



# ΔΙΑΤΜΗΜΑΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ

## ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ



## ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ

Πανεπιστήμιο Θεσσαλίας  
Διατμηματικό Μεταπτυχιακό

«Η αυτοματοποίηση και η συνεχής παρακολούθηση των ελεγκτικών διαδικασιών στα πλαίσια της προστασίας, κατά την περίοδο της Πανδημίας COVID-19»

Διπλωματική Εργασία Για Το Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα Σπουδών

‘Λογιστική Και Ελεγκτική’

Κωστής Νικόλαος  
Επιβλέπων Καθηγητής: Κουτούπης Ανδρέας

20 Ιανουαρίου 2022

Αθήνα

*Αφιερώσεις*

Στην οικογένεια μου, και πιο συγκεκριμένα στους γονείς μου, Κωνσταντίνο και Παναγιώτα, στον αδερφό μου Χρήστο, στους παππούδες μου Νικόλαο και Σοφία όπως και Χρήστο και Παρασκευή.

### *Ευχαριστίες*

Αρχικά θα ήθελα να ευχαριστήσω και τον επιβλέποντα καθηγητή μου, κ. Κουτούπη Ανδρέα, για την συνεργασία μας, που με την εμπειρία και τις γνώσεις του με βοήθησε να φέρω εις πέρας με τον καλύτερο δυνατό τρόπο την παρούσα έρευνα.

Επίσης το ίδιο σημαντική και καιρία ήταν η βοήθεια του υποψήφιου διδάκτορα, της ομάδας του κύριου Κουτούπη, Απόστολου Πούργια ο οποίος με βοήθησε σημαντικά στο έργο της εργασίας μου, με τις σημαντικές γνώσεις του.

Ευχαριστώ πολύ τον κύριο Γιώργο Ιατρίδη, που με δέχθηκε στο μεταπτυχιακό του, 'Λογιστική και Ελεγκτική', και με εισήγαγε σε ένα τελείως νέο επαγγελματικό κόσμο, αυτόν της ελεγκτικής επιστήμης, με την οποία στοχεύω να ασχοληθώ σημαντικά, στην επαγγελματική μου καριέρα.

Τέλος, ευχαριστώ πολύ όλους όσους συμμετείχαν με προθυμία στην έρευνα, όλους τους Ορκωτούς Ελεγκτές και μαθητευόμενους Ελεγκτές όλων των ελεγκτικών εταιρειών, οι οποίοι με την άμεση ανταπόκριση και το ενδιαφέρον τους, συνέβαλλαν στην ολοκλήρωσή της.

## Περιεχόμενα

Περίληψη.....	3
Εισαγωγή.....	4
Η έννοια της ελεγκτικής.....	6
Ιστορική επισκόπηση της ελεγκτικής.....	8
Η ελεγκτική στην Ελλάδα .....	10
Οι ελεγκτικές εταιρείες στην Ελλάδα και οι big4 εταιρείες που υπάγονται σε έλεγχο ....	12
BIG 4.....	13
Διάκριση .....	13
Εννοιολογική προσέγγιση της Ελεγκτικής .....	14
Διακρίσεις του ελέγχου .....	15
Θέματα που εξετάζει η ελεγκτική.....	17
Η σημαντικότητα του ρόλου των Ελεγκτών ,για τη συνέχιση της ελεγκτικής δραστηριότητας κατά την πανδημία .....	18
Χρηματοοικονομική αναφορά υπό την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας σε πανδημία Covid-19 .....	19
Ιδιαιτερότητες του ελέγχου της συνεχιζόμενης δραστηριότητας στο πλαίσιο της πανδημίας Covid-19 .....	22
Πίνακας 1. Γεγονότα και δραστηριότητες και βασικές εκτιμήσεις του ελεγκτή .....	24
Πίνακας 2. Επιπτώσεις των προσδιορισμένων γεγονότων και συνθηκών στην έκθεση ελέγχου.....	26
Προκλήσεις και προοπτικές του ελέγχου συνεχιζόμενης δραστηριότητας στο πλαίσιο της πανδημίας Covid-19 .....	29
Πίνακας 3:Δραστηριότητες ελεγκτικών γραφείων υπό τις συνθήκες της πανδημίας Covid-19.....	32
Αποτελέσματα .....	34
Ερωτηματολόγιο .....	35
Αναφορά ερωτήσεων και επιλογών ως προς απάντηση.....	36
Συμπερασματική Επεξήγηση Διαγραμμάτων.....	58
Συμπεράσματα .....	67
Βιβλιογραφία .....	67

## **Περίληψη**

Τα τελευταία χρόνια έχουν συντελεστεί μεγάλες αλλαγές στον τρόπο διενέργειας ελέγχων από τον ελεγκτικό κλάδο, ως απόρροια της βελτίωσης της αποτελεσματικότητας των διαθέσιμων εργαλείων Αυτοματοποίησης των Ελέγχων. Η

χρήση της τεχνολογίας πληροφοριών στη διαδικασία ελέγχου αφενός, αλλά και η διαχείριση γνώσης που σχετίζεται με τον έλεγχο αφετέρου, αποτέλεσαν για τις μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες, υπεύθυνες για τον εξωτερικό έλεγχο, όπως και τις μεγάλες κυρίως Διευθύνσεις Εσωτερικού Ελέγχου μοχλό για την ανάπτυξη τους. Τα βασικά ερωτήματα που διερευνούμε στην έρευνα μας είναι η συμβολή της δραστηριότητας της επιστήμης του ελέγχου στην δημιουργία αξίας και η συμβολή του λογισμικού αυτοματοποίησης των ελέγχων στην βελτίωση της αποτελεσματικότητας στο ότι η αυτοματοποίηση των ελέγχων βοηθά την προαγωγή της εταιρίας τόσο εσωτερικά, όσο και εξωτερικά. Επιπλέον, η αυτοματοποίηση του ελέγχου προσφέρει μεγάλη δυνατότητα για καλύτερη παρακολούθηση και έλεγχο από πλευράς διοίκησης της εταιρείας και διοίκησης της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου, αλλά συγχρόνως διευκολύνει την εφαρμογή μιας λιγότερο ιεραρχικής οργανωτικής δομής. Η αλλαγή αυτή της οργανωτικής δομής εμφανίζεται επιτακτική για την εισαγωγή ενός αυτοματοποιημένου συστήματος ελέγχου το οποίο θα βελτιώνει την λειτουργία των δραστηριοτήτων τόσο Εσωτερικού όσο και Εξωτερικού Ελέγχου και να προσθέσει αξία στον οργανισμό που την υιοθετεί. Τέλος, οι Σύγχρονες Ελεγκτικές Εταιρείες προχωρούν στο να προτείνουν στους πελάτες τους την αγορά και χρήση τέτοιων αυτοματοποιημένων συστημάτων καθώς όχι μόνο εξασφαλίζουν μεγαλύτερη διαφάνεια των δραστηριοτήτων της εταιρείας, αλλά αναβαθμίζουν και το αίσθημα ασφαλείας των επενδυτών, ειδικά στην σύγχρονη εποχή αλλά και πραγματικότητα, λόγω της πανδημίας του Covid-19, καθώς πλέον οι άσκησή ελέγχου από τα φυσικά πρόσωπα, με φυσική παρουσία έχουν περιοριστεί κατά πολύ.

### **Εισαγωγή**

Η διεθνοποίηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, η ύπαρξη οικονομικών εγκλημάτων και γενικά οι ασταθείς οικονομικές συνθήκες έχουν οδηγήσει σε ένα οικονομικό περιβάλλον της παγκοσμιοποίησης των αγορών και των κεφαλαίων. Η ομαλή λειτουργία του προβληματίζει σε παγκόσμιο επίπεδο . (Dr. Andreas G. Koutoupis, n.d.)<sup>1</sup>

Ο έλεγχος, αναπτύχθηκε μόνο τα τελευταία χρόνια, παρ' όλο που η ανάγκη του εκδηλώθηκε πολλά χρόνια νωρίτερα. Πάντα ήταν συνδεδεμένος με τις λογιστικές πράξεις των ανθρώπων σε όλες τις εποχές της ιστορίας. Η ανάπτυξη των οικονομικών μονάδων και των εθνικών οικονομιών προϋποθέτει ένα κλίμα τάξης των συναλλαγών, εμπιστοσύνης στην εταιρική διακυβέρνηση και συμμόρφωση στους κανόνες της κάθε πολιτείας. (Maryam Safari, 2020)<sup>2</sup>

Ο έλεγχος καθίσταται αναγκαίος για κάθε οικονομική μονάδα, κάτι που οφείλεται στις ατέλειες της ανθρώπινης φύσης. Όπως ορίζει η Ελεγκτική, βασικό της μέλημα αποτελεί ο εντοπισμός πιθανών λογιστικών σφαλμάτων, που παραποιούν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις με αποτέλεσμα να μην προβάλλεται η σωστή εικόνα της επιχείρησης, όπως βέβαια και η διόρθωση αυτών των σφαλμάτων. Για να ληφθούν σωστές αποφάσεις πρέπει οι πληροφορίες που διατίθενται να χαρακτηρίζονται από

---

<sup>1</sup> (Dr. Andreas G. Koutoupis, n.d.)

<sup>2</sup> (Maryam Safari, 2020)

αξιοπιστία, εγκυρότητα, ακρίβεια, και να είναι απαλλαγμένες από κάθε είδους μεροληψία. (Dr. Andreas G. Koutoupis, n.d.)<sup>3</sup>

Η πολυπλοκότητα του σύγχρονου «επιχειρείν» έχει αυξήσει τις προκλήσεις αποτελεσματικής λειτουργίας των επιχειρήσεων και πληροφόρησης των ενδιαφερόμενων μέσω των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, με αποτέλεσμα η επιτυχία ή αποτυχία των οικονομικών επιτελείων των κυβερνήσεων των κρατών να εξαρτάται από τον αποτελεσματικό έλεγχο των οικονομικών μονάδων. Λόγω των διαφορών στους κανονισμούς και στα πρότυπα ελέγχου μεταξύ των χωρών περιορίζεται σημαντικά η ανάπτυξη της διεθνούς επιχειρηματικής δραστηριότητας. Επομένως, οι επιχειρηματίες, οι χρηματοδότες και οι επενδυτές πρέπει να λάβουν υπόψη τις διαφορές που υπάρχουν. (Khaldoon Albitar, 2021)<sup>4</sup>

Η εναρμόνιση των λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων μπορεί να ωφελήσει την οικονομική δραστηριότητα σε ολόκληρο τον κόσμο. Η μετακίνηση σε παγκόσμιο επίπεδο προς τα διεθνή πρότυπα για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση και τον έλεγχο είναι το πιο σημαντικό βήμα για το έργο των λογιστών και των ελεγκτών.

Ο Covid-19 έχει βυθίσει την παγκόσμια οικονομία στη χειρότερη ύφεση της οποίας οι διαστάσεις δεν έχουν καθοριστεί με σαφήνεια. Δεδομένου ότι η λογιστική και ο έλεγχος παίζουν σημαντικό ρόλο στη χρηματοδότηση και τον κόσμο των επιχειρήσεων, συμβαδίζουν αναπόφευκτα με τις αλλαγές του εργασιακού τους περιβάλλοντος.

Ο αντίκτυπος της πανδημίας Covid-19 στο επάγγελμα του εξωτερικού ελεγκτή ποικίλλει μεταξύ των μηχανισμών, των μεθόδων πρακτικής και των καθηκόντων του ελέγχου υπό το φως αυτών των περιστάσεων. Σε επίπεδο επιδόσεων, η τεχνολογική πρόοδος έπαιξε σημαντικό ρόλο στην πρόληψη σοβαρών βλαβών που σχετίζονται με τα καθήκοντα ελέγχου που πρέπει να εκτελεστούν. Για παράδειγμα, η χρήση τεχνολογίας συνέβαλε στη συνέχιση των εργασιών, των εργασιών και των καθηκόντων, αν και έχουν ληφθεί διάφορα προληπτικά μέτρα, όπως η έλλειψη άμεσης επαφής, λόγω του Covid-19. Η πανδημία, επομένως, επιταχύνει την επέκταση της χρήσης ηλεκτρονικού ελέγχου. Για παράδειγμα, ο ηλεκτρονικός έλεγχος θα χρησιμοποιηθεί για την εκτέλεση καθηκόντων ελέγχου. Θα χρησιμοποιηθούν ηλεκτρονικές οπτικές τεχνικές για την εκτέλεση διαδικασιών ελέγχου όπως η απογραφή αγαθών. οι ηλεκτρονικοί έλεγχοι ταυτότητας θα χρησιμοποιηθούν ως ένα είδος αποδεικτικού ελέγχου · εργαλεία τεχνητής νοημοσύνης θα χρησιμοποιηθούν για την εκτέλεση ελεγκτικών εργασιών και εργασιών. Επιπλέον, θα παρατηρηθεί ότι η ανάπτυξη και η παροχή αυτών των τεχνικών και προγραμμάτων θα απαιτηθεί από τα γραφεία ελέγχου προκειμένου να εκτελέσουν τα καθήκοντά τους με χαμηλότερο κόστος και εγκαίρως. Τα προγράμματα που βασίζονται στην τεχνητή νοημοσύνη αναμένεται να γίνουν ζωτικό μέρος της καθημερινής ζωής. (Manana MCHEDLISHVILI, 2021)<sup>5</sup>

---

<sup>3</sup> (Dr. Andreas G. Koutoupis, n.d.)

<sup>4</sup> (Khaldoon Albitar, 2021)

<sup>5</sup> (Manana MCHEDLISHVILI, 2021)

Σε επίπεδο εργασίας, οι εταιρείες, ειδικά εκείνες που πλήττονται από την πανδημία, χρειάζονται όλο και περισσότερο εξωτερικούς ελεγκτές που πραγματοποιούν αναλύσεις ζημιών προκειμένου να διευθετήσουν τις καταστάσεις τους. Στην πραγματικότητα, μέσω των αριθμών που αναφέρονται στην πορεία των γεγονότων, το επάγγελμα του ελεγκτή, το οποίο αξιολογεί την οικονομική έκθεση, είναι ένας πραγματικός μεταφραστής και πραγματικός εκτιμητής των αποτελεσμάτων των οικονομικών και χρηματοπιστωτικών κρίσεων. Σε περιόδους κρίσης όπως η πανδημία του Covid-19, η ποιότητα των οικονομικών εκθέσεων και η εταιρική

Η χρήση του Διαδικτύου ως καναλιού για τη διάδοση των εταιρικών πληροφοριών είναι ένα πρόσφατο και ταχέως αναπτυσσόμενο φαινόμενο. Εκτός από τις εταιρικές πληροφορίες, το μάρκετινγκ και την υποστήριξη πελατών, πολλές εταιρείες επιλέγουν να διαθέσουν οικονομικές πληροφορίες στους εταιρικούς ιστότοπους τους, συχνά με σκοπό το κέρδος των επενδυτών/μετόχων. Αυτή η παγκόσμια τάση επιβεβαιώνεται από έναν αυξανόμενο αριθμό μελετών και είναι παράλληλη με την πρόσφατη ραγδαία ανάπτυξη των online επενδύσεων και του ηλεκτρονικού εμπορίου. Είναι πιθανό στο εγγύς μέλλον, το Διαδίκτυο να γίνει το κύριο μέσο για τη διανομή των παραδοσιακών οικονομικών αναφορών στους χρήστες. Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) δήλωσε ότι στο εγγύς μέλλον οι ελεγκτές θα αναγνωρίζουν την πληροφοριακή βοήθεια που τους προσφέρεται από το Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών της εκάστοτε χώρας. (MERRIDEE LYNNE BUJAKI, 2021)<sup>6</sup>

Η χρήση του Διαδικτύου για οικονομικές αναφορές δημιουργεί μοναδικές ευκαιρίες, προκλήσεις και επιπτώσεις στο επάγγελμα του ελεγκτή.

### **Η έννοια της ελεγκτικής**

Η δομή του σύγχρονου οικονομικού περιβάλλοντος και η ταχύτητα με την οποία αυτό εξελίσσεται, δημιούργησε την ανάγκη για προσαρμογή, τόσο στις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται εντός του, όσο και στο σύνολο των οικονομούντων ατόμων.

