



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

**Γνωστοποίηση των Key audit Matters στην Έκθεση Ελέγχου: Εμπειρική
Διερεύνηση στο Χρηματιστήριο Αθηνών**

της

Σουλτάνας Τρυφονίδου

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στην

Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Θεσσαλονίκη 2021

Αφιερώνεται
στη μητέρα μου που με στηρίζει αγόγγυστα
και στη μνήμη της αγαπημένης μου γιαγιάς

Ευχαριστίες

Θα ήθελα να ευχαριστήσω την επιβλέπουσα καθηγήτριά μου για την αμέριστη συμπαράσταση, στήριξη και επιστημονική καθοδήγηση που μου προσέφερε καθ' όλη τη διάρκεια των σπουδών μου και σε όλα τα στάδια εκπόνησης της διπλωματικής μου. Επιπλέον, θα ήθελα να ευχαριστήσω και όλο το υπόλοιπο ακαδημαϊκό προσωπικό, καθώς προσέθεσαν σημαντική αξία στην εκπαίδευση που έχω λάβει και συνέβαλαν στην αγάπη που έχω για τη λογιστική επιστήμη.

Θερμές ευχαριστίες θα ήθελα να εκφράσω στην οικογένειά μου και τους κοντινούς μου ανθρώπους, για την ηθική και οικονομική στήριξη, καθώς και για την ενθάρρυνσή τους να προχωράω στο επόμενο βήμα.

Σύνοψη

Το χάσμα που υπήρχε ανάμεσα στις πληροφορίες που οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων θα προτιμούσαν να παρέχονται και στις πληροφορίες που πραγματικά παρουσιάζονται στην Έκθεση Ελέγχου, οδήγησε το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπου Ελέγχου και Διασφάλισης (IAASB) στην έκδοση ενός νέου Διεθνούς Προτύπου Ελέγχου, του Δ.Π.Ε. 701 «Γνωστοποίηση Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου στην Έκθεση Ανεξάρτητου Ελεγκτή». Το εν λόγω Πρότυπο έχει ισχύ για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων που αφορούν περιόδους που λήγουν την ή μετά την 15η Δεκεμβρίου 2016 και ουσιαστικά αποσαφηνίζει τα σημεία που απαιτούσαν ιδιαίτερη προσοχή και μεταχείριση κατά την διάρκεια του ελέγχου, ώστε η Έκθεση Ελέγχου που θα δημοσιεύεται να καταστεί λιγότερο τυποποιημένη, παρέχοντας πιο συγκεκριμένα και διαφανή πληροφόρηση. Στην παρούσα διπλωματική παρουσιάζονται οινές έννοιες και απαιτήσεις που εισάγει το νέο Πρότυπο, όπως είναι η δημοσίευση των Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου (KAMs), ο λόγος για τον οποίο θεωρήθηκαν KAMs αλλά και οι ελεγκτικές διαδικασίες που διενεργήθηκαν για την διαχείρισή τους κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Στη συνέχεια, πραγματοποιείται μία εμπειρική ανάλυση σχετικά με τα γνωστοποιημένα Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου στις Εκθέσεις Ελέγχου των εισηγμένων εταιριών στο Χρηματιστήριο της Αθήνας για την περίοδο μεταξύ της πρώτης χρονιάς εφαρμογής του συγκεκριμένου Προτύπου έως και την πιο πρόσφατη μέχρι την ημερομηνία της παρούσας διπλωματικής, δηλαδή 2017-2020, και διεξάγονται συμπεράσματα σχετικά με το υπό μελέτη δείγμα, το μερίδιο αγοράς των ελεγκτικών εταιριών, τη ποσοτική ταξινόμηση των KAMs ανά κλάδο δραστηριότητας, ανά Έκθεση Ελέγχου και ανά Ελεγκτική εταιρία. Τέλος, αναλύονται τα είδη των KAMs που έχουν γνωστοποιηθεί κατά τη διάρκεια της εξεταζόμενης περιόδου.

Λέξεις κλειδιά: Δ.Π.Ε. 701, Σημαντικότερα θέματα ελέγχου, Έκθεση Ελέγχου, Ποιότητα Ελέγχου, KeyAuditMatters (KAMs), AuditReport

ABSTRACT

The expectation gap between the information that the users of financial statements preferred to be provided and the information that is actually presented in the Auditor's Report, led International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) to issue a new International Standard on Auditing, ISA 701 "Communicating Key Audit Matters in Independent Auditor's Report". The effective date of this ISA is for audits of financial statements for periods ending on or after December 15, 2016 and it clarifies the matters were of most significance during the audit of current period in order to be included more specific and transparent information in the Auditor's Report. This thesis presents the new concepts and requirements introduced by the new ISA, such as the communication of KAMs, the reason why they were considered as KAMs and the audit procedures carried out to manage them during the audit. Then, an empirical analysis on KAMs is performed in the Auditor's Reports of listed companies on the Athens Stock Exchange for period between the first year of implementation of this ISA and the most recent to the date of this thesis (2017-2020). In this study is being analyzed the market share of audit firms, the quantitative classification of KAMs by industry, Audit Report and Audit firm and finally the types of KAMs disclosed during the reviewing period.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις	1
1.2 Σκοπός και Ερευνητικά Ερωτήματα	2
1.3 Δομή της Διπλωματικής Εργασίας	2
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΠΙΣΤΟΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ	4
2.1 Εισαγωγή	4
2.2 Αναθεωρημένη Έκθεση Ελέγχου	4
2.3 Επίδραση της γνωστοποίησης των Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου.....	6
2.3.1 Στους Επενδυτές	6
2.3.2 Στη Διοίκηση της ελεγχόμενης οντότητας	8
2.3.3 Στην κρίση του Ελεγκτή	9
2.4 Συσχέτιση των Αμοιβών Ελέγχου (Audit Fees) και των Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου.....	10
2.5 Συμπεράσματα	11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	12
3.1 Εισαγωγή.....	12
3.2 Ιστορική Αναδρομή.....	12
3.3 Σκοπός του Προτύπου	14
3.4 Πεδίο Εφαρμογής	14
3.5 Κριτήρια Καθορισμού Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου.....	15
3.6 Γνωστοποίηση Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου	18
3.6.1 Περιγραφές μεμονωμένων σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου	19
3.6.2 Περιπτώσεις στις οποίες ένα ζήτημα που κατατάσσεται ως σημαντικότερο θέμα ελέγχου δεν γνωστοποιείται στην έκθεση του ελεγκτή	23
3.6.3 Αλληλεπίδραση μεταξύ περιγραφών των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου και άλλων στοιχείων που απαιτείται να περιλαμβάνονται στην έκθεση του ελεγκτή	25
3.6.4 Μορφή και περιεχόμενο του τμήματος «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου» υπό άλλες περιστάσεις	25
3.7 Γνωστοποίηση στους υπευθύνους για τη διακυβέρνηση.....	27
3.8 Τεκμηρίωση	28
3.9 Συμπεράσματα Κεφαλαίου	29
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ	31
4.1 Εισαγωγή.....	31

4.2 Δείγμα της Έρευνας.....	31
4.3 Μερίδιο Αγοράς Ελεγκτικών Εταιριών για την περίοδο 2017-2020.....	33
4.4 Γνωστοποίηση ΚΑΜs στις Εκθέσεις Ελέγχου.....	38
4.4.1 Ταξινόμηση ΚΑΜs ανά κλάδο δραστηριότητας	39
4.4.2 Αριθμός γνωστοποιημένων ΚΑΜs ανά Έκθεση Ελέγχου.....	42
4.4.3 Αριθμός γνωστοποιημένων ΚΑΜs ανά Ελεγκτική Εταιρία.....	44
4.5 Είδη Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου που γνωστοποιήθηκαν την περίοδο 2017-2020.....	55
4.5.1 Ανάλυση ΚΑΜs για τη χρήση του 2020	56
4.5.2 Ανάλυση ΚΑΜs για τη χρήση του 2019	63
4.5.3 Ανάλυση ΚΑΜs για τη χρήση του 2018	71
4.5.4 Ανάλυση ΚΑΜs για τη χρήση του 2017	78
4.6 Συμπεράσματα Κεφαλαίου	86
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ	87
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	91

ΛΙΣΤΑ ΠΙΝΑΚΩΝ:

Πίνακας 1: «Αριθμός γνωστοποιημένων ΚΑΜs».....	38
--	----

ΛΙΣΤΑ ΓΡΑΦΗΜΑΤΩΝ:

Γράφημα 1: (Υπερ)Κλαδική Κατάταξη Εταιριών Δείγματος.....	32
Γράφημα 2: «Μερίδιο Αγοράς ανά Ελεγκτική 2020»	34
Γράφημα 3: «Μερίδιο Αγοράς ανά Ελεγκτική 2019»	35
Γράφημα 4: «Μερίδιο Αγοράς ανά Ελεγκτική 2018»	35
Γράφημα 5: «Μερίδιο Αγοράς ανά Ελεγκτική 2017»	36
Γράφημα 6: «Ποσοστά ΚΑΜs ανά κλάδο δραστηριότητας»	39
Γράφημα 7: «Αριθμός ΚΑΜs ανά Έκθεση Ελέγχου για την περίοδο 2017-2020».....	43
Γράφημα 8: «Αριθμός ΚΑΜs ανά Big 4 Ελεγκτική εταιρία»	45
Γράφημα 9: «Μερίδιο αγοράς ανά Big 4 Ελεγκτική εταιρία».....	46
Γράφημα 10: «Μέσος όρος ΚΑΜs ανά μερίδιο αγοράς των Big 4 Ελεγκτικών εταιριών» ..	47
Γράφημα 11: «Αριθμός ΚΑΜs ανά Ελεγκτική εταιρία 2020»	48
Γράφημα 12: «Αριθμός ΚΑΜs ανά Ελεγκτική εταιρία 2019»	49
Γράφημα 13: «Αριθμός ΚΑΜs ανά Ελεγκτική εταιρία 2018»	50
Γράφημα 14: «Αριθμός ΚΑΜs ανά Ελεγκτική εταιρία 2017»	51
Γράφημα 15: «Μέσος όρος ΚΑΜs ανά μερίδιο αγοράς των Ελεγκτικών εταιριών 2020»...	52
Γράφημα 16: «Μέσος όρος ΚΑΜs ανά μερίδιο αγοράς των Ελεγκτικών εταιριών 2019»...	53
Γράφημα 17: «Μέσος όρος ΚΑΜs ανά μερίδιο αγοράς των Ελεγκτικών εταιριών 2018»...	54
Γράφημα 18: «Μέσος όρος ΚΑΜs ανά μερίδιο αγοράς των Ελεγκτικών εταιριών 2017»...	55
Γράφημα 19: «Είδη ΚΑΜs 2020»	56
Γράφημα 20: «Κατηγορία: Απομείωση 2020»	58
Γράφημα 21: «Κατηγορία: Αποτίμηση 2020»	59
Γράφημα 22: «Κατηγορία: Προβλέψεις 2020».....	60
Γράφημα 23: «Κατηγορία: Εύλογη Αξία 2020».....	61
Γράφημα 24: «Κατηγορία: Άλλο 2020»	63
Γράφημα 25: «Είδη ΚΑΜs 2019»	64
Γράφημα 26: «Κατηγορία: Αποθέματα 2019»	65
Γράφημα 27: «Κατηγορία: Απομείωση 2019»	66
Γράφημα 28: «Κατηγορία: Αποτίμηση 2019».....	67

Γράφημα 29: «Κατηγορία: Προβλέψεις 2019».....	68
Γράφημα 30: «Κατηγορία: Εύλογη Αξία 2019».....	69
Γράφημα 31: «Κατηγορία: Άλλο 2019»	71
Γράφημα 32: «Είδη KAMs 2018»	72
Γράφημα 33: «Κατηγορία: Απομείωση 2018»	73
Γράφημα 34: «Κατηγορία: Αποτίμηση 2018».....	75
Γράφημα 35: «Κατηγορία: Προβλέψεις 2018».....	76
Γράφημα 36: «Κατηγορία: Εύλογη Αξία 2018».....	76
Γράφημα 37: «Κατηγορία: Άλλο 2018»	78
Γράφημα 38: «Είδη KAMs 2017»	79
Γράφημα 39: «Κατηγορία: Απομείωση 2017»	80
Γράφημα 40: «Κατηγορία: Αποτίμηση 2017».....	81
Γράφημα 41: «Κατηγορία: Προβλέψεις 2017».....	83
Γράφημα 42: «Κατηγορία: Δανειακές Υποχρεώσεις 2017»	84
Γράφημα 43: «Κατηγορία: Άλλο 2017»	85

ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΟΡΩΝ

ΕΛΛΗΝΙΚΟΙ

- Δ.Π.Ε.** Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου
- Δ.Π.Χ.Α.** Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
- Ε.Λ.Τ.Ε.** Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων

ΞΕΝΟΙ

- C.A.M.** Critical Audit Matters
- I.F.A.C.** International Federation of Accountants
- I.A.A.S.B.** International Auditing and Assurance Standards Board
- J.O.A.** Justification of assessments
- K.A.M.** Key Audit Matters

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

Εισαγωγή

1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Το θέμα που πραγματεύεται η παρούσα διπλωματική εργασία αφορά τη γνωστοποίηση των Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου (Key Audit Matters) στην Έκθεση Ελέγχου υπό την εφαρμογή του Δ.Π.Ε. 701. Ως Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου ορίζονται τα θέματα εκείνα που κατά την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή είναι δεσπόζουσας σημασίας για την πραγματοποίηση του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων που αφορούν την τρέχουσα περίοδο και επιλέγονται από θέματα που γνωστοποιούνται στους υπευθύνους για τη διακυβέρνηση¹.

Τον Ιανουάριο του 2015, το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (IAASB) εξέδωσε το νέο Δ.Π.Ε. 701, το οποίο έχει ισχύ για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων που αφορούν περιόδους που λήγουν την ή μετά την 15^η Δεκεμβρίου 2016, σύμφωνα με το οποίο οι ελεγκτές οφείλουν να παρέχουν Εκθέσεις Ελέγχου περισσότερο διαφανείς και ενημερωτικές. Το συγκεκριμένο Πρότυπο εκδόθηκε ως απάντηση στο αίτημα των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, στον απόηχο της οικονομικής κρίσης, για την παροχή πιο συγκεκριμένης πληροφόρησης σχετικά με τους ελέγχους που διενεργούνται².

Η είσοδος αυτού του νέου προτύπου απαιτεί από τον ελεγκτή να γνωστοποιεί υποχρεωτικά, σε μία ξεχωριστή παράγραφο της Έκθεσης Ελέγχου των εισηγμένων εταιριών, τα θέματα που κατά την επαγγελματική του κρίση ήταν σημαντικής σημασίας στον έλεγχο της ελεγχόμενης περιόδου³, ο λόγος για τον οποίο θεωρήθηκαν KAMs αλλά και οι ελεγκτικές διαδικασίες που διενεργήθηκαν για την διαχείρισή τους κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Από την εφαρμογή της γνωστοποίησης των Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου σύμφωνα με το Δ.Π.Ε. 701, φαίνεται να επηρεάζονται η συμπεριφορά των

¹ ISA 701, par.8

² https://www.ey.com/en_gr/assurance/key-audit-matters--what-they-are-and-why-they-are-important

³ <https://www.accaglobal.com/vn/en/professional-insights/global-profession/key-audit-matters.html>

επενδυτών, η αντίδραση της αγοράς, ο ίδιος ο ελεγκτής και η Διοίκηση της ελεγχόμενης οντότητας⁴.

1.2 Σκοπός και Ερευνητικά Ερωτήματα

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η επισκόπηση των απαιτήσεων, των γνωστοποιήσεων και της τεκμηρίωσης του Δ.Π.Ε. 701 «Γνωστοποίηση Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου στην Έκθεση Ανεξάρτητου Ελεγκτή», καθώς και η εξέταση της επίδρασης του εν λόγω προτύπου στην ελεγκτική στρατηγική. Προκειμένου να επιτευχθεί η κατανόηση των παραπάνω, πραγματοποιείται εκτενής παράθεση της βιβλιογραφίας αναφορικά με τα όσα προβλέπει το πρότυπο, τις επιδράσεις που έχει προς τους ενδιαφερόμενους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, αλλά και το συσχετισμό των Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου με τις αμοιβές των ελεγκτών. Σχετικά με την εμπειρική εξέταση του θέματος, παρουσιάζεται η ανάλυση αναφορικά με τα γνωστοποιημένα Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου στις δημοσιευμένες Εκθέσεις Ελέγχου των εξεταζόμενων εταιριών για τις διαχειριστικές χρήσεις από το 2017 έως το 2020.

Τα κύρια ερευνητικά ερωτήματα που αναπτύχθηκαν κατά τον σχεδιασμό της παρούσας διπλωματικής εργασίας αφορούν την επίδραση του νέου προτύπου στις Εκθέσεις Ελέγχου στις εισηγμένες εταιρίες της χώρας μας. Υπάρχουν ωστόσο και δευτερεύοντα ερωτήματα που προέκυψαν, τα οποία αφορούν τα βασικά πληροφοριακά στοιχεία των εταιριών για το υπό μελέτη δείγμα της έρευνας, το μερίδιο αγοράς που κατέχουν οι ελεγκτικές εταιρίες, καθώς και η ύπαρξη Κοινού Ελέγχου (Joint Audit) που παρατηρήθηκε κατά τη διάρκεια της συγκεκριμένης ανάλυσης.

1.3 Δομή της Διπλωματικής Εργασίας

⁴ Gold, Anna & Heilmann, Melina. (2019). The consequences of disclosing key audit matters (KAMs): A review of the academic literature. *Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie*. 93. 5-14. 10.5117/mab.93.29496.

Η εν λόγω διπλωματική εργασία δομείται σε πέντε διαφορετικά κεφάλαια. Ειδικότερα, στο πρώτο κεφάλαιο επιχειρείται η εισαγωγή στο αναλυόμενο θέμα, η σκιαγράφηση του σκοπού της εργασίας και η παράθεση των ερευνητικών ερωτημάτων της.

Στο δεύτερο κεφάλαιο πραγματοποιείται η επισκόπηση της βιβλιογραφίας, η οποία αναλύεται σε τρεις ενότητες. Η πρώτη ενότητα αφορά μελέτες που σχετίζονται με τις αλλαγές που επιφέρει το νέο πρότυπο στην Έκθεση Ελέγχου. Προχωρώντας στη δεύτερη ενότητα αναλύονται έρευνες που σχετίζονται με τις επιδράσεις της γνωστοποίησης των Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου στους επενδυτές, στη Διοίκηση της ελεγχόμενης οντότητας και στον ίδιο τον ελεγκτή. Τέλος, στην τρίτη ενότητα εξετάζεται η συσχέτιση των αμοιβών των ελεγκτών με τα Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου.

Στο τρίτο κεφάλαιο αναλύεται το θεσμικό πλαίσιο που διέπει η εισαγωγή του νέου Προτύπου, αποσκοπώντας στην κατανόηση των εννοιών που εισάγει.

Στο τέταρτο κεφάλαιο αναπτύσσεται μία εκτενής ανάλυση με τα γνωστοποιημένα Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου στις Εκθέσεις Ελέγχου των εισηγμένων εταιριών στο Χρηματιστήριο της Αθήνας που καταγράφηκαν τις διαχειριστικές χρήσεις από το 2017 έως το 2020.

Τέλος, στο πέμπτο κεφάλαιο διεξάγονται τα βασικά συμπεράσματα της παρούσας διπλωματικής, αναλύονται οι περιορισμοί αυτής και παρατίθενται προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Επισκόπηση Βιβλιογραφίας

2.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο παρατίθεται η επισκόπηση της βιβλιογραφίας, της αρθρογραφίας και των δημοσιεύσεων που αφορούν το Δ.Π.Ε. 701 και διακρίνεται σε πέντε ενότητες.

Στη δεύτερη ενότητα αναλύονται μελέτες που σχετίζονται με την Αναθεώρηση της Έκθεσης του Ελεγκτή, αποσκοπώντας στην κατανόηση της αναγκαιότητας αυτής της αλλαγής και στη σημασία εισαγωγής των Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου που αυτή επιφέρει.

Η επόμενη ενότητα παρουσιάζει έρευνες που εστίασαν στις επιπτώσεις της δημοσίευσης των Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου τόσο ως προς την πλευρά των επενδυτών και της Διοίκησης της ελεγχόμενης οντότητας, όσο και ως προς τον ίδιο τον Ελεγκτή.

Στη συνέχεια, στην τέταρτη ενότητα, παρατίθενται μελέτες που εξέτασαν την επιρροή που επέφεραν τα Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου στις αμοιβές των ελεγκτών.

Τέλος, στην πέμπτη ενότητα διεξάγονται τα συμπεράσματα που προκύπτουν από την επισκόπηση της βιβλιογραφίας.

2.2 Αναθεωρημένη Έκθεση Ελέγχου

Οι Mocketal. (2012)⁵ ασχολήθηκαν με τη συγκέντρωση ερευνητικών ερωτημάτων που αφορούν την έκθεση ελέγχου και τον συσχετισμό της με τους χρήστες της. Τέτοιου είδους ερωτήματα αποτέλεσαν η προτίμηση των χρηστών σχετικά με είδος της παρεχόμενης πληροφόρησης από την έκθεση ελέγχου, ο βαθμός επιρροής της

⁵Mock, Theodore J., et al. "The audit reporting model: Current research synthesis and implications." *AUDITING: A Journal of Practice* 32.Supplement 1 (2013): 323-351.

έκθεσης ελέγχου στις κινήσεις αυτών και οι πιθανοί εναλλακτικοί τρόποι επικοινωνίας μεταξύ του ελεγκτή και των χρηστών. Τα αποτελέσματά τους έδειξαν το χάσμα που υπάρχει ανάμεσα στις πληροφορίες που οι χρήστες θα προτιμούσαν να παρέχονται και στις πληροφορίες που πραγματικά παρουσιάζονται από την έκθεση ελέγχου και τις οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης οντότητας.

Το IAASB (2015)⁶ σε δημοσίευσή του, σχετικά την γνωστοποίηση των KAMs στην Έκθεση Ελέγχου, υπέδειξε πως η ανάπτυξη του νέου προτύπου Δ.Π.Ε. 701 ανταποκρίθηκε στο αίτημα των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων να τους παρέχονται περισσότερες πληροφορίες για θέματα που χρίζουν σημαντικής κρίσης από την πλευρά της Διοίκησης της ελεγχόμενης οντότητας και του Ορκωτού Ελεγκτή κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης. Σε αυτό το πλαίσιο, υποστηρίζεται ότι τα KAMs μπορούν να συμβάλλουν στη διαφάνεια του ελέγχου, στην καλύτερη κατανόηση της ελεγχόμενης οντότητας από την πλευρά των επενδυτών και των λοιπών χρηστών και στη βελτίωση της ποιότητας του ελέγχου. Ωστόσο, απαιτείται ιδιαίτερη προσοχή κατά τον προσδιορισμό των KAMs, καθώς πρέπει να λαμβάνονται υπόψιν τομείς του ελέγχου με υψηλότερο κίνδυνο, σημαντικής κρίσης του ορκωτού ελεγκτή και της διοίκησης, σημαντικά γεγονότα που έλαβαν χώρα κατά την ελεγχόμενη χρήση αλλά και την συσχέτιση όλων των παραπάνω με το επίπεδο σημαντικότητας, ποιοτικά και ποσοτικά. Μεταξύ των σημαντικών σημείων είναι και ο τρόπος παρουσίασης των KAMs κατά τον οποίο θα πρέπει να αποφεύγεται η τυποποιημένη γλώσσα. Τέλος, η αναθεώρηση του εν λόγω Προτύπου θα δείξει εάν η επικοινωνία των KAMs θα επιτύχει το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα και θα καλύψει το αίτημα των χρηστών.

Οι Bozane et al. (2017)⁷ διερευνούν τον τρόπο με τον οποίο οι ελεγκτές έχουν ερμηνεύσει και εφαρμόσει τα KAMs στην αναθεωρημένη έκθεση ελέγχου. Αναλυτικότερα, χρησιμοποιούν παράγοντες που ενδέχεται να επηρεάσουν τον τρόπο παρουσίασης της έκθεσης ελέγχου σύμφωνα με τις απαιτήσεις του IAASB. Η μεθοδολογία που ακολουθούν αφορά την ποιοτική, ερμηνευτική και διερευνητική προσέγγιση του θέματος. Για την ποιοτική προσέγγιση συλλέχθηκαν δεδομένα μέσω προσωπικών συνεντεύξεων σε ορκωτούς ελεγκτές που εργάζονται σε ελεγκτικές εταιρίες που ελέγχουν την πλειοψηφία των εισηγμένων εταιριών στο χρηματιστήριο

⁶ <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Auditor-Reporting-Toolkit-KAM-Overview.pdf>

⁷ Dogan Bozan, Berivan, and Bana Arefaine. "The implementation of ISA 701-key audit matters:: Empirical evidence on auditors adjustments in the new audit report." (2017).

της Στοκχόλμης και συγκεκριμένα από την «PwC», «EY», «Deloitte» και «Grant Thornton». Οι εν λόγω συνεντεύξεις περιλάμβαναν ερωτήσεις τριών κατηγοριών. Η πρώτη κατηγορία αφορούσε γενικές ερωτήσεις, όπως είναι η εμπειρία, η θέση και το πελατολόγιο που έχουν οι ερωτηθέντες ορκωτοί ελεγκτές, η δεύτερη κατηγορία σχετιζόταν με την νέα Έκθεση Ελέγχου και την ευθύνη που αναπτύχθηκε προς τους ορκωτούς και η τρίτη κατηγορία αφορούσε τις επιδράσεις που απορρέουν από την εφαρμογή του Δ.Π.Ε. 701 στην εμπιστευτικότητα (confidentiality) και στις σχέσεις με τους πελάτες. Τα αποτελέσματα έδειξαν πως με την εφαρμογή του προαναφερθέντος Προτύπου, οι πληροφορίες που γνωστοποιούνται στην Έκθεση Ελέγχου παρέχουν μία σαφέστερη εικόνα της ελεγχόμενης εταιρίας προς τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Όμως, επισημαίνεται πως οι ορκωτοί πρέπει να είναι ιδιαίτερα προσεκτικοί στον τρόπο γνωστοποίησης των ΚΑΜs, καθώς πρωτίστως ελλοχεύει ο κίνδυνος διασφάλισης της εμπιστευτικότητας και έπειτα υπάρχει δυσκολία στην διατύπωση ενός ΚΑΜ με τρόπο κατανοητό προς τους χρήστες, καθώς περιλαμβάνει επαγγελματικούς όρους με τυποποιημένη μορφή και έννοιες. Τέλος, οι ερωτηθέντες τόνισαν ότι η εφαρμογή του νέου Δ.Π.Ε. δεν επηρέασε τη σχέση των ελεγκτικών εταιριών με τους πελάτες τους σε σημαντικό βαθμό, αλλά ενίσχυσε την επικοινωνία μεταξύ τους, καθώς αναγκάζονται να έχουν εκτενέστερους διαλόγους για ευαίσθητα ζητήματα τομείς της ελεγχόμενης εταιρίας.

2.3 Επίδραση της γνωστοποίησης των Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου

2.3.1 Στους Επενδυτές

Οι Köhleretal. (2020)⁸ μελετούν τον τρόπο με τον οποίο διαφορετικοί τύποι χρηστών, επαγγελματίες και μη επενδυτές, αντιλαμβάνονται τα ΚΑΜs που γνωστοποιούνται στην έκθεση ελέγχου. Η μεθοδολογία που ακολουθούν αφορά την εξέταση ενός δείγματος, πρωτίστως, 89 επαγγελματιών επενδυτών από Γερμανία, ΗΠΑ, Ηνωμένο Βασίλειο, Καναδά και λοιπές χώρες και έπειτα 69 επενδυτών που κατατάσσονται ως μη επαγγελματίες. Ειδικότερα, εξετάζονται δύο διαστάσεις για την επικοινωνιακή

⁸Köhler, Annette, Nicole Ratzinger-Sakel, and Jochen Theis. "The effects of key audit matters on the auditor's report's communicative value: Experimental evidence from investment professionals and non-professional investors." *Accounting in Europe* 17.2 (2020): 105-128.

αξία των ΚΑΜs, η πιθανότητα αλλαγής της εκτίμησης του χρήστη για την οικονομική κατάσταση της ελεγχόμενης εταιρίας και η απόφασή του να προχωρήσει στην εκτίμηση αυτή. Με αυτές τις δύο διαστάσεις καταγράφονται οι κύριες εκτιμήσεις στις αναλύσεις των επενδυτών ως στοιχεία επενδυτικών αποφάσεων, υποθέτοντας πως εάν αλλάξουν οι αξιολογήσεις των χρηστών από αυτές τις δύο περιπτώσεις, τότε τα ΚΑΜs αλλάζουν την επικοινωνιακή αξία της έκθεσης ελέγχου. Τα αποτελέσματά τους δείχνουν πως οι επαγγελματίες επενδυτές αντιδρούν θετικά στην πληροφόρηση που παρέχεται από τα ΚΑΜs, δείχνοντας πως η αποκάλυψη σημαντικών πληροφοριών για την ελεγχόμενη οντότητα δεν οδηγεί σε αρνητικές επιπτώσεις ως προς την οντότητα αυτή. Ωστόσο, στην πρόσθετη ανάλυση σχετικά με τους μη επαγγελματίες επενδυτές, τα αποτελέσματα δείχνουν ότι η γνωστοποίηση των ΚΑΜs στην έκθεση ελέγχου δεν έχει επικοινωνιακή αξία, καθώς αυτή η κατηγορία των επενδυτών αντιμετωπίζει δυσκολίες στην επεξεργασία των πληροφοριών ενός σημαντικότερου θέματος ελέγχου.

Οι Mazenet al. (2019)⁹ χρησιμοποιούν ένα δείγμα από εισηγμένες εταιρίες στο χρηματιστήριο της Νέας Ζηλανδίας κατά την πρώτη χρονιά εφαρμογής των ΚΑΜs. Σκοπός της έρευνάς τους είναι να εξετάσουν τον αντίκτυπο της Νέας Έκθεσης ελέγχου, που επιφέρει το Δ.Π.Ε. 701, στους επενδυτές, στις γνωστοποιήσεις των πελατών, στις αμοιβές, στην ποιότητα και στην καθυστέρηση του ελέγχου. Η μεθοδολογία τους χωρίζεται σε δύο στάδια. Στο πρώτο στάδιο υιοθετείται μία σύγκριση μεταξύ της πρώτης χρονιάς εφαρμογής των ΚΑΜs και των προγενέστερων περιόδων και στο δεύτερο στάδιο εκτελείται ένα εμπειρικό μοντέλο (cross-sectional analysis) που βασίζεται στα χαρακτηριστικά των ΚΑΜs, όπως για παράδειγμα αποτελούν ο αριθμός και η μοναδικότητα των ΚΑΜs. Τα αποτελέσματα του πρώτου σταδίου της έρευνας έδειξαν πως η πρώτη φορά γνωστοποίησης των ΚΑΜs στην έκθεση ελέγχου δεν οδήγησε σε υψηλότερες αμοιβές ελέγχου, γεγονός που δείχνει ότι οι πελάτες πιθανόν δεν ήταν πρόθυμοι να απορροφήσουν το κόστος αυτών των γνωστοποιήσεων, ενώ η εμπειρική ανάλυση έδειξε πως ο αριθμός και η μοναδικότητα των ΚΑΜs σχετίζεται άμεσα με τις αμοιβές των ελεγκτών κατά το πρώτο έτος εφαρμογής και το αμέσως προηγούμενο. Σχετικά με τις επιπτώσεις της νέας έκθεσης ελέγχου στους επενδυτές, υιοθετήθηκε μια προσέγγιση αποτίμησης κατά την οποία η χρησιμότητα των ΚΑΜs επιμετρήθηκε από την ικανότητά τους να

⁹Almulla, Mazen, and Michael E. Bradbury. "Auditor, client, and investor consequences of the enhanced auditor's report." Available at SSRN 3165267 (2019).

αντανακλούν πληροφορίες που συγχρόνως μπορούν να αντληθούν από την αγορά κατά την ίδια περίοδο. Από την έρευνα που πραγματοποιήθηκε, συλλέχθηκαν χρηματοοικονομικοί δείκτες που σχετίζονται με τα καθαρά αποτελέσματα και την λογιστική αξία της οντότητας, στη βάση ότι οι επενδυτές δίνουν μικρότερη σημασία σε λογιστικά μεγέθη που εμπεριέχουν μεγάλη αβεβαιότητα. Τα αποτελέσματα απεικονίζουν ότι η αβεβαιότητα των επενδυτών που υπήρχε σχετικά με το καθαρό αποτέλεσμα των οικονομικών καταστάσεων στις οικονομικές καταστάσεις ένα χρόνο πριν τη δημοσίευση των KAMs, σταμάτησε να υπάρχει στις οικονομικές καταστάσεις κατά το έτος δημοσίευσης των KAMs. Μία πιθανή εξήγηση για το συγκεκριμένο γεγονός, είναι ότι στη νέα έκθεση ελέγχου, ο ελεγκτής είναι υποχρεωμένος να δηλώσει πως αντιμετώπισε το θέμα που περιγράφεται στο KAM. Τέλος, συμπεραίνεται πως δεν εντοπίστηκε κάποια επαυξητική επίδραση λόγω της γνωστοποίησης των KAMs στην έκθεση ελέγχου.

2.3.2 Στη Διοίκηση της ελεγχόμενης οντότητας

Οι Klueberetal.(2018)¹⁰ διενήργησαν μελέτη για τον βαθμό με τον οποίο επηρεάζεται η συμπεριφορά της Διοίκησης κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων από την εφαρμογή των KAMs. Πιο αναλυτικά, υποστηρίζεται πως η Διοίκηση αναμένει να λογοδοτήσει για τις αποφάσεις της στους επενδυτές και λοιπά τρίτα μέρη σε μία έκθεση ελέγχου που γνωστοποιούνται τα KAMs σε σχέση με μία που δεν γνωστοποιούνται. Ακόμη, γίνεται η υπόθεση πως ο βαθμός ακρίβειας των πληροφοριών που παρουσιάζονται στα KAMs επηρεάζει τον βαθμό με τον οποίο η Διοίκηση προσδοκά ότι οι κρίσεις της θα διερευνηθούν από τους επενδυτές. Η μεθοδολογία που ακολουθείται αφορά την εξέταση υποθέσεων τριών παραγόντων και συγκεκριμένα οικονομικές καταστάσεις που δεν γνωστοποιούν KAMs, οικονομικές καταστάσεις που εμπεριέχουν KAMs που σχετίζεται με την οντότητα και οικονομικές καταστάσεις που περιλαμβάνουν τυποποιημένα KAMs. Διεξάγεται το συμπέρασμα πως η τάση χειραγώγησης των κερδών από την πλευρά της διοίκησης μειώνεται, όταν γνωστοποιούνται KAMs που έχουν ακριβή πληροφόρηση που συνδέονται άμεσα με την ελεγχόμενη οντότητα και δεν περιλαμβάνουν τυποποιημένες πληροφορίες.

¹⁰Klueber, Johanna, Anna Gold, and Christiane Pott. "Do key audit matters impact financial reporting behavior?." *Available at SSRN 3210475* (2018).

Επίσης, διαπιστώνεται πως οι συμμετέχοντες που έλαβαν Εκθέσεις Ελέγχου που περιλάμβαναν την ενότητα με τα ΚΑΜs είναι πιθανότερο να συμμετέχουν σε δραστηριότητες διαχείρισης κερδών σε σχέση με αυτούς που έλαβαν μη αναθεωρημένες Εκθέσεις Ελέγχου. Τέλος, τα αποτελέσματα υποδηλώνουν πως η χρήση των ΚΑΜs στην Έκθεση Ελέγχου συντελεί στην βελτίωση της ποιότητας του ελέγχου υπό την προϋπόθεση πως η ακρίβεια των πληροφοριών των ΚΑΜs είναι υψηλή.

2.3.3 Στην κρίση του Ελεγκτή

Οι Ratzinger-Sakelet. al (2017)¹¹ εξετάζουν τον αντίκτυπο των Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου στην απόδοση κρίσης του ελεγκτή. Για τη μεθοδολογική προσέγγιση ακολουθείται η συλλογή δεδομένων από 73 ελεγκτές και κατασκευάζεται ένα υπόδειγμα 2x2 που βασίζεται σε μία υπόθεση δοκιμής απομείωσης άυλων περιουσιακών στοιχείων/ υπεραξίας/ φήμης (goodwill impairment testing). Ειδικότερα, χρησιμοποιούνται δύο ανεξάρτητες μεταβλητές τα ΚΑΜ, παρουσίας έναντι απουσίας τους στην έκθεση του ελεγκτή, και η πίεση που ασκεί ο πελάτης, υψηλής έναντι χαμηλής. Ακόμη, χρησιμοποιούνται δύο εξαρτημένες μεταβλητές, η σκεπτιστική κρίση και η δράση του ελεγκτή. Τα αποτελέσματα έδειξαν πως όταν τα ΚΑΜ παρουσιάζονται στην έκθεση του ελεγκτή, οι ελεγκτές έχουν σημαντικά μικρότερη σκεπτιστική κρίση σε σύγκριση με όταν δεν παρουσιάζονται, γεγονός που υπονοεί ότι οι ελεγκτές είναι πιο πρόθυμοι να ακολουθήσουν τις οδηγίες των πελατών τους. Τέλος, κατέληξαν στο συμπέρασμα πως η είσοδος των ΚΑΜ ενώ αποσκοπεί τη βελτίωση της επικοινωνιακής αξίας της έκθεσης ελέγχου για τους χρήστες, δυσχεραίνει την απόδοση της κρίσης του ελεγκτή, που αποτελεί ένα κίνδυνο που μεταβάλλεται από περίπτωση σε περίπτωση.

