ή μεγαλύτερων συντελεστών από τους προβλεπόμενους συντελεστές.
- Με τη μεταβολή της μεθόδου απόσβεσης.
- Με τον καταλογισμό του μεταβαλλόμενου τμήματος των συνολικών αποσβέσεων στο κόστος παραχθέντων.
- Με τον μη υπολογισμό αποσβέσεων, σε μία ή περισσότερες χρήσεις για κάποιο περιουσιακό στοιχείο.
- Με τον υπολογισμό ή μη πρόσθετων αποσβέσεων που επιβάλλεται από τη νομοθεσία.
- Με τη χρησιμοποίηση μικρότερων ή μεγαλύτερων συντελεστών πρόσθετων αποσβέσεων από αυτούς που καθορίζονται από τη νομοθεσία.
- Με τη χρησιμοποίηση ως βάση του υπολογισμού των αποσβέσεων, άλλοτε της τιμής κτήσης και άλλοτε της αναπροσαρμοζόμενης αξίας των εγκαταστάσεων.

4.3.2. Προβλέψεις

4.3.2.1 Έννοια των Προβλέψεων

Οι προβλέψεις είναι ένα στοιχείο του παθητικού που αντιπροσωπεύει τα κεφάλαια, τα οποία δεσμεύονται πριν καταγραφούν ως κέρδη ή ζημίες για την αντιμετώπιση οποιασδήποτε γνωστής ή αναμενόμενης υποχρέωσης στο μέλλον, το κόστος της οποίας δεν μπορεί να προσδιορισθεί επακριβώς. Επομένως, γίνεται η κράτηση ενός ορισμένου ποσού από τη γενική εκμετάλλευση ή από τα αποτελέσματα χρήσης της επιχείρησης, με σκοπό την κάλυψη ζημίας ή εξόδων ή ενδεχόμενης υποτίμησης των στοιχείων του ενεργητικού. Οι προβλέψεις διακρίνονται σε προβλέψεις εκμετάλλευσης, που σχηματίζονται για να καλύψουν πιθανολογούμενα μελλοντικά έξοδα της χρήσης, και σε προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους, που σχηματίζονται για να καλύψουν πιθανολογούμενες μελλοντικές έκτακτες ζημίες ή έξοδα.

Μία πρόβλεψη είναι ένας λογαριασμός που καταγράφει μία παρούσα υποχρέωση της επιχείρησης και επηρεάζει τόσο το τρέχον παθητικό του ισολογισμού της όσο και τον αντίστοιχο λογαριασμό των εξόδων στην κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσης της. Ο σχηματισμός των προβλέψεων είναι υποχρεωτικός, εφόσον συντρέχουν οι πιθανότητες να πραγματοποιηθούν, ανεξάρτητα από το αν το αποτέλεσμα είναι κέρδος η ζημία, και γίνονται όταν υπάρχει πραγματική υποτίμηση των στοιχείων του ενεργητικού ή υπερτίμηση των στοιχείων του παθητικού. Φορολογικά, αναγνωρίζονται οι προβλέψεις για τα πάγια στοιχεία της επιχείρησης, για τις συναλλαγματικές διαφορές, για τους επισφαλείς πελάτες και για τις αποζημιώσεις του προσωπικού λόγω συνταξιοδότησης του κατά το επόμενο έτος.

Μια πρόβλεψη θα αναγνωρίζεται όταν:

- α) μία οικονομική οντότητα έχει μία παρούσα δέσμευση (νομική ή τεκμαιρόμενη), ως αποτέλεσμα ενός παρελθόντος γεγονότος,
- β) είναι πιθανό ότι μία εκροή πόρων που ενσωματώνει οικονομικά οφέλη, θα απαιτηθεί για να διακανονιστεί η δέσμευση και
- γ) μία αξιόπιστη εκτίμηση μπορεί να γίνει για το ποσό της δέσμευσης.

Αν δεν πληρούνται αυτοί οι όροι, τότε η υποχρέωση αυτή δεν θα αναγνωρίζεται ως πρόβλεψη.

4.3.2.2 Επιμέτρηση των Προβλέψεων

Οι προβλέψεις θα πρέπει να αναθεωρούνται στο τέλος κάθε χρήσης και να προσαρμόζονται, για να αντανακλούν την τρέχουσα βέλτιστη εκτίμηση. Το ποσό που αναγνωρίζεται ως πρόβλεψη θα πρέπει να είναι η βέλτιστη εκτίμηση της δαπάνης που απαιτείται για να διακανονιστεί η παρούσα δέσμευση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Οι εκτιμήσεις του αποτελέσματος και της οικονομικής επίδρασης προσδιορίζονται κατά την κρίση της διοίκησης της οικονομικής οντότητας, συμπληρωμένες από την εμπειρία παρόμοιων συναλλαγών και, σε μερικές περιπτώσεις, από τις αναφορές ανεξαρτήτων εμπειρογνομόνων.

Όταν η πρόβλεψη που επιμετρείται, συμπεριλαμβάνει μία μεγάλη ποικιλία στοιχείων, η δέσμευση εκτιμάται σταθμίζοντας όλα τα δυνατά αποτελέσματα από τις συνδεόμενες πιθανότητες τους και υπολογίζεται μία αναμενόμενη αξία. Η πρόβλεψη επιμετρείται πριν από το φόρο, καθώς οι φορολογικές συνέπειες της πρόβλεψης και οι μεταβολές σε αυτή αντιμετωπίζονται στο Δ.Λ.Π. 12.

Λόγω της διαχρονικής αξίας του χρήματος, προβλέψεις που αφορούν σε ταμιακές εκροές, οι οποίες ανακύπτουν ευθύς αμέσως μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, είναι περισσότερο επαχθείς από εκείνες τις ταμιακές εκροές του ίδιου ποσού που προκύπτουν αργότερα. Οι προβλέψεις, λοιπόν, προεξοφλούνται, όταν το αποτέλεσμα είναι ουσιώδες και το ποσό της πρόβλεψης θα πρέπει να είναι η παρούσα αξία της δαπάνης που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό της δέσμευσης. Το επιτόκιο προεξόφλησης θα είναι ένα προ φόρου επιτόκιο, το οποίο αντανακλά τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για τη διαχρονική αξία του χρήματος και τους συναφείς με την υποχρέωση κινδύνους.

4.3.2.3 Γνωστοποιήσεις των Προβλέψεων

Για κάθε κατηγορία πρόβλεψης, μία οικονομική οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί:

- α) τη λογιστική αξία κατά την έναρξη και λήξη της περιόδου,
- β) τις πρόσθετες προβλέψεις που έγιναν στην περίοδο, συμπεριλαμβανομένων των αυξήσεων των υπαρχόντων προβλέψεων,
- γ) τα ποσά που χρησιμοποιήθηκαν (δηλαδή, που πραγματοποιήθηκαν και μείωσαν την πρόβλεψη) κατά τη διάρκεια της περιόδου,
- δ) τα αχρησιμοποίητα ποσά που αναστράφηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου και

ε) την αύξηση κατά τη διάρκεια της περιόδου στο προεξοφλημένο ποσό που προκύπτει από το πέρασμα του χρόνου και την επίδραση κάθε μεταβολής στο επιτόκιο προεξόφλησης.

4.3.2.4 Προβλέψεις και Διαχείριση Αποτελεσμάτων

Οι επιχειρήσεις επηρεάζουν βραχυχρόνια το οικονομικό τους αποτέλεσμα μέσω της επιλογής για το σχηματισμό ή μη προβλέψεων για την κάλυψη κινδύνων πολύ πιθανών ή σχεδόν βέβαιων ζημιών ή για την απεικόνιση πολύ βέβαιων εσόδων. Αυτό επιτυγχάνεται με την παραβίαση της Αρχής της Αυτοτέλειας των Χρήσεων. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, θα πρέπει να γίνεται διαχωρισμός των οικονομικών γεγονότων και συναλλαγών και των αποτελεσμάτων μίας επιχείρησης μεταξύ των χρήσεων. Επομένως, σε κάθε χρήση θα πρέπει να αντιστοιχούν μόνο τα γεγονότα και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας της επιχείρησης που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια αυτής της χρήσης. Η αυτοτέλεια των χρήσεων επιτυγχάνεται με την αναγνώριση των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων, των προπληρωμένων εξόδων επομένων χρήσεων και των προεισπραχθέντων εσόδων επομένων χρήσεων.

Οι τρόποι που ακολουθούνται από τις επιχειρήσεις για την παραβίαση της Αρχής της Αυτοτέλειας είναι οι ακόλουθοι:

- Μη επιβάρυνση των οικονομικών αποτελεσμάτων με το σχηματισμό προβλέψεων για υποτιμήσεις στοιχείων του ενεργητικού. Και συγκεκριμένα, δεν σχηματίζουν προβλέψεις:
 - Για επισφαλείς, επίδικες, σε καθυστέρηση απαιτήσεις, διαμαρτυρημένες συναλλαγματικές που περιλαμβάνονται στους λογαριασμούς του Κυκλοφοριακού Ενεργητικού.
 - Για ζημιά από αναπόσβεστη αξία πάγιων περιουσιακών στοιχείων ή από τη διάθεση υλικών, απαξιωμένων ή παλαιών.
 - Για ενδεχόμενες απώλειες από επίδικες φορολογικές απαιτήσεις του Δημοσίου.
- Μη επιβάρυνση των οικονομικών αποτελεσμάτων με πρόβλεψη για οφειλόμενους φόρους και ΟΓΑ ή για προσαυξήσεις υποχρεώσεων προς το Δημόσιο και τους Ασφαλιστικούς Οργανισμούς.
- Μη σχηματισμό προβλέψεων:
 - Για αναλογούντα και μη εκκαθαρισμένα έσοδα εξαγωγικής δραστηριότητας

- Για επιστροφή τόκων-δασμών λόγω εξαγωγικής δραστηριότητας (που αφορά την προηγούμενη οικονομική χρήση με συνέπεια να εμφανίζονται ισόποσα μειωμένα τα αποτελέσματα της χρήσης)
- Μη σχηματισμός προβλέψεων για κάλυψη ζημίας από επισφαλείς απαιτήσεις αλλά, αντιθέτως, πραγματοποίηση αντιλογισμού προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων που είχαν δημιουργηθεί σε προηγούμενη χρήση.
- Μη σχηματισμός προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού.

4.3.3. Αποθέματα - Κόστος Παραγωγής

4.3.3.1 Έννοια των Αποθεμάτων

Αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν σε μία οικονομική μονάδα και τα οποία: (1) κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της, (2) βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής και προορίζονται να πωληθούν, όταν πάρουν τη μορφή των έτοιμων προϊόντων, (3) προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή έτοιμων αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, (4) προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία, τη συντήρηση ή επισκευή, καθώς και την ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων ή (5) προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τη συσκευασία των παραγόμενων έτοιμων προϊόντων ή των εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση.

Τα αποθέματα είναι συνήθως τα σημαντικότερα περιουσιακά στοιχεία για τον καθορισμό της ικανότητας μίας επιχείρησης να αντιμετωπίζει την πληρωμή των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεών της. Όλες οι επιχειρήσεις διατηρούν, έστω και ένα μικρό αριθμό αποθεμάτων, για την κάλυψη των αναγκών της παραγωγικής διαδικασίας και της ζήτησης των προϊόντων από τους πελάτες τους. Η αδυναμία κάλυψης της ζήτησης προϊόντων σε μία δεδομένη χρονική στιγμή, έχει ως αποτέλεσμα την απώλεια εσόδων και πιθανόν και πελατών και συνεπώς, τη μείωση του μεριδίου αγοράς της επιχείρησης. Σε αντίθετη περίπτωση, η διατήρηση υπερβολικού ύψους αποθεμάτων συμβάλλει στη δέσμευση διαθεσίμων και επομένως, μειώνει τη ρευστότητα της επιχείρησης και αυξάνει τον κίνδυνο ένα μέρος από αυτά να μείνουν αδιάθετα. Επίσης, ενέχει υψηλό κόστος λόγω της αποθήκευσης των αποθεμάτων, της τεχνολογικής απαξίωσης και της φθοράς τους.

4.3.3.2 Κατηγορίες των Αποθεμάτων

Τα αποθέματα ομαδοποιούνται σε τρεις κατηγορίες, οι οποίες είναι τα αποθέματα των πρώτων υλών, τα αποθέματα των ημικατεργασμένων προϊόντων και τα αποθέματα των έτοιμων προϊόντων. Τα αποθέματα των πρώτων υλών αναμένεται να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία και επηρεάζονται από την αναμενόμενη παραγωγή, την ύπαρξη εποχικότητας, τη σταθερότητα των πηγών εφοδιασμού και τους χορηγούμενους πιστωτικούς όρους. Τα αποθέματα των ημικατεργασμένων προϊόντων επηρεάζονται από τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας, καθώς αναμένεται να υποστούν περαιτέρω επεξεργασία κατά την παραγωγική διαδικασία και να διαμορφωθούν σε έτοιμα προϊόντα. Και τέλος, τα αποθέματα των έτοιμων προϊόντων προορίζονται για πώληση και εξαρτώνται από τη σχέση μεταξύ του ρυθμού παραγωγής ή των αγορών και των πωλήσεων.

4.3.3.3 Απογραφή των Αποθεμάτων

Η λογιστικοποίηση των αποθεμάτων είναι το ποσό του κόστους που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρεται σε νέο μέχρις ότου αναγνωριστούν τα σχετιζόμενα έσοδα. Για τη λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων, οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν είτε το σύστημα της διαρκούς απογραφής είτε αυτό της περιοδικής απογραφής.

