



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

Διπλωματική Εργασία

ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΛΕΓΧΟΥ: ΕΙΔΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ

της

ΣΑΡΗΓΙΑΝΝΙΔΟΥ ΒΑΣΙΛΙΚΗΣ

Επιβλέπων Καθηγητής: Λαδάς Ανέστης

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στην
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Θεσσαλονίκη 2020

*Αφιερώνεται στην
οικογένειά μου*

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Στο σημείο αυτό θα ήθελα να ευχαριστήσω όλο το ακαδημαϊκό προσωπικό του Μεταπτυχιακού Προγράμματος Σπουδών της Εφαρμοσμένης Λογιστικής και Ελεγκτικής, και ιδιαίτερα τον κ. Ανέστη Λαδά για την πολύτιμη βοήθειά του στην εκπόνηση της παρούσας διπλωματικής εργασίας και τη συνεχή καθοδήγηση και επικοινωνία μας όλο αυτό το διάστημα της συνεργασίας μας.

Θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένειά μου για την απεριόριστη υποστήριξη, αγάπη και συμπαράσταση που μου προσφέρουν σε κάθε μου νέο βήμα. Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω τους συμφοιτητές και φίλους μου Αναστασία, Ζωγραφιά και Τάσο για όλη τη συνεργασία και συμπαράσταση που προσφέραμε ο ένας τον άλλον κατά τις σπουδές μας.

ΣΥΝΟΨΗ

Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου αναμφισβήτητα αποτελούν τη βάση για την ελεγκτική επιστήμη, έναν από τους σημαντικότερους κλάδους της λογιστικής επιστήμης, καθώς διατυπώνει τις αρχές και τους κανόνες που αφορούν την ομαλή διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Η συνεχώς αυξανόμενη ανάγκη για διαφάνεια στις οικονομικές καταστάσεις δημιούργησε με τη σειρά της την ανάγκη για σύνταξη αξιόπιστων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, που επιτυγχάνεται μέσω της συμμόρφωσης στις γενικά παραδεκτές αρχές, κανόνες και παραδοχές που διέπουν την λογιστική. Η αξιοπιστία αυτή των οικονομικών καταστάσεων εξασφαλίζεται μέσω της ελεγκτικής διαδικασίας.

Η παρούσα διπλωματική εργασία εκπονήθηκε στα πλαίσια της ολοκλήρωσης του Μεταπτυχιακού Προγράμματος της Εφαρμοσμένης Λογιστικής και Ελεγκτικής και το θέμα της είναι: «Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου: Ειδικά Θέματα». Σκοπός της είναι η παρουσίαση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων που ορίζουν την χρησιμοποίηση της εργασίας των άλλων. Πιο συγκεκριμένα, πραγματοποιείται ανάλυση των συμπερασμάτων που προκύπτουν από την εξέταση και μελέτη της υφιστάμενης βιβλιογραφίας γύρω από το ΔΠΕ 600 Ειδικά ζητήματα-έλεγχοι των οικονομικών καταστάσεων ομίλου εταιριών, το ΔΠΕ 610 Χρησιμοποίηση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών και το ΔΠΕ 620 Χρησιμοποίηση της εργασίας του Ειδήμονα του Ελεγκτή. Μέσω της συγκεκριμένης μελέτης, γίνεται αντιληπτή η σημασία των παραπάνω προτύπων για την ομαλή διεξαγωγή του ελέγχου σε περιπτώσεις όπου ο ελεγκτής πρέπει να συνεργαστεί με άλλους ελεγκτές για να διεκπεραιώσει τον έλεγχο ομίλων, με τους εσωτερικούς ελεγκτές μιας εταιρίας ή εμπειρογνώμονες που θα τον βοηθήσουν στις ελεγκτικές διαδικασίες. Στη συνέχεια, περιγράφονται βασικοί όροι της ελεγκτικής επιστήμης και έννοιες σχετικές με τα αντίστοιχα ΔΠΕ, ενώ παρουσιάζεται το θεσμικό πλαίσιο που διέπει τα ΔΠΕ 600, 610 και 620. Τέλος, αναλύεται μια μελέτη περίπτωσης κατά την οποία ο ελεγκτής χρησιμοποιεί την εργασία ειδήμονα κατά τον έλεγχο εταιρίας.

Λέξεις- κλειδιά: Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, Χρησιμοποίηση της εργασίας των άλλων, Έλεγχος ομίλου εταιριών, Εργασία Εσωτερικών Ελεγκτών, Εργασία Εμπειρογνώμονα

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

AU: Ελεγκτικό Πρότυπο του Αμερικανικού Ινστιτούτου Ορκωτών Ελεγκτών

CAE: Chief Audit Executive

ERP: Enterprise Resource Planning

GUAM: General Unified Assurance and Materiality

IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board

ICFR: Internal Control over Financial Reporting

IFAC: International Federation of Accountants

IFIAR: International Forum of Independent Audit Regulators

ISA: International Standards of Auditing

MACM: Μέγιστο Συνολικό Ουσιώδες Μέγεθος των Οικονομικών Οντοτήτων του Ομίλου

PCAOB: Public Company Accounting Oversight Board

ΔΛΠ: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

ΔΠΕ: Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου

ΔΠΧΑ: Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Ε. Ε. Π.: Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα

ΕΛΤΕ: Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
1.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις	1
1.2 Ερευνητικός σκοπός και στόχοι εργασίας.....	2
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ.....	3
2.1 Εισαγωγή	3
2.2 Έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου εταιριών.....	3
2.2.1 Ο καθορισμός του ουσιώδους μεγέθους του ομίλου	3
2.2.2. Παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του ελέγχου ενός ομίλου ..	7
2.2.3 Αδυναμίες που παρουσιάζονται κατά τον έλεγχο ομίλου εταιριών	8
2.3 Χρησιμοποίηση της εργασίας εσωτερικών ελεγκτών	10
2.3.1. Σημασία του εσωτερικού ελέγχου και παράγοντες που τον επηρεάζουν	10
2.3.2 Η σχέση εσωτερικού και εξωτερικού ελεγκτή	11
2.3.3 Εσωτερικός έλεγχος και εγγενής κίνδυνος	13
2.3.4 Η επίδραση του εσωτερικού ελέγχου στο κόστος του εξωτερικού ελέγχου	14
2.4 Χρησιμοποίηση της εργασίας του εμπειρογνώμονα του ελεγκτή	15
2.4.1 Αναγκαιότητα και κύριοι τομείς χρήσης της εργασίας εμπειρογνώμονα.....	15
2.4.2 Χρησιμοποίηση της εργασίας ειδικών στις απάτες	16
2.4.3 Χρησιμοποίηση της εργασίας εμπειρογνομόνων στην τεχνολογία πληροφοριών .	17
2.4.4 Χρησιμοποίηση της εργασίας ορκωτών λογιστών ως εμπειρογνώμονες.....	18
2.4.5 Το ΔΠΕ 620 συγκριτικά με το αντίστοιχο Αμερικάνικο Πρότυπο	19
2.4.6 Αλληλεπίδραση των μελών της ελεγκτικής ομάδας με τους εμπειρογνώμονες κατά την ελεγκτική διαδικασία.....	20
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	24
3.1 Εισαγωγή	24
3.2 Η ελεγκτική επιστήμη και τα βασικά της σημεία.....	24
3.3. Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 600- Ειδικά ζητήματα- Έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου (περιλαμβανομένης της εργασίας ελεγκτών συστατικού).....	33
3.4 Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 610- Χρησιμοποίηση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών	39
3.5 Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 620- Χρησιμοποίηση της εργασίας του Ειδήμονα του Ελεγκτή	42
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ	46
4.1 Εισαγωγή	46

4.2 Παρουσίαση της εταιρίας	46
4.3 Κατανόηση του περιβάλλοντος της οικονομικής μονάδας και ο σχεδιασμός του ελέγχου	47
4.4 Καθορισμός της εργασίας του εμπειρογνώμονα	48
4.5 Εκτέλεση του ελέγχου και εργασία του εμπειρογνώμονα.....	49
4.6 Αξιολόγηση της εργασίας του εμπειρογνώμονα	50
4.7 Έκθεση του ελεγκτή	51
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ	54
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	56

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Στις μέρες μας, όλο και περισσότερες επιχειρήσεις επιλέγουν να συνενωθούν με άλλες προκειμένου να γίνουν ισχυρότερες, με συνέπεια στη διεθνή οικονομία να εμφανίζεται ένας βαθμιαία αυξανόμενος αριθμός ομίλων επιχειρήσεων, οι οποίοι προκύπτουν από συγχωνεύσεις ή εξαγορές ώστε να είναι πιο διαχειρίσιμος ο ανταγωνισμός. Η δημιουργία ομίλων με λίγα λόγια αποτελεί πλέον μια τάση στη διεθνή αγορά.

Η πρόσφατη χρηματοοικονομική κρίση του 2007 και η χειραγώγηση κερδών από τη διοίκηση των εταιριών καταδεικνύει την εξέχουσα σημασία του εσωτερικού ελέγχου σε συνδυασμό με τον εξωτερικό σχετικά με την παρουσίαση των οικονομικών πληροφοριών που πλαισιώνουν τις επιχειρήσεις. Οι στόχοι του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και ο σκοπός που εξυπηρετεί ο εξωτερικός έλεγχος συναντώνται σε κοινά σημεία και καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι υπάρχει μεγάλη αλληλεπίδραση μεταξύ του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου σε πολλά επίπεδα, ειδικότερα στον προγραμματισμό των διαδικασιών εξωτερικού ελέγχου, στην παροχή πληροφοριών του εσωτερικού ελέγχου στον εξωτερικό ελεγκτή και τέλος, στην επίδρασή του στη σύνταξη έκθεσης του εξωτερικού ελεγκτή.

Η πολυπλοκότητα γύρω από θέματα φορολογικά, τεχνολογίας πληροφοριών, εκτίμησης αξιών, αλλά και πολλών άλλων έχει αρχίσει να αυξάνεται σημαντικά, ως απόρροια των πολύπλοκων διαδικασιών, των συναλλαγών και των τεχνολογιών. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου είναι λογικό πολλές φορές ο ελεγκτής να μην έχει τις εξειδικευμένες γνώσεις που απαιτούνται ώστε να μπορέσει να αξιολογήσει τις πληροφορίες που χρειάζονται ώστε να συλλέξει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια κατά το έργο του. Σ' αυτές τις περιπτώσεις, κρίνεται αναγκαία η συμβολή ενός εμπειρογνώμονα, ο οποίος θα έχει συμβουλευτικό ρόλο στην ελεγκτική διαδικασία και θα παρέχει τις γνώσεις του προκειμένου ο ελεγκτής να διασφαλίσει την ποιότητα στον έλεγχό του.

Το θέμα, λοιπόν, που πραγματεύεται η παρούσα εργασία είναι η ανάλυση των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου μέσα από την ανάλυση της σχετικής βιβλιογραφίας αναφορικά με την

εφαρμογή, την αποτελεσματικότητα και τις αδυναμίες των Προτύπων και παρατίθεται το σχετικό Θεσμικό Πλαίσιο.

1.2 Ερευνητικός σκοπός και στόχοι εργασίας

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η μελέτη και η κατανόηση των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου 600, 610 και 620 αναφορικά με τη χρησιμοποίηση της εργασίας των άλλων μέσω της μελέτης και της σύγκρισης των συμπερασμάτων της αντίστοιχης βιβλιογραφίας. Πιο συγκεκριμένα, οι στόχοι της παρούσας μελέτης είναι να παρουσιαστούν οι βασικές αρχές που διέπουν αυτά τα πρότυπα ελέγχου και να διερευνηθεί η σημασία τους δεδομένης της αυξημένης πολυπλοκότητας των ομίλων εταιριών, της αξίας του εσωτερικού ελέγχου σε μια εταιρία και της συμβολής του στον εξωτερικό έλεγχο και τέλος, της αναγκαιότητας χρησιμοποίησης ειδικών σε περιπτώσεις που η ελεγκτική ομάδα δεν διαθέτει τις απαραίτητες γνώσεις ώστε να αποκτήσει κατάλληλα και επαρκή τεκμήρια για το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

2.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο επιχειρείται μια βιβλιογραφική επισκόπηση σχετικά με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου της Ομάδας 600- Χρησιμοποίηση της εργασίας των άλλων και αναλύονται σχετικά άρθρα που έχουν δημοσιευτεί τα τελευταία χρόνια, γνώμες και συμπεράσματα για το συγκεκριμένο θέμα. Η βιβλιογραφική επισκόπηση διακρίνεται σε 3 βασικές κατηγορίες. Η πρώτη ενότητα αποτελείται από μελέτες που αναφέρονται στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων ενός ομίλου εταιριών. Στη δεύτερη ενότητα παρουσιάζονται έρευνες αναφορικά με την χρησιμοποίηση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών της υπό εξέταση εταιρίας και τέλος, στην τρίτη ενότητα μελέτες σχετικά με την χρησιμοποίηση της εργασίας εμπειρογνομόνων στο ελεγκτικό έργο.

2.2 Έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου εταιριών

2.2.1 Ο καθορισμός του ουσιώδους μεγέθους του ομίλου

Ο καθορισμός του ουσιώδους μεγέθους του ομίλου γενικά, αλλά και των επιμέρους οντοτήτων που απαρτίζουν τον όμιλο γίνεται ολοένα και περισσότερο αντικείμενο προβληματισμού, καθώς η πολυπλοκότητα και το μέγεθος των ομίλων αυξάνεται. Παρόλο που το ουσιώδες μέγεθος είναι καθοριστικής σημασίας για την αποτελεσματικότητα και την αξία του ελέγχου, τα Πρότυπα δεν διασαφηνίζουν στην ουσία πώς πρέπει να καθορίζεται αυτό το μέγεθος, ούτε αναπτύσσουν μεθόδους που μπορούν να υλοποιηθούν σε επίπεδο ομίλων. Αντιθέτως, τα όρια που προκύπτουν από τις οδηγίες των Προτύπων έχουν εξαιρετικά μεγάλο εύρος που δεν βοηθά τον ελεγκτή να διαλέξει με ασφάλεια το ουσιώδες μέγεθος που αντιστοιχεί στην κάθε περίπτωση.

Συγκεκριμένα, τα ΔΠΕ επιτρέπουν στον ελεγκτή να επιλέξει ως ουσιώδες μέγεθος μιας οντότητας του ομίλου οτιδήποτε χαμηλότερο από αυτό που έχει επιλεγεί για τον όμιλο συνολικά και υψηλότερο από αυτό που προκύπτει διαιρώντας το ουσιώδες μέγεθος του ομίλου με το πλήθος των οντοτήτων που τον απαρτίζουν. Για παράδειγμα, εάν το ουσιώδες μέγεθος του ομίλου με 10 ξεχωριστές οικονομικές οντότητες ίσου μεγέθους έχει οριστεί στα 500.000€, τότε το ουσιώδες μέγεθος κάθε επιμέρους οντότητας θα είναι μεταξύ 50.000€ ($=500.000/10$) και 500.000€. Συμπληρωματικά, ορίζουν ότι διαφορετικά ουσιώδη μεγέθη θα πρέπει να εφαρμόζονται σε διαφορετικού μεγέθους οντότητες και είναι πολύ πιθανόν, τα ουσιώδη μεγέθη των θυγατρικών αθροιστικά να υπερβούν το ουσιώδες μέγεθος του ομίλου. Αναλύοντας το παραπάνω παράδειγμα, βλέπουμε ότι στο ένα άκρο το άθροισμα των ουσιωδών μεγεθών των 10 οντοτήτων είναι 500.000€ (50.000×10), όσο δηλαδή το ουσιώδες μέγεθος όλου του ομίλου, ενώ στο δεύτερο άκρο, το αντίστοιχο άθροισμα γίνεται 5.000.000€ ($=500.000 \times 10$), δεκαπλάσιο δηλαδή του ουσιωδούς μεγέθους του ομίλου.

Στο παρελθόν έχουν γίνει έρευνες αναφορικά με το ουσιώδες μέγεθος σε επίπεδο ομίλου που είτε εστίασαν στην διασφάλιση δειγματοληψίας ελέγχου (Boritz et al., 1993), είτε διαχώρισαν το ουσιώδες μέγεθος ομίλου σε ουσιώδες μέγεθος για συγκεκριμένους λογαριασμούς (Dutta και Graham, 1998) ή δημιούργησαν μοντέλα που υποδείκνυαν μια κλίμακα εσφαλμένων ουσιωδών μεγεθών (Turner, 1997). Καμία από αυτές δεν μπορούσε να δώσει κατευθυντήριες γραμμές στους ελεγκτές όταν επρόκειτο να σχεδιάσουν τον έλεγχο στον όμιλο και να ορίσουν το ουσιώδες μέγεθός του. Οι Messier et al. (2005) αποδίδουν την αδυναμία καθορισμού ουσιωδούς μεγέθους σε εταιρίες που δραστηριοποιούνται σε πολλές περιοχές στην τεράστια πολυπλοκότητά τους και στις διεθνείς επιχειρηματικές τους δραστηριότητες.

Οι Glover et al. (2008) χαρακτηρίζουν τα δύο αυτά όρια ως υπερβολικά συντηρητικά και υπερβολικά επιθετικά αντιστοίχως. Ειδικότερα, παρατηρούν ότι με το υπερβολικά συντηρητικό άκρο, ο ελεγκτής αναπόφευκτα θα οδηγηθεί σε υπερβολικό έλεγχο, αφού ο ελεγκτικός κίνδυνος θα είναι πολύ χαμηλός, ενώ το υπερβολικά επιθετικό άκρο θα θέσει σε απαράδεκτα υψηλό κίνδυνο την αξιοπιστία του ελεγκτικού έργου. Μάλιστα, επισημαίνουν ότι το ΔΠΕ 600 υπονοεί ότι θα ήταν φρόνιμο οι ελεγκτές να αποφύγουν την επιλογή των δύο ακραίων εκδοχών χωρίς όμως να εξηγούν πώς να καθοριστεί ένα δικαιολογημένο επίπεδο ουσιωδούς μεγέθους.

Προκειμένου να περιοριστεί το εύρος που ορίζεται από τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, οι Glover et al. (2008) δημιούργησαν ένα πιθανολογικό μοντέλο, το οποίο δίνει τον πολλαπλασιαστή που θα πρέπει να εφαρμοστεί στο ουσιώδες μέγεθος όλου του ομίλου. Το αποτέλεσμα αυτού του πολλαπλασιασμού θα δώσει το Μέγιστο Συνολικό Ουσιώδες Μέγεθος

των Οικονομικών Οντοτήτων του Ομίλου (Maximum Aggregate Component Materiality-MACM). Το MACM με τη σειρά του θα κατανεμηθεί σε όλες τις εταιρίες που έχει κρίνει ο ελεγκτής χρησιμοποιώντας την επαγγελματική του κρίση ως σημαντικές και το ποσό που προκύπτει για την κάθε εταιρία θα είναι το ουσιώδες της μέγεθος. Η κατανομή του MACM στις επιμέρους εταιρίες γίνεται είτε με αναλογικές είτε με σταθμισμένες τεχνικές (ο τύπος για την σταθμισμένη τεχνική φαίνεται παρακάτω). Στον παρακάτω πίνακα φαίνεται ο πολλαπλασιαστής που δίνει το μοντέλο ανάλογα με τον αριθμό των σημαντικών εταιριών που έχει ορίσει ο ελεγκτής. Πρέπει να τονιστεί ότι παρόλο που το MACM μπορεί να ξεπερνάει το ουσιώδες μέγεθος όλου του ομίλου, τα σφάλματα που μπορεί να υπάρχουν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις δεν θα πρέπει να υπερβαίνουν το ουσιώδες μέγεθος του ομίλου.

Εικόνα 1: Πολλαπλασιαστής με βάση τον αριθμό των σημαντικών εταιριών

Exhibit 2 Benchmark Multiples	
Number of significant components to which MACM will be allocated	Multiple applied to group overall materiality to determine maximum aggregate component materiality (MACM)
2	1.5
3-4	2.0
5-6	2.5
7-9	3.0
10-14	3.5
15-19	4.0
20-25	4.5
26-30	5.0
31-40	5.5
41-50	6.0
51-64	6.5
65-80	7.0
81-94	7.5
95-110	8.0
111-130	8.5
131+	9.0

Πηγή: Glover et al., 2008

Εικόνα 2: Τύπος για σταθμισμένη τεχνική

Illustrative weighted allocation formula for component materiality

$$\text{Component } i \text{ materiality} = \text{Maximum aggregate component materiality (MACM)} \times \frac{\sqrt{\text{Amount of component } i \text{ revenues}^\dagger}}{\sum_{j=1}^{\text{Number of components}} \sqrt{\text{Amount of component } j \text{ revenues}^\dagger}}$$

† Other appropriate, stable financial bases or measures could similarly be used by auditors in the weighted allocation formula

Πηγή: Glover et al., 2008

Οι Stewart et al. (2012) ανέπτυξαν ένα μοντέλο (General Unified Assurance and Materiality-GUAM) που γενικεύει και επεκτείνει μέσω της Κατανομής Γάμμα το μοντέλο ελεγκτικού κινδύνου που εφαρμόζεται σε μία οντότητα (Ελεγκτικός Κίνδυνος = Εγγενής Κίνδυνος x Κίνδυνος Εσωτερικού Ελέγχου x Κίνδυνος Εντοπισμού). Έτσι, μπορεί να εξασφαλιστεί η ποιότητα του ελέγχου και να οριστεί το κατάλληλο ουσιώδες μέγεθος σε εταιρίες με τόσο μεγάλα επίπεδα πολυπλοκότητας, όπως αυτά που συναντούμε στους ομίλους, επιτυγχάνοντας παράλληλα λογικά κόστη και παρέχοντας ένα μέσο εξερεύνησης της δομής του ομίλου. Αριθμητικά αποτελέσματα υποδεικνύουν ότι κεντρικό ρόλο στον έλεγχο ομίλων παίζει η υποδιαίρεση του υπό εξέταση ομίλου σε επιμέρους υποομάδες- υποομίλους. Προκειμένου, λοιπόν, να ορίσουν το ουσιώδες μέγεθος ώστε να ανταποκρίνεται στους στόχους του ελεγκτικού έργου, οι Stewart και Kinney ενσωμάτωσαν τη γνώση των ελεγκτών ομίλων, το γενικό πλαίσιο λειτουργίας των ομίλων και τις απαιτήσεις των Προτύπων. Στη βάση του, το μοντέλο έχει την διασφάλιση του ελεγκτικού έργου σε μια προσωπική κατανομή πιθανοτήτων που αντικατοπτρίζει την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή σχετικά με τα μη ανιχνεύσιμα σφάλματα.

