



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

ΘΕΜΑ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

«ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΚΑΙ ΠΟΙΟΤΗΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ: ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ»

Σύνταξη: Χαράλαμπος Τσεκούρας

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού διπλώματος στην
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ

2019

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η Ελεγκτική είναι ένας τεχνικοεπιστημονικός κλάδος της Οικονομικής Επιστήμης που διαρκώς εξελίσσεται. Η διαρκής εξέλιξη της Ελεγκτικής οφείλεται αφενός στις πραγματοποιούμενες, λόγω κυρίως των τεχνολογικών εξελίξεων, βαθμιαίες μεταβολές στο μέγεθος και στη δομή οργανώσεως των οικονομικών μονάδων και αφετέρου στη μεγαλύτερη πείρα που αποκτάται από τη μακροχρόνια άσκηση του ελεγκτικού επαγγέλματος και τη μελέτη των προκυπτόντων από τους ελέγχους αποτελεσμάτων.

Ο ρόλος του εξωτερικού ελεγκτή σε μία οικονομία όπου η λειτουργία των χρηματοπιστωτικών αγορών είναι κεφαλαιώδους σημασίας, κρίνεται ιδιαίτερα σοβαρός. Ο Ελεγκτής πρέπει να διακρίνεται για την επίδειξη αντικειμενικότητας, αμεροληψίας, ανεξαρτησίας και ποιότητας του έργου του. Από τη στιγμή που οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν τη βάση για την άντληση των επενδυτικών αποφάσεων, η ευθύνη της γνώμης του εξωτερικού ελεγκτή, αποκτά ιδιαίτερη βαρύτητα και αποτελεί πρόκληση για το επάγγελμα.

Το φαινόμενο της παραποίησης των οικονομικών καταστάσεων των οικονομικών μονάδων, είναι σύνηθες τα τελευταία χρόνια και οι λογιστικές απάτες που αποκαλύφθηκαν, προκάλεσαν σοβαρές ανησυχίες για την ακεραιότητα των ελεγκτικών μηχανισμών. Λόγω των έντονων ανησυχιών που ανέκυψαν, κατέστη απαραίτητη η δημιουργία νέων νόμων, κανόνων και προτύπων, που ενίσχυσαν το ρόλο της Ελεγκτικής. Σε κάθε περίπτωση είναι αδιαμφισβήτητο ότι ο έλεγχος είναι αναγκαίος σε κάθε οικονομική μονάδα, ώστε να διασφαλίζεται η αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και η εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησης.

Η παρούσα εργασία αποσκοπεί στο να διασαφηνίσει την έννοια της ποιότητας του εξωτερικού ελέγχου, να εξετάσει τους παράγοντες που την επηρεάζουν, να περιγράψει το κανονιστικό πλαίσιο που ρυθμίζει την ποιότητα του εξωτερικού ελέγχου και μέσα από μία περιπτωσιολογική μελέτη να παρουσιάσει την κατάσταση στην ελληνική πραγματικότητα. Η ανάπτυξη της εργασίας, κατευθυνόμενη προς την εξυπηρέτηση του παραπάνω βασικού στόχου έχει την δομή που παρουσιάζεται στις επόμενες παραγράφους.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	i
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	ii
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
1.1.ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	1
1.2.ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΑ ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ	2
1.3.ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	2
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο ΚΙΝΔΥΝΟΙ ΜΕΙΩΣΗΣ ΠΟΙΟΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	8
3.1.ΠΑΡΟΧΗ ΜΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΑΠΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥΣ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΣΤΙΣ ΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟ ΕΤΑΙΡΙΕΣ	8
3.2.ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΕΙΣ – ΑΣΥΜΒΙΒΑΣΤΑ - ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ	9
3.3.ΘΗΤΕΙΑ ΕΛΕΓΚΤΩΝ	12
3.4.ΕΠΙΛΟΓΗ ΕΛΕΓΚΤΗ ΚΑΙ ΑΝΑΘΕΣΗ ΕΡΓΟΥ	13
3.5.ΑΜΟΙΒΗ ΕΛΕΓΚΤΩΝ	14
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	16
4.1.ΥΦΙΣΤΑΜΕΝΟ ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΠΕΡΙ ΕΛΕΓΧΩΝ ΚΑΙ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΑΥΤΩΝ	16
4.2.ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΚΕΦΑΛΑΙΑΓΟΡΑΣ	16
4.3.ΣΩΜΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ (Σ.Ο.Ε.Λ.)	18
4.4.ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ (Ε.Λ.Τ.Ε.)	22
4.5.Ν.4449/2017 (ΦΕΚ Α'7/24.1.2017) ΑΡΘΡΑ 5, 21 ΚΑΙ 25	25
4.6.ΝΟΜΙΚΕΣ ΕΥΘΥΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΩΝ	28
4.7.ΑΣΤΙΚΗ ΕΥΘΥΝΗ	29
4.8.ΠΟΙΝΙΚΗ ΕΥΘΥΝΗ	30
4.9.ΠΕΙΘΑΡΧΙΚΗ ΕΥΘΥΝΗ	31
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΓΚΛΗΜΑ ΚΑΙ ΑΠΑΘΗ	34
5.1.ΑΠΑΘΗ – ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΑΘΗ	
5.2.ΠΑΡΑΠΟΙΗΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	35
5.3.ΠΑΓΚΟΣΜΙΑ ΕΡΕΥΝΑ ΑΠΟ ΤΗΝ PwC ΓΙΑ ΤΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΓΚΛΗΜΑ ΚΑΙ ΤΗΝ ΑΠΑΘΗ	37
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ FFG	40
6.1.ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ FOLLI FOLLIE GROUP	40
6.2.ΕΚΘΕΣΗ QCM	40
6.3.ΑΝΤΙΔΡΑΣΗ ΤΗΣ FFG	41
6.4.ERNST & YOUNG	42
6.5.ALVAREZ & MARSAL	43
6.6.PwC	46
6.7.ΕΥΘΥΝΕΣ ΟΡΚΩΤΟΥ	49
6.8.ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΚΕΦΑΛΑΙΑΓΟΡΑΣ	51
6.9.ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ (Ε.Λ.Τ.Ε.)	52
6.10.ΝΕΟΣ ΠΟΙΝΙΚΟΣ ΚΩΔΙΚΑΣ	54
6.11.ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΚΥΠΤΟΝΤΑ ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗ ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ	55
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ	59
7.1.ΓΕΝΙΚΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	59
7.2.ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ	60
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	62

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ «Α» ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ (FFG)	65
---	----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Κατά τις πρώτες δεκαετίες του 1900, ο έλεγχος κατά βάση περιοριζόταν στην αντιπαραβολή των λογιστικών εγγραφών προς τα παραστατικά, στοχεύοντας με τις ελεγκτικές διαδικασίες αυτές, να εντοπίσει τυχόν υπάρχουσες διαχειριστικές ανωμαλίες. Με την ταυτόχρονη όμως εκβιομηχάνιση της παγκόσμιας οικονομίας, δημιουργήθηκαν σταδιακά οι μεγάλες οικονομικές μονάδες, οι διοικητικοδιαχειριστικές ανάγκες των οποίων επέβαλαν την εισαγωγή σε αυτές, του εσωτερικού ελέγχου και της συστηματικής λογιστικής οργάνωσης και διαφοροποιήθηκαν οι αντιλήψεις για τις ελεγκτικές διαδικασίες και την έκταση του εξωτερικού ελέγχου. Εξάλλου η αλματώδης τεχνολογική εξέλιξη στους Η/Υ και η καθολική χρήση τους στη λογιστική οργάνωση, επέβαλε την υιοθέτηση ειδικών διαδικασιών ελέγχου.

Από τα συμπεράσματα που προκύπτουν από τη μακροχρόνια εξελικτική πορεία του ελεγκτικού επαγγέλματος, όπως συνοπτικά περιγράφηκε παραπάνω, διαμορφώνονται οι αρχές και οι κανόνες της Ελεγκτικής, που κατά καιρούς υιοθετούνται επισήμως από τα Ινστιτούτα Ελεγκτών και αποτελούν τα ελεγκτικά πρότυπα ((standards).

Η ανάγκη για μεγαλύτερη διαφάνεια καθιστά την ελεγκτική έναν από τους σημαντικότερους κλάδους της λογιστικής επιστήμης. Αποτελεί το σύνολο των κανόνων και αρχών για τη διαπίστωση παραλείψεων, λαθών και αλλοιώσεων στις οικονομικές καταστάσεις. Αντικείμενό της είναι η παρακολούθηση και ο έλεγχος τήρησης των κανόνων, των αρχών και των παραδοχών που εξασφαλίζουν την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Διαχρονικά, η ελεγκτική έχει διαδραματίσει σημαντικό ρόλο στην πρόληψη οικονομικών ατασθαλιών και έχει δώσει τη λύση σε διάφορα καίρια ζητήματα λογοδοσίας και διαφάνειας που απασχόλησαν τόσο τις εγχώριες, όσο και τις διεθνείς αγορές.

1.1.ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Πρωταρχικός στόχος της εργασίας είναι να διασαφηνίσει την έννοια της ποιότητας του εξωτερικού ελέγχου, να εξετάσει τους παράγοντες που τον επηρεάζουν, να περιγράψει το κανονιστικό πλαίσιο που ρυθμίζει την ποιότητα του εξωτερικού ελέγχου και μέσα από

ένα εν εξελίξει case study αυτό της Folli Follie, που απασχολεί τους επενδυτικούς κύκλους και όχι μόνο, να παρουσιάσει την κατάσταση στην ελληνική πραγματικότητα. Επιπλέον διαμέσου της υπόψη εργασίας θα γίνει μία προσπάθεια, να καταστεί σαφές και κατανοητό αν το υφιστάμενο πλαίσιο κανόνων και διαδικασιών, αφήνει διάκενα (παραθυράκια) στην αποτελεσματικότητα ενός ελέγχου, προκειμένου στη συνέχεια να οδηγηθούμε σε ρεαλιστικές προτάσεις αντιμετώπισης – εξάλειψης τυχόν κενών.

1.2.ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΑ ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ

Η ανάπτυξη του αντικειμένου της παρούσης εργασίας θα γίνει διαμέσου εξέτασης συγκεκριμένων ερευνητικών ερωτημάτων, τα οποία παρατίθενται παρακάτω:

- Ποιος είναι ο ρόλος της ελεγκτικής,
- Ποια είναι η έννοια της ποιότητας του ελεγκτικού έργου,
- Ποιοι είναι οι κίνδυνοι που ενδεχομένως δύναται να επηρεάσουν αρνητικά την ποιότητα του εκάστοτε ελεγκτικού έργου,
- Πως και πότε διασφαλίζεται η ανεξαρτησία του ελεγκτή,
- Πως ορίζεται η λογιστική απάτη και η παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων,
- Ποιο είναι το ισχύον θεσμικό πλαίσιο, το οποίο ρυθμίζει την ποιότητα του εξωτερικού ελέγχου,
- Ποιες είναι οι ευθύνες του ελεγκτή και
- Ποια είναι τα συμπεράσματα από την ανάλυση του case study της FFG, λαμβάνοντας υπόψη και τα ανωτέρω.

1.3.ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Ειδικότερα και ως συνέχεια του ανωτέρω στόχου-σκοπού, η παρούσα εργασία θα εστιάσει:

α. Σε μία εισαγωγή στο αντικείμενο που πραγματεύεται η παρούσα εργασία, εκθέτοντας και μια σύντομη αναφορά στις σχέσεις του ελεγκτή με την εκάστοτε οικονομική οντότητα. (**Κεφάλαιο 1^ο**).

β. Στην περιγραφή των εννοιών που έχουν αποδοθεί στην ελεγκτική και στην ποιότητα του ελεγκτικού έργου, από διακεκριμένα πρόσωπα της οικονομικής επιστήμης, μέσω επισκόπησης της σχετικής βιβλιογραφίας, η οποία θα αποτελέσει τμήμα των πηγών προέλευσης των θεμάτων που θα αναπτυχθούν. (**Κεφάλαιο 2^ο**).

γ. Στους κινδύνους που ενδεχομένως δύναται να επηρεάσουν αρνητικά την ποιότητα του εκάστοτε ελεγκτικού έργου, εξετάζοντας βασικούς προσδιοριστικούς παράγοντες της ποιότητας και της ανεξαρτησίας, ως αδιάσπαστα στοιχεία του έργου του εξωτερικού ελεγκτή, με βάση την ελληνική και διεθνή βιβλιογραφία. **(Κεφάλαιο 3^ο)**.

δ. Στο κανονιστικό πλαίσιο το οποίο ρυθμίζει την ποιότητα του εξωτερικού ελέγχου, μέσω της διασφάλισης της ανεξαρτησίας του, καθώς και τις ευθύνες, αστικές, ποινικές και πειθαρχικές, που υπέχουν οι ελεγκτές για κάθε παράβαση ή παράλειψη τους, κατά την εκτέλεση του ελεγκτικού τους έργου. Ειδικότερα γίνεται αναφορά στην ελληνική πραγματικότητα, κάνοντας χρήση των σχετικών νόμων, προεδρικών διαταγμάτων, τροποποιήσεων, κανονισμών και προτύπων. **(Κεφάλαιο 4^ο)**.

ε. Σε μία συνοπτική αναφορά στο σύγχρονο φαινόμενο του οικονομικού εγκλήματος και της απάτης, ως ενός οικονομικού, κοινωνικού, ηθικού, πολιτικού αλλά και νομικού φαινομένου και ειδικότερα στο σύνθηδες πλέον πρόβλημα των παραποιημένων οικονομικών καταστάσεων. **(Κεφάλαιο 5^ο)**.

στ. Στην εξέταση μιας περιπτώσιολογικής μελέτης (case study), αυτή της Follie Follie, που αποσκοπεί στην εξερεύνηση της ελληνικής πραγματικότητας, όσον αφορά την ποιότητα του εξωτερικού ελέγχου και την τήρηση των ελεγκτικών προτύπων από τις ελεγκτικές εταιρίες. Παρουσιάζονται τα αποτελέσματα και εξάγονται τα τελικά συμπεράσματα της περιπτώσιολογικής μελέτης. **(Κεφάλαιο 6^ο)**.

ζ. Στην παρουσίαση των γενικών συμπερασμάτων της όλης εργασίας, καθώς και στις προτάσεις για μελλοντική έρευνα. **(Κεφάλαιο 7^ο)**.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

Προκειμένου να διεκπεραιωθεί η παρούσα εργασία, έγινε χρήση πηγών προερχομένων από βιβλία, άρθρα, νόμους, εργασίες και διαδικτυακές πηγές που πραγματεύονται θέματα σχετικά με αυτό της εργασίας.

Όσον αφορά στην έννοια και το περιεχόμενο της ελεγκτικής επιστήμης, έχουν δοθεί κατά καιρούς διάφοροι ορισμοί. Οι κυριότεροι από τους ορισμούς αυτούς είναι οι εξής:

Κατά την Παπαδάτου Θεοδώρα (2005): «Ελεγκτική είναι ο επιστημονικός κλάδος της συστηματικής διαδικασίας συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, από ένα ανεξάρτητο και ικανό για την περίπτωση πρόσωπο, τα οποία τεκμήρια αφορούν μετρήσιμες πληροφορίες συγκεκριμένης οικονομικής μονάδας, με σκοπό να εξακριβωθεί και να γνωστοποιηθεί στους ενδιαφερόμενους χρήστες κατά πόσο οι πληροφορίες αυτές ανταποκρίνονται σε προκαθορισμένα κριτήρια».

Σύμφωνα με τους Νεγκάκη και Ταχυνάκη (2013), «Η ελεγκτική αποτελεί έναν από τους σημαντικότερους κλάδους της λογιστικής επιστήμης. Ασχολείται με τη διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν την ομαλή διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Αντικείμενό της συνιστά ο έλεγχος των διαδικασιών και των μεθόδων που εφαρμόστηκαν από την επιχείρηση κατά τη διάρκεια του διαχειριστικού έτους και διενεργείται από πρόσωπα ανεξάρτητα προς την οικονομική μονάδα (ορκωτοί ελεγκτές)».

Στο σύγγραμμα του Καζατζή Χ. (2006), αναφέρεται ότι κατά τον καθηγητή Μάριο Τσιμάρια: «Ελεγκτική είναι το σύνολο των ιδιαίτερων κανόνων και τεχνικών τρόπων, που απορρέουν από τη βαθιά γνώση της Οικονομικής των εκμεταλλεύσεων, της λογιστικής και του δικαίου, με τους οποίους διενεργείται ο έλεγχος των εμπορικών βιβλίων, οικονομικών καταστάσεων, λογιστικών εγγραφών, δικαιολογητικών εγγράφων και συναφών στοιχείων προς διαπίστωση πράξεων ή παραλείψεων και συναγωγή συμπερασμάτων προς ορισμένη οικονομική διαχείριση».

Επίσης στο ίδιο ανωτέρω σύγγραμμα αναφέρεται ότι ο Mattingly¹ καθορίζει ως αντικείμενο της Ελεγκτικής τον έλεγχο, δηλαδή την «εξέταση των βιβλίων μιας οικονομικής μονάδος, των δικαιολογητικών εγγράφων, των αποδεικνυόντων την αλήθεια, ακρίβεια και νομιμότητα των εν αυτοίς εγγραφών, η ζήτησις των απαιτούμενων πληροφοριών, ως και η διενέργεια δοκιμαστικών επαληθεύσεων, πασών των εργασιών τούτων διεξαγόμενων εις τοιαύτην έκτασιν, ώστε να πεισθεί ο ελεγκτής περί της ακρίβειας και της αληθείας των ως άνω βιβλίων και των βάσει τούτων συνταχθεισών οικονομικών καταστάσεων».

Κατά τον Άγγελο Τσακλάγκανο (2005): «Ελεγκτική είναι ένα σύνολο λογιστικών και οικονομοτεχνικών ενεργειών, που έχουν ως σκοπό την εξακρίβωση θεμάτων αναγομένων στη συναλλακτική και λειτουργική δράση των επιχειρήσεων».

Πολλές είναι επίσης και οι εννοιολογικές προσεγγίσεις της ποιότητας του ελέγχου, από διακεκριμένους επιστήμονες της Οικονομικής και σχετικά συγγράμματα. Την πληθώρα αυτών των προσεγγίσεων καλύπτει, τόσο το Διεθνές Πρότυπο Δικλίδων Ποιότητας, που αφορά στις ελεγκτικές εταιρίες που διενεργούν ελέγχους και επισκοπήσεις οικονομικών καταστάσεων, καθώς και άλλες αναθέσεις διασφάλισης και συναφών υπηρεσιών, όσο και το ΔΠΕ 220, το οποίο αναφέρεται στις ειδικές ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με τις διαδικασίες δικλίδων ποιότητας για τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων.

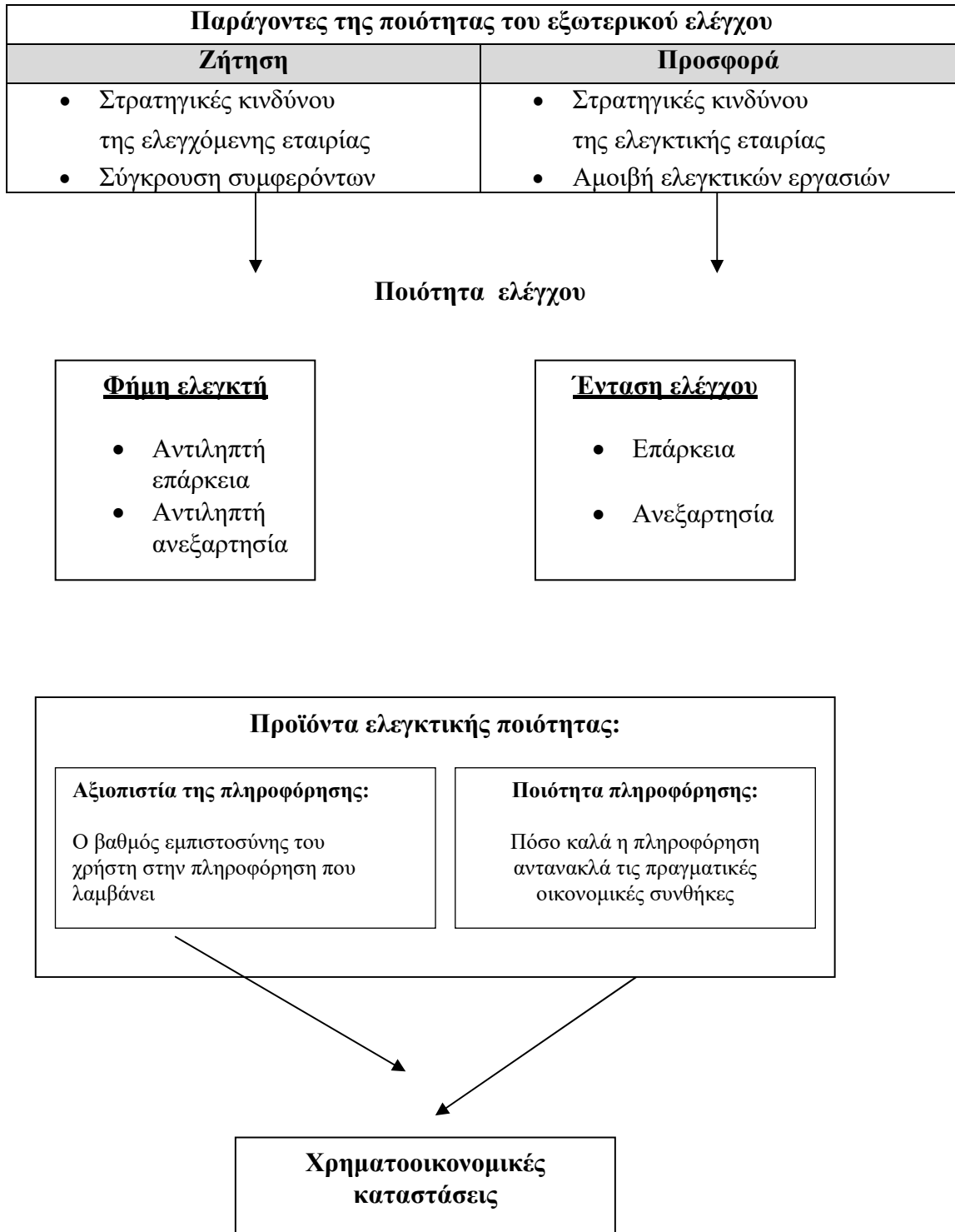
Σε κάθε όμως περίπτωση θα μπορούσαμε να πούμε ότι η ποιότητα του ελέγχου δεν εξαντλείται μόνο στην τήρηση ή μη των γενικά αποδεκτών κανόνων λογιστικής, αλλά στηρίζεται στην προσωπικότητα, στον σκεπτικισμό και την αμεροληψία του ελεγκτή. Ειδικότερα σύμφωνα με τους Myers et al. (2003) «Υψηλή ποιότητα ελεγκτικού έργου, σημαίνει ότι ο ελεγκτής μπορεί να θέτει περιορισμούς στις ακραίες επιδιώξεις της διοίκησης, σχετικά με την χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης».

Φυσικά δε θα μπορούσε να παραληφθεί ότι η ποιότητα του εξωτερικού ελέγχου συνδέεται άμεσα τόσο με τους παράγοντες ζήτησης ελέγχου, όπως είναι οι στρατηγικές κινδύνου της ελεγχόμενης εταιρίας και η σύγκρουση συμφερόντων, όσο και με τους παράγοντες προσφοράς, όπως είναι η αμοιβή των ελεγκτικών εργασιών και οι στρατηγικές κινδύνου της ελεγκτικής πλέον εταιρίας, που επίσης καλύπτονται πλήρως από τα ΔΠΕ

¹ Πρόκειται για έναν επαγγελματία λογιστή και έναν εκ των πρώτων συμβούλων του Σώματος Ορκωτών Λογιστών της χώρας.

200, 210, 300, 315, 320, 330 κ.ο.κ. Το παρακάτω σχήμα δείχνει την παραπάνω σχέση.

Τίτλος: Εννοιολογική προσέγγιση της ποιότητας του εξωτερικού ελέγχου και Ταξινόμηση



Πηγή: Watkins A. Hillison W, Morecroft.S, (2004), “Audit quality: a synthesis of theory and empirical evidence”, Journal of Accounting and Economics, Vol.23, pg. 153-194

Επίσης οι Titman και Truman (1986) προσδιορίζουν την ποιότητα από την πλευρά της χρηματοπιστωτικής αγοράς. Σύμφωνα με το δικό τους ορισμό, η ποιότητα του εξωτερικού ελέγχου ορίζεται ως το επίπεδο της ακρίβειας που ο ελεγκτής θέλει να μεταφέρει στους επενδυτές μέσα από τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις, έτσι ώστε να μπορέσουν να εκτιμήσουν την αγοραία αξία της επιχείρησης με μεγαλύτερη ακρίβεια.

Με άλλα λόγια η ποιότητα του ελέγχου είναι αυτή που καθορίζει το μέτρο της ικανότητας του ελεγκτή να μειώσει το θόρυβο και τη μεροληψία και να βελτιώσει την καθαρότητα των λογιστικών δεδομένων που παρατίθενται και δημοσιεύονται. Αυτό βέβαια εξαρτάται, αφενός από την ικανότητα του ελεγκτή να μειώσει τη διαφορά ανάμεσα στα γεγονότα που εμφανίζονται στις δημοσιευμένες καταστάσεις και στα γεγονότα που πραγματικά συμβαίνουν, αλλά δεν είναι άμεσα διακριτά στην ελεγχόμενη εταιρία και αφετέρου από τις γνώσεις που κατέχει ο ελεγκτής, καθώς και από το βαθμό ανεξαρτησίας του, δηλαδή την ικανότητα να εκφέρει οποιαδήποτε γνώμη, χωρίς να υποκύπτει σε προσωπικά συμφέροντα και σε πιθανές ασκούμενες πιέσεις από την εταιρία – πελάτη.

Όσον αφορά τα χαρακτηριστικά της απάτης, ο Rezaee, (2003) αναφέρει ότι η λογιστική απάτη συμπεριλαμβάνει μεταξύ άλλων τα χαρακτηριστικά της νόθευσης, παραποίησης ή αθέμιτης τροποποίησης οικονομικών μεγεθών, υποστηρικτικών εγγράφων ή επιχειρηματικών συναλλαγών, τις σκόπιμα εσφαλμένες δηλώσεις, παραλείψεις ή διαστρεβλώσεις γεγονότων, εμπορικών συναλλαγών, λογαριασμών και άλλων σημαντικών πληροφοριών από τις λογιστικές καταστάσεις και την εσκεμμένη παράβλεψη και αποκάλυψη ή παρουσίαση ανακριβών λογιστικών προτύπων, αρχών και πρακτικών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΚΙΝΔΥΝΟΙ ΜΕΙΩΣΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Είναι αδιαμφισβήτητο ότι ποιότητα ελέγχου και ανεξαρτησία του ελεγκτή, είναι δύο έννοιες πλήρως συνυφασμένες, καθόσον όσο μειώνεται η ανεξαρτησία ενός ελεγκτή, τόσο μειώνεται και η ποιότητα του ελεγκτικού του έργου. Με τον όρο ανεξαρτησία του ελεγκτή εννοούμε την ικανότητά του να ενεργεί με ακεραιότητα και αντικειμενικότητα κατά την άσκηση των ελεγκτικών του καθηκόντων. Το στοιχείο αυτό αποτελεί εγγύηση για την διενέργεια αντικειμενικού ελέγχου, ώστε το έργο του να αποκτά αξιοπιστία και τα πορίσματα του ελέγχου να είναι ευρύτερα χρήσιμα². Τι θεωρείται όμως ως απειλή της ανεξαρτησίας του ελεγκτή; Στις επόμενες παραγράφους εξετάζονται οι ενδεχόμενοι κίνδυνοι που θα μπορούσαν να δημιουργήσουν ατέλειες στη λειτουργία του εξωτερικού ελέγχου και κατ'επέκταση μείωση στην ποιότητα αυτού, καθώς και το υφιστάμενο θεσμικό πλαίσιο διασφάλισης της ανεξαρτησίας των ελλήνων ελεγκτών, με το οποίο η ελληνική πολιτεία επιχειρεί να θωρακίσει την απαραίτητη ανεξαρτησία των ελεγκτών αλλά και των ελεγκτικών εταιριών.

3.1.ΠΑΡΟΧΗ ΜΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΑΠΟ ΤΟΥΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥΣ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΣΤΙΣ ΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟ ΕΤΑΙΡΙΕΣ

Το ερώτημα που γεννάται είναι: Σε ποιες περιπτώσεις η παροχή μη-ελεγκτικών υπηρεσιών από τους εξωτερικούς ελεγκτές στις υπό έλεγχο εταιρίες, μπορεί να επηρεάσει την ποιότητα του ελέγχου;

Η απάντηση σε αυτό το ερώτημα είναι σύνθετη. Σε κάθε όμως περίπτωση είναι ξεκάθαρο ότι οι ελεγκτές μιας επιχείρησης, έχουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα, σε σχέση με άλλες ελεγκτικές εταιρίες, στην παροχή μη-ελεγκτικών υπηρεσιών στην υπό έλεγχο επιχείρηση. Αυτή όμως η πρακτική αποτελεί αδιαμφισβήτητα απειλή προς την ανεξαρτησία του εκάστοτε ελεγκτή και κατ'επέκταση μπορεί να επηρεάσει την ποιότητα του ελέγχου.