Με τη διαρκή απογραφή πραγματοποιείται συνεχής ενημέρωση για τα αποθέματα και το κόστος των πωληθέντων και διενεργείται μετά από κάθε κίνηση ή μεταφορά ή μετακίνηση πρώτων υλών ή ημικατεργασμένων προϊόντων ή έτοιμων προϊόντων προς ή από την αποθήκη. Για το λόγο αυτό τηρούνται αναλυτικοί λογαριασμοί των εμπορευμάτων και κατά ποσότητα και κατά αξία. Η μέθοδος της διαρκούς απογραφής παρέχει έγκαιρη πληροφόρηση στη διοίκηση της επιχείρησης, ενέχει, όμως, υψηλό κόστος εφαρμογής, καθώς απαιτείται η παρακολούθηση της ποσότητας των εξαγωγών διαρκώς. Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται από επιχειρήσεις, των οποίων το απόθεμα έχει υψηλό κόστος ανά μονάδα, προκειμένου να εξασφαλίσουν τον ακριβή και συνεχή έλεγχο του. Επομένως, εφαρμόζεται, κυρίως, σε βιομηχανικές επιχειρήσεις, στις οποίες απαιτείται η χρήση ενός αποτελεσματικού συστήματος κοστολόγησης.

Με το σύστημα της περιοδικής απογραφής πραγματοποιείται φυσική απογραφή μία φορά στο τέλος της χρήσης και γίνεται αποτίμηση των αποθεμάτων τέλους στο κόστος κτήσης τους, με βάση τις ποσότητες που προκύπτουν από τα λογιστικά δεδομένα της τελευταίας

εργάσιμης ημέρας. Οι λογαριασμοί των αποθεμάτων κατά τη διάρκεια της χρήσης εμφανίζουν μόνο το αρχικό απόθεμα και κάθε αγορά αποθεμάτων που πραγματοποιείται καταχωρείται στο λογαριασμό αγορές. Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται, κυρίως, από επιχειρήσεις που κατέχουν αποθέματα με μικρό κόστος ανά μονάδα. Συνεπώς, εφαρμόζεται, συνήθως, σε εμπορικές επιχειρήσεις, οι οποίες ενδιαφέρονται για τα εναπομείναντα αποθέματα στο τέλος μίας περιόδου και στις οποίες είναι τεχνικά αδύνατο να χρησιμοποιείται η διαρκής απογραφή.

Οι οικονομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τη μέθοδο που ακολουθούν για την απογραφή των αποθεμάτων τους, είναι υποχρεωμένες να πραγματοποιούν φυσικές απογραφές των αποθεμάτων τους τουλάχιστον μία φορά σε κάθε χρήση και συγκεκριμένα, στο τέλος κάθε χρήσης. Κατά τη φυσική απογραφή πρέπει να αναγνωρίζονται, να καταμετρούνται και να καταγράφονται όλα τα αποθέματα κατ' είδος, ποιότητα και ποσότητα και να γίνεται η κατάταξη αυτών σε κατηγορίες που να αντιστοιχούν στους επιμέρους λογαριασμούς των αποθεμάτων.

4.3.3.4 Επιμέτρηση των Αποθεμάτων

Τα αποθέματα θα πρέπει να επιμετρούνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Το κόστος των αποθεμάτων περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες αγοράς και μεταποίησης και τις λοιπές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φθάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση, ενώ η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης κατά τη συνήθη ροή των δραστηριοτήτων της επιχείρησης μείον το εκτιμώμενο κόστος ολοκλήρωσης και το εκτιμώμενο κόστος για την πραγματοποίηση της πώλησης. Τα αποθέματα πρέπει να αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία, προκειμένου να επιτυγχάνεται η πρόληψη της υπερεκτίμησης των στοιχείων του ενεργητικού και των κερδών που οφείλονται σε σημαντική αύξηση της αξίας των αποθεμάτων κατά τη διάρκεια πληθωριστικών περιόδων.

Επίσης, η πρακτική της υποτίμησης των αποθεμάτων κάτω του κόστους, στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, είναι συνεπής με την άποψη ότι, τα περιουσιακά στοιχεία δεν πρέπει να εμφανίζονται σε αξία μεγαλύτερη από την αναμενόμενη να προκύψει από την πώληση ή τη χρήση τους, καθώς το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να μην είναι ανακτήσιμο, αν αυτά έχουν υποστεί φθορά, αν έχουν αχρηστευθεί πλήρως ή μερικώς ή αν οι τιμές πώλησής τους έχουν μειωθεί ή αν το προβλεπόμενο κόστος ολοκλήρωσης ή πώλησής τους έχει αυξηθεί.

Τα αποθέματα των παρόχων υπηρεσιών επιμετρούνται στο κόστος παραγωγής τους. Το κόστος αυτό αποτελείται κυρίως από την εργασία και τις λοιπές δαπάνες του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού για την παροχή των υπηρεσιών, που συμπεριλαμβάνουν το επιβλέπον προσωπικό και τα αναλογούντα γενικά έξοδα.

4.3.3.5 Μέθοδοι Υπολογισμού του Κόστους Αποθεμάτων

Η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει μία τις παραδεγμένες μεθόδους προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων, με την προϋπόθεση ότι τη μέθοδο που θα επιλέξει θα την εφαρμόζει κατά τρόπο πάγιο. Συνεπώς, πρέπει να χρησιμοποιείται ο ίδιος τύπος προσδιορισμού του κόστους για όλα τα αποθέματα που έχουν την ίδια φύση και χρήση από την οικονομική οντότητα. Σε περιπτώσεις αλλαγής της μεθόδου, θα πρέπει να δηλώνονται στις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις οι λόγοι που οδήγησαν σε αυτή την αλλαγή, καθώς και η επίδραση που είχε στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων.

Το κόστος αποθεμάτων των ειδών που δεν είναι συνήθως εναλλάξιμα, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικούς σκοπούς, καθορίζεται με την εξατομίκευση του μεμονωμένου κόστους κάθε είδους. Το κόστος όλων των υπόλοιπων ειδών αποθεμάτων προσδιορίζεται με τη χρήση είτε της μεθόδου πρώτης εισαγωγής πρώτης εξαγωγής είτε του μέσου σταθμισμένου κόστους.

Μέθοδος της Πρώτης Εισαγωγής Πρώτης Εξαγωγής (First In First Out - F.I.F.O.)

Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εισαγωγή (αγορά), εξάγεται πρώτη, δηλαδή ότι τα αποθέματα που αγοράστηκαν ή παράχθηκαν πρώτα, πωλούνται πρώτα (First In - First Out) και συνεπώς τα στοιχεία που παραμένουν στο απόθεμα κατά το τέλος της περιόδου είναι τα πλέον πρόσφατα αγορασθέντα ή παραχθέντα και αποτιμούνται στις τιμές που αντίστοιχα αγοράστηκαν. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την τελευταία αγορά.

Μέθοδος του Μέσου Σταθμισμένου Κόστους

Κατά τη μέθοδο αυτή, το κόστος κάθε στοιχείου προσδιορίζεται από το σταθμικό μέσο του κόστους παρόμοιων στοιχείων στην αρχή της περιόδου και του κόστους των παρόμοιων ειδών που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της περιόδου. Ο μέσος όρος μπορεί να υπολογισθεί σε περιοδική βάση ή κάθε φορά που γίνεται νέα παραλαβή, ανάλογα με τις συνθήκες της οικονομικής οντότητας.

Μέθοδος του Εξατομικευμένου Κόστους

Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα παρακολουθούνται όχι μόνο κατ' είδος, αλλά και κατά συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής, οι οποίες έτσι αποκτούν αυτοτέλεια κόστους. Κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής, αυτά αναλύονται σε ποσότητες κατά παρτίδα από την οποία προέρχονται και αποτιμούνται στο κόστος της συγκεκριμένης παρτίδας, ανεξάρτητα από το χρόνο παραγωγής ή αγοράς τους. Επομένως, το εξατομικευμένο κόστος σημαίνει ότι τα συγκεκριμένα κόστη αποδίδονται σε εξατομικευμένα είδη του αποθέματος. Αυτός είναι ο κατάλληλος χειρισμός για τα είδη που προορίζονται για έναν ειδικό σκοπό, ανεξάρτητα αν έχουν αγοραστεί ή παραχθεί.

4.3.3.6 Αναγνώριση των Αποθεμάτων

Όταν πωλούνται αποθέματα, η λογιστική τους αξία πρέπει να αναγνωρίζεται ως έξοδο της περιόδου κατά την οποία αναγνωρίστηκε το σχετικό έσοδο. Τα ποσά κάθε υποτίμησης των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και όλες οι ζημίες των αποθεμάτων πρέπει να αναγνωρίζονται στα έξοδα της περιόδου, κατά την οποία προέκυψε η υποτίμηση ή η ζημία.

Το ποσό των αποθεμάτων που αναγνωρίζεται ως έξοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου, το οποίο συχνά αποκαλείται κόστος πωληθέντων, περιλαμβάνει τα κόστη που είχαν προηγουμένως συμπεριληφθεί στην επιμέτρηση των αποθεμάτων που έχουν πλέον πωληθεί και τα μη επιμερισθέντα γενικά έξοδα παραγωγής, καθώς και ασυνήθιστα ποσά που αφορούν τα κόστη της παραγωγής αποθεμάτων.

4.3.3.7 Γνωστοποιήσεις των Αποθεμάτων

Οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να παρέχουν πληροφόρηση για:

- α) τις λογιστικές πολιτικές που υιοθετήθηκαν για την επιμέτρηση των αποθεμάτων, συμπεριλαμβανομένου του τύπου προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιήθηκε,
- β) τη συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και τη λογιστική αξία ανά κατηγορία αποθεμάτων,
- γ) τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που τηρούνται στην εύλογη αξία μειωμένη κατά το άμεσο κόστος της πώλησης,
- δ) το ποσό αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως έξοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου,

- ε) το ποσό κάθε υποτίμησης αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως έξοδο της περιόδου,
- στ) το ποσό κάθε αντιλογισμού οποιασδήποτε υποτίμησης που αναγνωρίζεται ως μείωση του ποσού των αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως έξοδο περιόδου,
- ζ) τα γεγονότα που οδήγησαν στον αντιλογισμό της υποτίμησης των αποθεμάτων και
- η) τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που έχουν ενεχυριαστεί προς εξασφάλιση υποχρεώσεων.

4.3.3.8 Κόστος Παραγωγής

Το κόστος παραγωγής αποτελεί το κόστος που υφίσταται μία επιχείρηση κατά την παραγωγή ενός ενδιάμεσου ή τελικού προϊόντος ή κατά την παροχή μίας υπηρεσίας και συνδυάζει τις πρώτες ύλες με την εργασία, που απαιτούνται για τη δημιουργία ενός αγαθού ή την παροχή μίας υπηρεσίας.

Τα συστατικά στοιχεία του κόστους παραγωγής είναι το κόστος των άμεσων υλικών παραγωγής, το κόστος της άμεσης εργασίας παραγωγής και το έμμεσο κόστος της παραγωγής. Τα άμεσα υλικά αποτελούνται από τις πρώτες ύλες που χρησιμοποιούνται κατά τη δημιουργία ενός προϊόντος και είναι άμεσα ανιχνεύσιμα στο τελικό προϊόν. Η άμεση εργασία είναι η εργασία εκείνη που μπορεί να εντοπισθεί εύκολα στις επιμέρους μονάδες ενός προϊόντος. Τέλος, το έμμεσο κόστος παραγωγής, ή αλλιώς τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, αφορά τις δαπάνες εκείνες που δεν μπορούν να εντοπισθούν με αμεσότητα στο προϊόν και περιλαμβάνει όλα τα υπόλοιπα στοιχεία του κόστους μεταποίησης, εκτός από τα άμεσα υλικά και την άμεση εργασία. Το έμμεσο κόστος παραγωγής και το άμεσο κόστος εργασίας ονομάζονται κόστος μετατροπής, καθώς δημιουργούνται κατά τη μετατροπή των υλικών σε τελικά προϊόντα.

Το κόστος παραγωγής δεν επιβαρύνεται με τα έξοδα της διοικητικής λειτουργίας και της λειτουργίας της έρευνας και ανάπτυξης, ούτε με χρηματοοικονομικά έξοδα. Καθώς επίσης, ούτε με τα έξοδα της λειτουργίας των αποθηκών των έτοιμων προϊόντων, τα οποία επιβαρύνουν το κόστος της διάθεσης των προϊόντων. Οι επιχειρήσεις που γνωρίζουν το κόστος παραγωγής τους, γνωρίζουν τη συνολική δαπάνη για τη γραμμή παραγωγής ή κατά πόσο η όλη διαδικασία θα κοστίζει για να παράγει το στοιχείο. Το κόστος παραγωγής μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τη σύγκριση των δαπανών των διαφόρων δραστηριοτήτων εντός της εταιρείας.

4.3.3.9 Αποθέματα και Διαχείριση Αποτελεσμάτων

Το ύψος των αποθεμάτων αποτελεί προσδιοριστικό παράγοντα του κόστους των πωληθέντων και των Αποτελεσμάτων Χρήσης, επομένως οι επιχειρήσεις που επιδιώκουν την παραποίηση των αποτελεσμάτων χρήσης, μπορεί να επηρεάσουν την αξία των αποθεμάτων με έναν από τους ακόλουθους τρόπους:

- Με τη χρησιμοποίηση υπερτιμημένης τιμής μονάδας των αποθεμάτων.
- Με τη χρησιμοποίηση υποτιμημένης τιμής μονάδας των αποθεμάτων.
- Με απεικόνιση απαξιωμένων υλικών και παράλειψη διαγραφής τους.
- Με αποτίμηση μεταχειρισμένων προϊόντων στην τιμή των καινούριων.
- Με εμφάνιση στα αποθέματα προϊόντων που δεν είχε την κυριότητα.
- Με αλλαγή της μεθόδου απογραφής.

Ακόμη, οι επιχειρήσεις προκειμένου να επιτύχουν την υπερτίμηση τους, χρησιμοποίησαν τις εξής μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων:

- Αποτίμηση σε τιμές πώλησης.
- Αποτίμηση σε τιμές πώλησης μειωμένες κατά ένα ποσοστό κέρδους.
- Αποτίμηση σε τιμή, η οποία προκύπτει από την παραδοχή ότι έγιναν ολόκληρες οι αναγνωρισμένες αποσβέσεις και καταλογίσθηκαν κανονικά.