Το ουσιώδες μέγεθος που θα οριστεί για τις θυγατρικές εταιρίες παίζει πολύ σημαντικό ρόλο στον έλεγχο του ομίλου. Οι παράγοντες που επηρεάζονται περισσότερο είναι η ορθότητα, ο χρόνος και το κόστος του συνολικού ελεγκτικού έργου. Αρχικά, μέσω της εφαρμογής του μοντέλου τους, οι Stewart και Kinney υποστηρίζουν ότι το ουσιώδες μέγεθος των εταιριών μπορεί να μειωθεί μέχρι το επιτρεπτό από τον ελεγκτή επίπεδο, προκειμένου τα μη εντοπισμένα σφάλματα στον έλεγχο των οντοτήτων αθροιστικά να μην είναι αρκετά ώστε να οδηγήσουν σε

εσφαλμένη ελεγκτική γνώμη επί του ομίλου. Το ουσιώδες μέγεθος των εταιριών που απαρτίζουν τον όμιλο θα είναι σχετικά υψηλό, οπότε και ο φόρτος της εργασίας των ελεγκτών θα μειωθεί, και τέλος, το κόστος του ελέγχου θα είναι μειωμένο, μέσω της καλύτερης δυνατής αξιοποίησης του ουσιώδους μεγέθους των επιμέρους οντοτήτων σε σχέση με το γενικό επίπεδο κινδύνου. Οι Stewart και Kinney παρατήρησαν, λοιπόν, ότι η πρακτική εφαρμογή του μοντέλου σε σύγκριση με τις υπόλοιπες μεθόδους που χρησιμοποιούνται, αποκαλύπτει μεγάλες διαφορές στην αποτελεσματικότητα του ελεγκτικού έργου και στο κόστος του ελέγχου στις επιμέρους οικονομικές οντότητες. Μάλιστα, επισημαίνουν ότι οι άλλες μέθοδοι ίσως να εκθέσουν τους επενδυτές σε κίνδυνο υπερβολικής πληροφόρησης ή να έχουν μεγάλο κόστος.

2.2.2 Παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του ελέγχου ενός ομίλου

Οι όμιλοι διακρίνονται κυρίως για το μέγεθός τους και την πολυπλοκότητά τους. Είναι κοινός τόπος ότι όσο πιο σύνθετο το περιβάλλον, τόσο μεγαλύτερες γίνονται οι προκλήσεις για συντονισμό και επικοινωνία, αφού οι ελεγκτικές ομάδες θα συναντούν μεγαλύτερη δυσκολία στο να συντονίσουν και να επιτηρήσουν το έργο των άλλων. Όταν λοιπόν, η οντότητα που ελέγχεται είναι όμιλος εταιριών, οι δυσκολίες αυτές οξύνονται, και ακόμα περισσότερο όταν ο όμιλος δραστηριοποιείται σε παγκόσμιο επίπεδο. Είναι, λοιπόν, αναγκαίο να χρησιμοποιηθούν μέθοδοι που θα διευκολύνουν το ελεγκτικό έργο σε ομίλους με τόσο μεγάλη επιχειρηματική δράση.

Οι Downey και Bedard (2016) εξετάζουν στρατηγικές που μπορεί να βοηθήσουν στην αποτελεσματικότητα του ελέγχου τέτοιων ομίλων. Αρχικά, οι προκλήσεις που καλούνται να αντιμετωπίσουν σχετίζονται με το μέγεθος της οντότητας, το ρυθμιστικό καθεστώς, την παγκόσμια δομή και σε βαθμό μικρότερης δυσκολίας κατατάσσουν τα γλωσσικά/ πολιτισμικά εμπόδια. Οι στρατηγικές που εξετάζουν είναι τρεις. Η πρώτη εξετάζει μεθόδους συγχρονισμού, δηλαδή πώς μπορεί ο ελεγκτής του ομίλου να εκμεταλλευτεί και να αξιοποιήσει το κοινό έδαφος παράλληλα με την κοινή γνώση των μελών των ελεγκτικών ομάδων των θυγατρικών που απαρτίζουν τον όμιλο. Η έρευνά τους δείχνει ότι η μέθοδος αυτή έχει τις πιο υψηλές αποδόσεις, γεγονός που υποδεικνύει ότι όταν τα μέλη εργάζονται χωρίς οι αποστάσεις να τους χωρίζουν, μπορούν να δρουν συντονισμένα και να σχηματίζουν πιο ολοκληρωμένη άποψη για την εγκυρότητα των οικονομικών καταστάσεων της υπό εξέταση οντότητας. Ο πιο εμπειριστατωμένος έλεγχος των επιμέρους οικονομικών καταστάσεων με τη σειρά του, παρέχει

οφέλη που επεκτείνονται στον έλεγχο ολόκληρου του ομίλου, καθώς περιορίζει όλες τις δυσκολίες που αναφέρθηκαν παραπάνω.

Η δεύτερη στρατηγική εστιάζει στις σχέσεις των μελών της ελεγκτικής ομάδας και προσπαθεί να περιορίσει την αλληλεξάρτησή τους μέσω τυποποίησης των αλληλεπιδράσεών τους. Τα ευρήματά τους δείχνουν ότι η σταθερότητα των μελών της ομάδας ελέγχου μπορεί να μειώσει το πρόβλημα της παγκόσμιας δομής και τα γλωσσικά/ πολιτισμικά εμπόδια, αλλά δεν είναι αποτελεσματική όταν το μέγεθος της ελεγχόμενης οντότητας μεγαλώνει. Επομένως, σε επίπεδα ομίλων δεν αναμένουμε διαφορά στην αποτελεσματικότητα του ελέγχου, εκτός αν οι ελεγκτές κατέχουν εξαιρετικά υψηλά επίπεδα γνώσης και εμπειρίας στο περιεχόμενο που εξετάζουν. Αναφορικά με τη συγκρότηση και την εξάρτηση των μελών της ομάδας, η έρευνα δεν είχε σκοπό να εξετάσει σε ποιόν βαθμό οι ελεγκτές μπορούν να επηρεάσουν τη σύνθεση των ομάδων που εκτελούν ελέγχους σε οντότητες του ομίλου που βρίσκονται σε ξένες χώρες, όμως, παρουσιάστηκαν ενδείξεις που υποδεικνύουν ότι οι ελεγκτές έχουν πολύ μικρή εξουσία πάνω σ' αυτό το ζήτημα. Η στρατηγική της μείωσης της αλληλεξάρτησης είχε επιδράσεις μόνο στις περιπτώσεις μικρών εταιριών, όπου η παγκόσμια υποδομή είναι ελαφρώς σύνθετη και δεν είχε καμία επιρροή στο γλωσσικό/ πολιτισμικό πρόβλημα.

Τέλος, η τρίτη στρατηγική που ανέπτυξαν είναι η συνεχής επικοινωνία. Κατά την εξέταση αυτής της μεθόδου, παρατήρησαν, σε αντιδιαστολή με τη γνώμη των εταιριών, ότι τα ηλεκτρονικά εργαλεία ελέγχου είναι αρκετά περιορισμένα, αλλά παρόλα αυτά μπορούν να περιορίσουν τα γλωσσικά προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι ελεγκτές ομίλων που δραστηριοποιούνται σε διαφορετικές χώρες. Όταν διεξήγαγαν έρευνα για την αποτελεσματικότητα της γραπτής επικοινωνίας, οι Downey και Bedard (2016) κατέληξαν σε μικτά αποτελέσματα, ενώ οι Puranam και Raveendran (2012) παρατήρησαν ότι η συνεχής επικοινωνία βελτιώνει την ικανότητα πρόβλεψης των ελεγκτικών ομάδων και ο Crampton (2001) ότι μπορεί να υπάρξουν παρερμηνεύσεις.

2.2.3 Αδυναμίες που παρουσιάζονται κατά τον έλεγχο ομίλου εταιριών

Ο James Doty, πρώην πρόεδρος του PCAOB, δήλωσε¹ το 2011 ότι είναι συχνό φαινόμενο οι κύριοι ελεγκτές και κατ' επέκταση, η αρμόδια ελεγκτική εταιρία, να μην έχουν ολοκληρωμένη

¹ https://pcaobus.org/News/Speech/Pages/06302011_DotyKeynoteAddress.aspx

γνώση για τον υπό εξέταση όμιλο, καθώς στηρίζονται σε ευρήματα των ελεγκτών των θυγατρικών εταιριών, χωρίς να ελέγχουν τις εργασίες των άλλων ελεγκτών, οι οποίες όμως έχουν προβλήματα. Μέσα από αυτή τη δήλωση, εκφράζεται μια γενικότερη ανησυχία των ρυθμιστών των Προτύπων (IAASB, IFIAR, PCAOB), αναφορικά με την συνεργασία του βασικού ελεγκτή ή της κύριας ελεγκτικής ομάδας με τους ελεγκτές των επιμέρους οντοτήτων του ομίλου. Οι ελεγκτές αυτοί είναι στην πραγματικότητα άλλες ελεγκτικές εταιρίες, οι οποίες παρέχουν ευρήματα ελέγχου για τις ξεχωριστές εταιρίες του ομίλου που επηρεάζουν την ενοποιημένη οντότητα. Οι Barrett et al. (2005) σημειώνουν ότι παρόλο που η αναθεώρηση των Προτύπων είχε σαν στόχο να δώσει τη δυνατότητα για μεγαλύτερη διασφάλιση της ποιότητας του ελεγκτικού έργου επιφορτίζοντας τον κύριο ελεγκτή με πολλές περισσότερες αρμοδιότητες, τελικά ενδεχομένως να περιορίζει την ποιότητά του, δεδομένου ότι οι ελεγκτές των θυγατρικών δεν είναι απαραίτητως παθητικά όργανα στην εκτέλεση του ελεγκτικού έργου.

Σύμφωνα με τους Carson et al. (2018), η ανησυχία που αναφέραμε παραπάνω πηγάζει από μεγάλες αποτυχίες ελέγχων εξαιτίας πολύ χαμηλής συνεργασίας και σχεδόν ανύπαρκτου συντονισμού της βασικής ελεγκτικής ομάδας με τους υπόλοιπους ελεγκτές. Για τους σκοπούς της μελέτης τους, χωρίζουν τους ελεγκτές των εταιριών του ομίλου σε δύο είδη: α) στους ελεγκτές που ανήκουν στο δίκτυο της ελεγκτικής εταιρίας του κύριου ελεγκτή, και β) στους ελεγκτές που είναι ανεξάρτητοι από αυτόν. Το βασικό αντικείμενο της έρευνάς τους είναι το κατά πόσο η συμμετοχή των ελεγκτών των δύο αυτών ειδών επηρεάζει την μείωση της ποιότητας του ελέγχου σε μεγάλους πολυεθνικούς ομίλους.

Η έρευνά τους αναδεικνύει ότι υψηλά επίπεδα πολυπλοκότητας και διεθνοποίησης του ομίλου συντελούν στην αυξημένη χρήση του έργου των ελεγκτών κυρίως του πρώτου είδους. Άλλωστε, οι μεγαλύτερες ελεγκτικές εταιρίες επιδιώκουν περισσότερο τη χρήση της εργασίας ελεγκτών που συνεργάζονται με αυτές, παρά ανεξάρτητων ελεγκτών. Από την άλλη, παρατήρησαν ότι η αλλαγή του ελεγκτή οδηγεί στην μείωση της χρησιμοποίησης της εργασίας των ελεγκτών του πρώτου είδους με παράλληλη αύξηση της χρήσης των ανεξάρτητων ελεγκτών. Όσον αφορά την αναθεώρηση του ISA 600, καταλήγουν στο ότι μείωσε ουσιαστικά την εμπλοκή των ανεξάρτητων ελεγκτών, ενώ η συνεργασία με τους ελεγκτές της ίδιας εταιρίας έμεινε ανεπηρέαστη. Η απάντηση του κύριου ερωτήματος της έρευνας, επιβεβαίωσε την ανησυχία των ρυθμιστών των Προτύπων, καθώς διαπίστωσαν ότι η αυξημένη εμπλοκή των ελεγκτών (κυρίως των μη ανεξάρτητων) σχετίζεται με την χαμηλότερη ποιότητα ελέγχου, καθώς επίσης και ότι οι έλεγχοι που περιλαμβάνουν το έργο των ελεγκτών άλλων εταιριών (ειδικά στην περίπτωση των ανεξάρτητων ελεγκτών) είναι πολυδάπανοι. Συνεπώς, σύμφωνα με τους Carson et al. (2018), τα αναθεωρημένα Πρότυπα δεν είχαν θετική επίδραση στην διασφάλιση ποιότητας του ελεγκτικού

έργου σε ομίλους όπου περιλαμβάνεται η εργασία ελεγκτών των επιμέρους οικονομικών οντοτήτων. Τέλος, διευκρινίζουν ότι επειδή η έρευνά τους έλαβε χώρα σε Αυστραλιανό περιβάλλον, ενδέχεται να υπάρχουν ακόμη μεγαλύτερες διαφορές στην ποιότητα του ελέγχου σε ομίλους χωρών με σχετικά ασθενέστερα θεσμικά όργανα και μέτρα εξασφάλισης ποιότητας ελέγχου.

2.3 Χρησιμοποίηση της εργασίας εσωτερικών ελεγκτών

2.3.1 Σημασία του εσωτερικού ελέγχου και παράγοντες που τον επηρεάζουν

Η σημαντικότητα του έργου των εσωτερικών ελεγκτών στον εντοπισμό σημαντικών σφαλμάτων στις οικονομικές καταστάσεις ήταν το αντικείμενο της έρευνας των Coram et al. (2008). Τα ευρήματα της έρευνάς τους υποδεικνύουν ότι είναι πιθανότερο να εντοπιστούν και να αναφερθούν σφάλματα σε εταιρίες και οργανισμούς όπου υπάρχει ο εσωτερικός έλεγχος σαν λειτουργία της διοίκησης. Επισημαίνουν, δηλαδή, πως υπάρχει σημαντική θετική σχέση μεταξύ της ύπαρξης τμήματος εσωτερικού ελέγχου σε μια εταιρία με την αναφορά σφαλμάτων και απάτης.

Οι Sarens και Abdolmohammadi (2010) παρατήρησαν ότι σε μακροοικονομικό επίπεδο υπάρχει μεγάλη μεταβλητότητα στην ωριμότητα του εσωτερικού ελέγχου μεταξύ των χωρών του κόσμου και εξηγούν ότι σ' αυτό παίζουν ρόλο και οι πολιτισμικές διαφορές. Μελέτες των Cenker και Nagy (2004) και των Page και Spira (2004) υποστηρίζουν ότι οι απαιτήσεις της διοίκησης που ποικίλλουν από χώρα σε χώρα επίσης επηρεάζουν την πρακτική του εσωτερικού ελέγχου.

Οι Sarens et al. (2011) εξέτασαν κατά πόσο σε μικροοικονομικό επίπεδο το οργανωτικό προφίλ και το μέγεθος του συστήματος εσωτερικού ελέγχου συνδέονται με τον χρόνο εφαρμογής του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στις οντότητες. Παρατηρούν ότι την πιο μεγάλη ιστορία συστήματος εσωτερικού ελέγχου την συναντούμε στις τράπεζες και στην βιομηχανία οικονομικών υπηρεσιών και ότι γενικότερα εταιρίες με δραστηριοποίηση σε μεγαλύτερη έκταση έχουν πιο μεγάλη ιστορία στον εσωτερικό έλεγχο σε σχέση με αυτές που λειτουργούν σε τοπικό επίπεδο. Τέλος, κατέληξαν στο ότι το μέγεθος της εταιρίας δεν σχετίζεται με το χρονικό διάστημα εφαρμογής εσωτερικού ελέγχου σε αυτήν, αλλά το μέγεθος του συστήματος εσωτερικού ελέγχου

καθορίζεται από το χρονικό αυτό διάστημα. Με άλλα λόγια, το πόσο μεγάλη είναι μια εταιρία δεν επηρεάζεται από το εάν το σύστημα εσωτερικού ελέγχου λειτουργεί αρκετό καιρό, ενώ αντίθετα, όσο περισσότερο καιρό υπάρχει σύστημα εσωτερικού ελέγχου στην εταιρία, τόσο πιο ανεπτυγμένο θα είναι αυτό.

2.3.2 Η σχέση εσωτερικού και εξωτερικού ελεγκτή

Η λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου σε μια οντότητα είναι εξέχουσας σημασίας, αλλά δεν είναι αρκετή ώστε να μην χρειάζεται να γίνει έλεγχος από τους εξωτερικούς ελεγκτές. Η συνεργασία του εσωτερικού με τον εξωτερικό ελεγκτή προσδίδει οφέλη και για τις δύο μεριές. Θα μπορούσαμε να πούμε ότι ο εσωτερικός έλεγχος και οι δικλίδες ασφαλείας που έχουν τεθεί από τα συστήματα που εφαρμόζονται στην κάθε οικονομική οντότητα συμβάλλουν στην εργασία των εξωτερικών ελεγκτών, οπότε και αυξάνεται η αποτελεσματικότητα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων. Από την άλλη μεριά, ο εξωτερικός έλεγχος επηρεάζει (μέσω συστάσεων που θα γίνουν κατά τον έλεγχο και της γενικότερης απόδοσης του έργου τους) την ποιότητα των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου, αφού μέσω των απαραίτητων πληροφοριών σχετικά με την διαχείριση κινδύνων διαβεβαιώνεται η εργασία και το σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Είναι καθοριστικής σημασίας το γεγονός ότι ο εξωτερικός ελεγκτής εξετάζοντας το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της εκάστοτε εταιρίας, μπορεί να κατανοήσει καλύτερα την ίδια την εταιρία και αφού αξιολογήσει τον κίνδυνο αλλοίωσης των οικονομικών καταστάσεων, να σχεδιάσει και να εκτελέσει πιο αποδοτικά και στοχευμένα τον έλεγχο.

Η πρόσφατη χρηματοοικονομική κρίση του 2007 και η χειραγώγηση κερδών από τη διοίκηση των εταιριών καταδεικνύει την εξέχουσα σημασία του εσωτερικού ελέγχου σε συνδυασμό με τον εξωτερικό σχετικά με την παρουσίαση των οικονομικών πληροφοριών που πλαισιώνουν τις επιχειρήσεις (Van den Berghe, 2009). Από τη μία, στόχος του συστήματος εσωτερικού ελέγχου είναι να ενδυναμώνει και να υποστηρίζει τους μηχανισμούς διακυβέρνησης των εταιριών και να ενισχύει την αποτελεσματικότητα στην διαχείριση των κινδύνων (Fridson και Alvarez, 2002), και από την άλλη, σκοπός του εξωτερικού ελέγχου είναι η διασφάλιση ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη σφάλματα και αποδίδουν την πραγματική χρηματοοικονομική κατάσταση της εταιρίας (Coram et al., 2006). Υπάρχει μεγάλη αλληλεπίδραση μεταξύ του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου ειδικότερα στον προγραμματισμό των διαδικασιών εξωτερικού ελέγχου, στην παροχή πληροφοριών του

εσωτερικού ελέγχου στον εξωτερικό ελεγκτή και τέλος, στην επίδρασή του στη σύνταξη έκθεσης του εξωτερικού ελεγκτή.

Ακόμα πιο εκτεταμένα ευρήματα αναφορικά με την σχέση εσωτερικού και εξωτερικού ελεγκτή προέκυψαν από την έρευνα των Munro και Stewart (2011). Ο σκοπός της έρευνάς τους είναι να ανακαλύψουν εάν η σχέση αναφοράς του εσωτερικού ελέγχου με την επιτροπή ελέγχου και το περιβάλλον επιχειρηματικού κινδύνου επηρεάζουν την εξάρτηση του εξωτερικού ελεγκτή από το υπάρχον σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Κατά τη μελέτη τους, ανακάλυψαν στοιχεία που υποδεικνύουν ότι ο εξωτερικός ελεγκτής καθορίζει την εκτέλεση κάποιων διαδικασιών ελέγχου σύμφωνα με τον εσωτερικό έλεγχο και συγκεκριμένα, ότι χρησιμοποιούν τον εσωτερικό έλεγχο περισσότερο για ζητήματα η φύση των οποίων έγκειται περισσότερο στην αξιολόγηση και όχι στα τεστ των Ισολογισμών, των υπολοίπων λογαριασμών κλπ.

Για τους σκοπούς της έρευνάς τους οι Munro και Stewart (2011) συγκρίνουν τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου όπου ο κύριος ελεγκτής (Chief Audit Executive-CAE) δίνει συστηματικές αναφορές στον Διευθύνοντα Σύμβουλο της εταιρίας χωρίς να έχει ιδιωτικές συναντήσεις με την επιτροπή ελέγχου, με τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου όπου ο CAE δίνει συχνές αναφορές με την επιτροπή ελέγχου. Συμπεραίνουν ότι πράγματι η σχέση αυτή επηρεάζει το βαθμό στον οποίο βασίζεται ο εξωτερικός ελεγκτής στο έργο των εσωτερικών ελεγκτών. Όσο περισσότερη και εκτενέστερη αναφορά γίνεται στην επιτροπή ελέγχου, τόσο περισσότερο οι εξωτερικοί ελεγκτές έχουν την θέληση και την δυνατότητα να βασιστούν στον εσωτερικό έλεγχο. Τα συμπεράσματα αυτά είναι σύμφωνα με τα ευρήματα των Scarbrough et al. (1998) και Treadway Commission (1987). Ειδικότερα, οι μελέτες τους έδειξαν ότι η αποτελεσματικότητα του ελέγχου αυξάνεται όταν γίνονται συχνές συναντήσεις των εσωτερικών ελεγκτών με την επιτροπή ελέγχου. Ο Braiotta (2004) συμπληρώνει υποστηρίζοντας ότι όταν αναπτύσσεται τέτοια σχέση με την επιτροπή ελέγχου, τότε διασφαλίζεται το σύστημα εσωτερικού ελέγχου και η ανεξαρτησία του ελεγκτή.

Σε ανάλογα συμπεράσματα κατέληξε και ο Botez (2012) στην έρευνά του. Αναλυτικότερα, ο Botez υποστηρίζει ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι το κλειδί για την βελτίωση της ποιότητας των οικονομικών πληροφοριών και για την ίδια την εταιρία, αλλά και για τις σχέσεις της με τους τρίτους, δεδομένου ότι βασικό στοιχείο της εργασίας της επιτροπής ελέγχου είναι να παρακολουθεί το έργο και τους πόρους της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου και τη σχέση της με τον ελεγκτή της εταιρίας. Τονίζεται πόσο σημαντικό είναι ο εσωτερικός ελεγκτής να αναλύσει τις διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου και να εξεταστούν οι αναφορές στο Διοικητικό Συμβούλιο, όπως επίσης και οι προτάσεις για βελτιώσεις των συστημάτων. Μάλιστα, η συχνή και αποτελεσματική επικοινωνία των εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών, μαζί με τη

συμμετοχή της επιτροπής ελέγχου είναι ζωτικής σημασίας σε ένα ευρύτερο πλαίσιο της σωστής διοίκησης, καθώς θα γίνεται συστηματική ανταλλαγή πληροφοριών κοινού ενδιαφέροντος από τους τρεις φορείς και ειδικότερα, των στοιχείων που θα αποτελέσουν αντικείμενο ελέγχου.