Οι Asbahretal. (2019)¹² μελέτησαν εάν η κατηγοριοποίηση ενός θέματος ως Σημαντικότερο Θέμα Ελέγχου επηρεάζει την κρίση του ελεγκτή στον τρόπο με τον οποίο θα διαχειριστεί το θέμα αυτό κατά τη διάρκεια του ελέγχου του. Η μεθοδολογία

¹¹Ratzinger-Sakel, Nicole V.S. and Theis, Jochen, Does Considering Key Audit Matters Affect Auditor Judgment Performance? (December 1, 2019). Corporate Ownership & Control / Volume 17, Issue 1, Autumn 2019 (Special Issue), Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3003318> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3003318>

¹²Asbahr, Karsten, and Klaus Ruhnke. "Real effects of reporting key audit matters on auditors' judgment and choice of action." *International Journal of Auditing* 23.2 (2019): 165-180.

που ακολουθείται αφορά την κατασκευή ενός υποδείγματος 2X2 στο οποίο χρησιμοποιήθηκαν οι μεταβλητές γνωστοποίηση έναντι μη γνωστοποίησης ενός ΚΑΜ και η πίεση που ασκούν οι πελάτες, δηλαδή σιωπηρή άσκηση πίεσης έναντι μη άσκηση πίεσης πελατών. Τα αποτελέσματα έδειξαν πως δεν βρέθηκε σημαντική επιρροή στην σκεπτιστική κρίση των ορκωτών ελεγκτών, το οποίο συμπέρασμα δεν ταυτίζεται με τα αποτελέσματα της προηγούμενης έρευνας.

2.4 Συσχέτιση των Αμοιβών Ελέγχου (Audit Fees) και των Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου

Οι Pintoetal.(2019)¹³ εξετάζουν τους παράγοντες που επηρεάζουν τον αριθμό των Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου, η γνωστοποίηση των οποίων πραγματοποιείται από τους ορκωτούς ελεγκτές σε χώρες της Ευρώπης, σύμφωνα με τον νέο Κανονισμό (EU No537/2014). Η μεθοδολογία που ακολουθείται στηρίζεται στην εξέταση στοιχείων που σχετίζονται με τον κίνδυνο δικαστικών διαφορών (litigation risk), την απώλεια φήμης, την επιρροή της σχέσης ελεγκτή – πελάτη σχετικά με τη διάρκεια της θητείας και της αμοιβή του πρώτου, την ακρίβεια των λογιστικών προτύπων και την επίδραση των ρυθμιστικών και εποπτικών αρχών. Οι συγγραφείς καταλήγουν στο συμπέρασμα, πως ο μεγαλύτερος αριθμός των ΚΑΜs παρατηρείται σε πολύπλοκες εταιρίες, λόγω του μεγάλου αριθμού των τομέων στους οποίους δραστηριοποιούνται, και στην ακρίβεια των λογιστικών προτύπων. Επιπλέον, υποστηρίζεται πως υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ των αμοιβών των ελεγκτών. Τέλος, οι αμοιβές των ελεγκτών φαίνεται να συσχετίζονται με τον υψηλότερο κίνδυνο των πελατών, γεγονός που υποδεικνύει ότι ο κίνδυνος δικαστικών διαφορών κυριαρχεί σε οποιαδήποτε εξάρτηση ελεγκτή-πελάτη.

Οι Li et al. (2019)¹⁴, προχώρησαν σε έρευνα για τον αντίκτυπο της χρήσης των ΚΑΜs στην ποιότητα του ελέγχου και στις αμοιβές των ελεγκτών. Ειδικότερα, επέλεξαν ένα δείγμα 144 εισηγμένων εταιριών της Νέας Ζηλανδίας, εξετάζοντας

¹³Pinto, Inês, and Ana Isabel Morais. "What matters in disclosures of key audit matters: Evidence from Europe." *Journal of International Financial Management & Accounting* 30.2 (2019): 145-162.

¹⁴Li, Hong, David Hay, and David Lau. "Assessing the impact of the new auditor's report." *Pacific Accounting Review* (2019)

τόσο την ποιότητα του ελέγχου μέσω απόλυτων μη φυσιολογικών δεδουλευμένων (absolute abnormal accruals) όσο και τις αμοιβές των ελεγκτών, ώστε να γίνει κατανοητό ποιο είναι το καθαρό όφελος του ελεγκτή από την νέα έκθεση ελέγχου. Οι ερευνητές κατέληξαν στο συμπέρασμα πως τα KAMs οδήγησαν σε βελτίωση της ποιότητας του ελέγχου, όπως αποδεικνύεται από τα ευρήματα μείωσης των απόλυτων μη φυσιολογικών δεδουλευμένων. Ωστόσο, τα στοιχεία υποδηλώνουν πως η βελτίωση της ποιότητας οδήγησε σε σημαντική αύξηση του ελεγκτικού κόστους. Μάλιστα, παρατηρήθηκε ότι οι αμοιβές των ελεγκτών είναι αυξημένες κυρίως σε μεγαλύτερες εταιρίες που δραστηριοποιούνται στο εξωτερικό, που έχουν περισσότερες θυγατρικές ή μεγαλύτερο αριθμό απαιτήσεων (accounts receivables).

2.5 Συμπεράσματα

Η επισκόπηση της βιβλιογραφίας αφορά την εισαγωγή του νέου Δ.Π.Ε. 701 και τις επιδράσεις που αυτό επιφέρει στην Έκθεση Ελέγχου, στους επενδυτές, στη Διοίκηση της ελεγχόμενης οντότητας, στους ορκωτούς ελεγκτές και στις αμοιβές τους. Η κοινή προσέγγιση των μελετητών είναι ότι η χρήση των KAMs στην Έκθεση Ελέγχου συντελεί στη βελτίωση της ποιότητας του ελέγχου. Ειδικότερα, οι επενδυτές φαίνεται να αντιδρούν θετικά στην πληροφόρηση που παρέχεται από τα KAMs, ενώ και η τάση χειραγώγησης των κερδών από την πλευρά της Διοίκησης δείχνει να μειώνεται, όταν γνωστοποιούνται KAMs με ακριβή πληροφόρηση. Σχετικά με το βαθμό επιρροής της κρίσης του ελεγκτή, οι απόψεις δίστανται, καθώς από τη μία πλευρά υποστηρίζεται πως η γνωστοποίηση των KAMs δυσχεραίνει σε έναν βαθμό την απόδοση κρίσης του ελεγκτή, ενώ από την άλλη πλευρά φαίνεται να μην υπάρχει σημαντική επιρροή στην κρίση τους. Τέλος, υποστηρίζεται πως υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ των αμοιβών των ελεγκτών και της γνωστοποίησης των KAMs.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

3.1 Εισαγωγή

Στο κεφάλαιο αυτό πραγματεύεται το θεσμικό πλαίσιο που διέπει το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 701 «Γνωστοποίηση Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου στην Έκθεση Ανεξάρτητου Ελεγκτή» και ειδικότερα αναλύονται οι στόχοι, οι απαιτήσεις, η εφαρμογή και οι γνωστοποιήσεις που αυτό προβλέπει.

Το Δ.Π.Ε. 701 εκδόθηκε επίσημα από το Συμβούλιο Διεθνών Ελέγχων και Προτύπων Διασφάλισης (IAASB) τον Ιανουάριο του 2015 έχοντας ισχύ για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων που αφορούν περιόδους που λήγουν την ή μετά την 15^η Δεκεμβρίου 2016¹⁵. Η εφαρμογή του παρόντος προτύπου είναι απαραίτητο να πραγματοποιείται συνδυαστικά με το ΔΠΕ 200 «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου»¹⁶.

Στη συνέχεια του κεφαλαίου εξετάζονται τα θεωρητικά σημεία που χρήζουν ιδιαίτερης προσοχής προκειμένου να επιτευχθεί η ορθή κατανόηση του προτύπου.

3.2 Ιστορική Αναδρομή

Τα τελευταία χρόνια, κατά την αποσαφήνιση των ελεγκτικών προτύπων, δόθηκε ιδιαίτερη έμφαση στην βελτίωση της έκθεσης ελέγχου και στην ποιότητα του ελέγχου από το IAASB, που αποτελεί το ρυθμιστικό όργανο των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου.

¹⁵ ISA 701, par.6

¹⁶ ISA 701, par. contents

Τον Μάρτιο του 2009, το Συμβούλιο Διεθνών Ελέγχων και Προτύπων Διασφάλισης ολοκλήρωσε το «ClarityProject» με το οποίο αναθεώρησε τα τρέχοντα πρότυπα ελέγχου, αποσκοπώντας στην ενίσχυση της σαφήνειας και της ποιότητας.

Τον Μάιο του 2011, το Συμβούλιο εκδίδει το έγγραφο διαβούλευσης «EnhancingtheValueofAuditorReporting: ExploringOptionsforChange», όπου περιγράφονται διάφορα ζητήματα στις τρέχουσες οικονομικές εκθέσεις και καθορίζονται πιθανές αλλαγές που ενδέχεται να είναι αποτελεσματικές για την βελτίωση της έκθεσης των ελεγκτών και την επικοινωνιακή αξία της έκθεσης των ελεγκτών.

Τον Ιούνιο του 2012, το Συμβούλιο πραγματοποιεί πρόσκληση για σχολιασμό της κατεύθυνσής του σχετικά με την αναθεωρημένη έκθεση του μελλοντικού ελεγκτή.

Περίπου ένα χρόνο αργότερα, τον Ιούλιο του 2013, δημοσιεύεται το «ReportingonAuditedFinancialStatements: ProposedNewandRevisedInternationalStandardsonAuditing», στο οποίο παρουσιάζεται το προσχέδιο από το νέο προτεινόμενο ΔΠΕ 701 «Γνωστοποίηση Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου στην Έκθεση Ανεξάρτητου Ελεγκτή», και το «GuidancetoAssistinFieldTestingofProposedInternationalStandardonAuditing (ISA) 701, CommunicatingKeyAuditMattersintheIndependentAuditor’sReport», το οποίο αποσκοπεί την καθοδήγηση του τρόπου εφαρμογής του νέου Προτύπου Ελέγχου.

Τον Ιανουάριο του 2015, εκδίδεται επίσημα το Δ.Π.Ε. 701 μευποχρεωτική ημερομηνία εφαρμογής του προτύπου να καθορίζονται οι έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων που αφορούν περιόδους που λήγουν την ή μετά την 15^η Δεκεμβρίου 2016.

3.3 Σκοπός του Προτύπου

Το ΔΠΕ 701 ««Γνωστοποίηση Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου στην Έκθεση Ανεξάρτητου Ελεγκτή» ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να γνωστοποιεί Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή¹⁷.

Ως Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου ή KeyAuditMatters (ΚΑΜ) ορίζονται τα θέματα εκείνα που κατά την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή είναι δεσπόζουσας σημασίας για την πραγματοποίηση του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων που αφορούν την τρέχουσα περίοδο και επιλέγονται από θέματα που γνωστοποιούνται στους υπευθύνους για τη διακυβέρνηση¹⁸.

Βασικός σκοπός του παρόντος Προτύπου αποτελεί η αντιμετώπιση της κρίσης του ελεγκτή ως προς το τι πρέπει να γνωστοποιείται στην Έκθεση Ελέγχου αλλά και της μορφής και του περιεχομένου μίας τέτοιου είδους γνωστοποίησης. Ειδικότερα, η γνωστοποίηση των KeyAuditMatters αποσκοπεί στην ενίσχυση της επικοινωνίας που προσφέρει η έκθεση του ελεγκτή, ώστε να παρέχεται μεγαλύτερη διαφάνεια στον έλεγχο που πραγματοποιείται. Παρέχει ουσιαστικά πρόσθετη πληροφόρηση στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων για θέματα που κατά την κρίση του ελεγκτή είναι ύψιστης σημασίας, καθώς και για τους τομείς σημαντικής κρίσης της διοίκησης της ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας¹⁹.

3.4 Πεδίο Εφαρμογής

Η γνωστοποίηση των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή πραγματοποιείται όταν έχει διαμορφωθεί γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων στο σύνολό τους και εφαρμόζεται²⁰:

- i. σε ελέγχους πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού εισηγμένων οντοτήτων,

¹⁷ ISA 701, par.1

¹⁸ ISA 701, par.8

¹⁹ ISA 701, par.1-2

²⁰ ISA 701, par.4-5

- ii. για περιστάσεις που ο ελεγκτής αποφασίζει για οποιονδήποτε άλλο λόγο να γνωστοποιήσει τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή,
- iii. όταν προβλέπεται από κάποιον άλλο νόμο ή κανονισμό.

Ωστόσο, με την αναθεώρηση του ΔΠΕ 705 «Διαφοροποιήσεις της Γνώμης στην Έκθεση του Ανεξάρτητου Ελεγκτή», όταν ο ελεγκτής αποποιείται γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, απαγορεύεται να γνωστοποιούνται τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου, πλην της περίπτωσης που ορίζεται κάτι διαφορετικό από κάποιον άλλον νόμο ή κανονισμό²¹.

Επιπρόσθετα, η γνωστοποίηση των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου δεν πρέπει να συγχέεται και να θεωρείται ως υποκατάστατο²²:

- i. των γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις που απαιτούνται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς για να πραγματοποιήσει η διοίκηση ή είναι απαραίτητες για την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης,
- ii. για την έκφραση τροποποιημένη γνώμης του ελεγκτή για περιστάσεις που ορίζει το αναθεωρημένο ΔΠΕ 705 «Διαφοροποιήσεις της Γνώμης στην Έκθεση του Ανεξάρτητου Ελεγκτή»,
- iii. της αναφοράς που σχετίζεται με την ύπαρξη ουσιώδους αβεβαιότητας αναφορικά με γεγονότα ή συνθήκες που είναι σφόδρα πιθανόν να δημιουργήσουν αμφιβολία συνέχισης της δραστηριότητας της ελεγχόμενης οντότητας, όπως ορίζει το αναθεωρημένο ΔΠΕ 570 «Συνέχιση της Δραστηριότητας».

Τέλος, αποσαφηνίζεται πως η γνωστοποίηση των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου δεν αποτελεί ούτε ξεχωριστή γνώμη επί μεμονωμένων γεγονότων.

3.5 Κριτήρια Καθορισμού Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου

Τα θέματα που γνωστοποιούνται στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση πρέπει να είναι εκείνα που χρήζουν σημαντικής προσοχής κατά τη διενέργεια του ελέγχου και καθορίζονται σύμφωνα με την κρίση του ελεγκτή²³.

²¹ ISA 701, par.4-5

²² ISA 701, par.4

Η διαδικασία καθορισμού των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου είναι σχεδιασμένη έτσι ώστε να επιλέγεται ο μικρότερος αριθμός των θεμάτων από αυτά που γνωστοποιούνται στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση²⁴. Το παρόν ΔΠΕ διευκρινίζει πως τα θέματα αυτά πηγάζουν μόνο από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας χρήσης, ανεξάρτητα από το εάν παρουσιάζονται συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις, όπως αναφέρεται στο ΔΠΕ 710 «Συγκριτική Πληροφόρηση-αντίστοιχα στοιχεία και συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις»²⁵. Ωστόσο, ο ελεγκτής έχει τη δυνατότητα να εξετάσει εάν ένα θέμα που είχε καταταχθεί ως KeyAuditMatter στον έλεγχο της προηγούμενης περιόδου, εξακολουθεί να υφίσταται και στην τρέχουσα χρήση, ώστε να συμπεριληφθεί ξανά και στην έκθεση ελέγχου της τρέχουσας χρήσης²⁶.

Ως θέματα που χρήζουν σημαντική προσοχή νοούνται οι περιοχές του ελέγχου που είναι πολύπλοκες και δημιουργούν προκλήσεις στον ελεγκτή είτε κατά την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, είτε κατά τη διαμόρφωση γνώμης των οικονομικών καταστάσεων, ή απαιτούν σημαντική κρίση από τη διοίκηση επί των οικονομικών καταστάσεων²⁷. Τέτοιου είδους συνθήκες επηρεάζουν συνήθως τη γενική στρατηγική ελέγχου του ελεγκτή, τον καταμερισμό των πόρων και την έκταση της προσπάθειας του ελέγχου σε σχέση με τέτοια θέματα. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η ανάμειξη ενός ειδήμονα για τον χειρισμό ορισμένων περιοχών, ο οποίος ανατίθεται εσωτερικά από την ελεγχόμενη εταιρία ή προσλαμβάνεται από την ελεγκτική εταιρία²⁸. Ωστόσο, η αναφορά στη χρήση ειδήμονα από τον ελεγκτή δεν μειώνει την ευθύνη του για τη γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων και ως εκ τούτου είναι ασυνεπείς προς τις παραγράφους του ΔΠΕ 620 «Χρησιμοποίηση της Εργασίας του Ειδήμονα του Ελεγκτή»²⁹.

Ειδικότερα, το παρόν ΔΠΕ ορίζει ορισμένα κριτήρια που πρέπει υποχρεωτικά να λαμβάνονται υπ' όψη κατά την αξιολόγηση από τον ελεγκτή ως προς τα θέματα που απαιτούν σημαντική προσοχή³⁰. Αυτά κριτήρια είναι οι³¹:

²³ ISA 701, par.9

²⁴ ISA 701, par.A9

²⁵ ISA 701, par.A10

²⁶ ISA 701, par.A11

²⁷ ISA 701, par.A12-14

²⁸ ISA 701, par.A12-14

²⁹ ISA 620, par.A14-15

³⁰ ISA 701, par.A17

³¹ ISA 701, par.9

- i. Περιοχές υψηλότερου εκτιμώμενου κινδύνου (assessed risk) ουσιώδους σφάλματος ή σημαντικούς κινδύνους (significant risks) που εντοπίζονται σύμφωνα με το αναθεωρημένο ΔΠΕ 315 «Εντοπίζοντας και εκτιμώντας τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος μέσω της κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της».

Σημαντικός κίνδυνος θεωρείται, σύμφωνα με κρίση του ελεγκτή, ο εντοπισμένος και εκτιμώμενος κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος, ο οποίος απαιτεί ειδική ελεγκτική επιμέλεια, όπως για παράδειγμα αποτελούν οι σημαντικές ασυνήθιστες συναλλαγές³² ή η παράκαμψη των δικλίδων από τη διοίκηση³³. Τέτοιου είδους κίνδυνοι είναι πιθανόν να αναθεωρηθούν και να επαναξιολογηθούν κατά τη διάρκεια του ελέγχου, καθώς ενδέχεται να προσκομιστούν πρόσθετα ελεγκτικά τεκμήρια που επιφέρουν σημαντικές αλλαγές στην προσέγγιση του ελέγχου³⁴.

- ii. Σημαντικές κρίσεις του ελεγκτή που σχετίζονται με περιοχές των οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνουν σημαντικές κρίσεις της διοίκησης, συμπεριλαμβανομένων λογιστικών εκτιμήσεων που θεωρήθηκε ότι ενέχουν υψηλή αβεβαιότητα.

Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τείνουν να εκφράζουν ενδιαφέρον σχετικά με τις λογιστικές εκτιμήσεις έχουσας υψηλής αβεβαιότητας, χωρίς να αποτελούν σημαντικοί κίνδυνοι. Αυτές οι εκτιμήσεις συνήθως αποτελούν τους πιο πολύπλοκους τομείς των οικονομικών καταστάσεων και επηρεάζονται από τον τρόπο χειρισμού τους από την διοίκηση. Γι' αυτό άλλωστε απαιτείται η ανάμειξη τόσο των ειδημόνων του ελεγκτή, όσο και της διοίκησης. Έτσι, οι χρήστες ενδιαφέρονται για τις σοβαρές επιπτώσεις των λογιστικών πολιτικών και των σημαντικών μεταβολών τους, καθώς τους δίνεται η δυνατότητα να κατανοήσουν τις οικονομικές καταστάσεις και ειδικά σε περιπτώσεις όπου οι πρακτικές της ελεγχόμενης οντότητας είναι ασυνεπείς με αυτές του συνηθίζονται στον κλάδο της³⁵.

- iii. Επιπτώσεις στον έλεγχο των σημαντικών γεγονότων ή συναλλαγών που προέκυψαν κατά τη διάρκεια της περιόδου.

³² ISA 701, par.A20

³³ ISA 701, par.A21

³⁴ ISA 701, par.A22

³⁵ ISA 701, par.A24

Η διοίκηση της ελεγχόμενης οντότητας είναι πιθανόν να έχει κάνει δύσκολες και σύνθετες κρίσεις σχετικά με την αναγνώριση, επιμέτρηση, παρουσίαση και γνωστοποίηση ορισμένων γεγονότων³⁶. Διάφορες σημαντικές λογιστικές, οικονομικές κλαδικές και άλλες εξελίξεις επηρεάζουν τη συνολική προσέγγιση του ελεγκτή στον έλεγχο³⁷. Όταν ο ελεγκτής έχει εκτενείς συνομιλίες με τη διοίκηση και τους υπευθύνους για τη διακυβέρνηση σε διάφορους τομείς καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου που αφορούν τις συνέπειες επί των οικονομικών καταστάσεων ενδεχομένως να χρήζουν σημαντικής προσοχής και να αποτελούν σημαντικούς κινδύνους³⁸.

Φυσικά, είναι εφικτό να υπάρχουν, εκτός από τα παραπάνω θέματα, και άλλα θέματα, τα οποία δεν γνωστοποιούνται απαραίτητα στις οικονομικές καταστάσεις, αλλά που μπορεί να θεωρηθούν σημαντικότερα θέματα ελέγχου. Παράδειγμα αυτής της περίπτωσης θα μπορούσε να αποτελέσουν ορισμένες αλλαγές στο υφιστάμενο πληροφοριακό σύστημα της ελεγχόμενης οντότητας, οι οποίες επηρεάζουν την αναγνώριση των εσόδων κατά την διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης, με αποτέλεσμα να επηρεάζεται και η συνολική στρατηγική του ελέγχου από την πλευρά του ελεγκτή³⁹.

3.6 Γνωστοποίηση Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου

Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου γνωστοποιούνται σε ξεχωριστό τμήμα της έκθεσης του ελέγχου και κοντά στην παράγραφο έκφρασης γνώμης του ελεγκτή⁴⁰ υπό τον τίτλο «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου».

Ειδικότερα, για κάθε σημαντικότερο θέμα ελέγχου χρησιμοποιείται ο κατάλληλος υπότιτλος, ώστε να πραγματοποιείται η περαιτέρω διάκριση των θεμάτων⁴¹, και μετά από τον οποίο ακολουθεί το εισαγωγικό κείμενο. Σε αυτό το εισαγωγικό κείμενο το πρότυπο ορίζει πως πρέπει να αναγράφεται ότι⁴²:

³⁶ ISA 701, par.25

³⁷ ISA 701, par.A26

³⁸ ISA 701, par.A25

³⁹ ISA 701, par.A18

⁴⁰ ISA 701, par. A31

⁴¹ ISA 701, par. A32

⁴² ISA 701, par.11

- «Σημαντικότερα θέματα ελέγχου είναι τα θέματα που, κατά την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή, είχαν πρωταρχική σημασία για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων (της τρέχουσας περιόδου)», και
- «Τα θέματα αυτά αντιμετωπίστηκαν στα πλαίσια του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων στο σύνολό τους, και κατά τη διαμόρφωση της γνώμης του ελεγκτή επί αυτών, και ο ελεγκτής δεν παρέχει ξεχωριστή γνώμη επί των συγκεκριμένων θεμάτων.»

Βέβαια, η σειρά με την οποία θα παρουσιάζονται τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή εξαρτάται από την επαγγελματική κρίση του. Το πρότυπο αναφέρει ενδεικτικά ότι αυτή η πληροφόρηση μπορεί να οργανωθεί είτε κατά σειρά σπουδαιότητας, είτε με βάση τον τρόπο παρουσίασης των θεμάτων στις οικονομικές καταστάσεις, είτε όπως διαφορετικά κρίνει ο ελεγκτής⁴³. Όμως, διευκρινίζεται πως το εισαγωγικό κείμενο πρέπει να προσαρμοστεί στην περίπτωση που στην έκθεση του ελέγχου παρουσιάζεται συγκριτική χρηματοοικονομική πληροφόρηση της τρέχουσας χρήσης με την προηγούμενη, ώστε να γίνεται εύκολα αντιληπτό ότι τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου που παρουσιάζονται αφορούν μονάχα την τρέχουσα χρήση⁴⁴.

3.6.1 Περιγραφές μεμονωμένων σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου

Η περιγραφή ενός σημαντικότερου θέματος ελέγχου αποσκοπεί στην ενημέρωση των σκοπούμενων χρηστών τόσο για το λόγο κατάταξης του θέματος ως πρωταρχικής σημασίας, όσο και για τον τρόπο αντιμετώπισής του κατά τη διάρκεια του ελέγχου, μέσω της παροχής περιεκτικής και ισορροπημένης πληροφόρησης⁴⁵.

Με τον όρο ισορροπημένη πληροφόρηση νοείται πως η πληροφόρηση που παρέχεται θα παρουσιάζεται με κατανοητικό τρόπο, χωρίς όμως ο ελεγκτής να παρέχει πρωτογενείς πληροφορίες (δηλαδή οποιαδήποτε πληροφορία σχετικά με την οντότητα που δεν έχει γνωστοποιηθεί από την ίδια την οντότητα) που αφορούν την οντότητα⁴⁶, διότι η γνωστοποίηση της πρωτογενούς πληροφόρησης είναι ευθύνη της

⁴³ ISA 701, par. A32

⁴⁴ ISA 701, par. A33

⁴⁵ ISA 701, par. A34

⁴⁶ ISA 701, par. A34

διοίκησης της οντότητας και των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση αυτής⁴⁷. Βέβαια, όταν, όμως, ο ελεγκτής κρίνει απαραίτητη την παροχή πρόσθετης πληροφόρησης, που θα συντελέσει στην επεξήγηση της αξιολόγησης ενός θέματος ως σημαντικότερο θέματα ελέγχου, και ταυτόχρονα δεν ορίζεται κάτι διαφορετικό από κάποιο άλλο νόμο ή κανονισμό, ο ίδιος έχει τη δυνατότητα να προτείνει στη διοίκηση και στους υπευθύνους για τη διακυβέρνηση να γνωστοποιήσουν πρόσθετη πληροφόρηση, έτσι ώστε ο ελεγκτής να αποφύγει την παροχή πρωτογενούς πληροφόρησης στην έκθεσή του⁴⁸. Παραδείγματος χάρη, μία τέτοιου είδους επιπρόσθετη γνωστοποίηση θα μπορούσε να αφορά το σκεπτικό της οντότητας για τη χρήση μία συγκεκριμένης λογιστικής πολιτικής, όταν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς παρέχει και άλλες εναλλακτικές⁴⁹.

Γίνεται αντιληπτό, πως η παραπάνω πληροφόρηση αποτελεί σε μεγάλο βαθμό θέμα επαγγελματικής κρίσης⁵⁰, καθώς ελλοχεύει ο κίνδυνος της εσκεμμένης αποφυγής περιγραφής ενός σημαντικότερου θέματος ελέγχου από την πλευρά του ελεγκτή⁵¹. Επίσης, πρέπει να επιδιώκεται από τον ελεγκτή η αποφυγή της χρήσης εξιδεικευμένων τεχνικών ελεγκτικών όρων, ώστε οι σκοπούμενοι χρήστες, που δεν έχουν τις απαιτούμενες γνώσεις στον τομέα της ελεγκτικής, να έχουν τη δυνατότητα κατανόησης στο σημείο και στο λόγο που εστιάζει ο ελεγκτικής σε ορισμένα θέματα κατά τη διάρκεια του ελέγχου⁵². Ο ελεγκτής θα πρέπει ακόμη να μεριμνά και για τη συνάφεια της πληροφόρησης για τους σκοπούμενους χρήστες, ώστε να επιτυγχάνεται η καλύτερη όσο το δυνατόν κατανόηση του ελέγχου και της κρίσης του ελεγκτή⁵³.

Έτσι, το παρόν πρότυπο ορίζει πως κάθε σημαντικότερο θέμα ελέγχου που περιγράφεται στην έκθεση του ελεγκτή πρέπει να συνοδεύεται από την αναφορά στις σχετικές γνωστοποιήσεις, εφόσον υπάρχουν, στις οικονομικές καταστάσεις και θα πρέπει να αναφέρει ταυτόχρονα⁵⁴:

ι. Το λόγο για τον οποίο το θέμα θεωρήθηκε πως έχει πρωταρχική σημασία για τον έλεγχο, και, ως εκ τούτου, αποτέλεσε σημαντικότερο θέματα ελέγχου,

⁴⁷ ISA 701, par. A35

⁴⁸ ISA 701, par. A36

⁴⁹ ISA 701, par. A37

⁵⁰ ISA 701, par. A34

⁵¹ ISA 701, par. A36

⁵² ISA 701, par. A34

⁵³ ISA 701, par. A43

⁵⁴ ISA 701, par. 13

ii. Τον τρόπο αντιμετώπισης του θέματος κατά τον έλεγχο.

Όσον αφορά την πρώτη περίπτωση, η περιγραφή του λόγου για τον οποίο το θέμα κατατάχθηκε ως πρωταρχικής σημασίας για τον έλεγχο, συμβάλλει στο να δοθεί έμφαση σε συγκεκριμένα σημεία για τη συγκεκριμένη ελεγχόμενη οντότητα, ώστε οι σκοπούμενοι χρήστες να έχουν μία πιο συναφή περιγραφή. Τέτοιου είδους παράδειγμα είναι τα γεγονότα που διαμόρφωσαν τις υποκείμενες κρίσεις του ελεγκτή που πραγματοποιήθηκαν στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου. Έτσι, η άμεση συσχέτιση ενός θέματος με τις πραγματικές περιστάσεις που αντιμετωπίζει η οντότητα μπορεί επίσης να βοηθήσει στην ελαχιστοποίηση του ενδεχομένου υπερβολικής τυποποίησης και λιγότερης χρησιμότητας με την παρέλευση του χρόνου. Μάλιστα, οι παραπάνω ενέργειες είναι σημαντικές και κατά την περιγραφή ενός σημαντικότερου θέματος ελέγχου που επαναλαμβάνεται ανά τακτά χρονικά διαστήματα⁵⁵. Ακόμη, μπορεί να δίνεται αναφορά, μέσω της περιγραφής, στα κύρια ζητήματα που ώθησαν τον ελεγκτή υπό τις περιστάσεις του ελέγχου να χαρακτηρίσει το θέμα ως έχον πρωταρχικής σημασίας. Τέτοιου είδους ζητήματα αποτελούν οι οικονομικές συνθήκες που επηρέασαν τον ελεγκτή να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια, οι νέες λογιστικές πολιτικές και θέματα ειδικευμένα προς την οντότητα και τον κλάδο δραστηριοποίησής της επί των οποίων η ομάδα ανάθεσης διαβουλευτήκε εντός της ελεγκτικής εταιρίας αλλά και διάφορες μεταβολές στη στρατηγική της οντότητας που είχαν ουσιώδη επίπτωση επί των οικονομικών καταστάσεων⁵⁶.

Σχετικά με τη δεύτερη περίπτωση, ο βαθμός με τον οποίο θα πραγματοποιηθεί λεπτομερής περιγραφή του τρόπου αντιμετώπισης ενός σημαντικότερου θέματος ελέγχου, είναι στην επαγγελματική κρίση του ελεγκτή. Ειδικότερα όμως, το πρότυπο αναφέρει πως κατά την περιγραφή του ο ελεγκτής έχει τη δυνατότητα να αναφέρει κάποιο ή και οποιονδήποτε συνδυασμό των παρακάτω⁵⁷:

- Μία σύντομη επισκόπηση των διαδικασιών που εκτελέστηκαν,
- Πτυχές των ενεργειών που πραγματοποίησε ο ελεγκτής και είχαν μεγαλύτερη συσχέτιση με το θέμα ή αφορούσαν τον κίνδυνο του ουσιώδους σφάλματος που είχε εντοπισθεί, καθώς είναι πιθανό να βοηθήσει τόσο τους σκοπούμενους

⁵⁵ ISA 701, par. A44

⁵⁶ ISA 701, par. A45

⁵⁷ ISA 701, par. A46

χρήστες στην κατανόηση ασυνήθιστων περιστάσεων και σημαντικών κρίσεων του ελεγκτή που απαιτήθηκαν για την αντιμετώπιση του κινδύνου ουσιώδους σφάλματος, όσο και τον ίδιο τον ελεγκτή να κάνει αναφορά στη φύση και στην έκταση της επικοινωνίας με τους υπευθύνους για τη διακυβέρνηση σχετικά με το θέμα,⁵⁸

- Ένδειξη της έκβασης των διαδικασιών του ελεγκτή, αρκεί να μην δοθεί η εντύπωση πως η περιγραφή αποτελεί χωριστή γνώμη επί ενός μεμονωμένου σημαντικότερου θέματος ελέγχου ή ότι μπορεί να τεθεί υπό αμφισβήτηση η γνώμη του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων στο σύνολό τους.
- Παρατηρήσεις σχετικά με το θέμα.

Φυσικά, εάν κάποιος νόμος, κανονισμός ή εθνικά πρότυπα ελέγχου ορίζει συγκεκριμένη μορφή ή περιεχόμενο για την περιγραφή των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου ή ακόμη να απαιτεί την προσθήκη ενός ή και περισσότερων στοιχείων από την παραπάνω λίστα ακολουθούνται και οι οδηγίες που απορρέουν από τον εκάστοτε νομό, κανονισμό ή πρότυπο⁵⁹.

Ακόμη, ιδιαίτερη έμφαση δίνεται στον τρόπο διατύπωσης του λόγου που χρησιμοποιείται κατά την περιγραφή ενός σημαντικότερου θέματος ελέγχου. Συγκεκριμένα δίνονται οι εξής οδηγίες για το λεκτικό αυτό κομμάτι⁶⁰:

- Να σχετίζεται άμεσα το θέμα με τις συγκεκριμένες περιστάσεις της οντότητας και να αποφεύγεται λεκτικό γενικής ή τυποποιημένης μορφής.
- Να λαμβάνεται υπόψη του τρόπου αντιμετώπισης του θέματος στις σχετικές γνωστοποιήσεις των οικονομικών καταστάσεων, εφόσον υφίστανται.
- Να μην περιλαμβάνεται διακριτή γνώμη του ελεγκτή για επιμέρους στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων.
- Να μην υπονοείται πως το θέμα δεν έχει δεόντως επιλυθεί από τον ελεγκτή κατά τη διαμόρφωση της γνώμης του επί των οικονομικών καταστάσεων.

Επομένως, κατά την περιγραφή των διαδικασιών που πραγματοποιεί ο ελεγκτής συναντώνται συνήθως προκλήσεις, και ιδιαίτερα σε μέρη του ελέγχου που είναι πολύπλοκα και απαιτούν σημαντική κρίση από την πλευρά του. Αυτό συμβαίνει, καθώς η σύνοψη των εκτελεσθείσων διαδικασιών για να είναι περιεκτική, αλλά και

⁵⁸ ISA 701, par. A48

⁵⁹ ISA 701, par. A46

⁶⁰ ISA 701, par. A47

να επιτρέπει επαρκή επικοινωνία της φύσης και της έκτασης των ενεργειών του ελεγκτή προς την αντιμετώπιση του εκτιμώμενου κινδύνου ουσιώδους σφάλματος και των σημαντικών κρίσεων του, απαιτεί ιδιαίτερη προσπάθεια και δεξιότητες, γεγονός που την καθιστά ως μία δύσκολη διαδικασία.

3.6.2 Περιπτώσεις στις οποίες ένα ζήτημα που κατατάσσεται ως σημαντικότερο θέμα ελέγχου δεν γνωστοποιείται στην έκθεση του ελεγκτή

Κάθε σημαντικότερο θέμα ελέγχου πρέπει να παρουσιάζεται στην έκθεση του ελεγκτή πλην των παρακάτω περιπτώσεων⁶¹:

- Έπαρξης νόμου ή κανονισμού που δεν επιτρέπει δημόσιες γνωστοποιήσεις επί του συγκεκριμένου θέματος ή
- Όταν ο ελεγκτής εκτιμά ότι μία τέτοια γνωστοποίηση επιφέρει αρνητικές συνέπειες που υπερτερούν από τα οφέλη της προς το δημόσιο συμφέρον, μπορεί να αποφανθεί τη μη γνωστοποίηση του θέματος. Σε περίπτωση όμως που η οντότητα έχει δημόσια ανακοινώσει πληροφορίες σχετικά με το θέμα δεν έχει ισχύ η ανωτέρω περίπτωση.