Οι επιχειρήσεις επίσης, παραποιούν τα αποτελέσματα χρήσης μέσω του λογαριασμού κόστος παραγωγής με επιβάρυνση αυτού με:

- Έξοδα πωλήσεων
- Χρηματοοικονομικά έξοδα
- Έξοδα αδράνειας που αφορούσαν σε διακοπή λειτουργίας του εργοστασίου και έπρεπε να επιβαρύνουν τα Αποτελέσματα Χρήσεως

Η επιβάρυνση αυτή, αυξάνει το κόστος των αποθεμάτων με αντίστοιχη αύξηση του αποτελέσματος.

4.3.4. Λογαριασμοί Ενεργητικού

4.3.4.1 Έννοια του Ενεργητικού

Το Ενεργητικό είναι το σύνολο των οικονομικών πόρων που έχει αποκτήσει στο παρελθόν μία επιχείρηση και εκμεταλλεύεται για την επίτευξη των επιχειρηματικών της σκοπών. Τα περιουσιακά στοιχεία μιας επιχείρησης μπορεί να είναι είτε υλικά είτε άυλα στοιχεία.

Για να είναι ένας οικονομικός πόρος, στοιχείο του Ενεργητικού πρέπει:

1. Η επιχείρηση να έχει την κυριότητα αυτού του περιουσιακού στοιχείου.
2. Το κόστος ή η αξία του να υπόκειται σε αντικειμενική μέτρηση με βάση τη χρηματική μονάδα.
3. Η επιχείρηση να προσδοκά μελλοντικά μετρήσιμα οικονομικά οφέλη από την χρησιμοποίηση ή την εκμετάλλευση του.

Τα στοιχεία του Ενεργητικού μπορεί να κατηγοριοποιηθούν ως κυκλοφορούντα ή μη κυκλοφορούντα. Μία οικονομική οντότητα κατατάσσει ένα περιουσιακό στοιχείο ως κυκλοφορούν, όταν:

- (α) αναμένει να ρευστοποιήσει το περιουσιακό στοιχείο ή σκοπεύει να το πωλήσει ή να το αναλώσει κατά την κανονική πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της,
- (β) κατέχει το περιουσιακό στοιχείο, κυρίως, για εμπορικούς σκοπούς,
- (γ) αναμένει να ρευστοποιήσει το περιουσιακό στοιχείο εντός δώδεκα μηνών από την περίοδο αναφοράς ή
- (δ) το περιουσιακό στοιχείο αποτελείται από μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα, εκτός αν υπάρχει περιορισμός ανταλλαγής ή χρήσης του για τον διακανονισμό υποχρέωσης για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την περίοδο αναφοράς.

Μία οικονομική οντότητα κατατάσσει όλα τα λοιπά στοιχεία ως μη κυκλοφορούντα.

4.3.4.2 Λογαριασμοί Ενεργητικού και Διαχείριση Αποτελεσμάτων

Ένας συνήθης τρόπος των επιχειρήσεων να επηρεάζουν τα αποτελέσματα χρήσεως τους είναι η χρέωση δαπανών σε λογαριασμούς του ενεργητικού, και κυρίως του κυκλοφορούντος ενεργητικού, αντί της επιβάρυνσης των Αποτελεσμάτων Χρήσης. Τέτοιοι λογαριασμοί του ενεργητικού είναι οι ακόλουθοι:

1. Διάφοροι Χρεωστικοί Λογαριασμοί
2. Ελληνικό Δημόσιο
3. Δαπάνες Επόμενης Χρήσης
4. Δαπάνες Μακροχρόνιας Αποσβέσεως
5. Χρεώστες Διάφοροι
6. Πιστώσεις Εξωτερικού
7. Προκαταβολές Προμηθευτών
8. Προκαταβολές Φόρων
9. Έργα υπό Εκτέλεση
10. Χρεώστες
11. Πάγια
12. Έρευνες - Μελέτες - Λοιπές Δαπάνες

Επίσης, συνηθισμένη πρακτική των επιχειρήσεων είναι η «παγιοποίηση» των χρηματοοικονομικών εξόδων με αποτέλεσμα την παραποίηση των Αποτελεσμάτων Χρήσης. Χρηματοοικονομικά έξοδα καλούνται εκείνα που γίνονται με σκοπό την εξεύρεση των απαραίτητων και κατάλληλων πηγών κεφαλαίων, προκειμένου να καλυφθούν οι χρηματοοικονομικές ανάγκες της επιχείρησης. Οι επιχειρήσεις αυτές μεταφέρουν χρηματοοικονομικά έξοδα που έπρεπε να επιβαρύνουν τα Αποτελέσματα Χρήσης σε:

1. Λογαριασμούς Δαπανών Πολυετούς Απόσβεσης
2. Λογαριασμούς Δαπανών Νέων Επενδύσεων
3. Λογαριασμοί Αποθεμάτων ή
4. Αύξηση των Απαιτήσεων από Πελάτες, Επισφαλείς Πελάτες και Καθυστερημένα Γραμμάτια με Τόκους Καθυστέρησης και ισόποση μείωση των Χρηματοοικονομικών Εξόδων.

4.3.5 Συμμετοχές σε Επιχειρήσεις

4.3.5.1 Έννοια των Συμμετοχών σε Επιχειρήσεις

Μια οικονομική οντότητα μπορεί να έχει συμμετοχή σε οποιοδήποτε από τα ακόλουθα είδη επιχειρήσεων: (1) θυγατρικές, (2) σχήματα υπό κοινό έλεγχο (δηλαδή κοινές επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες), (3) συγγενείς επιχειρήσεις και (4) μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες. Το μερίδιο που κατέχει μία οικονομική οντότητα σε συγγενή επιχείρηση ή

κοινοπραξία είναι το άθροισμα των συμμετοχών της μητρικής εταιρείας και των θυγατρικών της στη συγκεκριμένη συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία.

Η οικονομική οντότητα οφείλει να γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με τις συμμετοχές της σε άλλες οντότητες, καθώς επίσης και τις σημαντικές παραδοχές και υποθέσεις που έκανε κατά τον καθορισμό της φύσης της συμμετοχής της σε μία άλλη οικονομική οντότητα ή επιχειρηματικό σχήμα και κατά τον καθορισμό του τύπου του σχήματος υπό κοινό έλεγχο στο οποίο έχει συμμετοχή. Τα στοιχεία αυτά πρέπει να δημοσιεύονται από μία επιχείρηση, όταν προσδιορίζεται:

- α) ότι έχει τον έλεγχο άλλης οντότητας, δηλαδή μίας εκδότριας εταιρείας,
- β) ότι έχει κοινό έλεγχο ενός επιχειρηματικού σχήματος ή σημαντική επιρροή σε άλλη οικονομική οντότητα και
- γ) ο τύπος σχήματος υπό κοινό έλεγχο, όταν το επιχειρηματικό σχήμα έχει δομηθεί μέσω χωριστού φορέα.

Η γνωστοποίηση των πληροφοριών αυτών παρέχει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τη δυνατότητα να αξιολογούν τη φύση και τους κινδύνους που συνδέονται με τις συμμετοχές μίας επιχείρησης σε άλλες οντότητες και τα αποτελέσματα των εν λόγω συμμετοχών στην οικονομική της θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές. Εάν μία οντότητα διαθέτει, άμεσα ή έμμεσα, 20 τοις εκατό ή περισσότερο των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, τεκμαίρεται ότι η οντότητα ασκεί σημαντική επιρροή, εκτός εάν μπορεί να αποδειχθεί σαφώς ότι δεν συμβαίνει αυτό και αντιστρόφως. Η σημαντική επιρροή αποτελεί τη δυνατότητα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρησιακής πολιτικής της εκδότριας, χωρίς όμως να πρόκειται για έλεγχο ή από κοινού έλεγχο των εν λόγω πολιτικών.

4.3.5.2 Γνωστοποιήσεις των Συμμετοχών σε Επιχειρήσεις

Συμμετοχές σε Θυγατρικές, Κοινοπραξίες και Συγγενείς Επιχειρήσεις

Μια οικονομική οντότητα παρέχει τις γνωστοποιήσεις της χωριστά για τις κοινοπραξίες και για τις συγγενείς επιχειρήσεις.

Για κάθε θυγατρική που έχει μη ελέγχουσες συμμετοχές που είναι ουσιώδεις για την αναφέρουσα οικονομική οντότητα, μία οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

- α) τα μερίσματα που καταβάλλονται σε μη ελέγχουσες συμμετοχές.

β) τις συνοπτικές οικονομικές πληροφορίες σχετικά με τα στοιχεία ενεργητικού, τα στοιχεία παθητικού, τα κέρδη ή τις ζημίες και τις ταμειακές ροές της θυγατρικής που δίνουν τη δυνατότητα στους χρήστες να κατανοήσουν τη συμμετοχή που έχουν οι μη ελέγχουσες συμμετοχές στις δραστηριότητες του ομίλου και στις ταμειακές ροές.

Για κάθε κοινοπραξία και συγγενή επιχείρηση που είναι ουσιώδεις για την αναφέρουσα οντότητα, μία οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

- α) τα μερίσματα που λαμβάνονται από την κοινοπραξία ή τη συγγενή επιχείρηση.
- β) συνοπτικές οικονομικές πληροφορίες σχετικά με την κοινοπραξία ή τη συγγενή επιχείρηση, που περιλαμβάνουν, όχι όμως περιοριστικά, το κυκλοφορούν και μη κυκλοφορούν ενεργητικό, τις βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, τα έσοδα, τα κέρδη ή τις ζημίες από συνεχιζόμενες δραστηριότητες, τα κέρδη μετά τους φόρους ή τις ζημίες από συνεχιζόμενες δραστηριότητες, τα λοιπά συγκεντρωτικά έσοδα και τα συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα.

Πέραν από τις συνοπτικές οικονομικές πληροφορίες, μία οικονομική οντότητα γνωστοποιεί για κάθε κοινοπραξία που είναι ουσιώδης για την αναφέρουσα οντότητα, το ποσό των μετρητών και των ισοδύναμων μετρητών που περιλαμβάνονται στο κυκλοφορούν ενεργητικό, το ποσό των βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, το ποσό των αποσβέσεων, το ποσό του εισοδήματος και των εξόδων από τόκους και το ποσό του φόρου εισοδήματος ή του εισοδήματος.

Συμμετοχές σε Μη Ενοποιημένες Δομημένες Οικονομικές Οντότητες

Δομημένη οικονομική οντότητα είναι μία οικονομική οντότητα που έχει σχεδιαστεί με τρόπο τέτοιο, ώστε τα δικαιώματα ψήφου ή παρόμοια δικαιώματα να μην είναι ο κυρίαρχος παράγοντας για να αποφασιστεί ποιος ελέγχει την οικονομική οντότητα, όπως όταν τα τυχόν δικαιώματα ψήφου αφορούν μόνο διοικητικά καθήκοντα και οι σχετικές δραστηριότητες κατευθύνονται μέσω συμβατικών ρυθμίσεων.

Μια δομημένη οικονομική οντότητα συχνά έχει μερικά ή όλα τα παρακάτω χαρακτηριστικά ή ιδιότητες:

- α) περιορισμένες δραστηριότητες.
- β) ένα στενό και σαφώς καθορισμένο σκοπό, όπως η πραγματοποίηση μίας φορολογικής αποδοτικής μίσθωσης, η άσκηση δραστηριοτήτων έρευνας και ανάπτυξης, η παροχή πηγής κεφαλαίου ή χρηματοδότησης σε μία οικονομική οντότητα ή η παροχή επενδυτικών

ευκαιριών για επενδυτές μέσω μεταβίβασης κινδύνων και ανταμοιβών που συνδέονται με τα στοιχεία ενεργητικού της δομημένης οικονομικής οντότητας σε επενδυτές.

γ) ανεπαρκή ίδια κεφάλαια που θα επέτρεπαν στη δομημένη οικονομική οντότητα να χρηματοδοτεί τις δραστηριότητές της χωρίς οικονομική στήριξη μειωμένης εξασφάλισης.

δ) χρηματοδότηση με τη μορφή πολλαπλών συμβατικά συνδεδεμένων τίτλων σε επενδυτές που δημιουργούν συγκεντρώσεις πίστωσης ή άλλους κινδύνους (δόσεις).

4.3.5.3 Συμμετοχές σε Επιχειρήσεις και Διαχείριση Αποτελεσμάτων

Οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν διαχείριση των αποτελεσμάτων τους μέσω των συμμετοχών τους σε άλλες επιχειρήσεις καταχωρώντας τις μετοχές τους στην αξία κτήσεως τους, αντί στην αντίστοιχη χρηματιστηριακή, για όσες είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, ή την πραγματική στο τέλος κάθε οικονομικής χρήσης. Αυτό είχε ως συνέπεια να μην περιλαμβάνονται στα Αποτελέσματα Χρήσης τα κέρδη ή οι ζημίες από την υπερτίμηση ή την υποτίμηση της αξίας των συμμετοχών ή των χρεογράφων. Επίσης, υπάρχουν περιπτώσεις κατά τις οποίες επιχειρήσεις εμφανίζουν την αξία των συμμετοχών τους σε άλλες οντότητες σε τιμή κτήσης παρότι αυτές είχαν διακόψει τη λειτουργία τους ή τελούσαν υπό εκκαθάριση.

4.3.6 Συναλλαγές σε Ξένο Νόμισμα

4.3.6.1 Έννοια των Συναλλαγών σε Ξένο Νόμισμα

Μια οικονομική οντότητα μπορεί να διεξάγει δραστηριότητες στο εξωτερικό με δύο τρόπους. Μπορεί να συναλλάσσεται σε ξένα νομίσματα ή να κατέχει δικές της εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό και συγκεκριμένα, μία θυγατρική ή συγγενής εταιρεία, μία κοινοπραξία ή ένα υποκατάστημα, οι δραστηριότητες των οποίων βασίζονται ή διεξάγονται σε χώρα διαφορετική ή σε νόμισμα διαφορετικό από εκείνο της οικονομικής οντότητας. Προκειμένου μία επιχείρηση να καταχωρήσει στις οικονομικές της καταστάσεις τις συναλλαγές της σε ξένο νόμισμα και τις εκμεταλλεύσεις της στο εξωτερικό, τα στοιχεία αυτά θα πρέπει να εκφράζονται στη νομισματική μονάδα, με την οποία συντάσσονται οι οικονομικές της καταστάσεις.

Κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, κάθε επιχείρηση, είτε πρόκειται για ανεξάρτητη είτε με εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό, καθορίζει το νόμισμα λειτουργίας της, μετατρέπει τα χρηματικά της στοιχεία στο νόμισμα αυτό και παρουσιάζει τις επιδράσεις αυτής της μετατροπής. Η οικονομική οντότητα μετατρέπει τα στοιχεία που είναι σε συνάλλαγμα στο λειτουργικό της νόμισμα και αναφέρει την επίδραση αυτής της μετατροπής. Το νόμισμα λειτουργίας μίας οικονομικής οντότητας είναι το νόμισμα του κύριου οικονομικού περιβάλλοντος στο οποίο δραστηριοποιείται και αντανακλά τις υποκείμενες συναλλαγές, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που την αφορούν. Συνήθως, όταν καθοριστεί, δεν μεταβάλλεται, εκτός αν υπάρξει μεταβολή στις υποκείμενες συναλλαγές, τα γεγονότα ή τις περιστάσεις.

Συναλλαγή σε ξένο νόμισμα είναι μία συναλλαγή που εκφράζεται ή διακανονίζεται σε ένα νόμισμα διαφορετικό από το νόμισμα λειτουργίας της οικονομικής οντότητας. Στις συναλλαγές αυτές περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πράξεις που προκύπτουν όταν μία οικονομική οντότητα:

- α) αγοράζει ή πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες, των οποίων η τιμή εκφράζεται σε ξένο νόμισμα
- β) λαμβάνει ή παρέχει χρηματοδοτήσεις, όταν τα εισπρακτέα ή τα εξοφλητέα ποσά εκφράζονται σε ξένο νόμισμα ή
- γ) αποκτά ή διαθέτει περιουσιακά στοιχεία ή αναλαμβάνει και διακανονίζει υποχρεώσεις που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο.

Η αρχική αναγνώριση στο νόμισμα λειτουργίας, μίας συναλλαγής σε ξένο νόμισμα, πρέπει να γίνεται με την εφαρμογή, στο ποσό του ξένου νομίσματος, της τρέχουσας συναλλαγματικής ισοτιμίας μεταξύ του νομίσματος λειτουργίας και του ξένου νομίσματος κατά την ημερομηνία της συναλλαγής, δηλαδή κατά την ημερομηνία εκείνη που η συναλλαγή πληροί για πρώτη φορά τις προϋπόθεσης αναγνώρισης σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α.

Σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού, δηλαδή στην αποτίμηση της απογραφής τέλους χρήσης, τα χρηματικά στοιχεία σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος, δηλαδή την τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού. Επίσης, τα μη χρηματικά στοιχεία, που επιμετρώνται βάσει του ιστορικού κόστους σε ξένο νόμισμα, μετατρέπονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας της συναλλαγής και τα μη χρηματικά στοιχεία, που επιμετρώνται σε εύλογη αξία σε ξένο νόμισμα, μετατρέπονται με τις συναλλαγματικές ισοτιμίες που υπήρχαν, όταν προσδιορίστηκε η εύλογη αξία.

4.3.6.2 Συναλλαγματική Διαφορά

Η συναλλαγματική διαφορά προκύπτει, όταν υπάρχει μεταβολή στην τιμή συναλλάγματος μεταξύ της ημερομηνίας συναλλαγής και της ημερομηνίας διακανονισμού των χρηματικών στοιχείων που προέρχονται από συναλλαγή σε ξένο νόμισμα. Όταν η συναλλαγή διακανονίζεται στην ίδια λογιστική περίοδο που πραγματοποιήθηκε, όλη η συναλλαγματική διαφορά αναγνωρίζεται σε αυτήν την περίοδο. Όμως, όταν η συναλλαγή διακανονίζεται σε μεταγενέστερη λογιστική περίοδο, η συναλλαγματική διαφορά που αναγνωρίζεται σε κάθε περίοδο μέχρι την ημερομηνία του διακανονισμού, προσδιορίζεται από τη μεταβολή στις συναλλαγματικές ισοτιμίες κατά τη διάρκεια της κάθε περιόδου.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν σε χρηματικά στοιχεία, καθώς και αυτές από την αποτίμηση των διαθεσίμων στην απογραφή τέλους χρήσης μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης. Αντιθέτως, οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά το διακανονισμό ή την παρουσίαση νομισματικών στοιχείων μίας επιχείρησης, σε διαφορετικές τιμές από αυτές που είχαν αρχικά καταχωρηθεί κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου ή είχαν εμφανιστεί σε προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις, πρέπει να καταχωρούνται στα έσοδα ή τα έξοδα της περιόδου στην οποία προέκυψαν.

Μία οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε οποιοδήποτε νόμισμα. Αν το νόμισμα παρουσίασης διαφέρει από το νόμισμα λειτουργίας της, μετατρέπει τα αποτελέσματα και την οικονομική θέση της στο νόμισμα παρουσίασης σύμφωνα με τις ακόλουθες διαδικασίες:

- α) περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις για κάθε ισολογισμό που παρουσιάζεται, μετατρέπονται με τις ισοτιμίες κλεισίματος που ισχύουν κατά την ημερομηνία του σχετικού ισολογισμού.
- β) έσοδα και έξοδα για κάθε κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, μετατρέπονται με τις συναλλαγματικές ισοτιμίες που ίσχυαν κατά την ημερομηνία των συναλλαγών και
- γ) κάθε προκύπτουσα συναλλαγματική διαφορά αναγνωρίζεται ως ιδιαίτερο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων.

Τα κέρδη ή οι ζημίες που προκύπτουν από τις συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και τις συναλλαγματικές διαφορές από τη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης μίας οικονομικής οντότητας (συμπεριλαμβανομένης μίας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό) σε διαφορετικό νόμισμα, μπορεί να έχουν φορολογικές επιπτώσεις, οι οποίες καθορίζονται από το Δ.Λ.Π. 12.

4.3.6.3 Γνωστοποιήσεις των Συναλλαγών σε Ξένο Νόμισμα

Η οικονομική οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί:

- α) το ποσό των συναλλαγματικών διαφορών που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός από τις διαφορές που προκύπτουν από χρηματοοικονομικά μέσα επιμετρημένα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το ΔΛΠ 39.
- β) τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που κατατάσσονται σε ξεχωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, μαζί με μία συμφωνία του ποσού αυτών των συναλλαγματικών διαφορών στην αρχή και το τέλος της περιόδου.
- γ) το νόμισμα παρουσίασης και το νόμισμα λειτουργίας, όταν αυτά είναι διαφορετικά, καθώς και ο λόγος που χρησιμοποιείται διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης.
- δ) η αλλαγή του νομίσματος λειτουργίας είτε της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας είτε μίας σημαντικής εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, όταν αυτή πραγματοποιείται, καθώς και ο λόγος της μεταβολής του νομίσματος λειτουργίας.

4.3.6.4 Συναλλαγές σε Ξένο Νόμισμα και Διαχείριση Αποτελεσμάτων

Η διαχείριση των αποτελεσμάτων από μία επιχείρηση είναι εφικτή μέσω των συναλλαγών της σε ξένο νόμισμα με τους ακόλουθους τρόπους:

- α) Χρέωση των συναλλαγματικών διαφορών από υποτίμηση ή εξόφληση των υποχρεώσεων σε ξένα νομίσματα, στα αποτελέσματα χρήσης, στο πάγιο ή κυκλοφοριακό ενεργητικό, ανάλογα με τον επιδιωκόμενο σκοπό. Ακόμη, υπάρχουν περιπτώσεις με πίστωση των αποτελεσμάτων χρήσης και χρέωση των παγίων για ποσό συναλλαγματικών διαφορών που αφορούσε περισσότερες οικονομικές χρήσεις από μία, οι οποίες είχαν χρεωθεί στα αποτελέσματα χρήσης.
- β) Υποτίμηση των υποχρεώσεων και των απαιτήσεων σε συνάλλαγμα στην τιμή που είχαν τα ξένα νομίσματα κατά το χρόνο δημιουργίας των υποχρεώσεων ή των απαιτήσεων.

4.3.7 Έσοδα

4.3.7.1 Έννοια του Εσόδου

Έσοδο είναι η μικτή (ακαθάριστη) εισροή οικονομικών ωφελημάτων, κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου, με τη μορφή εισροών ή αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ή

μειώσεων των υποχρεώσεων, που έχουν ως αποτέλεσμα μία αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνη που σχετίζεται με εισφορά κεφαλαίου από μετόχους ή εταίρους. Τα έσοδα εμπεριέχουν τόσο τα τακτικά όσο και τα έκτακτα έσοδα και κέρδη. Επομένως, γίνεται διάκριση μεταξύ των στοιχείων των εσόδων που προκύπτουν κατά την πορεία της συνήθους δραστηριότητας μίας οικονομικής οντότητας από εκείνα που δεν προκύπτουν από τέτοια δραστηριότητα. Η διάκριση αυτή γίνεται με βάση ότι η πηγή ενός στοιχείου είναι σχετική με την εκτίμηση της ικανότητας μίας επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα στο μέλλον. Τα έσοδα αναγνωρίζονται, όταν πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και αυτά τα οφέλη μπορεί να επιμετρηθούν με αξιοπιστία.

Έσοδα προκύπτουν από τις ακόλουθες συναλλαγές και γεγονότα:

α) Πώληση αγαθών

Στα αγαθά περιλαμβάνονται αυτά που παράγει η οικονομική οντότητα, με σκοπό την πώλησή τους, καθώς και τα αγορασμένα αγαθά προς μεταπώληση.

β) Παροχή υπηρεσιών

Η παροχή υπηρεσιών τυπικά περιλαμβάνει την εκτέλεση από την οικονομική οντότητα ενός συμβατικά συμφωνημένου έργου, κατά τη διάρκεια μίας συμφωνημένης χρονικής περιόδου.

γ) Χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας από τρίτους.

Η πρακτική αυτή αποφέρει έσοδα με τις ακόλουθες μορφές:

- i) Τόκοι: επιβαρύνσεις για τη χρησιμοποίηση μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων ή ποσών οφειλόμενων στην οικονομική οντότητα
- ii) Δικαιώματα εκμετάλλευσης: επιβαρύνσεις για τη χρησιμοποίηση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας
- iii) Μερίσματα: διανομές κερδών στους κατόχους συμμετοχικών τίτλων σε αναλογία της συμμετοχής τους σε συγκεκριμένη κατηγορία κεφαλαίου.

4.3.7.2 Επιμέτρηση Εσόδου

Το ποσό του εσόδου που προκύπτει από μία συναλλαγή, προσδιορίζεται συνήθως με συμφωνία μεταξύ της οικονομικής οντότητας και του αγοραστή ή του χρήστη του περιουσιακού στοιχείου. Το έσοδο επιμετρείται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος, το οποίο συνήθως έχει τη μορφή μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων, λαμβάνοντας υπόψη κάθε είδους έκπτωση που παρέχει η οικονομική

οντότητα. Η εύλογη αξία αποτελεί το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να ανταλλαγεί ή μία υποχρέωση να διακανονισθεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, στα πλαίσια μίας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.

4.3.7.3 Αναγνώριση της Συναλλαγής

Πώληση Αγαθών

Το έσοδο από πώληση αγαθών αναγνωρίζεται, όταν πληρούνται όλοι οι ακόλουθοι όροι:

α) η οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει στον αγοραστή τους ουσιαστικούς κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας των αγαθών.

Η εκτίμηση του αν μία οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει τους ουσιαστικούς κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας στον αγοραστή, προϋποθέτει εξέταση των συνθηκών της συναλλαγής και στις περισσότερες περιπτώσεις, η μεταβίβαση των κινδύνων και των ωφελειών της κυριότητας, συμπίπτει με τη μεταβίβαση του νομικού τίτλου ή της κατοχής στον αγοραστή.

β) η οικονομική οντότητα δεν εξακολουθεί να αναμειγνύεται στη διαχείριση των πωληθέντων, στο βαθμό που συνήθως σχετίζεται με την κυριότητα, ούτε διατηρεί τον πραγματικό έλεγχο επί των πωληθέντων αγαθών.

Αν η οικονομική οντότητα διατηρεί τους ουσιαστικούς κινδύνους της κυριότητας, η συναλλαγή δεν αποτελεί πώληση και δεν αναγνωρίζεται έσοδο. Όταν η οικονομική οντότητα διατηρεί έναν επουσιώδη μόνο κίνδυνο της κυριότητας, η συναλλαγή αποτελεί πώληση και αναγνωρίζεται έσοδο.

γ) το ποσό του εσόδου μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

δ) πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη, που συνδέονται με τη συναλλαγή, θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα.

Σε μερικές περιπτώσεις, αυτό μπορεί να μην είναι πιθανό μέχρις ότου εισπραχθεί το αντάλλαγμα ή μέχρις ότου αρθεί η αβεβαιότητα. Όμως, όταν ανακύπτει αμφιβολία για την εισπραξιμότητα ενός ποσού, ήδη συμπεριληφθέντος στα έσοδα, το ανείσπρακτο ποσό ή το ποσό για το οποίο η ανάκτηση έχει παύσει να είναι πιθανή, αναγνωρίζεται ως έξοδο μάλλον, παρά ως διόρθωση του ποσού του εσόδου που αναγνωρίστηκε αρχικά.

ε) οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν ή πρόκειται να πραγματοποιηθούν σε σχέση με τη συναλλαγή, μπορούν να επιμετρηθούν με αξιοπιστία.

Τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν την ίδια συναλλαγή ή γεγονός αναγνωρίζονται συγχρόνως, δηλαδή γίνεται συσχετισμός των εσόδων και των εξόδων. Τα έξοδα, που πρόκειται να πραγματοποιηθούν μετά την αποστολή των αγαθών, μπορούν να επιμετρηθούν βάσιμα, εφόσον οι λοιπές προϋποθέσεις για την αναγνώριση του εσόδου έχουν ικανοποιηθεί. Ωστόσο, δεν είναι δυνατό να αναγνωριστούν τα έσοδα, όταν τα έξοδα δεν μπορούν να επιμετρηθούν με αξιοπιστία και σε αυτή την περίπτωση, κάθε αντάλλαγμα που έχει ήδη εισπραχθεί για την πώληση των αγαθών, αναγνωρίζεται ως υποχρέωση.