Η έρευνα του Margheim (1986) είχε ως αντικείμενο να εξετάσει εάν οι ελεγκτές προσαρμόζουν τη φύση και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών ανάλογα με την εμπιστοσύνη που δείχνουν στους εσωτερικούς ελεγκτές και στο έργο τους, αλλά και εάν ναι, κατά πόσο η εμπιστοσύνη αυτή σχετίζεται με την αξιοπιστία των πηγών, δηλαδή την αντικειμενικότητα του έργου και την απόδοση των εσωτερικών ελεγκτών γενικά. Τα αποτελέσματα της έρευνας υποδεικνύουν ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές μείωσαν τις προγραμματισμένες ώρες ελέγχου στις περιπτώσεις που το επίπεδο ικανοτήτων- απόδοσης εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών κρίνονταν υψηλό. Βέβαια, σύμφωνα με τα αποτελέσματα, οι εσωτερικοί ελεγκτές έπρεπε να παρουσιάσουν τεκμηριωμένη εργασία σε κάποια περιοχό-τομέα ώστε οι εξωτερικοί ελεγκτές να παρατηρήσουν αλλαγές. Ο βαθμός της αντικειμενικότητας των εσωτερικών ελεγκτών δεν έδειξε να επηρεάζει το πρόγραμμα και την εργασία των εξωτερικών ελεγκτών, παρά μόνο περιστασιακά. Ειδικότερα, προέκυψε ως συμπέρασμα ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές δεν θα αντιδράσουν στην αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών, εκτός εάν εξετάσουν ρητά άλλα πιθανά επίπεδα σημαντικότητας. Ενώ η ικανότητα, η αντικειμενικότητα και η απόδοση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών θεωρούνται πολύ σημαντικοί παράγοντες που θα έπρεπε να επηρεάζουν τις αποφάσεις των εξωτερικών ελεγκτών αναφορικά με το βαθμό εμπιστοσύνης, η έρευνα του Margheim (1986) έδειξε ότι η αντικειμενικότητα και η διάδραση δεν είναι τόσο καθοριστικά στοιχεία στις αποφάσεις αυτές.

2.3.3 Εσωτερικός έλεγχος και εγγενής κίνδυνος

Ολοένα και περισσότερο παρατηρείται η αύξηση της πολυπλοκότητας των διαδικασιών που εκτελούν οι εξωτερικοί ελεγκτές προκειμένου να διασφαλιστεί όσο το δυνατόν περισσότερο η εγκυρότητα των οικονομικών καταστάσεων, γεγονός το οποίο με τη σειρά του συνεπάγεται την ενδεχόμενη αύξηση της χρησιμοποίησης της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών στον έλεγχό τους. Ο Maletta (1993) με την έρευνά του επεκτείνει την έρευνα στο πεδίο του εσωτερικού ελέγχου σε συνάρτηση με τον εγγενή κίνδυνο. Αναλυτικότερα, η έρευνά του διερευνά την επίδραση του εγγενούς κινδύνου στις αποφάσεις των ελεγκτών για την χρήση των εσωτερικών ελεγκτών ως βοηθούς. Στις περιπτώσεις υψηλού εγγενούς κινδύνου, τα ευρήματα δείχνουν ότι η

εργασία των εσωτερικών ελεγκτών θα επηρεάσει τις αποφάσεις των ελεγκτών ανάλογα με το επίπεδο της αντικειμενικότητας του εσωτερικού ελεγκτή. Ειδικότερα, όταν η αντικειμενικότητα του έργου των εσωτερικών ελεγκτών κριθεί από τους εξωτερικούς ελεγκτές ότι είναι υψηλή, τότε διαφορές που προκύπτουν από το έργο των εσωτερικών ελεγκτών, θα επηρεάσουν το έργο των εξωτερικών ελεγκτών και μάλιστα, σε υψηλό βαθμό. Απ' την άλλη μεριά, εάν οι ελεγκτές θεωρούν ότι το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου δεν έχει λειτουργήσει με αντικειμενικότητα και επάρκεια, τότε οι ελεγκτές δεν δείχνουν να επηρεάζονται. Όσον αφορά τις συνθήκες χαμηλού εγγενούς κινδύνου, δεν φαίνεται να παρουσιάζεται αλληλεπίδραση μεταξύ της δουλειάς των εσωτερικών ελεγκτών και των αποφάσεων των εξωτερικών ελεγκτών, αφού οι τελευταίοι ακολουθούν διαδικασίες λιγότερο πολύπλοκες στην εκτίμηση των καταστάσεων.

2.3.4 Η επίδραση του εσωτερικού ελέγχου στο κόστος του εξωτερικού ελέγχου

Παρόλο που το ενδιαφέρον και η δυνατότητα για μείωση της δαπάνης του εξωτερικού ελέγχου λόγω της επίδρασης του εσωτερικού ελέγχου σ' αυτόν, έχει συζητηθεί για αρκετές δεκαετίες, δεν ήταν πολλές οι έρευνες που αναζητούσαν απευθείας την σχέση μεταξύ της συμβολής του εσωτερικού ελέγχου και του κόστους του εξωτερικού ελέγχου. Οι Stein et al. (1994) όρισαν τα στοιχεία που επηρεάζουν το κόστος του εξωτερικού ελέγχου. Μέσα σ' αυτά, περιέλαβαν ως μεταβλητή και την συνεισφορά του συστήματος εσωτερικού ελέγχου από τις εταιρίες που ανταποκρίνεται στο επίπεδο υποστήριξης του έργου των εξωτερικών ελεγκτών. Οι Felix et al. (2001), υποστηρίζουν ότι ο τρόπος με τον οποίο τέθηκε αυτή η μεταβλητή διχάζει τα αποτελέσματα, αφού πιθανότατα αφορά στην συνεισφορά των εσωτερικών ελεγκτών μόνο ως βοηθούς των εξωτερικών ελεγκτών.

Θέλοντας οι Felix et al. (2001) να επεκτείνουν τα εμπειρικά δεδομένα της διαθέσιμης βιβλιογραφίας, έκαναν μια έρευνα εστιασμένη στο κατά πόσο η βοήθεια που παρέχει ο εσωτερικός έλεγχος στον εξωτερικό συμβάλει ή όχι στην μείωση του κόστους του εξωτερικού ελέγχου. Η έρευνά τους έδειξε και από την οικονομική πλέον σκοπιά την σημαντικότητα της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου σε μια εταιρία. Πιο συγκεκριμένα, τα ευρήματά τους δείχνουν ότι όσο μεγαλύτερη είναι η έκταση και η συνεισφορά του εσωτερικού ελέγχου, τόσο χαμηλώνει η απαραίτητη δαπάνη στον εξωτερικό. Εάν για παράδειγμα, η συνεισφορά του εσωτερικού ελέγχου μιας εταιρίας στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων μεταβληθεί από

μηδενικό επίπεδο σε ένα μέσο επίπεδο (περίπου 25-27%), τότε θα σημειωνόταν μείωση του κόστους του εξωτερικού ελέγχου της τάξης του 18% που μεταφράζεται περίπου σε 200.000\$. Επεκτείνοντας την έρευνά τους, οι Felix et al. (2001), σημειώνουν ότι η συνεισφορά του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζεται καθοριστικά από την ποιότητα του συστήματος που έχει αναπτυχθεί, αλλά και από το επίπεδο συντονισμού μεταξύ εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών.

2.4 Χρησιμοποίηση της εργασίας του εμπειρογνώμονα του ελεγκτή

2.4.1 Αναγκαιότητα και κύριοι τομείς χρήσης της εργασίας εμπειρογνώμονα

Η ολοένα αυξανόμενη πολυπλοκότητα στην αναφορά για την λειτουργικότητα και την οικονομική κατάσταση των εταιριών αποτελεί μία από τις μεγαλύτερες προκλήσεις που αντιμετωπίζουν οι ελεγκτές στις μέρες μας (Griffith, 2016). Έτσι, αυξάνεται και η ανάγκη για τη γνώμη ενός ειδικού από τη διοίκηση και την ελεγκτική ομάδα και μερικές φορές οδηγεί σε οξύμενο κίνδυνο απάτης ή σφάλματος, ειδικά εάν αναλογιστούμε την ενισχυμένη προσοχή στην ποιότητα του ελεγκτικού έργου από τα Πρότυπα. Ένας τρόπος με τον οποίο ανταποκρίνονται οι ελεγκτές είναι με την χρήση της εργασίας εμπειρογνώμονα (Boritz et al., 2015, Smith-Lacroix et al., 2012). Υπό το πρίσμα του πλαισίου της πολυπλοκότητας των οικονομικών αναφορών και της ανάγκης για διασφάλιση της ποιότητας ελέγχου, οι ελεγκτές νιώθουν την ανάγκη να χρησιμοποιήσουν αυτό που οι Carrington και Catusus (2007) αναφέρουν ως ανανέωση ανακούφιση και σιγουριά. Με άλλα λόγια, οι ελεγκτές εμπλέκουν εμπειρογνώμονες σε ελέγχους που έχουν υψηλότερο επίπεδο αντιληπτού κινδύνου, το οποίο μεταφράζεται σε ένα επίπεδο δυσφορίας. Η χρήση της εργασίας εμπειρογνώμονα σε θέματα φορολογικά, τεχνολογίας πληροφοριών, εκτίμησης αξιών κλπ έχει αρχίσει να αυξάνεται σημαντικά εξαιτίας της πολυπλοκότητας των διαδικασιών των επιχειρήσεων στις μέρες μας, των συναλλαγών και των τεχνολογιών, όπως επισημαίνουν οι Bauer and Estep (2014) και οι Cannon and Bedard (2017), αν και ο Griffith (2014) εντοπίζει δυσκολίες στην εκτίμηση των εμπειρογνομώνων από τους ελεγκτές, με αποτέλεσμα να τίθεται σε κίνδυνο η ποιότητα του ελέγχου.

Η χρήση της εργασίας εμπειρογνώμονα, μπορεί να είναι με τη μορφή διαβούλευσης-γνωμοδότησης, ή εναλλακτικά αν ο όγκος και η σημασία των ευρημάτων του εμπειρογνώμονα είναι τέτοια, μπορεί και να είναι μέλος της ελεγκτικής ομάδας. Η Δημόσια Εταιρία Εποπτείας

Λογιστών (Public Company Accounting Oversight Board- PCAOB) στην ανάλυσή της σε ένα δείγμα οικονομικών ελέγχων μεγάλων ελεγκτικών εταιριών βρήκε ότι η εργασία του εμπειρογνώμονα ήταν απαραίτητη στο 90% περίπου των περιπτώσεων. Κατά μέσο όρο μάλιστα, χρειάστηκαν στον κάθε έλεγχο 5 εμπειρογνώμονες σε περίπου 2 πεδία ειδίκευσης, ενώ η πλειοψηφία των εμπειρογνομόνων είχε προσληφθεί από τον ελεγκτή.

Ο Messier (2010) στην έρευνά του επισημαίνει τα τμήματα της διαδικασίας του ελέγχου που επιδέχονται περαιτέρω έρευνα. Μία απ' τις περιοχές που αναφέρει ότι γνωρίζουμε πολύ λίγα υπό την έννοια ότι δυνητικά θα μπορούσαν να επηρεάσουν την διαδικασία ελέγχου και τα αποτελέσματά του, είναι αυτή της χρησιμοποίησης της εργασίας εμπειρογνώμονα. Σημειώνει ότι η σύγχρονη ελεγκτική ομάδα περιλαμβάνει έναν αριθμό εμπειρογνομόνων μέσα στους οποίους αναγνωρίζει τους ειδικούς στην τεχνολογία πληροφοριών, στην εκτίμηση και στη φορολογία. Ένα από τα βασικά ερευνητικά ερωτήματα που προκύπτουν από την βιβλιογραφία είναι πώς ένας ελεγκτής αξιολογεί τις δυνατότητες και την αντικειμενικότητα του δικού του εμπειρογνώμονα, δηλαδή του εμπειρογνώμονα που ο ίδιος έχει ορίσει, αλλά και το ποια θα είναι η κατάλληλη «επίβλεψη» της εργασίας του από τον ελεγκτή προκειμένου να διατηρηθεί το απαραίτητο επίπεδο ποιότητας κατά τον έλεγχο.

2.4.2 Χρησιμοποίηση της εργασίας ειδικών στις απάτες

Οι ελεγκτές συχνά είναι ικανοί να αναγνωρίσουν τους παράγοντες που υποδηλώνουν κίνδυνο απάτης, αλλά ενδεχομένως να μην μπορούν να μετατρέψουν αυτή τη γνώση στον σχεδιασμό ενός ελέγχου που θα λάβει σοβαρά υπόψιν του αυτούς τους παράγοντες ώστε να αυξήσει την πιθανότητα να ανιχνεύσει τα σφάλματα και τις απάτες. Τους περιορισμούς αυτούς έρχονται να αντισταθμίσουν οι εμπειρογνώμονες που ειδικεύονται στις απάτες σύμφωνα με τους Boritz et al. (2015), οι οποίοι προσπαθούν να ερευνήσουν την προστιθέμενη αξία που προσδίδουν αυτοί οι εμπειρογνώμονες στο ελεγκτικό έργο. Τα αποτελέσματα της μελέτης τους υποδεικνύουν ότι αρχικά οι ειδικοί στις απάτες δεν διέφεραν από τους ελεγκτές στον αριθμό των διαδικασιών που πρότειναν όπως ορίζουν τα πρότυπα κατά τον έλεγχο, ούτε οι διαδικασίες αυτές ήταν περισσότερο αποτελεσματικές από αυτές που πρότειναν οι ελεγκτές. Η διαφορά τους εντοπίζεται στον αριθμό των επιπρόσθετων διαδικασιών που δεν καθορίζονται από τα πρότυπα. Οι εμπειρογνώμονες, λοιπόν, πρότειναν περισσότερες τροποποιήσεις στο καθιερωμένο ελεγκτικό πρόγραμμα συγκριτικά με αυτές που θα έδιναν οι ελεγκτές, οι οποίες ήταν οριακά πιο δραστικές

και απαραίτητες (όπως κρίνουν και οι ελεγκτές και οι εμπειρογνώμονες), αλλά όχι τόσο αποδοτικές. Παρόλα αυτά, από οικονομικής πλευράς, οι ειδικοί υπολόγιζαν την αύξηση στο κόστος που προέκυπτε από τις επιπλέον αυτές διαδικασίες σημαντικά λιγότερο σε σχέση με τους ελεγκτές, ενώ εξετάζοντας τις χρονικές καθυστερήσεις δεν υπήρχαν μεγάλες διαφορές στις θεωρήσεις τους.

2.4.3 Χρησιμοποίηση της εργασίας εμπειρογνομένων στην τεχνολογία πληροφοριών

Οι Bauer και Estep (2014) επικεντρώνονται στην λειτουργία ενός εμπειρογνώμονα στα πληροφοριακά συστήματα- συνδυαστικά πάντα με τα οικονομικά στοιχεία και τις λογιστικές έννοιες, και τον τρόπο με τον οποίο αυτά ενσωματώνονται στο ελεγκτικό περιβάλλον, ιδιαίτερα κάτω από το φως των ανησυχιών που θέτουν την τεχνολογία πληροφοριών ως πρωταρχική αιτία της αναποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου (Internal Control over Financial Reporting- ICFR). Τα ευρήματά τους υποδεικνύουν τον υποκειμενικό παράγοντα στην ανάμειξη των εμπειρογνομένων αυτού του είδους στους ελέγχους. Κατά συνέπεια, κοινωνικές και συμπεριφορικές πιέσεις έχουν καθοριστική σημασία για τον τρόπο συνεργασίας των δύο μερών, των εμπειρογνομένων και των ελεγκτών των οικονομικών καταστάσεων. Επιπρόσθετα, παρατηρούν ότι η συμμετοχή των εμπειρογνομένων κατά τη φάση του σχεδιασμού μπορεί να ποικίλλει σε έκταση παραχωρώντας χώρο για περισσότερη εμπλοκή σε διαδικασίες που ερευνάται απάτη και σφάλματα. Τέλος, καταλήγουν στο ότι οι ελεγκτές και οι ειδικοί διαφωνούν στο εάν είναι αναγκαία η αυξημένη εμπλοκή των τελευταίων στην έρευνα γύρω από την επιχειρηματική δραστηριότητα της εταιρίας, αλλά συμφωνούν ότι ο αμοιβαίος σεβασμός καθίσταται ζωτικής σημασίας σε όλα τα επίπεδα.

Η σύγχρονη επιχειρηματική πραγματικότητα αναπτύσσεται με ταχύτατους ρυθμούς και αυτό επηρεάζει τα συστήματα που χρησιμοποιούν οι εταιρίες ώστε να ανταποκριθούν στις ανάγκες του περιβάλλοντός τους. Τα συστήματα μηχανογράφησης των εταιριών (ERP) προσαρμόζονται στα νέα δεδομένα και διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στην επιχειρηματική δραστηριότητα και στον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης, γεγονός που καθιστά αναγκαία στην ελεγκτική ομάδα την χρήση ενός ειδικού στις τεχνολογίες που πλαισιώνουν την εταιρία. Η έρευνα των Brazel και Agoglia (2007) εστίασε στον βαθμό κατά τον οποίο ένας εμπειρογνώμονας στις τεχνολογίες πληροφοριών επηρεάζει την διαδικασία σχεδιασμού του ελέγχου. Προκειμένου οι

ελεγκτές να γνωρίζουν την εγκυρότητα των διαδικασιών που τρέχει η ελεγκτική ομάδα, θα πρέπει να αξιολογούν τις ικανότητες των μελών και τις διεργασίες που πραγματοποιούν. Το πρώτο επίπεδο της έρευνάς τους υποστηρίζει ότι για να μπορέσουν οι ελεγκτές να αξιολογήσουν την ικανότητα του εμπειρογνώμονα στις τεχνολογίες πληροφοριών και να τους δείξουν εμπιστοσύνη σχετικά με το επίπεδο κινδύνου εσωτερικού ελέγχου που προσδιορίζουν, δεν μπορούν παρά να χρησιμοποιήσουν τις δικές τους γνώσεις πάνω στα συστήματα και τα λογιστικά προγράμματα που χρησιμοποιεί η εκάστοτε εταιρία. Τα ευρήματα της έρευνάς τους υποδεικνύουν πως όσο η ικανότητα του ελεγκτή στη χρήση των προγραμμάτων αυτών αυξάνεται, τόσο οι χειρισμοί του ελεγκτή είναι πιο στοχευμένοι και η κρίση του σχετικά με τις δυνατότητες και τις γνώσεις του εμπειρογνώμονα αποκτά μεγαλύτερο βάρος. Έχει δηλαδή αυξημένη ευχέρεια στο να ελέγξει ποιες διαδικασίες έχουν ολοκληρωθεί (ή παραληφθεί) από τον εμπειρογνώμονα και να έχει αυτόματα μια πιο ολοκληρωμένη εικόνα για το ελεγκτικό έργο που παράγεται και την ποιότητά του.

Εμβαθύνοντας στο σημείο αυτό, οι Brazel και Agoglia (2007) βρίσκουν ότι στις περιπτώσεις όπου ο ελεγκτής έκρινε τις ικανότητες του ειδήμονα χαμηλές, αλλά ο ίδιος του διέθετε υψηλή τεχνογνωσία στον τομέα της πληροφορικής, τότε αποφάσισε να εκτελέσει εκτενέστερες διαδικασίες για να διεκπεραιώσει τον έλεγχο αναθέτοντας αρμοδιότητες σ' έναν υψηλότερου επιπέδου εμπειρογνώμονα. Ελεγκτές με ανεπτυγμένη τεχνογνωσία παρατηρήθηκε ότι είναι πιο πιθανό να αναγνωρίσουν και να αντιδράσουν σε κινδύνους που πηγάζουν από τον τομέα της πληροφορικής όταν ο εμπειρογνώμονας στερείται δυνατοτήτων. Στις περιπτώσεις όπου ο εμπειρογνώμονας θεωρούνταν πολύ ικανός, τότε οι διαφορές στις αποφάσεις και στον σχεδιασμό μεταξύ ελεγκτών που ήταν ή όχι καλοί γνώστες των συστημάτων ήταν μικρότερες. Τέλος, ένα από τα βασικά συμπεράσματα της μελέτης τους, είναι ότι ενώ η γνώση του ελεγκτή στα συστήματα πληροφοριών της εταιρίας δεν επηρεάζει την ικανότητα του εμπειρογνώμονα στην εκτίμηση του κινδύνου εσωτερικού ελέγχου, επηρεάζει στην πραγματικότητα την αντίδρασή του στη δυναμική του εμπειρογνώμονα με τον σχεδιασμό και την χρήση ουσιαστικών τεστ.

2.4.4 Χρησιμοποίηση της εργασίας ορκωτών λογιστών ως εμπειρογνώμονες

Οι Jenkins et al. (2018) εξετάζουν την εμπλοκή των ορκωτών ελεγκτών λογιστών ως εμπειρογνώμονες στους ελέγχους και βρίσκουν ότι οι ορκωτοί λογιστές (ως εμπειρογνώμονες)

συμπεριλαμβάνονται στο ελεγκτικό έργο καθ' όλη τη διάρκειά του. Όμως, τις περισσότερες φορές εμπλέκονται κατά τον σχεδιασμό του, κυρίως στις αρχικές συζητήσεις και στον καταγισμό ιδεών για απάτες στις οποίες μπορεί να συμμετέχει η εταιρία, που σημαίνει ότι οι ελεγκτές αναζητούν την ασφάλεια των εμπειρογνομόνων αυτών κατά τα αρχικά στάδια του ελέγχου.

Τα συνηθέστερα αιτήματα των ελεγκτών στους ορκωτούς είναι να βοηθήσουν α) στις ερωτήσεις που θα τεθούν στην διοίκηση της υπό εξέταση εταιρίας αναφορικά με τις πιθανές απάτες, β) στην παρουσίαση και στην αξιολόγηση διαδικασιών ελέγχου και γ) στον έλεγχο των εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας της εταιρίας. Από την έρευνα των Jenkins et al. (2018) φαίνεται οι ορκωτοί λογιστές που εμπλέκονται στο ελεγκτικό έργο να συμμετέχουν στο πέρας των δραστηριοτήτων ελέγχου τις μισές περίπου περιπτώσεις των ελέγχων. Η μελέτη τους καταλήγει κατηγορηματικά στο ότι τα οφέλη από την χρησιμοποίηση της εργασίας ενός τέτοιου εμπειρογνώμονα είναι χειροπιαστά, διότι η εμπλοκή τους φέρεται να συνοδεύεται από σταδιακή ανίχνευση περιστατικών υπεξαίρεσης περιουσίας, οικονομικής απάτης και αλλοίωσης των αποτελεσμάτων και αδυναμίες στον εσωτερικό έλεγχο. Μάλιστα, και οι ελεγκτές και οι ειδικοί αναγνωρίζουν την αξία και την προστιθέμενη εμπιστοσύνη στο ελεγκτικό έργο και υποστηρίζουν ότι η ποιότητα των ελεγκτικών διαδικασιών υπερέρχει του κόστους που σχετίζεται με την εμπλοκή των εμπειρογνομόνων.