Οτιδήποτε επηρεάζει την ανεξαρτησία του ελεγκτή, είναι φυσικό επακόλουθο να επηρεάζει ενδεχομένως και την αντικειμενικότητά του. Οι αποφάσεις των ελεγκτών εξαρτώνται από την ικανότητά τους να αναγνωρίσουν και να θέσουν σε προτεραιότητα τα

² Ταχυνάκης Π., (2004), “Η επαγγελματική ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή- λογιστή, Κριτική διερεύνηση της αγγλικής και αμερικάνικης βιβλιογραφίας”

διάφορα συγκρουόμενα συμφέροντα και καθήκοντα, διατηρώντας την επαγγελματική τους ικανότητα και ανεξαρτησία

Με την παροχή μη-ελεγκτικών υπηρεσιών από τους εξωτερικούς ελεγκτές στις υπό έλεγχο εταιρίες, απειλείται το παραπάνω προνόμιο, καθόσον δίνεται εμμέσως το δικαίωμα στη διοίκηση της εκάστοτε οικονομικής οντότητας, να ασκεί πίεση στους ελεγκτές, να εφαρμόσουν μια μη κατάλληλη ελεγκτική πρακτική, δεδομένου ότι αυτοί οι ίδιοι (οι ελεγκτές) θα κληθούν τελικά να διεξάγουν και τον έλεγχο αυτής (της εφαρμοζόμενης πρακτικής). Η ποιότητα του ελέγχου σε κάθε περίπτωση, απειλείται να είναι υποδεέστερη των περιστάσεων, από τη στιγμή που ο ίδιος ο ελεγκτής συνδέεται άμεσα με τη λήψη αποφάσεων, που αφορούν σε θέματα χειρισμού της διοίκησης και τα οποία ενδεχομένως επηρεάζουν την έκβαση του ελέγχου.

Ακόμη είναι πιθανό ο ίδιος ο ελεγκτής να κατηγορηθεί είτε ακούσια, είτε ηθελημένα, ότι προκάλεσε σοβαρές «ανωμαλίες» στη λειτουργία της επιχείρησης, μέσω δικών του συμβουλών ή παροχής μη-ελεγκτικών υπηρεσιών, οπότε και υπό το φόβο να εκτεθεί επαγγελματικά, είτε μέσω της απώλειας της συνεργασίας του με την υπόψη οικονομική οντότητα, είτε ακόμα και με την απώλεια της επαγγελματικής του ιδιότητας, αναγκάζεται να κάνει «εκπτώσεις» στην ποιότητα του ελεγκτικού του έργου. Εκτός βέβαια της περίπτωσης κατά την οποία, η ενέργεια του ελεγκτή απορρέει από προσωπικό συμφέρον και έχει ως συνέπεια την παράλειψη, απόκρυψη και διαστρέβλωση των πορισμάτων ενός ελέγχου, οπότε δικαίως και οι κατηγορίες.

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

3.2.ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΕΙΣ - ΑΣΥΜΒΙΒΑΣΤΑ - ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ

Δεδομένου λοιπόν ότι τα ελεγκτικά πρότυπα και οι επαγγελματικές ενώσεις των ορκωτών ελεγκτών ορίζουν ότι οι ελεγκτές πρέπει να διαθέτουν προσωπική και επαγγελματική ανεξαρτησία σε σχέση με την ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, όπως επίσης και οι εταιρίες και κοινοπραξίες ορκωτών ελεγκτών λογιστών, οι οποίες πρέπει επίσης να έχουν οικονομική και λειτουργική αυτοτέλεια και ανεξαρτησία από τον ελεγχόμενο, με το άρθρο 12 του Ν. 3148/ 2003, θεσπίζονται αυστηρά και εκτεταμένα

ασυμβίβαστα, περιορισμοί και απαγορεύσεις για όλους τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές και τις ελεγκτικές εταιρείες.

Η ισχύς των ασυμβίβαστων αυτών, με τα οποία περιορίζεται το έργο των ορκωτών ελεγκτών λογιστών μόνο στο ελεγκτικό έργο, αρχίζει μετά δύο έτη από την ημερομηνία (5.6.2003) δημοσίευσης του νόμου αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Σύμφωνα με το υπόψη άρθρο:

(α) Δεν επιτρέπεται η πρόσληψη ορκωτού ελεγκτή λογιστή ως συμβούλου ή υπαλλήλου σε εταιρεία που ελέγχθηκε από αυτόν κατά την τελευταία διετία πριν από την πρόσληψη του. Η απαγόρευση αίρεται εάν προηγηθεί και ολοκληρωθεί ποιοτικός έλεγχος, χωρίς επιβαρυντικό αποτέλεσμα για αυτόν που πρόκειται να προσληφθεί. Η δαπάνη βαρύνει την εταιρεία που προσλαμβάνει.

(β) Δεν επιτρέπεται σε ελεγκτική εταιρεία, στην οποία ανήκει ο ορκωτός ελεγκτής που διενεργεί έλεγχο σε επιχειρήσεις, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α, ή σε θυγατρικές εταιρείες αυτών, η παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας ή η δημιουργία οποιασδήποτε σχέσης με τις επιχειρήσεις αυτές, από την οποία προξενείτε αμοιβαιότητα συμφερόντων, όπως:

1. εκπροσώπηση της επιχείρησης προς τρίτους ή αρχές,
2. συμμετοχή στη διοίκηση της εταιρείας,
3. συμμετοχή σε εταιρείες, κοινοπραξίες, εργολαβίες, υπεργολαβίες ή άλλο σχήμα κοινών συμφερόντων με την επιχείρηση,
4. προώθηση προϊόντων της επιχείρησης,
5. τήρηση λογιστικών βιβλίων,
6. λογιστικές υπηρεσίες,
7. εκπροσώπηση προς φορολογικές ή δικαστικές αρχές, ή υπηρεσίες-εργασίες εσωτερικού ελεγκτή,
8. εκπόνηση μελετών, αναλογιστικών μελετών, αποτιμήσεων ή εκτιμήσεων, τα αποτελέσματα των οποίων εισάγονται κατ' ευθείαν στα λογιστικά βιβλία της εταιρείας ως

εγγραφές ή ενσωματώνονται στις λογιστικές καταστάσεις,

9. ανάπτυξη ή παραμετροποίηση και συντήρηση λογισμικού, ια. εξεύρεση στελεχών για θέσεις ευθύνης,

10. κατάρτιση οργανωτικών μελετών και ανάπτυξη διαδικασιών, με εξαίρεση το τμήμα εσωτερικού ελέγχου,

11. διαχείριση προγραμμάτων και έργων, ιδ. χρηματοοικονομικές προβλέψεις,

12. αποτιμήσεις εταιρειών, περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων για εισφορά, πώληση, εξαγορά ή συγχώνευση,

13. παροχή υπηρεσιών διαμεσολάβησης σε εξαγορές, συγχωνεύσεις και πωλήσεις εταιρειών, περιουσιακών στοιχείων ή δικαιωμάτων,

14. παροχή υπηρεσιών συμβούλου επενδύσεων,

15. παροχή υπηρεσιών εκκαθαριστή,

16. παροχή υπηρεσιών εκτάκτου οικονομικού ελέγχου σε περίπτωση εισαγωγής της εταιρείας στο Χ.Α.Α.

Το θέμα πάντως των ασυμβιβάστων συμπληρωματικά καλύπτεται και από το άρθρο 22 του Ν. 4449/2017 (ΦΕΚ Α' 7/24.1.2017), το οποίο αφορά στην απασχόληση από ελεγχόμενες οντότητες πρώην Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ή υπαλλήλων Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ή ελεγκτικών εταιριών και σύμφωνα με το οποίο πριν από τη λήξη περιόδου διάρκειας τουλάχιστον ενός (1) έτους ή, στην περίπτωση υποχρεωτικού ελέγχου οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος, πριν από τη λήξη περιόδου διάρκειας τουλάχιστον δύο (2) ετών από την ημέρα κατά την οποία έπαψε να δρα ως Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής ή κύριος εταίρος ελέγχου σε σχέση με την ελεγκτική εργασία, ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής ή ο κύριος εταίρος ελέγχου που διενεργεί υποχρεωτικό έλεγχο εκ μέρους της ελεγκτικής εταιρίας:

1. δεν αναλαμβάνει βασική διευθυντική θέση στην ελεγχόμενη οντότητα,

2. κατά περίπτωση, δεν συμμετέχει ως μέλος στην επιτροπή ελέγχου της ελεγχόμενης οντότητας ή αν δεν υφίσταται τέτοια επιτροπή, στο όργανο που εκτελεί

καθήκοντα ισοδύναμα με αυτά της επιτροπής ελέγχου,

3. δεν συμμετέχει ως μη εκτελεστικό μέλος στο διοικητικό συμβούλιο της ελεγχόμενης οντότητας.

3.3.ΘΗΤΕΙΑ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

Τα επιχειρήματα υπέρ ή κατά της υποχρεωτικής εναλλαγής των ελεγκτών, ήρθαν στο προσκήνιο μετά από τον ισχυρισμό της επιτροπής κεφαλαιαγοράς των Η.Π.Α. ότι η μακροχρόνια θητεία ενός ελεγκτή κλονίζει την ανεξαρτησία του.

Οι υποστηρικτές της εναλλαγής των ελεγκτών, υποστηρίζουν ότι η πολύχρονη θητεία, επηρεάζει άμεσα την αντικειμενικότητα του ελέγχου, εξαιτίας του ότι οι ελεγκτές αρχίζουν να λειτουργούν σαν υπερασπιστές της επιχείρησης, αδυνατώντας να ενσωματώσουν στην έκθεσή τους νέα στοιχεία ή αλλαγές, τα οποία αποκτούν σημαντική βαρύτητα, ενώ στην προσπάθειά τους να διατηρήσουν τον πελάτη, εμφανίζεται το κίνητρο να αποσιωπούν τυχόν αμφίβολες ενέργειες.

Βέβαια δεν μπορεί να αγνοηθεί ότι η μακροχρόνια θητεία ενός ελεγκτή είναι δυνατόν να δημιουργήσει ισχυρή αφοσίωση και συναισθηματική σχέση με την ελεγχόμενη εταιρία, γεγονός που επηρεάζει αρνητικά την αντικειμενικότητα και ανεξαρτησία του. Θα μπορούσαμε ωστόσο να δεχθούμε ότι μια αλλαγή, παρέχει ένα νέο τρόπο εκτίμησης των οικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης εταιρίας.

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

Επίσης η προσφορά ελεγκτικής υπηρεσίας χαμηλού επιπέδου, εγκυμονεί άμεσα και έμμεσα κόστη. Το άμεσο κόστος συνδέεται με τον κίνδυνο δικαστικών αγωγών από την εταιρία, ενώ το έμμεσο κόστος με την απώλεια φήμης, με σημαντικές συνέπειες στη δυνατότητα προσέλκυσης πελατών.

Δεν θα πρέπει επίσης να παραβλέψουμε και την άποψη των Comunale και Sexton, οι οποίοι, κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η υποχρεωτική εναλλαγή, θα προκαλέσει σημαντική επίδραση στο μερίδιο αγοράς των ελεγκτικών εταιριών μακροχρόνια, καθώς οι

εταιρίες θα έχουν ως κίνητρο να προσελκύουν νέους πελάτες, παρά να διατηρούν τους υπάρχοντες. Στην προσπάθεια τους αυτή υπάρχει η πιθανότητα να ασκηθούν πιέσεις για μείωση του κόστους, που συνεπάγεται ανάλογη μείωση της ποιότητας του έργου τους.

Το θέμα πάντως της θητείας του ελεγκτή, καθορίζεται και από την παράγραφο 4 του άρθρου 42 του Ν. 4449/2017 (ΦΕΚ Α' 7/24.1.2017), σύμφωνα με το οποίο για την περιφρούρηση της ανεξαρτησίας του ορκωτού ελεγκτή λογιστή ή της ελεγκτικής εταιρίας, όσον αφορά τους υποχρεωτικούς ελέγχους, ο Ορκωτός Ελεγκτής ή ο κύριος εταίρος ελέγχου της ελεγκτικής εταιρίας, μπορεί να προσφέρει τις υπηρεσίες του, με την ιδιότητά του αυτή, για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να υπερβεί τα πέντε (5) συνεχή χρόνια και να επαναλάβει τα καθήκοντά του, μετά από την παρέλευση δύο (2) συνεχών χρόνων.

Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω διαλαμβανόμενα, δεν θα πρέπει να αποκλείσουμε και την πιθανότητα, μια ρύθμιση που αποβλέπει στην αύξηση της ανεξαρτησίας του ελεγκτή και στη βελτίωση της ποιότητας, να καταλήξει τελικά στο αντίθετο αποτέλεσμα.

3.4.ΕΠΙΛΟΓΗ ΕΛΕΓΚΤΗ ΚΑΙ ΑΝΑΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η επιλογή του ορκωτού ελεγκτή λογιστή, γίνεται από τη διοίκηση της προς έλεγχο εταιρίας και εγκρίνεται από τη γενική συνέλευση των μετόχων της. Η πρόταση της αναθέτουσας τον έλεγχο εταιρίας για να ολοκληρωθεί η διαδικασία ανάθεσης θα πρέπει προηγουμένως να έχει εγκριθεί από την εταιρία, η κοινοπραξία ορκωτών ελεγκτών λογιστών. Η εταιρία, ή κοινοπραξία, η οποία μετά από προσεκτική μελέτη αποδέχεται την ανάθεση του ελέγχου μιας επιχείρησης, οφείλει να γνωστοποιήσει στην υπό έλεγχο εταιρία και στο Εποπτικό Συμβούλιο του Σ.Ο.Ε.Λ.:

(α) Το όνομα του ορκωτού ελεγκτή λογιστή, ή τα ονόματα των ορκωτών ελεγκτών λογιστών, στους οποίους ανέθεσε το συγκεκριμένο έλεγχο,

(β) Τις ώρες απασχόλησης που απαιτούνται για την ολοκλήρωση του ελεγκτικού έργου.

Το Εποπτικό Συμβούλιο του Σ.Ο.Ε.Λ., καταχωρεί την κάθε ανάθεση σε ειδικές μερίδες κατά ορκωτό ελεγκτή, εταιρία ή κοινοπραξία, έτσι ώστε να μπορεί να παρακολουθεί τον αριθμό των ελέγχων που έχουν ανατεθεί σε κάθε ορκωτό ελεγκτή στη διάρκεια του έτους, τη νομιμότητα της διαδικασίας ανάθεσης και την τήρηση του ανωτάτου ορίου ετήσιας απασχόλησης του κάθε ορκωτού ελεγκτή λογιστή και του

προσωπικού του.

Το θέμα του διορισμού Ορκωτού Ελεγκτή ή ελεγκτικής εταιρίας, καθορίζεται και από τις παραγράφους 1 έως 3 του άρθρου 42 του Ν. 4449/2017 (ΦΕΚ Α' 7/24.1.2017), όπου ειδικότερα στην παράγραφο 3 και στο πλαίσιο διασφάλισης της ανεξαρτησίας του ελεγκτή, καθορίζεται η απαγόρευση οποιασδήποτε συμβατικής ρήτηρας η οποία περιορίζει την επιλογή ελεγκτή από τη γενική συνέλευση των μετόχων ή μελών της ελεγχόμενης οντότητας, από ορισμένες κατηγορίες ή καταλόγους Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ή ελεγκτικών εταιριών, σε σχέση με το διορισμό ή τον περιορισμό της επιλογής συγκεκριμένου ορκωτού ελεγκτή λογιστή ή ελεγκτικής εταιρίας, για τη διεξαγωγή του υποχρεωτικού ελέγχου της εν λόγω οντότητας. Οποιοσδήποτε υφιστάμενες ρήτρες ως ανωτέρω είναι άκυρες.

3.5.ΑΜΟΙΒΗ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

Η ελληνική νομοθεσία για την αποφυγή δημιουργίας κλίματος αθέμιτου ανταγωνισμού μεταξύ των ορκωτών ελεγκτών λογιστών, διαμόρφωσε ένα πλαίσιο καθορισμού της αμοιβής τους και των ωρών απασχόλησης τους, το οποίο διασφαλίζει κατά το μέτρο του δυνατού, διαφάνεια και ανεξαρτησία. Πιο συγκεκριμένα το τροποποιημένο άρθρο 18 του Π.Δ. 226 ορίζει τα ακόλουθα:

(α) Το ανώτατο όριο απασχόλησης κάθε ορκωτού ελεγκτή λογιστή και του προσωπικού του, καθώς και το ελάχιστο μέσο ενιαίο ωρομίσθιο για την απασχόληση τους καθορίζονται από το Εποπτικό Συμβούλιο του Σ.Ο.Ε.Λ. Κάθε διαφοροποίηση βέβαια του μέσου ενιαίου ωρομισθίου από εταιρία ή κοινοπραξία, γνωστοποιείται στο Εποπτικό Συμβούλιο και ισχύει για όλους τους μελλοντικούς ελέγχους της εταιρίας,

(β) Η αμοιβή του υπό ανάληψη ελέγχου δεν μπορεί να υπερβαίνει το ένα δέκατο του συνόλου των εσόδων που πραγματοποίησε η εταιρία ή η κοινοπραξία ελεγκτών κατά τη διάρκεια της προηγούμενης δωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου,

(γ) Το Εποπτικό Συμβούλιο καθορίζει κατ' έτος τις ελάχιστες ώρες πραγματοποίησης του τακτικού ελέγχου της κάθε οικονομικής μονάδας ή κατηγορίας ομοειδών οικονομικών μονάδων. Το ίδιο συμβούλιο παρακολουθεί τις τιμολογούμενες αμοιβές και ερευνά τις περιπτώσεις έκπτωσης ή επιστροφής της ελάχιστης,

(δ) Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής, υποβάλλει στο εποπτικό συμβούλιο ανάλυση

του χρόνου απασχόλησης του ιδίου και του βοηθητικού ελεγκτικού προσωπικού που απαιτήθηκε για κάθε τακτικό έλεγχο. Η συνολική απασχόληση βέβαια των ασκούμενων ελεγκτών σε κάθε συγκεκριμένο έλεγχο, δεν μπορεί να υπερβαίνει το σύνολο των ωρών απασχόλησης του ορκωτού ελεγκτή λογιστή και του λοιπού προσωπικού του στον ίδιο έλεγχο.

Το θέμα της αμοιβής καθορίζεται και από το άρθρο 29 του Ν. 4449/2017 (ΦΕΚ Α' 7/24.1.2017), σύμφωνα με το οποίο η αμοιβή για υπηρεσίες από Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή ή ελεγκτική εταιρία, δεν επιτρέπεται να εξαρτάται από οποιαδήποτε αίρεση³. Επίσης, δεν επιτρέπεται η αμοιβή για τη διενέργεια υποχρεωτικού ελέγχου από ορκωτό ελεγκτή λογιστή ή ελεγκτική εταιρία, που επηρεάζεται από την παροχή συμπληρωματικών υπηρεσιών στην ελεγχόμενη οντότητα ή σε θυγατρική της ή σε συγγενή της ή σε από κοινού ελεγχόμενη οντότητα, από τον ορκωτό ελεγκτή λογιστή ή ελεγκτική εταιρία ή από συνδεδεμένο μέρος της ελεγκτικής εταιρίας ή από ορκωτό ελεγκτή λογιστή ή ελεγκτική εταιρία που ανήκει στο ίδιο δίκτυο με αυτούς.

Επιπλέον, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου ανωτέρω άρθρου, εάν οι αμοιβές υποχρεωτικού ελέγχου που αναλαμβάνεται για πρώτη φορά είναι μικρότερες σε ποσοστό 15% και άνω από τις αμοιβές της προηγούμενης χρήσης, τότε ο συγκεκριμένος υποχρεωτικός έλεγχος δύναται να εντάσσεται στο ετήσιο πρόγραμμα ποιοτικών ελέγχων της Ε.Λ.Τ.Ε, ενώ σύμφωνα με την παράγραφο 3, ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής ή η ελεγκτική εταιρία υποχρεούται να επιφυλαχθεί για την αποδοχή της εντολής ελέγχου μιας οικονομικής μονάδας, αν η προς έλεγχο οντότητα δεν έχει εξοφλήσει πλήρως τη νόμιμη αμοιβή ελέγχου της προηγούμενης χρήσεως ή χρήσεων. Η επιφύλαξη αυτή γνωστοποιείται εγγράφως στη διοίκηση της οικονομικής μονάδας, με κοινοποίηση στην Ε.Λ.Τ.Ε. και μπορεί να αρθεί μετά από έγκριση της Ε.Λ.Τ.Ε.

³ Αμοιβές υπό αίρεση είναι οι αμοιβές για ελεγκτικές εργασίες που υπολογίζονται σε προκαθορισμένη βάση σε σχέση με το αποτέλεσμα ή την έκβαση μιας συναλλαγής ή το αποτέλεσμα του εκτελούμενου έργου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

4.1.ΥΦΙΣΤΑΜΕΝΟ ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΠΕΡΙ ΕΛΕΓΧΩΝ ΚΑΙ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΑΥΤΩΝ

Στο παρόν κεφάλαιο θα παρουσιαστούν οι κανονιστικές ρυθμίσεις και γενικότερα το ισχύον υφιστάμενο θεσμικό πλαίσιο για την διασφάλιση τόσο της ανεξαρτησίας του Ορκωτού Ελεγκτή, όσο και της ποιότητας του ελεγκτικού έργου. Η διάρθρωση του κεφαλαίου, κινούμενη προς αυτήν την κατεύθυνση, θα περιλάβει μια γενική παρουσίαση του ρόλου που διαδραματίζει η επιτροπή κεφαλαιαγοράς ως θεματοφύλακας της εύρυθμης λειτουργίας της αγοράς κεφαλαίων, της προστασίας των επενδυτών και της πλήρους και αξιόπιστης δημοσίευσης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Επίσης θα ακολουθήσει μία συνοπτική παρουσίαση του Π.Δ. 226/1992, που αφορά στην ίδρυση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) και τις αρμοδιότητές του, καθώς και μία σύντομη αναφορά επί του θεσμικού ρόλου της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), που έχει ως σκοπό την ενίσχυση της διαφάνειας λειτουργίας των επιχειρήσεων, με την εφαρμογή λογιστικής τυποποίησης και τη διασφάλιση της ποιότητας των λογιστικών ελέγχων.

4.2.ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΚΕΦΑΛΑΙΑΓΟΡΑΣ

Η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς είναι αυτόνομη εποπτική αρχή που λειτουργεί με τη μορφή του Νομικού Προσώπου Δημοσίου Δικαίου και η εποπτεία ασκείται από το Υπουργείο Οικονομίας - Οικονομικών. Στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς έχει ανατεθεί κατά κύριο λόγο ο έλεγχος της εφαρμογής των διατάξεων της νομοθεσίας περί κεφαλαιαγοράς. Στόχοι της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς είναι η διασφάλιση της ομαλής και εύρυθμης λειτουργίας της κεφαλαιαγοράς, η ενίσχυση της εμπιστοσύνης στους θεσμούς της αγοράς και η προστασία του επενδυτικού κοινού με την προώθηση της διαφάνειας και την πρόληψη και καταστολή χρηματιστηριακών παραβάσεων. Η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς έχει κατά κύριο λόγο κανονιστικές αρμοδιότητες, ελεγκτικές καθώς και κυρωτικές αρμοδιότητες. Δύναται επίσης να θέτει κανόνες λειτουργίας της αγοράς και να λαμβάνει τα απαραίτητα μέτρα για την εφαρμογή των νόμων και των κανόνων που έχουν θεσπιστεί για την επίτευξη των στόχων της.

Κατά το 2002, έλαβε χώρα η διαδικασία τροποποίησης του οργανισμού της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς με σκοπό την αποτελεσματικότερη εκπλήρωση της αποστολής της. Η νέα οργανωτική δομή και αρμοδιότητες των υπηρεσιών της Επιτροπής, θεσπίστηκαν με το Π.Δ. 25/2003 (ΦΕΚ 26/6.2.2003). Η νέα δομή της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, είχε ως αποτέλεσμα καλύτερης ανταπόκρισης στις απαιτήσεις της εξειδικευμένης εποπτείας της κεφαλαιαγοράς και της παρακολούθησης εφαρμογής των Ευρωπαϊκών οδηγιών. Οι γενικοί στόχοι της εποπτείας της κεφαλαιαγοράς είναι:

(α) Η προστασία των επενδυτών,

(β) Η ενίσχυση της αποτελεσματικότητας, της διαφάνειας και της εύρυθμης λειτουργίας της κεφαλαιαγοράς,

(γ) Ο περιορισμός του συστημικού κινδύνου.

Ο ρόλος της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς στην αποκάλυψη λογιστικών πληροφοριών είναι καίριος, καθώς έχει τόσο κανονιστικές, όσο και ελεγκτικές και κυρωτικές αρμοδιότητες. Η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς διαδραματίζει κρίσιμο ρόλο στην αποκάλυψη λογιστικών πληροφοριών εκ μέρους των εισηγμένων (αλλά και των εταιριών που προβαίνουν πρώτη φορά σε δημόσια εγγραφή) στο Χρηματιστήριο Αθηνών εταιριών.

Όπως ήδη έχει τονιστεί, η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς δύναται να θέτει κανόνες λειτουργίας της αγοράς και να λαμβάνει τα απαραίτητα μέτρα για την εφαρμογή των νόμων και των κανόνων που έχουν θεσπιστεί. Προκειμένου η πληροφόρηση που παρέχεται στο κοινό να είναι έγκαιρη, ακριβής και αξιόπιστη, η επιτροπή κεφαλαιαγοράς έχει θέσει κάποιους βασικούς όρους ενημέρωσης από τους εκδότες των μετοχών των εταιριών που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο.

Στις υποχρεώσεις των εταιριών περιλαμβάνεται αυτή της τακτικής ή περιοδικής ενημέρωσης. Σύμφωνα με αυτήν η εταιρία πρέπει να συντάσσει τριμηνιαίες οικονομικές καταστάσεις. Μία ενδιάμεση οικονομική έκθεση πρέπει να περιλαμβάνει, τουλάχιστον, τα ακόλουθα συνθετικά στοιχεία: (α) Συνοπτικό ισολογισμό, (β) Συνοπτική κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, (γ) Συνοπτική κατάσταση που δείχνει είτε (i) όλες τις μεταβολές στην καθαρή θέση είτε (ii) τις άλλες μεταβολές στην καθαρή θέση εκτός από εκείνες που προκύπτουν από κεφαλαιακές συναλλαγές με τους ιδιοκτήτες και διανομές στους ιδιοκτήτες, (δ) Συνοπτική κατάσταση ταμειακών ροών, (ε) Επιλεγμένες

επεξηγηματικές σημειώσεις. Ακόμη, οι εισηγμένες πρέπει να αναρτούν στην ιστοσελίδα τους, τις τριμηνιαίες εκθέσεις διάθεσης κεφαλαίων που αντλήθηκαν από αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με καταβολή μετρητών ή από έκδοση ομολογιακού δανείου.

Τέλος, η εταιρεία αποστέλλει στο Χ.Α. ετησίως: α) τις Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις και τις Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις που περιλαμβάνουν τον Ισολογισμό, την Κατάσταση Αποτελεσμάτων, την Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, την Κατάσταση Ταμειακών Ροών και τις Επεξηγηματικές Σημειώσεις, καθώς και την Έκθεση Ελέγχου του Ορκωτού Ελεγκτή και την Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου, εκτός αν τα ανωτέρω έχουν ήδη αποσταλεί στο Χ.Α. β) Το Ετήσιο Δελτίο που θα πρέπει να καθίσταται προσιτό στο ευρύ επενδυτικό κοινό και κάθε εταιρεία έχει την ευθύνη για την αλήθεια, ακρίβεια, πληρότητα, ορθότητα και σαφήνεια των στοιχείων που περιέχονται σε αυτό, γ) Το Πρόγραμμα Σκοπούμενων Εταιρικών Πράξεων και δ) Ενημέρωση σχετικά με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου που τυχόν διενεργήθηκε στην εταιρεία.

Από τα παραπάνω έγινε κατανοητό ότι η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς συμβάλλει στην βελτίωση των συνθηκών διαφάνειας της χρηματιστηριακής αγοράς στην Ελλάδα, με σκοπό τη βελτίωση της αποτελεσματικής λειτουργίας της κεφαλαιαγοράς, της κατανομής των κεφαλαίων και την παροχή ικανοποιητικής ρευστότητας. Στη συνέχεια ακολουθεί ο νόμος ο οποίος θέτει τα ελάχιστα ελεγκτικά στάνταρτ που θα πρέπει να πληρούνται από τις ελεγκτικές εταιρίες.

4.3.ΣΩΜΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ (ΣΟΕΛ)

Η ιστορική εξέλιξη της οργάνωσης και λειτουργίας του ελεγκτικού επαγγέλματος στην Ελλάδα διακρίνεται σε τρεις χρονικές περιόδους:

(α) Στην περίοδο μέχρι την έναρξη λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (από το έτος 1920- 1956), δηλαδή κατά την οποία ο έλεγχος στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των ανώνυμων εταιρειών ήταν εντελώς τυπικός, λόγω ανυπαρξίας οργανωμένου ελεγκτικού επαγγέλματος,

(β) Στην περίοδο λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών από το έτος 1957 έως το έτος 1992, κατά την οποία οργανώθηκε και λειτούργησε το ελεγκτικό επάγγελμα στην Ελλάδα, με την μορφή υποχρεωτικής ένωσης προσώπων (επαγγελματιών Ελεγκτών)

σε ένα Νομικό Πρόσωπο, που τα μέλη του ασκούσαν δημόσιο λειτούργημα και είχαν κατοχυρωμένη την ελευθερία έκφρασης της επαγγελματικής τους γνώμης. Στους κόλπους του νομικού αυτού προσώπου εκπαιδεύτηκαν και αναδείχθηκαν επαγγελματίες ελεγκτές υψηλού επιπέδου, που διενεργούσαν ουσιαστικό έλεγχο στις οικονομικές καταστάσεις των υπαγόμενων στον έλεγχό τους εταιρειών,

(γ) Στην περίοδο από το έτος 1993 μέχρι και σήμερα, δηλαδή από την κατάργηση της μορφής οργάνωσης του Σώματος Ορκωτών Λογιστών, τη σύσταση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και την λειτουργία ελεγκτικών εταιρειών.

Στις παραγράφους που θα ακολουθήσουν θα γίνει μια συνοπτική παρουσίαση της τρίτης περιόδου, δηλαδή από την κατάργηση της μορφής οργάνωσης του Σώματος Ορκωτών Λογιστών το 1993, τη σύσταση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και την λειτουργία Εταιριών Ελεγκτών.