Ένα ζήτημα που κατατάσσεται ως σημαντικότερο θέμα ελέγχου, αλλά αποφασίζεται τελικά να μην γνωστοποιηθεί κρίνεται ως μία εξαιρετικά σπάνια περίπτωση, διότι η παροχή διαφάνειας του ελέγχου για τους σκοπούμενους χρήστες είναι όφελος του δημοσίου συμφέροντος⁶². Ως παράδειγμα της συγκεκριμένης περίπτωσης αποτελεί η απαγόρευση που απορρέει από ένα νόμο ή κανονισμό, ώστε να μην αποπροσανατολίσει μία έρευνα από αρμόδια αρχή για ένα γεγονός που υπάρχουν υπόνοιες ότι είναι παράνομη, όπως το ξέπλυμα χρήματος (moneylaundering)⁶³.

Οι λόγοι που ωθούν τον ελεγκτή να κρίνει ότι, υπό το πρίσμα των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας⁶⁴, τελικά δεν θα γνωστοποιήσει ένα θέμα ως σημαντικότερο θέμα ελέγχου, είναι περίπλοκοι και σε βαθμό που ενθαρρύνεται και η

⁶¹ ISA 701, par. 14

⁶² ISA 701, par. A53

⁶³ ISA 701, par. A52

⁶⁴ ISA 701, par. A55

λήψη νομικής συμβουλής⁶⁵. Προγενέστερα, οφείλει να έρθει σε επικοινωνία με τη διοίκηση της ελεγχόμενης οντότητας και να προχωρήσει στη λήψη έγγραφης διαβεβαίωσης από αυτή, όπου θα αναγράφεται τόσο η αιτία που η δημόσια γνωστοποίηση του θέματος δεν ενδείκνυται, όσο και οι απόψεις της διοίκησης για τη σοβαρότητα των αρνητικών επιπτώσεων που θα προκύψουν ως απόρροια της γνωστοποίησης⁶⁶.

Η επικοινωνία με τη διοίκηση θεωρείται ιδιαίτερα σημαντική και σε αυτή την περίπτωση, καθώς ο ελεγκτής μπορεί να συλλέξει πληροφορίες που θα συμβάλουν στην απόφαση γνωστοποίησης ή μη, όπως είναι⁶⁷:

- i. Εάν η αιτία που το θέμα δεν έχει γνωστοποιηθεί δημοσίως από την οντότητα οφείλεται σε ύπαρξη νόμου, κανονισμού ή άλλου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς που επιτρέπουν την καθυστερημένη ή καθόλου γνωστοποίηση του θέματος.
- ii. Οι απόψεις της διοίκησης σχετικά με τις αρνητικές επιπτώσεις της γνωστοποίησης. Φυσικά, εδώ ο ελεγκτής πρέπει να κρίνει εάν αυτές οι επιπτώσεις εύλογα βαρύνουν περισσότερο από τα οφέλη μίας τέτοιου είδους γνωστοποίησης προς το δημόσιο συμφέρον.
- iii. Ύπαρξη επικοινωνίας με τις αρμόδιες ρυθμιστικές, εκτελεστικές ή εποπτικές αρχές που αφορούν το ζήτημα, ώστε να εξεταστεί ένα υποστηρίζεται ο ισχυρισμός της διοίκησης για τον λόγο όπου η δημόσια γνωστοποίηση δεν ενδείκνυται.
- iv. Η ενθάρρυνση της διοίκησης και των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση, όταν ενδείκνυται, να δημοσιοποιήσουν την γνωστοποίηση της σχετικής με το θέμα της πληροφόρησης, καθώς ενέχεται η πιθανότητα οι ανησυχίες για το θέμα να περιορίζονται σε συγκεκριμένες πτυχές, έτσι ώστε κάποια πληροφόρηση για το θέμα να είναι λιγότερη ευαίσθητη και θα μπορούσε να γνωστοποιηθεί.

⁶⁵ ISA 701, par. A56

⁶⁶ ISA 701, par. A54

⁶⁷ ISA 701, par. A54

3.6.3 Αλληλεπίδραση μεταξύ περιγραφών των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου και άλλων στοιχείων που απαιτείται να περιλαμβάνονται στην έκθεση του ελεγκτή

Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου περιγράφονται, όπως έχει ήδη αναφερθεί, στην έκθεση του ελεγκτή στο τμήμα που φέρει τον τίτλο «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου». Όμως, ενδέχεται η πιθανότητα ορισμένα σημαντικότερα θέματα ελέγχου να υπάγονται σε άλλα εφαρμοστέα ΔΠΕ, με αποτέλεσμα να περιγράφονται σε άλλο μέρος της έκθεσης του ελεγκτή. Τέτοιου είδους περιπτώσεις είναι το θέμα που⁶⁸:

- i. απαιτεί τροποποιημένη γνώμη, σύμφωνα με τις διατάξεις του αναθεωρημένου ΔΠΕ 705 ή
- ii. δημιουργεί ουσιώδη αβεβαιότητα και αφορά γεγονότα που είναι πιθανόν να αναπτύξουνσημαντική αμφιβολία επί της συνέχισης της δραστηριότητας της ελεγχόμενης οντότητας, σύμφωνα με το αναθεωρημένο ΔΠΕ 570.

Στις παραπάνω δύο περιπτώσεις ο ελεγκτής πρέπει, λοιπόν, να χειριστεί το θέμα ως εξής:

- Να περιγράψει τα προαναφερθέντα θέματα όπως ορίζουν οι οδηγίες των σχετικών ΔΠΕ
- Να δημιουργήσει μία παραπομπή μέσα στο τμήμα «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου» προς τα τμήματα «Βάση για γνώμη με επιφύλαξη» ή «Βάση για αρνητική γνώμη» ή «Ουσιώδης Αβεβαιότητα σχετικά με τη δυνατότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της» για τα εν λόγω θέματα.

3.6.4 Μορφή και περιεχόμενο του τμήματος «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου» υπό άλλες περιστάσεις

Όταν τα γεγονότα και οι περιστάσεις τόσο της οντότητας, όσο και του ελέγχου οδηγούν τον ελεγκτή στο συμπέρασμα μη ύπαρξης σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου προς γνωστοποίηση ή στο ότι τα μόνα σημαντικότερα θέματα ελέγχου είναι αυτά που υπάγονται από την προηγούμενη παράγραφο, δηλαδή από τα ΔΠΕ

⁶⁸ ISA 701, par. 15

705«Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή»και ΔΠΕ 570 «Συνέχιση της δραστηριότητας», ο ελεγκτής πρέπει να συντάξει παράγραφο με τίτλο «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου», περιλαμβάνοντας σχετική αναφορά⁶⁹.

Πιο συγκεκριμένα, η προαναφερθείσα αναφορά εφαρμόζεται στις εξής τρεις περιπτώσεις, όπου ο ελεγκτής αποφασίζει ότι⁷⁰:

1. δεν υπάρχουν σημαντικότερα θέματα ελέγχου.
2. ένα σημαντικότερο θέμα ελέγχου δεν πρόκειται να γνωστοποιηθεί στην έκθεση του ελεγκτή και κανένα άλλο θέμα δεν έχει κατατάσσεται ως σημαντικότερο θέμα ελέγχου.
3. τα μόνα θέματα που θεωρήθηκαν ως σημαντικότερα θέματα ελέγχου είναι εκείνα που υπάγονται σύμφωνα με το ΔΠΕ 705και ΔΠΕ 570, όπως αναγράφεται στην προηγούμενη παράγραφο.

Σε αυτές τις περιπτώσεις, η σχετική αναφορά στην οποία θα προβεί ο ελεγκτής στην έκθεση ελέγχου του παρουσιάζεται ως εξής⁷¹:

Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου

[Εκτός από το θέμα που περιγράφεται στην παράγραφο Βάση για Γνώμη με επιφύλαξη ή Αρνητική Γνώμη ή Ουσιώδης αβεβαιότητα που σχετίζεται με τη δυνατότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της,] Έχουμε συμπεράνει ότι δεν υπάρχουν άλλα σημαντικότερα θέματα ελέγχου προς γνωστοποίηση στην έκθεσή μας.

Ωστόσο, κρίνεται ως ιδιαίτερα σπάνια η περίπτωση μη ύπαρξης τουλάχιστον ενόςθέματος που γνωστοποιήθηκαν στους υπευθύνους για τη διακυβέρνηση ως σημαντικότεροθέμα ελέγχου σε μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού μίας εισηγμένης οντότητας. Μία εισηγμένη οντότητα που έχει πολύ περιορισμένες δραστηριότητες θα μπορούσε να θεωρηθεί ένα παράδειγμα της παραπάνω περίπτωσης⁷².

⁶⁹ ISA 701, par. 16

⁷⁰ ISA 701, par. A57

⁷¹ ISA 701, par. A58

⁷² ISA 701, par. 59

3.7 Γνωστοποίηση στους υπευθύνους για τη διακυβέρνηση

Η έγκαιρη επικοινωνία του ελεγκτή με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση της ελεγχόμενης οντότητας αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων⁷³. Όσον αφορά τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου, αυτά θα πρέπει να γνωστοποιούνται τη χρονική στιγμή που αρμόζει η κάθε περίπτωση της ανάθεσης. Ο ελεγκτής έχει τη δυνατότητα, μάλιστα, να κοινοποιεί τις πρωταρχικές του απόψεις σχετικά με το παραπάνω θέμα κατά το σχεδιασμό του εύρους και του χρονοδιαγράμματος του ελέγχου αλλά και όταν γνωστοποιεί τα ευρήματα του ελέγχου⁷⁴.

Στο παρόν ΔΠΕ δηλώνεται πως είναι υποχρέωση του ελεγκτή να γνωστοποιεί στους υπευθύνους για τη διακυβέρνηση⁷⁵:

- i. Τα θέματα που σύμφωνα με τη κρίση του ελεγκτή αποτελούν τα σημαντικότερα θέματα του ελέγχου ή
- ii. Ότι δεν υπάρχουν σημαντικότερα θέματα ελέγχου προς γνωστοποίηση, αν και εφόσον αυτό προκύπτει από τα γεγονότα και τις περιστάσεις της οντότητας και του ελέγχου κατά την κρίση του ελεγκτή.

Ειδικότερα, το πρότυπο αναφέρει πως στην πρώτη περίπτωση ενδέχεται η ύπαρξη της σπάνιας πιθανότητας, όπου ένα θέμα ενώ θεωρείται σημαντικότερο θέμα ελέγχου δεν γνωστοποιείται στην έκθεση του ελεγκτή για τους λόγους που αναφέρθηκαν στην προηγούμενη παράγραφο⁷⁶. Επίσης, στη δεύτερη περίπτωση, ο ελεγκτής οφείλει να επικοινωνήσει και με άλλα άτομα, όπως για παράδειγμα είναι ο υπεύθυνος επισκόπησης δικλίδων ποιότητας, το γεγονός, ώστε να πραγματοποιηθεί επαναξιολόγηση για να είναι βέβαιη η διεξαγωγή αυτού του συμπεράσματος, δηλαδή του ότι δεν υπάρχουν σημαντικότερα θέματα ελέγχου⁷⁷.

Επομένως, γίνεται εύκολα αντιληπτό πως η έγκαιρη επικοινωνία του ελεγκτή με τους υπευθύνους της διακυβέρνησης, σύμφωνα και με τις απαιτήσεις του παρόντος προτύπου ελέγχου, διευκολύνει τους υπευθύνους για τη διακυβέρνηση να

⁷³ ISA 260 (revised)

⁷⁴ ISA 701, par. A60-61

⁷⁵ ISA 701, par. A17

⁷⁶ ISA 701, par. A62

⁷⁷ ISA 701, par. A63

κατανοήσουν τη βάση για τις αποφάσεις του ελεγκτή σχετικά με τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου, αλλά και να πραγματοποιούνται εάν πιθανές βελτιωμένες γνωστοποιήσεις μπορεί να είναι χρήσιμες στην έκθεση του ελεγκτή⁷⁸.

3.8 Τεκμηρίωση

Η τεκμηρίωση ελέγχου αποσκοπεί στην αντιμετώπιση των σημαντικών θεμάτων ελέγχου που εντοπίστηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου, των συμπερασμάτων που προέκυψαν επ' αυτών αλλά και των επαγγελματικών κρίσεων που οδήγησαν σε αυτά τα συμπεράσματα. Με αυτόν τον τρόπο, επιτυγχάνεται η καταγραφή⁷⁹:

- της φύσης, του χρονοδιαγράμματος και της έκτασης των ελεγκτικών διαδικασιών που πραγματοποιήθηκαν,
- των αποτελεσμάτων των προαναφερθέντων διαδικασιών,
- των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν.

Ειδικότερα, η επαρκής ελεγκτική τεκμηρίωση δίνει τη δυνατότητα σε έναν έμπειρο ελεγκτή, οποίος δεν έχει προηγουμένως ασχοληθεί με τον έλεγχο μίας συγκεκριμένης οντότητας να κατανοήσει, μεταξύ άλλων, τις σημαντικές επαγγελματικές κρίσεις⁸⁰. Οι επαγγελματικές κρίσεις, που σχετίζονται με τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου, συνήθως υποστηρίζονται από έγγραφη τεκμηριωμένη προφορική επικοινωνία του ελεγκτή με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση⁸¹, καθώς και από λοιπά ελεγκτικά τεκμήρια που σχετίζονται με τα σημαντικά θέματα που αποκτήθηκαν κατά την πραγματοποίηση του ελέγχου, όπως λόγου χάρι είναι το έγγραφο ολοκλήρωσης του ελέγχου⁸².

Το παρόν ΔΠΕ ορίζει πως στην τεκμηρίωση του ελέγχου, ο ελεγκτής οφείλει να εμπεριέχει⁸³:

⁷⁸ ISA 701, par. A60-61

⁷⁹ ISA 701, par. A39

⁸⁰ ISA 230, par. 8

⁸¹ ISA 701, par. A39

⁸² ISA 701, par. A64

⁸³ ISA 701, par. 18

α) Τα θέματα που απαιτήσαν σημαντική προσοχή από την πλευρά του ελεγκτή αλλά και το σκεπτικό της κρίσης του ελεγκτή ως προς το εάν και κατά πόσο κάθε ένα από αυτά τα θέματα αποτελούν σημαντικότερο θέμα ελέγχου.

β) Κατά περίπτωση, το σκεπτικό της κρίσης του ελεγκτή ότι δεν υπάρχουν σημαντικότερα θέματα ελέγχου προς γνωστοποίηση στην έκθεση του ελεγκτή ή ότι τα μόνα σημαντικότερα θέματα ελέγχου προς γνωστοποίηση είναι εκείνα που απαιτούν τροποποιημένη γνώμη, σύμφωνα με το αναθεωρημένο ΔΠΕ 705 «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή», ή έχουν μία ουσιώδη αβεβαιότητα που σχετίζεται με γεγονότα που εγκυμονούν τον κίνδυνο μη συνέχισης της δραστηριότητας της ελεγχόμενης οντότητας, σύμφωνα με το αναθεωρημένο ΔΠΕ 570 «Συνέχιση της δραστηριότητας».

γ) Κατά περίπτωση, το σκεπτικό για την απόφαση του ελεγκτή να μη γνωστοποιήσει στην έκθεσή του ένα θέμα που ορίστηκε ως σημαντικότερο θέμα ελέγχου.

Ωστόσο, το Πρότυπο αναφέρει πως δεν αποτελεί ευθύνη του ελεγκτή να τεκμηριωθεί ο λόγος για τον οποίο θέματα που γνωστοποιήθηκαν στους υπευθύνους για τη διακυβέρνηση δεν απαιτήσαν σημαντική προσοχή εκ μέρους του⁸⁴.

Επομένως, μία τέτοιου είδους τεκμηρίωση μπορεί να συμβάλει τόσο στη διαμόρφωση της περιγραφής των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου, όσο και στην εφαρμογή των απαιτήσεων που περιεγράφηκαν ανωτέρω⁸⁵.

3.9 Συμπεράσματα Κεφαλαίου

Στο παρόν κεφάλαιο επισκοπήθηκε το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 701 «Γνωστοποίηση των Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου στην Έκθεση Ανεξάρτητου Ελεγκτή». Η εφαρμογή αυτού του νέου προτύπου εισάγει νέες έννοιες και απαιτήσεις κατά τη δημοσίευση της Έκθεσης Ελέγχου από τις ελεγκτικές εταιρίες. Ανάμεσα σε αυτές είναι η δημοσίευση των KAMs, ο λόγος για τον οποίο θεωρήθηκαν KAMs αλλά και οι ελεγκτικές διαδικασίες που διενεργήθηκαν για την διαχείρισή τους κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Η έκδοση του εν λόγω προτύπου έχει σκοπό να ενισχύσει την

⁸⁴ ISA 701, par. A64

⁸⁵ ISA 701, par. A39

επικοινωνία που προσφέρει η Έκθεση Ελέγχου στους ενδιαφερόμενους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, ώστε να κατανοήσουν τους τομείς που είναι ύψιστης σημασίας κατά την κρίση του ελεγκτή, παρέχοντας ταυτόχρονα περισσότερη διαφάνεια στον έλεγχο που πραγματοποιείται.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ

4.1 Εισαγωγή

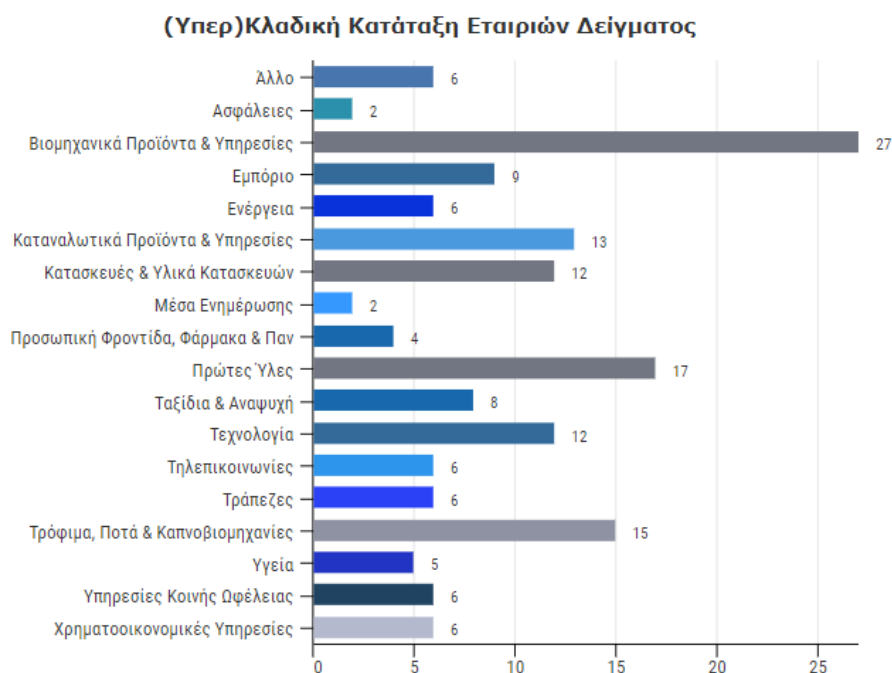
Στο παρόν κεφάλαιο αναπτύσσεται μία εκτενής ανάλυση αναφορικά με τα Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου που έχουν γνωστοποιηθεί στις δημοσιευμένες Έκθεσεις Ελέγχου των εξεταζόμενων εταιριών για τις διαχειριστικές χρήσεις από το 2017 έως το 2020. Στη δεύτερη υποενότητα παρουσιάζονται βασικά πληροφοριακά στοιχεία για το υπό μελέτη δείγμα της έρευνας. Στη συνέχεια παρουσιάζεται το μερίδιο αγοράς που κατέχουν οι ελεγκτικές εταιρίες. Στην τέταρτη υποενότητα παρατίθενται η ποσοτική ταξινόμηση των KAMs ανά κλάδο δραστηριότητας, ανά Έκθεση Ελέγχου και ανά Ελεγκτική εταιρία. Τέλος, αναλύονται τα είδη των KAMs που έχουν γνωστοποιηθεί κατά τη διάρκεια της εξεταζόμενης περιόδου.

4.2 Δείγμα της Έρευνας

Το δείγμα της έρευνας προέρχεται από τη βάση δεδομένων του Χρηματιστηρίου Αθηνών και περιλαμβάνει όλες τις εισηγμένες εταιρίες της χώρας μας για την περίοδο 2017-2020. Αυτό το χρονικό διάστημα εμπεριέχει την πρώτη χρονιά (2017) εφαρμογής των KAMs στην Έκθεση Ελέγχου στην Ελλάδα μέχρι και την πιο πρόσφατη (2020). Αναλυτικότερα, επιλέχθηκαν οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των εισηγμένων εταιριών, εκ των οποίων 9 εταιρίες βρίσκονται σε αναστολή, δηλαδή δεν υπάρχουν διαθέσιμες δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις για ορισμένες χρήσεις, και 20 σε επιτήρηση.

Η κατάταξη των εταιριών του δείγματος σε κλάδους οικονομικής δραστηριότητας πραγματοποιείται από το Χρηματιστήριο Αθηνών σύμφωνα με το Διεθνές μοντέλο κλαδικής ταξινόμησης των εταιριών (Industry Classification Benchmark). Η εν λόγω κατηγοριοποίηση εμπεριέχει τέσσερα επίπεδα

κατάταξης (Κατηγορία, Υπέρ Κλάδος, Κλάδος, Υπό Κλάδος)⁸⁶ από τα οποία χρησιμοποιήθηκε η κατάταξη "Υπερ Κλάδος", καθώς εξυπηρετεί περισσότερο τις ανάγκες της παρούσας διπλωματικής εργασίας. Αναλυτικότερα, οι οικονομικές οντότητες του δείγματος δραστηριοποιούνται στους παρακάτω τομείς:



Γράφημα 1: (Υπερ)Κλαδική Κατάταξη Εταιριών Δείγματος

Παρατηρείται πως η πλειοψηφία των εισηγμένων εταιριών της χώρας μας δραστηριοποιείται στον υπερκλάδο των «Βιομηχανικών Προϊόντων & Υπηρεσιών», στον οποίο εμπεριέχονται οι κλάδοι που αφορούν υπηρεσίες μεταφορών, πλαστικά, μηχανήματα βιομηχανικού εξοπλισμού, υλικά συσκευασίας, ηλεκτρικά εξαρτήματα, υπηρεσίες μαζικής εκτύπωσης και προμηθευτές βιομηχανίας.

Στη συνέχεια ακολουθούν ο υπερκλάδος των «Πρώτων Υλών» (αλουμίνιο, μεταλλουργία, σίδηρος, χάλυβας, ορυχεία, διαφοροποιημένα υλικά & κλωστοϋφαντουργικά προϊόντα) και των «Τροφίμων, Ποτών και Καπνοβιομηχανίας» (απόσταξη και οινοπαραγωγή, γεωργία, αλιεία, εκτροφή και φυτείες, τρόφιμα, αναψυκτικά, καπνός). Επίσης μεγάλο μερίδιο κατέχει ο υπερκλάδος των «Καταναλωτικών Προϊόντων και Υπηρεσιών» (οικιακές συσκευές, έπιπλα, κατασκευή κατοικιών, παιχνίδια, ρούχα και αξεσουάρ, ηλεκτρονική ψυχαγωγία,

⁸⁶https://www.athexgroup.gr/el/rss-feeds/-/asset_publisher/hlxgrpanrns/content/id/5517747

υπηρεσίες ενοικίασης και χρηματοδοτικής μίσθωσης). Ακόμη, ο υπερκλάδος της «Τεχνολογίας» που ασχολείται στο υλικό υπολογιστών, λογισμικό, υπηρεσίες ηλεκτρονικών υπολογιστών, ηλεκτρονικά εξαρτήματα και ο υπερκλάδος των «Κατασκευών & Υλικά Κατασκευών» (τσιμέντα, άλλα οικοδομικά υλικά, κατασκευές) αποτελούν εξίσου μεγάλο μερίδιο του πληθυσμού.

Έπειτα, κατατάσσεται ο υπερκλάδος του «Εμπορίου» που περιλαμβάνει το «Εμπόριο Ενδυμάτων», το «Εξειδικευμένο Λιανικό Εμπόριο» και τους «Διαφοροποιημένους έμπορους», στον οποίο εμπεριέχονται 9 εισηγμένες εταιρίες. Ακολουθεί με 8 εισηγμένες ο υπερκλάδος «Ταξίδια και Αναψυχή» που περιλαμβάνει τους κλάδους «Ξενοδοχεία & Πανσιόν» και «Ταξίδια & Τουρισμός».

Επόμενοι στην κατάταξη βρίσκονται οι υπερκλάδοι «Ενέργεια» (Διυλιστήρια & Εμπορία Πετρελαιοειδών, Καθετοποιημένες εταιρίες πετρελαίου και φυσικού αερίου, Παραγωγοί Πετρελαίου, Εξοπλισμός Αναλώσιμων Πηγών Ενέργειας), «Τηλεπικοινωνίες» (Υπηρεσίες Τηλεπικοινωνιών, Εξοπλισμός Τηλεπικοινωνιών), «Τράπεζες», «Υπηρεσίες Κοινής Ωφέλειας» (Συμβατική Ηλεκτρική Ενέργεια, Εναλλακτική Ηλεκτρική Ενέργεια, Ύδρευση) και «Χρηματοοικονομικές Υπηρεσίες» (Διαχείριση Κεφαλαίων και Θεματοφύλακες, Διαφοροποιημένες Χρηματοοικονομικές Υπηρεσίες, Επενδυτικές Υπηρεσίες) στους οποίους εντάσσονται από έξι εισηγμένες εταιρίες.

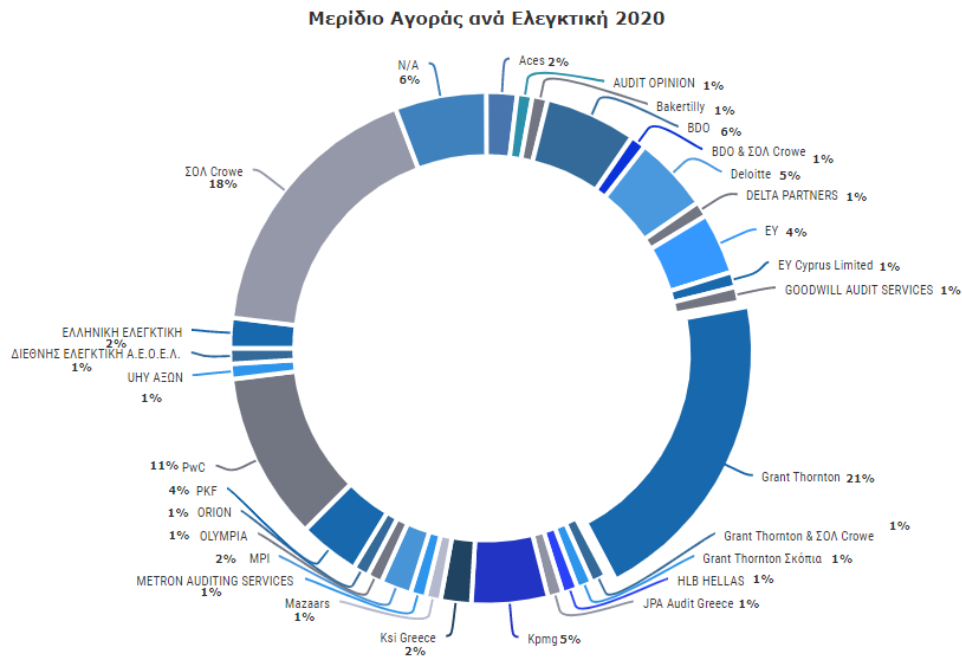
Ακολούθως, ταξινομείται ο υπερκλάδος «Υγεία» που αφορά «Υπηρεσίες Υγείας», «Ιατρικό Εξοπλισμό», «Υγειονομικές Μονάδες και Φαρμακευτικά Προϊόντα», καθώς εμπεριέχονται 5 εισηγμένες εταιρίες.

Τέσσερις εισηγμένες εταιρίες κατατάσσονται στον υπερκλάδο «Προσωπική Φροντίδα, Φάρμακα και Παν», ενώ δύο μόλις εντάσσονται στους υπερκλάδους «Μέσα Ενημέρωσης» και «Ασφάλειες».

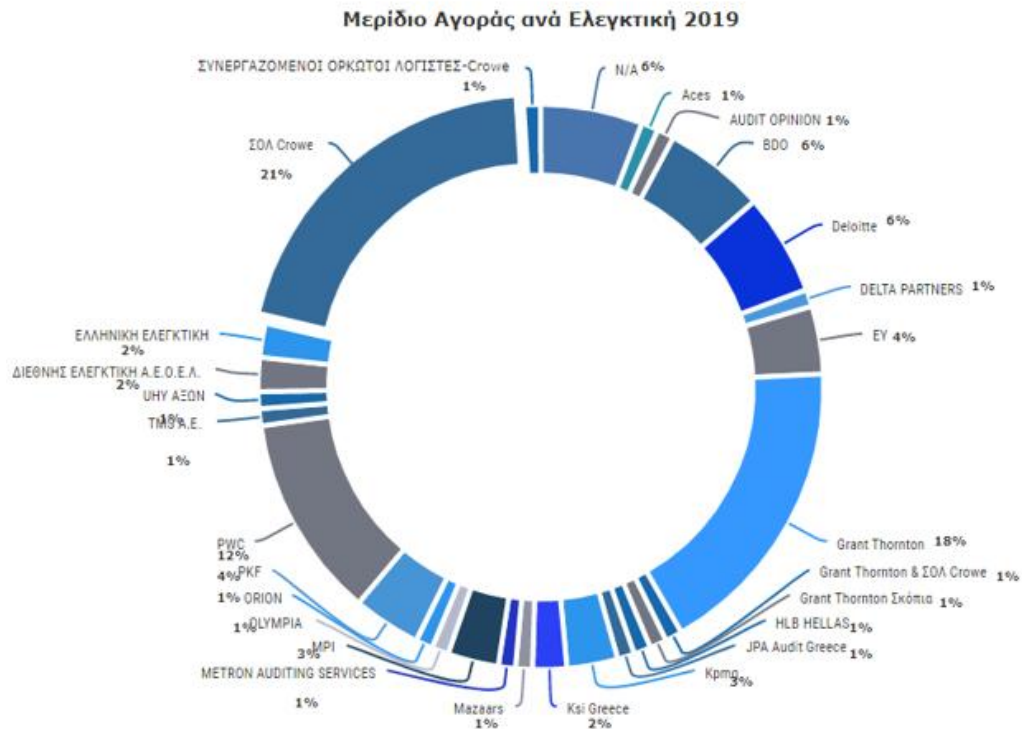
Τέλος, παρατηρήθηκε πως σε ορισμένες εισηγμένες δεν υπήρχε διακριτή κατάταξη σε υπερκλάδους ή επιμέρους κλάδους σύμφωνα με την ιστοσελίδα του Χρηματιστηρίου Αθηνών, με αποτέλεσμα να καταταχθούν στην κατηγορία «Άλλο».

4.3 Μερίδιο Αγοράς Ελεγκτικών Εταιριών για την περίοδο 2017-2020

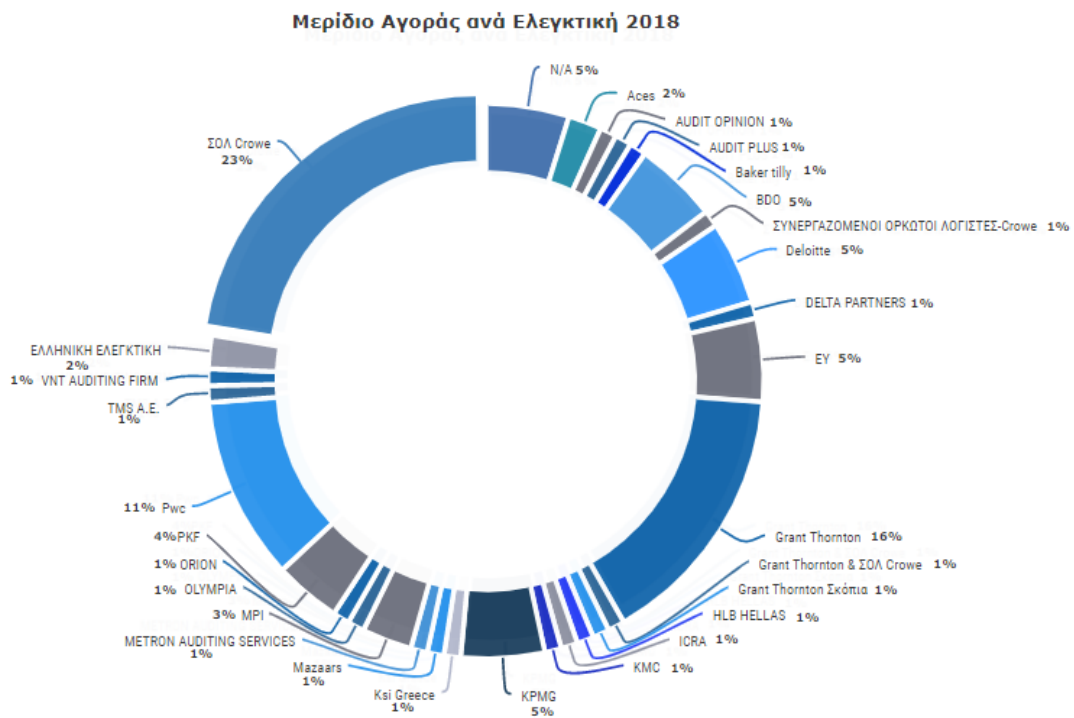
Σύμφωνα με τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις των εταιριών του δείγματος πραγματοποιήθηκε η ταξινόμηση αυτών με βάση την ελεγκτική εταιρία στην οποία ανατέθηκε ο έλεγχός τους για τις χρήσεις 2017-2020, ώστε να διαπιστωθεί το μερίδιο αγοράς ανά ελεγκτική εταιρία.



Γράφημα 2: «Μερίδιο Αγοράς ανά Ελεγκτική 2020»



Γράφημα 3: «Μερίδιο Αγοράς ανά Ελεγκτική 2019»



Γράφημα 4: «Μερίδιο Αγοράς ανά Ελεγκτική 2018»

που κατανέμονται μεταξύ των ελεγκτικών και διασταύρωση πορισμάτων από κάθε εταιρία για την εργασία της άλλης. Για παράδειγμα, στον καταμερισμό των εργασιών μπορεί να επιλεγθεί ο έλεγχος του Ενεργητικού από την μία ελεγκτική και του Παθητικού από την άλλη, ώστε να εξασφαλίσουν στην ανασκόπησή τους ότι έχουν καταλήξει σε ορθά αποτελέσματα. Ο Κοινός Έλεγχος πραγματοποιείται είτε όταν το επιλέγουν οι μέτοχοι, όπως λόγω χάρη αποτελεί η ύπαρξη διαφορών μεταξύ των μετόχων για την απόφαση επιλογής ελεγκτικής εταιρίας ή ακόμη και για λόγους διαφάνειας και επιμερισμού ευθυνών, είτε το ορίζει κάποιο νομοθετικό πλαίσιο, όπως αποτελεί η περίπτωση της Γαλλίας στην οποία απαιτείται υποχρεωτικά όλες οι εισηγμένες εταιρίες που δημοσιεύουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις από το 1984 να έχουν Κοινό Έλεγχο. Ακόμη, ένας Κοινός Έλεγχος μπορεί να επιλεγθεί και για σκοπούς «Rotation», δηλαδή εξαιτίας του θεσμικού πλαισίου εναλλαγής ελεγκτικών εταιριών μετά το πέρας συγκεκριμένων χρόνων ελέγχου μίας ελεγχόμενης από την ίδια ελεγκτική εταιρία. Σε αυτή την περίπτωση, ελλοχεύει βέβαια ο κίνδυνος πιθανών συγκρούσεων συμφερόντων που προκύπτουν σε σχέση με τις εταιρίες που παρέχουν ελεγκτικές ή και μη ελεγκτικές υπηρεσίες.⁸⁷

Αναλυτικότερα, το 2017 το 51% των εισηγμένων εταιριών ελέγχεται από τη «ΣΟΛ Crowe», «GrantThornton» και «Pwc» με ποσοστά 26%, 14% και 11% αντίστοιχα. Ακολουθεί η BDO με 6% και η KPMG με 5%, ενώ η ErnstandYoung (EY) και η Deloitte με 4%. Οι υπόλοιπες ελεγκτικές κατέχουν μικρότερο αριθμό πελατών της τάξεως 1%-3%.

Το 2018, ο μισός πληθυσμός ελέγχεται πάλι από τη «ΣΟΛ Crowe», «GrantThornton» και «Pwc». Η BDO, Deloitte, EY και KMPG κατέχουν ένα ποσοστό 5% η κάθε μία, γεγονός που αποδεικνύει ότι οι τρεις από τις «Big 4» ελεγκτικές εταιρίες κέρδισαν ένα μεγαλύτερο μερίδιο αγοράς σε σχέση με την προηγούμενη χρήση, δηλαδή το 2017, ενώ η BDO έχασε ένα μικρό μερίδιο. Οι υπόλοιπες ελεγκτικές κατέχουν μικρότερο αριθμό πελατών της τάξεως 1%-3%.