Παροχή Υπηρεσιών

Όταν το αποτέλεσμα μίας συναλλαγής, που αφορά την παροχή υπηρεσιών, μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, η αναγνώριση εσόδου σχετιζόμενου με τη συναλλαγή θα γίνεται με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Το αποτέλεσμα μίας συναλλαγής μπορεί να εκτιμηθεί με αξιοπιστία, όταν πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) το ποσό του εσόδου μπορεί να εκτιμηθεί με αξιοπιστία.

Η αναγνώριση του εσόδου με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής συχνά αναφέρεται ως η μέθοδος ποσοστιαίας ολοκλήρωσης και σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, το έσοδο αναγνωρίζεται στις λογιστικές περιόδους στις οποίες παρέχονται οι υπηρεσίες. Η αναγνώριση του εσόδου σε αυτήν τη βάση παρέχει χρήσιμη πληροφόρηση, ως προς την έκταση της δραστηριότητας παροχής υπηρεσιών και της επίδοσης κατά τη διάρκεια μίας περιόδου. Επίσης, το Δ.Λ.Π. 11 απαιτεί την αναγνώριση σε αυτήν τη βάση.

β) πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη, που συνδέονται με τη συναλλαγή, θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα.

Τα έσοδα αναγνωρίζονται μόνον όταν πιθανολογείται ότι θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη συναλλαγή. Όμως, όταν προκύπτει αβεβαιότητα γύρω από την εισπραξιμότητα ενός ποσού που ήδη συμπεριλαμβάνεται στα έσοδα, το ανείσπρακτο ποσό ή το ποσό του οποίου η ανάκτηση έχει παύσει να είναι πιθανή, αναγνωρίζεται ως έξοδο μάλλον, παρά ως διόρθωση του ποσού που είχε αρχικά αναγνωριστεί στα έσοδα.

γ) το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

Η οικονομική οντότητα είναι γενικά σε θέση να κάνει αξιόπιστες εκτιμήσεις, αφού έχει συμφωνήσει με τα άλλα συμβαλλόμενα μέρη της συναλλαγής σχετικά με τα δικαιώματα που μπορεί να ασκήσει κάθε συμβαλλόμενο μέρος, σχετικά με τις υπηρεσίες που πρόκειται να παρασχεθούν και να ληφθούν από τα μέρη, την αμοιβή των υπηρεσιών και τον τρόπο και τους όρους του διακανονισμού.

δ) οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για τη συναλλαγή και εκείνες που απαιτούνται για την ολοκλήρωση της συναλλαγής, μπορεί να επιμετρηθούν με αξιοπιστία.

Ο βαθμός ολοκλήρωσης μίας συναλλαγής μπορεί να προσδιοριστεί με μία ποικιλία μεθόδων. Η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τη μέθοδο που επιμετρά αξιόπιστα τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν. Αναλόγως της φύσης της συναλλαγής, οι μέθοδοι μπορεί να συμπεριλαμβάνουν αξιολογήσεις του εκτελεσθέντος έργου, υπηρεσίες εκτελεσθείσες μέχρι σήμερα, σε ποσοστό του συνόλου των υπηρεσιών που πρόκειται να εκτελεστούν ή την αναλογία των πραγματοποιηθεισών δαπανών μέχρι τη συγκεκριμένη ημερομηνία σε σχέση με το εκτιμώμενο συνολικό κόστος της συναλλαγής.

Τόκοι, Δικαιώματα και Μερίσματα

Το έσοδο που προκύπτει από την εκ μέρους τρίτων χρήση περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας, που δίδουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα αναγνωρίζεται όταν:

α) πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη, που συνδέονται με τη συναλλαγή, θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα.

β) το ποσό του εσόδου μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

Τα έσοδα θα πρέπει να αναγνωρίζονται με βάση τους εξής κανόνες:

α) οι τόκοι θα αναγνωρίζονται με τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου, καθώς παρατίθεται στο Δ.Λ.Π. 39.

β) τα δικαιώματα θα αναγνωρίζονται σύμφωνα με την αρχή των δουλευμένων εσόδων/εξόδων, ανάλογα με την ουσία της σχετικής σύμβασης και

γ) τα μερίσματα θα αναγνωρίζονται όταν οριστικοποιείται το δικαίωμα είσπραξής τους από τους μετόχους.

Όταν μία τοκοφόρος επένδυση ενσωματώνει, κατά την απόκτησή της, δουλευμένους τόκους, τότε η μεταγενέστερη είσπραξη τόκων κατανέμεται μεταξύ των προ της απόκτησης

και των μετά την απόκτηση περιόδων και ως έσοδο αναγνωρίζεται μόνον η μετά την απόκτηση αναλογία. Όταν διανέμονται μερίσματα από τα προ της απόκτησης συμμετοχών καθαρά κέρδη, τα μερίσματα αυτά εκπίπτουν από το κόστος αγοράς των χρεογράφων. Αν είναι δύσκολο να γίνει ένας τέτοιος επιμερισμός, χωρίς αυτός να είναι αυθαίρετος, τότε τα μερίσματα αναγνωρίζονται ως έσοδο, εκτός αν αντιπροσωπεύουν καθαρά την ανάκτηση ενός μέρους του κόστους των συμμετοχικών τίτλων.

Τα έσοδα από δικαιώματα δημιουργούνται σύμφωνα με τους όρους της σχετικής συμφωνίας και συνήθως αναγνωρίζονται με αυτήν τη βάση, εκτός αν με βάση την ουσιαστική πλευρά της συμφωνίας, είναι πιο σωστό να αναγνωρίζεται το έσοδο με κάποιον άλλο συστηματικό και ορθολογικό τρόπο.

Τα έσοδα αναγνωρίζονται μόνον όταν πιθανολογείται ότι θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη συναλλαγή. Όμως, όταν προκύπτει αβεβαιότητα γύρω από την εισπραξιμότητα ενός ποσού που ήδη συμπεριλήφθηκε στα έσοδα, το ανείσπρακτο ποσό ή το ποσό του οποίου η ανάκτηση έχει παύσει να είναι πιθανή, αναγνωρίζεται ως έξοδο μάλλον, παρά ως διόρθωση του ποσού που είχε αρχικά αναγνωριστεί στα έσοδα.

4.3.7.4 Γνωστοποιήσεις Εσόδων

Μία οικονομική οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί:

- α) τις λογιστικές πολιτικές που εφαρμόζει για την αναγνώριση των εσόδων, καθώς και τις μεθόδους προσδιορισμού του σταδίου ολοκλήρωσης των συναλλαγών, που αφορούν την παροχή υπηρεσιών
- β) το ποσό της κάθε σημαντικής κατηγορίας εσόδων, που έχουν αναγνωριστεί κατά τη διάρκεια της περιόδου, συμπεριλαμβανομένων των εσόδων που προκύπτουν από την πώληση αγαθών, την παροχή υπηρεσιών, τους τόκους, τα δικαιώματα, τα μερίσματα και
- γ) το ποσό των εσόδων που προκύπτει από ανταλλαγές αγαθών ή υπηρεσιών, το οποίο συμπεριλαμβάνεται σε κάθε σημαντική κατηγορία εσόδων.

4.3.7.5 Έσοδα και Διαχείριση Αποτελεσμάτων

Η παραποίηση του πραγματικού επιπέδου των εσόδων μπορεί να επιτευχθεί με:

- α) Μεταφορά μη δεδουλευμένων τόκων γραμματίων στους λογαριασμούς «Πωλήσεις» ή «Διάφορα Έσοδα».
- β) Υπολογιστικό προσδιορισμό των δικαιωμάτων από τις επιδοτήσεις εξαγωγών, τα οποία βεβαιώνονται σε επόμενες χρήσεις και σε διαφορετικά επίπεδα από τα προσδιορισθέντα.
- γ) Παράλειψη της απεικόνισης των μερισμάτων από «Συμμετοχές» στη χρήση που αφορούν.
- δ) Καταχώρηση επιστρεφόμενων τελών χαρτοσήμου εξαγωγών στη χρήση κατά την οποία εισπράττονται, αντί στη χρήση που βαρύνουν.

Η άσκηση της διαχείρισης των αποτελεσμάτων είναι πιο αυξημένη στις επιχειρήσεις, τα έσοδα των οποίων προσδιορίζονται με βάση την προσωρινή τιμή διάθεσης των προϊόντων τους. Η θετική ή αρνητική διαφορά μεταξύ του προσωρινού και του οριστικού τιμήματος πώλησης των προϊόντων απεικονίζεται στα Αποτελέσματα Χρήσης κατά την οποία οριστικοποιείται ή εισπράττεται το οριστικό τίμημα.

4.3.8. Ειδικοί Εσωτερικοί Λογιστικοί Χειρισμοί

4.3.8.1 Ειδικοί Εσωτερικοί Λογιστικοί Χειρισμοί και Διαχείριση Αποτελεσμάτων

1. Οριοθέτηση χρήσεων

α) Με την αναβολή της λογιστικοποίησης βέβαιων υποχρεώσεων, προσαυξήσεων τόκων, εκκαθαρισμένων φόρων, εισφορών ασφαλιστικών ταμείων κλπ., η οποία έχει ως αποτέλεσμα την επιβάρυνση:

- των δαπανών παραγωγής
- των λοιπών δαπανών
- των τόκων

β) Με χορήγηση εκπτώσεων σε μεταγενέστερη χρήση από εκείνη της πώλησης.

γ) Με επιβάρυνση των αποτελεσμάτων μίας χρήσεως με χαρτόσημο συμβάσεων, οι οποίες αφορούν μεταγενέστερες χρήσεις.

2. Ειδικοί χειρισμοί Λογιστικών Γεγονότων

α) Μεταφορά στο λογαριασμό Αποτελέσματα Χρήσης ολόκληρου του ποσού του λογαριασμού «Διαφορά εξ εκδόσεως μετοχών υπέρ το άρτιο» προκειμένου το ποσό αυτό να διατεθεί για την κάλυψη ζημίας χρήσεως.

β) Καταχώρηση ποσού που αφορά την υπεραξία από πώληση παγίων στην πίστωση του λογαριασμού «Κρατήσεις Διάφορες» αντί του λογαριασμού «Αποτελέσματα Χρήσεως».

γ) Χρέωση καταλογισμένων λογιστικών διαφορών στο λογαριασμό Πάγιου Ενεργητικού «Αναπροσαρμογή Αφορολόγητων Αποθεματικών» αντί των «Αποτελεσμάτων Χρήσεως».

δ) Χρέωση Έκτακτης Εισφοράς σε λογαριασμό του Ενεργητικού αντί των «Αποτελεσμάτων Χρήσεως».

ε) Καταχώρηση των αμοιβών του Διοικητικού Συμβουλίου στα Αποτελέσματα Χρήσης σε ζημιολόγο χρήση και στη Διάθεση των Κερδών σε κερδοφόρα χρήση.

στ) Μεταφορά των εσόδων από πώληση περιουσιακών στοιχείων τη μία χρήση στο λογαριασμό «Διάφορες Ωφέλειες» και την άλλη στη μείωση των δαπανών παραγωγής.

ζ) Συμψηφισμός της υπεραξίας από την εισφορά κλάδου της επιχείρησης και το υπόλοιπο του αποθεματικού με ζημιές των προηγούμενων χρήσεων και μεταφορά του υπολοίπου σε πίστωση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως.

η) Κάλυψη έκτακτης ζημίας χρήσης από τη διάθεση των κερδών χρήσης αντί καταχώρησης της στα Αποτελέσματα Χρήσης.

θ) Καταχώρηση έκτακτων αμοιβών προσωπικού, δωρεές και επιβαρύνσεις εισφορών στη διάθεση κερδών αντί στα Αποτελέσματα Χρήσης.

ι) Συμπερίληψη στην ανάλυση του λογαριασμού Αποτελέσματα Χρήσης και παρακρατητέου φόρου επί των διανεμόμενων μερισμάτων της χρήσης.

4.4 Τρόποι Εντοπισμού της Διαχείρισης Αποτελεσμάτων

Για τον εντοπισμό της άσκησης διαχείρισης των αποτελεσμάτων μέσω των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων έχει γίνει ευρέως η χρήση χρηματοοικονομικών δεικτών σε διάφορες μελέτες και έρευνες της επιστημονικής κοινότητας (Κατζαμάνης, 2007 - Spathis, 2002 - Magrath & Weld, 2002). Στη συνέχεια, παρατίθενται ενδεικτικοί τρόποι που μπορούν να χρησιμοποιήσουν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μίας επιχείρησης, προκειμένου να διαπιστώσουν, αν αυτή έχει παραποιήσει τα αποτελέσματα της. Ιδιαίτερη προσοχή θα πρέπει να δίνεται και στις παρατηρήσεις των ορκωτών ελεγκτών.

Κυκλοφορούν Ενεργητικό

Έρευνες έχουν συμπεράνει ότι οι επιχειρήσεις με παραπονημένες οικονομικές καταστάσεις εμφανίζουν το δείκτη του κεφαλαίου κίνησης προς το σύνολο του ενεργητικού με χαμηλή τιμή. Αυτό δείχνει ότι οι επιχειρήσεις αυτές παρουσιάζουν οικονομική στενότητα και πρόβλημα ρευστότητας και επομένως, δυσκολία ανταπόκρισης στις βραχυχρόνιες υποχρεώσεις τους.