Το έτος 1992, επικράτησε τελικά στην Κυβέρνηση η άποψη ότι πρέπει και στην Ελλάδα να υιοθετηθεί η μορφή οργάνωσης του ελεγκτικού επαγγέλματος που επικρατεί στις άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δηλαδή σε εταιρείες ελεγκτών. Με το Π.Δ. 226/1992 "περί συστάσεως, οργανώσεως και λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, καθώς και περί των όρων εγγραφής σε ειδικό Μητρώο και ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή", καταργήθηκαν πολλές από τις προηγούμενες διατάξεις περί Σώματος Ορκωτών Λογιστών και ορίστηκαν, μεταξύ άλλων, ότι:

(α) Συνιστάται Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών - Σ.Ο.Ε αργότερα μετονομάστηκε σε Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών - Σ.Ο.Ε.Λ), αποτελούμενο από επαγγελματίες ελεγκτές που απολαμβάνουν προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας και εγγράφονται σε ειδικό Μητρώο, το οποίο είναι δημόσιο βιβλίο,

(β) Στο Ειδικό Μητρώο εγγράφονται τα ήδη υπηρετούντα μέλη του Σώματος Ορκωτών Λογιστών, καθώς και τα πρόσωπα που πληρούν τα προσόντα και τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από το ίδιο Π.Δ,

(γ) Τα όργανα του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών είναι η Γενική Συνέλευση, το Εποπτικό Συμβούλιο, το Επιστημονικό Συμβούλιο και το Πειθαρχικό Συμβούλιο,

(δ) Μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών είναι οι Ορκωτοί Ελεγκτές που αργότερα μετονομάστηκαν "Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές", οι Επίκουροι Ορκωτοί

Ελεγκτές, οι Δόκιμοι Ορκωτοί Ελεγκτές και οι Ασκούμενοι Ορκωτοί Ελεγκτές. Εισαγωγικός βαθμός είναι η βαθμίδα του Ασκούμενου Ορκωτού Ελεγκτή, στην οποία διορίζεται ο έχων ανεπίληπτο ήθος και αναμφισβήτητη αρετή και εφόσον είναι κάτοχος πτυχίου οικονομικής Πανεπιστημιακής Σχολής. Η προαγωγή στις επόμενες βαθμίδες γίνεται μετά από επιτυχείς επαγγελματικές εξετάσεις.

Η σύσταση και η λειτουργία του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών αποβλέπει στην άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής (ιδρύματος, εταιρείας ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου), από πρόσωπα με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα, που ασκούν το έργο τους με διαφάνεια και υπευθυνότητα, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η εγκυρότητα και αξιοπιστία των πορισμάτων των διενεργουμένων ελέγχων, σύμφωνα με τα διεθνώς αναγνωρισμένα Ελεγκτικά Πρότυπα και τους όρους που τίθενται από την εσωτερική και την κοινοτική νομοθεσία.

Η Γενική Συνέλευση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, αποτελείται από τους εγγεγραμμένους στο ειδικό Μητρώο Ορκωτούς Λογιστές Ελεγκτές που δεν τελούν σε αναστολή άσκησης του επαγγέλματος. Η Γενική Συνέλευση αποτελεί το ανώτατο όργανο του Σώματος και συνέρχεται τακτικώς άπαξ του έτους, εντός τεσσάρων μηνών από τη λήξη του, και εκτάκτως όταν συγκληθεί από το Εποπτικό Συμβούλιο. Αρμοδιότητες της είναι να αποφασίζει επί παντός θέματος που αφορά στην οργάνωση και άσκηση του επαγγέλματος, να εγκρίνει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και τον προϋπολογισμό του Σώματος και να εκλέγει ανά τριετία τους Προέδρους και τα μέλη του Εποπτικού Συμβουλίου και του Επιστημονικού Συμβουλίου.

Το Εποπτικό Συμβούλιο αποτελείται από εννέα (9) μέλη και τον Πρόεδρό του, που εκλέγονται ανά τριετία από τη Γενική Συνέλευση. Το Εποπτικό Συμβούλιο ασκεί τη διοίκηση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών ως νομικού προσώπου και είναι επιφορτισμένο με την εποπτεία του έργου των Ορκωτών Ελεγκτών. Ειδικότερα έχει τις εξής αρμοδιότητες:

(α) Διαχειρίζεται τα οικονομικά του Σώματος, συντάσσει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και τον προϋπολογισμό και τις υποβάλλει προς έγκριση στη Γ. Σ.,

(β) Διορίζει τους έχοντες τα νόμιμα προσόντα Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές

(νόμιμοι ελεγκτές) και αποφασίζει την εγγραφή τους στο ειδικό Μητρώο,

(γ) Αποφασίζει τη διαγραφή εκ του Σώματος παντός μέλους του,

(δ) Διεξάγει τις επαγγελματικές εξετάσεις για την απόκτηση της άδειας άσκησης του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή,

(ε) Ασκει, δια των αρμοδίων οργάνων, εποπτεία και έλεγχο επί του Σώματος και επιβλέπει το ασκούμενο από τους Ορκωτούς Ελεγκτές έργο, για την τήρηση των νόμων και κανόνων της επαγγελματικής δεοντολογίας και τη διασφάλιση της ποιότητας και διαφάνειας των παρεχόμενων από αυτούς υπηρεσιών και του κύρους του επαγγέλματος,

(στ) Μετά από προηγούμενη γνώμη του Επιστημονικού Συμβουλίου, εκδίδει κανονισμούς που αφορούν στη διαμόρφωση, συμπλήρωση και εφαρμογή των Ελεγκτικών Προτύπων,

(ζ) Μετά από προηγούμενη γνώμη του Επιστημονικού Συμβουλίου, εκδίδει γενικές οδηγίες που αφορούν το ελεγκτικό επάγγελμα,

(η) Ασκει κάθε άλλη αρμοδιότητα που προβλέπεται από την νομοθεσία ή ανατίθεται σ' αυτό με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης.

Το Επιστημονικό Συμβούλιο αποτελείται από τέσσερα μέλη και τον Πρόεδρο που εκλέγονται, μεταξύ των εν ενεργεία ή πρώην Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ή και καθηγητών ανωτάτων εκπαιδευτικών ιδρυμάτων στα γνωστικά αντικείμενα της λογιστικής ή ελεγκτικής, από τη Γενική Συνέλευση του Σώματος. Το Επιστημονικό Συμβούλιο καταρτίζει ή επεξεργάζεται τους κανονισμούς, οδηγίες και άλλα επιστημονικά κείμενα της αρμοδιότητας του Εποπτικού Συμβουλίου και γνωμοδοτεί επί των παραπεμπόμενων σ' αυτό ζητημάτων. Επίσης, το Επιστημονικό Συμβούλιο είναι αρμόδιο για την εξέταση και αντιμετώπιση τεχνικών ή πρακτικών ζητημάτων σχετικών με την άσκηση ποιοτικού ελέγχου επί της εργασίας των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Ειδικότερα, το Επιστημονικό Συμβούλιο μπορεί να εξετάζει τα φύλλα εργασίας που στηρίζουν τη γνώμη του Ορκωτού Ελεγκτή και να υποβάλει σχετική έκθεση στο Εποπτικό Συμβούλιο, αν και όποτε του ζητηθεί ή και σε περιπτώσεις που υπάρχουν επώνυμες καταγγελίες. Κατά τη διενέργεια των ελέγχων της περιόδου 1993-2004, οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές εφάρμοζαν τα πρότυπα ελεγκτικής του πρώην Σώματος

Ορκωτών Λογιστών, τα οποία υιοθετήθηκαν με σχετική απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου. Τα πρότυπα αυτά ήταν σύμφωνα με τις βασικές αρχές των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων. Από το έτος 2005 μέχρι και σήμερα, οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές εφαρμόζουν τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου..

Είναι προφανές ότι η ανωτέρω οργανωτική δομή του ΣΟΕΛ, έχει στόχο και σκοπό, να εξασφαλίσει την απόλυτη ανεξαρτησία των ορκωτών ελεγκτών λογιστών έναντι των ελεγχομένων, η οποία ανεξαρτησία, αποτελεί θεμελιώδη αρχή που πρέπει να διέπει τον έλεγχο των οικονομικών μονάδων, ώστε να μπορεί να αναγορεύεται ως θεσμός της κάθε κοινωνίας. Ωστόσο εκτός των περιπτώσεων των άρθρων 40α έως 40ε του Κ.Ν. 2190/1920, κατά τα οποία ο διατασσόμενος έλεγχος διαχείρισεως των Α.Ε. ανατίθεται υποχρεωτικώς σε Ορκωτό ή Ορκωτούς Ελεγκτές, στις λοιπές περιπτώσεις η χρήση ορκωτού ελεγκτή λογιστή, είναι προαιρετική. Δεν είναι όμως αμελητέα και σε αυτήν την περίπτωση, τα αντίστοιχα οφέλη που αποκομίζει μια επιχείρηση από τη χρησιμοποίηση των ορκωτών, δικαιολογώντας καταυτόν τον τρόπο απόλυτα, το σημαντικό κόστος αυτής της επιλογής τους.

Ειδικότερα και πέραν της νομιμότητας και εγκυρότητας των οικονομικών καταστάσεων, της συνεχούς βελτίωσης του λογιστικού συστήματος και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου που εγγυάται η χρήση ορκωτών, σύμφωνα με τα καθοριζόμενα στο άρθρο 37α του Κ.Ν. 2190/1920, καθώς και το άρθρο 14 του Π.Δ. 226/1992, για τις επιχειρήσεις οι οποίες υποχρεωτικώς ή προαιρετικώς χρησιμοποιούν Ορκωτό Ελεγκτή, το μετά τον έλεγχο δυνάμενο να εκδοθεί ειδικό πιστοποιητικό, που αναφέρεται στο ποσό των καταβληθέντων μισθών και ημερομισθίων και στις αποδοχές εν γένει του απασχοληθέντος προσωπικού, απαλλάσσει τις επιχειρήσεις οιοδήποτε επανελέγχου, επί του σημείου τούτου εκ μέρους ασφαλιστικού οργανισμού. Επίσης ανάλογα ισχύουν και όσον αφορά στο παρά του Ορκωτού Ελεγκτή εκδιδόμενο ειδικό πιστοποιητικό ελέγχου, περί του φορολογητέου εισοδήματος της επιχείρισεως, εφόσον στο εν λόγω πιστοποιητικό γίνεται ρητή μνεία ότι εκδίδεται για φορολογικούς σκοπούς, το οποίο ο Προϊστάμενος της εκάστοτε ΔΟΥ, προκειμένου να καθορίσει την φορολογική υποχρέωση των ανωνύμων εταιρειών, μπορεί να περιορισθεί και να το λάβει υπ' όψη του αποκλειστικώς.

4.4.ΕΠΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ (ΕΛΤΕ)

Το έτος 2003 με σχετικό νόμο (Ν. 3148/03 - ΦΕΚ Α' 136/5.6.2003) συστάθηκε η

Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), με σκοπό τον έλεγχο της ποιότητας των υποχρεωτικών λογιστικών ελέγχων των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, την γνωμοδότηση επί θεμάτων λογιστικής τυποποίησης, καθώς και την άσκηση εποπτείας στο ΣΟΕΛ. Ειδικότερα η Ε.Λ.Τ.Ε. σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφοι α, β, δ και ε, μεταξύ άλλων έχει αρμοδιότητα να:

- ✓ εισηγείται στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών θέματα Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων, Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, καθώς και την εναρμόνισή τους με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τα διεθνή πρότυπα,
- ✓ μεριμνά για τον έλεγχο της ποιότητας των υποχρεωτικών λογιστικών ελέγχων,
- ✓ ασκεί εποπτεία στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο. Ε.Λ.), σχετικά με την τήρηση των κανόνων που διέπουν την άσκηση του λειτουργήματος των μελών του. Με προεδρικό διάταγμα, που εκδίδεται ύστερα από πρόταση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, καθορίζεται η έκταση, το περιεχόμενο και ο τρόπος της εποπτείας,
- ✓ αξιολογεί τα πορίσματα του ελέγχου της διαχείρισης του Σ.Ο.Ε.Λ.

Επίσης με το άρθρο 5, παράγραφο 1, καθορίζεται η σύνθεση πενταμελούς Συμβουλίου Ποιοτικού Ελέγχου (ΣΠΕ), με τριετή θητεία όπου τα μέλη του, καθώς και οι αναπληρωτές τους, ορίζονται με απόφαση του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. και πρέπει να είναι πρόσωπα εγνωσμένου κύρους με ειδικές γνώσεις και εμπειρία σε θέματα ελεγκτικής, λογιστικής και φορολογικής νομοθεσίας:

Στην παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου καθορίζονται οι αρμοδιότητες του ΣΠΕ, οι οποίες μεταξύ άλλων είναι:

- ✓ η διενέργεια ποιοτικών ελέγχων επί των προσώπων των παραγράφων 2 έως 8 του άρθρου 2 του Ν. 3693/2008 (Α' 174)⁴,
- ✓ η διατύπωση υποδείξεων προς τα πρόσωπα των παραγράφων 2 έως 8 του άρθρου 2 του Ν. 3693/2008, ως αποτέλεσμα ποιοτικών ελέγχων,

⁴ Ν. 3693/2008 (Α' 174) «Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/ΕΚ περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις». Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 53 του ν. [4449/2017](#), με την επιφύλαξη της παραγράφου 8 του άρθρου 52 του ίδιου νόμου, τα άρθρα 1 έως και 43 και το άρθρο 45 του Ν. 3693/2008 καταργούνται από την έναρξη ισχύος του ν. [4449/2017](#), ήτοι 24-01-2017.

- ✓ η διεξαγωγή ερευνών προς διαπίστωση τυχόν παραβάσεων της νομοθεσίας και του ρυθμιστικού πλαισίου που διέπει τις εργασίες των ελεγκτών συμπεριλαμβανομένων των κανονιστικών αποφάσεων της Ε.Λ.Τ.Ε., του εκάστοτε ισχύοντος Κώδικα Δεοντολογίας⁵, των ελεγκτικών προτύπων ή των προτύπων διασφάλισης της ποιότητας, είτε αυτεπαγγέλτως είτε κατόπιν καταγγελίας,
- ✓ η διατύπωση γενικών εισηγήσεων προς το Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. επί ελεγκτικών θεμάτων, θεμάτων άσκησης ποιοτικού ελέγχου και διερεύνησης πειθαρχικών παραβάσεων.

Εκτός των ανωτέρω, το ΣΠΕ είναι αρμόδιο επί οιαδήποτε άλλου θέματος προσιδιάζει στην άσκηση ποιοτικού ελέγχου επί της ελεγκτικής εργασίας, καθώς και στη διερεύνηση των υποθέσεων, για τη διαπίστωση της τυχόν τέλεσης πειθαρχικών παραβάσεων.

Επίσης οι παράγραφοι 3 και 4 του ίδιου άρθρου, καθορίζουν ότι με απόφαση του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. ρυθμίζεται το περιεχόμενο, ο τρόπος και η διαδικασία διενέργειας των ποιοτικών ελέγχων και κάθε άλλο σχετικό θέμα και ότι τα πρόσωπα επί των οποίων διενεργήθηκε ποιοτικός έλεγχος υποχρεούνται να συμμορφώνονται με τις υποδείξεις που διατυπώνονται προς αυτά από το Σ. Π. Ε. ως αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ποιοτικού ελέγχου αντίστοιχα.

Συναφώς θα πρέπει να επισημανθεί ότι στο ίδιο μήκος κύματος, κινείται και ο Ν. 4449/2017 (ΦΕΚ Α' 7/24.1.2017), ο οποίος με το άρθρο 33 κάνει εκτενή αναφορά στα Συστήματα Διασφάλισης Ποιοτικού Ελέγχου, στα οποία υπόκεινται οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές και οι ελεγκτικές εταιρίες, που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους στην Ελλάδα, καθορίζοντας επίσης ως αρμόδιο για την εποπτεία του συστήματος ποιοτικού ελέγχου των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και των ελεγκτικών εταιριών, το Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. και υπεύθυνο για την εκτέλεση του ποιοτικού ελέγχου εταιριών το Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου (Σ.Π.Ε.) της Ε.Λ.Τ.Ε. που προβλέπεται επίσης στην παρ. 1 του άρθρου 3 και στο άρθρο 5 του ν. 3148/2003 (Α' 136), όπως ήδη προαναφέρθηκε.

Όσον αφορά στην επιβολή διοικητικών και πειθαρχικών κυρώσεων, το άρθρο 34 του Ν. 4449/2017 (ΦΕΚ Α' 7/24.1.2017), ορίζει ως αρμόδιο όργανο το Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε., για κάθε παράβαση της νομοθεσίας που διέπει τις εργασίες των Ορκωτών Ελεγκτών

⁵ Με το άρθρο 20 του Ν. 4449/2017 καθορίζεται ότι με απόφαση του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε., εκδίδεται Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας, που περιλαμβάνει τις αρχές αυτές και για τον οποίο λαμβάνονται υπόψη οι προβλέψεις του Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants).

Λογιστών και των ελεγκτικών εταιριών, κατόπιν έκθεσης ποιοτικού ελέγχου, που συντάσσεται ύστερα από έρευνα του Συμβουλίου Ποιοτικού Ελέγχου ή κατόπιν καταγγελίας ή αυτεπαγγέλτως, αν το Δ.Σ.⁶ κρίνει ότι προκύπτουν επαρκείς ενδείξεις για την τέλεση πειθαρχικού παραπτώματος. Στο άρθρο 6 του ίδιου νομοθετήματος καθορίζεται ότι η επαγγελματική άδεια του ορκωτού ελεγκτή λογιστή ή της ελεγκτικής εταιρίας, ανακαλείται προσωρινά ή οριστικά επίσης με απόφαση του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε.

4.5.N. 4449/2017 (ΦΕΚ Α' 7/24.1.2017), Υποχρεωτικός έλεγχος των ετήσιων και των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δημόσια εποπτεία επί του ελεγκτικού έργου και λοιπές διατάξεις, Άρθρα 5, 21 και 25

Η πολιτεία με τη θέσπιση του υπόψη νόμου, σε κάθε περίπτωση προσπάθησε εύλογα να διασφαλίσει την ανεξαρτησία του ελεγκτή και κατ'έπекταση την ποιότητα του ελεγκτικού του έργου. Σε κάθε περίπτωση όμως φρόντισε πρότερα να διασφαλίσει (στο μέτρο του δυνατού) και την εντιμότητα των ελεγκτών, πριν τη χορήγηση της προβλεπόμενης επαγγελματικής άδειας. Συγκεκριμένα στο άρθρο 5, καθορίζεται ότι επαγγελματική άδεια χορηγείται μόνο σε φυσικά πρόσωπα και ελεγκτικές εταιρίες που διαθέτουν τα απαιτούμενα εχέγγυα εντιμότητας και δεν έχουν καταδικασθεί για οποιοδήποτε από τα αδικήματα που αναφέρονται στην περίπτωση γ⁷ της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του υπόψη νόμου. Στα φυσικά πρόσωπα συμπεριλαμβάνονται τα όργανα διοίκησης και οι νόμιμοι εκπρόσωποι των ελεγκτικών εταιριών.

Όσον αφορά στην πολυσυζητημένη ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα των ελεγκτών, με τα άρθρα 21 και 25, θέτονται όρια και παράμετροι προς αυτή την κατεύθυνση. Ειδικότερα με το άρθρο 21 καθορίζεται ότι:

(α) Κατά τη διενέργεια του υποχρεωτικού ελέγχου, οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές, οι ελεγκτικές εταιρίες, καθώς και οποιοδήποτε φυσικό πρόσωπο που είναι σε θέση να επηρεάσει κατά άμεσο ή έμμεσο τρόπο το αποτέλεσμα του υποχρεωτικού ελέγχου, είναι ανεξάρτητοι από την ελεγχόμενη από αυτούς οντότητα, τηρώντας τις ισχύουσες διατάξεις και δεν επιτρέπεται να συμμετέχουν με οποιονδήποτε άμεσο ή έμμεσο τρόπο, στη

⁶ Η απόφαση του Δ.Σ. για την εκκίνηση της πειθαρχικής διαδικασίας δεν ανακαλείται, σύμφωνα με το ίδιο άρθρο.

⁷ Καταδίκη με τελεσίδικη απόφαση ποινικού δικαστηρίου για κλοπή, υπεξαίρεση (κοινή και στην υπηρεσία), απάτη, εκβίαση, πλαστογραφία, απιστία (κοινή και στην υπηρεσία), δωροδοκία, παράβαση καθήκοντος, καθώς και για οποιοδήποτε έγκλημα κατά της γενετήσιας ελευθερίας ή έγκλημα οικονομικής εκμετάλλευσης της γενετήσιας ζωής ή για κακούργημα.

διαδικασία λήψης αποφάσεων της ελεγχόμενης οντότητας, τόσο κατά την περίοδο που καλύπτεται από τις υπό έλεγχο οικονομικές καταστάσεις, όσο και κατά την περίοδο διενέργειας του υποχρεωτικού ελέγχου και φέρουν το βάρος της απόδειξης της ανεξαρτησίας τους,

(β) Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές και οι ελεγκτικές εταιρίες λαμβάνουν όλα τα εύλογα μέτρα για να διασφαλίσουν ότι κατά τη διενέργεια του υποχρεωτικού ελέγχου η ανεξαρτησία τους δεν επηρεάζεται από οποιαδήποτε υφιστάμενη ή δυνητική σύγκρουση συμφερόντων ή επιχειρηματική ή άλλη άμεση ή έμμεση σχέση στην οποία εμπλέκεται ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής ή η ελεγκτική εταιρία που διενεργεί τον υποχρεωτικό έλεγχο και, κατά περίπτωση, το δίκτυό του, τα διευθυντικά στελέχη του, οι ελεγκτές ή οι υπάλληλοί του, οποιαδήποτε άλλα φυσικά πρόσωπα, οι υπηρεσίες των οποίων τίθενται στη διάθεση ή υπό τον έλεγχο του ορκωτού ελεγκτή λογιστή ή της ελεγκτικής εταιρίας ή οποιουδήποτε προσώπου συνδέεται άμεσα ή έμμεσα με αυτούς μέσω της άσκησης ελέγχου. Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής ή η ελεγκτική εταιρία δεν διενεργούν υποχρεωτικό έλεγχο, όταν υπάρχει κίνδυνος να ανακλύψει αυτοεπισκόπηση, ίδιο συμφέρον, ιδιότητα συνηγόρου, οικειότητα ή εκφοβισμός που απορρέουν από οικονομική, προσωπική, επιχειρηματική, εργασιακή ή άλλη σχέση μεταξύ του ορκωτού ελεγκτή λογιστή, της ελεγκτικής εταιρίας, του δικτύου του, καθώς και οποιουδήποτε φυσικού προσώπου είναι σε θέση να επηρεάσει το αποτέλεσμα του υποχρεωτικού ελέγχου και της ελεγχόμενης οντότητας, με αποτέλεσμα ένας αντικειμενικός, συνετός και ενημερωμένος τρίτος, λαμβάνοντας υπόψη τις εφαρμοζόμενες διασφαλίσεις, να κατέληγε στο συμπέρασμα ότι υπονομεύεται η ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή λογιστή ή της ελεγκτικής εταιρίας,

(γ) Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, η ελεγκτική εταιρία, οι κύριοι εταίροι ελέγχου, οι υπάλληλοι, καθώς και οποιοδήποτε άλλο φυσικό πρόσωπο, οι υπηρεσίες του οποίου τίθενται στη διάθεση ή υπό τον έλεγχο του εν λόγω ορκωτού ελεγκτή λογιστή ή της ελεγκτικής εταιρίας και το οποίο συμμετέχει άμεσα σε δραστηριότητες υποχρεωτικού ελέγχου, καθώς και πρόσωπα που συνδέονται στενά με τα ανωτέρω, δεν κατέχουν ούτε διατηρούν σημαντικό και άμεσο συμφέρον και δεν συμμετέχουν σε οποιαδήποτε συναλλαγή με οποιοδήποτε χρηματοπιστωτικό μέσο που εκδίδει, εγγυάται ή άλλως υποστηρίζει η ελεγχόμενη οντότητα στον τομέα των δραστηριοτήτων υποχρεωτικού ελέγχου που διενεργούν, με εξαίρεση τα συμφέροντα που τους ανήκουν έμμεσα μέσω προγραμμάτων διαφοροποιημένων συλλογικών επενδύσεων, συμπεριλαμβανομένων των

κεφαλαίων υπό διαχείριση, όπως τα συνταξιοδοτικά ταμεία και οι ασφαλίσεις ζωής,

(δ) Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής ή η ελεγκτική εταιρία καταγράφουν στα φύλλα εργασίας του ελέγχου τους, όλους τους σημαντικούς κινδύνους της ανεξαρτησίας τους, καθώς και τις διασφαλίσεις που εφαρμόστηκαν προς περιορισμό των κινδύνων,

(ε) Τα αναφερόμενα στην παράγραφο β του παρόντος άρθρου πρόσωπα ή εταιρίες δεν συμμετέχουν ούτε επηρεάζουν κατ' άλλον τρόπο το αποτέλεσμα του υποχρεωτικού ελέγχου οποιασδήποτε ελεγχόμενης οντότητας, εάν:

1. κατέχουν χρηματοπιστωτικά μέσα της ελεγχόμενης οντότητας, με εξαίρεση τα συμφέροντα που κατέχουν έμμεσα μέσω προγραμμάτων διαφοροποιημένων συλλογικών επενδύσεων,

2. κατέχουν χρηματοπιστωτικά μέσα οποιασδήποτε οντότητας που συνδέεται με την ελεγχόμενη οντότητα, η κυριότητα των οποίων μπορεί να προκαλέσει ή να θεωρηθεί γενικά ότι προκαλεί σύγκρουση συμφερόντων, με εξαίρεση τα συμφέροντα που κατέχουν έμμεσα μέσω προγραμμάτων διαφοροποιημένων συλλογικών επενδύσεων,

3. είχαν σχέση απασχόλησης, επιχειρηματική ή άλλη σχέση με την εν λόγω ελεγχόμενη οντότητα μέσα στην περίοδο που αναφέρεται στην παράγραφο α, η οποία μπορεί να προκαλέσει ή να θεωρηθεί γενικά ότι προκαλεί σύγκρουση συμφερόντων.

(στ) Τα αναφερόμενα στην παράγραφο β του παρόντος άρθρου πρόσωπα ή εταιρίες δεν επιδιώκουν τη λήψη και δεν αποδέχονται χρηματικά και μη χρηματικά δώρα ή διευκολύνσεις από την ελεγχόμενη οντότητα ή οποιαδήποτε οντότητα συνδέεται με την ελεγχόμενη οντότητα, εκτός εάν η αξία αυτών θα εθεωρείτο μικρή ή ασήμαντη από έναν αντικειμενικό, συνετό και ενημερωμένο τρίτο,

(ζ) Εάν μία ελεγχόμενη οντότητα, κατά την περίοδο που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις εξαγοραστεί, συγχωνευτεί ή εξαγοράσει μια άλλη οντότητα, ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής ή η ελεγκτική εταιρία εντοπίζει και αξιολογεί τυχόν τρέχοντα ή πρόσφατα συμφέροντα ή σχέσεις (συμπεριλαμβανομένων μη ελεγκτικών υπηρεσιών που παρέχονται στην εν λόγω οντότητα), οι οποίες, λαμβάνοντας υπόψη τις υφιστάμενες διασφαλίσεις, θα μπορούσαν να διακυβεύσουν την ανεξαρτησία του ελεγκτή και την ικανότητά του να συνεχίσει τον υποχρεωτικό έλεγχο μετά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της συγχώνευσης ή της εξαγοράς,

(η) Το συντομότερο δυνατόν και σε κάθε περίπτωση εντός τριών (3) μηνών, ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής ή η ελεγκτική εταιρία λαμβάνουν όλα τα απαραίτητα μέτρα για τον τερματισμό τυχόν υφιστάμενων συμφερόντων ή σχέσεων που ενδέχεται να διακυβεύσουν την ανεξαρτησία τους και, όποτε είναι δυνατόν, υιοθετούν διασφαλίσεις για την ελαχιστοποίηση τυχόν απειλών για την ανεξαρτησία τους που προκύπτουν από προηγούμενα και τρέχοντα συμφέροντα και σχέσεις,

(θ) Με απόφαση του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. μπορεί να εξειδικεύονται οι κίνδυνοι υπονόμησης της ανεξαρτησίας και να καθορίζονται τα πρόσφορα μέτρα τα οποία, εφόσον ληφθούν και υλοποιηθούν, είναι δυνατόν να άρουν ή να μειώσουν σε ανεκτό βαθμό τους κινδύνους αυτούς.

Επίσης με το άρθρο 25, καθορίζεται η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητα των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, που διενεργούν τον υποχρεωτικό έλεγχο για λογαριασμό των ελεγκτικών εταιριών. Ειδικότερα στην περίπτωση που οι υποχρεωτικοί έλεγχοι διενεργούνται στο όνομα και για λογαριασμό ελεγκτικής εταιρίας, οι μέτοχοι ή ιδιοκτήτες, καθώς και τα μέλη των διαχειριστικών και διοικητικών οργάνων της ελεγκτικής εταιρίας ή συνδεδεμένης οντότητας, δεν παρεμβαίνουν⁸ στη διενέργεια του υποχρεωτικού ελέγχου με τρόπο που θέτει σε κίνδυνο την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα του ορκωτού ελεγκτή λογιστή που διενεργεί τον υποχρεωτικό έλεγχο για λογαριασμό της ελεγκτικής εταιρίας.

Δεδομένων όλων των ανωτέρω νομοθετημάτων που έχει θεσπίσει η πολιτεία με σκοπό τη διασφάλιση της ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας των ελεγκτών, θα πρέπει να επισημανθεί ότι αυτά από μόνα τους δεν αρκούν να προσδώσουν τις επιθυμητές – απόλυτες εγγυήσεις, λαμβάνοντας πάντα υπόψη τον απρόβλεπτο παράγοντα της ανθρώπινης προσωπικότητας.