Η ανάγκη αυτή δεν αφορά μόνο τους άμεσα εμπλεκόμενους στην επιχείρηση (διοίκηση, εργαζόμενους), αλλά και τρίτα μέρη όπως το σύνολο των επενδυτών, των μετόχων αλλά και των κρατικών φορέων που δεν έχουν άμεση επαφή με τη διοίκηση και τις αποφάσεις που αυτή λαμβάνει, αλλά σχετίζονται με αυτές μέσω των επενδύσεων στο κεφάλαιο τους και των γενικών οικονομικών συμφερόντων που αποπνέουν από την δραστηριότητά τους. Η παγκοσμιοποίηση των αγορών συντελείται με ταχείς ρυθμούς και η αξιοπιστία των οικονομικών πληροφοριών καθίσταται όλο και πιο σημαντική. Οι προσφορές τίτλων νομικών προσώπων δεν περιορίζονται πλέον σε εθνικό επίπεδο, αλλά επεκτείνονται σε όλο τον κόσμο. Επενδυτές και γενικά πάροχοι κεφαλαίου στρέφονται συνεχώς σε επενδύσεις εκτός συνόρων με σκοπό την αποτελεσματική και συμφέρουσα κατανομή κεφαλαίου. Ωστόσο, προϋπόθεση σ' αυτό αποτελεί η διασφάλιση των επενδυτών και κάθε παρόχου

---

<sup>6</sup> (MERRIDEE LYNNE BUJAKI, 2021)

κεφαλαίου σχετικά με αξιόπιστες συναλλαγές. Η αξιόπιστη, σταθερή και επαρκής χρηματοοικονομική πληροφόρηση στηρίζεται στην υψηλή ποιότητα των προτύπων ελέγχου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Επίσης, απαιτούνται ομοιόμορφες διαδικασίες για την κατάρτιση και τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων ώστε οι επενδυτές, οι δανειστές, οι χρηματοοικονομικοί αναλυτές, οι λογιστές και γενικά κάθε ενδιαφερόμενος να είναι σε θέση να λαμβάνει εκτός από αληθείς, και σαφείς πληροφορίες όποτε τις χρειαστεί. Λύση σ' αυτά τα θέματα δίνει η ύπαρξη μηχανισμού ελέγχου ώστε να εξασφαλιστεί η αποδοτική λειτουργία των οικονομικών μονάδων. Ο ρόλος της ελεγκτικής διαδικασίας είναι ζωτικής και διαρκώς αυξανόμενης σημασίας για τον ιδιωτικό αλλά και το δημόσιο τομέα της οικονομίας σε εθνικό αλλά και παγκόσμιο επίπεδο.

Με την κατάρρευση των οικονομικών συνόρων και την παγκοσμιοποίηση της οικονομίας, η Ελεγκτική ως πρακτική και επάγγελμα έχει αποκτήσει εξαιρετική δυναμικότητα και αποτελεί καταλύτη για τη λειτουργία του παγκόσμιου οικονομικού συστήματος. (Σύγχρονη Ελεγκτική Κωνσταντίνος Καραμάνης 2008). Σύμφωνα με τον Τσακλάγκανο (2005) η Ελεγκτική επιστήμη είναι το σύνολο κανόνων, αρχών και ενεργειών, με βάση τις οποίες διενεργείται κάθε Λογιστικό-διαχειριστικός έλεγχος με σκοπό τη διατύπωση αιτιολογημένων συμπερασμάτων σχετικά με κάποια οικονομική διαχείριση.

Οι επιχειρήσεις για να ανταπεξέλθουν στις σύγχρονες απαιτήσεις, έχουν αποκτήσει πολύπλοκες δομές, μεγάλη έκταση και σαφώς εντονότερη ανάγκη για χρηματοδότηση. Ως αποτέλεσμα των εξελίξεων αυτών είναι η δυσκολία της διοίκησης να ελέγξει το σύνολο των εργαζομένων, των λειτουργικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης αλλά και των αποφάσεων που πρέπει να ληφθούν για τη ορθή και ανταγωνιστική λειτουργία της.

Η πιο σημαντική προϋπόθεση για την λήψη ορθολογικών αποφάσεων είναι η έγκαιρη εξασφάλιση επαρκών και κατάλληλων πληροφοριών. Την συγκεκριμένη λειτουργία την επιτελεί το λογιστικό σύστημα της κάθε επιχείρησης που συλλέγει και καταχωρεί τα λογιστικά γεγονότα, μετατρέποντάς τα, σε χρήσιμες χρηματοοικονομικές πληροφορίες. Οι πληροφορίες αυτές, όπως εύλογα γίνεται αντιληπτό, είναι χρήσιμες όταν είναι έγκαιρες, αξιόπιστες και ουσιώδεις.

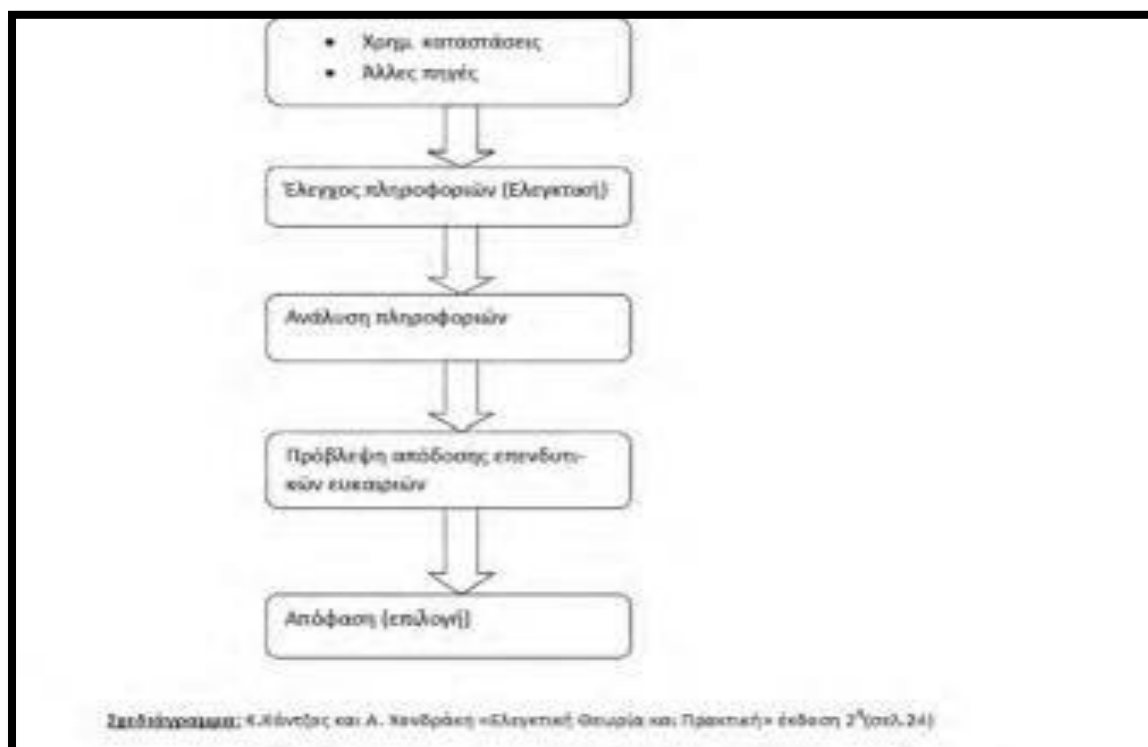
Ο έλεγχος του συνόλου των πληροφοριών αυτών, για την εξακρίβωση ή μη της αξιοπιστίας τους, αποτελεί το αντικείμενο της Ελεγκτικής επιστήμης. Η Ελεγκτικώς συνέπεια των γενικών εξελίξεων στο περιβάλλον των επιχειρήσεων αλλά και στο σύγχρονο οικονομικό περιβάλλον γενικά, αποκτά ιδιαίτερα σημαντικό ρόλο στην διατήρηση της αξιοπιστίας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

Η σημαντικότητα της Ελεγκτικής επιβεβαιώνεται από την αύξηση τόσο του αριθμού και του είδους των ελέγχων όσο και του αριθμού των ελεγκτών οι οποίοι τους διενεργούν. Εκτός από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων και γενικότερα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών (financial audit), έχουμε και φορολογικό έλεγχο, έλεγχο δημόσιας υγείας (health audit), περιβαλλοντικό έλεγχο (environmental audit), έλεγχο απόδοσης (performance audit), έλεγχο δημοσίων δαπανών κλπ. Η σημασία του ελέγχου φανερώνεται και από τα υψηλά επίπεδα δεξιοτήτων και γνώσεων που πρέπει να κατέχουν οι ελεγκτές σε αρκετά γνωστικά αντικείμενα αλλά και από την αξιοπιστία που προσδίδει στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, που αποτελούν καταλύτη στις οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνουν μια σειρά από



χρήστες (επενδυτές, μέτοχοι, αναλυτές, πιστωτικά ιδρύματα). (Manana MCHEDLISHVILI, 2021)<sup>7</sup>

Στο παρόν κεφάλαιο γίνεται μια εισαγωγή στην ελεγκτική επιστήμη, στις διακρίσεις της και τους σκοπούς που προσπαθεί να επιτύχει.



### Ιστορική επισκόπηση της ελεγκτικής

Ενώ οι πρώτες, έστω και απλές λογιστικές διαδικασίες συναντώνται στους προϊστορικούς χρόνους(π.χ γράψιμο πάνω σε βράχους),ιστορικά αποδεδειγμένα στοιχεία συναντάμε στην εποχή των Σουμερίων το 4000 π.χ. Από τις πλάκες στις οποίες είναι γραμμένος ο κώδικας του Hammourabi, διαπιστώνουμε ότι υπήρχε η υποχρέωση τήρησης ενός λογιστικού σχεδίου, καθώς και οι λεπτομέρειες πάνω στο λογιστικό χειρισμό ορισμένων συναλλαγών.

Στην Αρχαία Αίγυπτο, υπήρχαν οι «γραφείς» που ήταν υπεύθυνοι για την σύνταξη εμπορικών και λογιστικών εγγραφών και αποτελούσαν το διοικητικό προσωπικό. Ανάμεσα στα καθήκοντά τους ήταν η διατήρηση και εφαρμογή των νόμων, η είσπραξη των φόρων, η διαχείριση των περιουσιών, η επισήμανση των οικονομικών ατασθαλιών κ.ο.κ. (Καραμάνης, 2008)<sup>8</sup>

Στην αρχαία Ελλάδα, στην περίοδο 500-300 π.χ. και πιο συγκεκριμένα στην Αθήνα δημιουργήθηκε ο θεσμός των «Λογιστών» και των «Εύθυνων» οι οποίοι με προκαθορισμένη οργανωτική ιεραρχία και συγκρότηση, είχαν ως κύριο καθήκον,

<sup>7</sup> (Manana MCHEDLISHVILI, 2021)

<sup>8</sup> (Καραμάνης, 2008)

τον έλεγχο της ορθής διαχείρισης του πλούτου των πόλεων, των ναών και των Λογαριασμών Διαχείρισης των αξιωματούχων που αποχωρούσαν από τα δημόσια.

Αξιώματα .Ανάμεσα στα καθήκοντά τους, ανήκε και το έργο της δημοσιοποίησης των ελεγκτικών τους πορισμάτων και η καταδίκη ή απαλλαγή των διαχειριστών για απάτη, παραλείψεις και παραβατική συμπεριφορά.

Στην υπόλοιπη αρχαία Ελλάδα με ελεγκτικές δραστηριότητες ήταν επιφορτισμένοι οι «Εξεταστές», «Συνήγοροι» και «Δοκιμαστήριου» στην Αχαϊκή Συμπολιτεία, οι «Απόλογοι» στη Θάσο και οι «Αρχησκόποι» στη Φθιώτιδα.

Στην αρχαία Ρώμη ο έλεγχος των δημοσίων οικονομικών είχε ανατεθεί διαδοχικά στους «Υπάτους», τους «Κήνσορες» ή Τιμητές» και τους «Ταμίες». Αυτοί ήλεγχαν όλους τους λογαριασμούς των εσόδων και πληρωμών πριν πάνε για έγκριση στη Σύγκλητο.

Κατά το Μεσαίωνα, παρατηρείται μια στασιμότητα όσον αφορά την εξέλιξη της λογιστικής και ελεγκτικής. Αυτό ήταν επακόλουθο της πτώσης της Ρωμαϊκής Αυτοκρατορίας αλλά και του αυταρχικού τρόπου διοίκησης που δεν επέτρεπαν καμία μορφή ελέγχου. Με την Αναγέννηση όμως αναπτύσσεται ο θεσμός του ελεγκτή. Στις αρχές του 13<sup>ου</sup> αιώνα η Πίζα είχε τον επίσημο ελεγκτή της με την Βενετία να ακολουθεί το παράδειγμά της, καθορίζοντας το μισθό του ελεγκτή βάσει των λαθών και των καταχρήσεων που αυτός ανακάλυπτε.

Ο όρος Ελεγκτές (Auditors) πρωτοεμφανίζεται στη Μεγάλη Βρετανία το 1285 σε σχετικό διάταγμα του Εδουάρδου του Α΄, το οποίο όριζε ότι όλοι οι διαχειριστές του δημόσιου χρήματος θα ελέγχονται από τους ελεγκτές.

Η Βιομηχανική επανάσταση που έλαβε χώρα στη Μ.Βρετανία, αποτέλεσε το εφελτήριο για την ραγδαία ανάπτυξη της ελεγκτικής. Το ελεγκτικό επάγγελμα όπως το γνωρίζουμε σήμερα, οργανώθηκε στο Εδιμβούργο το δεύτερο μισό του 19<sup>ου</sup> αιώνα (Walker, 1995). Με αφετηρία τη Μ.Βρετανία η ελεγκτική διαδόθηκε στις ΗΠΑ, στις αποικίες της Βρετανικής Αυτοκρατορίας (Αυστραλία, Ν.Ζηλανδία, Καναδάς κλπ) και έπειτα από εκεί σε ολόκληρο τον κόσμο. (Άγγελος, 2010)<sup>9</sup>

Στις αρχές του 20<sup>ου</sup> αιώνα η μεγάλη τεχνολογική πρόοδος είχε ως αποτέλεσμα την αύξηση του μεγέθους των επιχειρήσεων αλλά και της πολυπλοκότητας της δομής τους. Με αυτές τις εξελίξεις έγινε επιτακτική η διερεύνηση της μετοχικής τους βάσης και άρχισαν να αναπτύσσονται σύγχρονες κεφαλαιαγορές. Οι αλλαγές αυτές είχαν μια σειρά από διοικητικές, λογιστικές και ελεγκτικές συνέπειες.

Όλες αυτές οι εξελίξεις είχαν σημαντικές επιπτώσεις και για την Ελεγκτική καθώς άλλαξε ο προσανατολισμός του ελέγχου. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τον Montgomery (1912), αναγνωρίστηκε ότι ο έλεγχος αποσκοπεί στην επιβεβαίωση της οικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων της εταιρίας πέραν της αποτροπής λαθών και απατών. (Καζαντζής, 2006)<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup> (Άγγελος, 2010)

<sup>10</sup> (Καζαντζής, 2006)

## Η ελεγκτική στην Ελλάδα

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

Στην περίοδο πριν την έναρξη λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών(1920-1956), κατά την οποία ο έλεγχος επί των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων των ανωνύμων εταιριών ήταν εντελώς τυπικός εξαιτίας της ανυπαρξίας οργανωμένου ελεγκτικού επαγγέλματος.

Στην περίοδο κατά τη λειτουργία του Σώματος Ορκωτών Λογιστών, δηλαδή από το έτος 1957 έως το 1992. Σε αυτή την περίοδο οργανώθηκε και λειτούργησε το ελεγκτικό επάγγελμα στην Ελλάδα υπό της μορφής της υποχρεωτικής ένωσης προσώπων σε ένα Νομικό Πρόσωπο του οποίου τα μέλη ασκούσαν δημόσιο λειτούργημα και είχαν κατοχυρωμένη την ελευθερία έκφρασης της επαγγελματικής τους γνώμης. Στους κόλπους του Νομικού αυτού προσώπου εκπαιδεύτηκαν και αναδείχτηκαν επαγγελματίες ελεγκτές υψηλού επιπέδου που διενεργούσαν ουσιαστικό έλεγχο επί των οικονομικών καταστάσεων των υπαγόμενων στον έλεγχό τους εταιριών.