Αποθέματα και Απαιτήσεις

Για τη διαπίστωση της ύπαρξης επισφαλών απαιτήσεων και απαξιωμένων αποθεμάτων που δεν έχουν λογιστικοποιηθεί, γίνεται η χρήση του δείκτη της μέσης περιόδου είσπραξης των απαιτήσεων (απατήσεις προς πωλήσεις) και της μέσης περιόδου αποθεματοποίησης (αποθέματα προς κόστος πωληθέντων), αντίστοιχα. Τα αποτελέσματα αυτών των δύο δεικτών πρέπει να συγκριθούν με τα αντίστοιχα των ανταγωνιστικών επιχειρήσεων και σε περίπτωση που είναι υψηλότερα, θα πρέπει να διερευνηθεί ο λόγος, καθώς επιχειρήσεις με παραπονημένα στοιχεία εμφανίζουν υψηλότερες απαιτήσεις, αλλά και υψηλότερα αποθέματα σε σχέση με αυτές που δεν έχουν αλλοιωμένα στοιχεία. Η ύπαρξη υψηλών αποθεμάτων δείχνει χαμηλή κυκλοφορία και είναι πιθανή μία παρέμβαση, κατά την απογραφή τους, για λόγους βελτίωσης των αποτελεσμάτων. Επίσης, θα πρέπει να γίνεται σύγκριση των απαιτήσεων και των ταμειακών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες με τα έσοδα και τα κέρδη των επιχειρήσεων. Όταν οι απαιτήσεις αυξάνονται πιο γρήγορα από τα έσοδα, τότε αυτό θα μπορούσε να είναι αποτέλεσμα της παραποίησης των αποτελεσμάτων μίας επιχείρησης με την καταγραφή εικονικών πωλήσεων ή μεγεθυμένων εσόδων και εισπρακτέων λογαριασμών.

Προβλέψεις Επισφαλών Απαιτήσεων

Ο λογαριασμός των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την αλλοίωση της ορθής εικόνας των οικονομικών καταστάσεων. Η αύξηση των απαιτήσεων, που δεν αντιστοιχεί αναλόγως στις προβλέψεις, θα μπορούσε να είναι αποτέλεσμα της προγενέστερης αναγνώρισης εσόδων ή της σκόπιμης υποτίμησης διακρατημένων διαθεσίμων για επισφαλείς απαιτήσεις ή της καταγραφής εικονικών εσόδων.

Ασώματες Ακινητοποιήσεις

Όσο μεγαλύτερος είναι ο λογαριασμός των ασώματων ακινητοποιήσεων, ή αλλιώς των άυλων παγίων, τόσο θα πρέπει να διερευνάται αυτό το γεγονός, καθώς ο λογαριασμός αυτός αποτελεί συχνά μία κοινή πρακτική διαχείρισης των αποτελεσμάτων.

Αποσβέσεις

Αν οι αποσβέσεις είναι χαμηλότερες από αυτές της προηγούμενης χρήσης ή είναι πολύ χαμηλότερες ως ποσοστό επί των παγίων, τότε υπάρχει το ενδεχόμενο να μην έχει γίνει ο υπολογισμός του συνόλου των αποσβέσεων που είναι απαιτούμενο από τη νομοθεσία.

Τόκοι

Κατά τον υπολογισμό του μέσου επιτοκίου, διαιρείται το ύψος των χρεωστικών τόκων με το μέσο ύψος των τραπεζικών υποχρεώσεων της επιχείρησης. Αν αυτό το αποτέλεσμα είναι χαμηλότερο από το μέσο επιτόκιο της αγοράς, τότε θα πρέπει να εξεταστεί αν οι τόκοι είναι κεφαλαιοποιημένοι ή δεν έχουν λογιστικοποιηθεί.

Ίδια Κεφάλαια

Ακόμη, θα πρέπει να εξετάζεται η αιτία που παρόλο μία επιχείρηση παρουσιάζει κερδοφόρο αποτέλεσμα, τα ίδια κεφάλαια υπέστησαν μείωση ή αύξηση μικρότερη απ' όσο θα έπρεπε.

Δανεισμός και Υποχρεώσεις

Το ύψος του τραπεζικού δανεισμού και των υποχρεώσεων μπορεί να αποτελεί δείγμα άσκησης της διαχείρισης των αποτελεσμάτων. Μία επιχείρηση είναι ευκολότερο να επηρεάσει την κερδοφορία της, από τη ρευστότητα της και τις υποχρεώσεις της. Έχει διαπιστωθεί ότι οι επιχειρήσεις που διαχειρίζονται τα οικονομικά τους στοιχεία, εμφανίζουν υψηλές μέσες τιμές δανειακής επιβάρυνσης (σύνολο υποχρεώσεων προς σύνολο ενεργητικού και σύνολο υποχρεώσεων προς ίδια κεφάλαια), έναντι εκείνων που δεν εφαρμόζουν τέτοιες πρακτικές. Επομένως, αν μία επιχείρηση εμφανίζει μικρά κέρδη με υψηλές τραπεζικές υποχρεώσεις, οι οποίες συνεχώς αυξάνονται, θα πρέπει να εξεταστεί αυτό το γεγονός.

Αποθεματικά

Τα αποθεματικά διακρατούνται από τα διανεμητέα κέρδη και χρησιμοποιούνται για να χρηματοδοτήσουν την ανάπτυξη και την επέκταση της επιχείρησης. Τα αποθεματικά καθορίζονται, πριν γίνουν γνωστές οι ανάγκες για τη χρήση τους και ως εκ τούτου απαιτούν ενημερωμένες αποφάσεις από την πλευρά των διοικητικών στελεχών για τον προσδιορισμό του ύψους τους, αλλά για τον ίδιο λόγο μπορεί να αποτελέσουν το μέσο του επηρεασμού των αποτελεσμάτων μίας επιχείρησης. Τα αποθεματικά αυτά μπορεί να χρησιμοποιηθούν μελλοντικά για να επιτύχουν την εξομάλυνση του οικονομικού της αποτελέσματος σε χρήσεις που εμφανίζει μειωμένα κέρδη.

Εξαγορές

Οι συνθήκες κάτω από τις οποίες πραγματοποιείται μία εξαγορά, θα πρέπει να διερευνώνται διεξοδικά. Οι επιχειρήσεις είναι δυνατόν να προσπαθήσουν να αναζητήσουν επιχειρηματικούς συνδυασμούς, τους οποίους θα μπορούν να χρησιμοποιήσουν, ώστε να ενισχύσουν τη δημιουργία επιπλέον αποθεματικών. Όταν δεν είναι προφανές το επιχειρηματικό όφελος για αυτές τις εξαγορές, θα πρέπει να εξετάζεται η συναλλαγή αυτή, ειδικά, αν δημιουργούνται επιπλέον δαπάνες αναδιάρθρωσης ή αποθεματικά, εκτός από την απαιτούμενη μεταβίβαση.

Καθαρά Κέρδη

Οι δείκτες καθαρά κέρδη προς σύνολο ενεργητικού και καθαρά κέρδη προς πωλήσεις για τις επιχειρήσεις που ασκούν διαχείριση των αποτελεσμάτων τους, δίνουν χαμηλότερες τιμές σε σύγκριση με τις αντίστοιχες αυτών που δεν ασκούν. Συνεπώς, οι επιχειρήσεις με χαμηλή αποδοτικότητα σε σχέση με το ενεργητικό και τις πωλήσεις υποκινούνται για παραποίηση του οικονομικού τους αποτελέσματος είτε αυξάνοντας τα έσοδα είτε μειώνοντας τα έξοδα. Επίσης, θα πρέπει να διερευνώνται οι λογιστικές πρακτικές των επιχειρήσεων σε περίπτωση που οι επιχειρήσεις ανταποκρίνονται συνεχώς και με ακρίβεια στις προβλέψεις των χρηματοοικονομικών αναλυτών, καθώς αυτό μπορεί να υποκρύπτει την άσκηση διαχείρισης των αποτελεσμάτων από την πλευρά των επιχειρήσεων στην προσπάθεια τους να προστατεύσουν τη φήμη τους και συνεπώς, την αξία των μετοχών τους.

Ταμειακές Ροές

Η μη αντιστοίχιση των ταμειακών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες με των κερδών αποτελεί ένα από τα πιο εμφανή στοιχεία λανθασμένης αναγνώρισης των εσόδων μίας επιχείρησης. Αν τα έσοδα αναγνωρίζονται σύμφωνα με το εφαρμοζόμενο λογιστικό πλαίσιο, τότε οι ταμειακές ροές θα πρέπει να ακολουθούν την πορεία τους. Μετά την ολοκλήρωση του επιχειρηματικού κύκλου, θα πρέπει τα χρηματικά διαθέσιμα να μπορούν να χρησιμοποιηθούν για επανεπένδυση από την επιχείρηση. Όταν οι ταμειακές ροές υπολείπονται σημαντικά των εσόδων, αυτό θα μπορούσε να οφείλεται στο γεγονός ότι οι επιχειρήσεις αυξάνουν τα έσοδα τους, αναγνωρίζοντας πωλήσεις πριν την ολοκλήρωση τους ή εικονικές πωλήσεις.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ 4^{ΟΥ} ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

- Ευθύμογλου Π., 2001, Χρηματοοικονομική Λογιστική, Πειραιάς
- Ευθύμογλου Π. & Λαζαρίδης Ι., 2000, Χρηματοοικονομική Ανάλυση Λογιστικών Καταστάσεων, Τεύχος Α, Πειραιάς
- Καζαντζής Χ., 2006, Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μία Συστηματική Προσέγγιση Ενοιών, Αρχών και Προτύπων, Business Plus, Πειραιάς
- Κατzaamάνης Σ., Ιούλιος - Αύγουστος 2007, Τρόποι «Διάγνωσης» των Λογιστικών Παρεμβάσεων, Χρήμα, σελ. 70-71
- Μπαλλάς Α., Νοέμβριος 2004, Πανεπιστημιακές Παραδόσεις Χρηματοοικονομικής Λογιστικής, Πανεπιστήμιο Πειραιά
- Πρωτοψάλτης Ν., Ιανουάριος 2009, Διαρκής Κωδικοποίηση Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Διερμηνειών, Συνεργαζόμενοι Ορκωτοί Ελεγκτές Α.Ε., Αθήνα
- Σπαθής Χ., Σεπτέμβριος 2002, Εμπειρική Διερεύνηση της Παραποίησης Οικονομικών Καταστάσεων, Λογιστής, Τεύχος 570, σελ. 1286-1294
- Baralexis S., 2004, Creative Accounting in Small Advancing Countries: The Greek Case, Managerial Auditing Journal, Vol. 19 No. 3, pp. 440-461
- Garrison R. & Noreen E., 2005, Διοικητική Λογιστική, Εκδόσεις Κλειδάριθμος
- Iatridis G. & Dimitras A., 2013, Financial Crisis and Accounting Quality: Evidence from Five European Countries, Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting, Vol. 29, pp. 154-160
- Karampinis N. & Hevas D., 2013, Effects of IFRS Adoption on Tax-Induced Incentives for Financial Earnings Management: Evidence from Greece, The International Journal of Accounting, Vol. 48, pp. 218-247
- Karampinis N. & Hevas D., 2011, Mandating IFRS in an Unfavorable Environment: The Greek Experience, The International Journal of Accounting, Vol. 46 (3), pp. 304-332

Tsalavoutas I., André P. & Evans L., 2012, The Transition to IFRS and the Value Relevance of Financial Statements in Greece, *The British Accounting Review*, Vol. 44, pp. 262-277

Tsalavoutas I. & Evans L., 2010, Transition to IFRS in Greece: Financial Statement Effects and Auditor Size, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 25 No. 8, pp. 814-842

Tsipouridou M. & Spathis C., 2012, Earnings Management and the Role of Auditors in an Unusual IFRS Context: The Case of Greece, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 21, pp. 62-78

Tzovas C., 2006, Factors Influencing a Firm's Accounting Policy Decisions When Tax Accounting and Financial Accounting Coincide, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21(4), pp. 372-386

Spathis C., 2002, Detecting False Financial Statements Using Published Data: Some Evidence from Greece, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 17/4, pp.179-191

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στην παρούσα διπλωματική εργασία επιχειρήθηκε η προσέγγιση του θέματος της διαχείρισης των αποτελεσμάτων και η παρουσίαση του τρόπου με τον οποίο τα Ελεγκτικά Πρότυπα συμβάλλουν στον εντοπισμό και την αποτροπή της χρήσης των εφαρμοζόμενων πρακτικών από τις επιχειρήσεις, για την παραποίηση των οικονομικών τους καταστάσεων και συνεπώς, του οικονομικού τους αποτελέσματος. Η εργασία αυτή αποτελεί ένα βήμα στη διαδικασία απόκτησης μιας συνολικής εικόνας για τα κίνητρα που επηρεάζουν τις επιλογές της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των επιχειρήσεων, καθώς και τις πρακτικές και τις λογιστικές επιλογές που εφαρμόζονται για να επιτευχθεί ο στόχος της διαχείρισης των αποτελεσμάτων τους.

Τα μεγάλα εταιρικά σκάνδαλα στον τομέα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που έχουν αποκαλυφθεί την τελευταία δεκαετία, κατέδειξαν αναγκαίο το λογιστικό έλεγχο για την εξασφάλιση της αξιοπιστίας και της εγκυρότητας των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Συνεπώς, για την αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της διαχείρισης των αποτελεσμάτων απαιτείται η εξασφάλιση της υψηλής ποιότητας των χρηματοοικονομικών δεδομένων των επιχειρήσεων. Η συμβολή της Ελεγκτικής επιστήμης στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση είναι αδιαμφισβήτητη, καθώς στοχεύει στη βελτίωση της ποιότητας του υποχρεωτικού ελέγχου των επιχειρήσεων με τη δημιουργία ενός σύγχρονου κανονιστικού πλαισίου ελεγκτικών προτύπων, το οποίο να εξασφαλίζει την εφαρμογή των κατάλληλων διαδικασιών κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.

Επομένως, ο έλεγχος, με την ορθή χρήση του ελεγκτικού πλαισίου προτύπων, παρέχει υψηλού επιπέδου διασφάλιση ότι οι ελεγχθείσες οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη και παραλείψεις και παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της επιχείρησης. Τα Ελεγκτικά Πρότυπα αποτελούν τις κατευθυντήριες γραμμές που ακολουθούν οι ελεγκτές κατά την εκτέλεση του δημοσιονομικού ελέγχου των χρηματοοικονομικών πληροφοριών και επίσης, αποτελούν τα κριτήρια ή τα σημεία αναφοράς, βάσει των οποίων αξιολογείται η ποιότητα των αποτελεσμάτων του ελέγχου.

Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα έχουν διαμορφωθεί στα πλαίσια που προδιαγράφονται από τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα και πρόθεση των αρμόδιων φορέων είναι να μεταβάλλονται συνεχώς, ώστε να εξασφαλίζεται η συμμόρφωσή τους με αυτά. Από την

ανάλυση έγινε εμφανές ότι τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα παρουσιάζουν ομοιότητες στα θέματα, τα οποία προσεγγίζουν, σε σχέση με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, όμως υστερούν σημαντικά στην ανάλυση και την καθοδήγηση που παρέχουν σε σχέση με αυτά. Για το λόγο αυτό, παρέχεται η δυνατότητα στους ελεγκτές να ασκούν επικουρική επίκληση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων είτε για σκοπούς ερμηνείας είτε για σκοπούς συμπλήρωσης των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων, με απώτερο σκοπό την εφαρμογή ενός ομοιόμορφου και καθολικού συστήματος ελέγχου, το οποίο να ανταποκρίνεται σε προδιαγραφές διεθνούς αναγνώρισης και παραδοχής. Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα αποτελούν ένα ολοκληρωμένο πλαίσιο κανόνων και διαδικασιών για τη διεξαγωγή της ελεγκτικής διαδικασίας και υπόκεινται σε συνεχή αναμόρφωση, ώστε να αυξάνεται η ποιότητα των ελεγχθεισών οικονομικών καταστάσεων. Το κάθε πρότυπο έχει συγκεκριμένη διάρθρωση, με λεπτομερή αναφορά στο πεδίο εφαρμογής του και τις απαιτήσεις του από τον ελεγκτή, ώστε να παρέχει την καλύτερη δυνατή καθοδήγηση στους ελεγκτές κατά τη διεξαγωγή του έργου τους.

Παρ' όλα αυτά, πολλές επιχειρήσεις, όπως έχει αποδειχθεί από πλήθος ερευνών, επιλέγουν να παραποιήσουν το οικονομικό τους αποτέλεσμα, άλλες σε μικρότερο κι άλλες σε μεγαλύτερο βαθμό. Αυτό το επιτυγχάνουν, κυρίως, με την αλλοίωση των οικονομικών τους λογαριασμών και κάνοντας χρήση πρακτικών που επιτρέπονται από το πλαίσιο των λογιστικών προτύπων, με σκοπό να παρουσιάσουν βελτιωμένη αποδοτικότητα. Τα κίνητρα που μπορεί να ωθήσουν τα διοικητικά στελέχη στην άσκηση της διαχείρισης των αποτελεσμάτων μίας επιχείρησης είναι ποικίλα και μπορεί να προέρχονται από τις συμβατικές της υποχρεώσεις, τη λειτουργία της κεφαλαιαγοράς και το ρυθμιστικό πλαίσιο της λειτουργίας της.

Οι πρακτικές διαχείρισης των αποτελεσμάτων έχουν ευρύ πεδίο εφαρμογής, ειδικά όσον αφορά την παραποίηση των λογαριασμών. Η διαχείριση αποτελεσμάτων είναι εμπρόθεσμη ή μεταχρονολογημένη αναγνώριση των δαπανών ή των εσόδων μίας επιχείρησης μέσω λειτουργικών ή λογιστικών πρακτικών και συνηθέστερες παραποιήσεις είναι η υπερτίμηση των στοιχείων του ενεργητικού, των πωλήσεων και των κερδών ή η υποτίμηση των υποχρεώσεων, των εξόδων ή των ζημιών με σκοπό την επίτευξη του επιθυμητού οικονομικού αποτελέσματος. Η κατηγοριοποίηση των ακολουθούμενων πρακτικών από τις επιχειρήσεις είναι η Λογιστική Κάθαρση, η Δημιουργική Λογιστική μέσω της Εξαγοράς Επιχειρήσεων, τα Δημιουργούμενα Αποθεματικά, η Ουσιαστικότητα και η Αναγνώριση Εσόδων. Όπως παρουσιάστηκε αναλυτικά, είναι εφικτός ο εντοπισμός και η

αντιμετώπιση των παραπάνω πρακτικών μέσω των ισχυόντων Ελεγκτικών Προτύπων σε ικανοποιητικό βαθμό. Όμως, επειδή τα διοικητικά στελέχη εφευρίσκουν συνεχώς νέες μεθόδους παραποίησης των στοιχείων που περιέχονται στις οικονομικές καταστάσεις, οι αρμόδιοι εθνικοί και διεθνείς φορείς θα πρέπει να επιδιώκουν τη συνεχή βελτίωση του λογιστικού και ελεγκτικού πλαισίου, ώστε να είναι δυνατή η αποτελεσματική αποτροπή της χρήσης αυτού του είδους των μεθόδων. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί μόνο με τη συνεχή παρακολούθηση των διαφοροποιήσεων και των εξελίξεων των εφαρμοζόμενων πρακτικών από τις επιχειρήσεις, με την κατάλληλη προσαρμογή των λογιστικών και των ελεγκτικών προτύπων και με την παροχή μίας ολοκληρωμένης και αναλυτικής καθοδήγησης του τρόπου χρήσης τους, ώστε να αυξάνεται η αποτελεσματικότητά τους και να υπάρχουν όσο το δυνατόν λιγότερα περιθώρια παρερμηνείας τους.

Η διαχείριση αποτελεσμάτων στην Ελλάδα είναι ένα υπαρκτό φαινόμενο, το οποίο όμως, δεν έχει αναλυθεί επαρκώς και σε ικανοποιητικό βαθμό από την επιστημονική κοινότητα. Το οικονομικό περιβάλλον της Ελλάδας είναι ιδιαίτερο λόγω της οικονομικής κρίσης, στην οποία υπόκειται τα τελευταία χρόνια, αλλά και λόγω της δημοσιονομικής προσαρμογής που συνεπάγεται η οικονομική βοήθεια που έχει λάβει από την Ευρωπαϊκή Ένωση, τη Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα και το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο, προκειμένου να καταστεί βιώσιμο το δημόσιο χρέος της. Το νέο οικονομικό περιβάλλον έχει ωθήσει τις επιχειρήσεις να κάνουν σημαντικές αναπροσαρμογές στη λειτουργική τους δραστηριότητα, ώστε να μπορέσουν να ανταπεξέλθουν και να συνεχίσουν τη δραστηριότητα τους. Επίσης, η διερεύνηση των οικονομικών τους καταστάσεων δείχνει μία τάση για παραποίηση των οικονομικών τους στοιχείων για να ενισχύσουν την εικόνα της οικονομικής τους θέσης. Επομένως, η οικονομική κατάσταση στη χώρα έχει σαφώς διογκώσει το φαινόμενο της διαχείρισης των αποτελεσμάτων των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, στην προσπάθεια τους να εμφανίσουν βελτιωμένη τη μείωση της κερδοφορίας και της ρευστότητας τους και να διευκολύνουν το δανεισμό τους.

Ακόμη, όμως, και πριν την οικονομική κρίση, η Ελλάδα ήταν συχνά στο επίκεντρο λόγω της μη ικανοποιητικής ποιότητας της χρηματοοικονομικής αναφοράς των ελληνικών επιχειρήσεων. Το πρόβλημα αυτό επιχειρήθηκε να διορθωθεί με την υποχρεωτική χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από την 1^η Ιανουαρίου 2005, αντί του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου που εφαρμοζόταν μέχρι τότε και θεωρούταν ότι παρείχε πολλά περιθώρια επιλογών και υποκειμενικής κρίσης. Παρ' όλα αυτά, οι ρυθμιστικοί και ελεγκτικοί μηχανισμοί της χώρας θεωρούνται αναποτελεσματικοί και το γεγονός αυτό,

συμβάλλει ακόμα περισσότερο στην εφαρμογή πρακτικών διαχείρισης των αποτελεσμάτων μέσω της εκμετάλλευσης των περιθωρίων και των αδυναμιών των λογιστικών προτύπων, αλλά και μέσω της παραβίασης τους, καθώς δεν τίθενται σε εφαρμογή η αντίστοιχη νομοθεσία για αυτές.

Τα κυριότερα κίνητρα για την εφαρμογή πρακτικών διαχείρισης αποτελεσμάτων από ελληνικές επιχειρήσεις έχει ευρεθεί ότι είναι η ζήτηση για εξωτερική χρηματοδότηση με υπερτίμηση των κερδών, για τις μεγαλύτερες επιχειρήσεις, και η μείωση του ύψους της φορολόγησης με υποτίμηση των κερδών, για τις μικρότερες επιχειρήσεις. Όμως, η τεχνητή αύξηση των κερδών, ώστε να επιτευχθεί υψηλότερη εξωτερική χρηματοδότηση, συνεπάγεται αντίστοιχα αυξημένες φορολογικές συνέπειες για τις επιχειρήσεις που την εφαρμόζουν. Επομένως, αναλόγως τους στόχους και τις επιδιώξεις της, η κάθε επιχείρηση ασκεί εμπρόθεσμη ή μεταχρονολογημένη αναγνώριση των δαπανών ή των εσόδων της για να επιτύχει το επιθυμητό ύψος του οικονομικού της αποτελέσματος. Αυτά τα ευρήματα έχουν σημαντικό αντίκτυπο στις αποφάσεις και τις ενέργειες των επενδυτών, των δανειστών, των ελεγκτών και των ρυθμιστικών αρχών.

Η διεξαχθείσα ανάλυση παρουσίασε μία ποικιλία λογιστικών επιλογών που χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις που παραποιούν τα οικονομικά τους στοιχεία. Οι κυριότεροι λογαριασμοί που υπόκεινται σε αλλοίωση είναι οι αποσβέσεις των παγίων, οι προβλέψεις, τα αποθέματα και το κόστος παραγωγής, το ενεργητικό (και, κυρίως, το κυκλοφορούν), οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις, οι συναλλαγές σε ξένο συνάλλαγμα, τα έσοδα και οι ειδικοί εσωτερικοί λογιστικοί χειρισμοί. Για κάθε μία από αυτές τις κατηγορίες λογαριασμών παρουσιάστηκαν αναλυτικά το εννοιολογικό τους πλαίσιο, οι γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνονται για αυτούς από τις επιχειρήσεις στις δημοσιευμένες καταστάσεις τους με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οι πιο συχνά εφαρμοζόμενοι τρόποι παραποίησης τους. Η παραπάνω ανάλυση και τα αντίστοιχα αποτελέσματα ερευνών, θα πρέπει να αποτελούν για τις ρυθμιστικές και ελεγκτικές αρχές, τη βάση για την επικέντρωση των προσπαθειών τους στην αποτροπή της εφαρμογής αυτών των πρακτικών. Επίσης, οι αρμόδιοι διεθνείς και εθνικοί φορείς θα πρέπει να μεταβάλλουν συνεχώς τα ελεγκτικά πρότυπα, ώστε αυτά να ανταποκρίνονται στις εξελίξεις των χρησιμοποιούμενων πρακτικών, να αφήνουν μικρά περιθώρια υποκειμενικών επιλογών στους συντάκτες των οικονομικών καταστάσεων και, σε περίπτωση ύπαρξης παρερμηνειών, να γίνεται επαναδιατύπωση των προτύπων με σαφήνεια. Με αυτόν τον τρόπο αντιμετώπισης, θα επιτυγχάνεται η υψηλή ποιότητα και η αποτελεσματικότητα του ελεγκτικού πλαισίου προτύπων.

Η επίκαιρη και ανανεωμένη βιβλιογραφία προσθέτει γνώση και πληροφορίες σχετικά με τα κίνητρα των διοικητικών στελεχών και τις σύγχρονες και εξελιγμένες πρακτικές διαχείρισης αποτελεσμάτων που χρησιμοποιούνται. Οι πρακτικές αυτές συνεχώς μεταβάλλονται, καθώς οι επιχειρήσεις εφευρίσκουν νέες μεθόδους για να επιτύχουν την παραποίηση των στοιχείων που περιέχονται στις οικονομικές τους καταστάσεις. Επομένως, κάθε άρθρο και έρευνα που προσπαθεί να κάνει μία νέα προσέγγιση του θέματος, συνεισφέρει σημαντικά στην υπάρχουσα βιβλιογραφία, καθώς το θέμα της διαχείρισης των αποτελεσμάτων είναι συνεχώς εξελισσόμενο και η απόλυτη αποτροπή του δεν είναι εφικτό να επιτευχθεί. Τα διοικητικά στελέχη θα χρησιμοποιούν συνεχώς νέες μεθόδους παραποίησης της χρηματοοικονομικής αναφοράς, προκειμένου να παρουσιάσουν μία βελτιωμένη οικονομική θέση της επιχείρησής τους, μέσω της εκμετάλλευσης των περιθωρίων των λογιστικών προτύπων ή της παραβίασής τους, καθώς τα κίνητρα για αυτή τη συμπεριφορά είναι πολλά και δελεαστικά.

Στην Ελλάδα, όπως έχει ήδη αναφερθεί, η βιβλιογραφία επί του θέματος είναι περιορισμένη και κάθε άρθρο και έρευνα προσθέτει σημαντική πληροφόρηση για τον τρόπο άσκησης τέτοιου είδους πρακτικών από τις ελληνικές επιχειρήσεις. Ειδικά, για την οικονομική περίοδο που διέρχεται η χώρα, η χρήση πρακτικών για την παραποίηση των οικονομικών τους στοιχείων αυξάνεται, καθώς οι επιχειρήσεις βρίσκονται υπό αβεβαιότητα και προσπαθούν να μετριάσουν τις αρνητικές επιπτώσεις της κρίσης στα οικονομικά δεδομένα που δημοσιεύουν. Καταβάλλουν προσπάθειες για να αποκρύψουν τη μη επάρκεια ή την έλλειψη των διοικητικών στελεχών και να επηρεάσουν τις αντιλήψεις και τις προσδοκίες των επενδυτών κατά θετικό τρόπο.