4.6.ΝΟΜΙΚΕΣ ΕΥΘΥΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

Από τα προηγούμενα προκύπτει ότι, η ραγδαία ανάπτυξη του επαγγέλματος του ορκωτού ελεγκτή λογιστή συνοδεύτηκε, τα τελευταία χρόνια, από μία αντίστοιχη αύξηση των εις βάρος τους αστικών, ποινικών και πειθαρχικών υποθέσεων. Τα περισσότερα κράτη σήμερα για τη διασφάλιση της τάξης και της ευταξίας της οικονομικής τους ζωής, μεταξύ

⁸ Σύμφωνα με το ίδιο άρθρο, τυχόν παρέμβαση συνιστά πειθαρχικό παράπτωμα και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 35 του υπόψη νόμου.

των άλλων εκχωρούν στους ορκωτούς ελεγκτές το προνόμιο της διενέργειας ενός ευρύτερου φάσματος ελέγχων, ενώ ταυτόχρονα διαμορφώνονται συνθήκες ισχυρής προστασίας όλων όσων χρησιμοποιούν τα αποτελέσματα του ελεγκτικού έργου.

Από το ισχύον νομικό πλαίσιο που παρατίθεται παρακάτω, όσον αφορά τις αστικές, ποινικές και πειθαρχικές ευθύνες των ορκωτών ελεγκτών, προκύπτει ότι οι τελευταίοι καθίστανται όλο και περισσότερο ευάλωτοι, σε ότι αφορά στο τυχόν βάρος της ζημιάς που προκύπτει από ελεγκτικές πράξεις ή παραλείψεις τους, γιατί αυτοί είναι οι πλέον ικανοί και αρμόδιοι να λάβουν όλα εκείνα τα μέτρα, που μπορούν να αποτρέψουν οποιαδήποτε αμέλεια ή δόλο, προκειμένου να αποφευχθούν τυχόν αρνητικές συνέπειες.

Είναι ιδιαίτερα χρήσιμο να τονισθεί ότι, στα πρώτα στάδια της ανάπτυξης του ελεγκτικού επαγγέλματος, η επικρατούσα δικαστική άποψη αναγνώριζε ότι οι ελεγκτές, για να επιζήσουν και να μπορούν να προσφέρουν τις υπηρεσίες τους, θα έπρεπε να μην εκτίθενται σε δικαστικές διενέξεις. Διαχρονικά η αντίληψη αυτή άλλαξε άρδην, με συνέπεια σήμερα οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές να αναγκάζονται να καταβάλλουν αποζημιώσεις, οι οποίες, σε ένα βαθμό, μπορεί να είναι μοιραίες ακόμα και για την επιβίωση τους. Επιπλέον όλο και συχνότερα, βρίσκονται κατηγορούμενοι και αντιμέτωποι, είτε με τη δικαιοσύνη είτε με τα πειθαρχικά τους όργανα και καλούνται να υπερασπιστούν εαυτούς, έναντι τόσο αστικών όσο και ποινικών και πειθαρχικών ευθυνών τους. Παρακάτω αναλύεται συνοπτικά το εύρος των νομικών ευθυνών που υπέχουν οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές, καθώς και οι ελεγκτικές εταιρίες.

4.7.ΑΣΤΙΚΗ ΕΥΘΥΝΗ

Σύμφωνα με το άρθρο 37 του Ν. 4449/2017 (ΦΕΚ Α' 7/24.1.2017), οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές και οι ελεγκτικές εταιρίες του εν λόγω νόμου, καθώς και οι ελεγκτικές οντότητες τρίτων χωρών, ευθύνονται για κάθε ζημιά από θετική ενέργεια ή παράλειψη έναντι της ελεγχόμενης οντότητας και τρίτων που ζημιώθηκαν από τη χρήση της έκθεσης ελέγχου και το συνολικό ύψος της αποζημίωσης όλων των ζημιωθέντων από συγκεκριμένο ελεγκτικό έργο, δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπλάσιο της αμοιβής που καταβλήθηκε για το έργο αυτό. Επίσης οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές, οι ελεγκτικές εταιρίες και οι ελεγκτικές οντότητες τρίτων χωρών, έχουν υποχρέωση να έχουν επαρκή

ασφαλιστική κάλυψη⁹.

Στην περίπτωση που οι υποχρεωτικοί έλεγχοι διενεργούνται στο όνομα και για λογαριασμό ελεγκτικής εταιρίας ή ελεγκτικής οντότητας τρίτης χώρας, η ευθύνη για αποζημίωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπλάσιο των αμοιβών της ελεγκτικής εταιρίας ή της ελεγκτικής οντότητας τρίτης χώρας για το συγκεκριμένο ελεγκτικό έργο, έναντι όλων των ζημιωθέντων για το έργο αυτό και για την καταβολή της αποζημίωσης, ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον τα πρόσωπα που προβλέπονται από το άρθρο 25 του υπόψη νόμου, εφόσον αποδειχθεί ότι έθεσαν σε κίνδυνο την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα του ελεγκτή.

4.8.ΠΟΙΝΙΚΗ ΕΥΘΥΝΗ

Η ποινική ευθύνη του ελεγκτή, όταν αυτός παραβαίνει το καθήκον της μη παράνομης θεώρησης των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, της εχεμύθειας και της δήλωσης κολλημάτος διορισμού του ως ελεγκτή, οριοθετείται με τα άρθρα 63β, 63γ¹⁰ παρ.2 και παρ.3 του Ν. 2190/1920. Ειδικότερα το άρθρο 63β αναφέρει ότι: *«Ελεγκτές ανωνύμων εταιριών... αν από αμέλεια θεώρησαν ως νομίμως έχοντα, ισολογισμό που καταρτίστηκε παρά τις διατάξεις του νόμου και του καταστατικού, τιμωρούνται με φυλάκιση μέχρι τριών μηνών και με χρηματική ποινή μέχρι 80.000 δραχμές ή με μία από τις ποινές αυτές. Σε περίπτωση όμως δόλου τιμωρούνται με τις ποινές του άρθρου 57»* και το 63γ, παρ.2¹¹ για την παράβαση του καθήκοντος της εχεμύθειας ότι: *«Τιμωρείται δια φυλακίσεως, μέχρι τριών μηνών πας ελεγκτής ανωνύμων εταιριών, όστις δεν ήθελε τηρήσει απόλυτον εχεμύθειαν, περί των παρ' αυτού παρατηρηθένων εν τη λειτουργία της εταιρίας...»*

Στην ίδια κατεύθυνση κινείται και το άρθρο 16 του ΠΔ 226/1992, το οποίο ορίζει ότι: *«Ο ορκωτός ελεγκτής υποχρεούται να τηρεί απόλυτη εχεμύθεια περί των όσων λαμβάνει γνώση κατά την άσκηση των καθηκόντων του. Την υποχρέωση αυτή έχουν επίσης τόσο το ελεγκτικό όσο και το λοιπό προσωπικό που απασχολεί ο ορκωτός ελεγκτής...»*.

Γενικά ο ελεγκτής υποχρεούται να είναι εχέμυθος σχετικά με τα όσα υποπίπτουν στην αντίληψη του, κατά την άσκηση του ελέγχου. Οι περισσότερες μάλιστα από τις

⁹ Σύμφωνα με την παράγραφο 6 του εν λόγω νόμου, η μη συμμόρφωση συνεπάγεται την αναστολή της άδειας άσκησης επαγγέλματος, μέχρι τη διαπίστωση από την Ε.Λ.Τ.Ε. της συμμόρφωσης.

¹⁰ Η διάταξη αυτή έχει εφαρμογή και στις περιπτώσεις ελέγχου που πραγματοποιούνται στα πλαίσια των άρθρων 36 και 40 του ν. 2190/1920, δηλαδή από εξωτερικούς μη ορκωτούς ελεγκτές.

¹¹ Είναι αυτονόητο ότι η παράβαση του άρθρου 63γ παρ. 2, επιφέρει και αστική ευθύνη.

πληροφορίες που συλλέγει, όπως είναι στοιχεία κόστους, όροι αγοράς, έκδοση μετοχών κ.ο.κ., είναι ζωτικής σημασίας για την επιβίωση της επιχείρησης και τυχόν κοινοποίησή τους θα είχε σοβαρές επιπτώσεις στην ανταγωνιστικότητά της. Ευνόητο είναι πως η ευθύνη του ελεγκτή για εχεμύθεια δεν έχει να κάνει με πληροφορίες που δημοσιεύονται ή κοινοποιούνται αρμοδίως, εφόσον η κοινοποίηση αυτή επιβάλλεται από το νόμο, με διάφορους τρόπους, σε τρίτους (όπως Εφορία, Χρηματιστήριο, Τράπεζα της Ελλάδος, το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών και άλλα).

Η φύλαξη του επαγγελματικού απορρήτου αποτελεί θεμελιώδη παράγοντα στις σχέσεις μεταξύ του ελεγκτή και της επιχείρησης. Δεν πρέπει, ο ανεξάρτητος ελεγκτής να διαδίδει τις πληροφορίες που συγκεντρώνει κατά την εκτέλεση της εργασίας του, παρά μόνο όταν ο νόμος του το επιβάλλει ή του επιτρέπει. Ακόμη, ο ελεγκτής δεν πρέπει να χρησιμοποιεί αυτές τις πληροφορίες για ίδιο όφελος ή όφελος τρίτων. Ο ελεγκτής πρέπει να διασφαλίζει ότι και το ελεγκτικό προσωπικό, που λαμβάνει γνώση των εμπιστευτικών στοιχείων, άσχετα με το εάν αποτελείται ή όχι από μέλη του επαγγέλματος, θα είναι εχέμυθο. Τέλος, όταν επέρχεται ανάγκη να ληφθεί η γνώμη προσώπων, που δεν δεσμεύονται από το επαγγελματικό απόρρητο, θα πρέπει ο ελεγκτής να ενημερώσει, οπωσδήποτε, τον πελάτη του, ειδάλλως σε περίπτωση αποκάλυψης δεδομένων των πρώτων σε τρίτους, η ευθύνη θα επιρριφθεί στον ορκωτό ελεγκτή.

Ο ελεγκτής όμως φέρει ποινική ευθύνη ακόμα και όταν αποσιωπά, λόγω εξαίρεσης από την πραγματοποίηση του ελέγχου. Σύμφωνα με το άρθρο 63γ παρ. 3 τιμωρείται με φυλάκιση μέχρι τριών μηνών κάθε ελεγκτής, ο οποίος «... δεν edήλωσε κώλυμα ασκήσεως ελέγχου προκειμένου περί εταιριών εις ας υπηρετεί οπωσδήποτε ή τυγχάνει μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου αυτών και είχε τας ιδιότητες ταύτας οποτεδήποτε κατά το διάστημα δύο ετών προ της ημέρας καθ' ην ανετέθη αυτώ η άσκηση του ελέγχου. Το αυτό εφαρμόζεται και όταν ο ελεγκτής υπηρετεί εις εταιρίαν διοικούσαν κατ' ουσίαν την εταιρίαν εφής διετάχθη ο έλεγχος». Με αυτή τη διάταξη επιδιώκεται η αποτροπή της αποσιώπησης λόγω εξαίρεσης, με απώτερο σκοπό την εξασφάλιση της ανεξαρτησίας του ελεγκτή από την ελεγχόμενη εταιρία.

4.9.ΠΕΙΘΑΡΧΙΚΗ ΕΥΘΥΝΗ

Η Πειθαρχική ευθύνη στοιχειοθετείται, για όλα τα μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών (Ορκωτό ή επίκουρο ή δόκιμο ή ασκούμενο), σύμφωνα με το άρθρο 20 του Π.Δ.

226/92, όταν αυτά:

(α) Ασκούν πλημμελώς τα καθήκοντα τους,

(β) Επιδεικνύουν ανάρμοστη συμπεριφορά μεταξύ των οποίων και η διαπραγμάτευση της αμοιβής του υποχρεωτικού ελέγχου,

(γ) Προβούν σε παράβαση του νόμου ή κανονιστικής διάταξης ή των δεοντολογικών κανόνων που αναφέρονται στην επαγγελματική του κατάσταση και στις υποχρεώσεις που απορρέουν από αυτήν,

Ο ελεγκτής που έχει υποπέσει σε πειθαρχικό παράπτωμα, παραπέμπεται με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου στο Τριμελές Πειθαρχικό Συμβούλιο του Σ.Ο.Ε.Λ., το οποίο εφόσον διαπιστώσει την ενοχή του εγκαλούμενου, μπορεί να επιβάλει τις ακόλουθες ποινές.

(α) Οριστική παύση,

(β) Προσωρινή παύση μέχρι 6 μήνες,

(γ) Πρόστιμο,

(δ) Επίπληξη,

Αν το Εποπτικό Συμβούλιο κρίνει ότι το αποδιδόμενο παράπτωμα είναι ελαφρύ και δεν οφείλεται σε δόλο ή βαρεία αμέλεια αυτού, δύναται αντί της παραπομπής να προβεί σε αυστηρές συστάσεις. Οι πειθαρχικές ποινές που επιβάλλονται από το Πειθαρχικό Συμβούλιο του θεσμοθετηθέντος με το Ν.3148/2003 εποπτικού φορέα της Ε.Λ.Τ.Ε. είναι:

(α) Σύσταση,

(β) Επίπληξη,

(γ) Πρόστιμο,

(δ) Προσωρινή αναστολή άσκησης του επαγγέλματος μέχρι ενός έτους,

(ε) Οριστική διαγραφή από τα Μητρώα του ΣΟΕΛ,

Αν διαπιστωθεί ότι στην παράβαση, είχε συμμετοχή μέλος της διοίκησης της

ελεγκτικής εταιρίας στην οποία ανήκει ο διενεργήσας τον έλεγχο ορκωτός ελεγκτής λογιστής, οι κυρώσεις που προβλέπονται στην προηγούμενη παράγραφο επιβάλλονται και κατά αυτής. Στην περίπτωση αυτή, το ανώτατο όριο του προστίμου που προβλέπεται στην περίπτωση (γ) της προηγούμενης παραγράφου ορίζεται σε € 1.000.000.

Και τα δύο πιο πάνω αναφερθέντα Πειθαρχικά Συμβούλια ερευνούν την κάθε υπόθεση με τη διαδικασία που ορίζεται στο παράρτημα 2 του Π.Δ. 226/1992 και ρυθμίζει τα θέματα της Παραπομπής, Προανάκρισης, Ανάκρισης, Κλήσης σε απολογία, Απολογίας, Προσδιορισμού της δικασίμου, Εξαίρεσης μελών, του Πειθαρχικού Συμβουλίου, Εκτίμησης των Αποδείξεων και Πειθαρχικής Απόφασης. Επίσης και το άρθρο 34 του Ν. 4449/2017 (ΦΕΚ Α' 7/24.1.2017), σχετικά με το Όργανο επιβολής και τη διαδικασία επιβολής διοικητικών και πειθαρχικών κυρώσεων, καθορίζει ως αρμόδιο όργανο για την επιβολή διοικητικών κυρώσεων, για κάθε παράβαση της νομοθεσίας που διέπει τις εργασίες των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και των ελεγκτικών εταιριών, το Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε., καθώς επίσης καθορίζει και τις αντίστοιχες διαδικασίες επιβολής αυτών.

Αποτέλεσμα όλων των προαναφερθέντων ευθυνών, είναι πολλές εταιρίες ορκωτών ελεγκτών λογιστών, για τη διαφύλαξη τόσο του κύρους, όσο και των συμφερόντων τους, να εφαρμόζουν πολιτικές μείωσης του κινδύνου ανάληψης ελεγκτικών εργασιών. Σύμφωνα με τις πολιτικές αυτές, οι ελεγκτικές εταιρίες αποφεύγουν την ανάληψη ελέγχου εταιριών που λειτουργούν σε συγκεκριμένους κλάδους ή εταιριών, που θεωρούνται ως υψηλού κινδύνου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΓΚΛΗΜΑ ΚΑΙ ΑΠΑΤΗ

5.1.ΑΠΑΤΗ – ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΑΤΗ

Ο έλεγχος (ή η ελεγκτική) της απάτης είναι ένα ποικιλόμορφο γνωστικό και επαγγελματικό πεδίο της ελεγκτικής. Η μεγάλη αύξηση του οικονομικού εγκλήματος, της απάτης, των καταχρήσεων και των δολίων πράξεων στον ιδιωτικό και το δημόσιο τομέα, δημιουργούν την ανάγκη για ανάπτυξη νέων σύγχρονων μεθόδων αποκάλυψης του οικονομικού εγκλήματος, διαμέσου της ελεγκτικής επιστήμης.

Ανέκαθεν η προστασία των επενδυτών αποτελούσε ίσως το σημαντικότερο θέμα ενασχόλησης των χρηματοοικονομικών αναλυτών και ερευνητών ανά καιρούς, καθώς υπάρχει πάντα η απειλή από το φαινόμενο της λογιστικής απάτης. Η λογιστική απάτη που αναφέρεται και ως «επινοητική λογιστική», έχει απασχολήσει σημαντικά τη διεθνή και την Ελληνική Βιβλιογραφία. Στη λογιστική βιβλιογραφία η **Απάτη** έχει οριστεί ως: «η εκ προθέσεως δόλια κατάχρηση των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης και η παραποίηση των οικονομικών της στοιχείων προς όφελος του διαπράττοντος την απάτη». Από τον ορισμό αυτό προκύπτουν δύο κατηγορίες επιχειρησιακής απάτης. Πρώτον η κατάχρηση, κλοπή ή ιδιοποίηση οικονομικών πόρων της επιχείρησης και δεύτερον η παραπλανητική παρουσίαση των οικονομικών εκθέσεων, καταστάσεων ή αναφορών της.

Επίσης ο όρος "**απάτη**", σύμφωνα με το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 240, αναφέρεται σε: «εσκεμμένη πράξη ενός ή περισσότερων ατόμων της Διοίκησης, υπαλλήλων ή τρίτων που συνεπάγεται στην παρερμίνευση των οικονομικών καταστάσεων». Η απάτη μπορεί να συνεπάγεται σύμφωνα με το ίδιο ελεγκτικό πρότυπο:

- (α) Λαθροχειρία, νόθευση ή παραποίηση τηρούμενων στοιχείων ή εγγράφων,
- (β) Κατάχρηση περιουσιακών στοιχείων,
- (γ) Αποσιώπηση ή παράλειψη αποτελεσμάτων συναλλαγών από τηρούμενα στοιχεία ή έγγραφα,
- (δ) Καταγραφή συναλλαγών άνευ ουσιαστικού περιεχομένου,
- (ε) Καταχρηστική εφαρμογή λογιστικών αρχών και μεθόδων.

Στο ίδιο ελεγκτικό πρότυπο, ο όρος "**σφάλμα**" αναφέρεται σε: «ακούσια λάθη των οικονομικών καταστάσεων, όπως είναι: μαθηματικά ή γραφειοκρατικά λάθη σε βασικές εγγραφές και λογιστικά στοιχεία, αβλεψίες ή παρερμηνείες γεγονότων και καταχρηστική εφαρμογή λογιστικών αρχών και μεθόδων». Από τα πιο πάνω προκύπτει ότι η βασική διαφορά μεταξύ απάτης και σφάλματος είναι η ύπαρξη ή μη πρόθεσης για την ανειλικρινή παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Επίσης το πιο πάνω διεθνές ελεγκτικό πρότυπο ενώ εννοιολογικά καλύπτει την απάτη μόνο των παραπλανητικών οικονομικών καταστάσεων, κάνει και αναφορά στην κατάχρηση περιουσιακών στοιχείων με απατηλές πράξεις ή παραλείψεις που διαπράττονται εις βάρος της επιχείρησης. Η κατηγορία αυτή της απάτης περιλαμβάνει παράνομες πράξεις που χαρακτηρίζονται από εξαπάτηση, απόκρυψη και παραβίαση της εμπιστοσύνης.

Οι ελεγκτές λοιπόν των περιπτώσεων απάτης, καλούνται πλέον και πρέπει να διαθέτουν βαθιά γνώση της απάτης ως ενός οικονομικού, κοινωνικού, ηθικού, πολιτικού αλλά και νομικού φαινομένου. Ο έλεγχος απάτης δεν μπορεί να περιορισθεί σε μια απλή απαρίθμηση ελεγκτικών ενεργειών και διαδικασιών. Ο έλεγχος αυτός περιλαμβάνει τη γνώση και δημιουργία ενός συνόλου δομικών στοιχείων ελέγχου που ενθαρρύνουν την αποκάλυψη και την πρόληψη απατηλών ενεργειών και συμπεριφορών. Οι ελεγκτές απάτης θα πρέπει να διαθέτουν επαρκή γνώση για τις βασικές αρχές των ελέγχων απάτης, την έννοια και τις μορφές απάτης, τους πιθανούς δράστες και τα κίνητρά τους, τις συνθήκες που ευνοούν τη διάπραξη της, τα πρόδρομα σημάδια πιθανής ύπαρξης, τα αποδεικτικά στοιχεία και τα πρότυπα που στοιχειοθετούν και αποδεικνύουν την απάτη, καθώς και τις κοινωνικές, οικονομικές και λογιστικές πτυχές της απάτης.

Η επιτυχής έρευνα και η ανακάλυψη της απάτης στις οικονομικές συναλλαγές και στις λογιστικές καταστάσεις, προϋποθέτει την συνύπαρξη των δεξιοτήτων και εμπειριών ενός καλά εκπαιδευμένου ελεγκτή και ενός ικανού «ανακριτή». Βέβαια, η συνδυασμένη συνύπαρξη αυτών των δεξιοτήτων σε ένα πρόσωπο είναι σπάνια, με συνέπεια να είναι αναγκαία η απόκτηση από τους ελεγκτές του αναγκαίου υπόβαθρου, που αφορά σε κανόνες, αρχές, τεχνικές και μεθόδους της ανακριτικής διαδικασίας.

5.2. ΠΑΡΑΠΟΙΗΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι η παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων είναι η πιο σύνηθες μορφή λογιστικής απάτης, καθώςσον έχει διαπιστωθεί ότι ολοένα και

συχνότερα οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις περιέχουν ουσιώδεις ανακρίβειες, ως αποτέλεσμα μη νόμιμων δραστηριοτήτων, με συνέπεια να μετατρέπονται από ένα ιδιαίτερα χρήσιμο εργαλείο, σε ένα μέσο παραπλάνησης του επενδυτικού κοινού. Δεν είναι σπάνιο τα πρόσωπα που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις μέσω της κατάχρησης των λογιστικών τεχνικών και μεθόδων, να παραποιήσουν την πραγματική εικόνα τους, ώστε να παρουσιάσουν μια ελκυστικότερη εικόνα προς τα έξω.

Η «Παραποίηση των Οικονομικών Καταστάσεων», η οποία συνίσταται στην απόπειρα των διοικήσεων των επιχειρήσεων να παραπλανήσουν τους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αποτελεί έναν από τους μεγαλύτερους κινδύνους του σύγχρονου χρηματοπιστωτικού συστήματος. Οι πτυχές του φαινομένου αυτού είναι πολλές και οι συνέπειες που μπορεί να προκαλέσει εκτείνονται σε οικονομικό, κοινωνικό, ηθικό, πολιτικό και νομικό επίπεδο. Τα μεγάλα εταιρικά σκάνδαλα τα οποία αποκαλύφθηκαν σε Η.Π.Α. (*Smarttalk Teleservices Inc, Doughties's Foods Inc, Xerox, Enron Corporation - Arthur Andersen, WorldCom, Lehman Brothers, CBI Holding Company Inc κ.α*) και Ευρώπη (*Parmalat*), κόστισαν σε επενδυτές, πιστωτές και εργαζομένους αρκετά δισεκατομμύρια κατά τη διάρκεια των τελευταίων ετών (σύμφωνα με την έκθεση της *PwC*) και για το λόγο αυτό απασχόλησαν ιδιαίτερα το επενδυτικό κοινό, τις ρυθμιστικές αρχές, τους χρηματοοικονομικούς αναλυτές και γενικά τους χρήστες των επιχειρηματικών οικονομικών καταστάσεων, ώστε να αναζητήσουν τις γενεσιουργές αιτίες του φαινομένου της παραποίησης των οικονομικών καταστάσεων από τις διοικήσεις των οικονομικών μονάδων. Τα προαναφερθέντα σκάνδαλα κατέδειξαν το μέγεθος του κινδύνου αυτού, καθώς και την ανάγκη να ληφθούν μέτρα για την προστασία όλων των συμμετεχόντων της αγοράς.

Στο παγκοσμιοποιημένο οικονομικό περιβάλλον που δραστηριοποιούνται σήμερα οι οικονομικές μονάδες, παρατηρούνται όλο και συχνότερα περιπτώσεις λογιστικής απάτης μέσω της παραποίησης των οικονομικών τους καταστάσεων. Το θέμα αυτό είναι πολύ σοβαρό γιατί εμπλέκονται όχι μόνο τα στελέχη της εταιρίας που παραποιούν τα οικονομικά στοιχεία της, αλλά και εταιρίες ορκωτών ελεγκτών καθώς και χρηματοπιστωτικοί οίκοι.

Η παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων αναφέρεται στο "σκόπιμο χειρισμό" των στοιχείων τους, όπως υπερτίμηση στοιχείων ενεργητικού, πωλήσεων και κερδών, ή υποτίμηση των υποχρεώσεων, εξόδων ή ζημιών, με σκοπό να δημιουργηθεί η επιθυμητή

εικόνα για την κατάσταση της επιχείρησης. Οι χειρισμοί αυτοί έχουν ως αποτέλεσμα τη σημαντική αλλοίωση της ορθής εικόνας των οικονομικών καταστάσεων. Δηλαδή, "**απάτη**" που διενεργείται μέσω της σκόπιμης αλλοίωσης των οικονομικών καταστάσεων.

Το "μαγείρεμα των βιβλίων" γίνεται για έναν ή περισσότερους από τους εξής λόγους: **(α)** για να κερδίσει η επιχείρηση χρόνο, ώστε να βελτιώσει την οικονομική της κατάσταση, **(β)** για να εμφανίσει αυξημένα κέρδη ανά μετοχή ή αυξημένα κέρδη για τους μετόχους, πράγμα που επιτρέπει τη διανομή μεγαλύτερων μερισμάτων, **(γ)** για να αποκρύψει την ανικανότητά της να καλύψει την ταμειακή ροή, **(δ)** για να εξαλείψει τις αρνητικές εντυπώσεις της αγοράς, **(ε)** για να εξασφαλίσει χρηματοδότηση ή να επιτύχει πιο ευνοϊκούς όρους στην υπάρχουσα χρηματοδότηση, **(στ)** για να ικανοποιήσει τους στόχους της εταιρίας και **(ζ)** για να εξασφαλίσει μπόνους που συνδέονται με την απόδοση.

Το πρόβλημα της παραποίησης των οικονομικών καταστάσεων στην Ελλάδα, έχει απασχολήσει και στο παρελθόν την πολιτεία, με τα σκάνδαλα της ETBA Finance, της Τράπεζας Κρήτης (σκάνδαλο Κοσκωτά¹²) και της ΑΣΠΙΣ ΠΡΟΝΟΙΑ, οι πτυχές του όμως αναδείχθηκαν κυρίως με τη μεγάλη κρίση από την οποία διήλθε το Χ.Α.Α. κατά το έτος 2000. Ωστόσο, ο όρος αυτός είναι άρρηκτα συνδεδεμένος με έναν άλλο οικονομικό όρο που ακούει στο όνομα "**Επινοητική Λογιστική**" και πρόκειται ουσιαστικά για την τεχνική που χρησιμοποιούν οι εκάστοτε παραπονητές για να πετύχουν το σκοπό τους.

5.3.ΠΑΓΚΟΣΜΙΑ ΕΡΕΥΝΑ ΤΗΣ PwC ΓΙΑ ΤΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΓΚΛΗΜΑ ΚΑΙ ΤΗΝ ΑΠΑΤΗ

Στο ερώτημα που τίθεται αν το ελεγκτικό επάγγελμα περνά κρίση, δεδομένων των σύγχρονων οικονομικών σκανδάλων και του μεγέθους αυτών, χρήσιμη είναι και η συνοπτική παράθεση των αποτελεσμάτων σχετικής παγκόσμιας έρευνας για το Οικονομικό Έγκλημα και την Απάτη, που πραγματοποιεί κάθε δύο χρόνια η PwC.

Η αυξημένη ενημέρωση και κατανόηση του εύρους, της βαρύτητας και του κόστους της απάτης εις βάρος επιχειρήσεων, έχει οδηγήσει στην εκτόξευση του αριθμού των οικονομικών εγκλημάτων που αναφέρονται, όπως προκύπτει από σχετική φετινή

¹² Το **Σκάνδαλο Κοσκωτά** αφορούσε ένα μεγάλο πολιτικό και οικονομικό σκάνδαλο το οποίο κυριάρχησε στην ελληνική πολιτική σκηνή κατά τα τέλη της δεκαετίας του 1980 και στο ξεκίνημα της δεκαετίας του 1990. Παράλληλα σηματοδότησε, κυρίως, τον αγώνα για τον έλεγχο των Μ.Μ.Ε. και των τραπεζών. Κεντρικό πρόσωπο του σκανδάλου υπήρξε ο τραπεζίτης Γιώργος Κοσκωτάς, πλην όμως ενεπλάκησαν σ' αυτό και κορυφαία κυβερνητικά στελέχη της τότε κυβέρνησης.

έρευνα της PwC, όπου έλαβαν μέρος περισσότεροι από 7.200 συμμετέχοντες από 123 χώρες. Στο σύνολο των ερωτηθέντων, το 49% αυτών δήλωσαν ότι οι εταιρείες τους έχουν πέσει θύματα απάτης τα τελευταία δύο χρόνια, ποσοστό που έχει αυξηθεί σημαντικά σε σχέση με το 36% που είχε καταγραφεί το 2016.