Στην περίοδο από το 1993 έως και σήμερα, δηλαδή από την κατάργηση της μορφής οργάνωσης του Σώματος Ορκωτών Λογιστών, έως τη σύσταση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και τη λειτουργία ελεγκτικών εταιριών. (Institutional Repository, n.d.)<sup>11</sup>. Η εταιρική ελεγκτική στην Ελλάδα απελευθερώθηκε από τον κρατικό έλεγχο το 1992 με την πρόθεση της εισαγωγής ανταγωνισμού μεταξύ των ελεγκτών στην αγορά των υποχρεωτικών ελέγχων. (Καραμάνης, 1999). Η νομοθετική μεταρρύθμιση ίδρυσε τον Σ.Ο.Ε.Λ. ως ένα καινούργιο επαγγελματικό επιμελητήριο. Από το 1992 και μετά, η αγορά του ελέγχου έχει αυξηθεί σημαντικά και η ανταγωνιστική πίεση στην αγορά του ελέγχου έχει εντατικοποιηθεί.

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

- Συνιστάται Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών - Σ.Ο.Ε αργότερα μετονομάστηκε σε Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών - Σ.Ο.Ε.Λ), αποτελούμενο από επαγγελματίες ελεγκτές που απολαμβάνουν προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας και εγγράφονται σε ειδικό Μητρώο, το οποίο είναι δημόσιο βιβλίο.
- Στο Ειδικό Μητρώο εγγράφονται τα ήδη υπηρετούντα μέλη του Σώματος Ορκωτών Λογιστών, καθώς και τα πρόσωπα που πληρούν τα προσόντα και τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από το ίδιο Π.Δ.
- Τα όργανα του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών είναι η Γενική Συνέλευση, το Εποπτικό Συμβούλιο, το Επιστημονικό Συμβούλιο και το Πειθαρχικό Συμβούλιο.

---

<sup>11</sup> (Institutional Repository, n.d.)

- Μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών είναι οι Ορκωτοί Ελεγκτές που αργότερα μετονομάστηκαν "Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές", οι Επίκουροι Ορκωτοί Ελεγκτές, οι Δόκιμοι Ορκωτοί Ελεγκτές και οι Ασκούμενοι Ορκωτοί Ελεγκτές. Εισαγωγικός βαθμός είναι η βαθμίδα του Ασκούμενου Ορκωτού Ελεγκτή, στην οποία διορίζεται ο έχων ανεπίληπτο ήθος και αναμφισβήτητη αρετή και εφόσον είναι κάτοχος πτυχίου οικονομικής Πανεπιστημιακής Σχολής. Η προαγωγή στις επόμενες βαθμίδες γίνεται μετά από επιτυχείς επαγγελματικές εξετάσεις.

Η σύσταση και η λειτουργία του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών αποβλέπει στην άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής (ιδρύματος, εταιρείας ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου), από πρόσωπα με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα, που ασκούν το έργο τους με διαφάνεια και υπευθυνότητα, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η εγκυρότητα και αξιοπιστία των πορισμάτων των διενεργουμένων ελέγχων, σύμφωνα με τα διεθνώς αναγνωρισμένα Ελεγκτικά Πρότυπα και τους όρους που τίθενται από την εσωτερική και την κοινοτική νομοθεσία. (www.soel.gr, n.d.)<sup>12</sup>

Πριν το 1993 το ελεγκτικό επάγγελμα λειτουργούσε με διαφορετικό τρόπο σε σχέση με σήμερα. Συγκεκριμένα οι δηλώσεις του κ. Δράκου Δ. Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή το 2005, στην εφημερίδα «ΤΑ ΝΕΑ» σχετικά με την ελεγκτική επιστήμη πριν από το 1993: «Στη χώρα μας από το 1955 έως το 1993 ο θεσμός λειτούργησε σαν αναγκαστική κοινοπραξία με τη μορφή του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (ΣΟΛ) για την εισαγωγή στο οποίο απαιτούνταν αυστηρές εξετάσεις ανάμεσα σε πτυχιούχους πανεπιστημιακών Οικονομικών Σχολών.

Οι Ορκωτοί Λογιστές του ΣΟΛ διατηρούσαν πλήρη ανεξαρτησία από τον ελεγχόμενο αφού τον προγραμματισμό - κατανομή των εργασιών, έκανε το Εποπτικό Συμβούλιο του ΣΟΛ (που αποτελείτο από εκπροσώπους της πολιτείας, των οικονομικών πανεπιστημίων και του δικαστικού κλάδου) το οποίο ασκούσε και την τιμολογιακή πολιτική και καθόριζε τις αμοιβές των ελεγκτών.

Μετά το 1993 οι Ορκωτοί Λογιστές στη χώρα μας οργανώθηκαν υποχρεωτικά σε εταιρείες ελεγκτών, όπως και σε πολλές χώρες της Ευρώπης. Ο ρόλος και η λειτουργία των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Ο.Ε.Λ.) στη χώρα μας διέπεται από τους κανόνες και οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ειδικότερα από την 8η Οδηγία. Τα εφαρμοζόμενα ελληνικά ελεγκτικά πρότυπα έχουν στηριχτεί στα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants -IFAC.)» (www.tanea.gr, n.d.)<sup>13</sup>

Μέχρι και το 1995, ο έλεγχος στον ιδιωτικό τομέα είχε θεωρηθεί από πολλούς ελλιπής ή και προκατασκευασμένη γνωμάτευση που τελικά υπέγραφε ο ελεγκτής. Αιτία γι' αυτό αποτελούσε το γεγονός ότι οι ελεγκτές ορίζονταν και αντικαθίστανται από την διοίκηση της ελεγχόμενης εταιρείας. Αντίθετα, στις Αγγλοσαξονικές χώρες, η αντικατάσταση μιας ελεγκτικής εταιρείας αξιολογείται και θα πρέπει να γίνει δεκτή από την αντικαταστάτρια εταιρεία. Ακόμη ένα σημαντικό πρόβλημα αποτελούσε η πολύ χαμηλού επιπέδου εκπαίδευση των ελεγκτών σε συνδυασμό με κακή οργάνωση

<sup>12</sup> (www.soel.gr, n.d.)

<sup>13</sup> (www.tanea.gr, χ.χ.)

των ελεγκτικών μονάδων. Η επέκταση της ελεγκτικής σήμερα αποτελεί γεγονός και το βασικό ενδιαφέρον αλλά και η ευθύνη της, έχει μετατοπιστεί από την ανακάλυψη της απάτης στην εξακρίβωση της ορθής απεικόνισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ώστε να παρουσιάζουν την οικονομική θέση και τα αποτελέσματα δράσεως των ελεγχόμενων μονάδων. (Κ. Κάντζος και Α. Χονδράκη «Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική») (Καραμάνης, 2008)<sup>14</sup>

Η εποπτεία του ελληνικού ελεγκτικού επαγγέλματος ανατέθηκε το 2003 στην Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) με τον νόμο 3148/2003. Η ΕΛΤΕ έχει τη μορφή ΝΠΔΔ(Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου) και εποπτεύεται από το Υπουργείο Οικονομικών. Στόχος της ίδρυσης της ΕΛΤΕ ήταν η ενίσχυση της διαφάνειας της λειτουργίας των επιχειρήσεων με την εφαρμογή λογιστικής τυποποίησης και τη διασφάλιση της ποιότητας των λογιστικών ελέγχων. Ουσιαστικά, η ΕΛΤΕ είναι μια δημόσια αρχή με εποπτικές και κανονιστικές αρμοδιότητες σε λογιστικά και ελεγκτικά θέματα.

### Οι ελεγκτικές εταιρείες στην Ελλάδα και οι big4 εταιρείες που υπάγονται σε έλεγχο

Με βάση το άρθρο 3 του Π.Δ226/9240 σε υποχρεωτικό τακτικό έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης και των οικονομικών καταστάσεων υπάγονται: Τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, πλην των δήμων και κοινοτήτων. Τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που εξυπηρετούν δημόσιο ή κοινωφελή σκοπό και επιχορηγούνται από το κράτος. Οι τράπεζες, οι ασφαλιστικές εταιρείες, οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου, οι εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, οι εταιρείες χρηματοδοτικών μισθώσεων και οι ενώσεις συνεταιριστικών οργανώσεων. Οι ανώνυμες εταιρείες, οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, οι ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες και οι κοινοπραξίες αυτών. Οι ενοποιημένοι λογαριασμοί του άρθρου 100 παρ.1 του Κ.Ν.2190/1920 των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Οι ανώνυμες εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, καθώς και οι ανώνυμες εταιρείες των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο, έχει αναληφθεί με δημόσια εγγραφή. Οι εταιρείες ή οργανισμοί ή και δραστηριότητες που με βάση τις διατάξεις του νόμου υπάγονται στον υποχρεωτικό έλεγχο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. (www.soel.gr, χ.χ.)<sup>15</sup>

Στην Ελλάδα δραστηριοποιείται μεγάλος αριθμός ελεγκτικών εταιρειών, μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνονται και ορισμένες Ελληνικές. Σύμφωνα με την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης & Ελέγχων (ΕΛΤΕ) σαράντα δύο (42) ελεγκτικές εταιρείες δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα οι οποίες αντιπροσωπεύονται από το αντίστοιχο ελεγκτικό γραφείο, έχοντας την μορφή είτε Ανώνυμης Εταιρίας (Α.Ε.) είτε Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.) . Ο ανταγωνισμός είναι πολύ μεγάλος μεταξύ των ελεγκτικών εταιρειών και έτσι, διασφαλίζεται η ποιότητα των ελεγκτικών υπηρεσιών και ενισχύεται η αξιοπιστία και η διαφάνεια της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Αν και ο αριθμός των ελεγκτικών εταιρειών είναι μεγάλος, οι εταιρείες που ξεχωρίζουν όχι μόνο στην Ελλάδα αλλά και παγκοσμίως, είναι οι: PriceWaterhouseCoopers,

<sup>14</sup> (Καραμάνης, 2008)

<sup>15</sup> (www.soel.gr, χ.χ.)

Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Ernst & Young και KPMG. Οι 4 αυτοί ελεγκτικοί κολοσσοί είναι γνωστοί ως Big 4. ( ΕΛΤΕ, χ.χ.)<sup>16</sup>

## **BIG 4**

Με τον όρο Big 4 αναφερόμαστε στις τέσσερις μεγαλύτερες ελεγκτικές εταιρίες με δραστηριότητα σε παγκόσμιο επίπεδο σύμφωνα με τον ετήσιο τζίρο αλλά και τον αριθμό των εταιριών που έχουν στην επίβλεψή τους.

Η κυριαρχία των Big 4 πραγματοποιήθηκε ύστερα από συγχωνεύσεις αλλά και μετά από ένα από τα μεγαλύτερα οικονομικά σκάνδαλα της Αμερικής. Κατά την δεκαετία του '80, κυριαρχούσαν παγκοσμίως οχτώ (8) ελεγκτικές εταιρίες οι οποίες όμως μειώθηκαν σε τέσσερις μετά από συγχωνεύσεις και το σκάνδαλο της Enron. Είναι φανερό ότι ο κλάδος της ελεγκτικής είναι αρκετά ενεργός, συνεχώς αναπτυσσόμενος αλλά και ζωτικής σημασίας για τις επιχειρήσεις, τους οργανισμούς και τις αγορές. (Power, 2003)

## **Διάκριση**

Πολλές φορές οι όροι της λογιστικής και του ελέγχου συγχέονται. Στην πραγματικότητα, η σχέση τους είναι στενή, αν και η φύση τους είναι αρκετά διαφορετική. Η λογιστική περιλαμβάνει τη συλλογή, ταξινόμηση και καταχώριση των οικονομικών συναλλαγών με απώτερο σκοπό την κοινοποίηση των οικονομικών στοιχείων μέσω των οικονομικών καταστάσεων. Ο έλεγχος με την σειρά του έρχεται να πιστοποιήσει την αληθινή και δίκαιη εικόνα των οικονομικών καταστάσεων.

Ο έλεγχος αποτελεί μία από τις λειτουργίες διαχειριστικού προφίλ, που αποσκοπούν στη βιωσιμότητα της επιχείρησης. Ο έλεγχος απαρτίζεται από τους παρακάτω παράγοντες: (Power, 2003)<sup>17</sup>

- Τον σχεδιασμό.
- Την οργάνωση.
- Τη στελέχωση.
- Την ανάλυση της οικονομικής κατάστασης-κερδοφορίας-ζημιών της επιχείρησης.

Η λογιστική απαιτεί από έναν λογιστή να έχει λογιστικές γνώσεις ενώ οι εργασίες του ελέγχου απαιτούν ο ελεγκτής να έχει και γνώσεις λογιστικής καθώς και γνώσεις λογιστικού ελέγχου. Η λογιστική αφορά τα τρέχοντα δεδομένα. Ο έλεγχος ορίζεται ως μια συστηματική εξέταση των βιβλίων και των αρχείων μιας επιχείρησης προκειμένου να διαπιστώσει ή να επαληθεύσει και να υποβάλει έκθεση σχετικά με την εγκυρότητα των οικονομικών στοιχείων που έχουν εξαχθεί προς ενημέρωση των ενδιαφερομένων.

---

<sup>16</sup> ( ΕΛΤΕ, χ.χ.)

<sup>17</sup> (Power, 2003)

Ο έλεγχος στις επιχειρήσεις απεικονίζει την πραγματική εικόνα της επιχείρησης και μπορεί να δει την πορεία που διαγράφει και να την ανακατευθύνει.

Μία βασική διάκριση της Ελεγκτικής ή του ελέγχου των χρηματοοικονομικών πληροφοριών είναι μεταξύ εξωτερικού και εσωτερικού. Σύμφωνα με τον Καραμάνη (2008) ο εξωτερικός έλεγχος αναφέρεται στον έλεγχο που διενεργείται από έναν ανεξάρτητο ως προς την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα επαγγελματία. Οι ειδικά εκπαιδευμένοι επαγγελματίες για τη διενέργεια εξωτερικών ελέγχων λογιστές/ελεγκτές, οι οποίοι αναφέρονται ως ορκωτοί ελεγκτές ή ορκωτοί λογιστές δεν είναι υπάλληλοι της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας στην οποία προσφέρουν τις υπηρεσίες τους. Βασικά χαρακτηριστικά του επαγγελματία ελεγκτή είναι η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητα. Δηλαδή να ενεργεί ανεπηρέαστος, αμερόληπτα και με διαφάνεια σε ό, τι αφορά την ελεγκτική διαδικασία.

Ο Τερζάκης (2001) αναφέρει ότι ο εξωτερικός έλεγχος πραγματοποιείται από ελεγκτικά όργανα που δεν ανήκουν στην επιχείρηση, ώστε να διαπιστωθεί η ορθή ή μη εφαρμογή των νομοθετικών κανόνων.

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια εσωτερική λειτουργία της επιχείρησης η οποία ωστόσο παραμένει ξεχωριστή και ανεξάρτητη. Στόχοι του εσωτερικού ελέγχου είναι οι εξής:

- Η συνεχής παρακολούθηση των περιουσιακών στοιχείων
- Η εφαρμογή των γενικών αρχών της λογιστικής στη λειτουργία της επιχείρησης
- Η οργάνωση των τμημάτων της επιχείρησης σε συνάφεια με την στρατηγική της εταιρείας
- Η εκτίμηση της αποτελεσματικότητας της εσωτερικής λειτουργίας
- Η διαπίστωση ενδεχομένων μειονεκτημάτων στην οργάνωση της επιχείρησης
- Η λήψη διορθωτικών μέτρων εάν κρίνεται απαραίτητο
- Για να μπορεί να γίνει ο έλεγχος και να παρουσιάσει την ακριβή εικόνα της εταιρείας βασίζεται σε πρότυπα.

### **Εννοιολογική προσέγγιση της Ελεγκτικής**

Η ελεγκτική επιστήμη αποτελεί έναν πολύ σημαντικό κλάδο της λογιστικής αλλά και των οικονομικών-διοικητικών επιστημών γενικά. Ως έλεγχος, σύμφωνα με την πλειοψηφία της διεθνούς βιβλιογραφίας, ορίζεται η συγκέντρωση από τον ελεγκτή τεκμηρίων σχετικά με ορισμένες πληροφορίες, για να διαπιστωθεί ο βαθμός συμφωνίας μεταξύ των πληροφοριών αυτών και ορισμένων κριτηρίων, καθώς και η έκφραση σχετικής γνώμης μέσω της έκθεσης ελέγχου.