2.4.5 Το ΔΠΕ 620 συγκριτικά με το αντίστοιχο Αμερικάνικο Πρότυπο

Η εμπλοκή των εμπειρογνομόνων στο ελεγκτικό έργο έχει επεκταθεί με την τεκμηρίωση στοιχείων, την βοήθεια στον υπολογισμό του ουσιώδους μεγέθους, την εκτίμηση του ελεγκτικού κινδύνου και τον σχεδιασμό του ελεγκτικού προγράμματος (Boritz et al., 2015). Παρόλα αυτά υπάρχουν ασυνέπειες στα τρέχοντα πρότυπα ελέγχου σχετικά με τις ειδικότητες που μπορεί να εννοούνται με τον όρο «εμπειρογνώμονας».

Το Ελεγκτικό Πρότυπο του Αμερικανικού Ινστιτούτου Ορκωτών Ελεγκτών AU §336.04 «Using work of a specialist», ορίζει ως εμπειρογνώμονα ένα πρόσωπο ή μια εταιρία που κατέχει υψηλές ικανότητες ή γνώσεις σε ένα συγκεκριμένο πεδίο, εξαιρουμένης της λογιστικής και της ελεγκτικής. Ταυτόχρονα σημειώνεται ότι επειδή η φορολογία εισοδήματος και η τεχνολογία πληροφοριών είναι περιοχές με ευρεία χρήση στην λογιστική και στην ελεγκτική, η εκπαίδευση ενός ελεγκτή θα του έχει δώσει όλα τα απαραίτητα προσόντα ώστε να μπορέσει να ανταπεξέλθει σε ζητήματα τέτοιου είδους (AICPA, 1998). Μ' αυτόν τον τρόπο όμως, τα άτομα που

εμπλέκονται στην ελεγκτική διαδικασία για να βοηθήσουν με ζητήματα φορολογίας και συστημάτων πληροφοριών δεν θεωρούνται ως εμπειρογνώμονες, παρά το γεγονός ότι αυτά τα άτομα θεωρούνται ειδήμονες και εργάζονται σε ξεχωριστές εταιρίες που παρέχουν εξειδικευμένες υπηρεσίες σε εταιρίες-πελάτες που δεν υπόκεινται σε έλεγχο, αλλά σε ελεγκτικές ομάδες που εξετάζουν τις οικονομικές καταστάσεις άλλων εταιριών (Boritz et al., 2017).

Όσον αφορά τώρα το αντίστοιχο Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου, (ΔΠΕ 620- «Χρησιμοποίηση της εργασίας του ειδήμονα του ελεγκτή»), ειδήμονας του ελεγκτή ορίζεται «ένα άτομο ή οργανισμός που κατέχει εμπειρογνωμοσύνη σε ένα τομέα άλλο από τη λογιστική ή την ελεγκτική, του οποίου η εργασία σ' αυτόν τον τομέα χρησιμοποιείται από τον ελεγκτή για να συνδράμει τον ελεγκτή στην απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων. Ο ειδήμων ενός ελεγκτή μπορεί να είναι είτε εσωτερικός ειδήμων του ελεγκτή (ένας εταίρος ή μέλος του προσωπικού, συμπεριλαμβανομένου προσωρινού προσωπικού, της λογιστικής επιχείρησης του ελεγκτή ή μιας λογιστικής επιχείρησης δικτύου) ή ένας εξωτερικός ειδήμων του ελεγκτή». Διευκρινίζεται ότι «ένα άτομο με εμπειρογνωμοσύνη στην εφαρμογή λογιστικών μεθόδων αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος μπορεί συχνά εύκολα να διακριθεί από έναν ειδήμονα στην φορολογική νομοθεσία. Ο πρώτος δεν είναι ειδήμων για τους σκοπούς αυτού του ΔΠΕ, καθώς αυτό συνιστά λογιστική εμπειρογνωμοσύνη, ο δεύτερος είναι ειδήμων για τους σκοπούς αυτού του ΔΠΕ, καθώς αυτό συνιστά νομική εμπειρογνωμοσύνη». Σε αντιδιαστολή, λοιπόν, με το AU §336.04 που θεωρεί όλες τις λογιστικές εκτιμήσεις ως περιοχή ειδίκευσης του ελεγκτή, το ΔΠΕ 620 δεν είναι το ίδιο καθοριστικό και μάλιστα, προτείνει την χρήση επαγγελματικής κρίσης στον διαχωρισμό μεταξύ μιας περιοχής εμπειρογνωμοσύνης και μιας περιοχής λογιστικής και ελεγκτικής (Boritz et al., 2017).

2.4.6 Αλληλεπίδραση των μελών της ελεγκτικής ομάδας με τους εμπειρογνώμονες κατά την ελεγκτική διαδικασία

Οι Boritz et al. (2017) χαρακτηρίζουν την ενοποίηση της εργασίας του εμπειρογνώμονα με την εργασία της συνήθους ελεγκτικής ομάδας ως πρόκληση και για τον εμπειρογνώμονα και για τους ελεγκτές. Ο στόχος της μελέτης τους είναι να εξετάσουν τις απόψεις και των δύο μερών αναφορικά με τη χρησιμοποίηση της εργασίας εμπειρογνώμονα, τις πηγές συγκρούσεων, την πεποίθηση των ελεγκτών ότι έχουν την ικανότητα να κάνουν την δουλειά ενός ειδήμονα, κα. Παρατήρησαν μια σχέση υψηλής εμπιστοσύνης από τους ελεγκτές στην εργασία και στα

συστήματα ποιοτικού ελέγχου των ειδικών που θεωρητικά προκύπτουν από τις ικανότητες και την ανεξαρτησία του εμπειρογνώμονα. Η επίβλεψη της εργασίας των ειδικών από τα άλλα μέλη της ελεγκτικής ομάδας παρουσιάζεται περιορισμένη και αναπληρώνεται από έναν συνδυασμό επαγγελματικής εμπιστοσύνης και προγραμματισμένων συντονισμένων ελεγκτικών εργασιών. Ένα από τα συμπεράσματά τους είναι ότι η διαδικασία ελέγχου είναι μια συλλογή από διαρθρωμένες εργασίες επιτελούμενες από τα μέλη της ελεγκτικής ομάδας και τους εμπειρογνώμονες δεχόμενοι το έργο των υπολοίπων χωρίς δεύτερη σκέψη και επεξεργασία. Αυτό όμως φαίνεται να επιδεινώνει τελικά τον κίνδυνο οι επιμέρους εργασίες να έχουν αφήσει κενά στα τεκμήρια που πλαισιώνουν την ελεγκτική γνώμη.

Περαιτέρω στοιχεία της έρευνάς τους έδειξαν ότι σε κάποιους ελέγχους μπορεί να μην χρησιμοποιούνταν εμπειρογνώμονες ενώ θα έπρεπε, ή να μην χρησιμοποιούνταν νωρίς στην ελεγκτική διαδικασία ή ακόμα, να έχουν περιορισμένη συμμετοχή λόγω του κόστους του ελέγχου. Το κόστος είναι ένας κομβικός παράγοντας στην απόφαση του εάν και κατά πόσο θα πρέπει να εμπλακεί στον έλεγχο ο ειδήμονας, παρόλο που οι προσεγγίσεις της εργασίας του αλλάζουν ανάλογα με την φάση του ελέγχου και φυσικά, με την περιοχή εξειδίκευσης του εμπειρογνώμονα. Η εμπλοκή του εμπειρογνώμονα στο ελεγκτικό έργο ανεβάζει τον προϋπολογισμό και οδηγεί σε χρονικές καθυστερήσεις. Οι απόψεις των δύο μερών (ελεγκτών και εμπειρογνομόνων) δίστανται ειδικά για το οικονομικό θέμα, για τον χρόνο και την έκταση της εργασίας του εμπειρογνώμονα. Παρόλα αυτά, η έρευνα δείχνει ότι και τα δύο μέρη είναι δυσαρεστημένα με την υπάρχουσα κατάσταση γύρω από το θέμα της χρησιμοποίησης της εργασίας ειδικού. Σε σύγκριση με τους ελεγκτές, οι Boritz et al. (2017) παρατήρησαν στην έρευνά τους ότι οι ειδικοί τείνουν να μην υποστηρίζουν τόσο τους πελάτες και τις θέσεις τους, με αποτέλεσμα πολλές φορές να προκύπτουν διαπληκτισμοί με τα μέλη της ελεγκτικής ομάδας και να υπάρχουν ανόμοια επίπεδα αντικειμενικότητας και επαγγελματικού σκεπτικισμού.

Η Hux (2017) στην έρευνά της για τη χρησιμοποίηση εμπειρογνομόνων στον έλεγχο, αναγνωρίζει τις ομοιότητες και τις διαφορές σε τρεις τομείς ενδιαφερόντων:

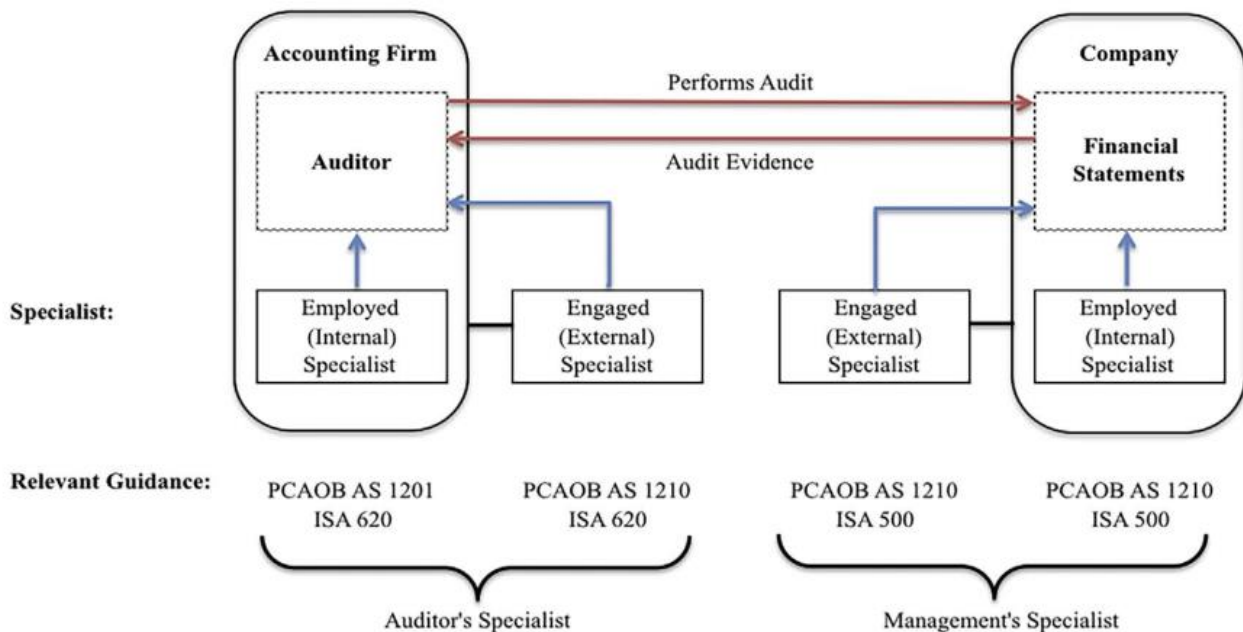
- α) στο τρίπτυχο φύση, χρόνος, έκταση της εμπλοκής των εμπειρογνομόνων στο έργο των ελεγκτών,
- β) στους παράγοντες που επηρεάζουν τη διάδραση ελεγκτών και εμπειρογνομόνων κατά τη διάρκεια του ελέγχου, και
- γ) στα αποτελέσματα της χρησιμοποίησης της εργασίας ειδήμονα.

Η Hux (2017) για την έρευνα του πρώτου τομέα ενδιαφέροντος εστίασε στις πιο συχνές περιπτώσεις χρησιμοποίησης της εργασίας ειδικού, που όπως υποστηρίζουν οι Boritz et al. (2015) είναι η αποτίμηση, η φορολογία και η τεχνολογία πληροφοριών. Οι παράγοντες που επηρεάζουν

τη χρήση ειδικού, όπως προέκυψαν από την έρευνά της, είναι ίδιοι στις παραπάνω περιπτώσεις (μόνοι τους ή συνδυαστικά) και είναι η ανάγκη για ιδιαίτερες γνώσεις- εξειδικεύσεις, η πολυπλοκότητα, ο κίνδυνος, ο προϋπολογισμός και η βοήθεια της εταιρίας. Η Hux (2017) θεωρεί ότι είναι πολύ μεγάλη η ποικιλομορφία στη φύση, το χρόνο και την έκταση της χρησιμοποίησης της εργασίας εμπειρογνώμονα, όπως υποστηρίχθηκε νωρίτερα και από τους Cannon και Bedard (2017) και τους Jenkins et al. (2016). Άλλες φορές δηλαδή, ο εμπειρογνώμονας μπορεί να έχει συμβουλευτικό ρόλο, ενώ άλλες να επιτελεί κανονικά τεστ ελέγχου ή να αξιολογεί τα αποτελέσματα του ελεγκτή. Σημειώνεται ακόμα, ότι και το μέγεθος και η τοποθεσία της εταιρίας μπορεί να επηρεάζει τη χρήση ειδικού στον έλεγχο.

Τα ευρήματα της Hux (2017) αναφορικά με τους παράγοντες που αφορούν τη διάδραση ελεγκτών- εμπειρογνώμωνων συμφωνούν με προηγούμενες μελέτες (όπως Bauer και Estep, 2016 και Boritz et al., 2017) στο ότι ο συντονισμός και η επικοινωνία είναι κομβικοί για την συνεργασία των δύο μερών. Μάλιστα, επηρεάζουν και άλλα σημεία, όπως την υπέρβαση του προϋπολογισμού, την επίβλεψη και την εμπιστοσύνη και έχουν σημειωθεί περιπτώσεις όπου ο ελεγκτής αδυνατούσε να καταλάβει την εργασία του ειδικού και να την εντάξει στο έργο, με συνέπειες στην ποιότητα του ελέγχου. Είναι ευνόητο ότι η αλληλοκατανόηση μεταξύ ελεγκτή και εμπειρογνώμονα είναι σύνηθες φαινόμενο στις περιπτώσεις όπου οι εμπειρογνώμονες εργάζονται στην ίδια εταιρία με τον ελεγκτή (Glover et al., 2017). Η Hux (2017) καταλήγει ότι η διακύμανση σε εσωτερικούς και εξωτερικούς εμπειρογνώμονες που έχουν οριστεί από τον ελεγκτή ή τη διοίκηση οδηγεί σε σημαντικές αποκλίσεις που πιθανότατα θα επηρεάσουν τη σχέση με τον ελεγκτή. Στην εικόνα 3 παρουσιάζεται ένα σχετικό διάγραμμα το οποίο δείχνει τις κατηγορίες εμπειρογνώμωνων (εσωτερικοί ή εξωτερικοί, και από ποιόν προσλήφθηκαν, ελεγκτή ή διοίκηση).

Εικόνα 3: Το διάγραμμα αυτό, από ένα διάγραμμα στο PCAOB (2015, 2017) παρέχει μια επισκόπηση στα σχετικά ελεγκτικά πρότυπα ανάλογα με τον τύπο του εμπειρογνώμονα που χρησιμοποιείται στον έλεγχο. Ειδικότερα, οι οδηγίες διακρίνονται: (1) στους εμπειρογνώμονες που ορίστηκαν από τον ελεγκτή και σε αυτούς που όρισε η διοίκηση και (2) στις περιπτώσεις που ο εμπειρογνώμονας έχει ή όχι προσληφθεί από την εταιρία.



Πηγή: Hux, 2017

Τέλος, σε αντιδιαστολή με παλιότερες έρευνες που υποστήριζαν ότι η εμπλοκή των εμπειρογνομόνων στον έλεγχο οδηγεί σε υψηλότερης ποιότητας καταγισμό ιδεών (Brazel et al., 2010), σε αυξημένη δυνατότητα αναγνώρισης των ελλείψεων του εσωτερικού ελέγχου και λανθασμένων δηλώσεων (Jenkins et al., 2018), και σε αυξημένη υποστήριξη του ελέγχου με συστάσεις για περαιτέρω ελεγκτικές διαδικασίες (Cannon και Bedard, 2017), η Hux (2017) θεωρεί ότι πρέπει να γίνει περαιτέρω έρευνα προκειμένου να διερευνηθούν τα όρια στα οποία υπάρχουν οφέλη ή πιθανά μειονεκτήματα. Τονίζει, μάλιστα, ότι έχει σημασία να χρησιμοποιηθούν και άλλες ερευνητικές μέθοδοι και να εξεταστεί η οπτική διάφορων ομάδων, όπως των επενδυτών που στηρίζονται στην έκθεση ελέγχου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

3.1 Εισαγωγή

Σκοπός του παρόντος κεφαλαίου είναι η εξέταση του θεσμικού πλαισίου. Πιο συγκεκριμένα, αρχικά παρουσιάζονται βασικά σημεία της ελεγκτικής επιστήμης που κρίνονται απαραίτητα για την παρούσα διπλωματική εργασία, και έπειτα, τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ) της ομάδας 600, τα οποία όπως αναφέρθηκε και παραπάνω αφορούν τους ελέγχους οικονομικών καταστάσεων ομίλου, την χρησιμοποίηση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών και της εργασίας εμπειρογνομόνων και η εφαρμογή τους ισχύει από τον Δεκέμβριο του 2009 και έπειτα.

3.2 Η ελεγκτική επιστήμη και τα βασικά της σημεία

Γενικά

Η Ελεγκτική είναι ένας από τους πιο βασικούς κλάδους της λογιστικής επιστήμης, ο οποίος εστιάζει στη συμμόρφωση στους κανόνες και στις αρχές που πρέπει να τηρούνται προκειμένου να εξασφαλίζεται η αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η Αμερικανική Ένωση Λογιστικής (American Accounting Association) ορίζει την Ελεγκτική ως «μια συστηματική διαδικασία αντικειμενικής συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, που αφορούν σε πιστοποιήσεις οικονομικών ενεργειών και γεγονότων, με σκοπό την εξακρίβωση του βαθμού ανταπόκρισης μεταξύ αυτών των πιστοποιήσεων και των προκαθορισμένων κριτηρίων, για τη γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων σε ενδιαφερόμενους χρήστες». Επομένως, έχει ως στόχο να αποτρέψει και να αποκαλύψει λογιστικά και οικονομικά λάθη, καθώς επίσης και να διασφαλίσει

μέσα από κατάλληλες δικλίδες ασφαλείας και συστηματικούς ελέγχους την εγκυρότητα των χρηματοοικονομικών αναφορών και τη συμμόρφωση στους ισχύοντες νόμους και κανόνες (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2017).

Οι κανόνες και οι διαδικασίες που εφαρμόζει ένας ελεγκτής κατά το ελεγκτικό έργο προσδιορίζονται από τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ), τα οποία αποτελούν ένα ολοκληρωμένο σύνολο κανόνων που διέπουν τους ελέγχους. Δεν ελέγχονται όλες οι εταιρίες με τον ίδιο τρόπο. Κατηγοριοποιούνται σύμφωνα με το εύρος, την συχνότητα, το σκοπό και την ιδιότητα του ελεγκτή. Για παράδειγμα, ανάλογα με την εξάρτηση του αρμόδιου από την ελεγκτική εταιρία διακρίνονται σε εσωτερικό και εξωτερικό, που θα αναλυθούν στη συνέχεια, ενώ μπορεί να είναι προαιρετικός ή υποχρεωτικός, μόνιμος, τακτικός ή έκτακτος κλπ (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2017).

Αναγκαιότητα και Υιοθέτηση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων

Η ανάγκη εκτέλεσης ελέγχου από άτομα εκτός της εταιρίας, αφορά όλες τις περιπτώσεις διαχείρισης πόρων από άτομα στα οποία δεν ανήκουν αυτοί οι πόροι και τα κεφάλαια. Η διοίκηση κάθε επιχείρησης λαμβάνει αποφάσεις αναφορικά με την διαχείριση του κεφαλαίου που προέρχεται από εισροές. Επομένως, εάν δεν υπήρχε θεσμοθετημένη η υποχρέωση ελέγχου των εφαρμοζόμενων διαδικασιών, αλλά και παροχής των απαραίτητων πληροφοριών από την διοίκηση, θα υπήρχε μεγάλος κίνδυνος λήψης λανθασμένων αποφάσεων από τους επενδυτές που ενώ έχουν επενδύσει χρηματικά ποσά στην εταιρία προσδοκώντας οφέλη, δεν συμμετέχουν στη διοίκηση (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2017). Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων γίνεται από νόμιμους ελεγκτές. Σημαντικό ρόλο για την εξασφάλιση της αξιοπιστίας στην χρηματοοικονομική πληροφόρηση έχει η έκθεση ελέγχου, η οποία συνθέτει το προϊόν της εργασίας της ελεγκτικής ομάδας (Νεγκάκης, 2015).

Τον Μάρτιο του 2009, το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης, ολοκλήρωσε το πρόγραμμα αποσαφήνισης των προτύπων που είχε θέσει σε λειτουργία από το 2004, με στόχο την ενθάρρυνση της υιοθέτησης των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου. Το IAASB έχει εκδώσει τα Αποσαφηνισμένα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, τα οποία έχουν εφαρμογή σε ελέγχους οικονομικών καταστάσεων από τον Δεκέμβριο του 2009. Το κάθε πρότυπο περιγράφεται από ένα κοινό πλαίσιο που περιλαμβάνει τα εξής: Εισαγωγή, Γενικοί στόχοι του

ελεγκτή, Ορισμοί, Απαιτήσεις, Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό. Τα στάδια σύμφωνα με τα οποία αναπτύσσονται τα ΔΠΕ, όπως παρουσιάζει η IFAC είναι τα εξής:

- Εκτίμηση των κινδύνων. Στο επίπεδο αυτό εκτελούνται διαδικασίες ώστε να εξερευνηθούν και να αξιολογηθούν σημαντικοί κίνδυνοι που αφορούν τις οικονομικές καταστάσεις.
- Αντιμετώπιση των κινδύνων. Ο ελεγκτής εφαρμόζει τις κατάλληλες διαδικασίες προκειμένου να αντιμετωπιστούν οι κίνδυνοι που εντοπίστηκαν σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων και ισχυρισμών της διοίκησης.
- Αναφορά. Στο τελευταίο αυτό στάδιο, γίνεται η διατύπωση και χορήγηση της έκθεσης ελέγχου, σύμφωνα με τα τεκμήρια ελέγχου που έχουν συγκεντρωθεί από την διαδικασία αντιμετώπισης κινδύνων που ακολουθήθηκε (Λουμιώτης και Τζίφας, 2012).