Η κατάχρηση περιουσιακών στοιχείων εξακολουθεί να αποτελεί το συχνότερο έγκλημα που αντιμετώπισαν οι οργανισμοί τα προηγούμενα δύο χρόνια (45%), με το ηλεκτρονικό έγκλημα (31%), την παραπλάνηση καταναλωτών (29%) και την ανάρμοστη επαγγελματική συμπεριφορά (28%) να ακολουθούν. Ωστόσο η φετινή μελέτη παρουσιάζει σημαντική αύξηση (από +6% στο 52%) του μεριδίου των οικονομικών εγκλημάτων που διαπράχθηκαν από εσωτερικούς παράγοντες των οργανισμών. Επίσης, έχει καταγραφεί ραγδαία αύξηση στο ποσοστό των εγκλημάτων που έχουν διαπραχθεί από ανώτερα διοικητικά στελέχη (από 16% το 2016 σε 24% το 2018).

Σύμφωνα με την ανακοίνωση της PwC, τα αποτελέσματα αναδεικνύουν την αυξημένη ευαισθητοποίηση και κατανόηση των ερωτηθέντων για τους τύπους απάτης, τους δράστες και το ρόλο της τεχνολογίας, καθώς και τις επιπτώσεις και το κόστος που μπορεί να έχει η απάτη για μια επιχείρηση. Παρ' όλα αυτά, παρά την πρόοδο που έχει σημειωθεί στην κατανόηση και στην αναφορά, το γεγονός ότι το 51% των ερωτηθέντων δήλωσε ότι δεν έχει υπάρξει ή δεν γνωρίζει αν έχει υπάρξει θύμα απάτης τα τελευταία δύο χρόνια, δείχνει ότι υπάρχουν ακόμη τυφλά σημεία σε πολλούς οργανισμούς".

Με την ανοχή της κοινωνίας απέναντι στην ανάρμοστη συμπεριφορά τόσο σε επαγγελματικό όσο και σε προσωπικό επίπεδο να μειώνεται, πολλοί συμμετέχοντες δήλωσαν ότι, εκτός από την ενίσχυση των εσωτερικών τους δικλίδων ασφαλείας, προσπαθούν να αντιμετωπίσουν την απάτη με πρωτοβουλίες που σχετίζονται με την εταιρική κουλτούρα (μέσω εσωτερικής ή εξωτερικής πληροφόρησης ή γραμμών υποστήριξης), μέσα από τις οποίες εντοπίστηκε το 27% των περιστατικών απάτης. Οι συμμετέχοντες δήλωσαν επίσης ότι στο πλαίσιο των προσπαθειών τους να αντιμετωπίσουν και να παρακολουθήσουν το οικονομικό έγκλημα χρησιμοποιούν τεχνολογίες, όπως είναι η τεχνητή νοημοσύνη (AI) και οι εξελιγμένες αναλύσεις δεδομένων.

Παρά τα αυξημένα επίπεδα κατανόησης και αναφοράς της απάτης, κανείς δεν μπορεί να αμφισβητήσει ότι η απάτη είναι αποτέλεσμα ενός σύνθετου συνδυασμού συνθηκών και κινήτρων, που μόνο εν μέρει μπορούν να αντιμετωπισθούν από μηχανές.

Παρ' όλο που η τεχνολογία έχει σημαντικό ρόλο να παίζει στην παρακολούθηση και ανίχνευση, στα καθοριστικά τελευταία μέτρα του αγώνα για την καταπολέμηση της απάτης, τα αποτελέσματα της ανθρώπινης πρωτοβουλίας είναι πολύ πιο πιθανό να κάνουν τη διαφορά σε σύγκριση με την επένδυση σε μια ακόμη τεχνολογία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ FFG

6.1.ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ FOLLI FOLLIE GROUP

Σχεδόν ενάμισι χρόνος συμπληρώθηκε από την ημέρα που σαν κεραυνός εν αιθρία έπεσε στο ελληνικό Χρηματιστήριο η είδηση ότι ένα αμερικανικό hedge fund, το Quintessential Capital Management (QCM), άγνωστο μέχρι τότε για το ευρύ κοινό, δημοσιοποίησε μια έκθεση τα ευρήματα της οποίας αμφισβητούσαν το success story της ελληνικής πολυεθνικής εταιρείας Folli Follie Group.

Η έρευνα που είχε πραγματοποιήσει το Quintessential Capital Management του Γκαμπριέλε Γκρέγκο έφερε στο φως μια σειρά στοιχείων τα οποία αμφισβητούσαν την ορθότητα των οικονομικών μεγεθών της Folli Follie Group καθώς και το μέγεθος του δικτύου των καταστημάτων της παγκοσμίως, προκαλώντας επιπτώσεις πρωτόγνωρες και καταστροφικές για την αξιοπιστία του ελληνικού Χρηματιστηρίου, τους μετόχους και τους ομολογιούχους της εταιρείας.

6.2.ΕΚΘΕΣΗ QCM

Πιο συγκεκριμένα το «πλήγμα» για την FFG , ήρθε από την έκθεση του ξένου fund, όπου στις 77 σελίδες, που παρουσίασε ο Γκαμπριέλε Γκρέγκο, σε ομιλία του στη Νέα Υόρκη, τόνισε ότι ο αριθμός των πραγματικών καταστημάτων που παρουσιάζονται στην ετήσια έκθεση της επιχείρησης είναι πλασματικός και στην πραγματικότητα είναι πολύ μικρότερος. Εν ολίγοις, η QCM ισχυρίστηκε ότι **η FF έχει φουσκώσει τον ισολογισμό της μέσω εκατοντάδων ανύπαρκτων καταστημάτων και σημείων πώλησης στην Κίνα.**

Ειδικότερα η έκθεση του ξένου fund, αμφισβητεί ευθέως την οικονομική βιωσιμότητα της Folli Follie, με τα πορίσματα της έρευνας να κάνουν λόγο για ένα «φουσκωμένο» δίκτυο πωλήσεων πάνω από 200%. Σύμφωνα με τους ερευνητές, αντί για 630 σημεία τοπικών πωλήσεων (POS) που αναφέρει η έκθεση της εταιρείας για το 2016, το QCM ισχυρίζεται ότι εντόπισε ύστερα από εξονυχιστικό έλεγχο μόλις 289, ενώ τα υπόλοιπα πλέον δεν υφίστανται, ενώ εντοπίστηκαν μόνο δύο κινεζικές θυγατρικές της, η Fu Li Fu Lei και Binlianyun, με μόλις 50 συνολικά ενεργά POS και έσοδα μόλις 40 εκατ. δολαρίων, ενώ

η εταιρεία δηλώνει έσοδα 1 δις.

Επίσης το ξένο Fund, κάνει λόγο για ανύπαρκτα περιουσιακά στοιχεία και ισχυρίζεται ότι ύστερα από επιτόπιο έλεγχο σε πολλά POS σε βασικές στρατηγικές τοποθεσίες, όπως για παράδειγμα στη Νέα Υόρκη και το Τόκιο, επιβεβαίωσε ότι πολλά κρίσιμα περιουσιακά στοιχεία που η εταιρεία εξακολουθεί να εμφανίζει στην ιστοσελίδα της, τα καταστήματα στο Soho ή στη Madison avenue (Νέα Υόρκη) όπου είναι κλειστά, ενώ μεγάλος αριθμός των σημείων πώλησης είναι αμελητέου μεγέθους ή υπό εκκαθάριση.

Αξίζει να αναφερθεί ότι το Fund θέτει υπό αμφισβήτηση και την επάρκεια των ελεγκτών, θέτοντας ένα μεγάλο ερωτηματικό για το ποιος ελέγχει την αλήθεια των επίσημων οικονομικών δεδομένων που δημοσιοποιεί η εταιρεία. Για αρκετά χρόνια η ελεγκτική εταιρεία ήταν η Baker Tilly, που όμως η FFG αντικατέστησε πρόσφατα με τη σχετικά άγνωστη Ecnovis. Επίσης, ελεγκτής των θυγατρικών της στην Ασία (συνολικού ύψους περίπου 1 δις. δολαρίων) φέρεται να είναι μια «σκοτεινή» εταιρεία με προσωπικό μόλις δύο ατόμων! Το ζήτημα εστιάζεται στην ποιότητα των εκθέσεων των ελεγκτικών εταιρειών που υποτίθεται πως ελέγχουν την εταιρεία και ενημερώνουν τους επενδυτές και την κοινή γνώμη για μια εισηγμένη εταιρεία. Η υπόθεση αυτή είναι τρομακτικά σημαντική για τη χώρα ως σοβαρός προορισμός επενδύσεων και ασφαλιστικών κεφαλαίων.

Όπως επισημάνθηκε κατά την παρουσίαση της QCM, τα επίσημα οικονομικά δεδομένα «ευημερούν», ενώ τα ταμειακά διαθέσιμα «νοσούν βαρέως». Σύμφωνα με τις ανακοινώσεις, οι οποίες τρώμαξαν τους επενδυτές, υπάρχουν «φουσκωμένα» στοιχεία για το δίκτυο πωλήσεων, άρα και για τις ίδιες τις πωλήσεις και για τα οικονομικά αποτελέσματα συνολικά. Συγκεκριμένα, αναφέρεται ότι ενώ τα επίσημα στοιχεία της εταιρείας παρουσιάζουν αύξηση των εσόδων και των κερδών, η τρέχουσα ταμειακή ροή παρουσιάζεται διαρκώς αρνητική. Το μεγαλύτερο μέρος της εξηγείται από το μεγάλο και αυξανόμενο κεφάλαιο κίνησης στις θυγατρικές της στην Ασία και το ποσό των εισπρακτέων λογαριασμών καθώς και τα αποθέματα των θυγατρικών φαίνονται δυσανάλογα σε σχέση με τους ανταγωνιστές της.

6.3.ΑΝΤΙΔΡΑΣΗ FFG

Η πρώτη αντίδραση της FFG μετά το σεισμό που προκάλεσε στην αγορά η είδηση ότι ένα fund, με συμμετοχή στη Folli Follie, αμφισβητεί τα οικονομικά στοιχεία της ελληνικής εταιρείας, καθώς τα θεωρεί κατασκευασμένα, ήταν να προαναγγείλει την

προσφυγή της στη δικαιοσύνη προκειμένου να αποδοθούν ευθύνες εκεί που πρέπει, αποκαθιστώντας την αλήθεια, καθώς και ότι έχει ήδη αναθέσει στους νομικούς συμβούλους της να κινηθούν με οποιοδήποτε τρόπο κρίνουν σκόπιμο προκειμένου να προασπίσουν, σε αστικό και ποινικό επίπεδο, τα δικαιώματα της Εταιρείας, των μετόχων της και εν γένει του επενδυτικού κοινού. Επίσης επιφυλάχτηκε να επανέλθει με νεότερη ανακοίνωση προς το επενδυτικό κοινό με αναλυτικά στοιχεία διάψευσης των κατ' ιδίαν ψευδών πληροφοριών και στοιχείων που αναφέρονται στο εν λόγω δημοσίευμα.

Επιπλέον δεσμεύτηκε να ενημερωθούν πλήρως οι εποπτικές αρχές της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς και να τεθούν υπόψη τους όλα τα στοιχεία που διαψεύδουν το περιεχόμενο της επίμαχης έκθεσης, καθώς και οτιδήποτε άλλο απαιτηθεί, υποστηρίζοντας ότι όλα τα παραπάνω δεν αποτελούν παρά ψευδή πληροφορίες- στοιχεία και κερδοσκοπικές προθέσεις μιας ομάδας κερδοσκόπων που έχει ως φιλοσοφία να σορτάρει μετοχές και να επιχειρεί να καταστρέψει τους κόπους μιας ολόκληρης ζωής πολλών χιλιάδων ανθρώπων που εργάζονται, στηρίζουν και εμπιστεύονται τον Όμιλο FFG και η οποία βάσει οργανωμένου σχεδίου επέφερε πλήγμα και ζημία στον Όμιλο και στους μετόχους του, αποκομίζοντας τεράστια οικονομικά οφέλη.

6.4.ERNST & YOYNG

Ωστόσο στις **14 Μαΐου 2018**, σχεδόν δύο εβδομάδες μετά το ξέσπασμα της κρίσης στην Folli Follie με την περιβόητη έκθεση του **fund QCM**, είχε ανακοινωθεί με κάθε επισημότητα ότι η διοίκηση της Folli Follie αναθέτει σε μια εταιρεία ελεγκτών εγνωσμένου κύρους, **την Ernst & Young**¹³, να διενεργήσει έλεγχο στα οικονομικά της και συγκεκριμένα να προχωρήσει στον έλεγχο συγκεκριμένων κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων της εισηγμένης για τη χρήση του 2017, με τις υπογραφές για τη σχετική σύμβαση να μπαίνουν στις 13 Ιουν 2018. Βασικός στόχος της όλης άσκησης, είναι ανεξάρτητος ορκωτός λογιστής να αναμορφώσει την οικονομική έκθεση του ομίλου για το 2017, ώστε να προκύψει η πραγματική εικόνα της εταιρείας, με απώτερο σκοπό την αναδιάρθρωση του ομίλου. Ειδικότερα το οικοδόμημα της αναδιάρθρωσης του ομίλου

¹³ Είναι μία πολυεθνική εταιρεία παροχής επαγγελματικών υπηρεσιών που εδρεύει στο Λονδίνο, είναι μία από τις λεγόμενες «Big Four» και το αντικείμενό της είναι η διεξαγωγή λογιστικών εργασιών, η παροχή συμβουλών και υπηρεσιών επί φορολογικών θεμάτων, θεμάτων διοικήσεως και μάρκετινγκ – προώθησης πωλήσεων και σε θέματα μηχανοργάνωσης επιχειρήσεων, καθώς και η εισαγωγή, εμπορία και εκμετάλλευση μηχανογραφικών προϊόντων.

προέβλεπε πως η Alvarez & Marsal¹⁴ θα έδινε στοιχεία στην E&Y που αφορούν στη θυγατρική της FF Group στην Ασία, τη FFG Sourcing και αυτή θα ολοκλήρωνε την αναμόρφωση του ισολογισμού. Στη συνέχεια και άμεσα η Rothschild¹⁵ θα έβρισκε επενδυτή και η Deloitte¹⁶ θα συνέτασσε το business plan. Με αυτό το business plan και τον επενδυτή η Folli Follie θα προχωρούσε στην αναδιάρθρωση του δανεισμού της και στο σχέδιο εξυγίανσης με την έγκριση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών.

Επισημαίνεται ότι η FFG Sourcing (πρώην Folli Follie Hong Kong Limited,) ενσωμάτωνε όλες τις δραστηριότητες της FF στην περιοχή της Ασίας, Ειρηνικού και Κίνας (APAC), οι οποίες έχει καταγραφεί από τους ελέγχους που πραγματοποιήθηκαν ότι είχαν παραποιηθεί. Επιπλέον μέσω αυτής περνούσαν οι δραστηριότητες πάνω από δέκα άλλων εταιρειών του ομίλου σε Ασία και μη, όπως καταγράφηκε στα πορίσματα της A&M και της ΕΛΤΕ και αποτελούσε στην πραγματικότητα ένα λογιστικό κατασκεύασμα που ενοποιούσε ανύπαρκτους τζίρους και πραγματοποιούσε δανειακές διευκολύνσεις με μηδενικό επιτόκιο και χωρίς εξασφαλίσεις.

Ωστόσο η αποκάλυψη από την Alvarez & Marsal, «μαύρης τρύπας» της τάξεως του 1 δισ. δολ. στον κύκλο εργασιών στην Ασία και 290 εκατ. δολ. στα ταμειακά διαθέσιμα, απείλησε ακόμα και με «ξαφνικό θάνατο» τον όμιλο Folli Follie. Σύμφωνα με το πόρισμα της Alvarez & Marsal (σε συνέχεια έρευνας που ζήτησε η ΕΥ, η οποία είχε αρχικώς αναλάβει στοχευμένο έλεγχο στη μητρική), αφενός επιβεβαιώθηκε το αμερικανικό fund και αφετέρου αποκαλύφθηκε ακόμη μεγαλύτερη «ένδεια», βάση των στοιχείων που τοποθετούν την αφετηρία των μεθοδεύσεων πολλά χρόνια πριν, αναδεικνύοντας ευθύνες βασικών μετόχων της εταιρείας και στελεχών της διοίκησης.

6.5.ALVAREZ & MARSAL

Τα μεγέθη που ακολουθούν προέκυψαν από το προκαταρκτικό¹⁷ πόρισμα της

¹⁴ Η (A&M), είναι διεθνής εταιρεία παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών και η θυγατρική της με την επωνυμία «Independent Portfolio Management (IPM)» και από το 2017 έχει λάβει από την ΤτΕ άδεια διαχείρισης απαιτήσεων από δάνεια και πιστώσεις, σύμφωνα με το υφιστάμενο νομικό και κανονιστικό πλαίσιο, στοχευμένα σε εταιρείες με κύκλο εργασιών άνω του 1 εκατ. ευρώ.

¹⁵ Είχε ρόλο βασικού χρηματοοικονομικού συμβούλου της διοίκησης και των βασικών μετόχων της Folli Follie στην προσπάθεια εξεύρεσης κεφαλαίων και στρατηγικών επενδυτών

¹⁶ Η Deloitte είναι πολυεθνική εταιρεία επαγγελματικών υπηρεσιών που εδρεύει στην πόλη της Νέας Υόρκης στις ΗΠΑ και είναι μία από τις λεγόμενες «Big Four» με το μεγαλύτερο δίκτυο επαγγελματικών υπηρεσιών στον κόσμο, με βάση τα έσοδα και το μεγαλύτερο σε αριθμό επαγγελματιών

¹⁷ Η έκθεση της Alvarez & Marsal τιτλοφορείται «Preliminary Restatement Findings with respect to the FF ASIA GROUP consolidated financial statements for fiscal year 2017» (σ.σ. δηλαδή προκαταρκτικά ευρήματα).

Alvarez & Marsal η οποία συγκέντρωσε τα στοιχεία για την εταιρεία στην Ασία. Παράλληλα, διαπιστώνει ζημίες αντί κέρδη, αποθέματα πολύ μικρότερα των δηλωθέντων, απαιτήσεις πολύ χαμηλότερες των ανακοινωθέντων και διπλάσιες σχεδόν υποχρεώσεις. Ειδικότερα, η αξία των αποθεμάτων των θυγατρικών στην Ασία κατά την Alvarez & Marsal είναι μόλις 33.873.632 \$ και όχι 581.681.095 που είχαν δηλωθεί για τη χρήση του 2017. Οι εμπορικές απαιτήσεις στην Ασία είναι μόλις 99.125.013 \$ και όχι 718.957.460. Τα τραπεζικά διαθέσιμα που είχαν αποτυπωθεί στα 296.771.278 \$ είναι μόλις 6.400.473. Οι εμπορικές και άλλες υποχρεώσεις είναι 260.932.940 \$ και όχι 144.561.043. Τα δε έσοδα είναι μόλις 116.847.155 \$ έναντι 1.112.348.021 που αποτυπώνονταν στις οικονομικές καταστάσεις των δραστηριοτήτων της Ασίας. Φυσικά κατόπιν των παραπάνω τα καθαρά κέρδη δεν ήταν 316.444.076 \$ αλλά ζημίες ύψους -44.702.304 \$.

Επισημαίνεται ότι οι διαφορές στα δηλωθέντα για το 2017 μεγέθη της Folli Follie Group με αυτά που βεβαιώνει η Alvarez & Marsal είναι χαοτικές και δεν επιτρέπουν επί του παρόντος καμιά αισιοδοξία. Διευκρινίζεται πως τα στοιχεία αυτά αφορούν τη θυγατρική της FF Group στην Ασία, τη FFG Sourcing, όπως και ότι η μετατροπή των ποσών από δολάριο σε ευρώ σημαίνει πως τα απόλυτα ποσά είναι κατά τι μικρότερα από αυτά που εμφανίζονται στο αμερικανικό νόμισμα. Σε κάθε περίπτωση, όμως, το κατ' αρχάς συμπέρασμα που προκύπτει από τη μετατροπή των ποσών από δολάριο σε ευρώ και την πρόχειρη, αλλά ενδεικτική, αναγωγή τους στα συνολικά μεγέθη του ομίλου (που ενοποιεί τις δραστηριότητες στην Ασία) είναι πως οι πωλήσεις του ομίλου είναι λιγότερες από τις μισές του 1,419 δισ. ευρώ που είχαν δηλωθεί για το 2017, αφού λείπουν περί τα 850 εκατ. ευρώ κύκλου εργασιών από την Ασία. Από τα δε 446,339 εκατ. ευρώ του δηλωθέντος ταμείου του ομίλου λείπουν 252 εκατ. ευρώ από την Ασία.

Με δεδομένο πως τα δάνεια του ομίλου Folli Follie είναι στα επίπεδα των 610 εκατ. ευρώ, αυτά υπερβαίνουν κατά πολύ τα 570 εκατ. ευρώ των πωλήσεων της (δηλωθείσες σε επίπεδο μείον του ευρήματος της Alvarez & Marsal), ενώ ακόμα πιο υψηλές είναι οι συνολικές υποχρεώσεις, που ανέρχονταν στα τέλη του 2017 σύμφωνα με τον αμφισβητηθέντα ισολογισμό στα 855,9 εκατ. ευρώ, αλλά πλέον εμφανίζονται κατά 100 εκατ. ευρώ παραπάνω λόγω εμπορικών υποχρεώσεων που βρήκε η Alvarez & Marsal στην Ασία. Σημειώνεται, πάντως, από τη Folli Follie σε σχετική ανακοίνωσή της προς το Χρηματιστήριο Αθηνών πως **με βάση «το πόρισμα της Alvarez & Marsal δεν διαπιστώθηκε υπεξαίρεση χρημάτων ή άλλη κατάχρηση εις βάρος περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας».**

Παράλληλα όμως και ένα βήμα παραπέρα πήγε την έρευνα ο οικονομικός εισαγγελέας, ο οποίος στο πόρισμά του μίλησε για ισχυρές ενδείξεις αναφορικά με την προσπάθεια της Folli Follie να «χτίσει» από το 2007, αλλά πιθανότατα και προγενέστερα, ψευδείς ισολογισμούς, μεταφέροντας ψευδή κέρδη, ψευδή ταμειακά διαθέσιμα, εικονικές πωλήσεις και ψευδή αποθέματα. Σήμερα το δικαστικό δεν είναι το μόνο ανοιχτό μέτωπο για την εταιρεία. Εξάλλου, αν και η διοίκηση διατείνεται ότι οι υποχρεώσεις προς Δημόσιο, εργαζόμενους, ασφαλιστικά ταμεία κ.ά. διευθετούνται ή ρυθμίζονται, είναι προφανές ότι η χρηματοδότηση είναι οξύτατο πρόβλημα, ειδικά μετά την απόφαση του Πρωτοδικείου Αθηνών να κάνει δεκτά τα ασφαλιστικά μέτρα ομάδας 56 επενδυτών, διατάσσοντας συντηρητική κατάσχεση κάθε κινητής και ακίνητης περιουσίας της εισηγμένης, του ιδρυτή και βασικού μετόχου της εταιρίας και του ορκωτού ελεγκτή της την επίμαχη περίοδο, για ποσό 1,8 εκατ. ευρώ.

Τελικά και παρά τον αρχικό σχεδιασμό του ελέγχου, η εν λόγω σύμβαση με την E&Y διεκόπη, εξαιτίας της ελλιπούς συνδρομής της FFG στο ελεγκτικό έργο, όπως είχε ανακοινώσει η E&Y. Η καθυστέρηση αποδόθηκε στο γεγονός ότι έπρεπε να γίνουν χρονοβόρες και πολύπλοκες νομικές διαδικασίες για 45 θυγατρικές του ομίλου FF Group σε 26 χώρες που είχε παρουσία. Από την πλευρά της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς το σκεπτικό ήταν να ελεγχθεί εκ νέου και εκ του μηδενός ο ισολογισμός της χρήσης 2017 της Folli Follie. Η δικαιοσύνη ενέκρινε το αίτημα της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, αλλά έκτακτος διαχειριστικός έλεγχος δεν άρχισε ποτέ στην εισηγμένη. Όμως θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι ακόμη και ο έλεγχος που διεξήχθη από την PwC άργησε επίσης να εκκινήσει, αφού από το περασμένο καλοκαίρι του 2018 που άρχισαν οι επαφές με (ορισμένες από) τις big four¹⁸ η συμφωνία με την PwC έκλεισε χειμώνα του 2019.

Τονίζεται ότι το θέμα του έκτακτου διαχειριστικού ελέγχου στη Folli Follie, μπήκε στο τραπέζι από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς η οποία τον είχε ζητήσει από τις δικαστικές αρχές πέρυσι τον Ιούνιο [βάσει της περίπτωσης (β) της παρ. 1 του άρθρου 40 του κ.ν.2190/1920], δύο ημέρες μετά την υπογραφή σύμβασης μεταξύ της εισηγμένης και της EY¹⁹. Ωστόσο κρίνεται σκόπιμο να αναφερθεί ότι υφίστανται ενδεχομένως και άλλοι

¹⁸ Είναι οι τέσσερις μεγαλύτερες ελεγκτικές εταιρείες – δίκτυα επαγγελματιών υπηρεσιών παγκοσμίως (KPMG, E&Y, PwC και Deloitte), προσφέροντας, λογιστικές, ασφαλιστικές, φορολογικές και συμβουλευτικές υπηρεσίες. Διαχειρίζονται τη συντριπτική πλειοψηφία των ελέγχων για τις δημόσιες επιχειρήσεις καθώς και για πολλές ιδιωτικές εταιρείες.

¹⁹ Όσον αφορά την EY, αξίζει να σημειωθεί πως σε σχετική της ανακοίνωσή αναφέρει ότι ανέλαβε τη διενέργεια προσυμφωνημένων διαδικασιών σε συγκεκριμένα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων της FFG για τη χρήση του 2017, με την από 13 Ιουν 2018 σύμβασή της με τη Folli Follie, αλλά «ποτέ δεν

παράγοντες που θα πρέπει να συνδεθούν με το γεγονός ότι δεν διενεργήθηκε έκτακτος έλεγχος στην εταιρεία, όπως είναι αφενός η πολυπλοκότητα και αφετέρου το κόστος. Ειδικά το τελευταίο αποτελεί σημαντικό κονδύλι, σε μια περίοδο που η εν λόγω εταιρεία αντιμετωπίζει προβλήματα ρευστότητας και ένας επιπλέον έλεγχος, σημαίνει αντίστοιχη αύξηση της δαπάνης.

6.6.PwC

Εν τέλει η έγκριση των αναμορφωμένων λογιστικών καταστάσεων της επίμαχης χρήσης 2017, για τις οποίες στη συνέχεια ζητήθηκε και η έγκριση των μετόχων σε έκτακτη ΓΣ, προκειμένου να υπάρξουν προϋποθέσεις για μια συμφωνία εξυγίανσης, δεν αποτελεί παρά την κατάληξη ενός πολύμηνου σίριαλ που συνοδεύτηκε από πληθώρα παραιτήσεων μελών της διοίκησης και μελών της Επιτροπής Ελέγχου, υπό το φως των ευρημάτων που έφερε στην επιφάνεια ο εποπτικός έλεγχος από την PwC²⁰.

Σύμφωνα λοιπόν με το πιστοποιητικό ελέγχου της PwC επί των αναμορφωμένων οικονομικών καταστάσεων της Folli Follie Group που εκδόθηκε με αρνητική γνώμη, ήρθαν στην επιφάνεια σοβαρότατες παραλήψεις σε διαδικασίες λειτουργίας και ελέγχου της εταιρείας και πλήρη αδυναμία ελέγχου των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων μερών (related parties), οι οποίες χαρακτηρίζονται ως "χαστικές". Το κομμάτι της Ασίας, όπως όλα τα προηγούμενα πορίσματα έδειξαν, υπήρξε προβληματικό και ουσιαστικά δεν έγινε έλεγχος, ενώ για θυγατρικές (όπως η FF Thailand) δεν δόθηκε κανένα στοιχείο, άρα οι όποιες εγγραφές αμφισβητούνται.

Οι παρατηρήσεις, υπήρξαν εκτενέστερες και αναδεικνύουν μη δικαιολογημένες από τους ελεγκτές της PwC διαδρομές χρήματος μεταξύ της Folli Follie και θυγατρικών της, χωρίς να υπάρχει καταγεγραμμένη διαδικασία. Επίσης αναδεικνύει και την αξίωση από τη Folli Follie ποσού ύψους 40 εκατ. ευρώ, του βασικού μέτοχου της εταιρείας και επικεφαλής της FF Group Sourcing, δηλαδή της ασιατικής θυγατρικής όπου εντοπίστηκε το "πάρτι" παραποίησης στοιχείων που φούσκωναν τα οικονομικά μεγέθη του Ομίλου, ο

προχώρησε στην υπογραφή σύμβασης για τον έλεγχο αυτών». Και υπογραμμίζει ότι «στις 19 Σεπ 2018, η ΕΥ γνωστοποίησε στην FFG τη διακοπή της σύμβασης διενέργειας προσυμφωνημένων διαδικασιών, λόγω ελλιπούς συνδρομής της διοίκησης της εταιρείας στο έργο μας». Οποιαδήποτε πληροφορία αναφέρει κάτι διαφορετικό από τα ανωτέρω για την ΕΥ, είναι απολύτως αναληθής και δεν αντανάκλα την πραγματικότητα.
²⁰ Η Price Waterhouse Coopers αποτελεί μία από τις μεγαλύτερες εταιρείες παροχής υπηρεσιών λογιστικής, τήρησης βιβλίων και ελέγχου και παροχής φορολογικών συμβουλών και είναι μία από τις λεγόμενες «Big Four». Συγκροτήθηκε το 1998, έπειτα από τη συγχώνευση της Price Waterhouse και Coopers & Lybrand οι οποίες είχαν την έδρα τους στο Λονδίνο.