Κατά τον καθηγητή Μάριο Τσιμάρια (1956), η ελεγκτική ορίζεται ως « το σύνολο των αρχών, κανόνων και ενεργειών δια των οποίων, απορреουσών από βαθείαν γνώσιν της οικονομικής των Εκμεταλλεύσεων (Επιχειρήσεων), της Λογιστικής και του Δικαίου (Εμπορικού, Αστικού, Φορολογικού) διενεργείται η εξέλεγκξις (verification) εμπορικών βιβλίων, οικονομικών καταστάσεων, λογιστικών και

συναφών στοιχείων, προς διαπίστωση πράξεων ή παραλείψεων και συναγωγήν αιτιολογημένων συμπερασμάτων σχετικών προς οικονομική τινε διαχείρισιν».

Σύμφωνα με το Mattingly(1963), αντικείμενο της Ελεγκτικής είναι ο έλεγχος δηλαδή, « η εξέταση των βιβλίων μιας οικονομικής μονάδος, των δικαιολογητικών εγγράφων, των αποδεικνυόντων την αλήθεια, ακρίβεια και νομιμότητα των εν αυτοίς εγγράφων, η ζήτησις των απαιτούμενων πληροφοριών, ως και η διενέργεια δοκιμαστικών επαληθεύσεων, πασών των εργασιών τούτων διεξαγομένων εις τοιαύτην έκτασιν, ώστε να πεισθεί ο ελεγκτής περί της ακριβείας και αληθείας των ως άνω βιβλίων και των βάσει τούτων συνταχθεισών οικονομικών καταστάσεων».

Εκτός όμως από τον έλεγχο των ιστορικών οικονομικών καταστάσεων, ο κλάδος της ελεγκτικής εκτείνεται και σε άλλους ελέγχους διαφορετικής φύσεως. Επομένως ένας πιο σύγχρονος ορισμός της Ελεγκτικής δίνεται από την Αμερικάνικη Ένωση Λογιστικής (Association, n.d.)<sup>18</sup> σύμφωνα με την οποία η ελεγκτική ορίζεται ως « μια συστηματική διαδικασία αντικειμενικής συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων που αφορούν σε πιστοποιήσεις οικονομικών ενεργειών και γεγονότων με σκοπό την εξακρίβωση του βαθμού ανταπόκρισης μεταξύ αυτών των πιστοποιήσεων και των προκαθορισμένων κριτηρίων για τη γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων σε ενδιαφερόμενους χρήστες».

Η ελεγκτική, χαρακτηρίζεται συγχρόνως και ως επιστήμη αλλά και ως τεχνική (Παντελής, 2003)<sup>19</sup>. Χαρακτηρίζεται ως επιστήμη γιατί παράγει καινούρια γνώση μέσα από τη διεξαγωγή ορθολογικής και μεθοδικής έρευνας και εξασφαλίζει την έγκυρη

παρουσίαση των νέων γνώσεων. Εκτός όμως από επιστήμη, είναι και τεχνική. Αξιοποιεί την καινούρια γνώση που παράγει ο επιστημονικός κλάδος της, για να ικανοποιήσει πρακτικές ανάγκες του ελέγχου. Η τεχνική αναζητά τη σχέση που υπάρχει ανάμεσα στο συγκεκριμένο σκοπό (π.χ. εξακρίβωση της αξιοπιστίας των λογιστικών καταστάσεων) και στο μέσο (π.χ. ελεγκτική διαδικασία) που οδηγεί στην επίτευξη του σκοπού αυτού.

### Διακρίσεις του ελέγχου

Οι έλεγχοι διαχωρίζονται βάσει ορισμένων χαρακτηριστικών ή και ανάλογα με το υποκείμενο του ελέγχου. Τα κριτήρια με τα οποία κατηγοριοποιούνται οι έλεγχοι καθώς και τα διάφορα είδη αυτών είναι τα εξής:

**α)** Σύμφωνα με το υποκείμενο του ελέγχου χωρίζονται σε εξωτερικούς, εσωτερικούς και μικτούς ελέγχους.

- Εξωτερικός έλεγχος ορίζεται ο διενεργούμενος από ανεξάρτητο ως προς την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα επαγγελματία. Αυτό σημαίνει πως ο

---

<sup>18</sup> (Association, n.d.)

<sup>19</sup> (Παντελής, 2003)



ελεγκτής δεν έχει υπαλληλική σχέση με την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα και επομένως πληροί το κριτήριο της ανεξαρτησίας.

- Εσωτερικός έλεγχος ορίζεται ο διενεργούμενος από πρόσωπο που κατέχει επιστημονικά και επαγγελματικά προσόντα γνώσης και εμπειρίας και επίσης διατηρεί υπαλληλική σχέση με την ελεγχόμενη εταιρία.
- Μικτός έλεγχος ορίζεται ο έλεγχος που οργανώνεται και συντονίζεται από το τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου και διενεργείται με τη συνεργασία των εξωτερικών ελεγκτών.

**β)** Ανάλογα με την έκταση τους διακρίνονται σε γενικούς και ειδικούς ελέγχους:

- Γενικός καλείται ο έλεγχος που επεκτείνεται σε ολόκληρη την διαχείριση μιας δοσμένης χρονικής περιόδου(π.χ ετήσιος έλεγχος Ισολογισμού και Αποτελεσμάτων Χρήσης)
- Ειδικός καλείται ο έλεγχος που έχει ως αντικείμενο ένα συγκεκριμένο τομέα ή θέμα(π.χ έλεγχος ταμείου, αποθεμάτων κλπ). (Νεγκάκης Χ, 2013)<sup>20</sup>

**γ)** Ανάλογα με την διάρκειά τους χωρίζονται σε μόνιμους, τακτικούς και έκτακτους:

- Μόνιμοι ή διαρκείς έλεγχοι, είναι αυτοί που διενεργούνται σε συνεχή βάση και λαμβάνουν χώρα κατά την εκτέλεση της οικονομικής πράξης, συναλλαγής, παραγωγικής λειτουργίας. Τέτοιο είδος ελέγχων αποτελούν οι προληπτικοί έλεγχοι που πραγματοποιούνται στα διάφορα τμήματα της επιχείρησης από τους υπεύθυνους του εκάστοτε ελεγχόμενου τμήματος.
- Τακτικοί είναι οι έλεγχοι που σχετίζονται με το χρονικό προσδιορισμό που διενεργούνται. Δεν είναι συνεχείς, αλλά διενεργούνται κατά τακτικές χρονικές περιόδους, π.χ. μία φορά το μήνα, μέσα στο εξάμηνο ή μέσα στο έτος. Οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται αποκλειστικά από τους εσωτερικούς ελεγκτές.
- Έκτακτοι είναι αυτοί που διενεργούνται σε έκτακτες περιπτώσεις είτε με πρωτοβουλία του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου είτε με εντολή της διοίκησης ή κατόπιν συγκεκριμένων καταγγελιών. Πρόκειται για ελέγχους που διενεργούνται όταν υπάρχουν υπόνοιες για σπατάλη, καταχρήσεις, κλοπές και γενικά, όπου εντοπίζονται αδυναμίες στις λειτουργίες και απαιτείται άμεση αντίδραση και λήψη διοικητικών μέτρων.

**δ)** Ανάλογα με το σκοπό που επιτελούν χωρίζονται σε προληπτικούς και κατασταλτικούς ελέγχους:

- Προληπτικοί καλούνται όσοι διενεργούνται με σκοπό την πρόληψη λαθών κατά την τήρηση των λογαριασμών και των διαδικασιών
- Κατασταλτικοί ορίζονται όσοι διενεργούνται εκ των υστέρων με σκοπό την εύρεση και καταστολή εκούσιων και ακούσιων σφαλμάτων

**ε)** Ανάλογα με το νομοθετικό πλαίσιο που τους επιβάλλει διακρίνονται σε υποχρεωτικούς και προαιρετικούς ελέγχους:

- Υποχρεωτικοί καλούνται όσοι επιβάλλονται από νομοθετικές διατάξεις, δικαστικές ή άλλες υπηρεσίες
- Προαιρετικοί είναι αυτοί που επιβάλλονται από τη διοίκηση ή τους μετόχους για δική τους χρήση

**στ)** Ανάλογα με τον τομέα που διερευνούν, σε διαχειριστικούς, διοικητικούς και φορολογικούς ελέγχους:

---

<sup>20</sup> (Νεγκάκης Χ, 2013)

- Διαχειριστικοί είναι όσοι έχουν ως αντικείμενο την διαχείριση των οικονομικών της εταιρίας
- Διοικητικοί καλούνται όσοι ασχολούνται με την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των ακολουθούμενων διαδικασιών
- Φορολογικοί είναι οι έλεγχοι που αποβλέπουν στην ορθή τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας και των φορολογικών υποχρεώσεων.

### Θέματα που εξετάζει η ελεγκτική

Η ελεγκτική εξετάζει τρία βασικά θέματα τα οποία ενδιαφέρουν τόσο τονεσωτερικό όσο και την εξωτερικό έλεγχο, δηλαδή :

**α. Το αντικείμενο του ελέγχου.** Ποιες οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται και ποιοι σκοποί προσπαθούν να επιτευχθούν. Τα ενδιαφερόμενα μέρη όσον αφορά τη διενέργεια του ελέγχου είναι οι διοικούντες, οι μέτοχοι, οι πιστωτές και γενικά οι συναλλασσόμενοι με την επιχείρηση.

**β. Το υποκείμενο του ελέγχου.** Αφορά τον ελεγκτή, δηλαδή το πρόσωπο που έχει αναλάβει τη διενέργεια του ελέγχου, τα κριτήρια με τα οποία επιλέγεται, τα προσόντα και γνώσεις που είναι απαραίτητα να κατέχει, ώστε να μπορεί να ανταποκριθεί στα ελεγκτικά του καθήκοντα

**γ. Τις ελεγκτικές διαδικασίες.** Σε αυτές περιλαμβάνεται ο τρόπος, οι επιστημονικές τεχνικές και μέθοδοι που θα πρέπει να χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια του ελέγχου προκειμένου να παραχθεί ελεγκτικό έργο επιστημονικού επιπέδου.

Σύμφωνα με τον Τσακλάγκανο, οι κυριότεροι στόχοι οι οποίοι προσπαθούν να επιτευχθούν με τον έλεγχο είναι: (Τσακλάγκανος, 1997)<sup>21</sup>

- Πρόληψη και καταστολή εκούσιων ή ακούσιων λογιστικών λαθών και παραλείψεων
- Εντοπισμός και αντιμετώπιση είτε δόλιων είτε αθέλητων, σφαλμάτων και απατών
- Συστηματικός έλεγχος της ακρίβειας και της αληθείας των διαφόρων οικονομικών καταστάσεων (π.χ. Ισολογισμού και Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης) και κατόπιν έγκρισή τους.
- Αξιολόγηση της σύνταξης και της παράθεσης διαφόρων επιμέρους σημείων των οικονομικών καταστάσεων, που συνήθως αποτελούν ενδιαφέροντα και κατατοπιστικά στοιχεία για την πορεία και τις τάσεις που επικρατούν μέσα στην επιχείρηση (κύκλος εργασιών, κοστολόγια, πιστοληπτική ικανότητα, εσωτερική αξία μετοχών κλπ)
- Πιστοποίηση της επάρκειας ή ανεπάρκειας της διαχρονικής κατάρτισης των κάθε είδους αριθμοδεικτών για την εξαγωγή των ανάλογων χρήσιμων συμπερασμάτων
- Εντοπισμός των ατελειών και των αδύνατων σημείων του πλαισίου λειτουργίας και διαχείρισης της οικονομικής μονάδας καθώς και εξεύρεση τρόπων βελτίωσής της.

<sup>21</sup> (Τσακλάγκανος, 1997)

- Στάθμιση των πιθανοτήτων ικανοποίησης κάθε λογής απαιτήσεων της επιχείρησης, προκειμένου να γίνει δυνατός ο σχηματισμός των σωστών προβλέψεων .

### **Η σημαντικότητα του ρόλου των Ελεγκτών για τη συνέχιση της ελεγκτικής δραστηριότητας κατά την πανδημία .**

Η πανδημία Covid-19 και τα μέτρα που εισήχθησαν για την αποτροπή της περαιτέρω εξάπλωσής της έχουν αναμφίβολα οδηγήσει σε σημαντικές επιχειρηματικές αβεβαιότητες σχετικά με την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας. Όχι μόνο η παγκόσμια οικονομία έχει βιώσει αρνητικές επιπτώσεις από την πανδημία, αλλά και μια σειρά από επαγγέλματα, συμπεριλαμβανομένου του ελέγχου. Με τη σημαντική τους ευθύνη στην αξιολόγηση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, οι ελεγκτές αντιμετωπίζουν μια σειρά από προκλήσεις. Στόχος της παρούσας εργασίας είναι να επισημανθεί η ανάγκη για εκτενέστερη εξέταση των ελεγκτών κατά την αξιολόγηση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, καθώς και οι προκλήσεις που αντιμετωπίζουν οι ελεγκτές σε μια πανδημία και οι τρόποι με τους οποίους ξεπερνούν αυτούς τους περιορισμούς.

Σύμφωνα με τους επαγγελματικούς λογιστικούς κανονισμούς, κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, η διοίκηση της εταιρείας βασίζεται στη βασική αρχή που διέπει όλα τα λογιστικά πρότυπα - *την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας*. Σύμφωνα με αυτή την αρχή, οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με την παραδοχή ότι η εταιρεία είναι συνεχιζόμενη δραστηριότητα που θα συνεχίσει να λειτουργεί για το άμεσο μέλλον, εκτός εάν η διοίκηση σκοπεύει να ρευστοποιήσει ή να διακόψει τις δραστηριότητες ή δεν έχει ρεαλιστική εναλλακτική λύση (ΔΛΠ 1). Από αυτή την άποψη, η τήρηση αυτής της αρχής, πρώτα απ 'όλα, αναγκάζει τους διευθυντές να προβούν σε επαρκή αξιολόγηση της ικανότητας της εταιρείας να λειτουργεί ομαλά, με σημαντικό ρόλο των ελεγκτών από αυτή την άποψη. Κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, μία από τις πιο σημαντικές αξιολογήσεις είναι η αξιολόγηση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας.

Οι ευθύνες των ελεγκτών στον εντοπισμό γεγονότων και συνθηκών που μπορεί να υποδηλώνουν αμφιβολίες σχετικά με την ικανότητα της εταιρείας να λειτουργεί ομαλά και στη συνέχεια η αξιολόγηση της αξιοπιστίας της διοίκησης έχει λάβει μεγάλη προσοχή μεταξύ των επαγγελματιών ελεγκτών. Ωστόσο, όταν ο Παγκόσμιος Οργανισμός Υγείας κήρυξε την παγκόσμια πανδημία στις 11 Μαρτίου του 2020, το ζήτημα αυτό προέκυψε ως ένα από τα πιο σημαντικά. Οι λόγοι για μια τέτοια κατάσταση είναι δύο. Πρώτον, η πανδημία Covid-19 είχε αρχικά αρνητικό αντίκτυπο στις τουριστικές εταιρείες, την εστίαση και παρόμοιους τομείς, αλλά γρήγορα εξαπλώθηκε στην παγκόσμια οικονομία. Γεγονός είναι ότι όλες οι εταιρείες, σε μεγαλύτερο ή μικρότερο βαθμό, είναι πλέον εκτεθειμένες σε γεγονότα και συνθήκες που μπορεί να εγείρουν σημαντικές αμφιβολίες σχετικά με τη συνέχιση της δραστηριότητας. Ταυτόχρονα, ορισμένα από αυτά τα γεγονότα και συνθήκες είναι άγνωστα στους ελεγκτές και αναμένεται να καταβάλουν πρόσθετες προσπάθειες για να εξετάσουν τον αντίκτυπο του Covid-19 στις λειτουργίες της εταιρείας. Δεύτερον,

πολύαριθμα μέτρα σχεδόν όλων των χωρών για την καταπολέμηση της εξάπλωσης του Covid-19 (καραντίνα, κοινωνική απόσταση κ.λπ.) έχουν περιορίσει σημαντικά τον παραδοσιακό τρόπο διεξαγωγής του ελέγχου και έχουν προκαλέσει τους ελεγκτές να ξεπεράσουν αυτούς τους περιορισμούς προκειμένου να εφαρμόσουν επαρκώς τους απαραίτητους διαδικασίες.