Η αρχική υιοθέτηση του πλαισίου των ΔΠΕ στην Ελλάδα αποφασίστηκε από την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) με την οποία τέθηκαν σε υποχρεωτική ισχύ τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (Ε. Ε. Π.). Η οριστική υιοθέτηση των ΔΠΕ πραγματοποιήθηκε με το άρθρο 24 του ν.3693/2008, σύμφωνα με το οποίο οι υποχρεωτικοί έλεγχοι διενεργούνται σύμφωνα με:

- α) τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (International Standards on Auditing),
 - β) τα Διεθνή Πρότυπα Επισκόπησης (International Standards on Review Engagements)
 - γ) τα Διεθνή Πρότυπα Συναφών Εργασιών (International Standards on Related Services)
- (Λουμιώτης και Τζίφας, 2012).

Συνδυάζοντας τα ΔΠΕ με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) είναι βέβαιο ότι θα εξασφαλιστούν οι προϋποθέσεις για την εξυγίανση της Ελληνικής Κεφαλαιαγοράς και την παροχή της δυνατότητας στις εγχώριες επιχειρήσεις να είναι ανταγωνιστικές σε διεθνές επίπεδο, για την εξασφάλιση κεφαλαίων και να ετοιμάσουν πρόσφορο έδαφος για νέες επενδύσεις (Νεγκάκης, 2015).

Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας

Η ευθύνη για τη συγκρότηση κατάλληλης ομάδας ελέγχου ανήκει σε κάθε περίπτωση στον υπεύθυνο ελεγκτή. Βασικές αρχές της επαγγελματικής δεοντολογίας που πρέπει να χαρακτηρίζουν τον ελεγκτή ώστε να διασφαλίζεται η ποιότητα του ελεγκτικού έργου, όπως ορίζονται από τον κώδικα επαγγελματικής δεοντολογίας της IFAC είναι:

- α) η ακεραιότητα,
- β) η αντικειμενικότητα,
- γ) η επαγγελματική ικανότητα και δέουσα προσοχή,
- δ) η εχεμύθεια, και
- ε) η επαγγελματική συμπεριφορά.

Η ανεξαρτησία είναι μία αρχή που έχει ξεχωριστή θέση στο πλαίσιο εφαρμογής κανόνων και αρχών του παραπάνω κώδικα. Σε κάθε ανάθεση, είναι δέουσας σημασίας όλοι οι εμπλεκόμενοι στην ελεγκτική ομάδα να είναι πλήρως ανεξάρτητοι από τα αναλαμβανόμενα έργα και τις εταιρίες που ελέγχονται. Οι απαιτήσεις ανεξαρτησίας ορίζουν τα χρονικά πλαίσια μέσα στα οποία επιτρέπεται ένας ελεγκτής να αναλαμβάνει την διενέργεια ελέγχου μιας εταιρίας και διοικητικές θέσεις σ' αυτήν (Λουμιώτης και Τζίφας, 2012).

Έτσι, κάθε ελεγκτική εταιρία πρέπει να καθιερώσει αρχές και διαδικασίες, σχεδιασμένες με τέτοιο τρόπο ώστε να παρέχουν εύλογη διασφάλιση ότι το ελεγκτικό έργο διεκπεραιώνεται με βάση τα επαγγελματικά πρότυπα και τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς και οι εκθέσεις ελέγχου είναι κατάλληλες για τις περιστάσεις, αποτρέποντας μη εγκεκριμένη τροποποίηση ή απώλεια της τεκμηρίωσης του ελέγχου. Οι παραπάνω πολιτικές πρέπει να περιλαμβάνουν θέματα σχετικά με την ποιοτική απόδοση των ελέγχων, διαδικασίες επίβλεψης, επισκόπησης, και διαβούλευσης, επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας, διαφορές γνώμης και τεκμηρίωση του ελέγχου (Λουμιώτης και Τζίφας, 2012).

Προϋποθέσεις για αποτελεσματικό έλεγχο

Χρειάζεται να γίνει ειδική αναφορά σε δύο χαρακτηριστικά του ελεγκτή που πρέπει να τον συνοδεύουν καθ' όλη την διάρκεια του ελεγκτικού έργου. Από την πρώτη στιγμή ανάληψης ενός ελεγκτικού έργου, ο ελεγκτής καλείται να χρησιμοποιεί την επαγγελματική του κρίση και επαγγελματικό σκεπτικισμό. Η επαγγελματική κρίση είναι το επιστέγασμα της εκπαίδευσης, των ικανοτήτων και των γνώσεων ενός ελεγκτή κατά τη λήψη των απαραίτητων αποφάσεων αναφορικά με τις κατάλληλες διαδικασίες που θα πρέπει να εκτελεστούν. Με τον όρο επαγγελματικό σκεπτικισμό εννοούμε ότι ο ελεγκτής πρέπει με διερευνητικό πνεύμα και στηριζόμενος στα ελεγκτικά τεκμήρια που έχει συλλέξει να κάνει κριτικές αξιολογήσεις, να μπορεί δηλαδή να αντιδράσει σε αντιφάσεις που μπορεί να εμφανίζονται κατά τον έλεγχο, σε

ύποπτα στοιχεία και σε καταστάσεις που μπορεί να υποδηλώνουν απάτες (Λουμιώτης και Τζίφας, 2012).

Εσωτερικός Έλεγχος

Παρόλο που το επάγγελμα της λογιστικής και του εξωτερικού ελέγχου έχουν μακρά ιστορία σε πολλές χώρες και έχουν επιβληθεί από τις κυβερνήσεις και ρυθμιστεί από επαγγελματικά σωματεία, ο εσωτερικός έλεγχος είναι ένα πιο πρόσφατο φαινόμενο, το οποίο εδραιώθηκε μετά το 1941 με την σύσταση του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (Sarens και Abdolmohammadi, 2010).

Σύμφωνα με τον ορισμό του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (Institute of Internal Audits- ΠΑ), ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη και αντικειμενική διαδικασία διασφάλισης και διαβούλευσης με σκοπό να προσθέσει αξία και να βελτιώσει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθάει έναν οργανισμό να επιτύχει τους στόχους του θέτοντας μια συστηματική και πειθαρχημένη προσέγγιση για την αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, ελέγχου και διοίκησης. Ένας μετέπειτα ορισμός που δόθηκε από τον Giselle Bou- Raad (2000), μετατοπίζει το επίκεντρο της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου από τη διασφάλιση σε εκείνη της προστιθέμενης αξίας και επιχειρεί να μετακινήσει το επάγγελμα προς μια προσέγγιση βασισμένη στα πρότυπα με μια οξυμένη ομοιότητα.

Οι δραστηριότητες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου μπορεί να περιλαμβάνουν μία ή περισσότερες από τις παρακάτω διεργασίες:

- α) Παρακολούθηση του εσωτερικού ελέγχου, όπου γίνεται επισκόπηση των δικλίδων, παρακολουθείται η λειτουργία τους και παρέχονται προτάσεις βελτίωσής τους.
- β) Εξέταση των χρηματοοικονομικών και λειτουργικών πληροφοριών, όπου οι εσωτερικοί ελεγκτές καλούνται να αξιολογήσουν τα μέσα για τον εντοπισμό, την επιμέτρηση, την ταξινόμηση και την αναφορά των παραπάνω πληροφοριών.
- γ) Επισκόπηση των λειτουργιών δραστηριοτήτων, όπου γίνεται επισκόπηση της οικονομίας και της λειτουργικότητας των οικονομικών και όχι μόνο δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας.

δ) Επισκόπηση της εφαρμογής των σχετικών νόμων και κανονισμών, καθώς και άλλων εξωτερικών απαιτήσεων, οδηγιών της διοίκησης, πολιτικών και διαφόρων εσωτερικών απαιτήσεων.

ε) Διαχείριση κινδύνου, όπου αξιολογούνται τα σημεία έκθεσης της εταιρίας σε σημαντικούς κινδύνους, αλλά και διερευνώνται μέθοδοι βελτίωσης των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου των κινδύνων αυτών.

στ) Διακυβέρνηση, όπου εξετάζεται η επίτευξη των στόχων της διοίκησης γύρω από θέματα δεοντολογίας, αξίες, επιδόσεις, λογοδοσία κλπ (Internal Federation of Accountants, 2009).

Αντικειμενικός σκοπός της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου είναι να παρέχει εξειδικευμένες και επιστημονικά τεκμηριωμένες υπηρεσίες στη διοίκηση της εταιρίας για την αποτελεσματική εκτέλεση των καθηκόντων της, μέσα από αναλύσεις, εκτιμήσεις, συστάσεις και παρατηρήσεις για τις λειτουργίες και τις συναλλαγές της εταιρίας. Επομένως, ο κυριότερος στόχος του συστήματος εσωτερικού ελέγχου είναι να διαμορφώσει τις διαδικασίες της επιχείρησης με τέτοιο τρόπο ώστε να οργανώνει τη λειτουργία της επιχείρησης αποτελεσματικά, να κατανέμει ορθά τις αρμοδιότητες στους κατάλληλους υπαλλήλους, να προστατεύει την περιουσία της και να διασφαλίζει την ορθή απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων. Τα συμπεράσματα του ελέγχου αναφέρονται στην διοίκηση, η οποία τα αξιολογεί και όποτε κρίνεται απαραίτητο, εκδίδει τις αντίστοιχες οδηγίες και αποφάσεις βελτίωσης. Επειδή ο εσωτερικός ελεγκτής σχετίζεται άμεσα με τα άτομα και τα στελέχη της ελεγχόμενης εταιρίας, αφού ανήκει στο προσωπικό της, και είναι υποχρεωμένος να υπακούσει στους κανόνες λειτουργίας της εταιρίας και στις οδηγίες της διοίκησης, που μπορεί να παρακάμπτουν τα γενικά ελεγκτικά πρότυπα. (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2017).

Εξωτερικός Έλεγχος

Ο εξωτερικός έλεγχος πραγματοποιείται από πρόσωπο (φυσικό ή νομικό) που δεν έχει καμία σχέση εξαρτημένης εργασίας με την εταιρία, την οποία καλείται να ελέγξει μετά από πρόσκληση των μετόχων της (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2017). Σε αντίθεση με τον εσωτερικό έλεγχο, ο οποίος έχει έναν πιο ευρύ ρόλο αφού η δραστηριότητά του δεν περιορίζεται σε οικονομικά δεδομένα, ο εξωτερικός έλεγχος πραγματοποιείται επί των λογιστικών και οργανωτικών

συστημάτων που μπορεί να επιδράσουν στην λειτουργία και αποτελεσματικότητα του λογιστικού συστήματος μέσα από συγκεκριμένες διαδικασίες ελέγχου.

Ο σκοπός του ανεξάρτητου εξωτερικού ελέγχου είναι να παρέχει εύλογη διασφάλιση (και όχι εγγύηση) ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη και παραλείψεις, χωρίς να επιδιώκει και να εξασφαλίζει την αποδοτικότητα και την βιωσιμότητα της εταιρίας. Μέσα στις αρμοδιότητές του είναι να συντάσσει την έκθεση ελέγχου, στην οποία διατυπώνει την γνώμη του αναφορικά με το εάν οι οικονομικές καταστάσεις αντικατοπτρίζουν την αληθινή χρηματοοικονομική θέση της εξεταζόμενης οντότητας από κάθε ουσιώδη άποψη. Μέσα από τις κατάλληλες ελεγκτικές διαδικασίες, προσπαθεί να συλλέξει την επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική τεκμηρίωση που χρειάζεται και να κάνει τις απαραίτητες αξιολογήσεις και τεστ προκειμένου να ελέγξει την ορθότητα των οικονομικών αναφορών παρέχοντας μ' αυτόν τον τρόπο πληροφορίες στους χρήστες και στους ενδιαφερόμενους των οικονομικών καταστάσεων (Λουμιώτης και Τζίφας, 2012). Λαμβάνοντας υπόψιν την ανεξαρτησία του ελεγκτή και τις αρχές του κώδικα επαγγελματικής δεοντολογίας που εφαρμόζει, θα λέγαμε ότι οι υποψήφιοι επενδυτές μπορούν να πάρουν αποφάσεις αναφορικά με την πιστοληπτική ικανότητα της εταιρίας με μεγαλύτερη ασφάλεια, αλλά και η διοίκηση της εταιρίας μπορεί να επωφεληθεί από τις οδηγίες και τις συστάσεις που θα αποκομίσουν από τους ελεγκτές κατά τη διάρκεια του ελεγκτικού έργου και να προχωρήσουν σε διορθώσεις των δικλίδων ασφαλείας, στην εφαρμογή ορθότερων λογιστικών μεθόδων και κανόνων, κλπ.

Γενικότερα, λοιπόν, οι διαφορές μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου εντοπίζονται στο αντικείμενο του ελέγχου (τι ελέγχεται), στο υποκείμενο του ελέγχου (ποια πρόσωπα εκτελούν τον έλεγχο και τι προσόντα έχουν) και στις διαδικασίες ελέγχου που ακολουθούνται.²

Οικονομικές Καταστάσεις και Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις

Οι Οικονομικές καταστάσεις αποτελούν μια «δομημένη αναπαράσταση τόσο της οικονομικής θέσης μιας επιχείρησης, όσο και των επιδόσεων που αυτή έχει επιτύχει ή των συναλλαγών που έχει πραγματοποιήσει». Η σύνταξή τους αποσκοπεί στην πληροφόρηση των ατόμων που διαθέτουν τις γνώσεις που χρειάζονται ώστε να κατανοήσουν τα σημασία των μεγεθών που απεικονίζονται σ' αυτές σε μία ή περισσότερες λογιστικές περιόδους (Ντζανάτος, 2008)

² <https://www.accountancygreece.gr>

Σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 (ΔΛΠ 1)- Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων αποτελείται από:

- α) την Κατάσταση οικονομικής θέσης,
- β) την κατάσταση αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων,
- γ) την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων,
- δ) την κατάσταση ταμειακών ροών,
- ε) τις σημειώσεις με τις περιλήψεις σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλες επεξηγήσεις (Νεγκάκης, 2015).

Οι εταιρίες ενός ομίλου καθημερινά πραγματοποιούν διάφορες οικονομικές πράξεις όχι μόνο με τρίτους εκτός ομίλου, αλλά και μεταξύ τους, οι οποίες επηρεάζουν τους ισολογισμούς και τα αποτελέσματα χρήσης και οικονομικά θα πρέπει να αντιμετωπιστούν ως μία επιχείρηση. Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις ορίζονται ως «οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας ομάδας εταιριών στην οποία το ενεργητικό, οι υποχρεώσεις, τα ίδια κεφάλαια, τα έσοδα- έξοδα και οι ταμειακές ροές της μητρικής εταιρίας και των θυγατρικών της παρουσιάζονται σαν τα αντίστοιχα μιας ενιαίας οικονομικής μονάδας», δεδομένου ότι ο όμιλος είναι μια συλλογή μητρικής και θυγατρικών εταιριών που όμως λειτουργούν ως μια ενιαία οικονομική οντότητα. Έχουν ως σκοπό να παρουσιάσουν την πραγματική εικόνα της περιουσιακής κατάστασης, της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων του συνόλου των εταιριών που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση. Οι οικονομικές καταστάσεις που αναφέρονται παραπάνω από το ΔΛΠ 1 περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες, αποτυπώνοντας όμως τη συνολική δραστηριότητα του ομίλου (Τριάρχης, 2011). Σύμφωνα με τις τροποποιημένες διατάξεις του Ν. 2190/1920, το ενιαίο σύνολο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει τον ενοποιημένο ισολογισμό, τα ενοποιημένα αποτελέσματα χρήσεως, τον ενοποιημένο Πίνακα Κίνησης Ιδίων Κεφαλαίων, την ενοποιημένη Κατάσταση Ταμειακών Ροών και το ενοποιημένο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων.

Οι αρχές που καθορίζουν την ενοποίηση είναι οι εξής:

- 1) Η αρχή της σαφήνειας. Σύμφωνα με την οποία οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται με σαφήνεια και να ανταποκρίνονται στις σχετικές διατάξεις του παρόντος νόμου (2190/1920, άρθρο 100, §2).
- 2) Η αρχή της πραγματικής εικόνας, σύμφωνα με την οποία οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εμφανίζουν την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διαρθρώσεως, της χρηματοοικονομικής θέσεως και των αποτελεσμάτων χρήσεως του συνόλου των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση (2190/1920, άρθρο 100, §3).

3) Η αρχή της διαρθρώσεως των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων κατά τρόπο παρόμοιο με αυτόν των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με την οποία λαμβάνονται υπόψη οι αναγκαίες προσαρμογές που επιβάλλονται από τις ιδιομορφίες των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων σε σχέση με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις (Κ. Ν. 2190/1920, άρθρο 101, §1).

Ουσιώδες Μέγεθος

Στο πλαίσιο του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, το ουσιώδες μέγεθος αντιπροσωπεύει «το μέγιστο ποσό των μη διορθωμένων και μη εντοπισμένων λαθών που μπορεί να περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις, και η ύπαρξή τους δεν επηρεάζει τις αποφάσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων» (Λουμιώτης και Τζίφας, 2012). Ως ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης θεωρείται το ποσό ή ποσά που προσδιορίζονται από τον ελεγκτή σε μικρότερο επίπεδο από το ουσιώδες μέγεθος για να μειωθεί σε κατάλληλα χαμηλό επίπεδο η πιθανότητα το άθροισμα των μη διορθωμένων και μη εντοπισμένων σφαλμάτων να υπερβαίνει το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο.³

Το ΔΠΕ 320- Ουσιώδες μέγεθος στο σχεδιασμό και στην εκτέλεση ενός ελέγχου ασχολείται με τον καθορισμό του ουσιώδους μεγέθους, σύμφωνα με το οποίο, για τις υπό έλεγχο οικονομικές καταστάσεις ο ελεγκτής οφείλει να προσδιορίζει το Ουσιώδες Μέγεθος ασκώντας την επαγγελματική του κρίση και να χρησιμοποιεί την έννοια αυτή σε όλα τα στάδια του ελέγχου, από τον σχεδιασμό του μέχρι την αξιολόγηση των ευρημάτων του ελέγχου και την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου. Ειδικότερα, τα σημεία στα οποία ο ελεγκτής χρησιμοποιεί το Ουσιώδες Μέγεθος είναι όταν εντοπίζει και αξιολογεί τους κινδύνους για ουσιώδη ανακρίβεια, όταν οργανώνει τον σχεδιασμό των ελεγκτικών διαδικασιών και όταν εκτιμά την επίδραση των εντοπισμένων ανακριβειών και συντάσσει την έκθεση ελέγχου. Είναι εύκολα αντιληπτό, λοιπόν, ότι η έννοια του Ουσιώδους Μεγέθους έχει καθοριστική επίδραση τόσο στην έκταση όσο και στο τελικό συμπέρασμα του ελέγχου.⁴

³ ΔΠΕ 320, παρ. 9

⁴ <https://www.accountancygreece.gr>

Εμπειρογνώμονας

Ως ειδήμονας του ελεγκτή ορίζεται από το ΔΠΕ 620 ένα άτομο ή οργανισμός με εμπειρογνωμοσύνη σε τομέα διαφορετικό από την λογιστική ή την ελεγκτική, του οποίου η εργασία χρησιμοποιείται από τον ελεγκτή ώστε να αποκτήσει την επαρκή και κατάλληλη τεκμηρίωση που χρειάζεται ώστε να ολοκληρώσει το ελεγκτικό του έργο. Μπορεί να είτε εσωτερικός είτε εξωτερικός ειδήμονας (Internal Federation of Accountants, 2009).

Η εμπειρογνωμοσύνη σε τομέα άλλο από τη λογιστική ή την ελεγκτική μπορεί να είναι για παράδειγμα, η αποτίμηση σύνθετων χρηματοοικονομικών μέσων, άυλων περιουσιακών στοιχείων, έργων τέχνης, η ερμηνεία συμβολαίων, νόμων ή κανονισμών, η ανάλυση σύνθετων ή ασυνήθιστων θεμάτων φορολογικής συμμόρφωσης, κα. Η διάκριση μεταξύ ενός εμπειρογνώμονα στην λογιστική ή την ελεγκτική και ενός εμπειρογνώμονα σε άλλο τομέα χαρακτηρίζεται ως απλή ακόμα και σε εξειδικευμένες περιοχές της λογιστικής και ελεγκτικής. Ένας εμπειρογνώμονας στην εφαρμογή λογιστικών μεθόδων αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος δεν θεωρείται ειδήμονας για τους σκοπούς του ΔΠΕ 620, ενώ ένας ειδικός στην φορολογική νομοθεσία θεωρείται εμπειρογνώμονας, αφού πρόκειται για νομική εμπειρογνωμοσύνη (Internal Federation of Accountants, 2009).

3.3 Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 600- Ειδικά ζητήματα- Έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου (περιλαμβανομένης της εργασίας ελεγκτών συστατικού)

Πεδίο εφαρμογής, Στόχος και Ευθύνη του ελεγκτή ομίλου

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 600 αναφέρεται στα ειδικά ζητήματα του ελέγχου των ομίλων, και ειδικότερα, στις περιπτώσεις όπου εμπλέκονται ελεγκτές των συστατικών, δηλαδή οντοτήτων των οποίων οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες πρέπει να συμπεριληφθούν στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου. Ο ελεγκτής του ομίλου (ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων) πρέπει να γνωρίζει ότι οι ελεγκτές των συστατικών έχουν τις γνώσεις και ικανότητες που απαιτούνται ώστε να εξασφαλιστεί η ποιότητα του ελέγχου και ότι εφαρμόζουν τις αρχές του

Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας (Internal Federation of Accountants, 2009, Λουμιώτης και Τζίφας, 2012).

Στόχος του ελεγκτή είναι να ορίσει εάν ενεργεί ως ελεγκτής των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων του ομίλου και εάν έχει την δέουσα επικοινωνία με τους ελεγκτές των υπόλοιπων εταιριών του ομίλου για τις λεπτομέρειες και τις απαραίτητες πληροφορίες της εργασίας τους και τελικά, να συλλέξει όλα εκείνα τα τεκμήρια που απαιτούνται προκειμένου να εκφράσει γνώμη αναφορικά με το αν οι οικονομικές καταστάσεις του ομίλου είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη σφάλματα και παραλείψεις (Internal Federation of Accountants, 2009).

Ο υπεύθυνος για τη τελική γνώμη του ελέγχου είναι σε κάθε περίπτωση ο ελεγκτής του ομίλου. Επομένως, σε όποιο βαθμό και εάν έχει στηριχτεί για την εκτέλεση του έργου του σε ελεγκτές συστατικών του ομίλου, δεν επιτρέπεται να αναφερθεί σε αυτούς και εάν παρόλα αυτά μια τέτοια αναφορά κριθεί αναγκαία, θα πρέπει να τονιστεί ότι δεν μειώνεται η ευθύνη του εταίρου ανάθεσης του ομίλου για τη γνώμη του ελέγχου. Γι' αυτό σε κάθε στάδιο του ελέγχου, είναι πρωταρχικό μέλημα του ελεγκτή του ομίλου να καθοδηγεί, να επιβλέπει, να εκτελεί και να αξιολογεί το ελεγκτικό έργο με βάση τα ελεγκτικά πρότυπα και τις αρχές (Internal Federation of Accountants, 2009).