οποίος ισχυρίζεται ότι κατά το παρελθόν είχε δανείσει σε βασική θυγατρική εταιρεία του ομίλου (η ασιατική holding FF Group Sourcing Ltd, ενώ γίνεται λόγος και για τη Links of London²¹) ποσό 40 εκατ. ευρώ τα οποία και εμφανίζεται να διεκδικεί.

Μάλιστα, το ίδιο πρόσωπο που είναι και ιδρυτής της FFG, επικαλείται ότι υπάρχει οφειλή της εταιρείας προς το πρόσωπό του έναντι μισθών που επί σειρά ετών είχαν καταβληθεί, αλλά ο ίδιος δεν είχε εισπράξει! Όπως προκύπτει, υπάρχει σχετική λογιστική εγγραφή στον αναμορφωμένο ισολογισμό, ωστόσο από τις παρατηρήσεις της PwC δεν κατέστη, δυνατόν να επαληθευτούν οι συναλλαγές, ούτε προέκυψαν τεκμήρια (συμβάσεις κλπ) που να τις επιβεβαιώνουν.

Επιπλέον από τις παρατηρήσεις της PwC προκύπτει, πως έπειτα από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε, "αγνοούνται" ποσά 41 εκατ. ευρώ που βγήκαν το 2018 από το ταμείο της εταιρείας προς ανύπαρκτες ή πτωχευμένες θυγατρικές και για τα οποία δεν υπάρχουν τεκμήρια, δανειακές συμβάσεις ή άλλα έγγραφα που να δικαιολογούν την εκροή. Σημειωτέον πως δεν διευκρινίζεται από τους ελεγκτές, εάν αυτό έγινε πριν ή μετά την αποκάλυψη του σκανδάλου (στις αρχές Μαΐου 2018) από το fund QCM. Εκτός αυτού, προκύπτει πως έχουν δοθεί και σε διευθυντικά στελέχη (χωρίς να κατονομάζονται) δάνεια 11 εκατ. ευρώ, τα οποία κρίνονται επισφαλή.

Συναφώς αναφέρεται ότι οι έλεγχοι εμφανίζονται να αναδεικνύουν και ζήτημα σε προγενέστερο χρόνο, με ένα έμβασμα 10 εκατ. ευρώ για την εξαγορά της εταιρείας Landocean Industrial Limited²². Το όνομα της συγκεκριμένης εταιρείας είχε δει το φως της δημοσιότητας, καθώς το πόρισμα της ΕΛΤΕ είχε αναδείξει ζήτημα με δάνειο συνολικού ποσού 122 εκατ. ευρώ προς την εταιρεία Landocean, το οποίο χορηγήθηκε χωρίς εξασφαλίσεις, χωρίς επιτόκιο δανεισμού και χωρίς να προκύπτει το επιχειρηματικό σκεπτικό.

Ωστόσο δεν πρέπει να παραληφθεί να αναφερθεί ότι τίθεται και ζήτημα **going concern**, καθώς στο πιστοποιητικό της PwC, αναφέρεται πως υπάρχει σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της Εταιρείας και του Ομίλου να συνεχίσουν απρόσκοπτα τις δραστηριότητες

²¹ Είναι ένα βρετανικό εμπορικό σήμα που ανήκει στην ελληνική εταιρεία κοσμημάτων FFG (πλέον θυγατρική της FFG), με έδρα το Λονδίνο. Ιδρύθηκε το 1990 και το 2006 αγοράστηκε από τη FFG.

²² Η εταιρεία Landocean ιδρύθηκε το 2005, έχει έδρα στο Πεκίνο και αναπτύσσεται τόσο στην εγχώρια όσο και στη διεθνή αγορά, εξυπηρετώντας τη βιομηχανία πετρελαίου και φυσικού αερίου σε ένα ευρύ πεδίο, από την έρευνα και την ανάπτυξη προηγμένης τεχνολογίας, μέχρι και πωλήσεις προϊόντων σε τεχνικές υπηρεσίες.

τους (going concern). Η παρατήρηση αυτή εγείρει ζήτημα ορθής απεικόνισης της χρηματοοικονομικής εικόνας της FFG. Όπως εξηγούν έμπειροι ορκωτοί ελεγκτές, αυτό πρακτικά σημαίνει ότι όλα τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της εταιρείας έπρεπε να έχουν αποτιμηθεί σε καθαρές ρευστοποιήσιμες αξίες, δηλαδή στα ποσά που θα εισπραχθούν ή που οφείλονται να πληρωθούν εάν οι υποχρεώσεις είναι μεγαλύτερες από την υπάρχουσα περιουσία, κατά την ρευστοποίηση και το κλείσιμο της εταιρείας.

Σε κάθε περίπτωση μεγάλο ενδιαφέρον έχουν οι παρατηρήσεις της PwC επί των οικονομικών καταστάσεων του 2017, οι οποίες και παρατίθενται αυτούσιες σε σχετικό παράρτημα της παρούσης εργασίας. Ειδικότερα η PwC παραθέτει 20 παρατηρήσεις επί του αναμορφωμένου ισολογισμού, εκ των οποίων τέσσερις παρουσιάζουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον και δείχνουν πως και την τελευταία στιγμή η εταιρεία και οι απλοί εργαζόμενοι έπεσαν θύματα επιτηδείων:

Πρώτον, ο ιδρυτής και μεγαλομέτοχος της εταιρείας ζητεί πίσω 43,9 εκατ. δολάρια ισχυριζόμενος ότι είχε χορηγήσει το παραπάνω ποσό στη θυγατρική FF Group Sourcing Ltd.

Δεύτερον, εντοπίστηκε σύμβαση του Μαΐου του 2018 με προμηθευτή, η οποία δέσμευε την εταιρεία στην καταβολή αμοιβής 5 εκατ. δολαρίων εφόσον ο τελευταίος έφερνε πρόταση επενδυτή ύψους 250 εκατ. ευρώ. Ο όμιλος είχε καταβάλει έως τον Αύγουστο του 2018 3 εκατ. δολάρια στον προμηθευτή (οι πληροφορίες κάνουν λόγο για αμερικανό δικηγόρο) χωρίς βεβαίως να έχει φέρει επενδυτή. Η διοίκηση έχει κινηθεί νομικά για την ανάκτηση του ποσού.

Τρίτον, η εταιρεία το 2018 και το 2019 χορήγησε δάνεια σε θυγατρικές 41 εκατ. ευρώ, για τα οποία η PwC δεν έλαβε τα απαιτούμενα ελεγκτικά τεκμήρια. Από τις θυγατρικές αυτές η μητρική είχε ήδη απαιτήσεις που είχαν χαρακτηριστεί μη ανακτήσιμες.

Τέταρτον, η PwC επισημαίνει επίσης ότι δεν κατέστη εφικτό να της παρασχεθούν απαντητικές επιστολές για το σύνολο των συνεργαζόμενων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, ώστε να έχει πληροφόρηση για το σύνολο της σχέσης με το κάθε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα και να μπορέσει να επιβεβαιώσει την ορθή απεικόνιση των χρηματικών διαθεσίμων ύψους 42,6 εκατ. ευρώ αλλά και τυχόν δανείων, εγγυήσεων και λοιπών ενδεχόμενων απαιτήσεων και υποχρεώσεων.

Επισημαίνεται ότι η αναμορφωμένη λογιστική κατάσταση του 2017, καταγράφει ενοποιημένο τζίρο 359,2 εκατ. ευρώ. Τα EBITDA είναι αρνητικά κατά 75,6 εκατ. ευρώ και οι καθαρές ζημίες ξεπερνούν τα 136 εκατ. ευρώ. Το σύνολο των βραχυπρόθεσμων δανείων ανέρχεται σε 663 εκατ. ευρώ και το σύνολο του ενεργητικού σε 794,6 εκατ. ευρώ. Για να αντιληφθεί κανείς το μέγεθος της διαφοράς, τα δημοσιευμένα στοιχεία της εταιρείας για το 2017 ήταν ενοποιημένος τζίρος 1,41 δισ., EBITDA 294,8 εκατ. ευρώ, καθαρά κέρδη 216,8 εκατ. ευρώ, βραχυπρόθεσμα δάνεια 302 εκατ. ευρώ και σύνολο περιουσιακών στοιχείων 2,77 δισ. Ευρώ.

Επίσης όπως αναφέρει στην έκθεσή της η PwC, στο παρόν στάδιο υφίσταται ουσιώδης αβεβαιότητα, που εγείρει σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της εταιρείας και του ομίλου να συνεχίσουν απρόσκοπτα τις δραστηριότητές τους. Εάν τα στοιχεία του ενεργητικού και των υποχρεώσεων είχαν επιμετρηθεί με βάση τις ρευστοποιήσιμες αξίες τους, αυτό θα είχε σημαντική επίδραση στη χρηματοοικονομική κατάσταση και στα αποτελέσματα της εταιρείας και του ομίλου. Γι' αυτό άλλωστε και η PwC στο πιστοποιητικό της εκφράζει αβεβαιότητα για τη συνέχιση της ομαλής λειτουργίας της εταιρείας.

Το αξιοσημείωτο όμως γεγονός είναι ότι 18 μήνες μετά την αποκάλυψη της υπόψη υπόθεσης FFG, αυτή εξακολουθεί να λειτουργεί δεδομένου και του ότι η δικαστική διερεύνηση της υπόθεσης έχει καθυστερήσει, αφού δεν έχει ξεκινήσει ακόμη η ανακριτική διαδικασία.

6.7.ΕΥΘΥΝΕΣ ΟΡΚΩΤΟΥ

Η Ecnovis VNT Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές Σύμβουλοι Επιχειρήσεων ΑΕ, με διακριτικό τίτλο Ecnovis VNT Auditing SA, διορίστηκε για πρώτη φορά ως ελεγκτής της FFG με απόφαση της Γ.Σ. της εταιρείας τον Μάιο του 2015 και για τη χρήση 2017, πραγματοποίησε τον προβλεπόμενο οικονομικό έλεγχο. Τον έλεγχο επί των οικονομικών καταστάσεων χρήσης 2017 υπέγραψε ο ορκωτός ελεγκτής Γ.Β., ως ορκωτός ελεγκτής της εταιρείας Ecnovis, ο οποίος επί σειρά ετών έχει διενεργήσει τον απαιτούμενο έλεγχο στις οικονομικές καταστάσεις της Folli Follie Group. Συγκεκριμένα ο τελευταίος συνεργαζόταν από το 1993 με την Folli Follie, με ένα μικρό χρονικό διάλειμμα την περίοδο 2012-2015.

Ωστόσο έπρεπε να περάσουν σχεδόν τρεις μήνες μετά την υπογραφή του

πιστοποιητικού ελέγχου για τις λογιστικές καταστάσεις του 2017, κι ενώ η «βόμβα» έχει σκάσει από τις αρχές Μαΐου, προκειμένου ο ορκωτός ελεγκτής του ομίλου Folli Follie Group **Γ.Β. και η εταιρία Ecnovis VNT**, να διαπιστώσουν ότι δεν έχουν λάβει «έγγραφα και λοιπές πληροφορίες» που ζήτησαν από τη βασική θυγατρική του ομίλου FFG Sourcing και τους ελεγκτές της, αλλά και να προχωρήσουν σε ανάκληση του πιστοποιητικού ελέγχου.

Ειδικότερα οι ορκωτοί ελεγκτές της, VNT Ορκωτοί Ελεγκτές Σύμβουλοι Επιχειρήσεων Ανώνυμη Εταιρεία, ενημέρωσαν την Εταιρεία ότι ανακάλεσαν την από 26 Απριλίου 2018 έκθεση ελέγχου τους επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της Εταιρείας για τη χρήση που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2017, διότι η θυγατρική της Εταιρείας, Folli Follie Group Sourcing Limited και οι ορκωτοί ελεγκτές αυτής, Th. NG Chi Wa & Co, **δεν έθεσαν στη διάθεση της ECOVIS τα έγγραφα και τις λοιπές πληροφορίες** που ζήτησε η ECOVIS, ώστε να είναι σε θέση να επαληθεύσει τις οικονομικές καταστάσεις και ιδίως τα ταμειακά διαθέσιμα της FFG Sourcing κατά την 31η Δεκεμβρίου 2017. Συνεπώς, η ECOVIS εξέφρασε επιφυλάξεις για την ορθότητα της από 14 Απριλίου 2018 έκθεσης ελέγχου της Th. NG Chi Wa & Co επί των οικονομικών καταστάσεων της FFG Sourcing για τη χρήση που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2017, και, σύμφωνα με την ECOVIS, αυτό το γεγονός δύναται να έχει **αρνητική επίπτωση** στην ορθότητα και αξιοπιστία των Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων του 2017.

Απόρροια των ανωτέρω ήταν και η επιστολή παραίτησης προς τη διοίκηση της Folli Follie Group και στην Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), που απέστειλε ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής, Γ. Β., σε συνέχεια της ανάκλησης της έκθεσης επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας για την εν λόγω χρήση όπου είχε διατυπώσει "γνώμη χωρίς επιφύλαξη". Η επιστολή παραίτησης τυπικά αφορούσε στον επανέλεγχο των οικονομικών καταστάσεων χρήσης 2017 της Folli Follie, για τον οποίο βρισκόταν σε ισχύ η σχετική εντολή. Στην επιστολή παραίτησης, γίνονταν λόγος για τη "μη τήρηση από την εταιρεία των όρων που τέθηκαν για την ανάληψη της διενέργειας του επανελέγχου των οικονομικών καταστάσεων της χρήσης 2017 "και για την τέλεση απατηλών συμπεριφορών ως προς την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας".

Θα μπορούσαμε να πούμε ότι με την εν λόγω επιστολή, ουσιαστικά επιχειρείται να στοιχειοθετηθούν τα νομικά επιχειρήματα του ορκωτού λογιστή, εν όψει των κλήσεων σε

απολογία. Υπενθυμίζεται ότι στο πλαίσιο της εισαγγελικής έρευνας για το σκάνδαλο Folli Follie, είχε ζητηθεί η δέσμευση των λογαριασμών του ορκωτού, ο οποίος έχει ήδη παραπεμφθεί στην πειθαρχική διαδικασία από την ΕΛΤΕ, για την επιβολή πειθαρχικών κυρώσεων.

Αξίζει πάντως να σημειωθεί ότι ο ορκωτός ελεγκτής της Folli Follie εξαφανίστηκε από το Μητρώο Ορκωτών Λογιστών της ΕΛΤΕ (Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων) χωρίς προηγουμένως να υπάρξει πειθαρχική ποινή και ενώ φαίνεται να έχει ξεκινήσει και να συνεχίζεται η πειθαρχική διαδικασία, χωρίς να αποκλείεται και η επιβολή άλλων ποινών, όπως η χρηματική που προβλέπεται από τη νομοθεσία.

Πληροφορίες αναφέρουν ότι η έξοδος που επέλεξε προκειμένου να αποφύγει την αφαίρεση της άδειάς του ο ορκωτός είναι να βγει στη σύνταξη, καθόσον δεν είναι η πρώτη φορά που συμβαίνει αυτό, από τη στιγμή όπου και από άλλο ορκωτό από τον οποίο αφαιρέθηκε η άδεια, επιλέχθηκε η τακτική της εξόδου στη σύνταξη, δεδομένου ότι είχε το συγκεκριμένο δικαίωμα.

6.8.ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΚΕΦΑΛΑΙΑΓΟΡΑΣ

Από την άλλη, ερωτήματα διατυπώνονται και για την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, που εκ των υστέρων προέβη στην αναστολή της διαπραγμάτευσης των μετοχών και αργότερα στην επιβολή προστίμων ύψους 4.020.000 ευρώ στην FF και σε εννέα φυσικά πρόσωπα. Πολλοί πιστεύουν πως έπρεπε να έχει δράσει νωρίτερα και να είναι ακόμα αυστηρότερη.

Αντιθέτως όμως η QCM διαφώνησε με την έντονη κριτική ορισμένων προς την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, καθώς η αναστολή των μετοχών της F.F. πολύ νωρίς θα ήταν λάθος, θα μπορούσε να είχε εμποδίσει μεν τους νέους επενδυτές να αγοράσουν τις αποτυχημένες αυτές μετοχές, αλλά θα εμπόδιζε αυτούς οι οποίοι είχαν διαβάσει (και καταλάβει) την έκθεση του QCM, να βγουν από τις θέσεις τους. Η QCM επεσήμανε πως «όταν τα αποδεικτικά στοιχεία ήταν πλέον αδιάσειστα, η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς παρενέβη αμέσως και ακολούθησε επιθετικά τη Δικαιοσύνη». Με τη σειρά του, ο επίκουρος εισαγγελέας διαφθοράς Γ.Δ., με τη λήψη του φακέλου που περιείχαν τις αποφάσεις της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς με τις οποίες επιβλήθηκαν τα πρόστιμα, ξεκίνησε να εξετάζει τον φάκελο, ενώ παράλληλα διερευνά τυχόν σοβαρά κακουργήματα. Η έρευνά του στρέφεται προς κάθε κατεύθυνση και πιθανολογείται ότι μπορεί να

διερευνηθούν και τυχόν καθυστερήσεις των εποπτικών αρχών.

Ωστόσο αξίζει να αναφερθούν οι ενέργειες στις οποίες προέβη η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, με αφορμή την έκθεση του επενδυτικού κεφαλαίου Quintessential Capital Management για την εισηγμένη στο Χρηματιστήριο Αθηνών εταιρεία Folli Follie ABEE (FFG), τις τρεις σχετικές ανακοινώσεις της τελευταίας και της επίπτωσης που είχε η ως άνω έκθεση στην τιμή της μετοχής της FFG την Παρασκευή 4/5/2018, και με στόχο την εύρυθμη λειτουργία της χρηματιστηριακής αγοράς εν γένει αλλά και την προστασία των συναλλασσόμενων σε αυτήν:

1. Ζήτησε από την εισηγμένη εταιρεία, να προβεί σε πρόσθετο ανεξάρτητο έλεγχο στοιχείων των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της για την χρήση 2017, από αναγνωρισμένη διεθνή ελεγκτική εταιρεία, δεδομένου ότι το μεγαλύτερο μέρος της δραστηριότητας της FFG προέρχεται εκτός Ελλάδος. Ως προς τον ανεξάρτητο έλεγχο τέθηκε σαφές χρονοδιάγραμμα ολοκλήρωσης, προκειμένου τα αποτελέσματά του, να ανακοινωθούν στο επενδυτικό κοινό.

2. Ζήτησε από την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, ως αρμόδια Αρχή για τον έλεγχο των Ορκωτών Ελεγκτών-Λογιστών, να προβεί σε κατά προτεραιότητα ποιοτικό έλεγχο της εργασίας του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή της FFG επί των οικονομικών της καταστάσεων, για την οικονομική χρήση 2017.

3. Ζήτησε από το επενδυτικό κεφάλαιο Quintessential Capital Management να προβεί σε αναλυτική επεξήγηση των επιχειρημάτων που παραθέτει στην ως άνω έκθεση, προσκομίζοντας τα σχετικά στοιχεία.

4. Όπως κατά πάγια πρακτική πράττει σε περιπτώσεις σημαντικής διακύμανσης κινητών αξιών εκδοτών, είχε ήδη ξεκινήσει διερεύνηση των συναλλαγών της μετοχής της FFG, περιλαμβανομένων και των ανοιχτών πωλήσεων επ' αυτής, από την Παρασκευή 4/5/2018 (ημερομηνία ανακοίνωσης του «σκανδάλου»).

6.9.ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ (ΕΛΤΕ).

Συναφώς αναφέρεται ότι όλα τα ανωτέρω, γίνονται υπό το πρίσμα του πορίσματος της ΕΛΤΕ, το οποίο έχει αποσταλεί στον αρμόδιο εισαγγελέα και στην Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και "καίει" τόσο τον ορκωτό ελεγκτή λογιστή, όσο και τη διοίκηση της FF αποκαλύπτοντας

την «επινοητική λογιστική» της τελευταίας, με την οποία εξωραΐζε τα οικονομικά στοιχεία της εισηγμένης, τόσο για την χρήση του 2016, όσο και για την χρήση του 2017.

Δάνεια χωρίς εξασφαλίσεις και επιτόκιο δανεισμού, συναλλαγές με ανύπαρκτους πελάτες και προμηθευτές και ανεπαρκή ελεγκτικά τεκμήρια για τη διατύπωση της σύμφωνης γνώμης του ορκωτού ελεγκτή λογιστή, που διενήργησε τον έλεγχο στην Follie Follie Group, είναι ορισμένα από τα ευρήματα του πορίσματος της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου (ΕΛΤΕ) που κατατέθηκε στον οικονομικό εισαγγελέα και στην Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες.

Αν και από τα στοιχεία που συγκέντρωσε η ΕΛΤΕ κατά τον ποιοτικό έλεγχο, προκύπτουν ευρήματα παρεμφερή με αυτά της έκθεσης της Alvarez&Marsal, το πόρισμα της ΕΛΤΕ πήγε ένα βήμα πιο πέρα. Ένα από τα σημεία που είχε εντοπίσει, αφορά στο ότι αμφισβητείται δάνειο συνολικού ποσού 122 εκατ. ευρώ προς την εταιρεία Landocean Industrial Limited, αφού δόθηκε αφενός χωρίς εξασφαλίσεις και χωρίς επιτόκιο δανεισμού και αφετέρου χωρίς να προκύπτει το επιχειρηματικό σκεπτικό.

Περαιτέρω, υπάρχουν τα ήδη γνωστά ευρήματα που αφορούν στις εταιρείες NG Boon Soon και Thana Prasertsian. Η ΕΛΤΕ αναφέρεται στις δύο "εταιρείες-σφραγίδα" που εμφανίζονταν η μία ως πελάτης της FF Group Sourcing Ltd. και η άλλη ως προμηθευτής της, "φουσκώνοντας" τους τζίρους και εξασφαλίζοντας δανειοδότηση. Η NG Boon Soon εμφανίζονταν ως πελάτης της FF Group Sourcing με τζίρους που σχεδόν άγγιζαν το 1 δισ. δολάρια, με έδρα και αποθήκες που δεν έχουν εντοπιστεί. Αντίστοιχα, η Thana Prasertsian, εμφανίζεται να λειτουργεί ως προμηθευτής της FF Group Sourcing, έχοντας λάβει προκαταβολές 250 εκατ. δολαρίων για την παράδοση προϊόντων. Και για αυτή την εταιρεία δεν επιβεβαιώνονται η έδρα και η ύπαρξη αποθηκευτικών χώρων.

Από στοιχεία και πληροφορίες που συγκέντρωσε η ΕΛΤΕ για τον έλεγχο της, στα πλαίσια διερεύνησης της υπόθεσης και κατόπιν επικοινωνίας με αντίστοιχες αρχές σε Χονγκ Κονγκ & Ταϊλάνδη, προέκυψε ότι η ελεγκτική εταιρεία Thomas Ng - Chi Wa & Co, δεν αποτελούσε μέλος του Financial Report Council (FRC) του Χονγκ Κονγκ, όπου μετέχουν κυρίως οι "μεγάλες" ελεγκτικές εταιρείες, αλλά της επαγγελματικής ένωσης Hong Kong Institute of CPA.

Από τα ευρήματα του ποιοτικού ελέγχου της ΕΛΤΕ, προκύπτει επίσης πως ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής που διενήργησε τον έλεγχο δεν συγκέντρωσε επαρκή και

κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για τη διατύπωση της σύμφωνης γνώμης του, επί των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου της FF, αναφορικά με σημαντικά κονδύλια του κύκλου εργασιών, των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι η έλλειψη τεκμηρίωσης στην εργασία που διενήργησε ο ελεγκτής επί του υποομίλου.

Σύμφωνα με το πόρισμα, η υπόθεση παραπέμφθηκε στο πειθαρχικό συμβούλιο της ΕΛΤΕ, δηλαδή το αρμόδιο όργανο για την επιβολή κυρώσεων στις ελεγκτικές εταιρείες και τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές, στο οποίο συμμετέχουν μεταξύ άλλων δύο εκπρόσωποι του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους. Το πόρισμα ολοκληρώθηκε στα τέλη Σεπτεμβρίου²³ 2018, αφού ακολουθήθηκαν οι προβλεπόμενες διαδικασίες, δίχως να απαιτείται η "είσοδος" σε λογιστήρια ή αλλού και οριστικοποιήθηκε και διαβιβάστηκε στους αρμόδιους εισαγγελείς που ερευνούν την υπόθεση και στην Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες.

6.10.ΝΕΟΣ ΠΟΙΝΙΚΟΣ ΚΩΔΙΚΑΣ

Με βάση τους πολυσυζητημένους, νέους ποινικούς κώδικες, που προβλέπουν πολύ ελαστικότερη αντιμετώπιση για το οικονομικό έγκλημα, η υπόθεση των Folli Follie συγκαταλέγεται σε εκείνες οι οποίες διώκονται μόνο κατ' έγκλιση από τους παθόντες.

Έτσι, αν όσοι έχουν υποστεί ζημιά δεν ζητήσουν τον ποινικό κολασμό των υπευθύνων της χρηματιστηριακής απάτης, τότε απάτη με τη FFG δεν υφίσταται. Συνεπώς, η επιβεβλημένη προανάκριση για τα αποδιδόμενα κακουργήματα στο πόρισμα του οικονομικού εισαγγελέα, δεν έχει νόημα ύπαρξης.

Το χρονικό περιθώριο για να κινηθεί η ποινική διαδικασία για τους εμπλεκόμενους στην απάτη των Folli Follie εκπνέει στις 31 Οκτωβρίου. Σύμφωνα, λοιπόν με τους νέους ποινικούς κώδικες, εάν έως τη 31^η Οκτωβρίου του 2019 οι εκπρόσωποι του δημοσίου που ζημιώθηκαν από την Folli Follie δηλαδή το Υπερταμείο Αποκρατικοποιήσεων, ο ΕΦΚΑ και ο ΕΟΠΠΥ δεν προσέλθουν στην ανακρίτρια που χειρίζεται την υπόθεση να καταθέσουν έγκλιση τότε οι ποινικές διώξεις που έχουν ασκηθεί από τον οικονομικό εισαγγελέα για το πρώτο σκέλος της υπόθεσης «αδυνατίζουν» σε τέτοιο σημείο που καθίστανται ανενεργές. Συνολικά Υπερταμείο, ΕΦΚΑ και ΕΟΠΠΥ είχαν στα χαρτοφυλάκια τους μετοχές της Folli Follie αξίας 10,6 εκατ.

²³ Να σημειωθεί ότι ο έλεγχος της ΕΛΤΕ στον φάκελο τεκμηρίωσης του ορκωτού ελεγκτή λογιστή της FFG ξεκίνησε τον Μάι 18, παρότι σύμφωνα με τα ΔΠΕ, κάθε ορκωτός ελεγκτής και ελεγκτική εταιρεία έχει 60 μέρες να οριστικοποιήσει τον φάκελο ελέγχου του, ήτοι στην περίπτωση αυτή στο τέλος Ιουν 18.

ευρώ. Με λίγα λόγια το βάρος της ευθύνης να μην συγκαλυφθεί η όλη υπόθεση το φέρουν πλέον οι επικεφαλής²⁴ του Υπερταμείου, του ΕΦΚΑ και του ΕΟΠΥΥ. Το ίδιο βέβαια ισχύει και για τους θεσμικούς επενδυτές και τα φυσικά πρόσωπα, που τυχόν ζημιώθηκαν και πρέπει να καταθέσουν έγκληση στην ίδια ανακρίτρια.

Το μόνο σίγουρο είναι πάντως ότι το Υπουργείο Οικονομίας, έριξε τις ευθύνες στην εταιρεία ορκωτών ελεγκτών **ECOVIS VNT** και στον ορκωτό ελεγκτή Γ. Β. που υπέγραφε τον ισολογισμό της **Folli Follie**, για τη μη ορθότητα των οικονομικών καταστάσεων και την πλαστότητα και εικονικότητα των στοιχείων της εισηγμένης, απαντώντας καταυτόν τον τρόπο σε ερωτήματα σχετικά με την κυβερνητική αδράνεια και την καθυστερημένη αντίδραση των Ελεγκτικών Υπηρεσιών του Δημοσίου στην υπόθεση της FFG, που είχε ως αποτέλεσμα να υποστούν ζημιές οι μικρομέτοχοι επενδυτές και οι πιστωτές της εταιρείας και όχι μόνο. Συγκεκριμένα, η Γενική Διεύθυνση Αγοράς της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου και Προστασίας Καταναλωτή του υπουργείου Οικονομίας και Ανάπτυξης, επεσήμανε πως «από την έκθεση ελέγχου επί των εταιρικών και ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων για τη χρήση 2017 του αρμόδιου ορκωτού ελεγκτή λογιστή δεν προκύπτουν παρατηρήσεις».

6.11.ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΚΥΠΤΟΝΤΑ ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ

Συμπερασματικά μεταξύ άλλων θα μπορούσαμε να πούμε ότι η δραστηριοποίηση του Folli Follie Group σε **πέντε** κύριους τομείς (χονδρική – λιανική, πολυκαταστήματα, ομορφιά – περιποίηση, ταξιδιωτική λιανική και ίδια σήματα), δημιούργησε έναν **πολύπλοκο μηχανισμό παραγωγής υπεραξιών, ο οποίος δούλεψε ως εξής:**

1. Ο όμιλος παρήγαγε προϊόντα με **υψηλή προστιθέμενη αξία**, τα οποία πωλούσε στις θυγατρικές του.
2. Οι **θυγατρικές τοποθετούσαν τα προϊόντα** στο δίκτυο πωλήσεων και αυτό θεωρούνταν **τζίρος**, ανεξαρτήτως αν τελικά τα προϊόντα κατέληγαν στον καταναλωτή ή όχι.
3. Η Folli Follie **ανέβαζε τους τζίρους της**, όπου με βάση τον κύκλο εργασιών **έπαιρνε δάνεια και φούσκωνε** την «εσωτερική αξία» των μετοχών.