Στόχος της παρούσας εργασίας είναι να επισημανθούν οι επιπτώσεις της πανδημίας Covid 19 στην πρακτική της συνεχιζόμενης δραστηριότητας του ελέγχου. Η δομή του χαρτιού αποτελείται από τρία μέρη. Το πρώτο μέρος της εργασίας εξετάζει τον αντίκτυπο της πανδημίας στην ευθύνη της διοίκησης στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση σύμφωνα με την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας. Το δεύτερο μέρος της εργασίας επισημαίνει την ανάγκη βελτίωσης της προσέγγισης του ελέγχου στις νέες συνθήκες, ενώ το τρίτο μέρος της εργασίας επισημαίνει τις προκλήσεις που αντιμετωπίζει το επάγγελμα του ελεγκτή και τρόπους για να τις ξεπεράσει.

### **Χρηματοοικονομική αναφορά υπό την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας σε πανδημία Covid-19**

Κατά την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων, είναι ευθύνη της διοίκησης να αξιολογήσει την ικανότητα της εταιρείας να συνεχίσει ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα, δηλαδή να αξιολογήσει εάν υπάρχουν συνθήκες και γεγονότα που, μεμονωμένα είτε συνολικά, δημιουργούν σημαντικές αμφιβολίες για την ικανότητα της εταιρείας να λειτουργεί ομαλά το έτος που ακολουθεί την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων. Κατά την αξιολόγηση του κατά πόσον η υπόθεση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας είναι ρεαλιστική, η διοίκηση πρέπει να λάβει υπόψη όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες για το μέλλον εντός των επόμενων 12 μηνών από την ημερομηνία της οικονομικής κατάστασης. Εάν υπάρχει αμφιβολία για την ικανότητα της εταιρείας να λειτουργεί ομαλά, η διοίκηση θα πρέπει να καταρτίσει ένα σχέδιο μέτρων που πρέπει να ληφθούν προκειμένου να ξεπεραστούν ή να μετριαστούν οι αρνητικές επιπτώσεις γεγονότων και συνθηκών στις λειτουργίες της εταιρείας. Εάν τα μέτρα αυτά εφαρμοστούν αποτελεσματικά και μετριάσουν επαρκώς τις αρνητικές επιπτώσεις, η διοίκηση είναι υποχρεωμένη να γνωστοποιήσει τα σχέδια. Εάν, από την άλλη πλευρά, τα μέτρα δεν είναι αποτελεσματικά και αποδοτικά, η διοίκηση υποχρεούται να γνωστοποιεί αμφιβολίες σχετικά με τη συνέχιση της δραστηριότητας, τους λόγους για τους οποίους δεν θεωρεί την εταιρεία συνεχιζόμενη δραστηριότητα και γιατί οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται βάσει αυτής της αρχής.

Η εγγύηση της ικανότητας να παραμείνει συνεχής δραστηριότητα έρχεται συχνά με τη μορφή: (ICAEW, 2020)<sup>22</sup> μοντέλων ταμειακών ροών ή προβλέψεων προϋπολογισμού, καθώς και άλλες λεπτομέρειες, για Για παράδειγμα, σχετικά με τις μελλοντικές προβλέψεις πωλήσεων και η ίδια η αξιολόγηση βασίζεται κυρίως σε πληροφορίες που σχετίζονται με: (BDO, 2020)<sup>23</sup>

---

<sup>22</sup> (ICAEW, 2020)

<sup>23</sup> (BDO, 2020)

- Την τρέχουσα οικονομική θέση της εταιρείας, συμπεριλαμβανομένων των πηγών ρευστότητας. · Συμβατικές και εξωσυμβατικές υποχρεώσεις εταιρειών που θα λήξουν ή αναμένεται να λήξουν το επόμενο έτος.
- Κεφάλαια που απαιτούνται για την ομαλή λειτουργία της εταιρείας, λαμβάνοντας υπόψη την τρέχουσα οικονομική κατάσταση, τις υποχρεώσεις και τις αναμενόμενες ταμειακές ροές, και
- Άλλες συνθήκες και γεγονότα που, μαζί με τα παραπάνω, ενδέχεται να επηρεάσουν αρνητικά την ικανότητα της εταιρείας να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της εντός ενός έτους.

Δεδομένης της μεγάλης αβεβαιότητας σχετικά με την πανδημία και την πιθανή καραντίνα, θεωρείται ότι τέτοια μοντελοποίηση δεν θα είναι απολύτως αξιόπιστη. Αυτό συμβαίνει επειδή το Η πανδημία του Covid-19 έχει δημιουργήσει αβεβαιότητα, προκλήσεις και ανασφάλειες και Τα ιστορικά δεδομένα που σχετίζονται με τις δραστηριότητες της εταιρείας δεν είναι επαρκώς επαρκή βάση για την πρόβλεψη των μελλοντικών ταμειακών ροών της εταιρείας. Συγκεκριμένα, είναι απαραίτητο να λαμβάνουν υπόψη τις υπάρχουσες και αναμενόμενες επιπτώσεις του Covid-19, ιδιαίτερα παραδοχές που είναι ευαίσθητες ή υπόκεινται σε αλλαγές και δεν συνάδουν με αυτές ιστορικές τάσεις. Η διοίκηση αναμένεται να καταβάλει μεγαλύτερες προσπάθειες για να αξιολογήσει εάν Τα τρέχοντα γεγονότα και οι αναδυόμενες συνθήκες θέτουν σημαντικές αμφιβολίες για την εταιρεία ικανότητα να συνεχίσει ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα. Σίγουρα, οι συνέπειες μιας πανδημίας έχουν δεν οδηγούν αυτόματα σε σημαντικές ουσιώδεις αβεβαιότητες για κάθε εταιρεία. ο ο αυξημένος κίνδυνος αμφιβολίας για τη συνέχιση της δραστηριότητας εξαρτάται από τη φύση και ειδικές συνθήκες για κάθε εταιρεία ξεχωριστά. Ωστόσο, τα παραδείγματα του συνθήκες και γεγονότα που προκύπτουν από μια πανδημία που χρειάζεται η διοίκηση λαμβάνονται υπόψη κατά την αξιολόγηση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας μπορεί να περιλαμβάνουν τα ακόλουθα: (IAASB, 2020)<sup>24</sup>

- Η απώλεια της κύριας αγοράς και των βασικών πελατών – η πανδημία Covid-19 έκανε τις περισσότερες χώρες να θεσπίσουν μέτρα που έκλεισαν μη βασικές επιχειρήσεις ή άλλαξαν το επιχειρηματικό τους μοντέλο όσον αφορά τη μείωση της απασχόλησης ή τη διατήρηση φυσική απόσταση ή εργασία από το σπίτι. Πολλές εταιρείες έχουν βιώσει α πτώση των εσόδων εξαιτίας αυτού.
- Σημαντική απομείωση των παγίων και κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία ταμειακών ροών (η αποτίμηση των παγίων στην εύλογη αξία αποτελεί μείζονα πρόκληση, δεδομένου ότι τα περισσότερα συχνές και σοβαρές διακυμάνσεις αξίας, ενώ η αποτίμηση με βάση τις προβλέψεις των Οι μελλοντικές ταμειακές ροές είναι πιο δύσκολες δεδομένης της τρέχουσας αστάθειας και αβεβαιότητας. Επιπλέον, ανάλογα με τη φύση της δραστηριότητας της εταιρείας, μπορεί να υπάρχουν ανάγκη διαγραφής αποθεμάτων, ανάγκη απομείωσης κ.λπ.)
- Καθυστερήσεις στην κυκλοφορία νέων προϊόντων και υπηρεσιών που επηρεάζουν άμεσα την ικανότητα της εταιρείας να συνεχίσει τις δραστηριότητές της·
- Διακυμάνσεις συναλλαγματικών ισοτιμιών, ειδικά στις εταιρείες που βασίζονται σημαντικά στις διεθνείς συναλλαγές;

<sup>24</sup> (IAASB, 2020)

- Αξιολόγηση υπό την επίδραση αυξημένης αβεβαιότητας – ο διευθυντής θα πρέπει να καθορίσει εάν και σε ποιο βαθμό οι μελλοντικές ταμειακές ροές επηρεάζονται αυξημένης αβεβαιότητας: άγνωστο μέλλον, διάρκεια της πανδημίας Covid-19, χρόνος κατά τον οποίο αναμένονται μελλοντικές ταμειακές ροές.
- Φερεγγυότητα εταιρείας – στο πλαίσιο της πανδημίας Covid-19, οι περισσότερες χώρες επικεντρώνονται στην παροχή βραχυπρόθεσμης υποστήριξης σε εταιρείες για τη διατήρηση της ρευστότητας, ενώ οι δραστηριότητες της εταιρείας θα επηρεάσει ενδεχομένως μακροπρόθεσμη φερεγγυότητα ,κλπ.

Επιπλέον, η πανδημία Covid-19 οδήγησε σε νέους και άγνωστους παράγοντες διαχείρισης που πρέπει να ληφθούν υπόψη και, ως εκ τούτου, οι πρόσθετες πηγές πληροφοριών αναμένεται να ληφθούν υπόψη κατά την αξιολόγηση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, όπως: αναφορές σχετικών φορέων σε κλαδικό επίπεδο, μελέτες τρίτων, δεδομένα από τον Παγκόσμιο Οργανισμό Υγείας ή τοπικούς φορείς σχετικά με την αναμενόμενη εξέλιξη της πανδημίας του κορωνοϊού, δεδομένα από την πολιτειακή κυβέρνηση για τη σοβαρότητα και την εκτιμώμενη διάρκεια της οικονομικής ύφεσης και κρατικά μέτρα για την αντιμετώπιση της πανδημίας υπάρχοντα.

Δεδομένου ότι, σε μια πανδημία, οι διαχειριστές σίγουρα θα εντοπίσουν γεγονότα και συνθήκες που, σε μεγαλύτερο ή μικρότερο βαθμό, μπορεί να έχουν αντίκτυπο στη συνεχιζόμενη δραστηριότητα, αναμένεται να προετοιμάσουν σενάρια για τον προσδιορισμό του πιθανού αντίκτυπου στη βασική απόδοση και μελλοντικές οικονομικές ανάγκες. Αυτά τα σενάρια θα πρέπει να υποδεικνύουν επαρκώς ο αντίκτυπος του Covid-19 χρησιμοποιώντας αυστηρότερες παραμέτρους από αυτές που χρησιμοποιήθηκαν στο παρελθόν. Το γεγονός ότι οι εκτιμήσεις για τις μελλοντικές επιδόσεις μπορεί να ποικίλλουν οδηγεί σε δυσκολίες αναφοράς, και υπάρχει πιθανότητα να μην μπορούν να γίνουν ακριβείς εκτιμήσεις. Σε τέτοια Οι συνθήκες, τα κατάλληλα εύρη και οι υποθέσεις μπορεί να είναι μια κατάλληλη εναλλακτική λύση. (JABIN, 2021)<sup>25</sup>

Σε κάθε περίπτωση, μετά την αξιολόγηση της ικανότητας της εταιρείας να συνεχίσει ως δρώσα δραστηριότητα, η διοίκηση πρέπει να προβεί σε κατάλληλες γνωστοποιήσεις: (KPMG, 2020)<sup>26</sup>

- Σε περίπτωση σημαντικών αμφιβολιών σχετικά με την ικανότητα της εταιρείας να λειτουργεί σύμφωνα με την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, γνωστοποιήστε αυτήν την αβεβαιότητα ακόμη και αν δεν είναι σημαντική,
- Όταν υπάρχουν ουσιώδεις αβεβαιότητες, γνωστοποιήστε το γεγονός ότι η εταιρεία έχει την ικανότητα να λειτουργεί σύμφωνα με την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας υπόκειται σε ουσιώδη αβεβαιότητα,
- Επιπλέον, γνωστοποιήστε στοιχεία που υποδεικνύουν κέρδη/ζημιές για να υποδείξετε περαιτέρω το απόδοση της εταιρείας,
- Επιπλέον, επισημάνετε την αβεβαιότητα της αξιολόγησης, για παράδειγμα, ότι η υπόθεση υπόκειται σε ουσιαστική αλλαγή την επόμενη περίοδο,

<sup>25</sup> (JABIN, 2021)

<sup>26</sup> (KPMG, 2020)

- Να γνωστοποιούν τυχόν αλλαγές που σχετίζονται με χρηματοοικονομικούς κινδύνους όπως πιστωτικό κίνδυνο, κίνδυνο ρευστότητας, συναλλαγματικός κίνδυνος και άλλοι, καθώς και αλλαγές σε πολιτικές και διαδικασίες σε διαχείριση αυτών των αναμενόμενων κινδύνων,
- Αποκάλυψη στοιχείων σχετικά με τον κίνδυνο ρευστότητας όταν ο Covid-19 επηρεάζει τις ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες ή τη δυνατότητα απόκτησης μετρητών από άλλες πηγές (για παράδειγμα, πληρωμή από το κράτος),
- Γνωστοποιήστε την ενημερωμένη ανάλυση διαχείρισης των κύριων κινδύνων και αβεβαιοτήτων που μπορεί να επηρεάσει τα ποσά στις οικονομικές καταστάσεις ή τις δραστηριότητες της εταιρείας· και
- Αποκαλύπτετε πρόσθετες πληροφορίες στο διοικητικό συμβούλιο ή άλλες εκθέσεις.

Αυτές οι γνωστοποιήσεις θα πρέπει να γίνονται στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων. Επίσης, είναι δυνατή η σύνταξη πρόσθετων εκθέσεων που να περιλαμβάνουν εξηγήσεις της διοίκησης σχετικά με: την επιχειρηματική στρατηγική που υιοθετήθηκε υπό τις δεδομένες συνθήκες, τους κύριους κινδύνους και επιχειρηματικές ευκαιρίες, μέτρα για τον μετριασμό του αντίκτυπου του Covid στις επιχειρήσεις, τον αντίκτυπο της πανδημίας στα αναφερόμενα αποτελέσματα, κ.λπ. (ACCA, 2020)<sup>27</sup>

### **Ιδιαιτερότητες του ελέγχου της συνεχιζόμενης δραστηριότητας στο πλαίσιο της πανδημίας Covid-19**

Στο πλαίσιο του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, η εκτίμηση της παραδοχής της συνέχισης της δραστηριότητας είναι μία από τις «πιο σχετικές κρίσεις των ελεγκτών που μπορεί να επηρεάσουν την κεφαλαιαγορά». (Melinda-Timea, 2015)<sup>28</sup> Είναι μια πολύ περίπλοκη και δύσκολη διαδικασία δύο φάσεων όπου ο ελεγκτής, πρώτα, πρέπει να εντοπίσει πιθανά προβλήματα που σχετίζονται με τη συνέχιση της δραστηριότητας (που αντικατοπτρίζει τις ικανότητές του) και στη συνέχεια να αναφέρει αυτό το πρόβλημα (που αντικατοπτρίζει την ανεξαρτησία του) (Jemović, 2019)<sup>29</sup>. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τους επαγγελματικούς κανονισμούς (ISA 570), οι ελεγκτές έχουν την ευθύνη αποκτούν (Dawna M. Drum, 2016)<sup>30</sup> :

- Ανεπαρκή και επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια και να καταλήγουν σε συμπεράσματα σχετικά με την καταλληλότητα της εφαρμογής της αρχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας.
- Εξάγετε συμπεράσματα ως προς το εάν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα κάτω από γεγονότα ή συνθήκες που ενδέχεται να θέτουν σημαντικές αμφιβολίες για την ικανότητα της εταιρείας να συνεχίσει ως δρώσα δραστηριότητα. και
- Σύνταξη έκθεσης σύμφωνα με τα συμπεράσματα.