Το 2019, το 51% των εισηγμένων εταιριών ελέγχεται από τη «ΣΟΛ Crowe», «GrantThornton» και «Pwc» με ποσοστά 21%, 18% και 12% αντίστοιχα. Ακολουθεί η BDO και η Deloitte με 6%, η EY και η PKF με 4%, ενώ η KPMG και η MPI με

⁸⁷<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-Joint-Audit-The-Bottom-Line.pdf>

3%. Οι υπόλοιπες ελεγκτικές κατέχουν μικρότερο αριθμό πελατών της τάξεως 1%-2%.

Το 2020, ο μισός πληθυσμός ελέγχεται επίσης από τη «ΣΟΛ Crowe», «GrantThornton» και «Pwc» με τη διαφορά πως σε αυτή τη χρήση η «GrantThornton» κατέχει το μεγαλύτερο μερίδιο, όπως προαναφέρθηκε. Ακολουθεί η BDO με 6%, η Deloitte και η KPMG με 5%, ενώ η EY και η PKF με 4%. Οι υπόλοιπες ελεγκτικές κατέχουν μικρότερο αριθμό πελατών της τάξεως 1%-2%.

Συνεπώς, οι ελεγκτικές εταιρίες «ΣΟΛ Crowe» και «GrantThornton» ελέγχουν τις περισσότερες εισηγμένες εταιρίες του Χρηματιστηρίου Αθηνών την τελευταία τετραετία. Αξιοσημείωτο μερίδιο αγοράς κατέχει επίσης και η «Pwc», ενώ τόσο οι υπόλοιπες Big 4 ελεγκτικές εταιρίες, δηλαδή η EY, Deloitte και KPMG, όσο και η BDO κατέχουν ένα αρκετά μικρότερο αλλά σημαντικό μερίδιο των προαναφερθέντων εταιριών. Οι υπόλοιπες εταιρίες του πληθυσμού ελέγχονται από λοιπές διαφορετικές ελεγκτικές εταιρίες, οι οποίες καταλαμβάνουν σωρευτικά περίπου το 20% του δείγματος.

4.4 Γνωστοποίηση KAMs στις Εκθέσεις Ελέγχου

Ο αριθμός των Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου που γνωστοποιήθηκαν στην Έκθεση Ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων των εισηγμένων εταιριών για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2017-2020 παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα:

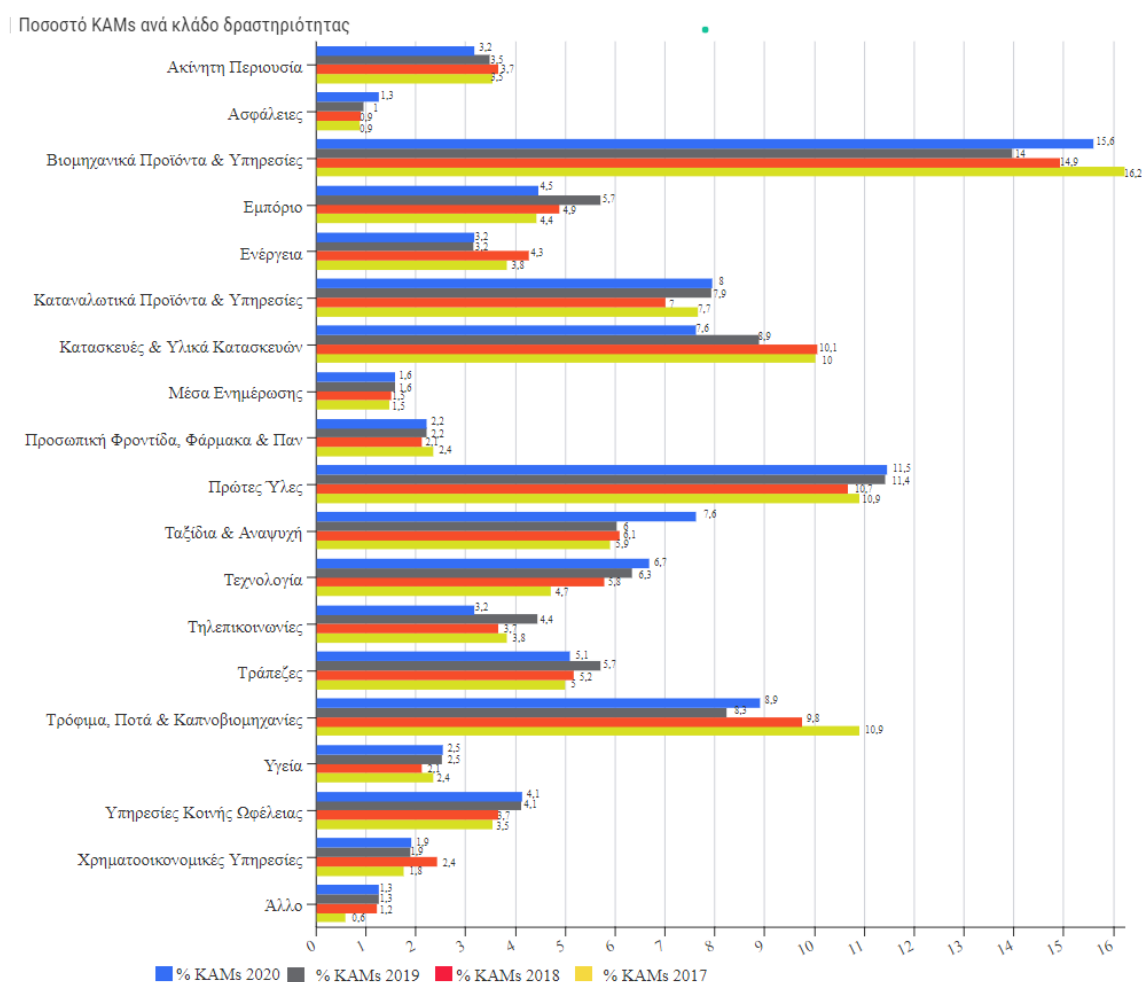
Πίνακας 1: «Αριθμός γνωστοποιημένων KAMs»

Αριθμός KAMs που γνωστοποιήθηκαν	2020	2019	2018	2017
	314	319	329	340

Παρατηρείται μία μείωση με φθίνοντα ρυθμό στον αριθμό των KAMs από την πρώτη χρονιά εφαρμογής τους έως σήμερα. Ειδικότερα, το 2017 γνωστοποιήθηκαν 340 Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου, ενώ το 2018 11 λιγότερα. Το επόμενο έτος γνωστοποιήθηκαν 319 KAMs, ενώ το 2020 κινήθηκαν στα ίδια περίπου επίπεδα και συγκεκριμένα στα 314 KAMs.

4.4.1 Ταξινόμηση KAMs ανά κλάδο δραστηριότητας

Στο εν λόγω διάγραμμα παρατίθενται ανά κλάδο δραστηριότητας τα ποσοστά του συνόλου των KAMs που γνωστοποιήθηκαν στις εκθέσεις ελέγχου για την περίοδο 2017-2020.



Γράφημα 6: «Ποσοστά KAMs ανά κλάδο δραστηριότητας»

Παρατηρούμε πως ο υψηλότερος αριθμός των KAMs σε όλα τα επισκοπούμενα έτη εντοπίζεται στον τομέα «Βιομηχανικά Προϊόντα & Υπηρεσίες». Ειδικότερα, το 2017 περισσότερο από το 16% του συνόλου των Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου που γνωστοποιήθηκαν, δημοσιεύθηκαν στο συγκεκριμένο υπερκλάδο. Τις επόμενες δύο χρήσεις, δηλαδή το 2018 και 2019, το διάγραμμα δείχνει πως γνωστοποιήθηκαν 1% και 2% λιγότερα KAMs αντίστοιχα σε σχέση με το 2017, ενώ στο 2020 το ποσοστό παρουσιάζει μία μικρή αύξηση φτάνοντας περίπου στο 16%, δηλαδή στα ίδια επίπεδα με την πρώτη χρονιά εφαρμογής των

Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου στην Έκθεση του Ορκωτού Ελεγκτή. Φυσικά, όπως είδαμε και σε προηγούμενο διάγραμμα, ο συγκεκριμένος τομέας περιλαμβάνει και τις περισσότερες εταιρίες του δείγματος και συγκεκριμένα 27 από τις 170 εισηγμένες εταιρίες του Χρηματιστηρίου Αθηνών, οπότε κρίνεται λογικό να δημοσιεύονται τα περισσότερα Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου στον εν λόγω τομέα.

Ακολουθούν στη σειρά κατάταξης οι τομείς των «Πρώτων Υλών», «Τροφίμων, Ποτών & Καπνοβιομηχανιών» & «Κατασκευών & Υλικά Κατασκευών». Πρωτίστως, ο τομέας «Πρώτες Ύλες» κινήθηκε περίπου στα ίδια επίπεδα το 2017 και 2018, δηλαδή περίπου 11%, ενώ τα επόμενα δύο έτη δείχνει μία μικρή αύξηση της τάξεως 1%, φτάνοντας το 12% του συνόλου των γνωστοποιηθέντων ΚΑΜs. Σημειώνεται πως στον εν λόγω υπερκλάδο υπάρχουν 17 από τις 170 εισηγμένες εταιρίες του Χρηματιστηρίου Αθηνών, αποτελώντας τον δεύτερο μεγαλύτερο υπερκλάδο πληθυσμιακά. Έπειτα, ο υπερκλάδος «Τρόφιμα, Ποτά & Καπνοβιομηχανίες» παρουσιάζει μία φθίνουσα πορεία στο ποσοστό των δημοσιευμένων ΚΑΜs από το 2017 έως το 2020 που κυμαίνεται από 11% στο 9%. Επίσης, αποτελεί τον τρίτο μεγαλύτερο πληθυσμιακά υπερκλάδο, εμπεριέχοντας 15 από τις 170 εισηγμένες εταιρίες του δείγματος. Επομένως, κρίνεται φυσιολογικό το ποσοστό των δημοσιευμένων ΚΑΜs, συναρτήσει του πλήθους των εταιριών που περιέχεται στον υπερκλάδο και σε αυτή την περίπτωση. Τέλος, παρόλο που στον υπερκλάδο «Κατασκευές & Υλικά Κατασκευών» εμπεριέχονται περισσότερες εισηγμένες εταιρίες σε σχέση με τον υπερκλάδο «Τρόφιμα, Ποτά & Καπνοβιομηχανίες», γνωστοποιούνται λιγότερα ΚΑΜs. Μάλιστα, το ποσοστό των Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου στον εν λόγω υπερκλάδο μειώνεται με φθίνοντα ρυθμό την περίοδο 2017-2020 που κυμαίνεται από το 10% έως περίπου το 7%.

Στη συνέχεια, κατατάσσονται τα «Καταναλωτικά Προϊόντα & Υπηρεσίες», κατέχοντας ένα ποσοστό 7%-8% του συνόλου των Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου που γνωστοποιήθηκαν κατά την εξεταζόμενη περίοδο. Όμως, καθώς ο αριθμός των εισηγμένων εταιριών που περιλαμβάνονται σε αυτόν τον υπερκλάδο είναι συγκριτικά μεγαλύτερος από τον υπερκλάδο «Κατασκευές & Υλικά Κατασκευών», παρατηρούμε ότι δημοσιεύονται κατά μέσο όρο λιγότερα ΚΑΜs στον εν λόγω κλάδο.

Οι τομείς «Ταξίδια & Αναψυχή» και «Τεχνολογία» την πρώτη χρονιά εφαρμογής των KAMs είχαν ένα χαμηλό ποσοστό του συνόλου των Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου που γνωστοποιήθηκαν, δηλαδή της τάξεως περίπου 5%-6%. Τις επόμενες χρήσεις, το ποσοστό αυτό είχε μία αυξητική πορεία αγγίζοντας περίπου το 8%.

Από το διάγραμμα γίνεται αντιληπτό πως τα ποσοστά των δημοσιευμένων KAMs στους υπερκλάδους «Εμπόριο» και «Τράπεζες» ακολουθούν την ίδια πορεία. Το 2017 το ποσοστό των KAMs ήταν της τάξεως του 5%, παρουσιάζοντας μία αύξηση έως το 2019 αγγίζοντας και στις δύο περιπτώσεις περίπου το 6%, ενώ την επόμενη χρήση του 2020 υπήρξε μία μείωση 1%. Βέβαια, ο υπερκλάδος του Εμπορίου περιλαμβάνει περισσότερες εισηγμένες εταιρίες σε σχέση με τον Τραπεζικό υπερκλάδο, οπότε διεξάγεται το συμπέρασμα πως στον υπερκλάδο «Τράπεζες» δημοσιεύονται κατά μέσο όρο περισσότερα Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου στις Εκθέσεις Ελέγχου.

Έπειτα, ακολουθούν οι υπερκλάδοι «Ενέργεια», «Υπηρεσίες Κοινής Ωφέλειας», «Τηλεπικοινωνίες» και «Ακίνητη Περιουσία», οι οποίοι παρουσίασαν την ίδια πορεία κατά την εξεταζόμενη περίοδο. Συγκεκριμένα, το 2017 κάθε προαναφερθέν υπερκλάδος ξεχωριστά γνωστοποίησε στις Εκθέσεις Ελέγχου του ένα ποσοστό 3% του συνόλου των Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου που γνωστοποιήθηκαν. Το 2018 και 2019 υπήρξε μία αυξητική πορεία της τάξεως 1%, ενώ το 2020 υπήρξε μία μείωση που οδήγησε το ποσοστό των γνωστοποιηθέντων KAMs στα ίδια επίπεδα με το 2017. Σημειώνεται, πως στους τομείς «Ενέργεια», «Υπηρεσίες Κοινής Ωφέλειας» και «Τηλεπικοινωνίες» ανήκουν από 6 εισηγμένες εταιρίες, γεγονός που σημαίνει πως δημοσιεύθηκε κατά μέσο όρο ο ίδιος αριθμός KAMs, ενώ στην «Ακίνητη Περιουσία» ανήκουν 2 περισσότερες εισηγμένες εταιρίες, μειώνοντας τον μέσο όρο αριθμό KAMs ανά Έκθεση Ελέγχου.

Οι υπερκλάδοι «Υγεία» και «Προσωπική Φροντίδα, Φάρμακα & Παν» καθόλη την εξεταζόμενη περίοδο κατείχαν ποσοστό περίπου 2,5% του συνόλου των γνωστοποιηθέντων KAMs στην Έκθεση Ελέγχου, ενώ ταυτόχρονα περιλαμβάνουν παρόμοιο πλήθος εισηγμένων εταιριών στην κατηγορία τους, γεγονός που σημαίνει ότι δημοσιεύονται κατά μέσο όρο ο ίδιος αριθμός Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου στις Εκθέσεις Ελέγχου τους.

Τέλος, στους υπερκλάδους «Ασφάλειες», «Μέσα Ενημέρωσης», «Χρηματοοικονομικές Υπηρεσίες» συγκεντρώνονται τα μικρότερα ποσοστά των δημοσιευμένων Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου, δηλαδή περίπου 1% σε κάθε υπερκλάδο ξεχωριστά.

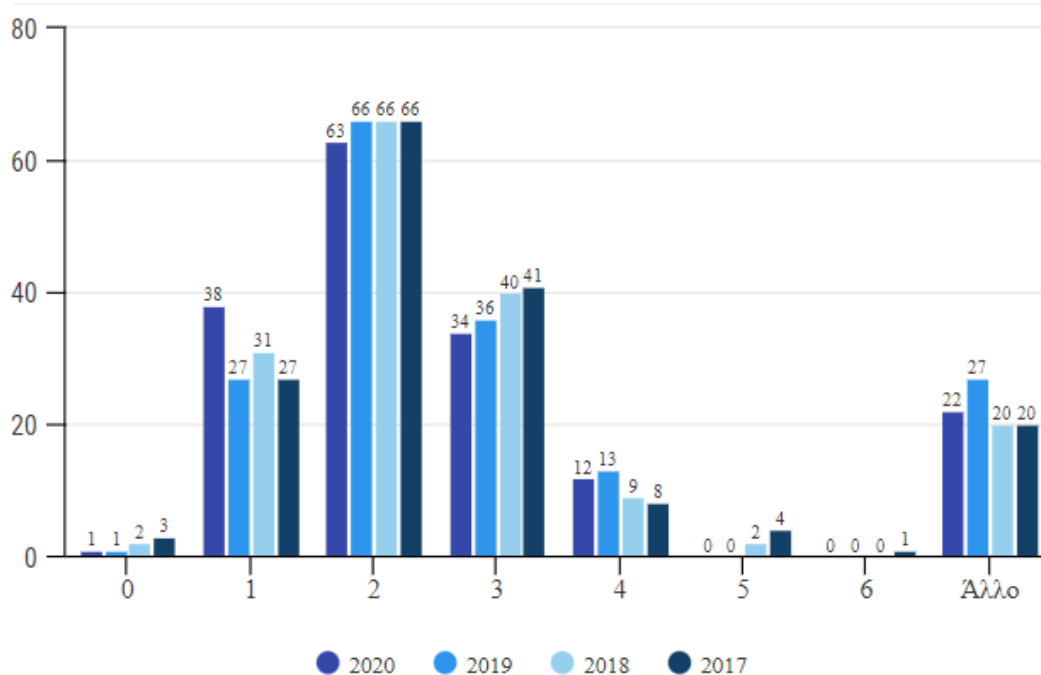
4.4.2 Αριθμός γνωστοποιημένων ΚΑΜs ανά Έκθεση Ελέγχου

Στην συγκεκριμένη υποενότητα, μελετήθηκαν οι οικονομικές καταστάσεις για να διαπιστωθεί ο αριθμός των Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου που γνωστοποιούνται σε κάθε Έκθεση Ελέγχου για την εξεταζόμενη περίοδο 2017-2020.

Παρατηρήθηκε πως γνωστοποιούνται από κανένα έως έξι Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου σε κάθε Έκθεση Ελέγχου. Ειδικότερα, με τον όρο «0» που απεικονίζεται στο παρακάτω διάγραμμα νοείται πως η Ελεγκτική Εταιρία διεξήγαγε το συμπέρασμα, σε ειδική ξεχωριστή παράγραφο όπως ορίζεται από το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 701, πως δεν υπάρχουν σημαντικότερα θέματα ελέγχου προς γνωστοποίηση στην έκθεσή της. Επίσης, ο όρος «Άλλο» σημαίνει πως συντρέχει μία από τις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α. Η Ελεγκτική Εταιρία είχε προβεί σε Αδυναμία Έκφραση Γνώμης, με αποτέλεσμα να μην γνωστοποιείται ξεχωριστή παράγραφος για τα ΚΑΜs.
- β. Η Ελεγκτική Εταιρία δεν εμπεριείχε παράγραφο Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου στην Έκθεση Ελέγχου της (π.χ. η ελεγχόμενη αποτελεί εισηγμένη Εναλλακτικής Αγοράς).
- γ. Η Εταιρία δεν είχε δημοσιεύσει Έκθεση Ελέγχου την συγκεκριμένη χρήση (π.χ. Εταιρία που βρίσκεται σε αναστολή).

Αριθμός KAMs ανά έκθεση ελέγχου για την περίοδο 2017-2020



Γράφημα 7: «Αριθμός KAMs ανά Έκθεση Ελέγχου για την περίοδο 2017-2020»

Το διάγραμμα απεικονίζει πως σε ελάχιστες Εκθέσεις Ελέγχου δεν υπήρχαν Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου προς γνωστοποίηση. Συγκεκριμένα υπήρξαν τρεις περιπτώσεις το 2017, δύο το 2018, μία το 2019, ενώ και το 2020 συνέτρεχε μόνο μία τέτοιου είδους περίπτωση. Επίσης, λιγότερο συχνή ήταν η εμφάνιση έξι KAMs σε μία Έκθεση Ελέγχου, καθώς αυτή η περίπτωση πραγματοποιήθηκε μόνο μία φορά και μάλιστα την πρώτη χρήση εφαρμογής των KAMs. Ακόμη, η γνωστοποίηση πέντε Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου σε μία Έκθεση Ελέγχου πραγματοποιήθηκε συνολικά έξι μόλις φορές τα έτη 2017 και 2018, ενώ το 2019 και το 2020 δεν γνωστοποιήθηκαν τόσα KAMs σε καμία Έκθεση Ελέγχου. Περισσότερες φορές παρατηρείται να εμφανίστηκαν τέσσερα Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου ανά Έκθεση Ελέγχου και ειδικότερα η εμφάνισή τους λογίζεται σε περίπου δέκα Εκθέσεις Ελέγχου ανά έτος.

Αρκετά συχνά εμφανίζεται η ύπαρξη τριών KAMs στην Έκθεση του Ορκωτού Ελεγκτή καθόλη τη διάρκεια της εξεταζόμενης περιόδου. Το 2017 καταγράφηκαν 41 περιπτώσεις, το επόμενο και το μεθεπόμενο έτος 40 και 36 αντίστοιχα, ενώ το 2020 υπήρξαν 34 τέτοιους είδους περιπτώσεις. Παρατηρείται δηλαδή μία ελαφρώς μειωμένη πορεία από την πρώτη χρήση εφαρμογής των KAMs έως σήμερα.

Αντίθετα, μία αυξητική τάση δείχνει η χρήση ενός ΚΑΜ, καθώς σημειώθηκαν σε 27, 31, 27 και 38 Εκθέσεις Ελέγχου τα έτη 2017 έως 2020 αντίστοιχα. Αυτό σημαίνει πως η χρήση ενός ΚΑΜ καταλαμβάνει ένα σημαντικό μερίδιο της τάξης από 16% έως 22% του συνόλου του δείγματος.

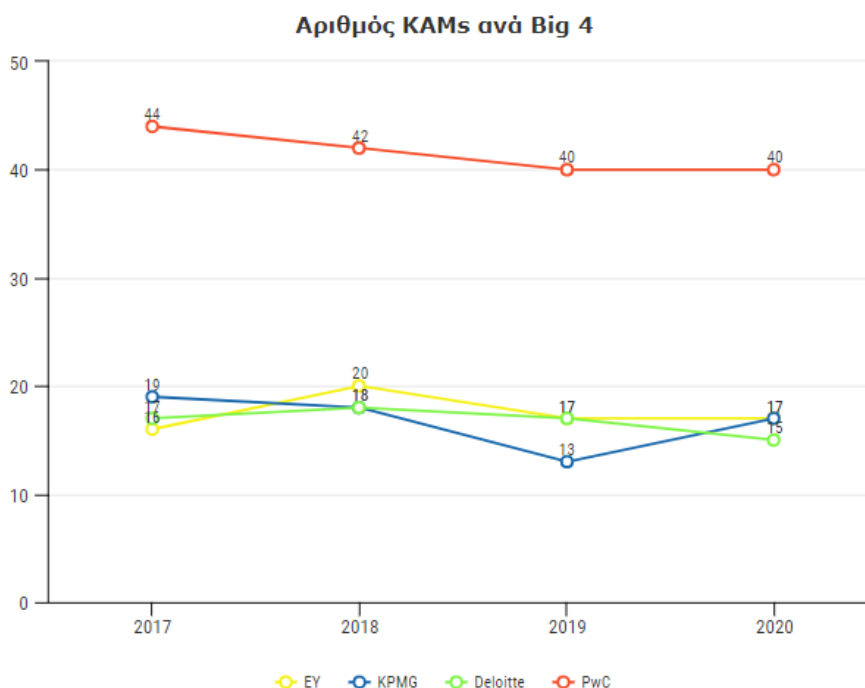
Είναι εύκολα αντιληπτό από το διάγραμμα πως η γνωστοποίηση δύο Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου παρατηρείται σε μεγαλύτερο βαθμό σε σχέση με τις υπόλοιπες περιπτώσεις. Το 2017 παρατηρήθηκαν 66 περιπτώσεις, ενώ τις επόμενες εξεταζόμενες χρήσεις η εμφάνιση αυτής της περίπτωσης κυμαίνεται στα ίδια περίπου επίπεδα με 66, 66 και 63 περιπτώσεις αντίστοιχα τα έτη 2018 έως 2020. Πρόκειται ουσιαστικά για ένα ποσοστό περίπου 38% του συνόλου του δείγματος ανά ελεγχόμενη χρήση.

Συνεπώς, στην πλειονότητα των περιπτώσεων φαίνεται να γνωστοποιούνται δύο Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου ανά Έκθεση Ελέγχου σε όλη την εξεταζόμενη περίοδο. Ως δεύτερη και τρίτη συχνότερη περίπτωση για τα έτη 2017 έως 2019 είναι η εμφάνιση τριών και ενός ΚΑΜs αντίστοιχα ανά Έκθεση Ελέγχου, ενώ το 2020 εμφανίζονται περισσότερες Εκθέσεις με ένα ΚΑΜ και ακολουθούν αυτές με γνωστοποίηση τριών ΚΑΜs. Ως τέταρτη συχνότερη περίπτωση εμφανίζεται ένα ποσοστό του δείγματος της τάξεως 12% έως 16% περίπου σε κάθε χρήση που δεν εμπεριέχει παράγραφο Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου, καθώς συντρέχουν ορισμένες περιπτώσεις που έχουν αναλυθεί εκτενέστερα παραπάνω, στο διάγραμμα αναγράφεται ως «Άλλο». Τέλος, λιγότερο συχνά παρατηρείται η εμφάνιση τεσσάρων ΚΑΜs, ενώ ελάχιστες είναι οι περιπτώσεις που γνωστοποιούνται πέντε, έξι ή κανένα Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου κατά τις συγκεκριμένες χρήσεις.

4.4.3 Αριθμός γνωστοποιημένων ΚΑΜs ανά Ελεγκτική Εταιρία

Στην εν λόγω υποενότητα εξετάζεται ο αριθμός των γνωστοποιημένων ΚΑΜs ανά ελεγκτική εταιρία, αλλά και η συσχέτισή του αριθμού αυτού με το μερίδιο αγοράς που έχει στην κατοχή της. Πρωτίστως, αναλύονται ξεχωριστά οι «Big 4» ελεγκτικές εταιρίες και στη συνέχεια οι υπόλοιπες.

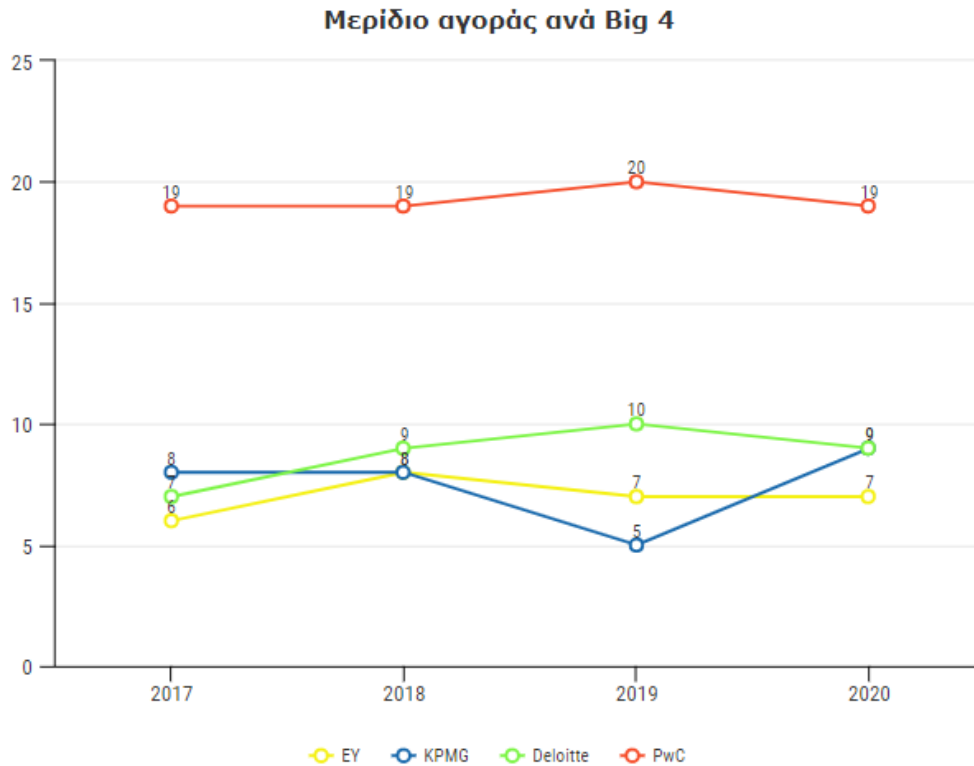
Στο παρακάτω διάγραμμα παρατίθεται ο αριθμός των ΚΑΜs που δημοσίευσαν οι Big 4 Ελεγκτικές Εταιρίες στις Εκθέσεις Ελέγχου τους για την περίοδο 2017 έως 2020.



Γράφημα 8: «Αριθμός ΚΑΜs ανά Big 4 Ελεγκτική εταιρία»

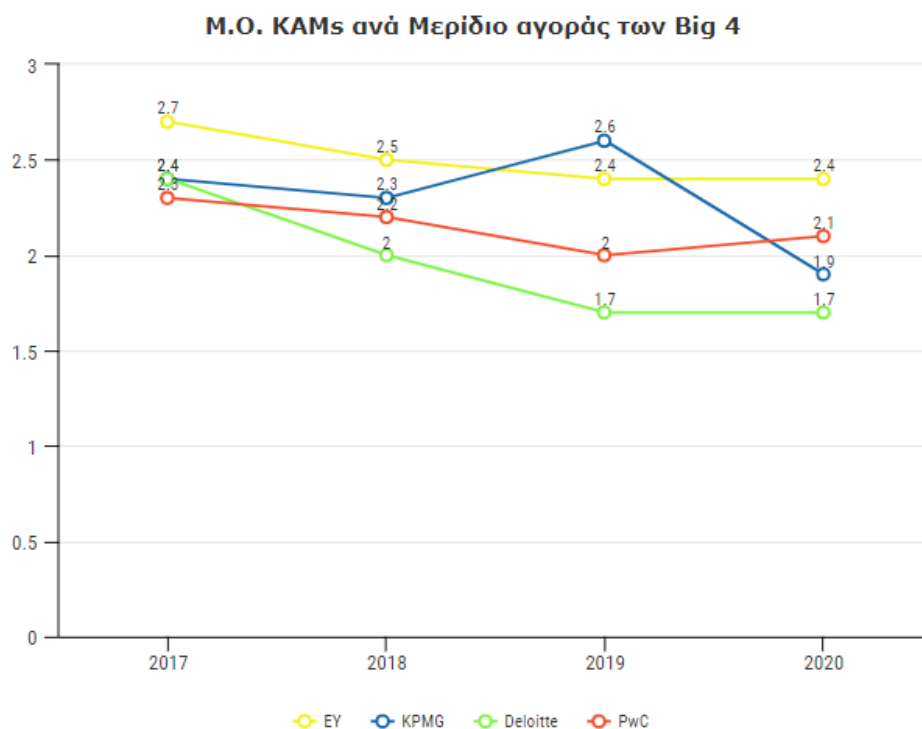
Παρατηρείται πως, με μία πρώτη ματιά, η ελεγκτική εταιρία «PwC» περιέχει σημαντικά μεγαλύτερο αριθμό ΚΑΜs στις Εκθέσεις Ελέγχου της συγκριτικά με τις υπόλοιπες Big 4, παρουσιάζοντας, ωστόσο, μία ελαφρώς μειωτική τάση από την πρώτη χρονιά εφαρμογής των ΚΑΜs στην Έκθεση Ελέγχου έως το 2019, καθώς γνωστοποίησε 44,42 και 40 ΚΑΜs την προαναφερθείσα περίοδο. Το 2020 παρατηρείται μία ίδια πορεία με τα επίπεδα του 2019, καθώς η εν λόγω ελεγκτική γνωστοποίησε επίσης 40 ΚΑΜs στην Έκθεσή της. Οι υπόλοιπες Big 4 Ελεγκτικές Εταιρίες κυμαίνονται περίπου στα ίδια επίπεδα, γνωστοποιώντας από 13 έως 20 Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου ανά έτος.

Ωστόσο, όπως έχει αναφερθεί εκτενέστερα σε προηγούμενη παράγραφο, κάθε Big 4 Ελεγκτική Εταιρία κατέχει διαφορετικό μερίδιο εισηγμένων εταιριών στο Χρηματιστήριο των Αθηνών. Επομένως, για λόγους αντικειμενικής συγκρισιμότητας κρίνεται σημαντικό να εξεταστεί ο αριθμός των ΚΑΜs σε συνάρτηση με μερίδιο ελεγχόμενων εταιριών που έχει η κάθε Big 4 εταιρία ξεχωριστά.



Γράφημα 9: «Μερίδιο αγοράς ανά Big 4 Ελεγκτική εταιρία»

Όπως προκύπτει από το διάγραμμα, η «PwC» κατέχει σημαντικά περισσότερες εισηγμένες εταιρίες σε σχέση με τις υπόλοιπες «Big 4» ελεγκτικές στο πελατολόγιό της και συγκεκριμένα 19 με 20 εταιρίες από το 2017 έως το 2020. Η «Deloitte» παρουσιάζει μία ανοδική πορεία από το 2017 έως το 2019, καθώς από τον έλεγχο 7 εισηγμένων εταιριών απέκτησε 10, χωρίς να διατηρήσει αυτόν τον αριθμό το 2020, όπου κατέχει μία εταιρία λιγότερη. Η «KPMG» παρουσιάζει ορισμένες διακυμάνσεις, αφού το 2017 και 2018 κατείχε τον έλεγχο 8 εισηγμένων εταιριών, ενώ το 2019 τον έλεγχο 5 εταιριών και το 2020 τον έλεγχο 9 εταιριών, αποκτώντας ίσο μερίδιο αγοράς με την «Deloitte». Η «EY» φαίνεται να κατέχει ελαφρώς μικρότερο αριθμό εισηγμένων συγκριτικά με τις υπόλοιπες, ελέγχοντας 6 έως 8 εισηγμένες εταιρίες.

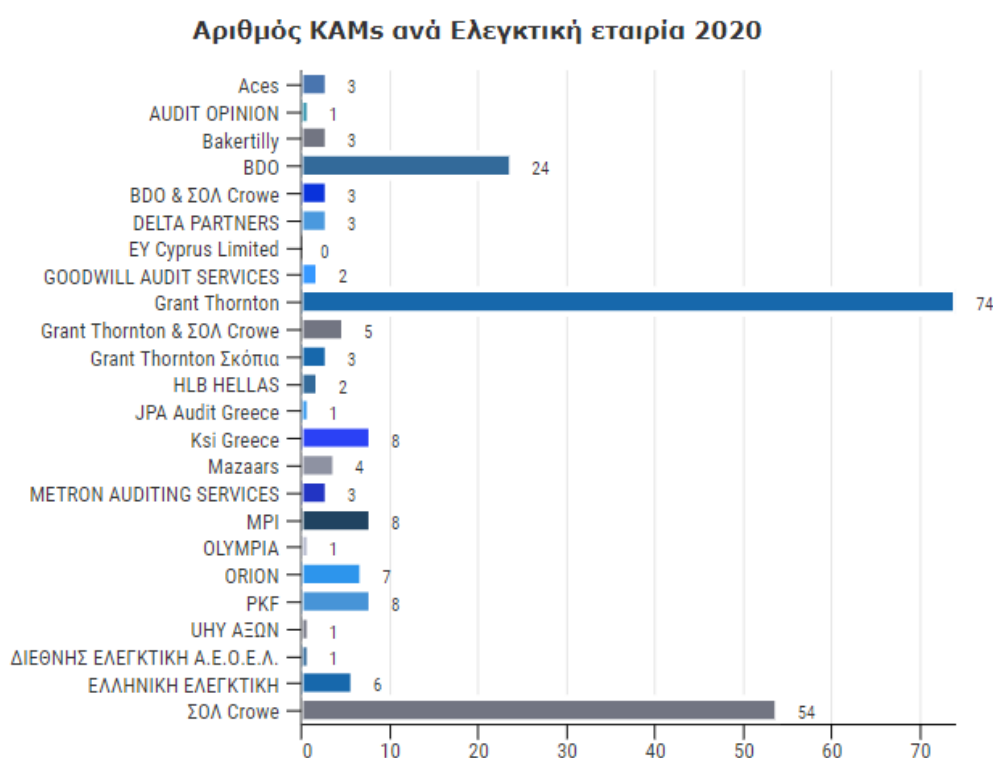


Γράφημα 10: «Μέσος όρος ΚΑΜs ανά μερίδιο αγοράς των Big 4 Ελεγκτικών εταιριών»

Επομένως, γίνεται αντιληπτό πως ο μέσος όρος των ΚΑΜs που δημοσιεύει κάθε «Big 4» Ελεγκτική εταιρία σε συνάρτηση με το μερίδιο Εισηγμένων εταιριών που έχει στο πελατολόγιο της δημιουργεί μία διαφορετική κατάταξη ανάμεσα στα δημοσιευμένα ΚΑΜs των «Big 4» εταιριών.