Αποδοχή και συνέχιση του ελεγκτικού έργου

Ο ελεγκτής κατά το στάδιο της αποδοχής του ελέγχου θα πρέπει να εκτιμήσει εάν μπορεί να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική τεκμηρίωση για την ορθότητα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και των οικονομικών καταστάσεων των συστατικών του ομίλου. Αυτή η διαδικασία εκτίμησης λαμβάνει χώρα και κατά τη συνέχιση του ελεγκτικού έργου. Μερικά από τα θέματα που βοηθούν τον ελεγκτή να κατανοήσει καλύτερα τον όμιλο και το περιβάλλον του ώστε να μπορέσει να ανταποκριθεί σ' αυτήν την απαίτηση είναι η δομή του ομίλου, οι επιχειρηματικές δραστηριότητες των συστατικών του και το περιβάλλον μέσα στο οποίο πραγματοποιούνται, η χρήση οργανισμών υπηρεσιών, περιλαμβανομένων των κοινών κέντρων υπηρεσιών, η περιγραφή των δικλίδων σε επίπεδο ομίλου, η πολυπλοκότητα της διαδικασίας ενοποίησης, αν οι ελεγκτές των επιμέρους οντοτήτων που δεν ανήκουν στην ίδια ελεγκτική εταιρία με τον ελεγκτή του ομίλου θα εκτελέσουν εργασία επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών και αν η ελεγκτική ομάδα του ομίλου θα έχει την πρόσβαση

που χρειάζεται στη διοίκηση όλων των εταιριών και των ελεγκτών τους και θα καταφέρει να εκτελέσει τις απαραίτητες εργασίες (Internal Federation of Accountants, 2009).

Περιορισμοί με τους οποίους ενδεχομένως να έρθει αντιμέτωπος ο ελεγκτής μπορεί να προέρχονται από την διοίκηση του ομίλου ή και γενικότερα από καταστάσεις που δεν μπορούν να ξεπεραστούν από αυτήν, όπως για παράδειγμα νόμοι γύρω από την ιδιωτικότητα δεδομένων ή άρνηση από ελεγκτή κάποιας εταιρίας του ομίλου να παρέχει πρόσβαση στην σχετική τεκμηρίωση του ελέγχου. Κάποιοι περιορισμοί μπορεί να μην είναι αρκετοί ώστε οι ελεγκτές να μην αποκτήσουν επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική τεκμηρίωση, όμως συνήθως τέτοιες περιστάσεις κάνουν την σημαντικότητα αυτής της εταιρίας να αυξάνεται (Internal Federation of Accountants, 2009).

Κατανόηση εταιριών ομίλου και περιβάλλοντός τους και επικοινωνία με τους ελεγκτές εταιριών του ομίλου και τις διοικήσεις τους

Είναι σημαντικό ο ελεγκτής να κατανοήσει τις οικονομικές μονάδες που απαρτίζουν τον όμιλο και το περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιούνται προκειμένου να μπορέσει να εντοπίσει και να αξιολογήσει τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος. Επομένως, η ελεγκτική ομάδα του ομίλου θα πρέπει να υποστηρίζει τον ελεγκτή στην κατανόηση των εταιριών του ομίλου και του περιβάλλοντός τους μαζί με τις δικλίδες ασφαλείας σε επίπεδο ομίλου και της διαδικασίας ενοποίησης με τις οδηγίες της διοίκησης του ομίλου προς τις εταιρίες (Internal Federation of Accountants, 2009).

Η επικοινωνία είναι ένα πολύτιμο στοιχείο σε κάθε έλεγχο. Καθ' όλη την διάρκεια του ελεγκτικού έργου ο ελεγκτής πρέπει να επικοινωνεί με τους ελεγκτές των εταιριών του ομίλου καθορίζοντας την εργασία που πρέπει να εκτελεστεί, τη χρήση αυτής της εργασίας, κ.α. Το ΔΠΕ 600 ορίζει τι θα πρέπει να περιλαμβάνει η εν λόγω επικοινωνία, όπως για παράδειγμα, επιστολή επιβεβαίωσης ότι ο ελεγκτής του συστατικού θα συνεργαστεί με τον ελεγκτή του ομίλου, τις απαιτήσεις δεοντολογίας και ειδικά τις απαιτήσεις ανεξαρτησίας που θα πρέπει να διέπουν το ελεγκτικό έργο, το ουσιώδες μέγεθος του συστατικού, ειδικών κατηγοριών συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων (Internal Federation of Accountants, 2009).

Επίσης, ο ελεγκτής πρέπει να γνωστοποιήσει στην διοίκηση του ομίλου τις εντοπισμένες ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες ασφαλείας και εάν έχουν εντοπιστεί στοιχεία που υποδηλώνουν ότι μπορεί να υπάρχει απάτη, να ενημερωθεί εγκαίρως το κατάλληλο επίπεδο

διοίκησης ώστε να ενημερωθούν με τη σειρά τους οι κύριοι υπεύθυνοι και να δημιουργηθούν οι συνθήκες αποτροπής απάτης και εντοπισμού της (Internal Federation of Accountants, 2009).

Ουσιώδες Μέγεθος

Ο καθορισμός του ουσιώδους μεγέθους του ομίλου και των συστατικών που κρίνονται ως σημαντικά από τον ελεγκτή είναι μια πολύ σημαντική διαδικασία. Ο ελεγκτής του ομίλου οφείλει να εξετάσει εάν υπάρχουν ιδιαίτερες κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών ή γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου, για τα οποία, σφάλματα μικρότερων ποσών από το ουσιώδες μέγεθος του ομίλου που θα μπορούσαν να επηρεάσουν τα αποτελέσματα του ελέγχου, το επίπεδο ή τα επίπεδα ουσιώδους μεγέθους που πρόκειται να εφαρμοστούν στις συναλλαγές αυτές, στα υπόλοιπα λογαριασμών ή στις γνωστοποιήσεις. Ο ελεγκτής καλείται να ορίσει το όριο άνω του οποίου σφάλματα δεν μπορούν να θεωρούνται ως καθαρά ασήμαντα για τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου ως διαδικασία ξέχωρη από τον υπολογισμό του ουσιώδους μεγέθους. Τα σφάλματα που εντοπίζονται στις χρηματοοικονομικές πληροφορίες της εταιρίας του ομίλου, που υπερβαίνουν το εν λόγω όριο, γνωστοποιούνται σε όλα τα μέλη της ελεγκτικής ομάδας του ομίλου (Internal Federation of Accountants, 2009).

Το άθροισμα των μη διορθωμένων και εντοπισμένων σφαλμάτων στις οικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να υπερβαίνει το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου, οπότε το ουσιώδες μέγεθος ενοποιούμενης εταιρίας τίθεται σε χαμηλότερο επίπεδο από το ουσιώδες μέγεθος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου ως σύνολο. Για τις διάφορες εταιρίες του ομίλου μπορεί να καθορίζεται διαφορετικό ουσιώδες μέγεθος, το οποίο δεν είναι απαραίτητο να είναι αριθμητικά ανάλογο του ουσιώδους μεγέθους που έχει οριστεί για τον όμιλο. Επομένως, μπορεί το άθροισμα των ουσιωδών μεγεθών των επιμέρους εταιριών του ομίλου να είναι μεγαλύτερο του ουσιώδους μεγέθους του ομίλου (Internal Federation of Accountants, 2009).

Αντίδραση στους εκτιμώμενους κινδύνους

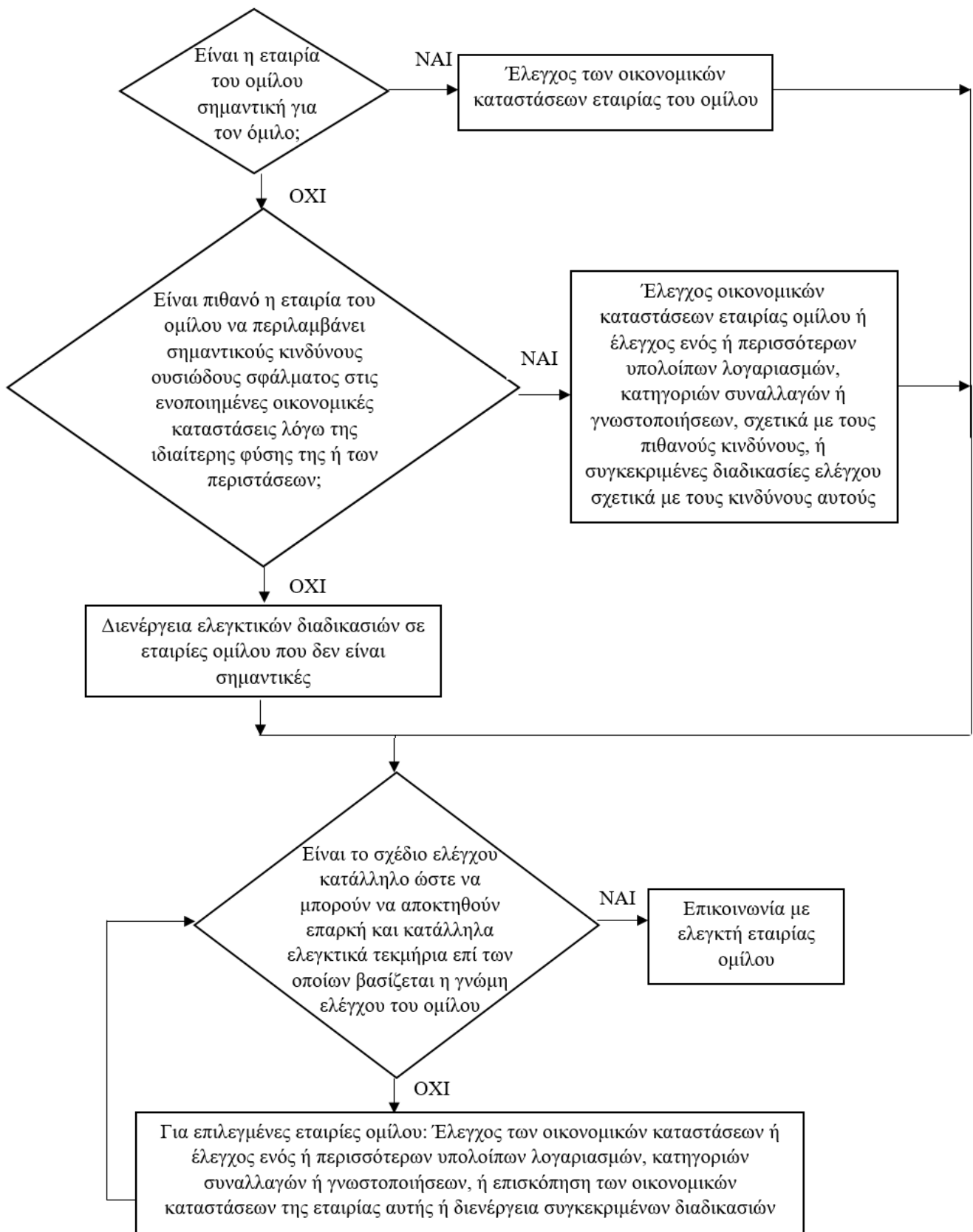
Τα γεγονότα που μπορεί να υποδηλώνουν κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σ' έναν όμιλο είναι πάρα πολλά, γι' αυτό ο ελεγκτής θα πρέπει να χρησιμοποιεί συνεχώς την επαγγελματική του

κρίση και επαγγελματικό σκεπτικισμό. Μερικά από αυτά τα γεγονότα είναι η περίπλοκη δομή του ομίλου, ειδικά όταν υπάρχουν συχνές αποκτήσεις και διαθέσεις, ανύπαρκτες ή αδύναμες δικλίδες σε επίπεδο ομίλου, εταιρίες που λειτουργούν στην αλλοδαπή με ασυνήθη κρατική παρεμβατικότητα, αβεβαιότητες σχετικά με το ποιες εταιρίες πρέπει να περιληφθούν στην ενοποίηση, συχνές αλλαγές ελεγκτών των οικονομικών καταστάσεων των εταιριών του ομίλου κ.α. (Internal Federation of Accountants, 2009).

Ο ελεγκτής πρέπει να αντιδρά κατάλληλα στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων. Η αντίδρασή του αυτή επηρεάζεται παράγοντες όπως η σημαντικότητα της εταιρίας του ομίλου, τους εντοπισμένους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, την αξιολόγηση των δικλίδων ασφαλείας του ομίλου και τη γνώση που έχει ο ελεγκτής του ομίλου για τον ελεγκτή της ενοποιούμενης εταιρίας (Internal Federation of Accountants, 2009).

Το παρακάτω διάγραμμα απεικονίζει πώς η σημαντικότητα εταιρίας του ομίλου επηρεάζει τον προσδιορισμό από την ελεγκτική ομάδα του ομίλου του είδους της εργασίας που θα διενεργηθεί επί των χρηματοοικονομικών της πληροφοριών.

Εικόνα 4: Αντίδραση ελεγκτή ομίλου σε εκτιμώμενους κινδύνους



Τεκμηρίωση

Ο ελεγκτής του ομίλου πρέπει να αξιολογήσει εάν έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια προκειμένου να περιορίσει τον ελεγκτικό κίνδυνο σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο και είναι σε θέση να εξάγει εύλογα συμπεράσματα αναφορικά με την ορθή απεικόνιση της χρηματοοικονομικής θέσης της εταιρίας στις οικονομικές καταστάσεις. Εάν, λοιπόν, καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η εργασία του ελεγκτή κάποιας οντότητας του ομίλου είναι ανεπαρκής και δεν παρέχει τα τεκμήρια που απαιτούνται, τότε πρέπει να καθορίσει επιπλέον διαδικασίες για την υποστήριξη του ελεγκτικού έργου (Internal Federation of Accountants, 2009).

Εφόσον ο ελεγκτής με βάση την επαγγελματική του κρίση αξιολογήσει ότι έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, θα πρέπει να συμπεριλάβει στην τεκμηρίωση του ελέγχου τα παρακάτω θέματα:

- α) Ανάλυση των εταιριών του ομίλου, σημειώνοντας αυτές που είναι σημαντικές, και τον τύπο της εργασίας που έλαβε χώρα επί των οικονομικών καταστάσεων,
- β) Τη φύση, τον χρόνο και την έκταση της συμμετοχής του ελεγκτή του ομίλου στο ελεγκτικό έργο που επιτέλεσαν οι ελεγκτές των σημαντικών εταιριών, της τεκμηρίωσης του ελέγχου και των συμπερασμάτων,
- γ) Γραπτές επικοινωνίες ανάμεσα στον ελεγκτή του ομίλου και των ελεγκτών των επιμέρους εταιριών αναφορικά με τις απαιτήσεις του (Internal Federation of Accountants, 2009).

3.4 Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 610- Χρησιμοποίηση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών

Πεδίο εφαρμογής, Στόχος και Ευθύνη του ελεγκτή

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 610 αναφέρεται στις ευθύνες του εξωτερικού ελεγκτή στις περιπτώσεις όπου χρησιμοποιείται το έργο των εσωτερικών ελεγκτών με τρόπο τέτοιο ώστε να επηρεάζεται η φύση ή ο χρόνος ή η έκταση των διαδικασιών ελέγχου που πρέπει να εκτελεστούν. Οι περιπτώσεις όπου μεμονωμένοι εσωτερικοί ελεγκτές υποστηρίζουν το έργο του εξωτερικού

ελεγκτή κατά την εκτέλεση των διαδικασιών ελέγχου δεν εμπίπτουν στο συγκεκριμένο ΔΠΕ (Internal Federation of Accountants, 2009).

Στόχος του ελεγκτή όταν κρίνει ότι η εργασία των εσωτερικών ελεγκτών είναι μάλλον σχετική με τον έλεγχο είναι αρχικά να προσδιορίσει εάν και σε ποια έκταση πρόκειται να γίνει χρήση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών, δηλαδή των προσώπων εκείνων που είναι υπεύθυνοι για τις δραστηριότητες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου της οικονομικής οντότητας. Έπειτα, εάν χρησιμοποιηθεί η εργασία τους, ο ελεγκτής έχει στόχο να αξιολογήσει την επάρκεια της εργασίας αυτής για τους σκοπούς του ελεγκτικού έργου. Παρόλο που οι σκοποί της λειτουργίας του εσωτερικού και του εξωτερικού ελέγχου δεν είναι ίδιοι, όπως είδαμε και στην παραπάνω ανάλυση, μερικές από τις μεθόδους που ακολουθούνται για την επίτευξη των στόχων τους μπορεί να είναι παρόμοιες (Internal Federation of Accountants, 2009).

Ο εξωτερικός ελεγκτής έχει αποκλειστική ευθύνη για την γνώμη του ελέγχου που διατυπώνεται στην τελική έκθεση και δεν μειώνεται με την οποιαδήποτε χρήση εργασίας της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου (Internal Federation of Accountants, 2009).

Καθορισμός του εάν και σε ποιο βαθμό πρόκειται να χρησιμοποιηθεί εργασία των εσωτερικών ελεγκτών

Βασικό μέλημα του εξωτερικού ελεγκτή είναι να κρίνει:

α) εάν η εργασία των εσωτερικών ελεγκτών μπορεί να είναι χρήσιμη στο έργο του, μέσω της αξιολόγησης της αντικειμενικότητας της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου, της τεχνικής ικανότητας των εσωτερικών ελεγκτών, του επιπέδου της προσοχής που έχουν επιδείξει και της επικοινωνίας που αναμένει να υπάρξει μαζί τους, και έπειτα,

β) σε περίπτωση που αποφασίσει ότι μπορεί να είναι χρήσιμη, να σχεδιάσει την επίδρασή της στη φύση, το χρόνο και την έκταση των διαδικασιών ελέγχου που θα διενεργηθούν, όπου θα πρέπει να εξετάσει τη φύση και το πεδίο της συγκεκριμένης εργασίας που έχει ή θα πρέπει να εκτελεστεί από τους εσωτερικούς ελεγκτές, τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού για κάποιες κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών και γνωστοποιήσεις και το βαθμό υποκειμενικότητας κατά την αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων που συλλέχθηκαν κατά το έργο του εσωτερικού ελέγχου (Internal Federation of Accountants, 2009).

Όπως αναλύθηκε και παραπάνω οι δραστηριότητες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου αφορούν την παρακολούθηση του εσωτερικού ελέγχου, την εξέταση των χρηματοοικονομικών

και λειτουργικών πληροφοριών, την επισκόπηση λειτουργικών δικλίδων. Επομένως, μερικοί από τους παράγοντες που επηρεάζουν την χρησιμότητα και την επάρκεια του εσωτερικού ελέγχου είναι το κύρος της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου μέσα στην οντότητα, η ένταξη των εσωτερικών ελεγκτών στα σχετικά επαγγελματικά σωματεία ή όχι, η καταλληλότητα των δραστηριοτήτων του συστήματος και η πρόσβαση σε εκθέσεις εσωτερικού ελέγχου. Στις περιπτώσεις όπου η εργασία των εσωτερικών ελεγκτών πρόκειται να αποτελεί παράμετρο στις διαδικασίες του εξωτερικού ελεγκτή, χρήσιμο θα ήταν να συμφωνηθούν εκ των προτέρων ζητήματα όπως το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο, ο χρόνος και η έκταση κάλυψης του ελέγχου, η τεκμηρίωση της εργασίας που εκτελείται κ.α.

Χρησιμοποίηση συγκεκριμένης εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών

Για να χρησιμοποιήσει ο εξωτερικός ελεγκτής συγκεκριμένη εργασία των εσωτερικών ελεγκτών, πρέπει να αξιολογήσει την επάρκειά της μέσα από διαδικασίες ελέγχου στην εργασία τους ανάλογα με τον κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος, την αξιολόγηση της γενικότερης λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου και της συγκεκριμένης εργασίας. Τέτοιες διαδικασίες μπορεί να περιλαμβάνουν την εξέταση κονδυλίων που έχουν προηγουμένως εξεταστεί από τους εσωτερικούς ελεγκτές, ή άλλων παρόμοιων κονδυλίων, καθώς και την παρατήρηση διαδικασιών που πραγματοποιούνται από τους εσωτερικούς ελεγκτές (Internal Federation of Accountants, 2009).

Σ' αυτό το σημείο, λοιπόν, ο εξωτερικός ελεγκτής καλείται να αξιολογήσει εάν η συγκεκριμένη εργασία εκτελέστηκε από εσωτερικούς ελεγκτές με επαρκή τεχνική κατάρτιση και ικανότητα, εάν τα τεκμήρια ήταν κατάλληλα, εάν τα συμπεράσματα που εξήγαγαν οι ελεγκτές αποκτήθηκαν εύλογα και με επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια, είναι κατάλληλα των περιστάσεων και σύμφωνα με τις εκθέσεις που συντάχθηκαν και ακόμη, εάν τα ζητήματα που αναφέρονται στις γνωστοποιήσεις επιλύονται κατάλληλα (Internal Federation of Accountants, 2009).

Τεκμηρίωση

Σε περίπτωση που ο εξωτερικός ελεγκτής χρησιμοποίησε κάποια εργασία των εσωτερικών ελεγκτών απαιτείται να συμπεριλάβει στην τεκμηρίωση ελέγχου τα συμπεράσματά του

αναφορικά με την επάρκεια της εργασίας τους και τις διαδικασίες ελέγχου που επιτέλεσε επί αυτής της εργασίας (Internal Federation of Accountants, 2009).

3.5 Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 620- Χρησιμοποίηση της εργασίας του Ειδήμονα του Ελεγκτή

Πεδίο εφαρμογής, Στόχος και Ευθύνη του ελεγκτή ομίλου

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 620 αναφέρεται στις ευθύνες του εξωτερικού ελεγκτή αναφορικά με την εργασία ατόμου ή οργανισμού σε τομέα εμπειρογνομosύνης διαφορετικό από εκείνον της λογιστικής ή της ελεγκτικής, όταν αυτή η εργασία χρησιμοποιείται για να βοηθήσει τον ελεγκτή στην απόκτηση επαρκούς και κατάλληλης ελεγκτικής τεκμηρίωσης (Internal Federation of Accountants, 2009).

Οι στόχοι του ελεγκτή είναι αρχικά, να καθορίσει εάν χρειάζεται να χρησιμοποιήσει την εργασία ενός ειδήμονα και έπειτα, σε περίπτωση που πράγματι πρόκειται να χρησιμοποιήσει την εργασία του, να κρίνει εάν αυτή είναι ή όχι επαρκής για τους σκοπούς του ελεγκτικού έργου (Internal Federation of Accountants, 2009).