²⁴ Το πόρισμα του οικονομικού εισαγγελέα κοστολογεί τις απώλειες του Υπερταμείου των Αποκρατικοποιήσεων στα 9,259 εκατ. ευρώ, ενώ στο 1,4 εκατ. ευρώ υπολογίζονται οι απώλειες των ασφαλιστικών ταμείων.

4. Οι βασικοί μέτοχοι πουλούσαν τις μετοχές με υψηλή υπεραξία και ζούσαν πολυτελώς.

Σήμερα οι ελεγκτές καλούνται να ανακαλύψουν πού βρίσκονται τα λεφτά και ποιο ακριβώς είναι το δίκτυο πωλήσεων, καθώς όταν «τα προϊόντα πουλάνε» κάποιος πρέπει να εισπράττει και να αποδίδει κάπου τα έσοδα τα οποία **πρέπει να φαίνονται και στην προκειμένη περίπτωση** οι μόνοι που πιστοποιούν την ύπαρξη τζίρου και εσόδων στην αχανή ασιατική αγορά είναι τα στελέχη της μικρής ελεγκτικής εταιρείας του Χονγκ Κονγκ που υπογράφει τις οικονομικές καταστάσεις της Follie Follie και για την οποία η ΕΛΤΕ, έχει αποφανθεί για τη μεθοδολογία, το κύρος και την υπόσταση της.

Επιπλέον σε ομίλους με πολυεθνική παρουσία, όπως η FF Group, οι ατομικές και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις υπογράφονται από ελεγκτικές εταιρείες, οι οποίες είναι σε θέση να ελέγξουν τουλάχιστον το 60% των ενοποιημένων εσόδων. Αυτό φαίνεται πως δεν συνέβαινε στην FF Group, καθώς οι οικονομικές καταστάσεις μητρικής και ομίλου υπογράφονταν από μια μικρή εγχώρια εταιρεία, η οποία εντάσσεται στο διεθνές δίκτυο της Ecovis (που επίσης θεωρείται συγκριτικά «μικρή» για τον κόσμο των ελεγκτικών εταιριών), ενώ αυτές της Κίνας από τοπική ελεγκτική εταιρεία.

Θεωρητικά, σύμφωνα με στελέχη ελεγκτικών εταιριών, η παραπάνω ιδιαιτερότητα θα έπρεπε να έχει προκαλέσει την αντίδραση της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, κάτι που, όπως αποδεικνύεται, δεν συνέβη. Για να αντιμετωπισθεί η κατάσταση, που είχε δημιουργηθεί, μετά την έκθεση κόλαφο της QCM θα έπρεπε ο ορκωτός με ή χωρίς σχετική υπόδειξη της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, να ζητήσει από τον εσωτερικό έλεγχο της FF Group τη διενέργεια ελέγχου από ανεξάρτητο ελεγκτή για όσα καταμαρτυρεί η QCM. Αν από το πόρισμα του ανεξάρτητου ελεγκτή εγείρονταν αμφιβολίες για την ορθότητα των οικονομικών καταστάσεων, ο ορκωτός καλούνταν πλέον να αναιρέσει το πιστοποιητικό ελέγχου. Στην περίπτωση που τα στοιχεία, τα οποία είχε παραθέσει με την έκθεσή της η QCM, δεν αποδεικνύονταν με το πόρισμα, το θέμα επί της ουσίας θα έκλεινε.

Να σημειωθεί πως σύμφωνα με το άρθρο 31 του νόμου 4449/2017, ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία που έχει αναλάβει τον υποχρεωτικό έλεγχο ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων α) φέρει την πλήρη ευθύνη για την έκθεση ελέγχου, β) αξιολογεί τον έλεγχο που διενήργησαν τυχόν ελεγκτές τρίτης χώρας ή ορκωτοί

ελεγκτές λογιστές και ελεγκτικές οντότητες ή ελεγκτικές εταιρείες τρίτης χώρας για τους σκοπούς του ελέγχου του ομίλου και τεκμηριώνει το είδος, τη χρονική στιγμή και την έκταση του έργου που επιτέλεσαν οι εν λόγω ελεγκτές, συμπεριλαμβανομένης, κατά περίπτωση, της επισκόπησης από τον ελεγκτή του ομίλου σχετικών τμημάτων των αποδεικτικών εγγράφων του ελέγχου και γ) προβαίνει σε επισκόπηση του ελεγκτικού έργου που επιτέλεσαν οι ελεγκτές τρίτης χώρας ή οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές και οι ελεγκτικές οντότητες ή οι ελεγκτικές εταιρείες τρίτης χώρας για τους σκοπούς του ελέγχου του ομίλου και καταγράφει το εν λόγω έργο. Κατά την ίδια διάταξη, τα αποδεικτικά έγγραφα που διατηρεί ο ελεγκτής του ομίλου, θα πρέπει να είναι τέτοια ώστε να επιτρέπουν στην Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων να προβαίνει σε επισκόπηση του έργου του ελεγκτή. Στην περίπτωση της Folli Follie τίποτε από τα ανωτέρω δεν ίσχυσε, ούτε στην περίπτωση του ορκωτού ελεγκτή, ούτε με την Chung & Partners.

Ωστόσο, προκύπτουν κάποια εύλογα ερωτήματα, τα οποία ακόμα δεν έχουν απαντηθεί και τηρείται μία επιφύλαξη για το αν και πότε θα απαντηθούν ή έστω αν θα υπάρξει η σχετική πρόθεση:

1. Πώς είναι δυνατόν μία εταιρεία να παραπλανά τόσο πολύ κόσμο για τόσο μεγάλο διάστημα και να μην ξέρει κανείς τίποτα, δεδομένου ότι όλη αυτή η «φούσκα» ήρθε αναγκαστικά στη δημοσιότητα, μόνον αφού το επενδυτικό fund QCM δημοσιοποίησε μια έκθεση για τη Folli Follie, όπου καταγγέλλονται σημεία και τέρατα για το δίκτυο πωλήσεων της εταιρείας στην Κίνα, όπου έχει τεράστια έκθεση και για τα οικονομικά της στοιχεία;

2. Πώς κατάφερε να πάρει πάνω από 600 εκατομμύρια ευρώ δανεισμό από ελληνικές τράπεζες, με τι εγγυήσεις και ποιοι υπέγραψαν για αυτά τα αστρονομικά ποσά;

3. Εάν και εφόσον η Ecnovis ζήτησε και δεν έλαβε έγγραφα και πληροφορίες από τον ορκωτό της κινεζικής θυγατρικής, για ποιο λόγο έσπευσε να υπογράψει τις λογιστικές καταστάσεις 2017 της Folli Follie Group, καθώς, σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, είχε την απόλυτη ευχέρεια να μην το πράξει και επιπλέον, καθώς η κινεζική εταιρία ορκωτών δεν ήταν ανάμεσα στις διεθνώς αναγνωρισμένες ελεγκτικές εταιρίες, όφειλε να εξακριβώσει την ποιότητα του ελέγχου της θυγατρικής FFG Sourcing και γιατί δεν το έπραξε επί μήνες, ενώ είχε ήδη ξεσπάσει θύελλα για τις λογιστικές καταστάσεις γενικότερα και το ταμείο ειδικότερα, της FF Group;

4. Γιατί καθυστερούν τόσο οι διαδικασίες αρμοδίως απόδοσης ευθυνών, εκεί όπου τυχόν υπάρχουν και διαλεύκανσης της υπόθεσης, δημιουργώντας με αυτόν τον τρόπο ένα κουβάρι για το τι τελικά ισχύει και τι όχι και αντί αυτού, σύρεται επί μακρόν μία υπόθεση, η οποία σε κάθε περίπτωση με τον τρόπο που εξελίσσεται, έχει επιβλαβείς συνέπειες τόσο στην εμπιστοσύνη των ξένων επενδυτών στις ελληνικές επιχειρήσεις, όσο και γενικότερα στο ευρύτερο ελληνικό επενδυτικό περιβάλλον;

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

7.1.ΓΕΝΙΚΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στην παρούσα εργασία έγινε μια συνολική παρουσίαση της έννοιας της ελεγκτικής επιστήμης και της ποιότητας ελέγχου. Ειδικότερα καλύφθηκαν οι παρακάτω στόχοι:

- Έγινε ανάλυση των εννοιών της ελεγκτικής αλλά και της ποιότητας ελέγχου,
- Αναπτύχθηκαν διεξοδικά οι κυριότεροι κίνδυνοι που ενδεχομένως δύναται να επηρεάσουν αρνητικά την ποιότητα του εκάστοτε ελεγκτικού έργου, εξετάζοντας βασικούς προσδιοριστικούς παράγοντες της ποιότητας και της ανεξαρτησίας, ως αδιάσπαστα στοιχεία του έργου του εξωτερικού ελεγκτή, με βάση την ελληνική και διεθνή βιβλιογραφία,
- Αναλύθηκε όλο το υφιστάμενο θεσμικό πλαίσιο που διέπει το ελεγκτικό επάγγελμα, προκειμένου να εκτελέσουν σωστά και αποτελεσματικά οι ελεγκτές τα καθήκοντα τους,
- Έγινε ανάπτυξη των ευθυνών που υπέχουν οι ελεγκτές κατά την ενάσκηση των καθηκόντων τους,
- Αναλύθηκε η έννοια της λογιστικής απάτης και της παραποίησης των οικονομικών καταστάσεων, ως ένα σύγχρονο ηθικό και κοινωνικό φαινόμενο και παρατέθηκαν τα αποτελέσματα μίας σύγχρονης παγκόσμιας έρευνας της PwC, όσον αφορά το οικονομικό έγκλημα και την απάτη,
- Παρουσιάστηκε μία περιπτωσιολογική μελέτη, αυτή της Folli Follie Group, με τα απορρέοντα συμπεράσματα επί αυτής.

Δεδομένων των ανωτέρω, δεν υφίσταται καμία αμφιβολία ότι η συμβολή της ελεγκτικής στην ομαλή λειτουργία της επιχείρησης και των ακολουθούμενων διαδικασιών από αυτήν, είναι καθοριστική και εξασφαλίζει τη βιωσιμότητα της. Η συνεχής εξέλιξη των οικονομικών δεδομένων δημιουργεί όλο και περισσότερες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, όσο αφορά την αποτελεσματικότερη διοίκηση και έλεγχο των οικονομικών μονάδων.

Ο έλεγχος είναι το απαραίτητο συμπλήρωμα οποιασδήποτε οικονομικής διαχείρισης ξένης περιουσίας. Οι Ορκωτοί Ελεγκτές θα πρέπει να είναι άμεμπτου ηθικής, να ελέγχουν λεπτομερώς τα στοιχεία της υπό έλεγχο εταιρίας και να επισημαίνουν τα λάθη

και τις ανακρίβειες στις οικονομικές καταστάσεις. Απαραίτητη όμως προϋπόθεση για διενέργεια αποτελεσματικού ελέγχου είναι να μη θίγεται η ανεξαρτησία του εξωτερικού ελεγκτή. Συνεπώς, ο εξωτερικός έλεγχος θα πρέπει να είναι αξιόπιστος και αμερόληπτος, ώστε να παρέχει αντικειμενική πληροφόρηση στους ενδιαφερόμενους χρήστες με απώτερο σκοπό τη μελλοντική βελτίωση και ανάπτυξη της εταιρίας και την προώθηση της γενικότερης οικονομικής ευημερίας.

Σε πολλές όμως περιπτώσεις και παρά τους συστηματικούς ελέγχους που διενεργούνται στις επιχειρήσεις, η διενέργεια του ελέγχου δεν μπορεί να αποτρέψει φαινόμενα παραποίησης των οικονομικών καταστάσεων. Δύναται όμως να περιορίσει την εμφάνισή τους. Οι επιπτώσεις της παραποίησης δεν αφορά μόνο τους επενδυτές που βασίζονται σε λανθασμένες πληροφορίες για να πάρουν τις επενδυτικές τους αποφάσεις, αλλά και την ίδια την εταιρία σε βάθος χρόνου, καθώς οι πρακτικές βλάπτουν την επιχείρηση αφού το επενδυτικό κοινό χάνει την εμπιστοσύνη του στην εταιρία..

Δεδομένων των περιπτώσεων λογιστικής απάτης και παραποίησης των οικονομικών καταστάσεων που απασχόλησαν στο παρελθόν και συνεχίζουν να απασχολούν την επικαιρότητα, συμπερασματικά καταλήγουμε ότι το υφιστάμενο θεσμικό πλαίσιο (συμπεριλαμβανομένων και των ΔΠΕ), είναι προς την σωστή κατεύθυνση, καλύπτοντας ένα ευρύ φάσμα διαδικασιών και κανόνων, χωρίς όμως αυτό να εξασφαλίζει και απόλυτα την ποιότητα του ελεγκτικού έργου. Ενδεχομένως η ενημέρωση των χρηστών των εκθέσεων ελέγχου, προκειμένου να αντιληφθούν την πραγματική έκταση της ευθύνης των ελεγκτών (ιδιαίτερα σε θέματα που σχετίζονται με τη συνέχιση της δραστηριότητας της ελεγχόμενης επιχείρησης, την ανακάλυψη απάτης, την παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων και την τέλεση παράνομων ενεργειών), καθώς και η συνεχής βελτίωση και εμπλουτισμός των θεσμικών κειμένων και του κώδικα επαγγελματικής δεοντολογίας, ταυτόχρονα με την παραδειγματική τιμωρία όσων δεν συμμορφώνονται, θα συμβάλουν στη βελτιστοποίηση της ελεγκτικής επιστήμης και στην αναβάθμιση της ποιότητας του ελεγκτικού έργου.

7.2.ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Σε συνέχεια της παραπάνω μελέτης, ως θέμα για μελλοντική έρευνα, θα μπορούσε να αποτελέσει η έρευνα του κατά πόσο η υφιστάμενη οικονομική κρίση στη χώρα μας, έχει επηρεάσει τόσο τις διοικήσεις, όσο και τους ελεγκτές στη διάπραξη λογιστικής απάτης, καθώς επίσης και ο βαθμός κατά τον οποίο αυτή έχει αποτελέσει κίνητρο ή έχει

δημιουργήσει κατάλληλες συνθήκες, για την κλιμάκωση των φαινομένων παραποίησης των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων και την παράβλεψη τους ή την αποδοχή τους από τους ελεγκτές.

Τέλος, ένα επιπλέον ενδιαφέρον θέμα για έρευνα θα μπορούσε να αποτελέσει η μελέτη της περίπτωσης Folli Follie, αφότου ολοκληρωθούν όλες οι διαδικασίες διαλεύκανσης της υπόθεσης, δεδομένου ότι δεν έχουν ακόμη διατεθεί αρμοδίως όλα τα απαραίτητα στοιχεία, προκειμένου να ξεκινήσουν και οι τυχόν απαραίτητες προανακριτικές διαδικασίες, δημιουργώντας με αυτό τον τρόπο ένα κουβάρι για το τι τελικά ισχύει και τι όχι.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- **Χρήστος Καζαντζής (2006)**, «Ελεγκτική και εσωτερικός έλεγχος», Αθήνα: Business Plus.
- **Θεόδωρος Γ. Γρηγοράκος** «Γενικές Αρχές Ελεγκτικής», έκδοση 2^η ΙΕΣΟΕΛ,
- **Χ. Νεγκάκης – Π. Ταχυνάκης, (2013)** «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου» Αθήνα,
- **Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής ΔΠΕ (2018)**, έκδοση 2^η ΣΟΕΛ, Αθήνα,
- **Δρ. Νικόλαος Γ. Πρωτοψάλτης (2001)** «Γενικός Οδηγός Προγράμματος Ελέγχου», έκδοση ΣΟΛ α.ε., Αθήνα
- **Βασίλειος Λουμιώτης (2019)** «Πρακτικά Θέματα Εφαρμοσμένης Ελεγκτικής των Επιχειρήσεων με βάση τα ΔΠΕ» τόμοι Α΄ και Β΄, έκδοση 2^η ΣΟΕΛ, Αθήνα .
- **Κωνσταντίνος Καραμάνης, (2008)** «Σύγχρονη Ελεγκτική» Εκδόσεις ΟΠΑ.
- **Τσιμάρας, Μ. (1954)**, Αρχές Γενικής Λογιστικής, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα
- **Παπαδάτου Θεοδώρα (2005)** «Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος ανωνύμων εταιριών» Θεσσαλονίκη Σάκκουλας.
- **Άγγελος Τσακλάγκανος (2005)**, «Ελεγκτική», Θεσσαλονίκη: Αδελφών Κυριακίδη

ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

- **Π.Δ. 25/2003 (ΦΕΚ Α΄ 26/6.2.2003)**: Οργανισμός Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς,
- **Π.Δ. 226/1992** «Περί συστάσεως οργανώσεως και λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, καθώς και περί των όρων εγγραφής σε Ειδικό Μητρώο και ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή»
- **Ν. 3148/03 (ΦΕΚ 136 Α΄/5.6.2003)** Κωδικοποιημένος μέχρι και τον Ν.4170/2013, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης Ελέγχων (ΕΛΤΕ)
- **Ν. 3588/07 (ΦΕΚ 153 Α΄/10.7.2007)** Πτωχευτικός Κώδικας (πιο πρόσφατη κωδικοποίηση με το Ν.4549/2018)
- **Ν. 4449/2017 (ΦΕΚ Α΄ 7/24.1.2017)** Υποχρεωτικός έλεγχος των ετήσιων και των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δημόσια εποπτεία επί του ελεγκτικού έργου και λοιπές διατάξεις
- **Ν. 2190/1920, (30/6/1920)** «Περί Ανωνύμων Εταιριών»

- **N. 3693/2008 (Α' 174)** «Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/EK περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/EOK και 83/349/EOK του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/EOK του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις»

ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- **Ansoff, H., I. (1979)**, «Strategic Management» John Wiley & Sons, New York.
- **Arens A. Elder R, Beasley M. (2008)**, «Auditing and Assurance Services» N. Jersey.
- **Auditing Cases, Michael C. Knapp (2007)**, «International Student Edition», Canada
- **Comunale, C.L., and Sexton, T.R (2008)**, „Mandatory auditor rotation and retention: impact on market share”, Managerial Auditing Journal,
- **Myers et al. (2003)**, “Exploring the term of the Auditor- Client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation?”, Accounting Review, vol.78, No. 3, pp. 779-799
- **Watkins, A, Hillison W, Morecroft.S,(2004)**, “Audit quality: a synthesis of theory and empirical evidence”, Journal of Accounting Literature,
- **Titman S. and Truman B., (1986)**, “Information quality and the valuation of new issues”, Journal of Accounting and Economics, 8, pp. 159-172
- **Rezaee Z. (2002)**: “Causes, consequences and deterrence of financial statement fraud” Critical Perspectives on Accounting, (2005), p 277-298

ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ - ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΕΙΣ

ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ, ΚΩΤΣΗΣ. Folli Follie: Τι συμβαίνει με το σκάνδαλο διαρκείας. 22 ΙΟΥΛΙΟΣ 2019. <https://www.tanea.gr/2019/07/22/economy/economy-greece/folli-follie-ti-symvainei-me-to-skandalo-diarkeias>.

ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ, ΣΟΦΙΑ. Σφίγγει ακόμη περισσότερο ο κλοιός για τον όμιλο Folli Follie. 16 ΜΑΙΟΣ 2019. <https://www.naftemporiki.gr/finance/story/1476173/sfiggei-akomi-perissotero-o-kloios-gia-ton-omilo-folli-follie>.

ΚΑΡΟΥΤΖΟΣ, ΝΙΚΟΣ. Αποκάλυψη: Γιατί δεν θα αφαιρεθεί ποτέ η άδεια από τον ορκωτό της Folli Follie. 11 ΑΠΡΙΛΙΟΣ 2019. <http://www.bankingnews.gr/index.php?id=419592>.

ΚΟΚΚΟΡΗΣ, ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ. Folli Follie: Σε 23 μέρες «σβήνει» η μεγάλη απάτη αν δεν υποβάλλουν εγκλήσεις όσοι έχασαν τα λεφτά τους.... 08 ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ 2019. <https://www.mononews.gr/business/folli-follie-svini-se-23-meres-i-megali-apati-an-den-ipovaloun-egklisis-osi-echasan-ta-lefta-tous>.

ΜΠΕΛΛΟΣ, ΗΛΙΑΣ. Πλήρης «αποδόμηση» της Folli Follie από την PwC. 19 ΙΟΥΛΙΟΣ 2019. <https://www.kathimerini.gr/1034133/article/oikonomia/epixeirhseis/plhrhs-apodomhsh-ths-folli-follie-apo-thn-pwc>.

ΗΛΙΑΣ ΜΠΕΛΛΟΣ. Folli Follie: Το σκάνδαλο, τα σενάρια και οι παραιτήσεις. 27 ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ 2018.

<https://www.kathimerini.gr/986854/gallery/oikonomia/epixeirhseis/folli-follie-to-skandalo-ta-senaria-kai-oi-paraitiseis>.

ΣΚΟΥΦΟΥ, ΔΗΜΗΤΡΑ. Ποιοι συγκαλύπτουν το τεράστιο σκάνδαλο της Folli Follie. 05 ΜΑΙΟΣ 2019. <https://www.tanea.gr/2019/05/05/economy/economy-greece/poioi-syngalyptoun-to-terastio-skandalo-tis-folli-follie/>.

365consulting.gr. PwC: Εκ των έσω οι περισσότερες απάτες σε βάρος επιχειρήσεων. 06 ΜΑΡΤΙΟΣ 2018. <http://www.365consulting.gr/index.php/nea/756-pwc-ek-ton-eso-oi-perissoteres-apates-se-varos-epixeiriseon>.

Λοιπές Ηλεκτρονικές Πηγές

- www.soel.gr
- www.openarchives.gr
- www.elte.org.gr
- www.iasb.org
- www.taxheaven.gr
- www.deloitte.com
- www.ifac.org

**ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ «Α» ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΛΟΓΙΣΤΗ
ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ ΜΕΤΟΧΟΥΣ ΤΗΣ FFG**

**Έκθεση Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή Προς τους Μετόχους της
Εταιρείας “Folli Follie Ανώνυμη Εμπορική Βιοτεχνική και Τεχνική Εταιρεία επί των
Αναθεωρημένων Εταιρικών και Ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών καταστάσεων
(Αρνητική Γνώμη)**

Έχουμε ελέγξει τις συνημμένες αναθεωρημένες εταιρικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας «Follie Follie Ανώνυμη Εμπορική Βιοτεχνική και Τεχνική Εταιρεία» (Εταιρεία ή/και Όμιλος), οι οποίες αποτελούνται από την αναθεωρημένη εταιρική και ενοποιημένη κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης της 31 Δεκεμβρίου 2017, τις αναθεωρημένες εταιρικές και ενοποιημένες καταστάσεις συνολικού εισοδήματος, μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και τις σημειώσεις επί των αναθεωρημένων εταιρικών και ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνουν και περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών.

Κατά τη γνώμη μας, εξαιτίας της σημαντικότητας των θεμάτων που μνημονεύονται στην παράγραφο της έκθεσής μας «Βάση για αρνητική γνώμη» οι συνημμένες αναθεωρημένες εταιρικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την εταιρική και ενοποιημένη χρηματοοικονομική θέση της Εταιρείας και του Ομίλου κατά την 31η Δεκεμβρίου 2017, την εταιρική και ενοποιημένη χρηματοοικονομική τους επίδοση και τις εταιρικές και ενοποιημένες ταμειακές τους ροές, για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ), όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση και τις κανονιστικές απαιτήσεις του Κωδ. Ν. 2190/1920.

Βάση για αρνητική γνώμη.

Από τη διενέργεια των ελεγκτικών μας διαδικασιών προέκυψαν τα εξής:

1. Βάση κατάρτισης χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Οι αναθεωρημένες εταιρικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις του Ομίλου έχουν συνταχθεί με βάση την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας. Όπως αναφέρεται στη Σημείωση 15 των αναθεωρημένων εταιρικών και ενοποιημένων

χρηματοοικονομικών καταστάσεων, οι δανειακές υποχρεώσεις του Ομίλου έχουν καταστεί ληξιπρόθεσμες. Έως σήμερα ο Όμιλος δεν έχει έρθει σε συμφωνία με τους δανειστές του για αναδιάρθρωση του υφιστάμενου χρέους, ενώ δεν έχει καταφέρει να εξασφαλίσει χρηματοδότηση από άλλα μέρη. Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που μας έχουν παρασχεθεί, εκτιμούμε ότι η Εταιρεία και ο Όμιλος, δεν είναι σε θέση να καλύψουν τις υποχρεώσεις τους από τη συνεχιζόμενη δραστηριότητά τους. Η Εταιρεία έχει εκπονήσει ένα πρόγραμμα λειτουργικής αναδιάρθρωσης, με σκοπό την αίτηση υπαγωγής της στις διατάξεις του άρθρου 106β²⁵ του Ν.3588/2007. Εντούτοις στο παρόν στάδιο υφίσταται ουσιώδης αβεβαιότητα που εγείρει σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της Εταιρείας και του Ομίλου να συνεχίσουν απρόσκοπτα τις δραστηριότητες τους. Ως εκ τούτου δεν συμφωνούμε με την εκτίμηση και την απόφαση της Διοίκησης σχετικά με τον τρόπο σύνταξης και παρουσίασης των συνημμένων αναθεωρημένων εταιρικών και ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, με βάση την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας. Εάν τα στοιχεία του ενεργητικού και των υποχρεώσεων είχαν επιμετρηθεί με βάση τις ρευστοποιήσιμες αξίες τους, στις αναθεωρημένες εταιρικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, εκτιμούμε ότι αυτό θα είχε σημαντική επίδραση στη χρηματοοικονομική κατάσταση και στα αποτελέσματα της Εταιρείας και του Ομίλου.

2. Μη αξιόπιστο σύστημα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

Κατά τη διάρκεια του ελέγχου μας και ως την ημερομηνία σύνταξης της παρούσας έκθεσης ελέγχου, η Εταιρεία δεν έχει ολοκληρώσει τις απαραίτητες διαδικασίες για τον εντοπισμό αδυναμιών, ελλείψεων και παραλείψεων στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου που έχουν οδηγήσει στην επεξεργασία και δημοσίευση εσφαλμένης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Πιο συγκεκριμένα δεν ολοκληρώθηκε το έργο που είχε ανατεθεί στην εταιρεία Alvarez & Marsal, το οποίο περιελάμβανε μεταξύ άλλων τη διερεύνηση των γεγονότων που έχουν οδηγήσει στη σύνταξη και δημοσίευση διαστρεβλωμένων εταιρικών και ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ως εκ τούτου, η Διοίκηση του Ομίλου δεν γνωρίζει τις αιτίες που έχουν οδηγήσει στην παραποίηση ή στην απόκρυψη οικονομικών στοιχείων, ποια πρόσωπα έδιναν τις σχετικές εντολές και ποια ήταν τα εμπλεκόμενα πρόσωπα στα γεγονότα αυτά. Χωρίς την ολοκλήρωση της διερεύνησης αυτής υπάρχει εγγενής αδυναμία εφαρμογής των κατάλληλων δικλίδων εσωτερικού

²⁵ Αφορά σε απαιτούμενα – οδηγίες περί της προπρωχευτικής διαδικασίας εξυγίανσης μιας οικονομικής οντότητας, με βάση το Ν.3588/2007 (Πτωχευτικό Κώδικα)

ελέγχου που θα επέτρεπαν στη Διοίκηση να έχει επαρκή και αξιόπιστα δεδομένα ώστε να καταρτίσει τις αναθεωρημένες εταιρικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις απαλλαγμένες από ουσιώδη σφάλματα, που οφείλονται είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

3. Διόρθωση λαθών

Η Διοίκηση συνέταξε τις αναθεωρημένες ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, βασιζόμενη εν μέρει στα ευρήματα του ημιτελούς ελέγχου της Alvarez & Marsal. Δεν κατέστη εφικτό να γίνει από τη διοίκηση πλήρης αναδρομική διόρθωση των λαθών στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα όσα ορίζει το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 8 «Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη». Αντί αυτού, διορθώθηκαν σωρευτικά τα αποτελέσματα εις νέον στην κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων, ως κίνηση της χρήσης 2017 και δεν αναπροσαρμόστηκαν αναλυτικά τα συγκριτικά στοιχεία ενεργητικού, υποχρεώσεων ιδίων κεφαλαίων και αποτελεσμάτων. Ως εκ τούτου τα συγκριτικά στοιχεία των αναθεωρημένων ενοποιημένων καταστάσεων χρηματοοικονομικής θέσης, συνολικού εισοδήματος, μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την 31 Δεκεμβρίου 2016 είναι ουσιωδώς εσφαλμένα. Οι εταιρικές και ενοποιημένες καταστάσεις ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την 31 Δεκεμβρίου 2017 είναι επίσης εσφαλμένες, καθώς η Διοίκηση δεν μπόρεσε να συγκεντρώσει όλα τα απαραίτητα στοιχεία που θα επέτρεπαν τη σύνταξη των εν λόγω καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδη λάθη. Από τις ελεγκτικές διαδικασίες που κατέστη δυνατό να ολοκληρώσουμε, εντοπίσαμε διαφορές οι οποίες αν διορθώνονταν, θα μείωναν τα Ίδια Κεφάλαια της Εταιρείας και του Ομίλου κατά περίπου €11 εκ. και €6 εκ. αντίστοιχα.