Σημειώνεται πως το 2017, η «EY» δημοσίευσε κατά μέσο όρο τα περισσότερα ΚΑΜs στις Εκθέσεις Ελέγχου της και συγκεκριμένα περίπου 3 ΚΑΜs ανά Έκθεση Ελέγχου. Στην συνέχεια ακολουθούν η «KPMG» και η «Deloitte» με ελαφρώς μικρότερο μέσο όρο που κυμαίνεται στο 2,5 ΚΑΜs ανά Έκθεση Ελέγχου και έπειτα κατατάσσεται η «PwC» με 2 ΚΑΜs κατά μέσο όρο στις εκθέσεις ελέγχου της. Το 2018, όλες οι Big 4 ελεγκτικές εταιρίες δημοσιεύουν περίπου 2 ΚΑΜs ανά Έκθεση Ελέγχου, εκτός από την «EY» που γνωστοποιεί 2,5 ΚΑΜs ανά Έκθεση Ελέγχου, ενώ το 2019 η «KPMG» και η «EY» γνωστοποίησαν το μεγαλύτερο αριθμό ΚΑΜs στις Εκθέσεις τους, δηλαδή περίπου 2,5 ΚΑΜs. Τέλος, το 2020 η «EY» δημοσίευσε τον ίδιο αριθμό ΚΑΜs με την προηγούμενη χρήση, που αποτελούν τα περισσότερα ΚΑΜs κατά μέσο όρο στην εν λόγω χρήση. Οι υπόλοιπες Big 4 Ελεγκτικές γνωστοποίησαν περίπου 2 ΚΑΜs ανά Έκθεση Ελέγχου.

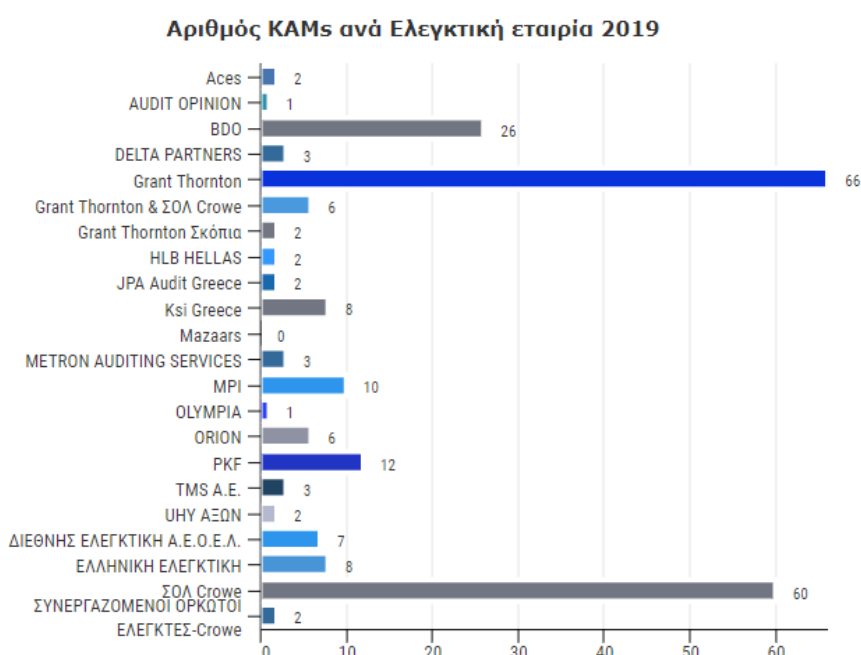
Σχετικά με τις υπόλοιπες ελεγκτικές εταιρίες, διαπιστώνεται πως, για τη χρήση του 2020, η GrantThornton, η ΣΟΛ Crowe και έπειτα η BDO έχουν δημοσιεύσει τα περισσότερα ΚΑΜs στην Έκθεση Ελέγχου τους και συγκεκριμένα 74, 54 και 24 ΚΑΜs αντίστοιχα. Έπειτα ακολουθούν η KSiGreece, η ΜΡΙHellas και η ΡΚF με 8 γνωστοποιημένα ΚΑΜs. Οι εναπομένοντες ελεγκτικές συγκέντρωσαν έως 7 Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου στις εκθέσεις τους την προαναφερθείσα χρήση, όπως φαίνεται και στο παρακάτω διάγραμμα:



Γράφημα 11: «Αριθμός ΚΑΜs ανά Ελεγκτική εταιρία 2020»

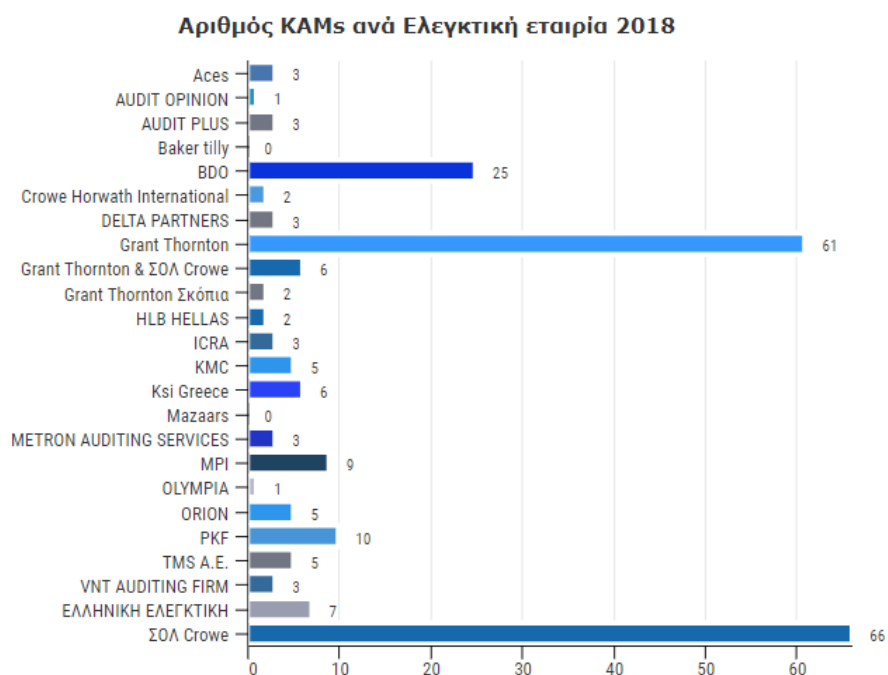
Το 2019 η σειρά κατάταξης των ελεγκτικών εταιριών με τα περισσότερα δημοσιευμένα ΚΑΜs δεν αλλάζει ιδιαίτερα. Η «GrantThornton», η «ΣΟΛ Crowe» και έπειτα η «BDO» δημοσιεύουν πάλι τα περισσότερα ΚΑΜs στην Έκθεση Ελέγχου τους και συγκεκριμένα 66, 60 και 26 ΚΑΜs αντίστοιχα. Παρατηρείται, δηλαδή, πως το 2019 η «GrantThornton» γνωστοποίησαν ελαφρώς λιγότερα ΚΑΜs σε σχέση με το 2020. Ακολουθεί η «PKF» με 12 δημοσιευμένα Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου και

μετά η «MPIHellas» με 10 ΚΑΜs. Η «ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ» γνωστοποίησε 8 ΚΑΜs, όπως και η «KSiGreece», διατηρώντας τον ίδιο αριθμό δημοσιευμένων ΚΑΜs της σε σχέση με το 2020. Οι εναπομένοντες ελεγκτικές συγκέντρωσαν έως 7 Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου στις εκθέσεις τους και σε αυτή τη χρήση, όπως φαίνεται και στο παρακάτω διάγραμμα:



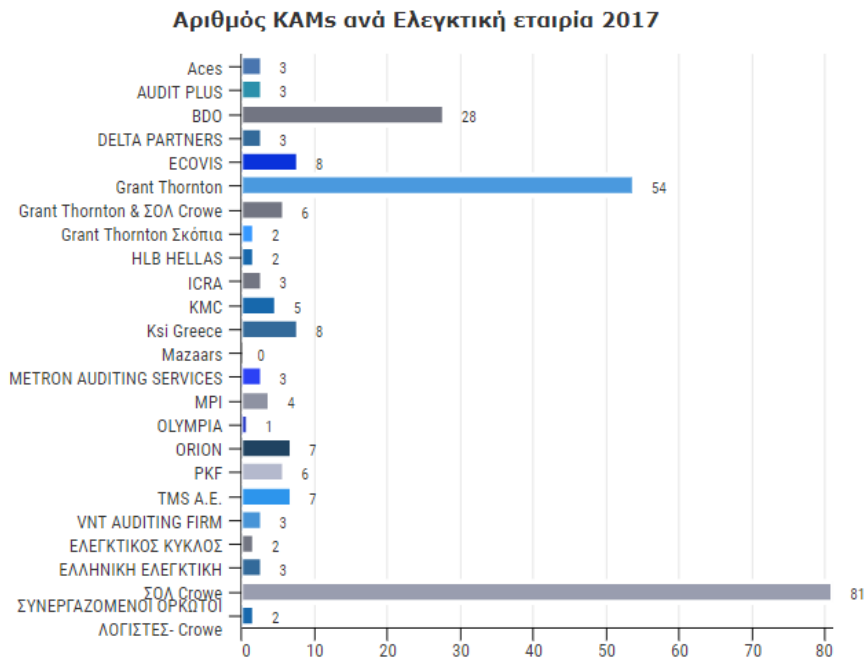
Γράφημα 12: «Αριθμός ΚΑΜs ανά Ελεγκτική εταιρία 2019»

Το 2018, η «ΣΟΑ Crowe» είναι η ελεγκτική εταιρία που έχει γνωστοποιήσει τα περισσότερα ΚΑΜs και συγκεκριμένα 66. Επόμενη στη σειρά είναι η «GrantThornton» με 61 και η «BDO» με 25 Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου. Και σε αυτή τη χρήση ακολουθούν η «PKF» με 10 ΚΑΜs, ενώ η «MPIHellas» με 9 ΚΑΜs. Οι εναπομένοντες ελεγκτικές συγκέντρωσαν έως 7 Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου στις εκθέσεις τους και σε αυτή τη χρήση, όπως φαίνεται και στο παρακάτω διάγραμμα:



Γράφημα 13: «Αριθμός ΚΑΜs ανά Ελεγκτική εταιρία 2018»

Τη χρήση του 2017, η «ΣΟΛ Crowe» είναι πάλι η ελεγκτική εταιρία που έχει γνωστοποιήσει τα περισσότερα ΚΑΜs και συγκεκριμένα 81, δηλαδή 15 περισσότερα σε σχέση με το 2018. Επόμενη στη σειρά είναι η «Grant Thornton» με 54 και η «BDO» με 28 Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου. Ακολουθούν η KSiGreece και η ECOVIS με 8 ΚΑΜs, ενώ η MPIHellas και η PKF δημοσίευσαν λιγότερα ΚΑΜs σε σχέση με τις επόμενες χρήσεις συγκεντρώνοντας έως 7 Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου στις εκθέσεις τους μαζί με τις υπόλοιπες ελεγκτικές του δείγματος, όπως φαίνεται στη συνέχεια:

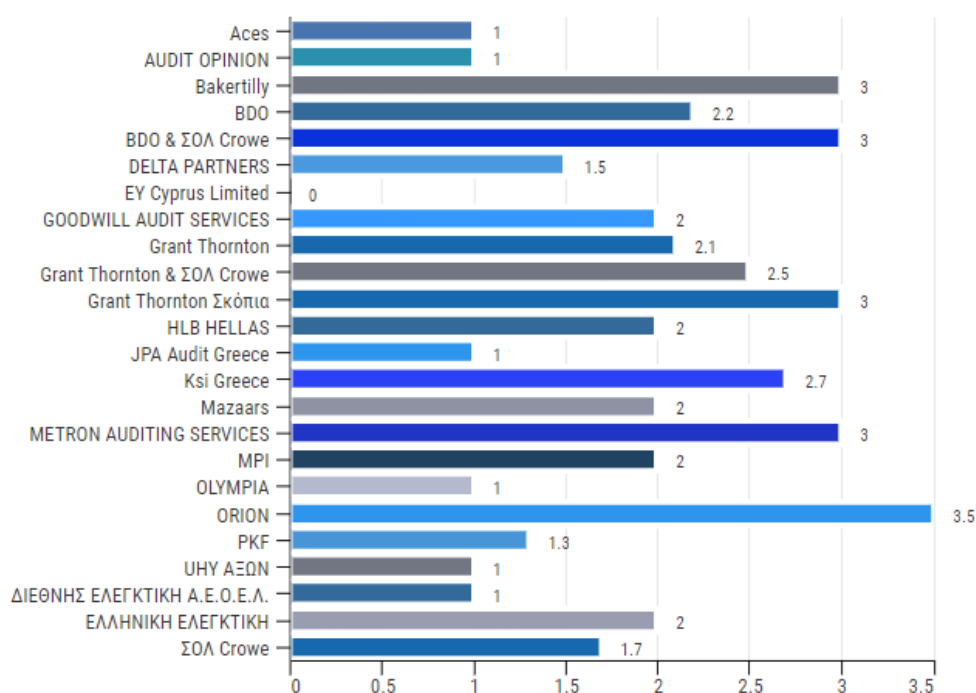


Γράφημα 14: «Αριθμός ΚΑΜs ανά Ελεγκτική εταιρία 2017»

Συνεπώς, παρατηρούμε πως σε όλη τη εξεταζόμενη περίοδο οι «Grant Thornton», «ΣΟΛ Crowe» και «BDO» είναι οι εταιρίες που έχουν δημοσιεύσει τα περισσότερα ΚΑΜs στις Εκθέσεις Ελέγχου τους. Το 2019 και 2020 στην κορυφή βρίσκεται η «Grant Thornton» και ακολουθεί η «ΣΟΛ Crowe», ενώ το 2017 και 2018 το αντίστροφο. Με σημαντικά μικρότερο, αλλά σταθερό αριθμό δημοσιευμένων ΚΑΜs ακολουθούν οι «Ksi Greece», «PKF» και «MPI Hellas» γνωστοποιώντας από 8 έως 10 Σημαντικότερα Θέματα ελέγχου, εκτός από τη χρήση του 2017 όπου η «PKF» και «MPI Hellas» δημοσίευσαν λιγότερα ΚΑΜs και κατατάχθηκαν μαζί με τις εναπομένοντες ελεγκτικές εταιρίες που δημοσίευσαν έως 7 ΚΑΜs.

Φυσικά, επειδή κάθε ελεγκτική εταιρία έχει στο πελατολόγιό της διαφορετικό μερίδιο εισηγμένων εταιριών στο Χρηματιστήριο των Αθηνών είναι πιο αντιπροσωπευτική η εξέταση του αριθμού των ΚΑΜs σε συνάρτηση με μερίδιο ελεγχόμενων εταιριών που έχει η κάθε ελεγκτική εταιρία ξεχωριστά.

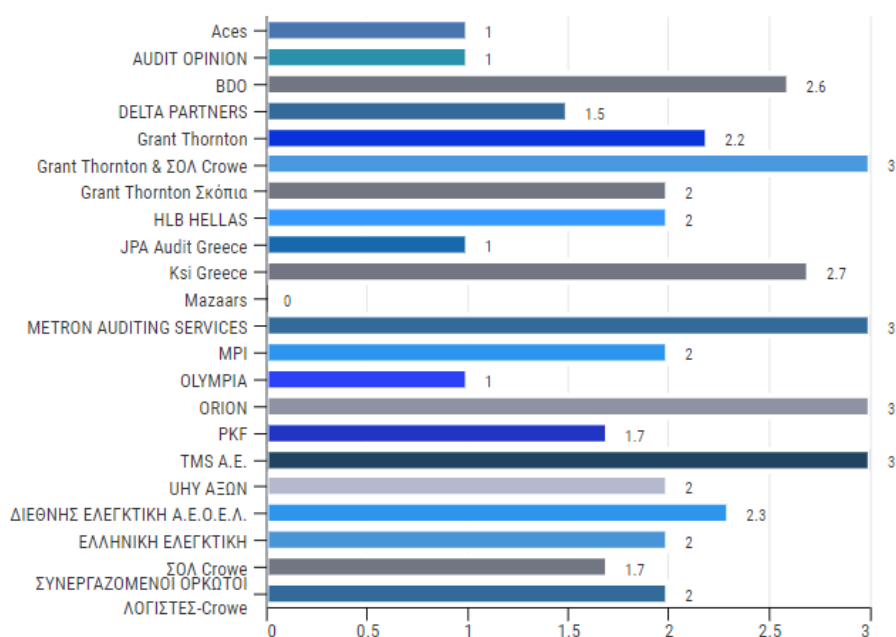
Μ.Ο. KAMs ανά μερίδιο αγοράς των ελεγκτικών εταιριών 2020



Γράφημα 15: «Μέσος όρος ΚΑΜs ανά μερίδιο αγοράς των Ελεγκτικών εταιριών 2020»

Όπως προέκυψε και από την ανάλυση του μέσου όρου των ΚΑΜs που δημοσιεύει κάθε «Big 4» Ελεγκτική εταιρία σε συνάρτηση με το μερίδιο Εισηγμένων εταιριών που έχει στο πελατολόγιό της, δημιουργείται επίσης μία διαφορετική κατάταξη ανάμεσα στα δημοσιευμένα ΚΑΜs και των υπόλοιπων ελεγκτικών εταιριών σε σχέση απλά με τον αριθμό γνωστοποιημένων ΚΑΜ ανά ελεγκτική εταιρία. Σε αυτή την περίπτωση, η «ORION» για το 2020 είναι η ελεγκτική που δημοσιεύει κατά μέσο όρο τα περισσότερα ΚΑΜs ανά Έκθεση Ελέγχου, φτάνοντας περίπου τα 4 Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου. Η «BakerTilly», «GrantThornton Σκόπια», «METRONAUDITINGSERVICES», «KsiGreece» και οι συνεργασίες «BDO& ΣΟΛ Crowe» και «GrantThornton& ΣΟΛ Crowe» δημοσιεύουν περίπου 3 ΚΑΜs κατά μέσο όρο. Ακολουθούν με τη δημοσίευση περίπου 2 ΚΑΜs, οι «BDO», «DELTAPARTNERS», «GOODWILLAUDITSERVICES», «GrantThornton», «HLBHellas», «Mazaars», «MPIHellas», «ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ» και «ΣΟΛ Crowe». Οι εναπομείναντες ελεγκτικές εταιρίες γνωστοποίησαν από κανένα έως ένα Σημαντικότερο Θέμα Ελέγχου κατά μέσο όρο.

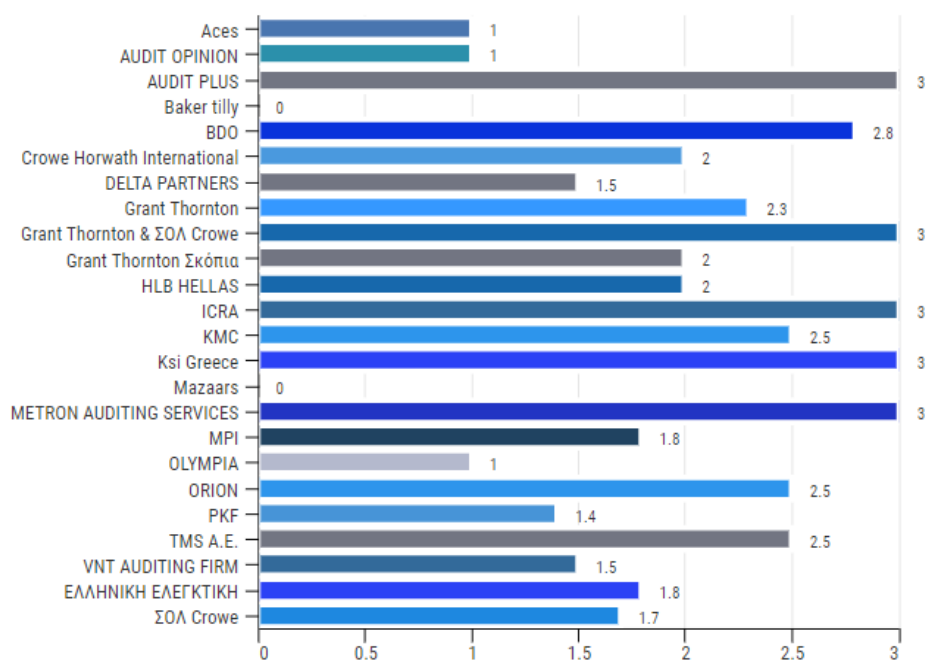
Μ.Ο. KAMs ανά μερίδιο αγοράς των ελεγκτικών εταιριών 2019



Γράφημα 16: «Μέσος όρος KAMs ανά μερίδιο αγοράς των Ελεγκτικών εταιριών 2019»

Το 2019, η κατάταξη των εταιριών κυμαίνεται περίπου στα ίδια επίπεδα με το 2020 που αναλύθηκε προηγουμένως. Ειδικά, οι «ORION», «BDO», «TMS», «METRONAUDITINGSERVICES», «KsiGreece» και η συνεργασία «GrantThornton& ΣΟΛ Crowe» δημοσιεύουν 3 KAMs κατά μέσο όρο, που αποτελεί το μεγαλύτερο αριθμό γνωστοποιηθέντων KAMs για την συγκεκριμένη χρήση. Ακολουθούν με τη δημοσίευση περίπου 2 KAMs, οι «DELTAPARTNERS», «GrantThornton», «GrantThornton Σκόπια», «HLBHellas», «MPIHellas», «PKF», «UHY ΑΞΩΝ», «ΔΙΕΘΝΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ», «ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ», «ΣΥΝΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΙ ΟΡΚΩΤΟΙ ΛΟΓΙΣΤΕΣ» και «ΣΟΛ Crowe». Οι εναπομείναντες ελεγκτικές εταιρίες γνωστοποίησαν από κανένα έως ένα Σημαντικότερο Θέμα Ελέγχου κατά μέσο όρο.

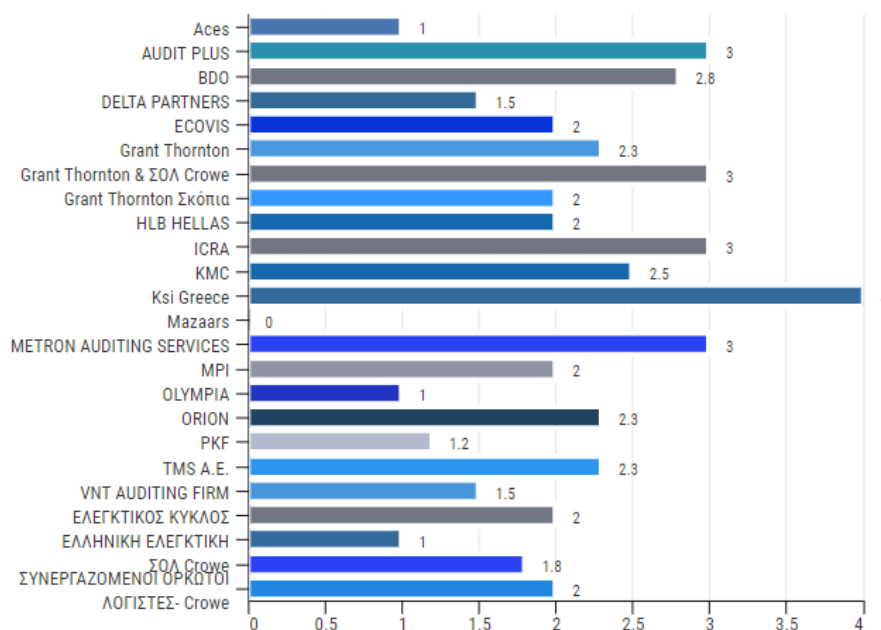
Μ.Ο. ΚΑΜs ανά μερίδιο αγοράς των ελεγκτικών εταιριών 2018



Γράφημα 17: «Μέσος όρος ΚΑΜs ανά μερίδιο αγοράς των Ελεγκτικών εταιριών 2018»

Την χρήση του 2018, η κατάταξη των εταιριών παρουσιάζει ορισμένες διαφορές σε σχέση με το 2019 και 2020. Οι ελεγκτικές εταιρίες «AUDITPLUS», «BDO», «ICRA», «KsiGreece», «METRONAUDITINGSERVICES», «KMC», «ORION», «TMS A.E.» και η συνεργασία «GrantThornton& ΣΟΛ Crowe» γνωστοποίησαν κατά μέσο όρο περίπου 3 ΚΑΜs ανά Έκθεση Ελέγχου που αποτελούν τα περισσότερα ΚΑΜs στην εν λόγω κατηγορία τη συγκεκριμένη χρονιά. Έπειτα, ακολουθούν οι «ΣΥΝΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΙ ΟΡΚΩΤΟΙ ΛΟΓΙΣΤΕΣ-CroweHorwathInternational», «GrantThornton», «GrantThornton Σκόπια», «HLBHellas», «MPIHellas», «ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ», «DELTAPARTNERS», «VNTAUDITINGFIRM» και «ΣΟΛ Crowe», γνωστοποιώντας περίπου δύο Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου στις Εκθέσεις τους. Τέλος, ακολουθούν οι «Aces», «AuditOpinion», «OLYMPIA» και «PKF» που παρουσίασαν 1 Σημαντικότερο Θέμα Ελέγχου, ενώ η «Mazaars» και η «BakerTilly» δεν γνωστοποίησαν κανένα ΚΑΜ την εν λόγω χρήση.

Μ.Ο. KAMs ανά μερίδιο αγοράς των ελεγκτικών εταιριών 2017



Γράφημα 18: «Μέσος όρος KAMs ανά μερίδιο αγοράς των Ελεγκτικών εταιριών 2017»

Σύμφωνα με το διάγραμμα που αφορά τη χρήση του 2017, η «KsiGreece» είναι η ελεγκτική εταιρία που δημοσίευσε κατά μέσο όρο τέσσερα Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου στις Εκθέσεις Ελέγχου της. Στη συνέχεια, με την γνωστοποίηση περίπου τριών KAMs κατατάσσονται οι «AUDITPLUS», «BDO», «ICRA», «KMC», «METRONAUDITINGSERVICES» και η συνεργασία «GrantThornton& ΣΟΛ Crowe», οι οποίες δημοσίευσαν ακριβώς τον ίδιο μέσο όρο Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου και στην χρήση του 2018. Δύο KAMs κατά μέσο όρο γνωστοποίησαν δώδεκα ελεγκτικές εταιρίες, δηλαδή οι μισές εταιρίες που απεικονίζονται στο διάγραμμα, εκ των οποίων, ενδεικτικά, ορισμένες είναι οι «GrantThornton», «ECOVIS», «ORION» και «TMS A.E.». Τέλος, ένα Σημαντικότερο Θέμα Ελέγχου κατά μέσο όρο δημοσίευσαν οι «ACES», «OLYMPIA», «PKF» και «ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ» στις Εκθέσεις Ελέγχου τους.

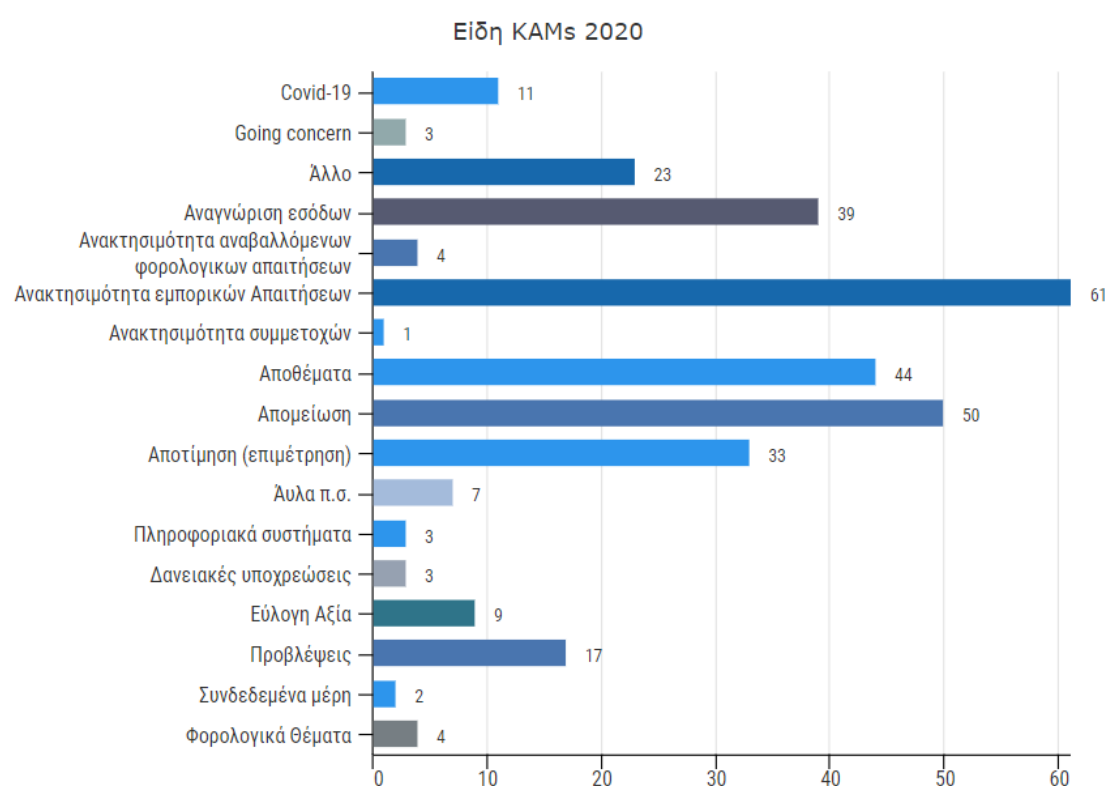
4.5 Είδη Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου που γνωστοποιήθηκαν την περίοδο 2017-2020

Σε αυτή την ενότητα αναλύθηκαν διεξοδικά οι Εκθέσεις Ελέγχου των εισηγμένων εταιριών στο Χρηματιστήριο Αθηνών, ώστε να διαπιστωθούν τα είδη των KAMs στα

οποία οι Ορκωτοί Ελεγκτές εστιάζουν την προσοχή τους κατά τη διάρκεια του ελέγχου τους.

4.5.1 Ανάλυση KAMs για τη χρήση του 2020

Στο παρακάτω διάγραμμα απεικονίζονται τα Είδη των KAMs που γνωστοποιήθηκαν στις Εκθέσεις Ελέγχου τη χρήση του 2020:



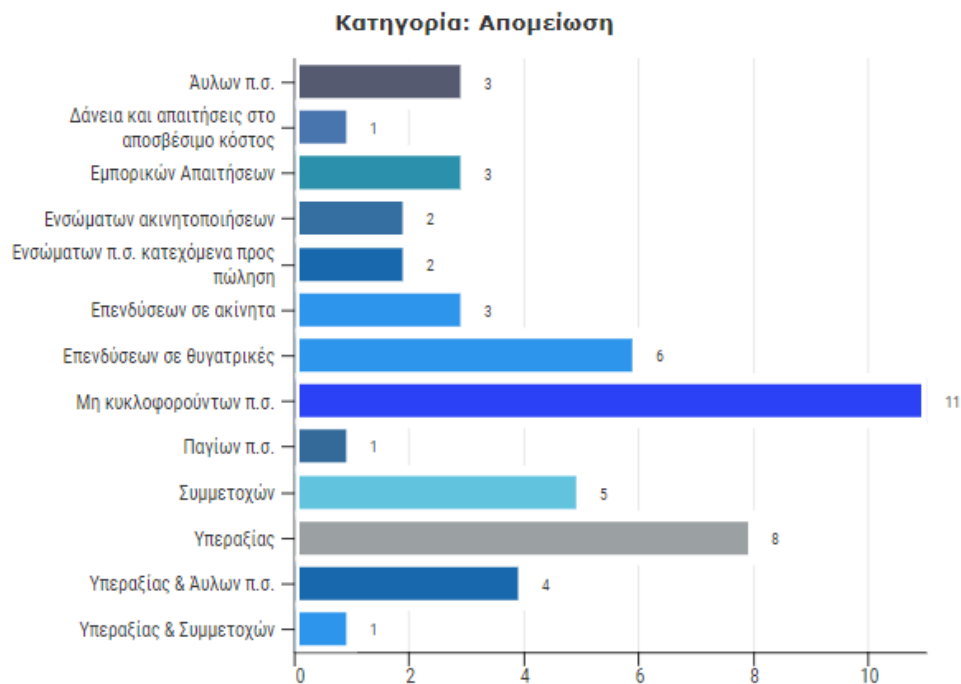
Γράφημα 19: «Είδη KAMs 2020»

Παρατηρείται πως το KAM με τη μεγαλύτερη συχνότητα εμφάνισης στις Εκθέσεις Ελέγχου των εισηγμένων εταιριών στο Χρηματιστήριο Αθηνών για το 2020 είναι η «Ανακτησιμότητα Εμπορικών Απαιτήσεων», όπου εμφανίζεται 61 φορές. Ειδικότερα, σύμφωνα με τις δημοσιευμένες Εκθέσεις Ελέγχου του δείγματος, η αξιολόγηση της ανακτησιμότητας των εμπορικών απαιτήσεων απαιτεί σημαντικό βαθμό κρίσης από τη διοίκηση της ελεγχόμενης εταιρίας, καθώς πρέπει να αξιολογηθεί η δυνατότητα του πελάτη να εξοφλήσει την υποχρέωσή του, ο αναμενόμενος χρόνος είσπραξης, η αξία των κατεχόμενων εγγυήσεων, καθώς και

εκτιμήσεις για τις μελλοντικές συνθήκες αγοράς⁸⁸. Επομένως, η συχνότητα εμφάνισης του εν λόγω ΚΑΜ, δείχνει πως αποτελεί ένα εκ των σημαντικότερων θεμάτων του ελέγχου, αφενός λόγω του σημαντικού ύψους του κονδυλίου στην κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης και αφετέρου λόγω των σημαντικών εκτιμήσεων και κρίσεων της διοίκησης.

Στη συνέχεια της κατάταξης βρίσκεται το ΚΑΜ που αφορά την «Απομείωση», το οποίο εντοπίζεται 50 φορές. Όπως είναι διακριτό και από το παρακάτω διάγραμμα, στην εν λόγω κατηγορία εμπεριέχονται ορισμένες υποπεριπτώσεις. Η συνηθέστερη είναι η απομείωση «Μη κυκλοφορούντων π.σ.», η οποία καταγράφηκε έντεκα φορές στη χρήση του 2020 ή διαφορετικά 3% του συνόλου των ΚΑΜs. Έπειτα ακολουθούν η απομείωση «Υπεραξίας» και «Επενδύσεων σε θυγατρικές» με συχνότητα εμφάνισης 8 και 6 φορές αντίστοιχα. Στη σειρά κατάταξης βρίσκονται η απομείωση «Συμμετοχών», «Υπεραξίας & Άυλων π.σ.», «Επενδύσεων σε ακίνητα», «Εμπορικών Απαιτήσεων», «Άυλων π.σ.», «Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων» & «Ενσώματων π.σ. που κατέχονται προς πώληση», όπου εμφανίζονται από 2 έως 5 φορές στην παράγραφο «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου» των Εκθέσεων ελέγχου της συγκεκριμένης χρήσης. Τέλος, μία μόλις φορά παρατηρήθηκε η εμφάνιση του ΚΑΜ «Απομείωση δανείων και απαιτήσεων στο αποσβέσιμο κόστος», «Απομείωση Παγίων π.σ.» και «Απομείωση Υπεραξίας & Συμμετοχών».

⁸⁸Οικονομική Έκθεση ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΠΕΤΡΕΛΑΙΑ Α.Ε. (2020,Ετήσιος Ισολογισμός,Μητρική-Ενοποιημένη)<https://www.athexgroup.gr/el/web/guest/company-fin.-statements/-/select-company/579>



Γράφημα 20: «Κατηγορία: Απομείωση 2020»

Έπειτα, κατατάσσεται η κατηγορία «Αποθέματα», η οποία αποτελεί περίπου το 14% του συνόλου των ΚΑΜs που δημοσιεύθηκαν την χρήση του 2020.

Εντοπίστηκε ουσιαστικά σε 44 Εκθέσεις Ελέγχου, εκ των οποίων οι 41 περιπτώσεις αφορούν τον τρόπο με τον οποίο αποτιμούνται τα Αποθέματα, ενώ οι υπόλοιπες σχετίζονται με την ύπαρξη και την ανακτησιμότητά τους.