Στο ΔΠΕ 620 τονίζεται ότι την αποκλειστική ευθύνη για την τελική γνώμη στην έκθεση ελέγχου την έχει ο ελεγκτής και αυτή δεν μειώνεται από τη χρήση εργασίας ειδήμονα. Εάν ο ελεγκτής αποφασίσει ότι η εργασία του εμπειρογνώμονα είναι επαρκής, μπορεί να δεχτεί τα ευρήματα ή συμπεράσματά του στον τομέα του ως κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια. Στην έκθεσή του που περιέχει μη τροποποιημένη γνώμη δεν πρέπει να αναφερθεί στην εργασία του εμπειρογνώμονα, εκτός αν αυτό είναι αναγκαίο σύμφωνα με κάποιο νόμο ή κανονισμό οπότε και θα πρέπει να αναφέρει ότι η αναφορά στην εργασία του εμπειρογνώμονα αυτού δεν μειώνει την ευθύνη του ελεγκτή για την γνώμη του. Τέτοια αναφορά θα πρέπει να γίνει και στην περίπτωση όπου η έκθεση περιλαμβάνει και την εργασία του ειδήμονα ώστε να γίνει κατανοητή η τροποποίηση της γνώμη του (Internal Federation of Accountants, 2009).

Προσδιορισμός της ανάγκης για χρήση της εργασίας εμπειρογνώμονα

Ο ελεγκτής καλείται να αποφανθεί εάν είναι απαραίτητη η χρησιμοποίηση της εργασίας εμπειρογνώμονα ή εάν ο ίδιος από μόνος του μπορεί να αποκτήσει επαρκή κατανόηση των στοιχείων που χρειάζεται, όπως για παράδειγμα, από παλιότερη αντίστοιχη εμπειρία του, ή λόγω μαθημάτων που μπορεί να έχει παρακολουθήσει ή ακόμη και από συζητήσεις με ελεγκτές που έχουν εκτελέσει παρόμοιες αναθέσεις (Internal Federation of Accountants, 2009).

Ζητήματα που επηρεάζουν την απόφαση του ελεγκτή αναφορικά με την αναγκαιότητα της εργασίας εμπειρογνώμονα μπορεί να περιλαμβάνουν το εάν η διοίκηση έχει χρησιμοποιήσει ειδήμονα για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, τη φύση, την περιπλοκότητα και τη σημαντικότητα του ζητήματος, τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στο θέμα, και την αναμενόμενη φύση των διαδικασιών σε αντίδραση στους εκτιμώμενους κινδύνους (Internal Federation of Accountants, 2009).

Τα κυριότερα θέματα στα οποία ο ειδήμονας κρίνεται ιδιαίτερα χρήσιμος είναι συνήθως αυτά που βοηθούν τον ελεγκτή να κατανοήσει την οικονομική οντότητα που εξετάζει και το περιβάλλον της, να βρει και να εκτιμήσει τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, να σχεδιάσει και να επιτελέσει τις ελεγκτικές διαδικασίες, καθώς επίσης και να αξιολογήσει την επάρκεια και καταλληλότητα των τεκμηρίων που έχουν αποκτηθεί και θα επηρεάσουν την γνώμη στην έκθεση ελέγχου (Internal Federation of Accountants, 2009).

Χαρακτηριστικά του ειδήμονα

Ο ελεγκτής πρέπει να εκτιμήσει τις ικανότητες, τις δυνατότητες και την αντικειμενικότητα του εμπειρογνώμονα έτσι ώστε να μπορεί να χρησιμοποιήσει τα ευρήματα της εργασίας του και να διασφαλίζει την ποιότητα του ελεγκτικού έργου. Οι ικανότητες αφορούν στη φύση και το επίπεδο εμπειρογνωμοσύνης, οι δυνατότητες στην διαχείριση των περιστάσεων που απαντώνται κατά το ελεγκτικό έργο και η αντικειμενικότητα στις επιδράσεις που η μεροληψία ή η σύγκρουση συμφερόντων μπορεί να έχουν στην επαγγελματική αντιμετώπιση και κρίση του εμπειρογνώμονα (Internal Federation of Accountants, 2009).

Προκειμένου ο ελεγκτής να χρησιμοποιήσει την εργασία του ειδικού, θα πρέπει να αξιολογήσει τα παραπάνω χαρακτηριστικά. Τις πληροφορίες αυτές μπορεί να τις αντλήσει από

συζητήσεις με τον εμπειρογνώμονα και διερευνητικές ερωτήσεις, από την εμπειρία που ο ίδιος ή άλλοι ελεγκτές είχαν με αυτόν σε παλιότερη συνεργασία, από δημοσιευμένα άρθρα του κλπ. Είναι σημαντικό ο ελεγκτής να εξετάσει εάν ο εμπειρογνώμονας τηρεί τεχνικά πρότυπα επίδοσης ή σχετικές επαγγελματικές απαιτήσεις, εάν υπάρχουν οικονομικά συμφέροντα ή επιχειρηματικές και προσωπικές σχέσεις του ειδήμονα με την ελεγχόμενη οντότητα, εάν ο εμπειρογνώμονας είναι ευάλωτος σε απειλές εκφοβισμού, οικειότητας, συνηγορίας κλπ (Internal Federation of Accountants, 2009).

Κατανόηση του τομέα εμπειρογνωμοσύνης του ειδήμονα και αξιολόγηση της εργασίας του από τον ελεγκτή

Ο ελεγκτής πρέπει αρχικά, να κατανοήσει τον τομέα εμπειρογνωμοσύνης του ειδήμονα έτσι ώστε να μπορεί να προσδιορίσει τη φύση, το πεδίο και τους στόχους της εργασίας του ελεγκτή και να αξιολογήσει την επάρκεια των ευρημάτων. Είναι σημαντικό να συμφωνηθούν οι ρόλοι και οι ευθύνες του εμπειρογνώμονα, η φύση, ο χρόνος και η έκταση της επικοινωνίας μεταξύ ελεγκτή και εμπειρογνώμονα, καθώς επίσης και οι απαιτήσεις εμπιστευτικότητας (Internal Federation of Accountants, 2009).

Θέματα που αφορούν την κατανόηση του τομέα εμπειρογνωμοσύνης είναι η σχετικότητα του τομέα αυτού με τον έλεγχο της υπό εξέταση οικονομικής οντότητας, η ύπαρξη ρυθμιστικών προτύπων και απαιτήσεων, οι παραδοχές και οι μέθοδοι που εφαρμόζει ο ειδικός και η καταλληλότητά τους στην χρηματοοικονομική αναφορά και η φύση των δεδομένων που χρησιμοποιεί (Internal Federation of Accountants, 2009).

Ο ελεγκτής θα πρέπει να εκτιμήσει εάν το έργο του εμπειρογνώμονα είναι επαρκές για τους σκοπούς του ελέγχου. Για να το επιτύχει αυτό, καλείται να αξιολογήσει το εύλογο των συμπερασμάτων και τη συνέπειά τους σε σχέση με τα υπόλοιπα τεκμήρια, τις διαδικασίες που ακολούθησε και εάν αυτές ήταν κατάλληλες των περιστάσεων και εάν τα δεδομένα της εργασίας του ήταν πλήρη και ακριβή. Είναι σκόπιμο, λοιπόν, ο ελεγκτής να κάνει διερευνητικά ερωτήματα και να επισκοπήσει τα φύλλα εργασίας και τις εκθέσεις του ειδικού, να συζητήσει μαζί του συμπεράσματα που δεν συνάδουν με άλλα τεκμήρια και να κάνει διαδικασίες που να ελέγχουν την εγκυρότητα των ευρημάτων, όπως για παράδειγμα, επανεκτέλεση υπολογισμών, επιβεβαιώσεις με τρίτους. Στην περίπτωση που ο ελεγκτής κρίνει ότι η εργασία του

εμπειρογνώμονα δεν είναι επαρκής για τους σκοπούς του ελέγχου, θα πρέπει να καθορίσει τις επιπλέον εργασίες που πρέπει να εκτελέσει ο ειδήμονας, ή να εκτελέσει ελεγκτικές διαδικασίες που θα διασφαλίσουν την εγκυρότητα του ελέγχου και την ποιότητά του (Internal Federation of Accountants, 2009).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

4.1 Εισαγωγή

Προκειμένου να εξετάσουμε την εφαρμογή του ΔΠΕ 620- Χρησιμοποίηση της εργασίας ειδήμονα του ελεγκτή, παρουσιάζουμε την παρακάτω μελέτη περίπτωσης κατά την οποία μια εταιρία ελέγχεται από έναν εξωτερικό ελεγκτή που χρησιμοποιεί την εργασία εμπειρογνώμονα ώστε να αποκτήσει την επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική τεκμηρίωση που χρειάζεται.

4.2 Παρουσίαση της εταιρίας

Η εταιρία «ΠΕΤΡΟΛΙΟΥΜ Α.Ε.» είναι μια μεσαία επιχείρηση που δραστηριοποιείται εδώ και έναν περίπου αιώνα στην εμπορία πετρελαίου. Ο ετήσιος κύκλος εργασιών ανέρχεται στα 35 εκατομμύρια ευρώ και απασχολεί 170 εργαζόμενους. Σε σχέση με την προηγούμενη οικονομική χρήση έχει πραγματοποιηθεί μια αύξηση τζίρου της τάξης του 20%. Το πελατολόγιό της είναι αρκετά μεγάλο και η διοίκηση επιθυμεί να επεκταθεί ακόμα περισσότερο.

Για το σκοπό αυτό, αιτήθηκε δάνειο ύψους 60 εκατομμυρίων ευρώ από μια τράπεζα, η οποία ενδιαφέρεται να το χορηγήσει υπό την προϋπόθεση ότι θα διενεργηθεί έλεγχος από εξωτερικό ελεγκτή, ο οποίος θα διασφαλίσει την εγκυρότητα των οικονομικών καταστάσεων. Έτσι, λοιπόν, η εταιρία απευθύνθηκε σε μια ελεγκτική εταιρία, η οποία θα εκτελέσει τον έλεγχο και ανάλογα με τα αποτελέσματα του ελέγχου θα δώσει την δυνατότητα στην εταιρία να λάβει το δάνειο που χρειάζεται ή όχι.

Τα στάδια που θα ακολουθήσει ο υπεύθυνος ελεγκτής της ελεγκτικής ομάδας, προκειμένου να αποκτήσει τα ελεγκτικά τεκμήρια που είναι απαραίτητα, είναι αρχικά η κατανόηση του περιβάλλοντος της εταιρίας και ο σχεδιασμός του ελέγχου, έπειτα, η εκτέλεση των διαδικασιών που έχουν οριστεί, η αξιολόγηση των ευρημάτων και τέλος, η χορήγηση της τελικής έκθεσης ελέγχου.

4.3 Κατανόηση του περιβάλλοντος της οικονομικής μονάδας και ο σχεδιασμός του ελέγχου

Το πρώτο στάδιο αμέσως μόλις ο ελεγκτής αναλάβει το ελεγκτικό έργο είναι να κατανοήσει την οικονομική οντότητα και το περιβάλλον μέσα στο οποίο δραστηριοποιείται. Επομένως, με βάση το ΔΠΕ 315 θα πρέπει να πληροφορηθεί για το περιβάλλον σύμφωνα με το σύστημα εσωτερικού ελέγχου, τις διαδικασίες που εκτελεί και τις δικλίδες που εφαρμόζει, την επεξεργασία περίπλοκων και ασυνήθιστων συναλλαγών, για νομικά θέματα που αφορούν την εταιρία και για αλλαγές στις πολιτικές της εταιρίας. Όλα τα παραπάνω τα επιτυγχάνει μέσα από διερευνητικές ερωτήσεις προς τη διοίκηση προκειμένου να μπορέσει να εκτιμήσει τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων και ισχυρισμών. Για να κατανοήσει την εταιρία είναι αναγκαίο να διενεργήσει αναλυτικές διαδικασίες ώστε να εντοπίσει τα γεγονότα ή τις συναλλαγές με τους πιο αυξημένους κινδύνους, ενώ παράλληλα θα πρέπει να παρατηρεί και να επιθεωρεί τις λειτουργίες της οικονομικής μονάδας, έγγραφα, αρχεία και εγχειρίδια εσωτερικών δικλίδων, τις εγκαταστάσεις της εταιρίας κλπ. Τα σημαντικά στοιχεία από αυτό το στάδιο θα πρέπει να καταχωρηθούν στα φύλλα εργασίας του μόνιμου φακέλου.

Έπειτα, ο ελεγκτής μαζί με τα υπόλοιπα μέλη της ελεγκτικής ομάδας, θα πρέπει να σχεδιάσει ειδικότερα και πιο στοχευμένα τον έλεγχο. Ο ελεγκτής θα πρέπει να προσδιορίσει το ουσιώδες μέγεθος, να καθορίσει εάν είναι απαραίτητη η εμπλοκή ειδήμονα και σε ποια ζητήματα.

Κατά τη διάρκεια της συζήτησης της ελεγκτικής ομάδας αναφορικά με τον σχεδιασμό αναφέρθηκαν τα σημεία που ξεχώρισαν οι ελεγκτές και δόθηκε ιδιαίτερη σημασία σε έναν συγκεκριμένο λογαριασμό, τα Αποθέματα. Τα αποθέματα πετρελαίου αποτελούν το 40% του ενεργητικού της εταιρίας, επομένως θα πρέπει να εξεταστεί ενδελεχώς η ορθή παρουσίασή τους στις οικονομικές καταστάσεις. Αναφέρθηκε ότι προκειμένου να ελέγξουν τα αποθέματα πετρελαίου, οι ελεγκτές επισκεφθήκαν το χώρο με τις δεξαμενές πετρελαίου, όπου παρατήρησαν ότι η κατάσταση των αποθεμάτων ήταν αρκετά καλή, αλλά κανείς τους δεν είχε γνώσεις αναφορικά με την μέτρηση του πετρελαίου στις δεξαμενές. Κανένας από την ελεγκτική ομάδα δεν είχε ασχοληθεί με κάτι αντίστοιχο στο παρελθόν, οπότε ο υπεύθυνος ελεγκτής πρότεινε ότι είναι αναγκαίο να συμβουλευτούν έναν ειδήμονα του πετρελαϊκού κλάδου και όλοι συμφώνησαν. Επίσης, στη συζήτηση αυτή προσδιόρισαν το ουσιώδες μέγεθος ελέγχου και σχεδίασαν τις αναλυτικές διαδικασίες που πρόκειται να εκτελέσουν τα μέλη της ομάδας.

4.4 Καθορισμός της εργασίας του εμπειρογνώμονα

Σύμφωνα με το ΔΠΕ 620, ο ελεγκτής αφού αποφασίσει ότι είναι απαραίτητη η εργασία εμπειρογνώμονα, θα πρέπει να αποφασίσει σε ποιον εμπειρογνώμονα θα αναθέσει το έργο, καθώς και τη φύση, το πεδίο και τους στόχους της εργασίας του για τους σκοπούς του ελέγχου.

Ο υπεύθυνος ελεγκτής γνώριζε ότι παλιότερα σ' ένα έργο ένας συνάδελφός του είχε ασχοληθεί με αντίστοιχη περίπτωση και συνεργάστηκε με έναν εμπειρογνώμονα στη διύλιση πετρελαίου, ο οποίος είχε κάνει πολύ αξιόλογη έρευνα σύμφωνα με τα λεγόμενα του ελεγκτή και ο ίδιος ήταν πολύ ικανοποιημένος από τη συνεργασία τους. Γι' αυτό, συζήτησε με τον εν λόγω ελεγκτή και ήρθε τελικά σε επικοινωνία με τον ειδήμονα, ο οποίος αποφάσισε να εμπλακεί στον έλεγχο.

Με βάση το ΔΠΕ 620 μόλις αρχίσει η συνεργασία με τον εμπειρογνώμονα, ο ελεγκτής θα πρέπει να συμφωνήσει εγγράφως, όπου ενδείκνυται, με αυτόν τα βασικά ζητήματα της εργασίας του. Τέτοια ζητήματα είναι για παράδειγμα, η φύση, το πεδίο και οι στόχοι της εργασίας του, οι ρόλοι και οι ευθύνες του εμπειρογνώμονα, η φύση, η έκταση και ο χρόνος της επικοινωνίας του με την ελεγκτική ομάδα, οι αναφορές του και η ανάγκη για απαιτήσεις εμπιστευτικότητας.

Στην περίπτωσή μας, ο ελεγκτής από τις πρώτες κιόλας συναντήσεις με τον εμπειρογνώμονα είχε πολύ καλή συνεργασία και επικοινωνία με αυτόν, οπότε έκρινε αναγκαίο να συμφωνήσουν εγγράφως τις απαιτήσεις εμπιστευτικότητας και έλαβε έγγραφη διαβεβαίωση για την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητά του. Όσον αφορά τα υπόλοιπα ζητήματα, ξεκαθάρισαν ότι ο σκοπός της εργασίας του εμπειρογνώμονα είναι να ελέγξει την ορθότητα των οικονομικών καταστάσεων αναφορικά με τα αποθέματα πετρελαίου και την κατάσταση των δεξαμενών αποθήκευσής του. Συμφωνήθηκε ότι όποτε του ζητηθεί να αναφέρει τα ευρήματά του στα μέλη της ελεγκτικής ομάδας ή όποτε αυτός κρίνει αναγκαίο να αναφέρει στοιχεία στον υπεύθυνο ελεγκτή, πρέπει να το κάνει. Ο ελεγκτής ενημέρωσε τον εμπειρογνώμονα σχετικά με την ελεγχόμενη εταιρία, τον τρόπο λειτουργίας της και το ουσιώδες μέγεθος που ορίστηκε.

4.5 Εκτέλεση του ελέγχου και εργασία του εμπειρογνώμονα

Κατά τη φάση αυτή του ελέγχου, ακολουθώντας τα πρότυπα, ο ελεγκτής θέτει σε εφαρμογή τις αναλυτικές διαδικασίες σε όλα τα επίπεδα όπως έχουν οριστεί κατά τον σχεδιασμό του ελέγχου και φροντίζει για την συνεχή του ενημέρωση από τον εμπειρογνώμονα.

Ο εμπειρογνώμονας ανέλυσε στον ελεγκτή τις διαδικασίες που πρόκειται να εκτελέσει ώστε να διενεργήσει τον έλεγχο και του ανέφερε τα σημεία που ενέχουν τον υψηλότερο κίνδυνο στην εκτίμηση του αποθέματος. Για τον έλεγχό του, χρειάστηκε ειδικά έγγραφα από τη διοίκηση, η οποία του τα παραχώρησε χωρίς αντιρρήσεις. Ο εμπειρογνώμονας αφού τα μελέτησε διεξοδικά, ενημέρωσε τον ελεγκτή ότι τα έγγραφα είναι σύμφωνα με το ρυθμιστικό καθεστώς και ξεκίνησε τις αναλυτικές διαδικασίες

Ο εμπειρογνώμονας προχώρησε στην εκτίμηση της ποσότητας του αποθέματος. Παρατήρησε τους χειρισμούς και τις δραστηριότητες του προσωπικού και εκτελώντας τις απαραίτητες διαδικασίες προσδιόρισε την ποσότητα του υπάρχοντος πετρελαίου. Στην επικοινωνία του με τον ελεγκτή βρήκαν ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα στον λογαριασμό των αποθεμάτων. Παρά την ορθότητα των οικονομικών καταστάσεων στο συγκεκριμένο λογαριασμό, ο εμπειρογνώμονας ανέφερε ένα πρόβλημα που εντόπισε. Κατά τον έλεγχο του αποθέματος παρατήρησε ότι κάποιες από τις δεξαμενές πετρελαίου είχαν υποστεί διάβρωση και έπρεπε να συντηρηθούν άμεσα. Μάλιστα, τα αρχεία που είχε από τη διοίκηση όριζαν ότι θα πρέπει να διενεργείται έλεγχος κάθε έξι μήνες επί της κατάστασης των δεξαμενών, ενώ τέτοιος έλεγχος δεν είχε διενεργηθεί τον τελευταίο χρόνο. Ο ελεγκτής του ζήτησε περισσότερες πληροφορίες αναφορικά με αυτό, καθώς η ελεγκτική ομάδα νωρίτερα είχε αναφέρει ότι οι δεξαμενές είναι σε καλή κατάσταση. Επισκέφθηκαν μαζί τις δεξαμενές που ο ειδήμονας εντόπισε τα προβλήματα και του ανέλυσε τους λόγους για τους οποίους έκρινε ότι οι δεξαμενές είναι επίφοβες για τη φύλαξη του πετρελαίου σε αυτές και εξέτασαν ξανά τα αρχεία που ρύθμιζαν την τακτικότητα των ελέγχων των δεξαμενών και τις προδιαγραφές τους. Ο εμπειρογνώμονας εκτίμησε πως οι δεξαμενές θα πρέπει μέσα σε ένα διάστημα τεσσάρων μηνών να έχουν επισκευαστεί προκειμένου να μην υπάρχει διαρροή και καταστραφεί μέρος του αποθέματος.

Ο ελεγκτής, λοιπόν, καλείται σε αυτή την περίπτωση να απευθυνθεί στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου αναφορικά με την συγκεκριμένη παράληψη. Οι εσωτερικοί ελεγκτές ανέφεραν ότι έχουν γνωστοποιήσει το θέμα στη διοίκηση, η οποία όμως μέχρι τότε δεν φαινόταν να θέλει να επιληφθεί του θέματος. Μετά από παρότρυνση του ελεγκτή και την αναφορά της

εργασίας του εμπειρογνώμονα, η διοίκηση αποφάσισε ότι θα πρέπει να ξεκινήσει διαδικασίες για την επισκευή και τη συντήρηση των δεξαμενών, παρά το υψηλό κόστος αυτών.

4.6 Αξιολόγηση της εργασίας του εμπειρογνώμονα

Σύμφωνα με το ΔΠΕ 620 ο ελεγκτής απαιτείται να αξιολογήσει την επάρκεια της εργασίας του εμπειρογνώμονα για τους σκοπούς του ελέγχου, όπως:

- α) τη σχετικότητα και το εύλογο των ευρημάτων ή συμπερασμάτων του και τη συνέπειά τους με άλλα ελεγκτικά τεκμήρια,
- β) εάν η εργασία του περιλαμβάνει τη χρήση σημαντικών παραδοχών και μεθόδων, τη σχετικότητα και το εύλογο των παραδοχών και μεθόδων υπό τις περιστάσεις, και
- γ) εάν η εργασία του περιλαμβάνει τη χρήση πρωτογενών δεδομένων που είναι σημαντικά για την εργασία αυτού του ειδήμονα, της σχετικότητας, της πληρότητας και της ακρίβειας αυτών των πρωτογενών δεδομένων.