Επιπλέον εμπειρική διερεύνηση θα μπορούσε να πραγματοποιηθεί για να αποκτηθεί μία πιο ολοκληρωμένη εικόνα των παραγόντων που αποτελούν κίνητρα και επηρεάζουν τις αποφάσεις των επιχειρήσεων σχετικά με τις ακολουθούμενες λογιστικές επιλογές τους. Συγκεκριμένα, θα μπορούσε να διεξαχθεί μία έρευνα σχετικά με τον τρόπο που τα φορολογικά ζητήματα και η εξωτερική χρηματοδότηση αλληλεπιδρούν με τις λογιστικές πολιτικές των επιχειρήσεων και διαμορφώνουν τις επιλογές τους, ώστε να επιτύχουν να παρουσιάσουν το οικονομικό αποτέλεσμα που επιθυμούν. Αυτή η έρευνα θα μπορούσε να αποτελέσει ένα σημαντικό οδηγό για τις αρμόδιες αρχές, προκειμένου να μπορέσουν να αντιμετωπίσουν και να αποτρέψουν τέτοιου είδους συμπεριφορές.

Μία άλλη πρόταση για περαιτέρω έρευνα, θα μπορούσε να είναι σχετικά με τις επιπτώσεις της οικονομικής κρίσης, από την οποία διέρχεται η χώρα τα τελευταία χρόνια, στην

ποιότητα της χρηματοοικονομικής αναφοράς, καθώς επίσης, αν οι επιχειρήσεις έχουν εφεύρει νέους τρόπους αξιοποίησης ή παραβίασης της νομοθεσίας. Η χρησιμότητα τέτοιου είδους ερευνών για τις ρυθμιστικές και ελεγκτικές αρχές είναι σημαντική, καθώς θα αποτελέσουν μία κατευθυντήρια γραμμή για τη βελτίωση των λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων, ώστε να επιτευχθεί η μείωση της παραποίησης των οικονομικών στοιχείων και η αύξηση της ποιότητας των δημοσιευμένων πληροφοριών υπό το πρίσμα της κρίσης.

Επίσης, περαιτέρω έρευνα θα μπορούσε να προβεί σε ανάλυση του περιεχομένου των εκθέσεων ελέγχου των ελληνικών επιχειρήσεων, οι οποίες, όπως έχει αναφερθεί, θεωρείται ότι δεν περιέχουν σαφή διάκριση στην έκφραση γνώμης του ελεγκτή, σχετικά με τα χαρακτηριστικά, τη μορφή και το περιεχόμενο που θα πρέπει να έχουν οι εκθέσεις ελέγχου, προκειμένου να παρέχουν πιο ουσιαστικές εξηγήσεις για τα αποτελέσματα της ελεγκτικής διαδικασίας και να παρέχουν καλύτερη πληροφόρηση σχετικά με την ύπαρξη περιπτώσεων διαχείρισης αποτελεσμάτων στις ελεγχθείσες επιχειρήσεις.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ

Ελληνική Βιβλιογραφία

A

Αλεξάκης Χ. & Ξανθάκης Μ., 2007, Χρηματοοικονομική Ανάλυση Επιχειρήσεων, Σταμούλης, Αθήνα

Απόστολος Α. Μπαλλάς, Νοέμβριος 2004, Πανεπιστημιακές Παραδόσεις Χρηματοοικονομικής Λογιστικής, Πανεπιστήμιο Πειραιά

E

Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 02 Οκτωβρίου 2003, Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο - Ενίσχυση του Υποχρεωτικού Λογιστικού Ελέγχου των Επιχειρήσεων στην Ευρωπαϊκή Ένωση, Αριθ. 236 της 02/10/2003, σελ. 0002 – 0013

Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 15 Νοεμβρίου 2000, Σύσταση της Επιτροπής Σχετικά με τη Διασφάλιση της Ποιότητας του Υποχρεωτικού Λογιστικού Ελέγχου στην Ευρωπαϊκή Ένωση - Ελάχιστες Υποχρεώσεις, Αριθ. L 091 της 31/03/2001, σελ. 0091 – 0097

Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 2004, Πρόταση Οδηγίας του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου για τον Υποχρεωτικό Έλεγχο των Ετήσιων και των Ενοποιημένων Λογαριασμών και για την Τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου

Ευθύμογλου Π., 2001, Χρηματοοικονομική Λογιστική, Πειραιάς

Ευθύμογλου Π., Λαζαρίδης Ι., 2000, Χρηματοοικονομική Ανάλυση Λογιστικών Καταστάσεων, Τεύχος Α, Πειραιάς

Εφημερίδα της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας, 2 Μαρτίου 2011, Τεύχος Πρώτο, Αρ. Φύλλου 30, Προεδρικό Διάταγμα Υπ' Αριθμ. 15: Περί Ορισμού του Περιεχομένου και

του Χρόνου Έναρξης της Εφαρμογής της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης, Άρθρο 1

Εφημερίδα της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας, 22 Οκτωβρίου 2004, Τεύχος Δεύτερο, Αρ. Φύλλου 1589, Αριθ. ΕΛΤΕ 483/04: Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα

Κ

Καζαντζής Χ., 2006, Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μία Συστηματική Προσέγγιση Ενοιών, Αρχών και Προτύπων, Business Plus, Πειραιάς

Π

Πρωτοψάλτης Ν., 2001, Γενικός Οδηγός Προγράμματος Ελέγχου, Έκδοση ΣΟΛ Α.Ε.

Πρωτοψάλτης Ν., Ιανουάριος 2009, Διάρκης Κωδικοποίηση Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Διερμηνειών, Συνεργαζόμενοι Ορκωτοί Ελεγκτές Α.Ε., Αθήνα

Σ

Σπαθής Χαράλαμπος, Σεπτέμβριος 2002, Εμπειρική Διερεύνηση της Παραποίησης Οικονομικών Καταστάσεων, Λογιστής, Τεύχος 570, σελ. 1286-1294

Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, 2008, Βασικές Οδηγίες Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (Δ.Ε.Π.), Αθήνα

Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, 2010, Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας, Αθήνα

Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, 1999, Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα και Επαγγελματική Δεοντολογία, Αθήνα

Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία

A

Alali Fatima & Jaggi Bikki, 2011, Earnings Versus Capital Ratios Management: Role of Bank Types and SFAS 114, *Review of Quantitative Finance and Accounting*, Vol. 36, Issue 1, pp. 105-132

Albrecht, Stice, Stice & Swain, 2010, *Accounting: Concepts and Applications*, 11th Edition, South-Western College Pub

Amat O., Blake J. & Dowds J., December 1999, The Ethics of Creative Accounting, *Journal of Economic Literature*

Arthur Levitt, September 1998, The "Numbers Game", NYU Center For Law And Business, New York

B

Baralexis Spyros, 2004, Creative Accounting in Small Advancing Countries: The Greek Case, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19 No. 3, pp. 440-461, Emerald Group Publishing Limit

Beaver W., McNichols M. & Nelson K., August 2003, Management of the Loss Reserve Accrual and the Distribution of Earnings in the Property-Casualty Insurance Industry, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 35, Issue 3, pp. 347-376

Bergstresser D. & Philippon T., June 2006, CEO Incentives and Earnings Management, *Journal of Financial Economics*, Vol. 80, Issue 3, pp. 511-529

Bova F., Spring 2013, Labor Unions and Management's Incentive to Signal a Negative Outlook, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 30, No. 1, pp. 14-41

Brown L. & Pinello A., December 2007, To What Extent Does the Financial Reporting Process Curb Earnings Surprise Games?, *Journal of Accounting Research*, Vol. 45, No. 5

Burgstahler D. & Eames M., June-July 2006, Management of Earnings and Analysts' Forecasts to Achieve Zero and Small Positive Earnings Surprises, *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 33, Issue 5-6, pp. 633-652

C

Chang Ruey-Dang, Shen Wen-Hua & Fang Chun-Ju, March 2008, Discretionary Loan Loss Provisions and Earnings Management for the Banking Industry, *International Business & Economics Research Journal*, Vol. 7, Number 3

Chi J. & Gupta M., 2009, Overvaluation and Earnings Management, *Journal of Banking & Finance*, Vol. 33(9), pp. 1652-1663

Cohen D. & Zarowin P., 2010, Accrual-Based and Real Earnings Management Activities Around Seasoned Equity Offerings, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 50, pp. 2-19

Cornett M., Marcus A. & Tehranian H., February 2008, Corporate Governance and Pay-for-Performance: The Impact of Earnings Management, *Journal of Financial Economics*, Vol. 87, Issue 2, pp. 357-373

D

DuCharme L., Malatesta P. & Sefcik S., January 2004, Earnings Management, Stock Issues and Shareholder Lawsuits, *Journal of Financial Economics*, Vol. 71, Issue 1, pp. 27-49

G

Garrison Ray & Noreen Eric, 2005, Διοικητική Λογιστική, Εκδόσεις Κλειδάριθμος

Gaver J. & Paterson J., September 2004, Do Insurers Manipulate Loss Reserves to Mask Solvency Problems?, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 37, Issue 3, pp. 393-416

Gill-de-Albornoz B. & Illueca M., March 2005, Earnings Management Under Price Regulation: Empirical Evidence from the Spanish Electricity Industry, *Energy Economics*, Vol. 27, Issue 2, pp. 279-304

Graham J., Harvey C. & Rajgopal S., 2005, The Economic Implications of Corporate Financial Reporting, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 40, pp. 3-73

H

Hanlon M. & Heitzman S., December 2010, A Review of Tax Research, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 50, Issues 2-3, pp. 127-178

Hazarika S., Karpoff J. & Nahata R., April 2012, Internal Corporate Governance, CEO Turnover and Earnings Management, *Journal of Financial Economics*, Vol. 104, Issue 1, pp. 44-69

Healy P., 1985, The Effect of Bonus Schemes on Accounting Decisions, *Journal of Accounting and Economics*, pp. 85-107

Healy P. & Wahlen J., December 1999, A Review of the Earnings Management Literature and its Implications for Standard Setting, *Accounting Horizons*, pp. 365–383

I

Iatridis G. & Dimitras A., 2013, Financial Crisis And Accounting Quality: Evidence From Five European Countries, *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting* 29, pp. 154–160

K

Karampinis N. & Hevas D., 2013, Effects of IFRS Adoption on Tax-Induced Incentives for Financial Earnings Management: Evidence from Greece, *The International Journal of Accounting*, Vol. 48, pp. 218-247

Karampinis N. & Hevas D., 2011, Mandating IFRS in an Unfavorable Environment: The Greek Experience, *The International Journal of Accounting*, Vol. 46 (3), pp. 304–332

Klasa S., Maxwell W. & Ortiz-Molina H., June 2009, The Strategic Use of Corporate Cash Holdings in Collective Bargaining with Labor Unions, *Journal of Financial Economics*, Vol. 92, Issue 3, pp. 421-442

Koumanakos E., Siriopoulos C. & Georgopoulos A., 2005, Firm Acquisitions and Earnings Management: Evidence from Greece, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20 No. 7, pp. 663-678

L

Levitt A., 1998, *The Numbers Game*

M

Magrath L. & Weld L., 2002, *Abusive Earnings Management and Early Warning Signs*, *The CPA Journal*

Mao Y. & Renneboog L., 2013, *Do Managers Manipulate Earnings Prior to Management Buyouts?*

McBarnet D. & Whelan C., 1999, *Creative Accounting and the CrossEyed Javelin Thrower*, Wiley

Merchant K. & Rockness J., 1994, *The Ethics of Managing Earnings: An Empirical Investigation*, *Journal of Accounting and Public Policy*

Michaely R. & Roberts M., 2012, *Corporate Dividend Policies: Lessons from Private Firms*, *Review of Financial Studies*, Vol. 25, Issue 3, pp. 711-746.

P

Payne J. & Robb S., Fall 2000, *Earnings Management: The Effect of Ex Ante Earnings Expectations*, *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Vol. 15

R

Rezaee Z., 2002, *Financial Statement Fraud: Prevention and Detection*, John Wiley & Sons

Rodríguez-Pérez G. & van Hemmen S., March–April 2010, *Debt, Diversification and Earnings Management*, *Journal of Accounting and Public Policy*

Rountree B., Weston J. & Allayannis G., 2008, *Do Investors Value Smooth Performance?*, *Journal of Financial Economics*, Vol. 90, pp. 237–251

S

Schipper K., 1989, Commentary on Earnings Management, Vol. 3 - No. 4, Accounting Horizons, pp. 91-102

Skinner D. & Sloan R., June 2002, Earnings Surprises, Growth Expectations and Stock Returns or Don't Let an Earnings Torpedo Sink Your Portfolio, Review of Accounting Studies, Vol. 7, Issue 2-3, pp. 289-312

Spathis C., 2002, Detecting False Financial Statements Using Published Data: Some Evidence From Greece, Managerial Auditing Journal, Vol. 17/4, pp.179-191

Sweeney A. P., May 1994, Debt-Covenant Violations and Managers' Accounting Responses, Journal of Accounting and Economics, Vol. 17, Issue 3, pp. 281-308

T

Taktak N. B., Shabou R. & Dumontier P., November 2010, Income Smoothing Practices: Evidence from Banks Operating in OECD Countries, International Journal of Economics and Finance, Vol. 2, No. 4

Tsalavoutas I., André P. & Evans L., 2012, The Transition to IFRS and the Value Relevance of Financial Statements in Greece, The British Accounting Review, Vol. 44, pp. 262-277

Tsalavoutas I. & Evans L., 2010, Transition to IFRS in Greece: Financial Statement Effects and Auditor Size, Managerial Auditing Journal, Vol. 25 No. 8, pp. 814-842

Tsipouridou M. & Spathis C., 2012, Earnings Management and the Role of Auditors in an Unusual IFRS Context: The Case of Greece, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 21, pp. 62-78

Tzovas C., 2006, Factors Influencing a Firm's Accounting Policy Decisions When Tax Accounting and Financial Accounting Coincide, Managerial Auditing Journal, Vol. 21(4), pp. 372-386

Y

Yu F., May 2008, Analyst Coverage and Earnings Management, Journal of Financial Economics, Vol. 88, Issue 2, pp. 245-271

Z

Zhao Y., Chen K., Zhang Y. & Davis M., January–February 2012, Takeover Protection and Managerial Myopia: Evidence from Real Earnings Management, Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 31, Issue 1, pp. 109-135

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