Ακολουθεί το ΚΑΜ που αφορά την «Αναγνώριση των εσόδων», το οποίο εντοπίστηκε σε 39 Εκθέσεις Ελέγχου. Από την επισκόπηση των οικονομικών καταστάσεων των εταιριών του δείγματος, παρατηρήθηκε πως τα έσοδα αποτελούν ένα σημαντικό κομμάτι των εταιριών, τόσο αξιακά, όσο και ποιοτικά, προσελκύοντας την προσοχή των χρηστών. Μάλιστα, με την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15 «Εσοδα από συμβάσεις με πελάτες» το 2017, το οποίο αντικατέστησε το ΔΛΠ 18 «Εσοδα», το ΔΛΠ 11 «Συμβάσεις Κατασκευής», μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδα για να απεικονίσει τη μεταφορά αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη σε ένα ποσό που αντικατοπτρίζει το αντάλλαγμα στο οποίο η οντότητα αναμένει να έχει δικαίωμα σε αντάλλαγμα για αυτά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες⁸⁹. Ειδικότερα, η οντότητα οφείλει να εφαρμόζει μία διαδικασία πέντε βημάτων:

1. Προσδιορισμός της σύμβασης για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών

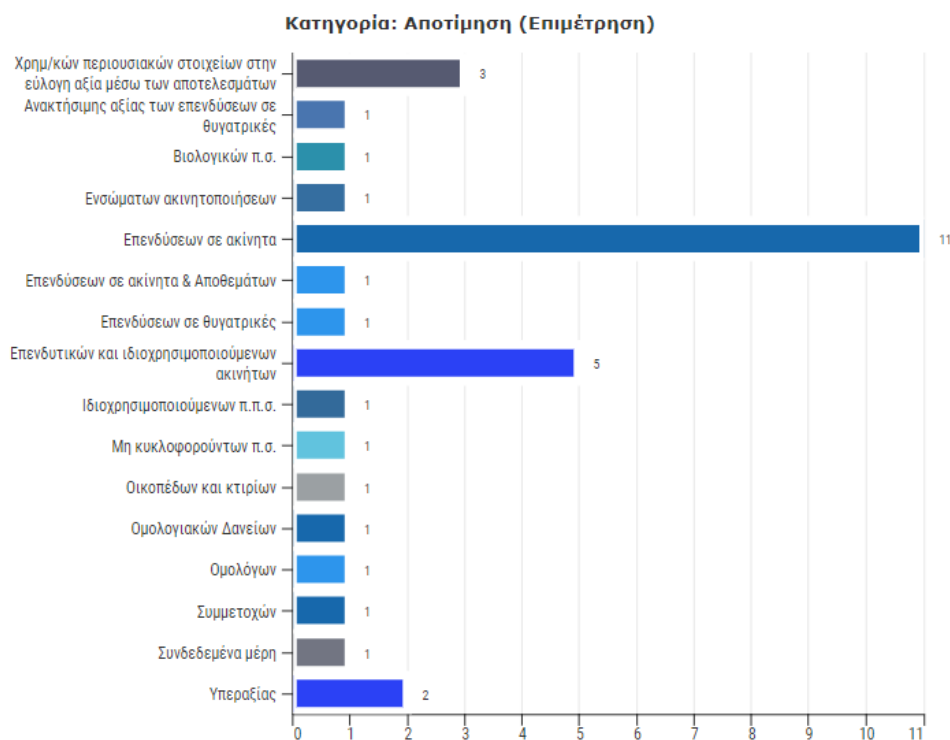
⁸⁹[IFRS - IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers](#)

2. Προσδιορισμός των ξεχωριστών υποχρεώσεων που απορρέουν από τη σύμβαση με τον πελάτη

3. Προσδιορισμός του τιμήματος συναλλαγής

4. Κατανομή του τιμήματος συναλλαγής στις υποχρεώσεις που απορρέουν από τη σύμβαση
5. Αναγνώριση εσόδου καθώς η οντότητα ικανοποιεί τις υποχρεώσεις της που απορρέουν από τη σύμβαση με τον πελάτη

Επομένως, η σημαντικότητα του εν λόγω κονδυλίου, αλλά και η προσοχή που απαιτείται για την ορθή εφαρμογή των Προτύπων, δικαιολογεί τη συχνότητα εμφάνισής του στις Εκθέσεις Ελέγχου.

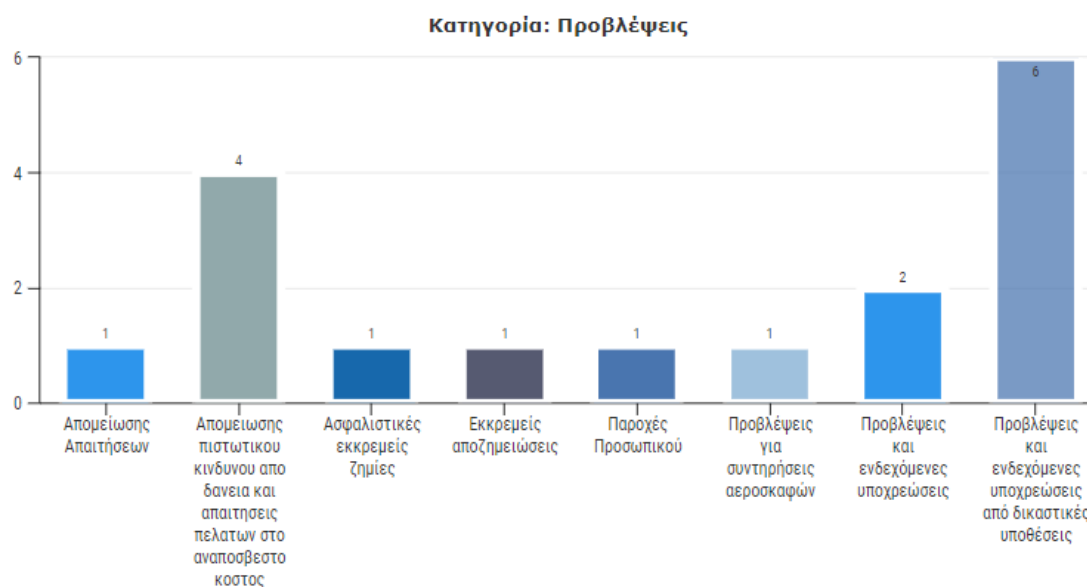


Γράφημα 21: «Κατηγορία: Αποτίμηση 2020»

Το είδος ΚΑΜ που εμφανίζεται επόμενο στη σειρά κατάταξης για τη χρήση του 2020 είναι η «Αποτίμηση/Επιμέτρηση» με τη δημοσίευσή του σε 33 Εκθέσεις Ελέγχου. Όπως είναι διακριτό και από το παραπάνω διάγραμμα, στην εν λόγω κατηγορία εμπεριέχονται ορισμένες υποπεριπτώσεις. Η «Αποτίμηση Επενδύσεων σε ακίνητα» είναι αυτή που καταλαμβάνει το μεγαλύτερο μέρος της κατηγορίας «Αποτίμηση», καθώς γνωστοποιήθηκε 11 φορές στην συγκεκριμένη χρήση. Επόμενες

είναι η «Αποτίμηση Επενδυτικών και ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων», «Αποτίμηση Χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία» και «Αποτίμηση Υπεραξίας», οι οποίες εμφανίζονται πέντε, τρεις και δύο φορές αντίστοιχα. Οι υπόλοιπες δώδεκα κατηγορίες γνωστοποιήθηκαν από μία φορά στις Εκθέσεις Ελέγχου της χρήσης.

Το ΚΑΜ που αφορά γενικότερα τις «Προβλέψεις» γνωστοποιήθηκε στις Εκθέσεις Ελέγχου της τρέχουσας χρήσης 17 φορές. Ειδικότερα, σύμφωνα με το παρακάτω διάγραμμα, το ένα τρίτο των γνωστοποιήσεων που σχετίζονταν με τις «Προβλέψεις» αφορούσε τις «Προβλέψεις και ενδεχόμενες υποχρεώσεις από δικαστικές υποθέσεις». Οι «Προβλέψεις απομείωσης πιστωτικού κινδύνου από δάνεια και απαιτήσεις πελατών στο αναπόσβεστο κόστος» γνωστοποιήθηκαν τέσσερις φορές, ενώ οι «Προβλέψεις και ενδεχόμενες υποχρεώσεις» δημοσιεύθηκαν δύο φορές. Τέλος, μία φορά εμφανίστηκαν οι προβλέψεις «Απομείωσης Απαιτήσεων», «Ασφαλιστικών εκκρεμών ζημιών», «Εκκρεμών αποζημιώσεων», «Παροχές Προσωπικού», «Συντηρήσεις Αεροσκαφών».



Γράφημα 22: «Κατηγορία: Προβλέψεις 2020»

Ακολούθως, κατατάσσεται το ΚΑΜ «Covid-19», το οποίο γνωστοποιήθηκε σε έντεκα Εκθέσεις Ελέγχου για τη χρήση του 2020. Ειδικότερα, το εν λόγω Σημαντικότερο Θέμα Ελέγχου, σύμφωνα με τις δημοσιευμένες Εκθέσεις Ελέγχου,

σχετίζεται με την αξιολόγηση των επιπτώσεων της πανδημίας Covid-19 στη ρευστότητα, στην επάρκεια του κεφαλαίου κίνησης, στα μελλοντικά κέρδη και στη λογιστική αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας και στις λειτουργίες των εταιριών. Έτσι, γίνεται κατανοητό πως ο αντίκτυπος που είχε αυτή η πανδημία στις δραστηριότητες των εταιριών, αλλά και ο κίνδυνος που ενέχει οι οικονομικές επιπτώσεις της πανδημίας να μην είναι αντιπροσωπευτικές της κατάστασης, οδήγησε στον χαρακτηρισμό του «Covid-19» ως κύριο θέμα ελέγχου⁹⁰.

Το ΚΑΜ που αφορά την «Εύλογη Αξία» καταγράφηκε εννέα φορές στην παράγραφο με τα Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου στις Εκθέσεις Ελέγχου των Ορκωτών Ελεγκτών. Συγκεκριμένα, αφορούσε κυρίως την επιμέτρηση της Εύλογης Αξίας «Επενδυτικών και Ιδιοχρησιμοποιούμενων Ακινήτων», η οποία εμφανίστηκε σε έξι Εκθέσεις Ελέγχου για τη χρήση του 2020.



Γράφημα 23: «Κατηγορία: Εύλογη Αξία 2020»

Ακολουθεί η κατηγορία των «Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων» με συχνότητα εμφάνισης επτά φορές στις Εκθέσεις Ελέγχου. Ειδικότερα, στην συγκεκριμένη κατηγορία περιλαμβάνονται διαδικασίες για την:

α. εκτίμηση της καταλληλότητας του μοντέλου υπολογισμού και διαχωρισμού των δαπανών έρευνας-ανάπτυξης,

⁹⁰Οικονομική Έκθεση ΑΕΡΟΠΟΡΙΑ ΑΙΓΑΙΟΥ Α.Ε. (2020,Ετήσιος Ισολογισμός,Μητρική-Ενοποιημένη) - <https://www.athexgroup.gr/el/web/guest/company-fin.-statements/-/select-company/732>

β. εκτίμηση της ανακτήσιμης αξίας εσωτερικά δημιουργούμενων άυλων περιουσιακών στοιχείων και

γ. την κεφαλαιοποίηση του κόστους ανάπτυξης λογισμικού και την ωφέλιμη ζωή των άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Τέσσερις φορές εμφανίστηκαν τα ΚΑΜ που αφορούν την «Ανακτησιμότητα Αναβαλλόμενων Φορολογικών Απαιτήσεων» και τα «Φορολογικά Θέματα». Η δεύτερη κατηγορία αφορά περιπτώσεις Αβέβαιων Φορολογικών Θέσεων, Μη επιβεβαιωμένων φορολογικών υποχρεώσεων και την Πληρότητα και ακρίβεια ειδικού φόρου κατανάλωσης.

Τρεις φορές εμφανίστηκαν τα ΚΑΜ που σχετίζονται με την «Αρχή συνέχισης της δραστηριότητας» ή διαφορετικά «Going Concern», τα «Πληροφοριακά Συστήματα» και συγκεκριμένα με τις γενικές εσωτερικές δικλίδες ελέγχου πληροφοριακών συστημάτων σχετικές με τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση και τις «Δανειακές Υποχρεώσεις». Ακολουθούν τα ΚΑΜ για τα «Συνδεδεμένα Μέρη» και την «Ανακτησιμότητα Συμμετοχών», όπου εμφανίζονται δύο και μία φορά αντίστοιχα.

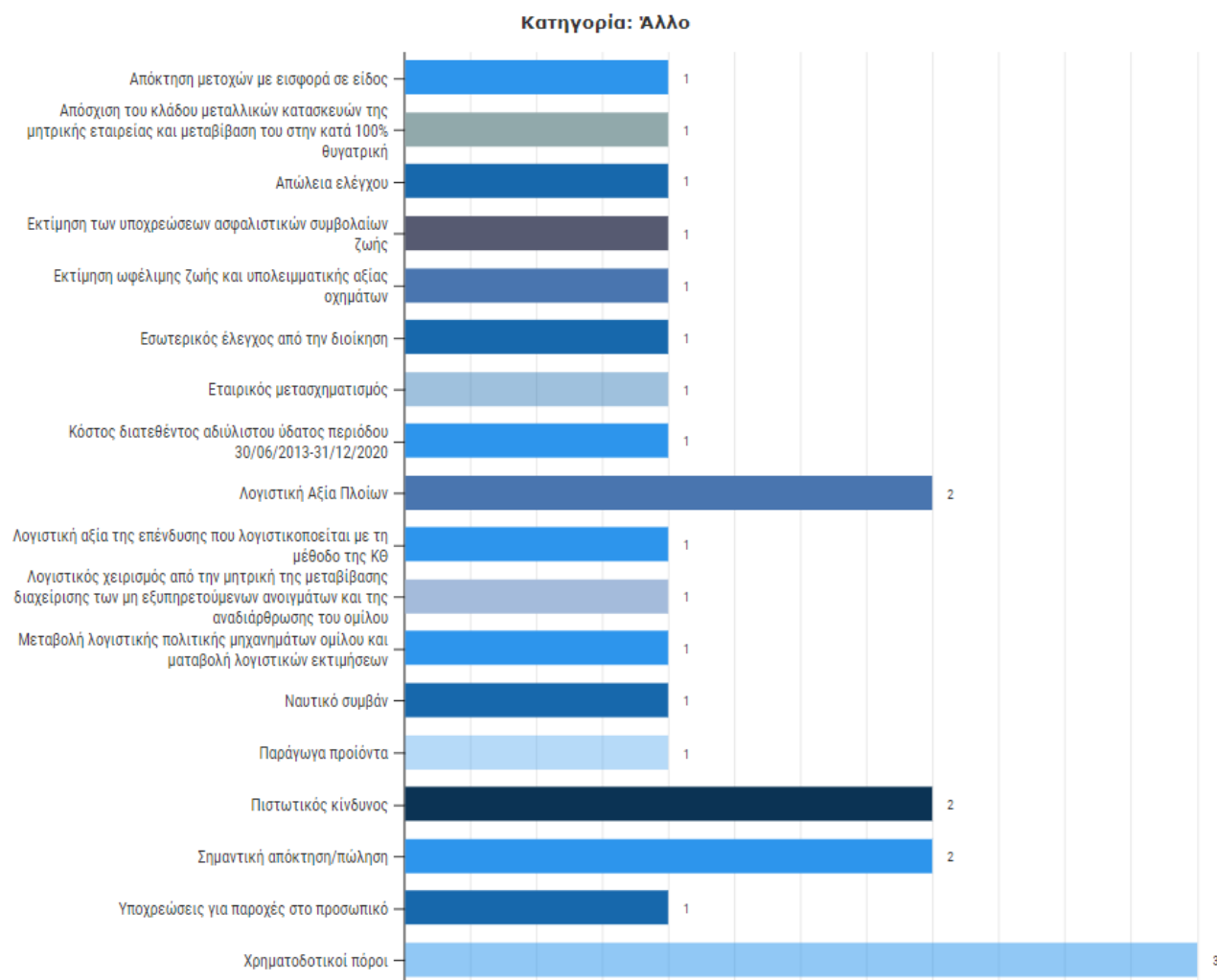
Τέλος, γνωστοποιήθηκαν και ορισμένα μεμονωμένα Κύρια Θέματα Ελέγχου, τα οποία αφορούσαν ειδικές περιπτώσεις που σχετίζονται με το είδος των εταιριών που αναφέρονται και κατατάχθηκαν στην κατηγορία «Άλλο». Σύμφωνα με το παρακάτω διάγραμμα, τα Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου που εμπεριέχονται στην εν λόγω κατηγορία με σειρά κατάταξης είναι τα εξής:

α. Χρηματοδοτικοί πόροι

β. Λογιστική αξία πλοίων, Σημαντική Πώληση/Απόκτηση και Πιστωτικός Κίνδυνος

γ. Απόκτηση μετοχών με εισφορά σε είδος, Απώλεια Ελέγχου, Απόσχιση του κλάδου μεταλλικών κατασκευών της μητρικής και μεταβίβασή του στην κατά 100% θυγατρική, Εκτίμηση των υποχρεώσεων ασφαλιστικών συμβολαίων ζωής, Εκτίμηση ωφέλιμης ζωής και υπολειμματικής αξίας οχημάτων, Εσωτερικός έλεγχος από τη Διοίκηση, Εταιρικός μετασχηματισμός, Κόστος Διατεθέντος αδιύλιστου ύδατος περιόδου 30/06/2013-31/12/2020, Λογιστική αξία της επένδυσης που λογιστικοποιείται με τη μέθοδο της ΚΘ, Λογιστικός χειρισμός από την μητρική της μεταβίβασης διαχείρισης των μη εξυπηρετούμενων ανοιγμάτων και της

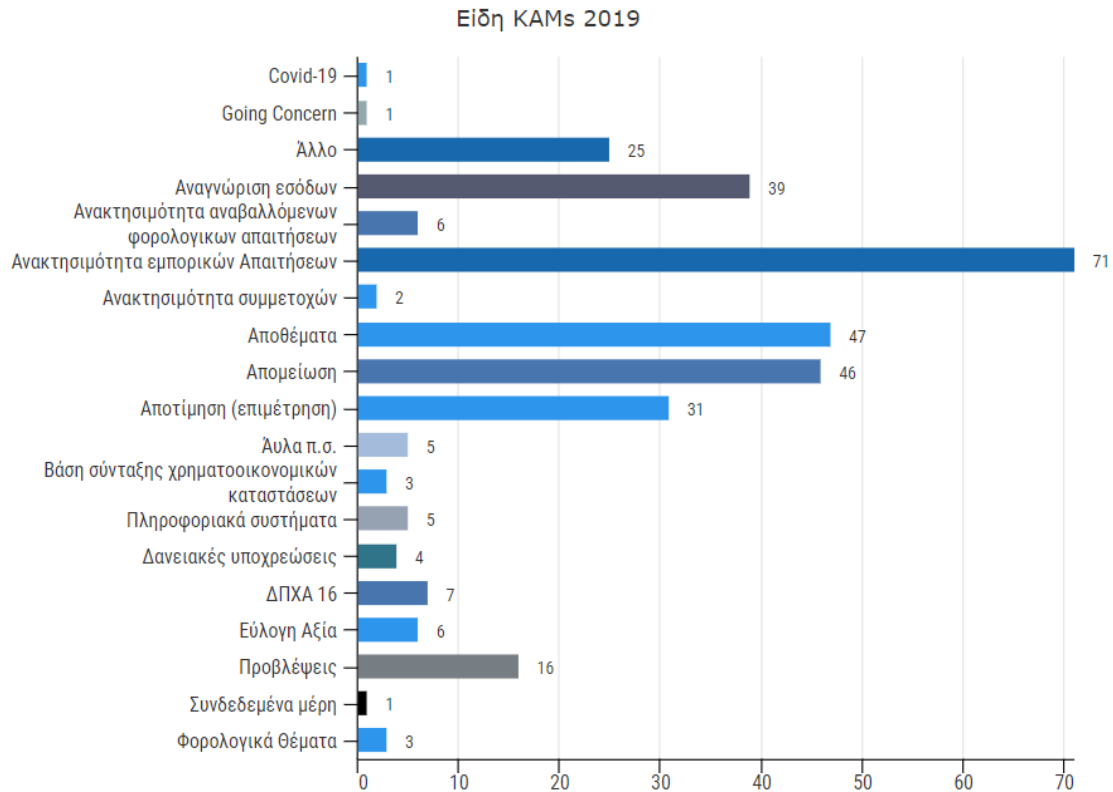
αναδιάρθρωσης του Ομίλου, Μεταβολή λογιστικής πολιτικής μηχανημάτων ομίλου και μεταβολή λογιστικών εκτιμήσεων, Ναυτικό Συμβάν, Παράγωγα Προϊόντα και Υποχρεώσεις για παροχές στο προσωπικό.



Γράφημα 24: «Κατηγορία: Άλλο 2020»

4.5.2 Ανάλυση KAMs για τη χρήση του 2019

Τη διαχειριστική χρήση του 2019 εντοπίστηκαν τα παρακάτω Είδη KAMs που γνωστοποιήθηκαν στις Εκθέσεις Ελέγχου, τα οποία παρουσιάζονται ως εξής:

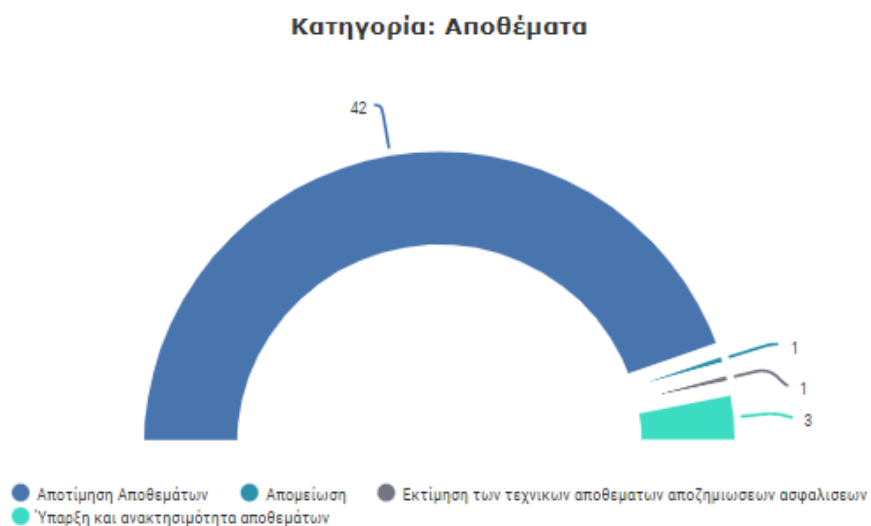


Γράφημα 25: «Είδη KAMs 2019»

Όπως απεικονίζεται στο παραπάνω διάγραμμα, το KAM με τη μεγαλύτερη συχνότητα εμφάνισης στις Εκθέσεις Ελέγχου των εισηγμένων εταιριών στο Χρηματιστήριο Αθηνών είναι, όπως και το 2020, η «Ανακτησιμότητα Εμπορικών Απαιτήσεων», όπου εμφανίζεται 71 φορές. Αυτό σημαίνει ότι το 2019 το συγκεκριμένο KAM δημοσιεύθηκε δέκα περισσότερα φορές σε σχέση με το 2020. Όπως έχει αναφερθεί και σε προηγούμενη παράγραφο, η αξιολόγηση της ανακτησιμότητας των εμπορικών απαιτήσεων απαιτεί σημαντικό βαθμό κρίσης από τη διοίκηση της ελεγχόμενης εταιρίας, με αποτέλεσμα να δικαιολογείται η συχνότητα εμφάνισης του εν λόγω KAM.

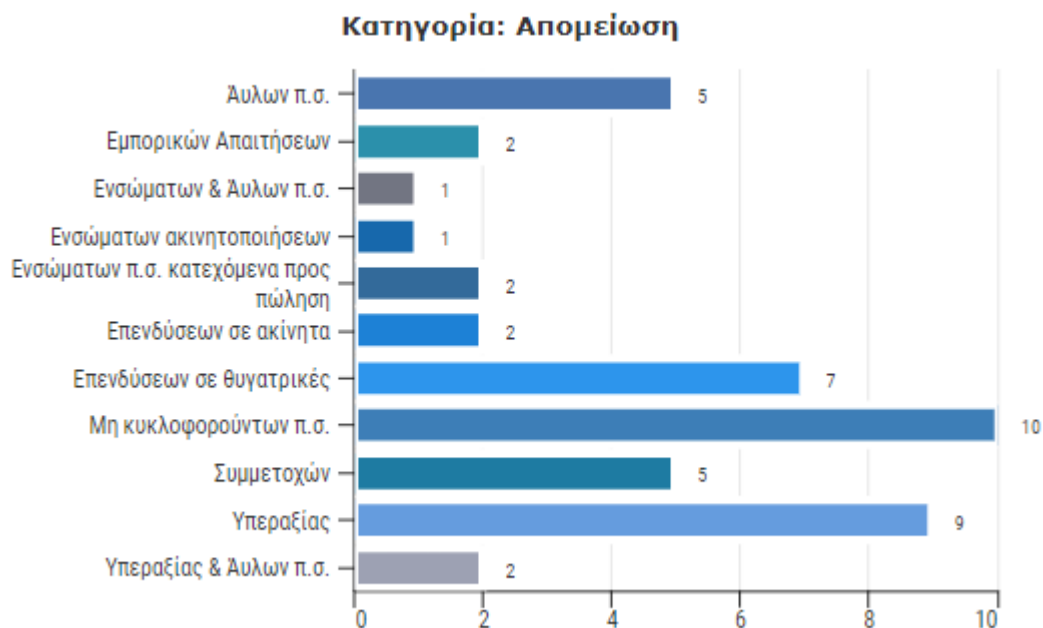
Τα «Αποθέματα» αποτελούν το KAM που εμφανίζεται συχνότερα έπειτα από την «Ανακτησιμότητα Εμπορικών Απαιτήσεων» κατά την εξεταζόμενη χρήση. Ειδικότερα, το συγκεκριμένο KAM εμφανίζεται 47 φορές, εκ των οποίων οι 42 γνωστοποιήσεις αφορούν τον τρόπο με τον οποίο πραγματοποιείται η Αποτίμησή του. Ακόμη, τρεις μόλις περιπτώσεις αφορούν την ύπαρξη και ανακτησιμότητα των αποθεμάτων, ενώ μία φορά εμφανίζεται στις Εκθέσεις Ελέγχου η «Απομείωση

Αποθεμάτων» και η «Εκτίμηση των τεχνικών αποθεμάτων αποζημιώσεων ασφαλίσεων», τα οποία απεικονίζονται στο διάγραμμα παρακάτω:



Γράφημα 26: «Κατηγορία: Αποθέματα 2019»

Τρίτη στη σειρά κατάταξης για το 2019 βρίσκεται η «Απομείωση», όπου εντοπίζεται 46 φορές. Σύμφωνα με το διάγραμμα που παρουσιάζεται στη συνέχεια, το εν λόγω ΚΑΜ περιλαμβάνει αρκετές περιπτώσεις, ως εξής:



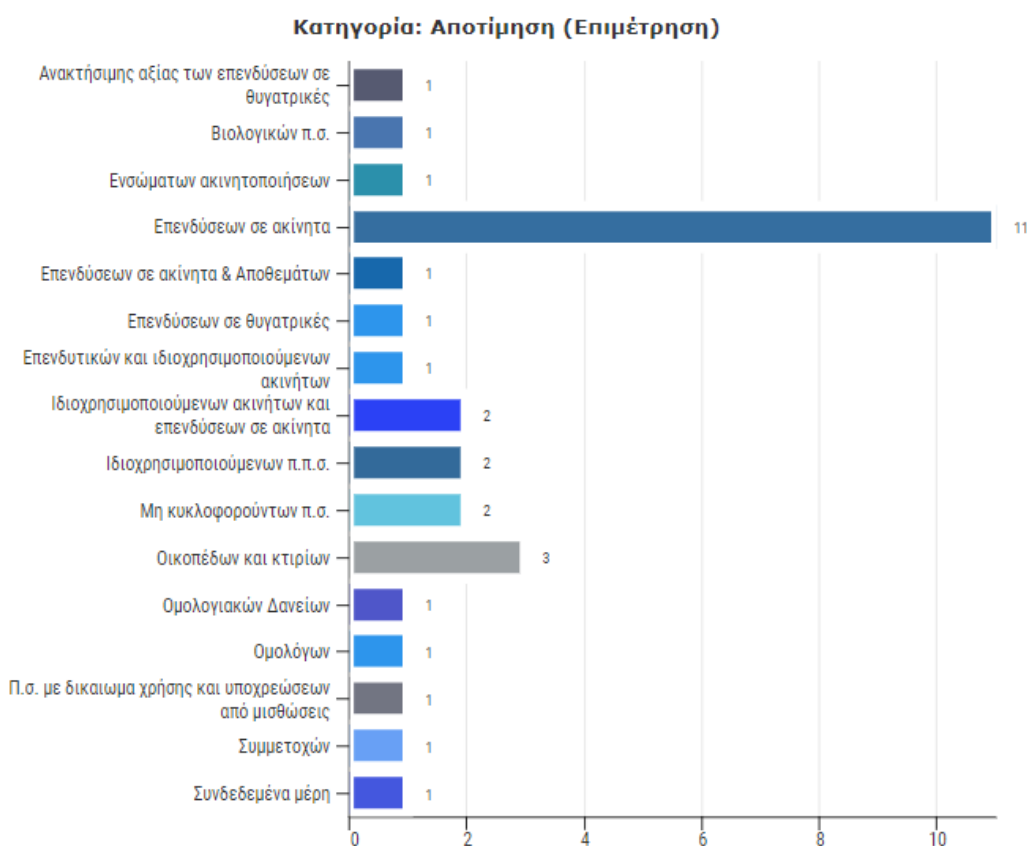
Γράφημα 27: «Κατηγορία: Απομείωση 2019»

Όπως παρατηρείται στην εν λόγω κατηγορία εμπεριέχονται ορισμένες υποπεριπτώσεις. Η συνηθέστερη είναι η απομείωση «Μη κυκλοφορούντων π.σ.», η οποία καταγράφηκε δέκα φορές στη χρήση του 2019, αποτελώντας το 3% του συνόλου των γνωστοποιηθέντων KAMs. Έπειτα ακολουθούν η απομείωση «Υπεραξίας» και «Επενδύσεων σε θυγατρικές» και «Αυλων π.σ.», με συχνότητα εμφάνισης 9 και 7 φορές αντίστοιχα. Πέντε φορές εμφανίστηκε η απομείωση «Συμμετοχών» και «Αυλων π.σ.». Επόμενα στη σειρά κατάταξης είναι η απομείωση «Εμπορικών απαιτήσεων», «Ενσώματων & Αυλων περιουσιακών στοιχείων», «Υπεραξίας & Αυλων περιουσιακών στοιχείων», «Επενδύσεων σε ακίνητα», «Εμπορικών Απαιτήσεων», «Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων» & «Ενσώματων π.σ. που κατέχονται προς πώληση», όπου εμφανίζονται από 1 έως 2 φορές στην παράγραφο «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου» των Εκθέσεων ελέγχου της συγκεκριμένης χρήσης. Τέλος, παρατηρείται ότι η σειρά κατάταξης των προαναφερθέντων περιπτώσεων απομείωσης κινείται στα ίδια περίπου επίπεδα με τη χρήση του 2020.

Έπειτα, ακολουθεί το KAM που αφορά την «Αναγνώριση των εσόδων», το οποίο εντοπίστηκε σε 39 Εκθέσεις Ελέγχου. Από την επισκόπηση των οικονομικών καταστάσεων των εταιριών του δείγματος, παρατηρήθηκε πως τα έσοδα αποτελούν ένα σημαντικό κομμάτι των εταιριών, τόσο αξιακά, όσο και ποιοτικά, προσελκύοντας

την προσοχή των χρηστών. Μάλιστα, με την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15 «Εσοδα από συμβάσεις με πελάτες» το 2017, το οποίο αντικατέστησε το ΔΛΠ 18 «Εσοδα», το ΔΛΠ 11 «Συμβάσεις Κατασκευής», μια οικονομική οντότητα οφείλει να εφαρμόζει μία νέα διαδικασία πέντε βημάτων, όπως έχει αναλυθεί σε προηγούμενη παράγραφο με αποτέλεσμα η προσοχή που απαιτείται για την ορθή εφαρμογή των Προτύπων να δικαιολογεί τη συχνότητα εμφάνισής του στις Εκθέσεις Ελέγχου⁹¹.

Το είδος ΚΑΜ που εμφανίζεται συχνότερα έπειτα από την «Αναγνώριση εσόδων» για τη χρήση του 2019 είναι η «Αποτίμηση/Επιμέτρηση», όπου γνωστοποιήθηκε σε 31 Εκθέσεις Ελέγχου, δηλαδή σε δύο λιγότερες σε σχέση με το 2020. Όπως γίνεται αντιληπτό από το παρακάτω διάγραμμα, η εν λόγω κατηγορία περιλαμβάνει αρκετές υποπεριπτώσεις:



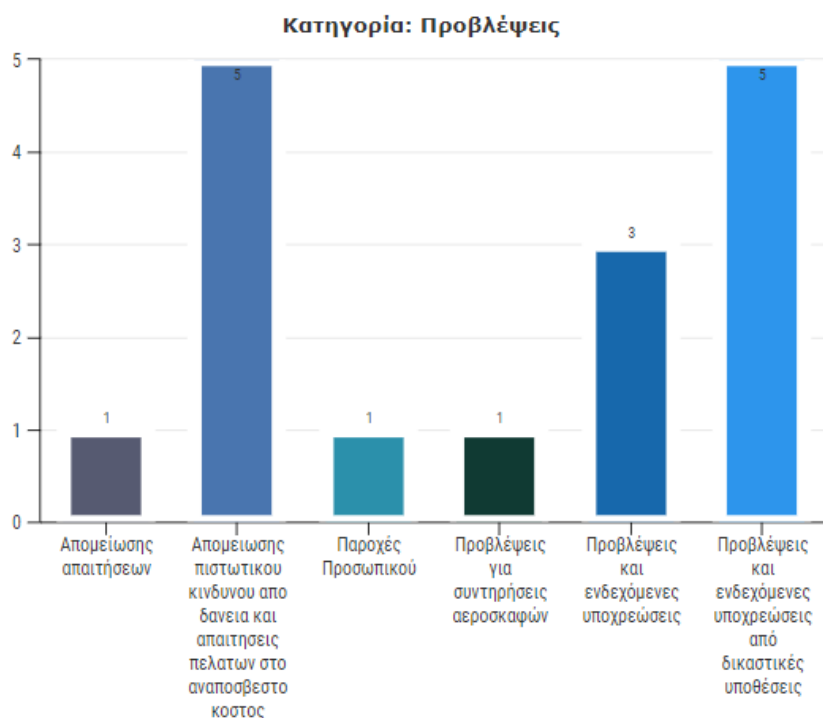
Γράφημα 28: «Κατηγορία: Αποτίμηση 2019»

Η «Αποτίμηση Επενδύσεων σε ακίνητα» είναι αυτή που καταλαμβάνει το μεγαλύτερο μέρος της κατηγορίας «Αποτίμηση», καθώς γνωστοποιήθηκε 11 φορές στην συγκεκριμένη χρήση. Επόμενη είναι η αποτίμηση «Οικοπέδων και κτιρίων» με

⁹¹IFRS - IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers

εμφάνιση σε τρεις Εκθέσεις Ελέγχου, ενώ δύο φορές γνωστοποιήθηκαν οι αποτιμήσεις που αφορούν «Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και επενδύσεις σε ακίνητα», «Ιδιοχρησιμοποιούμενα π.π.σ.» και «Μη κυκλοφορούντα π.σ.», οι οποίες εμφανίζονται από δύο φορές. Οι υπόλοιπες δώδεκα κατηγορίες γνωστοποιήθηκαν από μία φορά στις Εκθέσεις Ελέγχου της χρήσης.

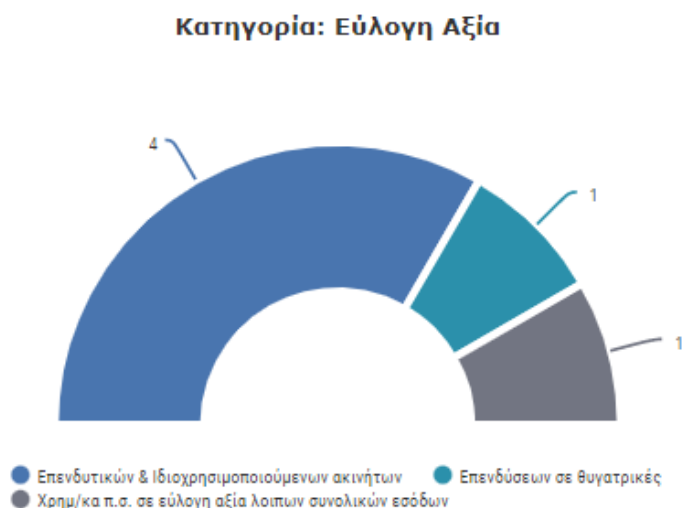
Το ΚΑΜ που αφορά γενικότερα τις «Προβλέψεις» γνωστοποιήθηκε στις Εκθέσεις Ελέγχου της τρέχουσας χρήσης 16 φορές, δηλαδή ουσιαστικά μία φορά λιγότερη σε σχέση με το 2020. Ειδικότερα, σύμφωνα με το παρακάτω διάγραμμα, το 60% των γνωστοποιήσεων που σχετίζονταν με τις «Προβλέψεις» αφορούσε τις «Προβλέψεις και ενδεχόμενες υποχρεώσεις από δικαστικές υποθέσεις» και τις «Προβλέψεις απομείωσης πιστωτικού κινδύνου από δάνεια και απαιτήσεις πελατών στο αναπόσβεστο κόστος», όπου γνωστοποιήθηκαν από πέντε φορές. Οι «Προβλέψεις και ενδεχόμενες υποχρεώσεις» δημοσιεύθηκαν δύο φορές. Τέλος, μία φορά εμφανίστηκαν οι προβλέψεις «Απομείωσης Απαιτήσεων», «Παροχές προσωπικού» και «Συντηρήσεις Αεροσκαφών».