<sup>27</sup> (ACCA, 2020)

<sup>28</sup> (Melinda-Timea, 2015)

<sup>29</sup> (Jemović, 2019)

<sup>30</sup> (Dawna M. Drum, 2016)

Η ευθύνη των ελεγκτών για την αξιολόγηση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας ήταν πάντα μια ειδική εστίαση των ελεγκτών. Το ISA 570 – Going Concern έχει αναθεωρηθεί αρκετές φορές ως απάντηση σε μια σειρά από εταιρικές ελλείψεις που υποδηλώνουν την ύπαρξη «πιθανών προβλημάτων στην επίτευξη μεγαλύτερης ανεξαρτησίας του ελεγκτή και την ανάγκη βελτίωσης των ελεγκτικών διαδικασιών για την επανεξέταση της παραδοχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας» (Socol, 2010)<sup>31</sup>. Η εστίαση ήταν σε ένα αίτημα για περισσότερη εργασία ελεγκτών, κυρίως στην ισχυρότερη αξιολόγηση της αξιολόγησης της διοίκησης για τη συνέχιση της δραστηριότητας, σε πιο λεπτομερή έλεγχο επάρκειας των δικαιολογητικών εγγράφων και στην αξιολόγηση κινδύνου της προκατάληψης της διοίκησης. Ωστόσο, η κήρυξη πανδημίας ανέδειξε αυτό το ζήτημα. Συγκεκριμένα, τα μέτρα που έλαβαν οι κυβερνήσεις πολλών χωρών σε όλο τον κόσμο για την πρόληψη της εξάπλωσης του Covid-19 έχουν σίγουρα, σε μεγαλύτερο ή μικρότερο βαθμό, αρνητικά όλες οι εταιρείες. Οι επιπτώσεις του Covid-19 είναι εκτεταμένες και, καθώς δεν είναι ακόμη γνωστό πόσο θα διαρκέσει η πανδημία, οι αβεβαιότητες που προκύπτουν καθιστούν σημαντικά πιο δύσκολη την αξιολόγηση του αντίκτυπου του στις επιχειρήσεις σύμφωνα με την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας. Τέτοιες περιστάσεις απαιτούν περαιτέρω από τους ελεγκτές να συμπεριλάβουν τον επαγγελματικό τους σκεπτικισμό σε όλο τον έλεγχο, να εξετάσουν πιθανές πρόσθετες προκλήσεις που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις υπό την επιρροή του Covid-19 και να δουν τον αντίκτυπο του Covid-19 ως τομέα ενισχυμένου κινδύνου. (Sean Cao, 2020)<sup>32</sup>

Υπό τις παρούσες συνθήκες, οι ελεγκτές υποχρεούνται να εστιάζουν εκτενώς στην αξιολόγηση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, να συλλέγουν περισσότερα στοιχεία και να τα εκτελούν συνεχώς μέχρι τη στιγμή της υπογραφής της έκθεσης ελέγχου. Οι ελεγκτές πρέπει να απαιτήσουν από τη διοίκηση να τους παράσχει περισσότερα στοιχεία και να ορίσουν μια σαφή προσδοκία για τον επιπλέον χρόνο που θα απαιτηθεί για την ολοκλήρωση του ελέγχου σε αυτόν τον τομέα. (FRC, 2020)<sup>33</sup>

Οι ελεγκτές πρέπει να θεωρούν τον τομέα της συνεχιζόμενης δραστηριότητας ως υψηλού κινδύνου ήδη στη φάση του σχεδιασμού του ελέγχου. Είναι πολύ σημαντικό να προσδιορίζονται επαρκώς οι αβεβαιότητες που επιφέρει μια πανδημία, καθώς και η έκταση και ο τρόπος με τον οποίο αντανάκλα στον εσωτερικό κίνδυνο. Ταυτόχρονα, δεν αρκεί να μετρηθεί αυτός ο κίνδυνος και να αφεθεί προς εξέταση στην τελική φάση του ελέγχου, αλλά χρειάζεται συνεχής παρακολούθηση. Εκτός από τις συνήθειες εκτιμήσεις, στο πλαίσιο της πανδημίας Covid-19, οι ελεγκτές πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τα ακόλουθα ζητήματα κατά τη διεξαγωγή διαδικασιών αξιολόγησης κινδύνου: (Milica Đorđević, 2020)<sup>34</sup>:

- Πώς επηρέασε ο COVID-19 τις εταιρείες να ημερομηνία και πώς θα μπορούσε να επηρεάσει το μέλλον;
- Η φύση της επιχείρησης ή ο κλάδος στον οποίο ανήκει η εταιρεία οδηγεί σε πρόσθετους κινδύνους;
- Θα μπορεί η εταιρεία να λάβει κρατική υποστήριξη (οικονομική βοήθεια ή άλλα πακέτα υποστήριξης);
- Ποιες χρονικές περιόδους περιορισμών λαμβάνονται υπόψη κατά την πρόβλεψη του μέλλοντος;

---

<sup>31</sup> (Socol, 2010)

<sup>32</sup> (Sean Cao, 2020)

<sup>33</sup> (FRC, 2020)

<sup>34</sup> (Milica Đorđević, 2020)



- Είναι η εταιρεία ρευστοποιήσιμη και σε ποια μελλοντικά οικονομικά έχει πρόσβαση;
- Πόσο πιθανό είναι η εταιρεία να είναι φερέγγυα;
- Έχει επηρεάσει η πανδημία την απασχόληση και πώς (απουσία εργαζομένων λόγω μέτρων προστασίας από τον ιό, απώλεια βασικών ατόμων λόγω του ιού κ.λπ.);

Κατά την αξιολόγηση του κινδύνου, ο ελεγκτής καθορίζει εάν η διοίκηση έχει ήδη πραγματοποιήσει μια προκαταρκτική αξιολόγηση της ικανότητας της εταιρείας να συνεχίσει να λειτουργεί σύμφωνα με την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας και, εάν ναι, το συζητά με τους διευθυντές. Από την άποψη αυτή, ο ελεγκτής αναμένεται να εξετάσει εάν οι διευθυντές έχουν εντοπίσει όλες τις συνθήκες και τα γεγονότα που πρέπει να ληφθούν υπόψη, εάν έχουν συμπεριλάβει όλες τις σχετικές πληροφορίες που ήταν διαθέσιμες εκείνη τη στιγμή και εάν έχουν επεκτείνει την αξιολόγηση σε εύλογο χρονικό διάστημα. (Dohrer, 2020)<sup>35</sup> Επίσης, οι ελεγκτές θα πρέπει να εξετάσουν πώς οι διευθυντές της εταιρείας έκαναν τις προβλέψεις τους σχετικά με τη συνέχιση της δραστηριότητας, ποια σενάρια συμπεριέλαβαν στην αξιολόγηση, είτε θεώρησαν επαρκή σειρά σεναρίων, εάν υπήρξαν ευέλικτοι και εάν υποδεικνύουν αξιόπιστα τον αντίκτυπο της πανδημίας σε χαμηλότερες ταμειακές ροές και στοιχεία ισολογισμού. (ACCA, 2020)<sup>36</sup>

Η αξιολόγηση της αξιολόγησης της συνεχιζόμενης δραστηριότητας των διευθυντών είναι ένα θεμελιώδες μέρος του ελέγχου που επηρεάζεται σημαντικά από την πανδημία Covid-19. Σε αυτή την περίπτωση, ο ελεγκτής θα πρέπει να καλύπτει την ίδια περίοδο που παρατήρησε η διοίκηση κατά την εκτέλεση της αξιολόγησης της. Τα γεγονότα και οι συνθήκες που μπορούν να εντοπιστούν και τα θέματα που πρέπει να αντιμετωπίσει ο ελεγκτής δίνονται στον Πίνακα 1.

**Πίνακας 1. Γεγονότα και δραστηριότητες και βασικές εκτιμήσεις του ελεγκτή στο πλαίσιο της πανδημίας Covid-19**

Προσδιορισμένο συμβάν και συνθήκες	Βασικές εκτιμήσεις ελεγκτή
Απώλεια αγορά και βασικοί πελάτες	<p>Ο ελεγκτής θα πρέπει να εξετάσει εάν οι διευθυντές</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• έχουν εξετάσει τον αντίκτυπο αυτών των περιστάσεων στη μείωση των εσόδων,</li> <li>• έχουν αναπτύξει σχέδια για την αντιμετώπιση των ελλείψεων, τον αντίκτυπο των ελλείψεων εργατικού δυναμικού στη συνέχεια της επιχείρησης,</li> <li>• έχουν υπολογίσει πόσο καιρό η επιχείρηση μπορεί να υποστεί συνέπειες ακόμη και μετά την κατάργηση τυχόν περιορισμών κ.λπ.</li> </ul>

<sup>35</sup> (Dohrer, 2020)

<sup>36</sup> (ACCA, 2020)

Σημαντική απομείωση της αξίας των παγίων και κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία ταμειακών ροών	<p>Ο ελεγκτής θα πρέπει να εξετάσει:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Το εύλογο των παραδοχών που χρησιμοποίησαν οι διαχειριστές στις αξιολογήσεις τους, συμπεριλαμβανομένης της συνέπειας χρήσης αυτών των παραδοχών. και</li> <li>• εάν εμπειρογνώμονες ασχολήθηκαν με την αποτίμηση και σε ποιες παραδοχές βασίστηκαν.</li> </ul>
Καθυστερήσεις στην εισαγωγή νέων προϊόντων και υπηρεσιών	Ο ελεγκτής πρέπει να εξετάσει εάν η διοίκηση έχει λάβει υπόψη τις επιπτώσεις αυτών των καθυστερήσεων σχετικά με τα οικονομικά της εταιρείας, που αφορούν δαπάνες, κλπ
Οι διακυμάνσεις συναλλαγματικών ισοτιμιών	Ο ελεγκτής πρέπει να εξετάσει εάν η διοίκηση τους έχει εξεταστεί, συμπεριλαμβανομένων των επιπτώσεων των οποιοδήποτε ρυθμίσεις αντιστάθμισης κινδύνου για τη μείωση αυτής της αβεβαιότητας

Πηγή: (IAASB, 2020)<sup>37</sup>

Επιπλέον, οι ελεγκτές θα πρέπει να δίνουν προσοχή στις πηγές πληροφοριών που χρησιμοποιούνται για την πρόβλεψη μελλοντικών ταμειακών ροών και κατά πόσο οι αρχικές τους παραδοχές είναι συνεπείς, ιδίως εάν: (Milica Đorđević, 2020)<sup>38</sup>

- Κατά την αξιολόγηση της φερεγγυότητας της εταιρείας, οι διαχειριστές φερεγγυότητας επικοινωνήσαν με την τράπεζα, εάν έλαβαν υπόψη την ικανότητα της εταιρείας να πληρώνει πρόσθετες δανειακές υποχρεώσεις κ.λπ.
- Οι διευθυντές περιέλαβαν ένα κατάλληλο χρονικό πλαίσιο για την άρση των περιορισμών και τη δυνατότητα αναθεώρησης αυτού του χρονικού πλαισίου σύμφωνα με τις υπάρχουσες προϋποθέσεις (για παράδειγμα, περαιτέρω εξάπλωση του ιού), καθώς υπάρχει σημαντική αβεβαιότητα σε διάφορες χώρες σε όλο τον κόσμο σχετικά με την άρση των περιορισμών μετακίνησης,
- Επιστροφή στις «κανονικές» εργασίες που αντικατοπτρίζονται στις προβλέψεις,
- Οι διευθυντές τεκμηρίωσαν τα κατάλληλα στοιχεία για να υποστηρίξουν την εγκυρότητα των προβλέψεων σχετικά με τις προβλέψεις που αφορούν εισροές ασφαλιστικών δικαιωμάτων.

Η επικοινωνία με τη διοίκηση της εταιρείας σχετικά με το εάν γνωρίζουν γεγονότα και συνθήκες που σχετίζονται με την περίοδο μετά την περίοδο που κάλυψαν οι διευθυντές στην αξιολογήσή τους είναι κρίσιμη στο πλαίσιο της πανδημίας Covid-19. Αυτό συμβαίνει επειδή, ας πούμε, οι διακοπές της εφοδιαστικής αλυσίδας μπορεί να διαρκέσουν πολύ και να ανακάμψουν αργά. Επιπλέον, το γεγονός ότι η πανδημία

<sup>37</sup> (IAASB, 2020)

<sup>38</sup> (Milica Đorđević, 2020)

Covid-19 αύξησε τις συνθήκες και τα γεγονότα που θέτουν αμφιβολίες για την ικανότητα της εταιρείας να λειτουργεί ομαλά σύμφωνα με το ISA 570, Παράγραφος 16, έχει κάνει τους ελεγκτές να εκτελούν πρόσθετες διαδικασίες κατά την αξιολόγηση της αξιολόγησης της διοίκησης. Αυτές οι πρόσθετες διαδικασίες θα πρέπει τουλάχιστον να περιλαμβάνουν αξιολόγηση της αξιοπιστίας των προβλεπόμενων ταμειακών ροών λαμβάνοντας υπόψη τις αλλαγές στο οικονομικό περιβάλλον, λεπτομερέστερη αξιολόγηση των σχεδίων διαχείρισης για τον μετριασμό των αρνητικών επιπτώσεων και ευελιξία στις μεταβαλλόμενες συνθήκες, κριτική ανάλυση πρόσθετων πληροφοριών (εκτός από πληροφορίες που παρέχονται από τη διοίκηση) κ.λπ. Μια τέτοια ανάλυση θα επιτρέψει στους ελεγκτές να εντοπίσουν εάν υπάρχει ουσιαστική ασυμφωνία μεταξύ των πληροφοριών διαχείρισης και εκείνων που συλλέγονται από ελεγκτές από άλλες πηγές.

Η αξιολόγηση των σχεδίων διαχείρισης συνεπάγεται ότι οι ελεγκτές κατανοούν τη στρατηγική της διοίκησης για τη διατήρηση της επιχείρησης σε μια οικονομική ύφεση, η οποία μπορεί να περιλαμβάνει εξοικονόμηση χρημάτων, μέτρα μείωσης κόστους, πρόσθετο δανεισμό και διαχείριση περιουσιακών στοιχείων. Ο ελεγκτής αξιολογεί εάν το σχέδιο διαχείρισης λαμβάνει επαρκώς υπόψη την περίοδο του αντίκτυπου του Covid-19 στην εταιρεία, συμπεριλαμβανομένων των επιπτώσεων και της πιθανής περιόδου ανάκαμψης. Από αυτή την άποψη, ο ελεγκτής πρέπει να εξετάσει τον τρόπο με τον οποίο οι διευθυντές σχεδιάζουν να αντιμετωπίσουν αυτά τα ζητήματα και ποιες εναλλακτικές λύσεις εξετάζουν. (Kakaa, 2021)<sup>39</sup>

Με βάση τις προηγούμενες διαδικασίες, ο ελεγκτής, χρησιμοποιώντας τα αποκτηθέντα ελεγκτικά τεκμήρια, συμπεραίνει εάν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα υπό τα γεγονότα και τις συνθήκες που ενδέχεται να θέσουν υπό αμφισβήτηση την ικανότητα της εταιρείας να συνεχίσει ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα. Ο ελεγκτής αξιολογεί επίσης εάν οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται από τη διοίκηση παρέχουν επαρκείς γνωστοποιήσεις σχετικά με τα εντοπισμένα γεγονότα και συνθήκες και, ει δυνατόν, τα σχέδια της διοίκησης σχετικά με αυτό το θέμα. Βεβαίως, το επίπεδο γνωστοποίησης που απαιτείται εξαρτάται από παράγοντες και συνθήκες για κάθε εταιρεία ξεχωριστά για το λόγο ότι δεν επηρεάζονται όλες οι εταιρείες με τον ίδιο τρόπο και στον ίδιο βαθμό από την πανδημία, (Πίνακας 2). (IAASB, 2020)<sup>40</sup>

## Πίνακας 2. Επιπτώσεις των προσδιορισμένων γεγονότων και συνθηκών στην έκθεση ελέγχου

Σενάριο όταν γεγονότα ή συνθήκες εντοπίζονται	Επίπτωση στην έκθεση ελέγχου
---	------------------------------

<sup>39</sup> (Kakaa, 2021)

<sup>40</sup> (IAASB, 2020)