Οι συγκεκριμένες διαδικασίες για την αξιολόγηση της επάρκειας της εργασίας του ειδήμονα του ελεγκτή για τους σκοπούς του ελεγκτή μπορεί να περιλαμβάνουν:

- α) διερευνητικά ερωτήματα στον ειδήμονα,
- β) επισκόπηση των φύλλων εργασίας και των εκθέσεων του ειδήμονα,
- γ) επιβεβαιωτικές διαδικασίες, όπως παρατήρηση της εργασίας του, εξέταση δημοσιευμένων δεδομένων, επιβεβαίωση σχετικών ζητημάτων με τρίτους, εκτέλεση λεπτομερών αναλυτικών διαδικασιών και επανεκτέλεση υπολογισμών,
- δ) συζήτηση με άλλον ειδήμονα με σχετική εμπειρογνομοσύνη όταν για παράδειγμα, τα ευρήματα ή τα συμπεράσματα του ειδήμονα δεν είναι συνεπή με άλλα ελεγκτικά τεκμήρια, και
- ε) συζήτηση της έκθεσης του ειδήμονα με τη διοίκηση.

Εάν ο ελεγκτής κρίνει ότι η εργασία του εμπειρογνώμονα δεν είναι επαρκής για τους σκοπούς του ελέγχου, το ΔΠΕ 620 ορίζει ότι πρέπει να συμφωνήσει με αυτόν τη φύση και την έκταση της περαιτέρω εργασίας που πρόκειται να εκτελεστεί από αυτόν τον ειδήμονα ή να εκτελέσει τις κατάλληλες υπό τις περιστάσεις περαιτέρω ελεγκτικές διαδικασίες.

Στη δική μας περίπτωση, ο εμπειρογνώμονας είχε αρχικά ασχοληθεί με τον έλεγχο των αποθεμάτων πετρελαίου στις δεξαμενές. Σε κάθε στάδιο της εργασίας του ενημέρωνε σχετικά τον ελεγκτή, οπότε ο τελευταίος είχε συνεχώς εικόνα για την εξέλιξη του έργου του. Ο ελεγκτής μπορούσε με αυτόν τον τρόπο καθ' όλη τη διάρκεια του έργου να ελέγχει εάν οι διαδικασίες

γίνονται με βάση τον αρχικό σχεδιασμό που είχαν συμφωνήσει και παρατήρησε ότι δεν υπήρχαν παρεκκλίσεις. Επίσης, πολλές φορές ήταν μαζί του στην διενέργεια των διαδικασιών και μπορούσε μέσα από διερευνητικές ερωτήσεις να αξιολογήσει την επάρκειά του. Ο ελεγκτής επιβεβαίωσε και ο ίδιος μέσα από επισκόπηση όλου του έγγραφου υλικού ότι δεν είχε πραγματοποιηθεί η προβλεπόμενη συντήρηση των δύο τελευταίων εξαμήνων, όπως του είχε σημειώσει ο εμπειρογνώμονας. Το γεγονός αυτό του είχε επισημανθεί νωρίτερα και από άλλα μέλη της ελεγκτικής ομάδας και το επιβεβαίωσαν και οι εσωτερικοί ελεγκτές της εταιρίας. Από όλα τα παραπάνω, ο ελεγκτής κατέληξε ότι ο εμπειρογνώμονας έχει την απαραίτητη ικανότητα και αντικειμενικότητα και τα ευρήματά του είναι επαρκή και κατάλληλα για τους σκοπούς του ελέγχου.

4.7 Έκθεση του ελεγκτή

Με βάση το ΔΠΕ 705 ο ελεγκτής πρέπει να εκφράσει γνώμη με επιφύλαξη όταν:

- α) έχοντας αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, συμπεράνει ότι σφάλματα, ατομικά ή αθροιστικά, είναι ουσιώδη, αλλά όχι διάχυτα στις οικονομικές καταστάσεις, ή
- β) αδυνατεί να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια επί των οποίων να βασίσει τη γνώμη, αλλά συμπεράνει ότι οι πιθανές επιπτώσεις των μη εντοπισμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, επί των οικονομικών καταστάσεων, θα μπορούσαν να είναι ουσιώδεις, αλλά όχι διάχυτες.

Παρακάτω παρουσιάζεται μια υποτυπώδης έκθεση ελέγχου για την συγκεκριμένη εταιρία προμήθειας πετρελαίου:

**ΕΤΑΙΡΙΑ ΠΟΥ ΕΦΑΡΜΟΖΕΙ ΔΠΧΑ
ΓΝΩΜΗ ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ**

**Έκθεση Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή
Προς τους Μετόχους της Εταιρίας ΠΕΤΡΟΛΙΟΥΜ Α.Ε.**

Έκθεση Ελέγχου επί των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

Ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρίας ΠΕΤΡΟΛΙΟΥΜ Α.Ε. που αποτελούνται από τον ισολογισμό της 31 Δεκεμβρίου 20Χ1, τις καταστάσεις αποτελεσμάτων χρήσεως, μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και το σχετικό προσάρτημα.

Ευθύνη της Διοίκησης για τις Οικονομικές Καταστάσεις

Η Διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, όπως και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδη ανακρίβεια, που οφείλεται σε απάτη ή λάθος.

Ευθύνη του Ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχο μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Τα πρότυπα αυτά απαιτούν να συμμορφωνόμαστε με κανόνες δεοντολογίας, καθώς και να σχεδιάζουμε και να διενεργούμε τον έλεγχο με σκοπό την απόκτηση εύλογης διασφάλισης για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη ανακρίβεια.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων, σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Οι επιλεγόμενες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους ανακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος. Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της εταιρίας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις και όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της εταιρίας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών αρχών και

μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν και του εύλογου των εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση, καθώς και την αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση της ελεγκτικής μας γνώμης.

Βάση για Γνώμη

Μέσα από τον έλεγχο των Αποθεμάτων Πετρελαίου της εταιρίας, διαπιστώσαμε ότι υπάρχει μια παράλειψη στο θέμα της ασφάλειάς τους. Συγκεκριμένα, η εταιρία δεν εφάρμοσε τους προγραμματισμένους εξαμηνιαίους ελέγχους των δεξαμενών αποθήκευσης του πετρελαίου τον τελευταίο χρόνο. Αυτή η παράλειψη είχε ως αποτέλεσμα την μη σωστή εφαρμογή του τακτικού ελέγχου της ασφάλειας των αποθεμάτων, η οποία ήταν εγκεκριμένη από το σύνολο των μετόχων.

Γνώμη με Επιφύλαξη

Κατά τη γνώμη μας, εκτός από τις επιπτώσεις του θέματος που αναφέρεται στην παράγραφο Βάση για Γνώμη, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την οικονομική θέση της εταιρίας κατά την 31 Δεκεμβρίου 20X1, τη χρηματοοικονομική της επίδοση και τις ταμειακές του ροές για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Θεσσαλονίκη, 20 Ιουνίου 20X2

Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής

Ονοματεπώνυμο Ορκωτού

A.M ΣΟΕΛ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου κατέχουν εξέχουσα θέση στην ελεγκτική επιστήμη, καθώς θέτουν τις βάσεις για την διεξαγωγή του ελεγκτικού έργου, κατά το οποίο θα διατυπωθεί η γνώμη του ελεγκτή, αναφορικά με το αν οι οικονομικές καταστάσεις μια εταιρίας έχουν συνταχθεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Ο έλεγχος παρέχει εύλογη διασφάλιση και όχι εγγύηση ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη ή παραλείψεις. Τα ΔΠΕ περιλαμβάνουν τους αντικειμενικούς σκοπούς, τις απαιτήσεις και το επεξηγηματικό υλικό που θα οδηγήσει τον ελεγκτή να αποκτήσει την εύλογη διασφάλιση που χρειάζεται. Πάντοτε όμως απαιτούν την άσκηση επαγγελματικής κρίσης από τον ελεγκτή, καθώς και την διαχείριση του επαγγελματικού σκεπτικισμού καθ' όλη τη διάρκεια του σχεδιασμού και της εκτέλεσης του ελέγχου.

Κατά τον έλεγχο ενός ομίλου, ο ελεγκτής πρέπει να καθορίσει το ουσιώδες μέγεθος του ομίλου και των επιμέρους επιχειρήσεων που με βάση την επαγγελματική του κρίση είναι σημαντικές, αλλά αυτό φαίνεται τελικά να αποτελεί μια διαδικασία μεγάλης δυσκολίας, ακόμα και μετά την αναθεώρηση των Προτύπων. Η αποτελεσματικότητα του ελέγχου σε επίπεδο ομίλου επηρεάζεται από πληθώρα παραγόντων, όπως το μέγεθος, το ρυθμιστικό καθεστώς, την παγκόσμια δομή, την δυνατότητα επικοινωνίας με τα υπόλοιπα μέλη της ελεγκτικής ομάδας και τις σχέσεις αλληλεπίδρασης τόσο μεταξύ των μελών της ομάδας, όσο και με τους άλλους ελεγκτές των θυγατρικών εταιριών. Σ' αυτό το σημείο, η βιβλιογραφία φαίνεται να τείνει στο ότι η αναθεώρηση των Προτύπων δεν είχε τόσο θετική επίδραση στους ελέγχους όπου εμπλέκονται και ελεγκτές από άλλες ελεγκτικές εταιρίες.

Η πλειονότητα της βιβλιογραφίας τείνει να συμφωνεί στο ότι ο εσωτερικός έλεγχος επηρεάζει το ελεγκτικό έργο, αφού ο ελεγκτής καλείται πρώτα να αξιολογήσει το σύστημα εσωτερικού ελέγχου και τις δικλίδες ασφαλείας που έχουν οριστεί εσωτερικά από την εταιρία και έπειτα, βάση των συμπερασμάτων του, να αποφασίσει το πρόγραμμα ελέγχου που θα ακολουθηθεί. Οι δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου, όπως η συχνότητα αναφορών στην επιτροπή ελέγχου ή η αποτελεσματική επικοινωνία με τα μέλη της ελεγκτικής ομάδας δείχνει να επηρεάζει τις αποφάσεις των ελεγκτών, ενώ ένα μέρος της βιβλιογραφίας υποστηρίζει ότι ο

βαθμός αντικειμενικότητας των εσωτερικών ελεγκτών δεν επηρεάζει το έργο των εξωτερικών ελεγκτών.

Η ανάγκη για χρησιμοποίηση των εξειδικευμένων γνώσεων ενός εμπειρογνώμονα γίνεται ολοένα και πιο επιτακτική με τις εταιρίες να αυξάνουν την πολυπλοκότητά τους σε πολλά επίπεδα. Το ΔΠΕ 620 ορίζει ότι αποκλειστικά υπεύθυνος για την έκθεση και το έργο ελέγχου είναι ο ελεγκτής ανεξάρτητα από τη χρήση ή όχι κάποιου ειδικού. Ο ελεγκτής, λοιπόν, καλείται να αξιολογήσει τις ικανότητες του ειδήμονα που συμμετέχει στο ελεγκτικό έργο, μια διαδικασία που γεννά πολλά ερωτήματα αναφορικά με τον τρόπο με τον οποίο θα επιτευχθεί αυτό. Ο ρόλος του εμπειρογνώμονα μπορεί να είναι από συμβουλευτικός έως ιδιαίτερα ενεργός, ενώ χρονικές καθυστερήσεις, αύξηση του προϋπολογισμού, φύση της εμπλοκής και σχέσεις αλληλεπίδρασης είναι μερικοί από τους παράγοντες που μπορεί να συμβάλουν στη χρήση εργασίας ειδήμονα. Μέρος της βιβλιογραφίας υποστηρίζει ότι η εμπλοκή του εμπειρογνώμονα σε κάποιους τομείς δεν έχει κατ' ανάγκην θετική επίδραση, ενώ άλλοι είναι πιο σίγουροι για τα θετικά αποτελέσματα της εργασίας των ειδικών στην ποιότητα του ελεγκτικού έργου.

Στην παρούσα εργασία εξετάστηκε η σημασία των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου αναφορικά με την Χρησιμοποίηση της Εργασίας των Άλλων στα τρία επίπεδα (έλεγχος ομίλων, εσωτερικοί ελεγκτές, εμπειρογνώμονες) και αναπτύχθηκε μια μελέτη περίπτωσης κατά την οποία ήταν αναγκαία η χρησιμοποίηση της εργασίας εμπειρογνώμονα. Ωστόσο, ένας σημαντικός περιορισμός αυτής της έρευνας αποτελεί το γεγονός ότι τα στοιχεία που συλλέχθηκαν προέρχονται από δευτερογενείς πηγές. Επομένως, θα είχε ιδιαίτερο ενδιαφέρον στο μέλλον να διεξαχθεί μια πρωτογενής έρευνα με αντικείμενο την μελέτη του ελέγχου ομίλων επιχειρήσεων, την χρησιμοποίηση της εργασίας του εσωτερικού ελέγχου και της εργασίας του εμπειρογνώμονα μέσα από τις απόψεις των ιδίων των ενδιαφερόμενων, δηλαδή της διοίκησης των ομίλων, των εσωτερικών ελεγκτών και των εμπειρογνομόνων, καθώς φυσικά και των εξωτερικών ελεγκτών.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική

Νεγκάκης, Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς Θεωρία και Εφαρμογές, Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική, Θεσσαλονίκη.

Τριάρχης, Δ. (2011), Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις: Θεωρία και τεχνική κατάρτισης σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία και σε σύγκριση με την διεθνή λογιστική πρακτική, Δισίγμα, Θεσσαλονίκη.

Ντζανάτος, Δ. (2008), Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά, Καστανιώτης, Αθήνα.

Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π. (2017), Ελεγκτική Εσωτερικός Έλεγχος Θεωρία και Εφαρμογές, Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική, Θεσσαλονίκη.

Λουμιώτης, Β. και Τζίφας, Β. (2012), Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου (ΔΠΕ), Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα.

Ξένη

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (1998), AU Section 336: Using the Work of a Specialist. Διαθέσιμο στο:

<http://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/AU336.aspx> {ημερομηνία πρόσβασης 27 Δεκεμβρίου 2019}.

Barrett, M., Cooper, D.J. and Jamal, K. (2005), “Globalization and the Coordinating of Work in Multinational Audits.”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 30, pp. 1-24.

Bauer, T. and Estep, C. (2014), "The IT Auditor Function on Financial Statement and Integrated Audits: Description of Practice and Avenues for Future Research", *University of Illinois at Urbana-Champaign*.

Bauer, T. and Estep, C. (2016), "One team or two teams? Exploring the relationship between auditors and IT specialists and its implications for a collective audit team identity and audit quality", *University of Illinois: Emory University*.

Boritz, E., Kochetova-Kozloski N., and Robinson L. (2015). "Are fraud specialists relatively more effective than auditors at modifying audit programs in the presence of fraud risk?", *The Accounting Review*, Vol. 90(3), pp. 881-915.

Boritz, E., Kochetova- Kozloski, N., Robinson, L. and Wong, C. (2017), "Auditors' and Specialists' Views about the Use of Specialists during an Audit", *University of Waterloo and Saint Mary's University*.

Boritz, E., Zhang, P. and Aldersley, S. (1993), "On combining evidence from subpopulations into a composite conclusion", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 10, pp. 227-245.

Botez, D. (2012), "Internal Audit and Management Entity", *Procedia Economics and Finance*, 3, pp. 1156-1160.

Bou- Raad, G. (2000), "Internal auditors and a value- added approach: the new business regime", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 15 (4), pp. 182-187.

Braiotta, L. (2004), *The Audit Committee Handbook*, 4th ed., Wiley, New York, NY.

Brazel, J. and Agoglia, C. (2007), "An Examination of Auditor Planning Judgements in a Complex Accounting Information System Environment", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 24, pp. 1059-1083.

Brazel, J., Carpenter, T. D., and Jenkins, J. G. (2010), “Auditors’ use of brainstorming in the consideration of fraud: Reports from the field”, *The Accounting Review*, Vol. 85, pp. 1273–1301.

Cannon, N., and Bedard, J. C. (2017), “Auditing challenging fair value measurements: Evidence from the field”, *The Accounting Review*, Vol. 92(4), pp. 81–114.

Carrington, T., and Catusus, B. (2007), “Auditing stories about discomfort: Becoming comfortable with comfort theory”, *European Accounting Review*, Vol. 16 (1), pp. 35–58.

Carson, E., Simnett, R., Thurheimer, U., Vanstraelen, A. and Trompeter, G. (2018), “Determinants and Consequences of Use of Component Auditors in Multinational Group Audits”. Διαθέσιμο στο: <https://ssrn.com/abstract=2528328> {ημερομηνία πρόσβασης 25 Οκτωβρίου 2019}.

Center, W.J. and Nagy, A.L. (2004), “Section 404 implementation: chief audit executives navigate uncharted waters”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19 No. 9, pp. 1140-7.

Coram, P., Ferguson, C. and Moroney, R. (2006), “The Importance of Internal Audit in Fraud Detection”. Διαθέσιμο στο: http://www.theage.com.au/ed_docs/Fraud_paper.pdf {ημερομηνία πρόσβασης 10 Δεκεμβρίου 2019}.

Coram, P., Ferguson, C. and Moroney, R. (2008), “Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud”, *Accounting and Finance*, Vol. 48, pp. 543-559.

Crampton, C. D. (2001), “The mutual knowledge problem and its consequences for dispersed collaboration”, *Organization Science*, Vol. 12 (3), pp. 346-371.

Downey, D. H., and Bedard, J.C. (2016), “Coordination and Communication Challenges in Global Group Audits”, *Villanova University*.

Dutta, S. and Graham, L. (1998), “Considering multiple materialities for account combinations in audit planning and evaluation: A cost efficient approach” *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Vol. 13(2), pp. 151-171.

Felix Jr, W. L., Gramling, A. and Maletta, M. J. (2001), “The Contribution of Internal Audit as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing This Contribution”, *Journal of Accounting Research*, Vol. 39(3), pp. 513-534.

Fridson, M., Alvarez, F. (2002), *Financial statement analysis*, John Wiley & Sons, New York.

Glover, S. M. , Liljegren, J.T., Prawitt, D.F. and Messier, W.F. (2008), “Component Materiality for Group Audits”, *Journal of Accountancy*, Vol. December, pp. 42-46.

Glover, S. M., Taylor, M. H., and Wu, Y. (2017), “Current practices and challenges in auditing fair value measurements and complex estimates: Implications for auditing standards and the academy”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 36(1), pp. 63–84.

Griffith, E. (2014), “How do auditors use valuation specialists when auditing fair values?”, *University of Wisconsin*.

Griffith, E. (2016), “Auditors, Specialists, and Professional Jurisdiction in Audits of Fair Values”, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 37(1), pp. 245-276.

Hux, C. (2017), “Use of Specialists on Audit Engagements: A Research Synthesis and Directions for Future Research”, *Journal of Accounting Literature*, Vol. 39, pp.23-51.

IAS (2018). Σχετικά με το Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων {Online}. Διαθέσιμο στο: <https://www.iasplus.com/en> {ημερομηνία πρόσβασης 22 Οκτωβρίου 2019}.

International Federation of Accountants (IFAC), (2013), *2013 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements: ISA 620-Using the Work of an Auditor's Expert*. Διαθέσιμο στο: <http://www.ifac.org/publicationsresources/2013-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a> {ημερομηνία πρόσβασης 28 Δεκεμβρίου 2019}.

International Federation of Accountants, (2009), “Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control”. *International Federation of Accountants*.

Jenkins, G., Negangard, E. and Oler, M. (2016), “Understanding firms’ usage of forensic specialists in the financial statement audit”, *Virginia Polytechnic and State University*.

Jenkins, G., Negangard, E. and Oler, M. (2018), “Getting Comfortable on Audits: Understanding Firms’ Usage of Forensic Specialists”, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 35 (4), pp. 1766-1797.

Maletta, M. J. (1993), “An Examination of Auditors’ Decisions to Use Internal Auditors as Assistants The Effect of Inherent Risk”, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 9, pp. 508-525.

Margheim, L. L. (1986), “Further Evidence on External Auditors’ Reliance on Internal Auditors”, *Journal of Accounting Research*, Vol. 25, pp. 194-205.

Messier, W. (2010), “Opportunities for Task- Level Research within the Audit Process”, *International Journal of Auditing*, Vol. 14, pp. 320-328.

Messier, W., Martinov-Bennie, N. and Eilifsen, A. (2005), “A review and integration of empirical research on materiality: Two decades later”, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 24, pp. 153-187.

Munro, L. and Stewart, J. (2011), “External auditors’ reliance on internal auditing: further evidence”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26 (6), pp. 464-481.

Page, M. and Spira, L.F. (2004), *The Turnbull Report, Internal Control and Risk Management: The Developing Role of Internal Audit*, The Institute of Chartered Accountants of Scotland, Edinburgh.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), (2007), *Report on the PCAOB's 2004, 2005, and 2006 inspections of domestic triennially inspected firms*. Διαθέσιμο στο:

πρόσβασης 27 Δεκεμβρίου 2019}.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), (2015), The auditor’s use of the work of specialists, PCAOB, Washington, D.C.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), (2017). Proposed amendments to auditing standards for auditor’s use of the work of specialists, PCAOB, Washington, D.C.

Puranam, P. and Raveendran, M. (2012), Interdependence & organization design, Handbook of Economic Organization, Edward Elgar Publishing, London.

Sarens, G. and Abdolmohammadi, M.J. (2010), “Cultural dimension effects on professionalism of internal auditing practice in various countries”, *International Journal of Auditing*, No. Louvain School of Management.

Sarens, G., Allegrini, M., D’ Onza, G. and Melville, R. (2011), “Are Internal auditing practices related to the age of the internal audit function? Exploratory evidence and directions for future research”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26 (1), pp. 51-64.

Scarbrough, D.P., Rama, D.V. and Raghunandan, K. (1998), “Audit committee composition and interaction with internal auditing: Canadian evidence”, *Accounting Horizons*, Vol. 12 No. 1, pp. 51-62.

Smith-Lacroix, J., Durocher, S., and Gendron, Y. (2012), “The erosion of jurisdiction: Auditing in a market value accounting regime”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 23(1), pp. 36–53.

Stein, M. T., Simunic, D. A. and O’Keefe, T.B. (1994), “Industry Differences in the Production of Audit Services.”, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 13, pp.128.

Stewart, T. R. and Kinney Jr., W.R. (2012), “Group Audits, Group Level Controls, and Component Materiality: How Much Auditing Is Enough?”, *The Accounting Review*, Vol. 88(2), pp. 707-737.

Treadway Commission (1987), Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting, National Commission on Fraudulent Financial Reporting, Geneva.

Turner, J. (1997), “The impact of materiality decisions on financial ratios: A computer simulation”, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Vol. 12(2), pp. 125-147.

Van den Berghe, L. (2009), “To what Extent is the Financial Crisis a Governance Crisis? From Diagnosis to Possible Remedies”. Διαθέσιμο στο: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1410455 {ημερομηνία πρόσβασης 20 Δεκεμβρίου 2019}.

Ηλεκτρονικές Πηγές

<https://na.theia.org/>

www.accountancygreece.gr

www.aicpa.org/

www.ec.europa.eu

www.iaasb.org/

www.ifac.org/

www.ifrs.org

www.pcaobus.org/

www.taxheaven.gr