4. Δάνεια σε θυγατρικές

Όπως αναφέρεται στη Σημείωση 35 των αναθεωρημένων εταιρικών και ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, κατά τη διάρκεια του 2018 και του 2019, η Εταιρεία χορήγησε δάνεια σε θυγατρικές της εταιρείες συνολικού ποσού €41 εκ. περίπου, για τα οποία δεν λάβαμε τα απαιτούμενα ελεγκτικά τεκμήρια. Τα δάνεια αυτά χορηγήθηκαν σε θυγατρικές από τις οποίες η Εταιρεία είχε ήδη απαιτήσεις που είχαν χαρακτηριστεί από τη Διοίκηση ως μη ανακτήσιμες. Λαμβάνοντας υπόψη ότι κατά την ημερομηνία αναφοράς η Διοίκηση της μητρικής εταιρείας είχε την πρόθεση να συνεχίσει τη χρηματοδότηση των εν λόγω θυγατρικών για την κάλυψη των λειτουργικών τους

αναγκών, θα έπρεπε να είχε αναγνωριστεί το αντίστοιχο ποσό ως υποχρέωση στις συνημμένες αναθεωρημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας. Συνεπώς, τα αποτελέσματα της χρήσης, καθώς και τα ίδια κεφάλαια όπως αυτά παρουσιάζονται στις συνημμένες αναθεωρημένες εταιρικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις, είναι αυξημένα κατά €41 εκ. περίπου.

5. Μη επαρκείς γνωστοποιήσεις

Δεν κατέστη δυνατό να αποκτηθούν αξιόπιστα και επαρκή στοιχεία για την προετοιμασία και παρουσίαση όλων των γνωστοποιήσεων/ επεξηγήσεων που απαιτούνται από τα ΔΠΧΑ. Ενδεικτικά, δεν συμπεριλαμβάνονται επαρκώς στις αναθεωρημένες εταιρικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις γνωστοποιήσεις αναφορικά με:

- Τις παραδοχές και εκτιμήσεις της Διοίκησης, περιλαμβανομένης της παραδοχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας
- Τον έλεγχο απομείωσης μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων
- Τη διαχείριση χρηματοοικονομικών κινδύνων
- Τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις
- Τη φύση και την επίδραση των αναμορφώσεων που έγιναν στη χρήση 2017 στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Επιπρόσθετα θέματα από τη διενέργεια του ελέγχου

1. Σύστημα εσωτερικού ελέγχου

Επιπλέον των όσων αναφέρουμε ανωτέρω στην παράγραφο 2 του τμήματος της Έκθεσής μας “Βάση για αρνητική γνώμη”, από τις διαδικασίες που διενεργήσαμε, εντοπίσαμε σημαντικές αδυναμίες στα μηχανογραφικά συστήματα της Εταιρείας, και στις δικλίδες του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, στοιχεία που είναι απαραίτητα για την κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδη σφάλματα που οφείλονται είτε σε απάτη είτε σε λάθος. Αυτές οι αδυναμίες, καθώς και η απουσία καταγεγραμμένων διαδικασιών, είχαν επίσης ως αποτέλεσμα τη μη ολοκλήρωση των απαραίτητων ελεγκτικών διαδικασιών μας για την επιβεβαίωση σημαντικών κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς και τη συγκέντρωση επαρκών τεκμηρίων

για την επαλήθευση της ακρίβειας και πληρότητας των γνωστοποιήσεων στις σημειώσεις επί των συνημμένων αναθεωρημένων εταιρικών και ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

2. Συνδεδεμένα μέρη

Η Εταιρεία, μέχρι το Μάιο 2019, δεν είχε διαδικασία για την καταγραφή και τον εντοπισμό των συνδεδεμένων μερών, καθώς και για την ορθή και έγκαιρη αποτύπωση των συναλλαγών της Εταιρείας με τα συνδεδεμένα μέρη. Επίσης, κατά την έναρξη συνεργασίας με προμηθευτές ή πελάτες, η Εταιρεία δεν διενεργούσε έλεγχο εξακρίβωσης του πραγματικού δικαιούχου της συνεργαζόμενης εταιρείας. Κατά τη διενέργεια των ελεγκτικών μας διαδικασιών, εντοπίσαμε συναλλαγές με εταιρείες οι οποίες ελέγχονταν από συνδεδεμένα μέρη, καθώς και συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη οι οποίες δεν είχαν αποτυπωθεί στις υπό έλεγχο αναθεωρημένες εταιρικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Ως εκ τούτου, δεν μπορέσαμε να επιβεβαιώσουμε ότι η Εταιρεία δεν συναλλασσόταν και με άλλες εταιρείες ελεγχόμενες από συνδεδεμένα μέρη. Η Διοίκηση της Εταιρείας, δεν μπόρεσε να ολοκληρώσει την αξιολόγηση της ενδεχόμενης σχέσης που είχαν πελάτες και προμηθευτές του Ομίλου με συνδεδεμένα μέρη, όπως αυτά εντοπίστηκαν από τον ημιτελή διαχειριστικό έλεγχο που διενήργησε η Alvarez & Marsal. Ως συνέπεια των ανωτέρω, δεν κατέστη εφικτό να επιβεβαιώσουμε την πληρότητα των συναλλαγών με συνδεδεμένα μέρη, καθώς και την ορθή απεικόνιση αυτών στις αναθεωρημένες εταιρικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Επιπλέον, κατά τη διάρκεια του 2019, ο βασικός μέτοχος της Εταιρείας απέστειλε επιστολή προς τη Διοίκηση, με την οποία γνωστοποιεί αξίωση από την τελευταία ύψους \$43,9 εκ., ισχυριζόμενος ότι το παραπάνω ποσό είχε χορηγηθεί μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2018 από τον ίδιο, προς τη θυγατρική εταιρεία FF Group Sourcing Ltd. Οι εταιρικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της εν λόγω θυγατρικής για τη χρήση που έληξε 31 Δεκεμβρίου 2017, οι οποίες είχαν δημοσιευθεί την 16 Απριλίου 2018 και είχαν υπογραφεί από τον ίδιο, ως εκπρόσωπο του Διοικητικού Συμβουλίου, παρουσίαζαν συνολικές υποχρεώσεις προς διευθυντές ύψους \$11,4 εκ. και \$4 χιλ. αντίστοιχα. Λόγω του ότι δεν μπορέσαμε να επιβεβαιώσουμε τον ισχυρισμό αυτό, διατηρούμε επιφυλάξεις για την πληρότητα των λογιστικών αρχείων και στοιχείων του Ομίλου.

3. Συναλλαγή χωρίς οικονομική ουσία

Κατά την εξέταση συναλλαγών που διενεργήθηκαν μετά την 1 Ιανουαρίου 2018,

εντοπίσαμε μια σύμβαση με προμηθευτή που συνάφθηκε την 18 Μαΐου 2018 και η οποία δέσμευε την Εταιρεία στην καταβολή αμοιβής επιτυχίας σε περίπτωση επιτυχούς διαμεσολάβησης για την προσέλκυση επενδυτών στην Εταιρεία. Ο συγκεκριμένος προμηθευτής τιμολόγησε ποσό \$5 εκ. με επιβάρυνση των αποτελεσμάτων του 2018, επικαλούμενος την προσφορά τρίτου για την πραγματοποίηση επένδυσης στην Εταιρεία ποσού €250 εκ. Ο Όμιλος, μέχρι και τον Αύγουστο του 2018, είχε καταβάλει στο συγκεκριμένο προμηθευτή, συνολικό ποσό άνω των \$3 εκ. μέσω δύο εταιρειών του Ομίλου. Δεν μπορέσαμε να επιβεβαιώσουμε την οικονομική ουσία της ανωτέρω συναλλαγής. Η Διοίκηση της Εταιρείας έχει κινηθεί νομικά για την ανάκτηση των καταβληθέντων ποσών που αφορούν μη παρασχεθείσες υπηρεσίες.

4. Ταμειακά διαθέσιμα και συνεργασία με χρηματοπιστωτικά ιδρύματα

Η Εταιρεία δεν εφαρμόζει διαδικασία συμφωνίας των υπολοίπων των τραπεζικών λογαριασμών που απεικονίζονται στη γενική λογιστική και επομένως δεν κατέστη εφικτό να αποκτήσουμε τα απαραίτητα ελεγκτικά τεκμήρια, προκειμένου να επιβεβαιώσουμε τον έγκαιρο εντοπισμό και διερεύνηση των παρουσιαζόμενων διαφορών. Επίσης, δεν κατέστη εφικτό να μας παρασχεθούν απαντητικές επιστολές για το σύνολο των συνεργαζόμενων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, ώστε να έχουμε πληροφόρηση για το σύνολο της σχέσης με το κάθε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα και να μπορέσουμε να επιβεβαιώσουμε την ορθή απεικόνιση των χρηματικών διαθεσίμων ύψους €42,6 εκ. αλλά και τυχόν δανείων, εγγυήσεων και λοιπών ενδεχόμενων απαιτήσεων και υποχρεώσεων.

5. Ενδεχόμενες υποχρεώσεις

Δεν λάβαμε τα απαραίτητα ελεγκτικά τεκμήρια προκειμένου να επιβεβαιώσουμε ότι το σύνολο των ενδεχόμενων υποχρεώσεων της Εταιρείας και του Ομίλου προς τρίτους απεικονίζεται στις αναθεωρημένες εταιρικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα όσα ορίζουν τα ΔΠΧΑ. Ειδικότερα, δεν κατέστη εφικτό να συγκεντρώσουμε επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια προκειμένου να επιβεβαιώσουμε την πληρότητα των ενδεχόμενων υποχρεώσεων που τυχόν προκύπτουν από την παροχή εγγυήσεων της Εταιρείας προς τρίτους, αναφορικά με τις δραστηριότητες θυγατρικών της. Επίσης, κατά την ελεγχόμενη χρήση τα βιβλία της Εταιρείας και των θυγατρικών της τηρούνταν πλημμελώς και μεταξύ άλλων δεν κατέστη εφικτή η επιβεβαίωση της πληρότητας των συμβάσεων που έχει συνάψει ο Όμιλος με προμηθευτές προϊόντων ή/και με παρόχους υπηρεσιών. Κατά συνέπεια, δεν είμαστε σε θέση να επιβεβαιώσουμε ότι η

Σημείωση 29 των αναθεωρημένων εταιρικών και ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, στην οποία γίνεται αναφορά σε ενδεχόμενες υποχρεώσεις του Ομίλου, είναι πλήρης και σύμφωνη με τα όσα ορίζει το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 37 «Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία».

6. Επιστολές Νομικών Συμβούλων

Επίσης, δεν κατέστη εφικτό να μας παρασχεθούν επιστολές από το σύνολο των νομικών συμβούλων της Εταιρείας και των θυγατρικών αυτής, ώστε να έχουμε πληροφόρηση για την τρέχουσα κατάσταση των ανοικτών νομικών υποθέσεων και την πιθανή έκβαση των επίδικων διαφορών και τυχόν αξιώσεων τρίτων έναντι της Εταιρείας και των θυγατρικών της. Η έκβαση των υποθέσεων αυτών, ενδέχεται να έχει σημαντική επίδραση στην εν γένει λειτουργία της Εταιρείας και του Ομίλου.

7. Απαιτήσεις

Στο κονδύλι «εμπορικές απαιτήσεις και λοιπές απαιτήσεις», περιλαμβάνονται απαιτήσεις από πελάτες, χρεώστες και συνδεδεμένα μέρη ύψους €70,8εκ. Η επαλήθευση της ύπαρξης και ακρίβειας των προαναφερόμενων απαιτήσεων με επιβεβαιωτικές επιστολές ή με εξέταση της μεταγενέστερης ρευστοποίησής τους δεν κατέστη εφικτή. Ειδικά για τις απαιτήσεις από θυγατρικές εταιρείες, δεν λάβαμε επαρκή στοιχεία και επεξηγήσεις για διαφορές που εντοπίστηκαν μεταξύ των απαιτήσεων που εμφανίζονται στις αναθεωρημένες εταιρικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις και των αντίστοιχων υποχρεώσεων που εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των θυγατρικών. Κατά τη σύνταξη των αναθεωρημένων ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η Διοίκηση προέβη σε απαλοιφές των ενδοομιλικών υπολοίπων θεωρώντας ως ορθά τα ποσά που απεικονίζονταν στο ισοζύγιο της μητρικής Εταιρείας. Μια εκ των ανωτέρω διαφορών αφορά απαίτηση της μητρικής Εταιρείας από τη FF Group Sourcing Ltd, ύψους €10 εκ., η οποία δεν εμφανιζόταν ως υποχρέωση στα βιβλία της θυγατρικής. Επιβεβαιώσαμε την αποστολή των χρημάτων που πραγματοποιήθηκε τον Ιανουάριο του 2015, με αιτιολογία την εξαγορά της εταιρείας “Landocean Industrial Limited”, η οποία εν τέλει δεν πραγματοποιήθηκε. Με τη λήψη των χρημάτων, η θυγατρική δεν αναγνώρισε την υποχρέωση προς την Εταιρεία ως όφειλε και αντί αυτού διενεργήθηκε λογιστική εγγραφή που υποδηλώνει τη μεταφορά χρημάτων μεταξύ δύο δικών της λογαριασμών σε διαφορετικές τράπεζες. Από την έρευνα της Alvarez & Marsal, προέκυψε ότι ο τραπεζικός λογαριασμός από τον οποίο είχε γίνει θεωρητικά η μεταφορά, εμφάνιζε εικονικό υπόλοιπο

ύψους \$290 εκ. στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της που είχαν αρχικά εγκριθεί τον Απρίλιο του 2018. Επιπροσθέτως, η ανάλυση ενηλικίωσης των εμπορικών απαιτήσεων, όπως αυτές παρατίθενται στη Σημείωση 12, δεν κατέστη δυνατό να επιβεβαιωθεί.

8. Ενσώματα πάγια

Η Διοίκηση της Εταιρείας δεν ήταν σε θέση να διενεργήσει απογραφή παγίων κατά την περίοδο από την έναρξη του ελέγχου μας ως την ημερομηνία της παρούσας έκθεσης ελέγχου. Ως εκ τούτου δεν μπορούσαμε να επιβεβαιώσουμε την ύπαρξη των ενσώματων παγίων στοιχείων της Εταιρείας, εκτός από τα οικόπεδα αξίας €10,4 εκ. και τα κτίρια με αναπόσβεστη αξία €22,2 εκ. που απεικονίζονται στην αναθεωρημένη κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης της Εταιρείας και του Ομίλου αντίστοιχα, για τα οποία λάβαμε τα απαιτούμενα συμβολαιογραφικά έγγραφα.

9. Επενδύσεις σε ακίνητα

Στο κονδύλι «Επενδύσεις σε ακίνητα» περιλαμβάνεται ακίνητο με αξία €7,7 εκ. το οποίο κατέχεται από την Εταιρεία με σύμβαση παραχώρησης που λήγει την 31 Δεκεμβρίου 2025 και το οποίο έχει αποτιμηθεί στο κόστος και όχι σε εύλογη αξία, κατά παρέκκλιση των λογιστικών αρχών. Η Εταιρεία δεν έχει διενεργήσει έλεγχο απομείωσης του εν λόγω παγίου λόγω αδυναμίας υπολογισμού της εύλογης αξίας του. Δεν μας έχουν παρασχεθεί στοιχεία από τη Διοίκηση που θα μας επέτρεπαν να προσδιορίσουμε το ποσό της απομείωσης. Τα αποτελέσματα της χρήσης του 2017 επιβαρύνθηκαν με απομείωση ποσού €32,5 εκ για ένα επενδυτικό ακίνητο. Η απομείωση αυτή θα έπρεπε να είχε βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσεως παλαιότερων ετών, με αποτέλεσμα τα αποτελέσματα χρήσεως του 2017 να εμφανίζονται μειωμένα κατα το ποσό αυτό.

10. Υπεραξία

Κατά τη σύνταξη των αναθεωρημένων εταιρικών και ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η Διοίκηση της Εταιρείας προέβη σε έλεγχο απομείωσης της υπεραξίας, συνολικού ποσού €39 εκ. και €95 εκ. αντίστοιχα. Τα ποσά αυτά είχαν προκύψει για τη μεν Εταιρεία από την εξαγορά και μετέπειτα απορρόφηση της εταιρείας Elmec Sport ABETE, ενώ για τον Όμιλο και από την εξαγορά της Links of London (€52 εκ.). Ο έλεγχος απομείωσης των εν λόγω ποσών δεν ολοκληρώθηκε, καθώς δεν κατέστη εφικτό να προσδιοριστεί η λογιστική αξία των αντίστοιχων μονάδων δημιουργίας χρηματοροών. Βάσει των ανωτέρω δεδομένων κρίθηκε απαραίτητη η πλήρης

απομείωση των ποσών αυτών, καθώς δεν μπόρεσε να τεκμηριωθεί από τη Διοίκηση η ανακτησιμότητά τους.

11. Επενδύσεις διαθέσιμες προς πώληση

Ως αποτέλεσμα της πώλησης των μετοχών της εταιρείας «Καταστήματα Αφορολογήτων Ειδών Α.Ε.», η Εταιρεία απέκτησε και κατέχει μετοχές της Dufry AG, οι οποίες έχουν ταξινομηθεί στο κονδύλι “Επενδύσεις διαθέσιμες προς πώληση”. Όπως αναφέρεται στην Σημείωση 9 των συνημμένων αναθεωρημένων εταιρικών και ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η Εταιρεία βρίσκεται σε διαιτησία με την Dufry AG για την απελευθέρωση των μετοχών της τελευταίας, οι οποίες είναι υπό συμβατική μεσεγγύηση. Η Διοίκηση της Εταιρείας δεν έχει προβεί σε αναγνώριση της τυχόν υποχρέωσης, λόγω της αδυναμίας να προβεί σε αξιόπιστη εκτίμηση. Δεν κατέστη δυνατό να λάβουμε ενημέρωση από το νομικό σύμβουλο της Εταιρείας που χειρίζεται την υπόθεση της διαιτησίας και δεν είμαστε σε θέση να εκτιμήσουμε το ύψος της ενδεχόμενης υποχρέωσης προς την Dufry AG. Επιπρόσθετα, στην αναθεωρημένη ενοποιημένη κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης, στις επενδύσεις διαθέσιμες προς πώληση, περιλαμβάνεται ποσό ύψους €7 εκ. το οποίο αντικατοπτρίζει την αξία δικαιωμάτων προαίρεσης που σχετίζονται με την αγορά μετοχών Dufry AG μέσω δανεισμού. Το εν λόγω ποσό θα έπρεπε να παρουσιάζεται σε διακριτή γραμμή της αναθεωρημένης ενοποιημένης κατάστασης χρηματοοικονομικής θέσης, ως παράγωγο χρηματοπιστωτικό μέσο. Όπως αναφέρεται και στη Σημείωση 35, μεταγενέστερα της ελεγχόμενης χρήσης το δάνειο αποπληρώθηκε από το προϊόν της πώλησης των μετοχών και η αξία των δικαιωμάτων προαίρεσης μηδενίστηκε με τη λήξη της περιόδου εξάσκησης.

12. Αποθέματα

Απογραφή αποθεμάτων - Λόγω της ανάθεσης του ελέγχου σε εμάς την 23 Νοεμβρίου 2018, δεν παρευρεθήκαμε στην απογραφή αποθεμάτων για τις χρήσεις που έληξαν την 31 Δεκεμβρίου 2015, την 31 Δεκεμβρίου 2016 και την 31 Δεκεμβρίου 2017. Παρευρεθήκαμε στις απογραφές αποθεμάτων που πραγματοποιήθηκαν κατά την περίοδο από 10 Δεκεμβρίου 2018 έως 15 Ιανουαρίου 2019 στη μητρική Εταιρεία, καθώς και στις ακόλουθες θυγατρικές αυτής:

- Links (London) Limited
- FF Group Romania Srl
- FF Group Bulgaria EOOD

- Apparel Romania Srl
- FF Cyprus Ltd
- Folli Follie Group Sourcing Ltd
- Folli Follie Japan Ltd
- Folli Follie Taiwan Ltd
- Folli Follie Shenzhen Ltd
- Folli Follie Shanghai (Pilion Ltd)
- Folli Follie Hong Kong International Ltd
- Folli Follie Macau Ltd

Διενεργήσαμε εναλλακτικές διαδικασίες με στόχο να επιβεβαιώσουμε την ύπαρξη των αποθεμάτων κατά τις ανωτέρω ημερομηνίες αναφοράς. Δεν κατέστη εφικτό να ολοκληρώσουμε τις διαδικασίες αυτές λόγω του ότι η Εταιρεία και οι θυγατρικές αυτής δεν τηρούν αξιόπιστο σύστημα παρακολούθησης της αποθήκης με διαρκή απογραφή. Αποτίμηση Αποθεμάτων και κόστος πωλήσεων - Δεν έχει διενεργηθεί αξιολόγηση ενδεχόμενης απαξίωσης των αποθεμάτων κατά την ημερομηνία αναφοράς, όπως προβλέπεται από το ΔΛΠ 2 «Αποθέματα». Λόγω σημαντικών αδυναμιών στις δικλίδες λειτουργίας των πληροφοριακών συστημάτων της Εταιρείας, επιχειρήσαμε να διενεργήσουμε συμφωνίες των σχετικών αρχείων που τηρούνται στα πληροφοριακά συστήματα. Η Διοίκηση δεν ήταν σε θέση να μας παράσχει επαρκείς εξηγήσεις και τα απαραίτητα ελεγκτικά τεκμήρια σε σχέση με τις διαφορές που εντοπίσαμε. Ως εκ τούτου, ο υπολογισμός της ενδεχόμενης απαξίωσης των αποθεμάτων που επιχειρήσαμε να διενεργήσουμε δεν κατέστη δυνατόν να ολοκληρωθεί. Λόγω της αδυναμίας επαλήθευσης των αποθεμάτων της Εταιρείας κατά την 1 Ιανουαρίου 2017 και 31 Δεκεμβρίου 2017, δεν μπορέσαμε να επαληθεύσουμε το κόστος πωλήσεων, όπως απεικονίζεται στην αναθεωρημένη κατάσταση συνολικού εισοδήματος.

13. Λειτουργικά Έξοδα

Για σημαντικό μέρος του δείγματος που επιλέξαμε για τον έλεγχο επί των λειτουργικών εξόδων διοίκησης και διάθεσης της χρήσης που έληξε την 31 Δεκεμβρίου 2017, η Διοίκηση της Εταιρείας δεν μας παρείχε τα απαραίτητα ελεγκτικά τεκμήρια. Ως εκ τούτου δεν είμαστε σε θέση να επιβεβαιώσουμε την ακρίβεια των δαπανών αυτών και τον ορθό μερισμό τους στις επιμέρους λειτουργίες.

14. Εμπορικές υποχρεώσεις

Δεν κατέστη εφικτή η επαλήθευση της ακρίβειας υποχρεώσεων της Εταιρείας ύψους €13,5 εκ είτε με επιβεβαιωτικές επιστολές είτε με την εξέταση της μεταγενέστερης

τακτοποίησης τους.

15. Φορολογικές υποχρεώσεις

Δεν είμαστε σε θέση να εκτιμήσουμε την εν γένει πληρότητα των φορολογικών υποχρεώσεων της Εταιρείας εξαιτίας της πλημμελούς τήρησης των βιβλίων της Εταιρείας. Δεν λάβαμε το φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομικών συναλλαγών για το έτος 2017. Με βάση τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεσή μας εκτιμούμε ότι οι συνολικά αναγνωρισθείσες φορολογικές υποχρεώσεις της Εταιρείας, όπως απεικονίζονται στις αναθεωρημένες εταιρικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις, υπολείπονται των ενδεχόμενων φορολογικών υποχρεώσεων χωρίς να έχουμε λάβει επαρκή τεκμήρια ώστε να προσδιορίσουμε το ακριβές ποσό. Υπάρχει επίσης σημαντική αβεβαιότητα σε σχέση με τη φορολογική επίπτωση που ενδέχεται να έχουν οι διορθώσεις των λαθών που έγιναν στις αναθεωρημένες εταιρικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις και αφορούν πολλαπλές περιόδους και φορολογικά καθεστώτα, στα οποία λειτουργούν οι θυγατρικές εταιρείες. Σημειώνεται ότι δεν μας ανατέθηκε η διενέργεια Ελέγχου Φορολογικής Συμμόρφωσης για τη χρήση που έληξε την 31 Δεκεμβρίου 2017 ή για κάποια προγενέστερη χρήση.

16. Αποθεματικά

Η Διοίκηση δεν μπόρεσε να μας παράσχει επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια προκειμένου να επαληθεύσουμε τη φύση και την ορθότητα των πλειστων κονδυλίων που περιλαμβάνονται τόσο στην εταιρική, όσο και στην ενοποιημένη κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων. Συγκεκριμένα, μπορέσαμε να επιβεβαιώσουμε την ορθότητα μόνο του αφορολόγητου αποθεματικού ύψους €262,6 εκ. που σχηματίστηκε από την απόσχιση κλάδου των αφορολογήτων ειδών. Όπως αναφέρεται και στη Σημείωση 14, το συγκεκριμένο αποθεματικό φορολογείται κατά το χρόνο της διανομής ή τη διάλυση της Εταιρείας με τον ισχύοντα φορολογικό συντελεστή, σύμφωνα με τα όσα ορίζει το άρθρο 9 παρ. 2 του Ν.1297/1972. Επίσης, σύμφωνα με τα οριζόμενα των άρθρων 6 του Ν. 3220/2004 και 28 3ζ του Ν.2238/1994 αντίστοιχα, κατά τον ίδιο τρόπο θα φορολογηθεί και σχηματισμένο αποθεματικό από κέρδος που προέκυψε κατά την πώληση και επαναγορά ακινήτων, ύψους €38,6 εκ.

17. Δανειακές υποχρεώσεις

Δεν κατέστη δυνατό να επιβεβαιωθεί το ύψος των δανειακών υποχρεώσεων της

Εταιρείας που εμφανίζεται στο κονδύλι βραχυπρόθεσμες δανειακές υποχρεώσεις, διότι δεν ετέθησαν υπόψη μας επιβεβαιωτικές επιστολές από ορισμένες τράπεζες. Επίσης, στις μακροπρόθεσμες δανειακές υποχρεώσεις περιλαμβάνονται ληξιπρόθεσμες υποχρεώσεις χρηματοδοτικών μισθώσεων, οι οποίες στο σύνολό τους θα έπρεπε να περιλαμβάνονται στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.

18. Μεταγενέστερα γεγονότα

Εξαιτίας των περιορισμών που περιγράφονται παραπάνω στις παραγράφους 1, 5 και 6 των Επιπρόσθετων Θεμάτων από τη διενέργεια του ελέγχου δεν κατέστη εφικτό να εξετάσουμε την πληρότητα των μεταγενέστερων γεγονότων, καθώς και την ενδεχόμενη επίδρασή τους στις αναθεωρημένες εταιρικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της 31 Δεκεμβρίου 2017.

19. Αναγνώριση εσόδων

Δεν λάβαμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να επιβεβαιώσουμε την πραγματοποίηση, την ακρίβεια, και την πληρότητα από τις πωλήσεις χονδρικής και λιανικής. Επιπρόσθετα, η Διοίκηση δεν μας παρείχε επαρκείς εξηγήσεις και αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με την κατάληξη ή διάθεση των εισπράξεων σε μετρητά από πωλήσεις λιανικής για μέρος του δείγματος εσόδων που ελέγξαμε. Επιπλέον, η Εταιρεία έχει προγράμματα πιστότητας πελατών τα οποία δεν λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τη Διερμηνεία της Επιτροπής Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 13 «Προγράμματα πιστότητας πελατών». Σημειώνουμε επίσης, ότι για τις πωλήσεις άτυπης παρακαταθήκης, η Εταιρεία καταχωρεί τα έσοδα όταν τα αγαθά αποστέλλονται στον πελάτη και όχι όταν τα αγαθά πωλούνται σε τρίτους, οδηγώντας σε λανθασμένη αναγνώριση εσόδων. Επιπλέον, οι πελάτες με καθεστώς άτυπης παρακαταθήκης έχουν δικαίωμα επιστροφής για το οποίο η Εταιρεία δεν σχηματίζει πρόβλεψη, με αποτέλεσμα να καταγράφονται οι επιστροφές πωλήσεων σε λανθασμένη χρονική περίοδο. Δεν μπορούμε να ποσοτικοποιήσουμε αυτή την επίπτωση και συνεπώς δεν μπορούμε να εκφέρουμε γνώμη για την ακρίβεια, την πληρότητα, ή την αποτίμηση των εσόδων που προέρχονται από άτυπες παρακαταθήκες.

20. Έλεγχος θυγατρικών

Στα πλαίσια των υποχρεώσεων μας ως τακτικοί ελεγκτές του Ομίλου, σχεδιάσαμε και εκτελέσαμε διαδικασίες ελέγχου επί των χρηματοοικονομικών στοιχείων επιλεγμένων

θυγατρικών της Εταιρείας. Δεν καταφέραμε να ολοκληρώσουμε τις προγραμματισμένες διαδικασίες στις θυγατρικές Links (London) Limited, Folli Follie UK Ltd, FF Group Sourcing Limited, FF Hong Kong International Limited, Folli Follie Shenzhen Limited, Shanghai Pilion Trading Company Limited, Folli Follie (Macau) Ltd., Folli Follie Asia Limited, Folli Follie Business Development & Technical Consulting Ltd, Folli Follie International Holdings Ltd., FF Origins Ltd. καθώς δεν μας παρασχέθηκαν όλα τα απαραίτητα ελεγκτικά τεκμήρια. Όσες διαφορές ή λάθη εντοπίστηκαν ως αποτέλεσμα των ελεγκτικών διαδικασιών που εκτελέσαμε, έχουν αποτυπωθεί στις αναθεωρημένες ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Για την εταιρεία Folli Follie Thailand, θυγατρική της FF Group Sourcing, δεν λάβαμε κανένα από τα στοιχεία που ζητήσαμε και ως εκ τούτου δεν εκτελέσαμε καμία ελεγκτική διαδικασία. Η Διοίκηση μας ενημέρωσε ότι η ως άνω θυγατρική παραμένει αδρανής από τον Ιανουάριο του 2018 και δεν υπάρχει πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία αυτής. Κατά την ημερομηνία της παρούσας έκθεσης ελέγχου, η Διοίκηση μας ενημέρωσε ότι παραμένουν σε αδράνεια άλλες δέκα (10) θυγατρικές, γεγονός το οποίο κατά την άποψη μας αυξάνει σημαντικά το λειτουργικό κίνδυνο για τον Όμιλο.