<p>Η υπόθεση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν είναι επαρκής</p>	<p>Εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί με βάση τη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, τότε οι ελεγκτές θα πρέπει να εκφράσουν αρνητική γνώμη, ανεξάρτητα από το αν οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν γνωστοποιήσεις σχετικά με την ακαταλληλότητα της αρχής της συνέχισης της δραστηριότητας. Εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σε άλλη βάση, τότε:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ο ελεγκτής μπορεί να εκφράσει μια μη τροποποιημένη γνώμη εάν, υπάρχουν, επαρκείς γνωστοποιήσεις σχετικά με την, εφαρμογή εναλλακτικής, βάσης αναφοράς. Ή...</li> <li>• Ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει το ενδεχόμενο να συμπεριλάβει την «εκτροπή» για να υποδείξει την εναλλακτική βάση που χρησιμοποιήθηκε και τους λόγους για αυτό.</li> </ul>
<p>Η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας είναι επαρκής, αλλά υπάρχουν ουσιώδεις αβεβαιότητες</p>	<p>Αν είναι επαρκείς γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής πρέπει:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Express ένα μη τροποποιημένο γνώμης και περιλαμβάνουν ένα ξεχωριστό κεφάλαιο στην έκθεση, με τίτλο «Υλικό αβεβαιότητες που σχετίζονται με going concern»</li> </ul> <p>Αν η οι γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις δεν είναι επαρκείς, ο ελεγκτής θα πρέπει να εκδώσει τροποποιημένη γνώμη.</p>

<p>Όταν έχουν εντοπιστεί γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να εγείρουν σημαντικές αμφιβολίες για την ικανότητα της εταιρείας να λειτουργεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα, με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι δεν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα</p>	<p>Εάν γίνουν επαρκείς γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής θα πρέπει:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• να εκφράσει μια μη τροποποιημένη γνώμη</li> <li>ή</li> <li>• να εξετάσει το ενδεχόμενα κοινοποιήσει βασικά θέματα ελέγχου ή να επιστά την προσοχή</li> </ul> <p>Εάν οι γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις δεν είναι επαρκείς, ο ελεγκτής θα πρέπει να εκδώσει τροποποιημένη γνώμη.</p>
<p>Όταν ο ελεγκτής δεν είναι σε θέση να καταλήξει σε συμπέρασμα σχετικά με την επάρκεια της αξιολόγησης της διοίκησης (για παράδειγμα, όταν υπάρχει έλλειψη αποδεικτικών στοιχείων)</p>	<p>Ο ελεγκτής θα πρέπει να απέχει από την έκφραση γνώμης όταν συμπεραίνει ότι οι επιπτώσεις στις οικονομικές καταστάσεις είναι σημαντικές.</p>

**Πηγή:** (Zhumei, 2020)<sup>41</sup>

Καθώς η πανδημία Covid-19 σίγουρα προκαλεί μεγαλύτερο ή μικρότερο επίπεδο αβεβαιότητας στις λειτουργίες των εταιρειών, ακόμη και όταν η αξιολόγηση προσδιορίζει όχι ουσιώδεις αβεβαιότητες, συνιστάται στους ελεγκτές να επισημαίνουν τις επιπτώσεις του Covid-19 ως βασικό θέμα ελέγχου (θέμα σημαντικό στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου) ή να τονίζουν αυτές τις επιπτώσεις στην παράγραφο που εκτρέπει την προσοχή (παράγραφος που αναφέρεται στο θέμα που παρουσιάζεται επαρκώς στις οικονομικές καταστάσεις, εάν είναι θεμελιωδώς σημαντικό για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες). (Asst. Prof .Dr. Asaad Mohammed Ali Wahhab 1, 2020)<sup>42</sup>

<sup>41</sup> (Zhumei, 2020)

<sup>42</sup> (Asst. Prof .Dr. Asaad Mohammed Ali Wahhab 1, 2020)

## **Προκλήσεις και προοπτικές του ελέγχου συνεχιζόμενης δραστηριότητας στο πλαίσιο της πανδημίας Covid-19.**

Η Covid-19 έχει προκαλέσει όχι μόνο μεγάλη αβεβαιότητα στο επίπεδο της παγκόσμιας οικονομίας, αλλά έχει θέσει επίσης σημαντικές προκλήσεις για μια σειρά από επαγγέλματα, όπως ελεγκτές. Γεγονός είναι ότι ο Covid-19 έκανε το 2020 πολύ ασυνήθιστο, όσον αφορά τη διενέργεια ελέγχου, και δεν είναι ακόμη δυνατό να προβλεφθεί πόσο θα διαρκέσει αυτή η κατάσταση. Η καραντίνα, οι ταξιδιωτικοί περιορισμοί, η κοινωνική απόσταση κ.λπ. επηρεάζουν άμεσα τον τρόπο εργασίας του ελεγκτή, την εκπλήρωση των σχεδίων και την αλλαγή των επιχειρηματικών προτεραιοτήτων. Δραστηριότητες που εξαρτώνται άμεσα από τη φυσική παρουσία του ελεγκτή στον πελάτη (συνάντηση με τον πελάτη, επιθεώρηση του αποθέματος, διεξαγωγή συνεντεύξεων, διερεύνηση συναλλαγών, έλεγχος εγγράφων, παρατήρηση και έλεγχος ελέγχων κ.λπ.) διαταράσσονται επί του παρόντος όσο ποτέ άλλοτε. Επιπλέον, ορίζονται πρόσθετες απαιτήσεις για τους ελεγκτές, όσον αφορά την εξέταση του αντίκτυπου του Covid-19: (FRC, 2020)<sup>43</sup>

- Εκτίμηση του ελεγκτικού κινδύνου και της ανάγκης για έλεγχο του,
- Ο τρόπος με τον οποίο συγκεντρώνονται επαρκή και κατάλληλη ελεγκτικών τεκμηρίων, λαμβάνοντας υπόψη ότι η προσέγγιση προγραμματισμένη ελέγχου μπορεί να χρειαστεί να αλλάξει και εναλλακτικές διαδικασίες που αναπτύσσονται,
- Ο τρόπος δοκιμή και την αναθεώρηση του έργου των μελών της ομάδας ελέγχου, · Η επάρκεια της γνωστοποίησης από τη διοίκηση για την επίδραση του Covid-19 στις λειτουργίες της εταιρείας με τρόπο που οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων ενημερώνονται αξιόπιστα και οι προβλέψεις της εταιρείας και ο τρόπος με τον οποίο ο Covid 19 μπορεί να επηρεάσει την επιχείρηση επαρκώς περιγράφεται, αναγνωρίζοντας υψηλή βαθμός αβεβαιότητας και
- Την ανάγκη επανεκτίμησης των βασικών πτυχών του ελέγχου ως αποτέλεσμα των ραγδαίων αλλαγών της κατάστασης, λαμβάνοντας υπόψη ότι αυτή η αξιολόγηση θα πραγματοποιηθεί έως ότου υπογραφεί η έκθεση ελέγχου.

Η διενέργεια ελέγχου, ακόμη και σε συνθήκες πανδημίας, συνεπάγεται την υποχρεωτική συμμόρφωση με τους επαγγελματικούς κανονισμούς, ιδιαίτερα το ISA 570 όταν πρόκειται για τον έλεγχο συνεχιζόμενης δραστηριότητας. Ωστόσο, η ιδιαιτερότητα του αντίκτυπου του Covid-19 έχει αναγκάσει ορισμένους επαγγελματικούς οργανισμούς να παρέχουν σημαντική υποστήριξη στην πρακτική του ελέγχου αναπτύσσοντας κατευθυντήριες γραμμές, οδηγίες και πολιτικές που συνάδει με τα πρότυπα, αλλά που επιτρέπουν στον ελεγκτή να ανταποκρίνεται στις τρέχουσες συγκεκριμένες περιστάσεις.

Οι πιο σχετικές κατευθυντήριες γραμμές, και φυσικά οι κατευθυντήριες γραμμές με τον μεγαλύτερο αντίκτυπο στην προσαρμογή των ελεγκτικών πρακτικών στις νέες

---

<sup>43</sup> (FRC, 2020)

συνθήκες, αναπτύχθηκαν από το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης της IFAC (IAASB) και το Συμβούλιο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (FRC). Πιο συγκεκριμένα, ως συνέπεια της εξέτασης των προβλημάτων που αντιμετωπίζει η ελεγκτική πρακτική στις συνθήκες της πανδημίας, η IAASB συνέταξε έγγραφο για την υποστήριξη της εφαρμογής των ελεγκτικών προτύπων και δημοσίευσε την «Σύνοψη της εξέτασης του ελέγχου Covid-19» τον Ιούνιο του 2020. τον Μάρτιο του 2020, η FCR δημοσίευσε ένα έγγραφο με τίτλο «Guidelines for Auditors and Issues to Considered in Engagements Influenced by Covid 19». Οι οδηγίες αυτών των επαγγελματικών οργανώσεων στοχεύουν να βοηθήσουν τους ελεγκτές να αντιμετωπίσουν τη νέα κατάσταση επισημαίνοντας τους τομείς ελέγχου που είναι επηρεάζονται ιδιαίτερα και παρέχουν καθοδήγηση για την υπέρβαση των αντιληπτών περιορισμών. Μερικά από τα θέματα στα οποία δίνεται ιδιαίτερη προσοχή και που επηρεάζουν σημαντικά την αξιολόγηση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας από τον ελεγκτή είναι τα ακόλουθα:

- *Σχεδιασμός προσέγγισης ελέγχου Προγραμματισμένες προσεγγίσεις για τη συλλογή αποδεικτικών στοιχείων* ενδέχεται να μην εφαρμοστούν λόγω έλλειψης ελεγκτικού προσωπικού ή έλλειψης πρόσβασης σε πληροφορίες και προσωπικό στην ελεγχόμενη οντότητα, δεδομένης της καραντίνα, κοινωνική απόσταση κ.λπ. Επίσης, ο αντίκτυπος του Covid-19 μπορεί να οδηγήσει σε υφιστάμενα σχέδια ελέγχου που δεν αντικατοπτρίζουν πλέον το προφίλ κινδύνου μιας επιχείρησης που έχει τροποποιηθεί από μια κρίση. Ως απάντηση, είναι σκόπιμο να πραγματοποιούνται νέες εκτιμήσεις κινδύνου και να συμμετέχετε σε έλεγχο ή ακόμα και, όταν είναι απαραίτητο, να δημιουργήσετε εκ νέου ένα σχέδιο ελέγχου. (Dr. Khalil S. M. Abu Saleem, 2021)<sup>44</sup>
- *Αξιολόγηση της ουσιαστικότητας.* Ο Covid-19 μπορεί να απαιτεί τη συμπερίληψη μη τυπικών ποσών ή γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις. Σε τέτοιες περιπτώσεις, οι ελεγκτές θα πρέπει να εξετάσουν πώς να λάβουν υπόψη αυτές τις πληροφορίες κατά την αξιολόγηση της σημαντικότητας και εάν θα καθορίσουν χωριστά επίπεδα σημαντικότητας για συγκεκριμένες θέσεις.
- *Επικοινωνία με τις επιτροπές διαχείρισης και πελατών.* Τα μέτρα προστασίας έναντι του Covid-19, μεταξύ άλλων, απαιτούν κοινωνική απόσταση, ώστε να αποτρέπονται οι φυσικές συναντήσεις με την Επιτροπή Ελέγχου. Οι ελεγκτές θα πρέπει να βρουν εναλλακτικούς τρόπους για ολοκληρωμένη και πλήρη επικοινωνία, όπως η διεξαγωγή εξ αποστάσεως συναντήσεων και τηλεδιάσκεψη. Η πλήρης και ολοκληρωμένη επικοινωνία είναι απαραίτητη επειδή ο αντίκτυπος της πανδημίας στην εταιρεία αλλάζει πολύ γρήγορα και κατά συνέπεια η εγκυρότητα των υποθέσεων και των συμπερασμάτων. (Milica Đorđević, 2020)<sup>45</sup>
- *Συγκέντρωση αποδεικτικών στοιχείων.* Παρά τους περιορισμούς που επιβάλλονται από την πανδημία, ο ελεγκτής αναμένεται να συγκεντρώσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να υποστηρίξει τα ευρήματά του. Από αυτή την άποψη, ο ελεγκτής θα πρέπει να εξετάσει το ενδεχόμενο χρήσης προηγμένων τεχνολογιών, διαδικτύου, αποθετηρίων, συστημάτων ελέγχου, πρόσβασης σε ασφαλή συστήματα και διάφορα μέσα που διευκολύνουν την αξιολόγηση εικονικού κινδύνου και την ποιότητα

<sup>44</sup> (Dr. Khalil S. M. Abu Saleem, 2021)

<sup>45</sup> (Milica Đorđević, 2020)

διασφάλισης (Movchan, 2020)<sup>46</sup>. Βεβαίως, ο ελεγκτής αναμένεται να αξιολογήσει εάν, με εναλλακτικές διαδικασίες, μπορεί να συγκεντρώσει επαρκή και επαρκή αποδεικτικά στοιχεία και να εξετάσει τις επιπτώσεις αυτών των αποδεικτικών στοιχείων στη γνώμη του.

- *Ομαδική συνεργασία, αναθεώρηση και συμπλήρωση εγγράφων εργασίας.* Η εξέταση της δουλειάς των ομάδων είναι ιδιαίτερα δύσκολη σήμερα, ειδικά στα μέρη όπου ο Covid 19 είχε μεγάλη επιρροή. Υπάρχει περιορισμός ότι ο ελεγκτής δεν θα είναι σε θέση να αποκτήσει αποδεικτικά στοιχεία για στοιχεία εργασίας στα οποία εφαρμόζονται αυστηρά περιοριστικά μέτρα. Στις περιπτώσεις αυτές, οι ελεγκτές εξετάζουν εναλλακτικές λύσεις σε επίπεδο ομίλου (εφαρμογή πρόσθετων διαδικασιών, μεγαλύτερη χρήση τηλεργασίας, ανάπτυξη τοπικού προσωπικού κ.λπ.) για τη συλλογή αποδεικτικών στοιχείων. Από την άλλη, δεν υπάρχει λόγος να αμφιβάλουμε ότι οι σαφώς τεκμηριωμένες ηλεκτρονικές και βιντεοσκοπημένων επανεξετάσεις των εγγράφων εργασίας των ελεγκτών δεν μπορούν να ανταποκριθούν στις απαιτήσεις του προτύπου.
- *Επαγγελματικός σκεπτικισμός.* Ο ελεγκτής υποχρεούται πάντα να εκτελεί τη δουλειά του με επαγγελματικό σκεπτικισμό. Σε μια πανδημία, οι ελεγκτές θα πρέπει να εξετάσουν πώς να επιδείξουν επαγγελματικό σκεπτικισμό κατά την εξέταση των γεγονότων και των παραδοχών που παρέχονται από τη διοίκηση της εταιρείας. Το IASSB επισημαίνει ότι οι ελεγκτές πρέπει ιδίως να τονίζουν τον σκεπτικισμό όσον αφορά τον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων σημαντικής ανακρίβειας, την αντιμετώπιση των αξιολογημένων κινδύνων, τον λογιστικό έλεγχο των λογιστικών εκτιμήσεων, τις ευθύνες που σχετίζονται με μεταγενέστερα γεγονότα, τους ομαδικούς ελέγχους κ.λπ.

Μετά την έκδοση των κατευθυντήριων γραμμών, η FCR προχώρησε ένα βήμα παραπέρα και στις 29 Ιουνίου 2020 αξιολόγησε την υποστήριξη αυτής της οδηγίας στα επτά μεγαλύτερα ελεγκτικά γραφεία από τη Μεγάλη Βρετανία. Τα βασικά πορίσματα αφορούν το γεγονός ότι όλα τα ελεγκτικά γραφεία έχουν βελτιώσει τις πολιτικές και τις διαδικασίες που σχετίζονται με τον έλεγχο της συνεχιζόμενης δραστηριότητας έως το τέλος Μαρτίου 2020· το επίκεντρο ήταν η βελτίωση της συνέπειας στους ελέγχους συνεχιζόμενης δραστηριότητας, κυρίως μέσω της παροχής πρόσθετης κεντρικής επιχειρησιακής στήριξης· επίσης, αυξήθηκε η κεντρική παρακολούθηση, η οποία παρείχε τα ακόλουθα οφέλη: ανταλλαγή ενημερωμένων πληροφοριών σχετικά με τον Covid-19· παροχή πρόσθετης στήριξης στις ομάδες ελέγχου· βελτίωση των δεξιοτήτων των ομάδων ελέγχου κατά την προσέγγιση της αξιολόγησης της συνεχιζόμενης δραστηριότητας στο πλαίσιο αυξημένου κινδύνου που προκαλείται από την πανδημία και εξαγωγή συμπερασμάτων, συμπεριλαμβανομένης της παρουσίασης των λόγων για τους οποίους υπάρχουν ουσιώδεις αβεβαιότητες ή όχι όσον αφορά τη συνεχιζόμενη δραστηριότητα. Οι δραστηριότητες που ασκούν τα ελεγκτικά γραφεία, καθώς και παραδείγματα ορθών πρακτικών παρατίθενται στον πίνακα 3.