Γράφημα 29: «Κατηγορία: Προβλέψεις 2019»

Στη συνέχεια, κατατάσσεται το ΚΑΜ που αφορά το «Δ.Π.Χ.Α. 16», όπου γνωστοποιήθηκε επτά φορές. Σύμφωνα με τις δημοσιευμένες Εκθέσεις Ελέγχου των εταιριών του δείγματος για το 2019, το Δ.Π.Χ.Α. 16 «Μισθώσεις» εφαρμόστηκε για πρώτη φορά κατά τη διάρκεια της συγκεκριμένης χρήσης. Σύμφωνα με το εν λόγω Δ.Π.Χ.Α., η Διοίκηση της ελεγχόμενης εταιρίας πρέπει να προβαίνει στην αναγνώριση ενός Δικαιώματος Χρήσης Παγίου και της αντίστοιχης Υποχρέωσης από Μίσθωση σε όσες συμβάσεις μίσθωσης είναι μισθωτής. Η Υποχρέωση από τη Μίσθωση επιμετράται στην παρούσα αξία των υπολειπόμενων μισθωμάτων κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής ή έναρξης της μισθωτικής περιόδου, τα οποία προεξοφλούνται με το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης ή αν αυτό δεν μπορεί να καθοριστεί εύκολα, με το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού⁹². Επομένως, η εφαρμογή του νέου λογιστικού προτύπου κρίνεται λογικό να κατατάσσεται ως ένα εκ των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου τη χρήση του 2019.

Από έξι φορές καταγράφηκαν τα ΚΑΜ που αφορούν την «Ανακτησιμότητα φορολογικών απαιτήσεων» και την «Εύλογη Αξία». Συγκεκριμένα, το ΚΑΜ που αφορά την «Εύλογη Αξία» σχετιζόταν κυρίως με την επιμέτρηση των «Επενδυτικών και Ιδιοχρησιμοποιούμενων Ακινήτων», η οποία εμφανίστηκε σε τέσσερις Εκθέσεις Ελέγχου για τη χρήση του 2019, όπως απεικονίζεται και στο παρακάτω διάγραμμα.



Γράφημα 30: «Κατηγορία: Εύλογη Αξία 2019»

⁹²Οικονομική Έκθεση ΜΟΤΟΡ ΟΪΛ Α.Ε. (2019,Ετήσιος Ισολογισμός,Μητρική-Ενοποιημένη) - <https://www.athexgroup.gr/el/web/guest/company-fin.-statements/-/select-company/874>

Πέντε φορές γνωστοποιήθηκαν στις Εκθέσεις Ελέγχου για τη χρήση του 2019 τα ΚΑΜ για τα «Άυλα Περιουσιακά στοιχεία» και τα «Πληροφοριακά Συστήματα». Το ΚΑΜ «Άυλα Περιουσιακά στοιχεία» αφορούσε περιπτώσεις διαχωρισμού δαπανών έρευνας ανάπτυξης, ανακτήσιμης αξίας εσωτερικά δημιουργούμενων άυλων περιουσιακών στοιχείων και την εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 8, ενώ το ΚΑΜ «Πληροφοριακά Συστήματα» σχετίζεται με τις γενικές εσωτερικές δικλίδες ελέγχου πληροφοριακών συστημάτων σχετικές με τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση.

Σε τέσσερις Εκθέσεις Ελέγχου εντοπίστηκε το ΚΑΜ που αφορά τις «Δανειακές Υποχρεώσεις» το 2019. Το εν λόγω ΚΑΜ περιλάμβανε εκτός από τις δανειακές υποχρεώσεις και την αποαναγνώριση δανείων μετά τη μεταφορά τους σε οχήματα τιτλοποιήσεων και τη ρευστότητα.

Τρεις φορές δημοσιεύθηκαν τα ΚΑΜ που αφορούν τη «Βάση σύνταξης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων» και τα «Φορολογικά Θέματα», τα οποία σχετίζονται με Αβέβαιες φορολογικές θέσεις, Μη επιβεβαιωμένες φορολογικές υποχρεώσεις και την πληρότητα του ειδικού φόρου κατανάλωσης.

Επόμενο ΚΑΜ στην κατάταξη με δύο καταγραφές στις Εκθέσεις Ελέγχου είναι η «Ανακτησιμότητα Συμμετοχών», ενώ από μία φορά γνωστοποιήθηκαν και τα ΚΑΜ που αφορούσαν την πανδημία «Covid-19», το «Going Concern» ή διαφορετικά την αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας και τα «Συνδεδεμένα Μέρη».

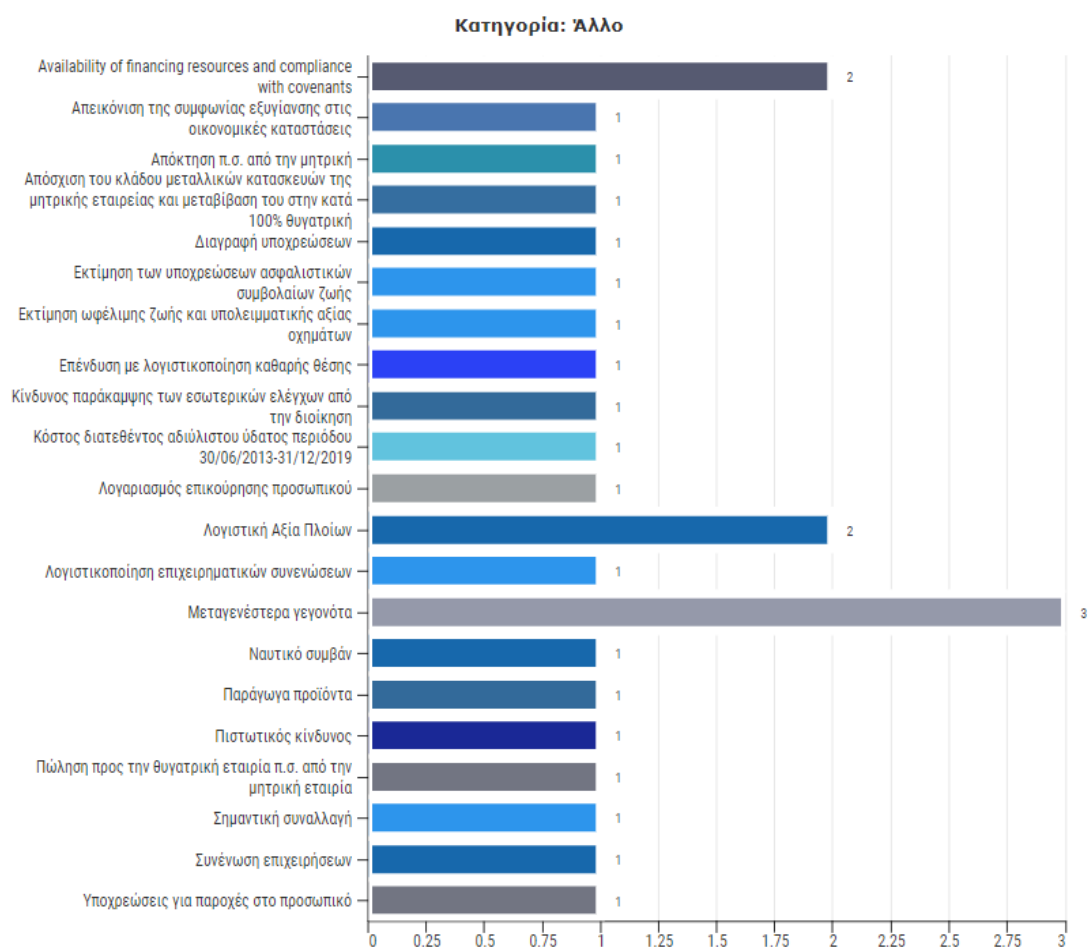
Τέλος, το 2019 γνωστοποιήθηκαν και ορισμένα μεμονωμένα Κύρια Θέματα Ελέγχου, τα οποία αφορούσαν ειδικές περιπτώσεις που σχετίζονται με το είδος των εταιριών που αναφέρονται και κατατάχθηκαν στην κατηγορία «Άλλο». Σύμφωνα με το παρακάτω διάγραμμα, τα Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου που εμπεριέχονται στην εν λόγω κατηγορία με σειρά κατάταξης είναι τα εξής:

α. Μεταγενέστερα γεγονότα

β. Λογιστική αξία πλοίων, Availability of financing resources and compliance with covenants

γ. Απεικόνιση της συμφωνίας εξυγίανσης στις οικονομικές καταστάσεις, Απόκτηση π.σ. από την μητρική, Απόσχιση του κλάδου μεταλλικών κατασκευών της μητρικής εταιρίας και μεταβίβαση στην κατά 100% θυγατρική, Διαγραφή υποχρεώσεων, Εκτίμηση των υποχρεώσεων ασφαλιστικών συμβολαίων ζωής, εκτίμηση της

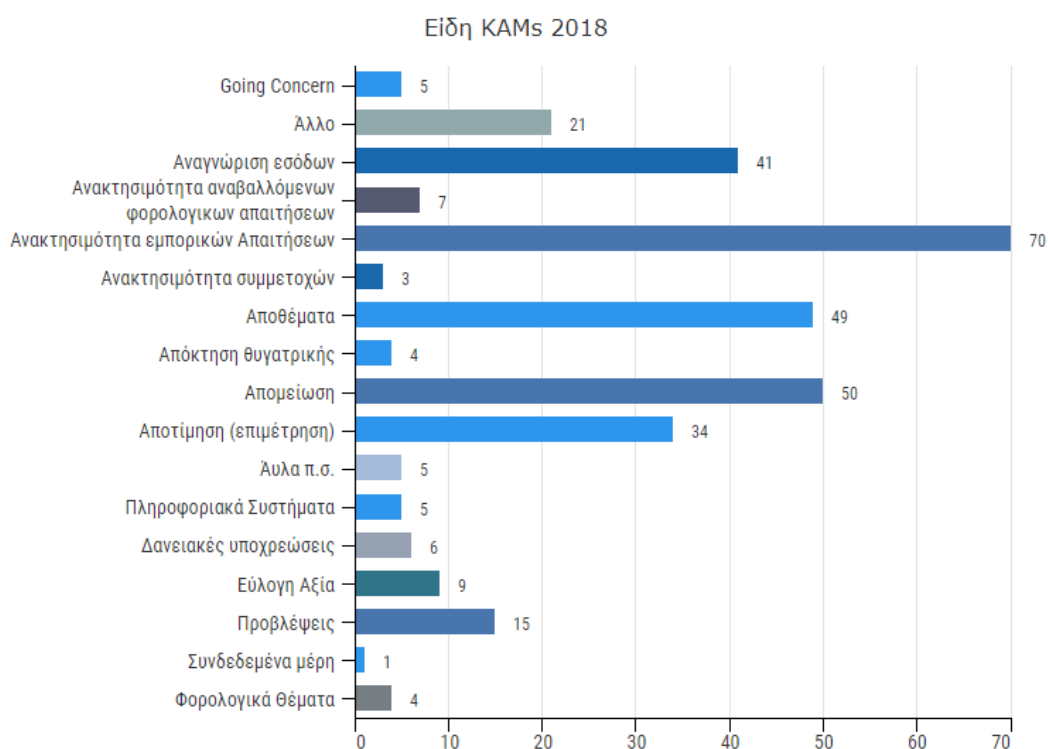
ωφέλιμης ζωής και υπολειμματικής αξίας οχημάτων, Επένδυση με λογιστικοποίηση καθαρής θέσης, Κίνδυνος παράκαμψης των εσωτερικών ελέγχων από τη διοίκηση, Κόστος διατεθέντος αδιύλιστου ύδατος περιόδου 30/06/2013-31/12/2019, Λογιστικοποίηση επιχειρηματικών συνενώσεων, Ναυτικό συμβάν, Παράγωγα προϊόντα, Πιστωτικός Κίνδυνος, Πώληση προς τη θυγατρική περιουσιακού στοιχείου από την μητρική εταιρία, Σημαντική συναλλαγή, Συνένωση Επιχειρήσεων και Υποχρεώσεις για παροχές στο προσωπικό.



Γράφημα 31: «Κατηγορία: Άλλο 2019»

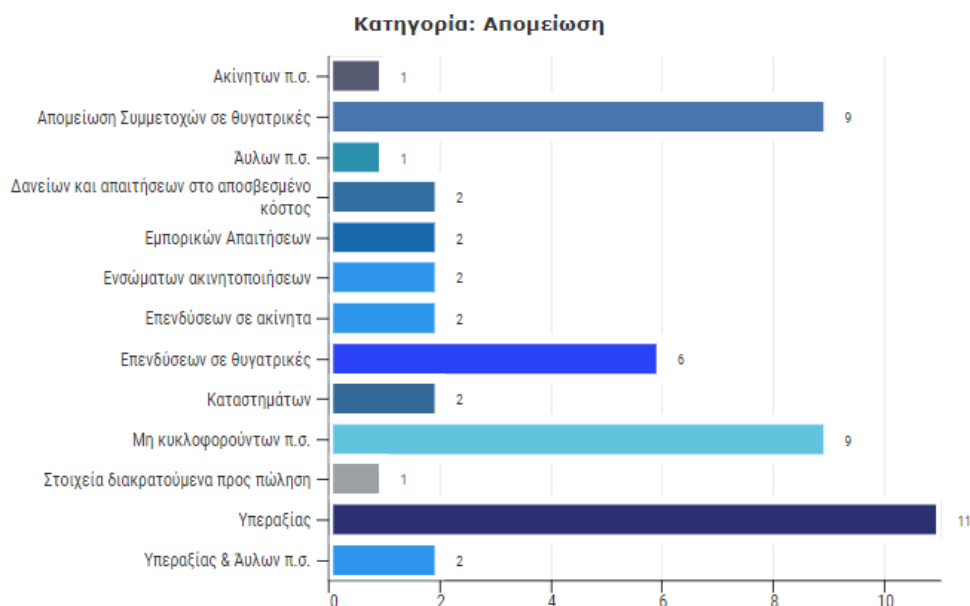
4.5.3 Ανάλυση KAMs για τη χρήση του 2018

Στη συγκεκριμένη υποενότητα εντοπίστηκαν και αναλύθηκαν τα παρακάτω Είδη KAMs που γνωστοποιήθηκαν στις Εκθέσεις Ελέγχου για τη χρήση του 2018:



Γράφημα 32: «Είδη KAMs 2018»

Το 2018, το KAM που εντοπίζεται περισσότερες φορές στις Εκθέσεις Ελέγχου που δημοσίευσαν οι ελεγκτικές εταιρίες είναι, όπως και το 2019 και 2020, η «Ανακτησιμότητα Εμπορικών Απαιτήσεων». Συγκεκριμένα, το εν λόγω KAM εμφανίστηκε 70 φορές, καταλαμβάνοντας περίπου το 21% του συνόλου των γνωστοποιηθέντων KAM της εξεταζόμενης χρήσης. Όπως έχει προαναφερθεί και σε προηγούμενες παραγράφους ο βαθμός κρίσης που απαιτείται από τη διοίκηση για την αξιολόγηση του συγκεκριμένου κονδυλίου αλλά και το μέγεθος της αξίας του, δικαιολογεί τη συχνότητα εμφάνισής του.



Γράφημα 33: «Κατηγορία: Απομείωση 2018»

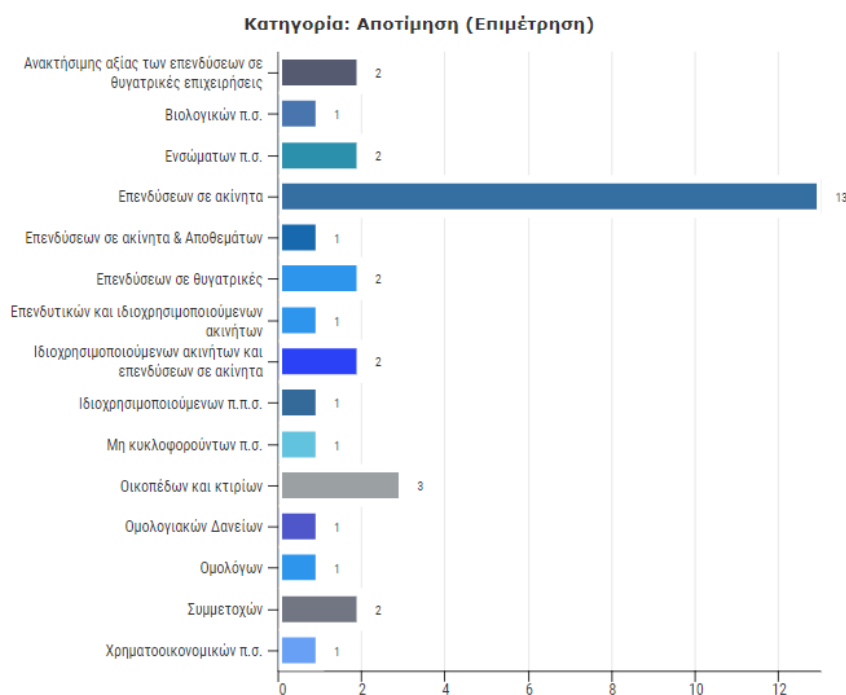
Στη συνέχεια κατατάσσεται το ΚΑΜ που αφορά την «Απομείωση», το οποίο εντοπίζεται 50 φορές. Παρατηρούμε πως το εν λόγω ΚΑΜ είχε ταξινομηθεί επίσης δεύτερο και στις χρήσεις 2019 και 2020. Όπως διακρίνεται από το παραπάνω διάγραμμα, στην εν λόγω κατηγορία εμπεριέχονται ορισμένες υποπεριπτώσεις. Η συνηθέστερη είναι η απομείωση «Υπεραξίας», η οποία καταγράφηκε έντεκα φορές στη χρήση του 2018. Έπειτα, ακολουθούν η απομείωση «Μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων» και «Συμμετοχών σε θυγατρικές» με συχνότητα εμφάνισης από 9 φορές. Έξι φορές γνωστοποιήθηκε το ΚΑΜ που αφορά την απομείωση «Επενδύσεων σε θυγατρικές». Από δύο φορές παρατηρήθηκε η εμφάνιση των ΚΑΜ που αφορούν την απομείωση «Δανείων και απαιτήσεων στο αποσβεσμένο κόστος», «Εμπορικών απαιτήσεων», «Εισωμάτων ακινητοποιήσεων», «Επενδύσεων σε ακίνητα», «Καταστημάτων» και «Υπεραξίας & Άυλων περιουσιακών στοιχείων». Τέλος, μία μόλις φορά παρατηρήθηκε η εμφάνιση του ΚΑΜ απομείωσης «Ακίνητων Περιουσιακών στοιχείων», «Άυλων περιουσιακών στοιχείων» και «Στοιχείων διακρατούμενων προς πώληση».

Τα «Αποθέματα» αποτελούν το ΚΑΜ που εμφανίζεται συχνότερα έπειτα από την «Απομείωση» κατά την εξεταζόμενη χρήση. Ειδικότερα, το συγκεκριμένο ΚΑΜ εμφανίζεται 49 φορές, εκ των οποίων οι 45 γνωστοποιήσεις αφορούν τον τρόπο με τον οποίο πραγματοποιείται η Αποτίμησή του. Ακόμη, τρεις μόλις περιπτώσεις αφορούν την ύπαρξη και ανακτησιμότητα των αποθεμάτων, ενώ μία φορά

εμφανίζεται στις Εκθέσεις Ελέγχου η «Εκτίμηση των τεχνικών αποθεμάτων αποζημιώσεων ασφαλίσεων».

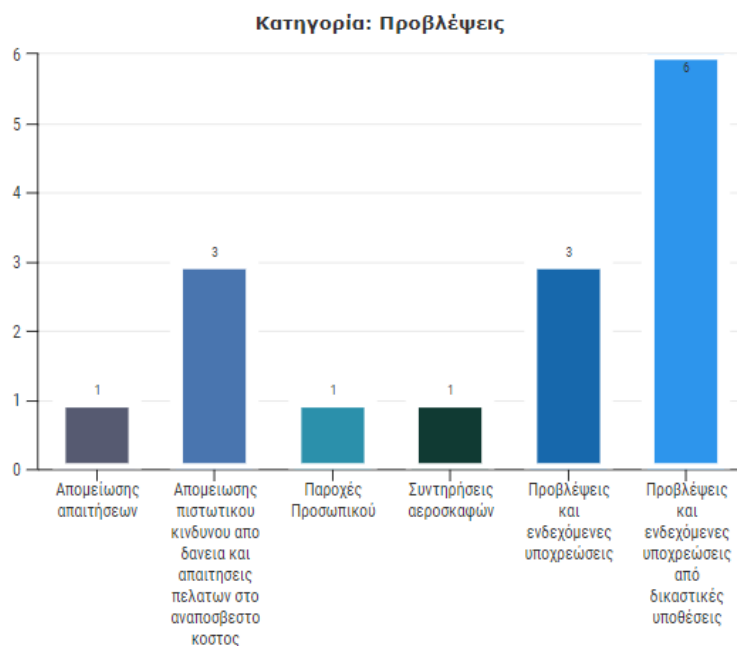
Ακολουθεί το ΚΑΜ που αφορά την «Αναγνώριση των εσόδων», το οποίο εντοπίστηκε 41 φορές στις Εκθέσεις Ελέγχου. Μάλιστα, με την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15 «Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες» το 2017, το οποίο αντικατέστησε το ΔΛΠ 18 «Έσοδα», το ΔΛΠ 11 «Συμβάσεις Κατασκευής», μια οικονομική οντότητα οφείλει να εφαρμόζει μία νέα διαδικασία πέντε βημάτων, όπως έχει αναλυθεί σε προηγούμενη παράγραφο με αποτέλεσμα η προσοχή που απαιτείται για την ορθή εφαρμογή των Προτύπων να δικαιολογεί τη συχνότητα εμφάνισής του στις Εκθέσεις Ελέγχου. Επομένως, σε συνδυασμό με το γεγονός πως τα έσοδα αποτελούν ένα σημαντικό κονδύλι των εταιριών, τόσο αξιακά, όσο και ποιοτικά, κρίνεται λογική η συχνότητα εμφάνισής του στη χρήση του 2018.

Έπειτα, εμφανίζεται το ΚΑΜ που σχετίζεται με την «Αποτίμηση/Επιμέτρηση», όπου γνωστοποιήθηκε σε 34 Εκθέσεις Ελέγχου. Όπως είναι διακριτό και από το παρακάτω διάγραμμα, στην εν λόγω κατηγορία εμπεριέχονται ορισμένες υποπεριπτώσεις. Η «Αποτίμηση Επενδύσεων σε ακίνητα» είναι αυτή που καταλαμβάνει το μεγαλύτερο μέρος της κατηγορίας «Αποτίμηση», καθώς γνωστοποιήθηκε 13 φορές στη χρήση του 2018. Επόμενες είναι η αποτίμηση «Ανακτήσιμης αξίας των επενδύσεων σε θυγατρικές», «Ενσώματων περιουσιακών στοιχείων», «Συμμετοχών» και «Επενδύσεων σε θυγατρικές», οι οποίες εμφανίζονται από δύο φορές. Οι υπόλοιπες οκτώ κατηγορίες γνωστοποιήθηκαν από μία φορά στις Εκθέσεις Ελέγχου της χρήσης.



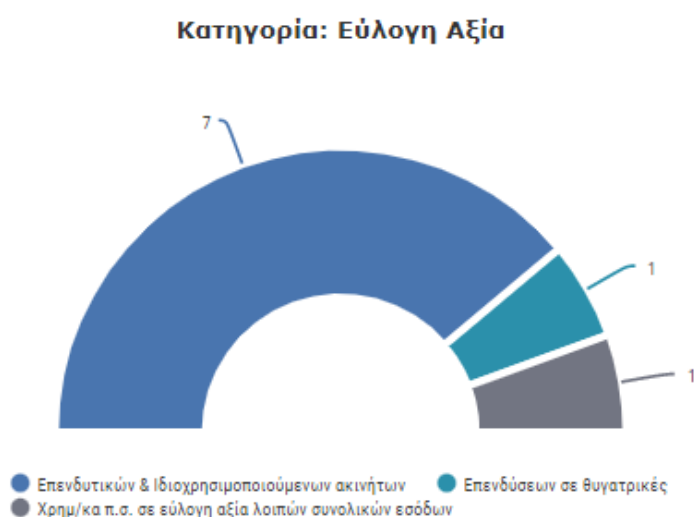
Γράφημα 34: «Κατηγορία: Αποτίμηση 2018»

Το ΚΑΜ που αφορά γενικότερα τις «Προβλέψεις» γνωστοποιήθηκε στις Εκθέσεις Ελέγχου της τρέχουσας χρήσης 15 φορές, δηλαδή ουσιαστικά μία φορά λιγότερη σε σχέση με το 2019. Ειδικότερα, σύμφωνα με το παρακάτω διάγραμμα, οι «Προβλέψεις και ενδεχόμενες υποχρεώσεις από δικαστικές υποθέσεις» εμφανίστηκαν περισσότερες φορές, συγκεκριμένα έξι φορές, και έπειτα ακολούθησαν οι «Προβλέψεις απομείωσης πιστωτικού κινδύνου από δάνεια και απαιτήσεις πελατών στο αναπόσβεστο κόστος» και «Προβλέψεις και ενδεχόμενες υποχρεώσεις», όπου γνωστοποιήθηκαν από τρεις φορές. Τέλος, μία φορά γνωστοποιήθηκαν οι προβλέψεις «Απομείωσης Απαιτήσεων», «Παροχών προσωπικού» και «Συντηρήσεων Αεροσκαφών».



Γράφημα 35: «Κατηγορία: Προβλέψεις 2018»

Ακολούθως, το ΚΑΜ που αφορά την «Εύλογη Αξία» καταγράφηκε εννέα φορές στην παράγραφο με τα Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου στις Εκθέσεις Ελέγχου των Ορκωτών Ελεγκτών, όπως και τη χρήση του 2019. Συγκεκριμένα, αφορούσε κυρίως την επιμέτρηση της Εύλογης Αξίας «Επενδυτικών και Ιδιοχρησιμοποιούμενων Ακινήτων», η οποία εμφανίστηκε σε επτά Εκθέσεις Ελέγχου για τη χρήση του 2018.



Γράφημα 36: «Κατηγορία: Εύλογη Αξία 2018»

Επτά φορές γνωστοποιήθηκε το ΚΑΜ που αφορά την «Ανακτησιμότητα αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων», ενώ έξι φορές αυτό για τις «Δανειακές υποχρεώσεις». Ειδικότερα, το ΚΑΜ για τις «Δανειακές Υποχρεώσεις» σχετίζεται κυρίως με την «Αναχρηματοδότηση βραχυπρόθεσμων δανείων» και λοιπές «Βραχυπρόθεσμες δανειακές υποχρεώσεις».

Πέντε φορές γνωστοποιήθηκαν στις Εκθέσεις Ελέγχου για τη χρήση του 2018 τα ΚΑΜ για το «GoingConcern», τα «Άυλα Περιουσιακά στοιχεία» και τα «Πληροφοριακά Συστήματα». Το ΚΑΜ «Άυλα Περιουσιακά στοιχεία» αφορούσε κυρίως περιπτώσεις διαχωρισμού δαπανών έρευνας ανάπτυξης, ενώ το ΚΑΜ «Πληροφοριακά Συστήματα» σχετίζεται με τις γενικές εσωτερικές δικλίδες ελέγχου πληροφοριακών συστημάτων σχετικές με τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση.

Τέσσερις φορές εμφανίστηκαν τα ΚΑΜ που αφορούν την «Απόκτηση θυγατρικής» και τα «Φορολογικά Θέματα». Η δεύτερη κατηγορία αφορά περιπτώσεις Αβέβαιων Φορολογικών Θέσεων, Μη επιβεβαιωμένων φορολογικών υποχρεώσεων και την Πληρότητα και ακρίβεια ειδικού φόρου κατανάλωσης.

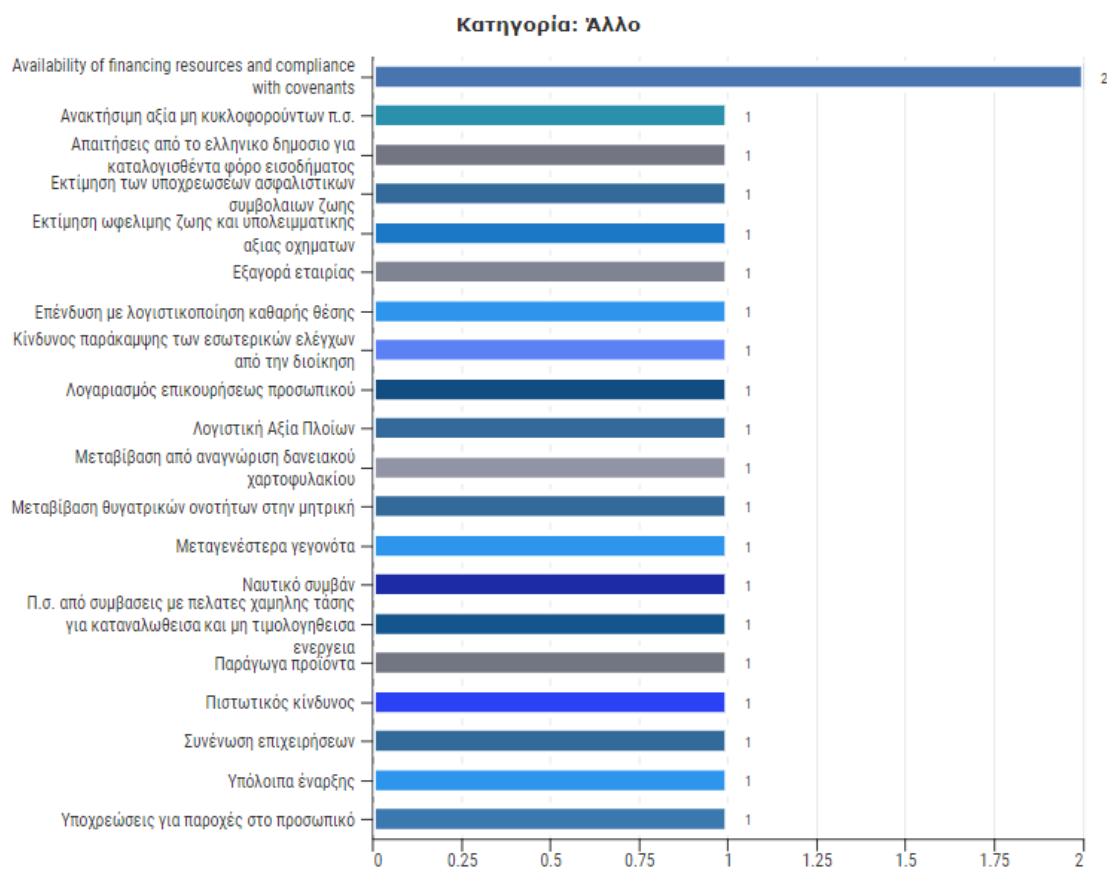
Ακόμη, τρεις φορές γνωστοποιήθηκαν ΚΑΜ που σχετίζονται με την «Ανακτησιμότητα συμμετοχών», ενώ μία μόλις φορά με «Συνδεδεμένα μέρη».

Τέλος, το 2018 γνωστοποιήθηκαν και ορισμένα μεμονωμένα Κύρια Θέματα Ελέγχου, τα οποία αφορούσαν ειδικές περιπτώσεις που σχετίζονται με το είδος των εταιριών που αναφέρονται και κατατάχθηκαν στην κατηγορία «Άλλο». Σύμφωνα με το παρακάτω διάγραμμα, τα Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου που εμπεριέχονται στην εν λόγω κατηγορία με σειρά κατάταξης είναι τα εξής:

α. Availability of financing resources and compliance with covenants

β. Ανακτήσιμη αξία μη κυκλοφορούντων π.σ., Απαιτήσεις από το ελληνικό δημόσιο για καταλογισθέντα φόρο εισοδήματος, Εκτίμηση των υποχρεώσεων ασφαλιστικών συμβολαίων ζωής, Εκτίμηση ωφέλιμης ζωής και υπολειμματικής αξίας οχημάτων, Εξαγορά εταιρίας, Επένδυση με λογιστικοποίηση καθαρής θέσης, Κίνδυνος παράκαμψης των εσωτερικών ελέγχων από την διοίκηση, Λογαριασμός επικουρήσεως προσωπικού, Λογιστική Αξία Πλοίων, Μεταβίβαση από αναγνώριση δανειακού χαρτοφυλακίου, Μεταβίβαση θυγατρικών οντοτήτων στην μητρική, Μεταγενέστερα γεγονότα, Ναυτικό συμβάν, Π.σ. από συμβάσεις με πελάτες χαμηλής

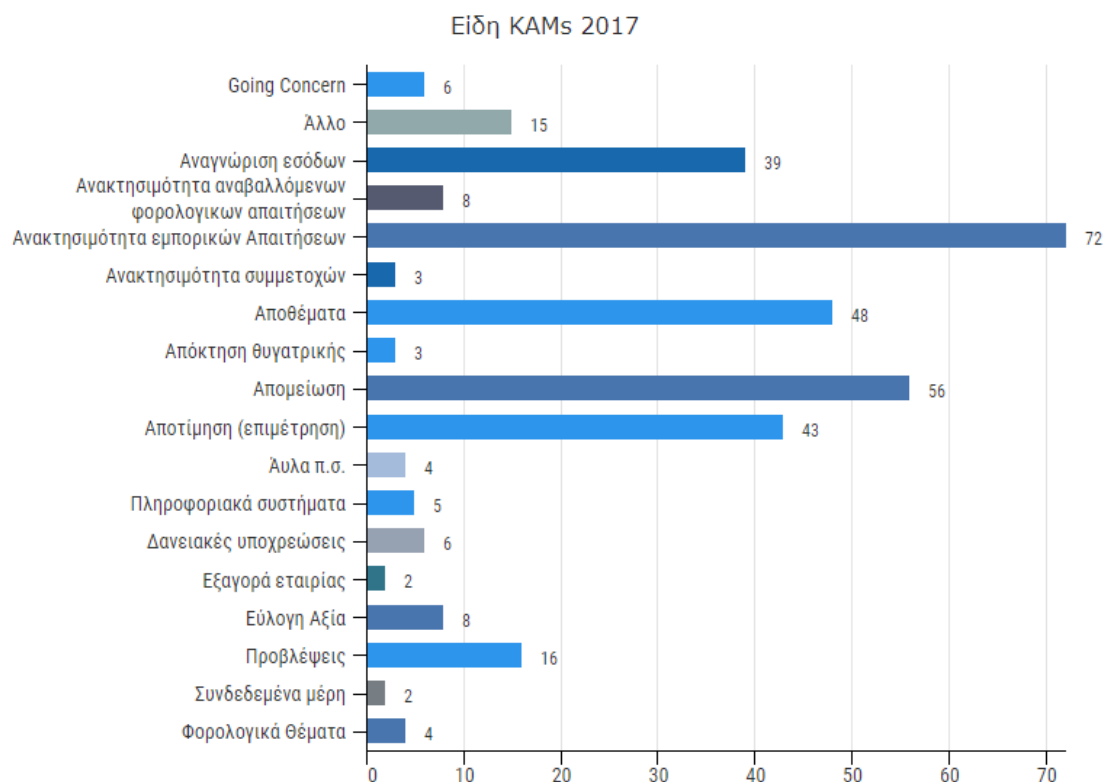
τάσης για καταναλωθείσα και μη τιμολογηθείσα ενέργεια, Παράγωγα προϊόντα, Πιστωτικός κίνδυνος, Συνένωση επιχειρήσεων, Υπόλοιπα έναρξης και Υποχρεώσεις για παροχές στο προσωπικό.



Γράφημα 37: «Κατηγορία: Άλλο 2018»

4.5.4 Ανάλυση KAMs για τη χρήση του 2017

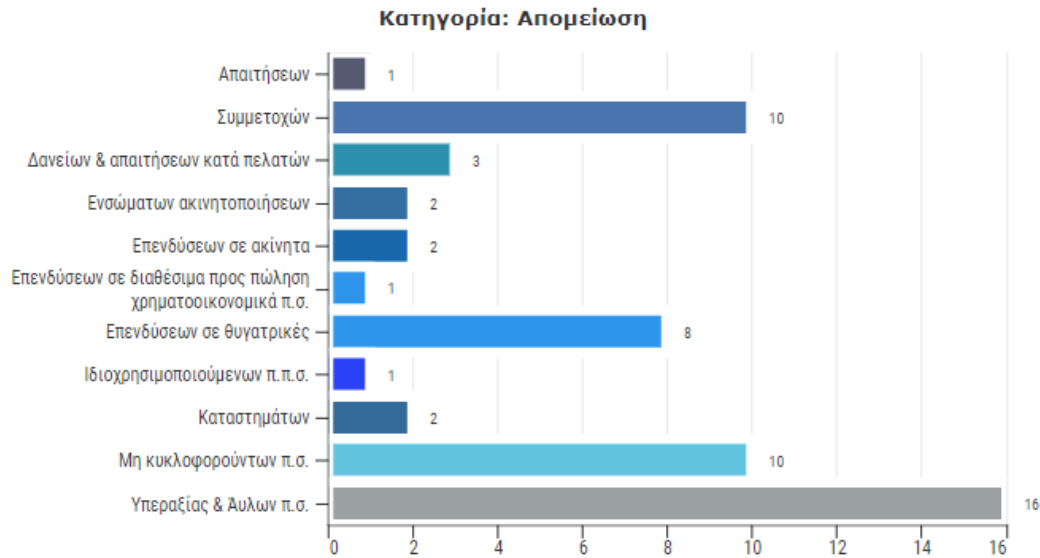
Στη συγκεκριμένη υποενότητα εντοπίστηκαν και αναλύθηκαν τα παρακάτω Είδη KAMs που γνωστοποιήθηκαν στις Εκθέσεις Ελέγχου για τη χρήση του 2017:



Γράφημα 38: «Είδη KAMs 2017»

Κατά τη διάρκεια της χρήσης του 2017, όπως απεικονίζεται στο παραπάνω διάγραμμα, το KAM με τη μεγαλύτερη συχνότητα εμφάνισης στις Εκθέσεις Ελέγχου των εισηγμένων εταιριών στο Χρηματιστήριο Αθηνών είναι, όπως και το 2020, η «Ανακτησιμότητα Εμπορικών Απαιτήσεων», όπου εμφανίζεται 72 φορές. Αυτό σημαίνει ότι το 2017 το συγκεκριμένο KAM δημοσιεύθηκε μία φορά περισσότερο σε σχέση με το 2018. Όπως έχει αναφερθεί εκτενέστερα και σε προηγούμενη παράγραφο, η αξιολόγηση της ανακτησιμότητας των εμπορικών απαιτήσεων απαιτεί σημαντικό βαθμό κρίσης από τη διοίκηση της ελεγχόμενης εταιρίας, με αποτέλεσμα να δικαιολογείται η συχνότητα εμφάνισης του εν λόγω KAM.

Δεύτερη στη σειρά κατάταξης για το 2017 ταξινομείται η κατηγορία «Απομείωση», όπου εντοπίζεται 56 φορές. Σύμφωνα με το διάγραμμα που παρουσιάζεται στη συνέχεια, το εν λόγω KAM περιλαμβάνει αρκετές περιπτώσεις, ως εξής:

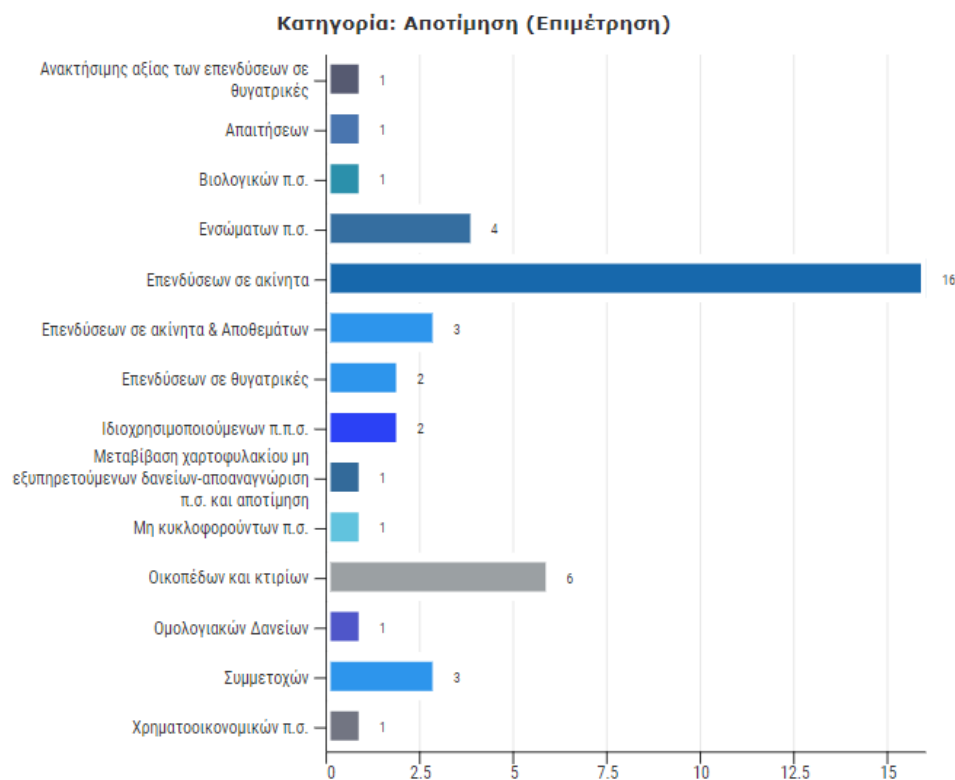


Γράφημα 39: «Κατηγορία: Απομείωση 2017»

Όπως παρατηρείται στην εν λόγω κατηγορία εμπεριέχονται ορισμένες υποπεριπτώσεις. Η συνηθέστερη είναι η απομείωση «Υπεραξίας & Άυλων περιουσιακών στοιχείων», η οποία καταγράφηκε δεκαέξι φορές στη χρήση του 2017, αποτελώντας περίπου το 5% του συνόλου των γνωστοποιηθέντων KAMs. Έπειτα ακολουθούν η απομείωση «Μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων» και «Συμμετοχών» με συχνότητα εμφάνισης από 10 φορές. Οκτώ φορές εμφανίστηκε η απομείωση «Επενδύσεων σε θυγατρικές», ενώ η απομείωση «Δανείων & Απαιτήσεων κατά πελατών» μόλις τρεις φορές. Επόμενα στη σειρά κατάταξης είναι η απομείωση «Ενσώματων ακινητοποιήσεων», «Επενδύσεων σε ακίνητα» και «Καταστημάτων», «Απαιτήσεων», «Επενδύσεων σε διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία» και «Ιδιοχρησιμοποιούμενων περιουσιακών στοιχείων, όπου εμφανίζονται από 1 έως 2 φορές στην παράγραφο «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου» των Εκθέσεων ελέγχου της συγκεκριμένης χρήσης.

Στη συνέχεια ταξινομούνται τα «Αποθέματα», τα οποία εμφανίζονται 48 φορές, εκ των οποίων οι 43 γνωστοποιήσεις αφορούν τον τρόπο με τον οποίο πραγματοποιείται η Αποτίμησή τους. Ακόμη, τρεις μόλις περιπτώσεις αφορούν την ύπαρξη και ανακτησιμότητα των αποθεμάτων, ενώ δύο φορές εμφανίζονται στις Εκθέσεις Ελέγχου η «Εκτίμηση των τεχνικών αποθεμάτων αποζημιώσεων ασφαλίσεων».

Το είδος ΚΑΜ που εμφανίζεται συχνότερα έπειτα από τα «Αποθέματα», για τη χρήση του 2017, είναι η «Αποτίμηση/Επιμέτρηση», όπου γνωστοποιήθηκε σε 43 Εκθέσεις Ελέγχου. Όπως γίνεται αντιληπτό από το παρακάτω διάγραμμα, η εν λόγω κατηγορία περιλαμβάνει αρκετές υποπεριπτώσεις:



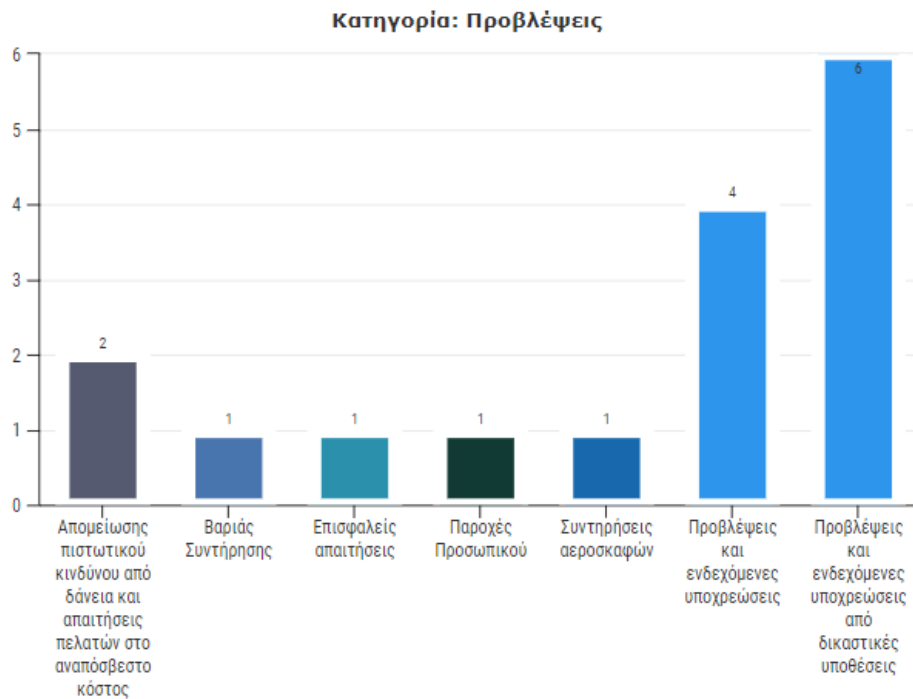
Γράφημα 40: «Κατηγορία: Αποτίμηση 2017»

Η «Αποτίμηση Επενδύσεων σε ακίνητα» είναι αυτή που καταλαμβάνει το μεγαλύτερο μέρος της εν λόγω κατηγορίας, καθώς γνωστοποιήθηκε 16 φορές. Επόμενη είναι η αποτίμηση «Οικοπέδων και κτιρίων» με την εμφάνισή της σε έξι Εκθέσεις Ελέγχου, ενώ τέσσερις φορές γνωστοποιήθηκαν οι αποτιμήσεις «Ενσώματων περιουσιακών στοιχείων». Ακόμη, η επιμέτρηση «Επενδύσεων σε ακίνητα και Αποθεμάτων» και «Συμμετοχών» δημοσιεύθηκαν από τρεις φορές, ενώ η επιμέτρηση «Επενδύσεων σε θυγατρικές» και «Ιδιοχρησιμοποιούμενων παγίων περιουσιακών στοιχείων» καταγράφηκαν από δύο φορές. Οι υπόλοιπες επτά κατηγορίες που διακρίνονται στο παραπάνω διάγραμμα γνωστοποιήθηκαν από μία φορά στις Εκθέσεις Ελέγχου της χρήσης.

Έπειτα, ακολουθεί το ΚΑΜ που αφορά την «Αναγνώριση των εσόδων», το οποίο εντοπίστηκε σε 39 Εκθέσεις Ελέγχου. Από την επισκόπηση των οικονομικών

καταστάσεων των εταιριών του δείγματος, παρατηρήθηκε πως τα έσοδα αποτελούν ένα σημαντικό κονδύλι των εταιριών, τόσο αξιακά, όσο και ποιοτικά, προσελκύοντας την προσοχή των χρηστών. Μάλιστα, από την συγκεκριμένη χρήση ξεκίνησε η εφαρμογή του Δ.Π.Χ.Α. 15 «Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες», το οποίο αντικατέστησε το ΔΛΠ 18 «Έσοδα» και το ΔΛΠ 11 «Συμβάσεις Κατασκευής» και σύμφωνα με αυτό μια οικονομική οντότητα οφείλει να εφαρμόζει μία νέα διαδικασία πέντε βημάτων, όπως έχει αναλυθεί σε προηγούμενη παράγραφο. Επομένως, καθώς το 2017 αποτελεί τη πρώτη χρονιά εφαρμογής του εν λόγω Δ.Π.Χ.Α. κρίνεται λογικό να κατατάσσεται ως από τα πιο συνήθη ΚΑΜ για τη χρήση αυτή.

Το ΚΑΜ που αφορά τις «Προβλέψεις» γνωστοποιήθηκε στις Εκθέσεις Ελέγχου της εξεταζόμενης χρήσης 16 φορές. Ειδικότερα, σύμφωνα με το παρακάτω διάγραμμα, περίπου το 40% των γνωστοποιήσεων που σχετίζονταν με τις «Προβλέψεις» αφορούσε τις «Προβλέψεις και ενδεχόμενες υποχρεώσεις από δικαστικές υποθέσεις». Οι «Προβλέψεις και ενδεχόμενες υποχρεώσεις» γνωστοποιήθηκαν τέσσερις φορές, ενώ οι «Προβλέψεις απομείωσης πιστωτικού κινδύνου από δάνεια και απαιτήσεις πελατών στο αναπόσβεστο κόστος» δημοσιεύθηκαν δύο φορές. Τέλος, μία φορά εμφανίστηκαν οι προβλέψεις «Βαριάς συντήρησης», «Επισφαλών απαιτήσεων», «Παροχών Προσωπικού» και «Συντηρήσεων Αεροσκαφών».

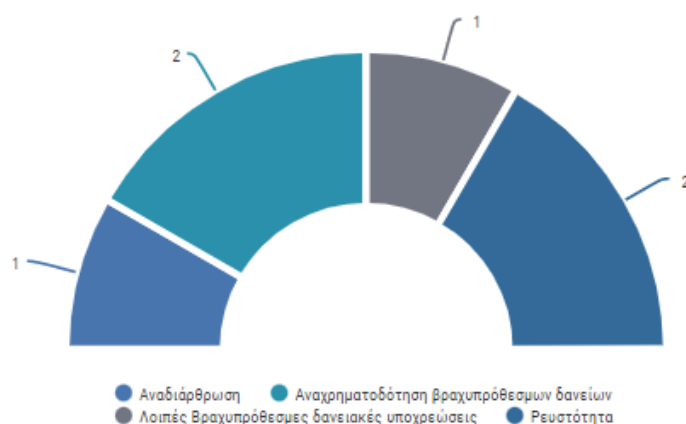


Γράφημα 41: «Κατηγορία: Προβλέψεις 2017»

Οκτώ φορές γνωστοποιήθηκαν τα ΚΑΜ που αφορούν την «Ανακτησιμότητα αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων» και την «Εύλογη Αξία» για τη χρήση του 2017. Συγκεκριμένα, το ΚΑΜ της «Εύλογης Αξίας» δημοσιεύθηκε οκτώ φορές, εκ των οποίων οι επτά φορές σχετίζονταν με την Εύλογη Αξία «Επενδυτικών και Ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων» και η μία φορά αφορούσε την Εύλογη Αξία «Χρηματοοικονομικών στοιχείων διαθεσίμων προς πώληση».

Ακολούθως, τα ΚΑΜ που σχετίζονται με το «GoingConcern» και τις «Δανειακές Υποχρεώσεις» καταγράφηκαν από έξι φορές στις Εκθέσεις Ελέγχου. Ειδικότερα, όπως διακρίνεται στο παρακάτω διάγραμμα, το ΚΑΜ των «Δανειακών Υποχρεώσεων» σχετίζεται κυρίως με περιπτώσεις «Ρευστότητας» και «Αναχρηματοδότησης βραχυπρόθεσμων δανείων», αλλά και περιπτώσεις «Αναδιάρθρωσης» και «Λοιπών Βραχυπρόθεσμων δανειακών υποχρεώσεων».

Κατηγορία: Δανειακές υποχρεώσεις



Γράφημα 42: «Κατηγορία: Δανειακές Υποχρεώσεις 2017»

Πέντε φορές εμφανίστηκε το ΚΑΜ που αφορά τα «Πληροφοριακά Συστήματα» και συγκεκριμένα με τις Γενικές εσωτερικές δικλίδες ελέγχου πληροφοριακών συστημάτων σχετικές με τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Παρατηρούμε πως το εν λόγω ΚΑΜ γνωστοποιήθηκε επίσης πέντε φορές και τα έτη 2018 και 2019.

Τέσσερις φορές γνωστοποιήθηκαν στις Εκθέσεις Ελέγχου για τη χρήση του 2019 τα ΚΑΜ για τα «Άυλα Περιουσιακά στοιχεία» και τα «Φορολογικά Θέματα». Το ΚΑΜ «Άυλα Περιουσιακά στοιχεία» αφορούσε και περιπτώσεις διαχωρισμού δαπανών έρευνας ανάπτυξης, ενώ το ΚΑΜ «Φορολογικά Θέματα» αφορά περιπτώσεις Αβέβαιων Φορολογικών Θέσεων, Μη επιβεβαιωμένων φορολογικών υποχρεώσεων, Εκκρεμή Φορολογικά Θέματα και την Πληρότητα και ακρίβεια του ειδικού φόρου κατανάλωσης.

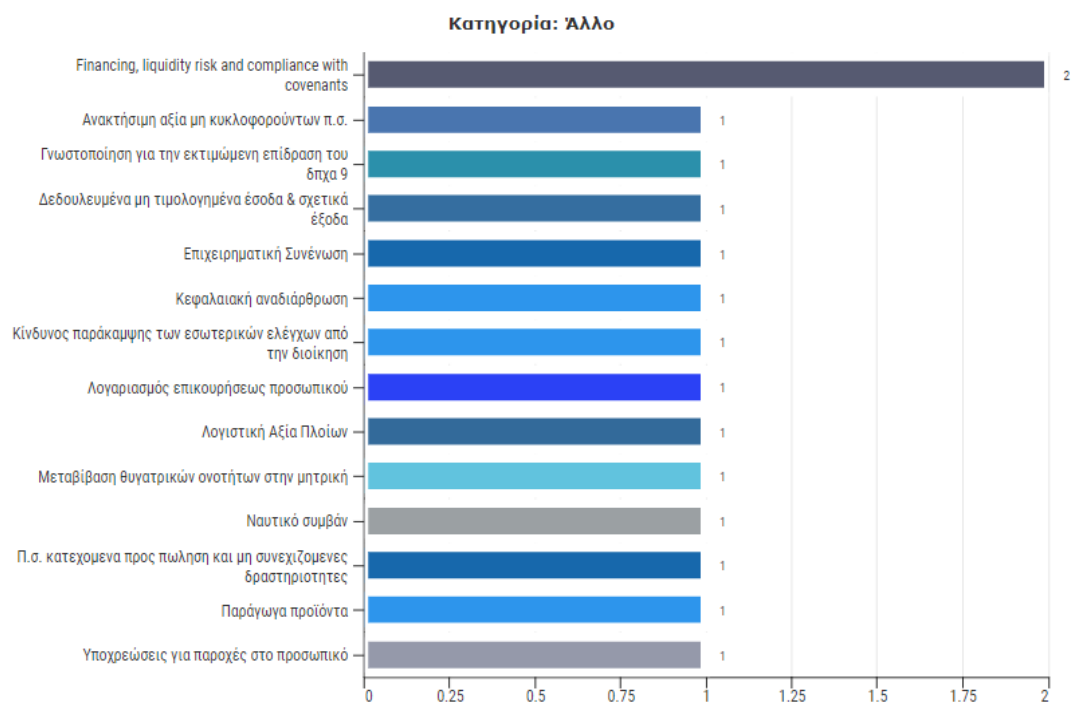
Μόλις τρεις φορές εντοπίστηκαν στις Εκθέσεις Ελέγχου του 2017 τα ΚΑΜ «Ανακτησιμότητα Συμμετοχών» και «Απόκτηση θυγατρικής», ενώ δύο φορές τα ΚΑΜ «Εξαγορά Εταιρίας» και «Συνδεδεμένα Μέρη».

Τέλος, το 2017, όπως και τα υπόλοιπα εξεταζόμενα έτη, γνωστοποιήθηκαν και ορισμένα μεμονωμένα Κύρια Θέματα Ελέγχου, τα οποία αφορούσαν ειδικές περιπτώσεις που σχετίζονται με το είδος των εταιριών που αναφέρονται και κατατάχθηκαν στην κατηγορία «Άλλο». Σύμφωνα με το παρακάτω διάγραμμα, τα

Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου που εμπεριέχονται στην εν λόγω κατηγορία με σειρά κατάταξης είναι τα εξής:

α. Finance, liquidity risk and compliance with covenants

β. Ανακτήσιμη αξία μη κυκλοφορούντων π.σ., Γνωστοποίηση για την εκτιμώμενη επίδραση του Δ.Π.Χ.Α. 9, Δεδουλευμένα μη τιμολογημένα έσοδα και σχετικά έξοδα, Επιχειρηματική συνένωση, Κεφαλαιακή αναδιάρθρωση, Κίνδυνος παράκαμψης των εσωτερικών ελέγχων από τη διοίκηση, Λογαριασμός επικουρήσεως προσωπικού, Λογιστική Αξία Πλοίων, Μεταβίβαση θυγατρικών οντοτήτων στην μητρική, Ναυτικό συμβάν, Περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα προς πώληση και μη συνεχιζόμενες δραστηριότητες, Παράγωγα προϊόντα, Υποχρεώσεις για παροχές στο προσωπικό.



Γράφημα 43: «Κατηγορία: Άλλο 2017»

4.6 Συμπεράσματα Κεφαλαίου

Στο παρόν κεφάλαιο εξετάστηκε η παράγραφος «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου» που γνωστοποιήθηκε στις ετήσιες Εκθέσεις Ελέγχου των εισηγμένων εταιριών στο Χρηματιστήριο Αθηνών για την περίοδο από την πρώτη χρονιά εφαρμογής των KAMs έως την πιο πρόσφατη μέχρι την ημερομηνία της παρούσας διπλωματικής, δηλαδή 2017-2020. Αφού πραγματοποιήθηκε η ταξινόμηση των εισηγμένων εταιριών του δείγματος στους υπερκλάδους που ανήκουν, διαπιστώθηκε ότι τα «Βιομηχανικά Προϊόντα & Υπηρεσίες», οι «Πρώτες Ύλες» και τα «Τρόφιμα, Ποτά και Βιομηχανίες» αποτελούν τους υπερκλάδους στους οποίους δημοσιεύονται τα περισσότερα KAMs. Ο αριθμός των γνωστοποιημένων KAMs παρουσιάζει μία μείωση με φθίνοντα ρυθμό, καθώς από 340 KAMs το 2017 έφτασε τα 314 το 2020. Παρατηρείται πως η γνωστοποίηση δύο Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου ανά Έκθεση Ελέγχου αποτελεί τη συνηθέστερη περίπτωση, ενώ ελάχιστες είναι οι φορές που δημοσιεύθηκαν πέντε ή έξι KAMs σε μία Έκθεση Ελέγχου. Το γεγονός αυτό πιθανόν υποδεικνύει πως η γνωστοποίηση μεγάλου αριθμού KAMs σε μία Έκθεση Ελέγχου μπορεί να συγχέει τους ενδιαφερόμενους χρήστες, παρά να διευκολύνει την επικοινωνία τους. Σχετικά με το μερίδιο των ελεγκτικών εταιριών που πραγματοποιούν τον τακτικό έλεγχο των εταιριών του δείγματος, παρατηρήθηκε πως οι ελεγκτικές εταιρίες «ΣΟΛ Crowe», «GrantThornton» και «PwC» ελέγχουν τις περισσότερες εισηγμένες την τελευταία τετραετία, με την «ΣΟΛ Crowe» να κατέχει κυρίαρχη θέση την περίοδο 2017 έως 2019, ενώ το 2020 το μεγαλύτερο μερίδιο κερδίζει η «GrantThornton». Οι ελεγκτικές εταιρίες που δημοσίευσαν τον μεγαλύτερο αριθμό KAM φαίνεται να είναι οι «ΣΟΛ Crowe» και «GrantThornton». Φυσικά, καθώς οι συγκεκριμένες ελεγκτικές κατέχουν το μεγαλύτερο μερίδιο εισηγμένων εταιριών στο Χρηματιστήριο των Αθηνών, κρίνεται λογικό να γνωστοποιούν και τα περισσότερα KAMs. Γι' αυτόν τον λόγο εξετάστηκε επίσης και ο αριθμός των δημοσιευμένων KAMs σε συνάρτηση με μερίδιο ελεγχόμενων εταιριών που έχει η κάθε ελεγκτική εταιρία ξεχωριστά. Από την κατηγοριοποίηση των ειδών KAMs που γνωστοποιήθηκαν παρατηρήθηκε πως καθόλη την εξεταζόμενη περίοδο η «Ανακτησιμότητα Εμπορικών Απαιτήσεων» αποτελεί το KAM που δημοσιεύθηκε τις περισσότερες φορές. Έπειτα, ακολουθούν στην κατάταξη τα KAM σχετικά με «Απομείωση», «Αποθέματα» και «Αναγνώριση Εσόδων».

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

Συμπεράσματα, Περιορισμοί και Προτάσεις για μελλοντική έρευνα

Η παρούσα διπλωματική εργασία αποσκοπεί στην παρουσίαση του νέου Δ.Π.Ε. 701 «Γνωστοποίηση Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου στην Έκθεση Ανεξάρτητου Ελεγκτή», αλλά και στην επίδρασή του στη διαμόρφωση της ελεγκτικής στρατηγικής.

Ανάμεσα στις νέες έννοιες και απαιτήσεις που εισήγαγε το νέο πρότυπο συγκαταλέγονται η δημοσίευση των ΚΑΜs στην Έκθεση Ελέγχου, ο λόγος για τον οποίο θεωρήθηκαν ΚΑΜs αλλά και οι ελεγκτικές διαδικασίες που διενεργήθηκαν για την διαχείρισή τους κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Με την έκδοση του εν λόγω προτύπου επιδιώκεται η ενίσχυση της επικοινωνίας που προσφέρει η Έκθεση Ελέγχου στους ενδιαφερόμενους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, ώστε να κατανοήσουν τους τομείς που είναι ύψιστης σημασίας κατά την κρίση του ελεγκτή, παρέχοντας ταυτόχρονα περισσότερη διαφάνεια στον έλεγχο που πραγματοποιείται.

Σύμφωνα με την επισκόπηση της βιβλιογραφίας, η κοινή προσέγγιση των μελετητών είναι ότι η χρήση των ΚΑΜs στην Έκθεση Ελέγχου συντελεί στη βελτίωση της ποιότητας του ελέγχου. Αναλυτικότερα, οι επενδυτές φαίνεται να αντιδρούν θετικά στην πληροφόρηση που παρέχεται από τα ΚΑΜs, η τάση χειραγώγησης των κερδών από την πλευρά της Διοίκησης δείχνει να μειώνεται, όταν γνωστοποιούνται ΚΑΜs με ακριβή πληροφόρηση, ενώ για τον βαθμό επιρροής της κρίσης του ελεγκτή, οι απόψεις δίστανται. Τέλος, υποστηρίζεται πως υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ των αμοιβών των ελεγκτών και της γνωστοποίησης των ΚΑΜs.

Για την εξέταση των διερευνητικών ερωτημάτων πραγματοποιήθηκε η επισκόπηση της παραγράφου «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου» που δημοσιεύεται στις ετήσιες Εκθέσεις Ελέγχου των εισηγμένων εταιριών στο Χρηματιστήριο Αθηνών για την περίοδο από την πρώτη χρονιά εφαρμογής των ΚΑΜs έως την πιο πρόσφατη μέχρι την ημερομηνία της παρούσας διπλωματικής. Σύμφωνα με το ένα ερευνητικό ερώτημα, αφού πραγματοποιήθηκε η ταξινόμηση των εισηγμένων εταιριών του

δείγματος στους υπερκλάδους που ανήκουν, διαπιστώθηκε ότι οι υπερκλάδοι που γνωστοποιούν τα περισσότερα ΚΑΜs είναι τα «Βιομηχανικά Προϊόντα & Υπηρεσίες», οι «Πρώτες Ύλες» και τα «Τρόφιμα, Ποτά και Βιομηχανίες». Σχετικά με τον αριθμό των γνωστοποιημένων ΚΑΜs παρουσιάζεται μία μείωση με φθίνοντα ρυθμό, καθώς την πρώτη χρονιά εφαρμογής του Δ.Π.Ε. 701 γνωστοποιήθηκαν 340 ΚΑΜs, ενώ το 2020 314. Παρατηρείται πως η γνωστοποίηση δύο Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου ανά Έκθεση Ελέγχου αποτελεί τη συνηθέστερη περίπτωση, ενώ ελάχιστες είναι οι φορές που δημοσιεύθηκαν πέντε ή έξι ΚΑΜs σε μία Έκθεση Ελέγχου, το οποίο επιβεβαιώνει την θεωρία πως η γνωστοποίηση μεγάλου αριθμού ΚΑΜs σε μία Έκθεση Ελέγχου μπορεί να συγχέει τους ενδιαφερόμενους χρήστες, παρά να διευκολύνει την επικοινωνία τους. Σχετικά με το άλλο ερευνητικό ερώτημα, δηλαδή αυτό για το μερίδιο των ελεγκτικών εταιριών που πραγματοποιούν τον τακτικό έλεγχο των εταιριών του δείγματος, παρατηρήθηκε πως οι ελεγκτικές εταιρίες «ΣΟΛ Crowe», «GrantThornton» και «PwC» ελέγχουν τις περισσότερες εισηγμένες την τελευταία τετραετία, με την «ΣΟΛ Crowe» να κατέχει κυρίαρχη θέση την περίοδο 2017 έως 2019, ενώ το 2020 το μεγαλύτερο μερίδιο κερδίζει η «GrantThornton». Οι ελεγκτικές εταιρίες που δημοσίευσαν τον μεγαλύτερο αριθμό ΚΑΜ φαίνεται να είναι οι «ΣΟΛ Crowe» και «GrantThornton». Φυσικά, καθώς οι συγκεκριμένες ελεγκτικές κατέχουν το μεγαλύτερο μερίδιο εισηγμένων εταιριών στο Χρηματιστήριο των Αθηνών, εξετάστηκε επίσης και ο αριθμός των δημοσιευμένων ΚΑΜs σε συνάρτηση με μερίδιο ελεγχόμενων εταιριών που έχει η κάθε ελεγκτική εταιρία ξεχωριστά. Ακόμη, από την κατηγοριοποίηση των ειδών ΚΑΜs που γνωστοποιήθηκαν παρατηρήθηκε πως καθόλη την εξεταζόμενη περίοδο η «Ανακτησιμότητα Εμπορικών Απαιτήσεων» αποτελεί το ΚΑΜ που δημοσιεύθηκε τις περισσότερες φορές. Έπειτα, ακολουθούν στην κατάταξη τα ΚΑΜ σχετικά με «Απομείωση», «Αποθέματα» και «Αναγνώριση Εσόδων».

Τέλος, καθώς η υποχρεωτική εφαρμογή του προτύπου έχει ισχύ για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων που αφορούν περιόδους που λήγουν την ή μετά την 15^η Δεκεμβρίου 2016 το χρονικό διάστημα καθίσταται σχετικά σύντομο, ώστε να εντοπιστούν και να γίνουν πλήρως κατανοητές οι επιδράσεις του νέου προτύπου.

Περιορισμοί

Βασικός σκοπός της παρούσας διπλωματικής είναι η επίδραση του νέου Δ.Π.Ε. 701 στη διαμόρφωση του ελέγχου των εισηγμένων εταιριών. Καθώς η ελληνική βιβλιογραφία είναι ιδιαίτερα περιορισμένη σχετικά με το εν λόγω θέμα, το ολοκληρωτικό μέρος των πηγών στηρίζεται στην παγκόσμια και διεθνή αρθρογραφία.

Ακόμη, δεν υφίστανται δημοσιευμένα στοιχεία σχετικά με τις αμοιβές των ελεγκτικών εταιριών ξεχωριστά σε όλες τις οικονομικές καταστάσεις των εισηγμένων εταιριών στο Χρηματιστήριο Αθηνών. Συγκεκριμένα, σε πολλές οικονομικές καταστάσεις γνωστοποιούνται μονάχα οι αμοιβές των μη ελεγκτικών υπηρεσιών που παρέχονται από τις ελεγκτικές εταιρίες ή αναφέρεται πως οι αμοιβές των ελεγκτικών υπηρεσιών περιέχονται μέσα στο κονδύλι «Αμοιβές Τρίτων», με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτή η συσχέτιση των KAMs που έχουν δημοσιευθεί στη χώρα μας με τις αμοιβές ελέγχου.

Τέλος, οι Εκθέσεις Ελέγχου που έχουν επισκοπηθεί αφορούν τις διαχειριστικές χρήσεις από το 2017 έως το 2020 και επειδή τα KAMs αποτελούν ποιοτικά χαρακτηριστικά, γίνεται αντιληπτό πως η κατανόηση της αποτελεσματικότητας και των επιδράσεών τους απαιτεί περισσότερο χρονικό διάστημα, ώστε να οδηγηθούμε στην διεξαγωγή ενός άρτιου αποτελέσματος.

Προτάσεις για μελλοντική έρευνα

Το ενδιαφέρον τόσο των επενδυτών, όσο και των υπόλοιπων ενδιαφερόμενων χρηστών των οικονομικών καταστάσεων σχετικά με την κατανόηση των Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου μία οντότητας, καθιστούν ιδιαίτερα ελκυστική και πρόσφορη την περαιτέρω ακαδημαϊκή και επιστημονική έρευνα. Γι' αυτό το λόγο προτείνεται η διεξαγωγή μελέτης σχετικά με τους παράγοντες που επηρεάζουν τον αριθμό των KAMs, ώστε να διαπιστωθεί η συσχέτισή τους με την ποιότητα του ελέγχου.

Ακόμη, θα μπορούσε να διευρυνθεί το δείγμα, ώστε να πραγματοποιηθεί συγκριτική ανάλυση των ΚΑΜs μεταξύ των χωρών της Ευρώπης ή και της διεθνούς κοινότητας, καθώς η μεγαλύτερη πληθώρα δεδομένων θα προσφέρει πληρέστερη κάλυψη του θέματος.

Επιπλέον, οι ερευνητές μπορούν να εξετάσουν την ύπαρξη ή μη τυποποιημένης γλώσσας στα γνωστοποιημένα ΚΑΜs, ώστε να μελετηθεί εάν τελικά τα ΚΑΜs προσφέρουν την επιπλέον επιθυμητή πληροφόρηση στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Τέλος, προτείνεται να πραγματοποιηθεί ένα εμπειρικό μοντέλο στο οποίο θα εξετάζεται ο βαθμός επιρροής των ΚΑΜs στις αμοιβές του ελέγχου, ώστε να βρεθεί εάν ελλοχεύει ο κίνδυνος ανεξαρτησίας του ελεγκτή από την άσκηση επιρροής της ελεγχόμενης οντότητας κατά τη γνωστοποίηση των ΚΑΜs.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ερευνητικά Άρθρα

- Almulla, Mazen, and Michael E. Bradbury. "Auditor, client, and investor consequences of the enhanced auditor's report." Available at SSRN 3165267 (2019).
- Asbahr, Karsten, and Klaus Ruhnke. "Real effects of reporting key audit matters on auditors' judgment and choice of action." *International Journal of Auditing* 23.2 (2019): 165-180.
- Dogan Bozan, Berivan, and Bana Arefaine. "The implementation of ISA 701-key audit matters:: Empirical evidence on auditors adjustments in the new audit report." (2017).
- Gold, Anna & Heilmann, Melina. (2019). The consequences of disclosing key audit matters (KAMs): A review of the academic literature. *Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie*. 93. 5-14. 10.5117/mab.93.29496.
- Klueber, Johanna, Anna Gold, and Christiane Pott. "Do key audit matters impact financial reporting behavior?." Available at SSRN 3210475 (2018).
- Köhler, Annette, Nicole Ratzinger-Sakel, and Jochen Theis. "The effects of key audit matters on the auditor's report's communicative value: Experimental evidence from investment professionals and non-professional investors." *Accounting in Europe* 17.2 (2020): 105-128.
- Li, Hong, David Hay, and David Lau. "Assessing the impact of the new auditor's report." *Pacific Accounting Review* (2019)
- Mock, Theodore J., et al. "The audit reporting model: Current research synthesis and implications." *AUDITING: A Journal of Practice* 32.Supplement 1 (2013): 323-351.
- Pinto, Inês, and Ana Isabel Morais. "What matters in disclosures of key audit matters: Evidence from Europe." *Journal of International Financial Management & Accounting* 30.2 (2019): 145-162.

- Ratzinger-Sakel, Nicole V.S. and Theis, Jochen, Does Considering Key Audit Matters Affect Auditor Judgment Performance? (December 1, 2019). Corporate Ownership & Control / Volume 17, Issue 1, Autumn 2019 (Special Issue), Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3003318> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3003318>

Ηλεκτρονικές Πηγές

- <https://www.accaglobal.com/vn/en/professional-insights/global-profession/key-audit-matters.html>
- <https://www.athexgroup.gr/el/web/guest/company-fin.-statements/-/select-company/579>
- <https://www.athexgroup.gr/el/web/guest/company-fin.-statements/-/select-company/732>
- <https://www.athexgroup.gr/el/web/guest/company-fin.-statements/-/select-company/874>
- https://elte.org.gr/images/files/pdf/DPE_701_ELTE.pdf
- https://www.ey.com/en_gr/assurance/key-audit-matters--what-they-are-and-why-they-are-important
- https://www.athexgroup.gr/el/rss-feeds/-/asset_publisher/hlxgrpannrss/content/id/5517747
- <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-isa-701-new-communicating-key-audit-matters-independent-auditors-4>
- <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Auditor-Reporting-Toolkit-KAM-Overview.pdf>
- <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-Joint-Audit-The-Bottom-Line.pdf>