Οι πρόσθετες πολιτικές και διαδικασίες είναι παρόμοιες σε όλα τα ελεγκτικά γραφεία και η πρόθεση είναι να δοθεί μεγαλύτερη προσοχή στην αντιμετώπιση των αυξημένων κινδύνων που προκύπτουν από την πανδημία Covid-19. Από την άποψη αυτή, ο David Rule, εκτελεστικός διευθυντής εποπτείας της FRC, επισημαίνει ότι οι διαδικασίες

---

<sup>46</sup> (Movchan, 2020)



ελέγχου πρέπει να είναι ανάλογες με τους κινδύνους που αντιμετωπίζουν οι ελεγχόμενοι, οι οποίοι διαφέρουν ανάλογα με τις επιπτώσεις της πανδημίας στις δραστηριότητές τους.

Πηγή: (Zhumei, 2020)<sup>47</sup>

**Πίνακας 3: Δραστηριότητες ελεγκτικών γραφείων υπό τις συνθήκες της πανδημίας Covid-19**

Δραστηριότητες	Ορθή πρακτική
Η συνεχής διαβούλευση για θέματα συνεχιζόμενης δραστηριότητας και Covid-19 Οι	ελεγκτικές εταιρείες ενίσχυσαν και βελτίωσαν τις συμβουλευτικές τους δραστηριότητες με: <ul style="list-style-type: none"> <li>· Συμμετοχή ανώτερων εταίρων της ομάδας ελέγχου,</li> <li>· Συνδυασμένη συμμετοχή εταίρων της ομάδας ελέγχου και διευθυντές κεντρικών ομάδων και</li> <li>· Επιτρέποντας σε άλλον ελεγκτή να εκτελεί την έλεγχο</li> </ul>
Διασφάλιση τακτικής επικοινωνίας μεταξύ των ομάδων ελέγχου για θέματα που σχετίζονται με τον Covid-19	Δημιουργία αποκλειστικών ιστοσελίδων με λίστα ερωτήσεων και απαντήσεων που σχετίζονται με τον έλεγχο της συνεχιζόμενης δραστηριότητας σε μια πανδημία και άλλα θέματα που σχετίζονται με τον Covid-19
Συνεχής ανάπτυξη πολιτικών που σχετίζονται με έκθεση ελέγχου με ιδιαίτερη έμφαση στις γνωστοποιήσεις σε αυτές τις εκθέσεις	εταιρείες: <ul style="list-style-type: none"> <li>· Ελεγκτές Δώστε έμφαση στον αντίκτυπο του Covid-19 στις αναφορές μέσω «βασικών ερωτήσεων ελέγχου» ή της χρήσης «παραγράφων που εκτρέπουν την προσοχή». Με αυτόν τον τρόπο, παρέχουν διαβεβαίωση ότι έχουν εξετάσει επαρκώς τους κινδύνους που ενέχει η πανδημία για τη συνεχιζόμενη δραστηριότητα</li> <li>· Δημοσιεύουν παραδείγματα εκθέσεων ελέγχου που περιέχουν σημαντικές αβεβαιότητες για να ενθαρρύνουν τις γνωστοποιήσεις και</li> <li>· τονίζουν την αποφυγή τυποποιημένων κειμένων σχετικά με τη γνωστοποίηση των επιπτώσεων του Covid -19 συνεχιζόμενη δραστηριότητα</li> </ul>

<sup>47</sup> (Zhumei, 2020)

<p>Συνεχής αξιολόγηση του συνολικού κινδύνου με ειδική αναφορά στον κίνδυνο που σχετίζεται με τον Covid-19<sup>Ο</sup></p>	<p>ελεγκτικές εταιρείες δίνουν έμφαση στη συνεχή παρακολούθηση των κινδύνων που ενέχει ο Covid-19. Ένα παράδειγμα μιας από τις καλές πρακτικές σχετίζεται με την υλοποίηση πρόσθετων δραστηριοτήτων για τον εντοπισμό τομέων και ελέγχων με υψηλό κίνδυνο που σχετίζονται με τον Covid-19.</p>
<p>Βελτίωση καθοδήγησης σχετικά με τον τρόπο αξιολόγησης του οικονομικού σεναρίου – παραδοχές Οι</p>	<p>ελεγκτικές εταιρείες αναγνωρίζουν ότι οι υποθέσεις για το μέλλον εξαρτώνται από τις ειδικές συνθήκες για κάθε εταιρεία (για παράδειγμα, ανάλογα με τον κλάδο ή τη γεωγραφική περιοχή στην οποία δραστηριοποιείται). Οι ελεγκτικές εταιρείες που ανήκουν στον όμιλο Big 4 δημοσιεύουν μια σειρά από οικονομικές παραδοχές, ενώ μία από αυτές τις εταιρείες έχει αναπτύξει ένα εργαλείο που βοηθά στην εξέταση των παραδοχών. Επιπλέον, οι περισσότερες εταιρείες έχουν εκδώσει κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με τα καθεστώτα κρατικών ενισχύσεων.</p>
<p>Βελτίωση κατευθυντήριων γραμμών για τη διεξαγωγή δοκιμών ανθεκτικότητας και δοκιμών σεναρίων και σχετικών γνωστοποιήσεων</p>	<p>Ορισμένες ελεγκτικές εταιρείες έχουν εκδώσει οδηγίες για τη διεξαγωγή αυτών των δοκιμών, αν και οι πιθανές εκτιμήσεις, η εφαρμογή ειδικών κατευθυντήριων γραμμών και ο βαθμός στον οποίο απαιτούνται αυτές οι δοκιμές διαφέρουν από εταιρεία σε εταιρεία.</p>

(Zhumei, 2020)<sup>48</sup>

<p>Η αύξηση του επιπέδου των λεπτομερειών σχετικά με Covid-19 σε συνθήκες δράσας ειδικά χαρτιάπου εργάζεται</p>	<p>Πολλές επιχειρήσεις απαιτούν έγγραφα εργασίας πρέπει να συμπληρώνεται και να υπογράφεται από έναν εταίρο ή τον έλεγχο της ποιότητας πρόσωπο.</p> <p>Μια εταιρεία απαιτεί από έναν πελάτη να συμπληρώσει ένα ερωτηματολόγιο σχετικά με την αξιολόγηση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας που έχει πραγματοποιήσει, συμπεριλαμβανομένων πληροφοριών σχετικά με το ποια στοιχεία έλαβαν υπόψη στην αξιολόγηση.</p>
<p>Χρήση εξειδικευμένης βοήθειας που μπορεί να συμβάλει στην αξιολόγηση των εκτιμώμενων ταμειακών ροών και ομάδες «ιπτάμενων» που μπορούν να παρακολουθούν τις</p>	<p>Ένα από τα ελεγκτικά γραφεία απαιτεί βοήθεια και παρακολούθηση από ειδικές ομάδες για κάθε έλεγχο με υψηλή εκτίμηση κινδύνου. Πολλές ελεγκτικές εταιρείες χρησιμοποιούν τη βοήθεια ειδικών και «ιπτάμενων» ομάδων για την ανάπτυξη</p>

<sup>48</sup> (Zhumei, 2020)

ελεγκτικές εργασίες σε πραγματικό χρόνο	κατευθυντήριων γραμμών και οδηγιών για το έργο των ομάδων ελέγχου.
---	--

Πηγή: προσαρμογή από: (FRC, 2020)<sup>49</sup>

### **Αποτελέσματα**

Υπό την επίδραση της πανδημίας Covid-19, οι αβεβαιότητες σχετικά με τη συνέχιση της δραστηριότητας έχουν αυξηθεί σημαντικά. Καθώς πρόκειται για συγκεκριμένα γεγονότα και συνθήκες που αντιμετωπίζουν οι εταιρείες, η αξιολόγηση της ομαλής λειτουργίας τους στο άμεσο μέλλον, τόσο από τη διοίκηση όσο και από τους ελεγκτές, αποτελεί μεγάλη πρόκληση. Η παραδοσιακή μοντελοποίηση των μελλοντικών ταμειακών ροών, προϋπολογισμών και άλλων προβλέψεων δεν χρειάζεται μόνο να βασίζεται σε ιστορικές τάσεις, αλλά η διοίκηση αναμένεται να λάβει υπόψη τις υπάρχουσες και αναμενόμενες επιπτώσεις του Covid-19, ειδικά αυτές που είναι ευαίσθητες και υπόκεινται σε αλλαγές.

Κατά την αξιολόγηση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας σε μια πανδημία Covid-19, οι ελεγκτές αντιμετωπίζουν ακόμη πιο σοβαρές απαιτήσεις, δεδομένης της πολυπλοκότητας της διαδικασίας – συλλογή επαρκών και επαρκών αποδεικτικών στοιχείων για την αξιολόγηση της συνέχισης της δραστηριότητας, αξιολόγηση της αξιολόγησης της διοίκησης και, τέλος, αναφορά σχετικά με αυτό. Αυτό που αναμένεται από τους ελεγκτές είναι να θεωρούν την περιοχή συνεχιζόμενης δραστηριότητας ως υψηλού κινδύνου και να παρακολουθούν συνεχώς αυτόν τον κίνδυνο μέχρι το τέλος της ανάθεσης, να επενδύουν εκτενέστερη εργασία για τη συλλογή αποδεικτικών στοιχείων, να λαμβάνουν υπόψη τις ειδικές συνθήκες της πανδημίας και προσεκτικά εκφράσουν τη γνώμη τους στην έκθεση ελέγχου. Επιπλέον, καθώς τα μέτρα σχεδόν όλων των χωρών για την καταπολέμηση της περαιτέρω εξάπλωσης του ιού έχουν περιορίσει την κλασική επιτόπια εργασία των ελεγκτών και την απρόσκοπτη εκτέλεση των δραστηριοτήτων, οι ελεγκτές αναμένεται να βρουν εναλλακτικές λύσεις. Σημαντική υποστήριξη από αυτή την άποψη προέρχεται από μια σειρά επαγγελματικών οργανώσεων, με το FRC να ηγείται. Πολύ σύντομα μετά την κήρυξη της πανδημίας, η FRC εξέδωσε οδηγίες για την υπέρβαση των περιορισμών που εντοπίστηκαν. Επίσης, με βάση τις εμπειρίες των επτά μεγαλύτερων ελεγκτικών εταιρειών στο Ηνωμένο Βασίλειο, επισημάνθηκαν οι δραστηριότητες που αναλήφθηκαν ως απάντηση στις προκλήσεις και δόθηκαν τα παραδείγματα καλής πρακτικής. (Zhumei, 2020)<sup>50</sup>

Τέλος, μπορεί να ειπωθεί ότι, όπως όλοι οι άλλοι, οι ελεγκτές περιμένουν την επιστροφή των επιχειρηματικών καθηκόντων στο κανονικό. Ωστόσο, καθώς εξακολουθούν να υπάρχουν περιορισμοί και εξακολουθεί να είναι αβέβαιο πόσο θα διαρκέσουν αυτοί οι περιορισμοί, είναι απαραίτητο να επανεξετάζεται συνεχώς η καταλληλότητα των προσεγγίσεων ελέγχου και να βελτιώνονται οι υπάρχουσες

<sup>49</sup> (FRC, 2020)

<sup>50</sup> (Zhumei, 2020)

επιχειρηματικές πρακτικές. Είναι σίγουρα μια πολύ απαιτητική διαδικασία, αλλά ταυτόχρονα, προϋπόθεση για τη διατήρηση του σκοπού του ελέγχου σε αυτούς τους δύσκολους καιρούς. Εάν υπάρχει μια θετική πλευρά αυτής της σημαντικής πρόκλησης για το ελεγκτικό επάγγελμα, τότε είναι η επιτάχυνση της ψηφιοποίησης, δηλαδή η επένδυση σε νέες τεχνολογίες, η εφαρμογή των οποίων θα επιτρέψει την ταχύτερη προσαρμογή των ελεγκτών στις νέες επιχειρηματικές συνθήκες.

Τέλος, με τη μελέτη των όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συμπεραίνουμε πως η ελεγκτική επιστήμη αποτελεί αναμφισβήτητα έναν πολύ σημαντικό και συνεχώς αναπτυσσόμενο κλάδο της οικονομικής δραστηριότητας. Εργαλείο της ελεγκτικής αποτελούν τα ελεγκτικά πρότυπα ως κατευθυντήριες γραμμές για τους ελεγκτές, με σκοπό τη διενέργεια αποτελεσματικού ελέγχου. Έπειτα από την ανάλυση των παραπάνω στοιχείων για ό,τι αφορά τα ελεγκτικά πρότυπα γίνεται εύκολα αντιληπτή η σημασία ύπαρξης τους και η ωφέλεια που προκύπτει από την εφαρμογή τους.

Η διεθνής οικονομική δραστηριότητα και η ανάγκη κατανομής κεφαλαίου πέρα από τα εθνικά σύνορα απαιτούν χρηματοοικονομικές καταστάσεις που παρέχουν ορθά και αντικειμενικά τις χρηματοοικονομικές θέσεις των επιχειρήσεων σε παγκόσμιο επίπεδο, ώστε οι επενδυτές να είναι σε θέση να έχουν ολοκληρωμένη πληροφόρηση. Με την εφαρμογή των Δ.Ε.Π. η αλλαγή του οικονομικού «γίνεσθαι» είναι αναμφίβολη. Η εναρμόνιση των ελεγκτικών προτύπων έχει τη δυνατότητα να ωφελήσει την οικονομική δραστηριότητα σε ολόκληρο τον κόσμο. Τα οικονομικά κριτήρια καθίστανται συγκρίσιμα και αμερόληπτα καθώς είναι αποτέλεσμα ενιαίων προτύπων. Αυξάνεται ο ανταγωνισμός των επιχειρήσεων και η προσέλκυση επενδυτών και πελατών γίνεται σαφώς πιο εύκολη. Όπως και στα υπόλοιπα κράτη της Ε.Ε. έτσι και στην Ελλάδα είναι απαραίτητο να αλλάξει ο τρόπος που λειτουργεί και αναπτύσσεται η ελεγκτική επιστήμη. Η Ευρώπη, ως ένας «ζωντανός οργανισμός», αξιολογεί και επανεξετάζει σε καθημερινή βάση, τις ανάγκες, αλλά και τις απαιτήσεις των σύγχρονων οικονομιών και απαιτήσεων.

Μέσα από αυτή την συνεχή έρευνα και αξιολόγηση, η Ευρώπη αναπτύσσει και εδραιώνει ένα ενιαίο «προφίλ», όσον αφορά την οικονομική ενοποίηση των κρατών μελών της Ε.Ε. Προτάσεις για σχετική μελλοντική έρευνα θα μπορούσε να αποτελέσει η αξιολόγηση της εφαρμογής των προτύπων από την επιτροπή κεφαλαιαγοράς, τους ελεγκτές, την ΕΛΤΕ με σχετικά ερωτηματολόγια, η αξιολόγηση της σημασίας τους από τους χρήστες της πληροφόρησης κ.α.

### **Ερωτηματολόγιο**

Ως προς την συμπλήρωση των ερωτηματολογίων, συμμετείχαν 117 άτομα, στο σύνολο τους ελεγκτές όλοι. Το δείγμα περιείχε εργαζόμενους ελεγκτές όλων των βαθμίδων (associate, senior associate, manager, senior manager), οι οποίοι ήταν όλοι εργαζόμενοι αποκλειστικά των BIG 4 Εκλεκτικών Εταιρειών (PWC, Deloitte, K&Y, KPMG). Λόγω της διασφάλισης της ανωνυμίας και της ανωνυμίας των εργαζομένων, αρχείο στο οποίο να γίνεται καταγραφή, σε ποια εταιρεία από αυτές τις τέσσερις εργάζονται.

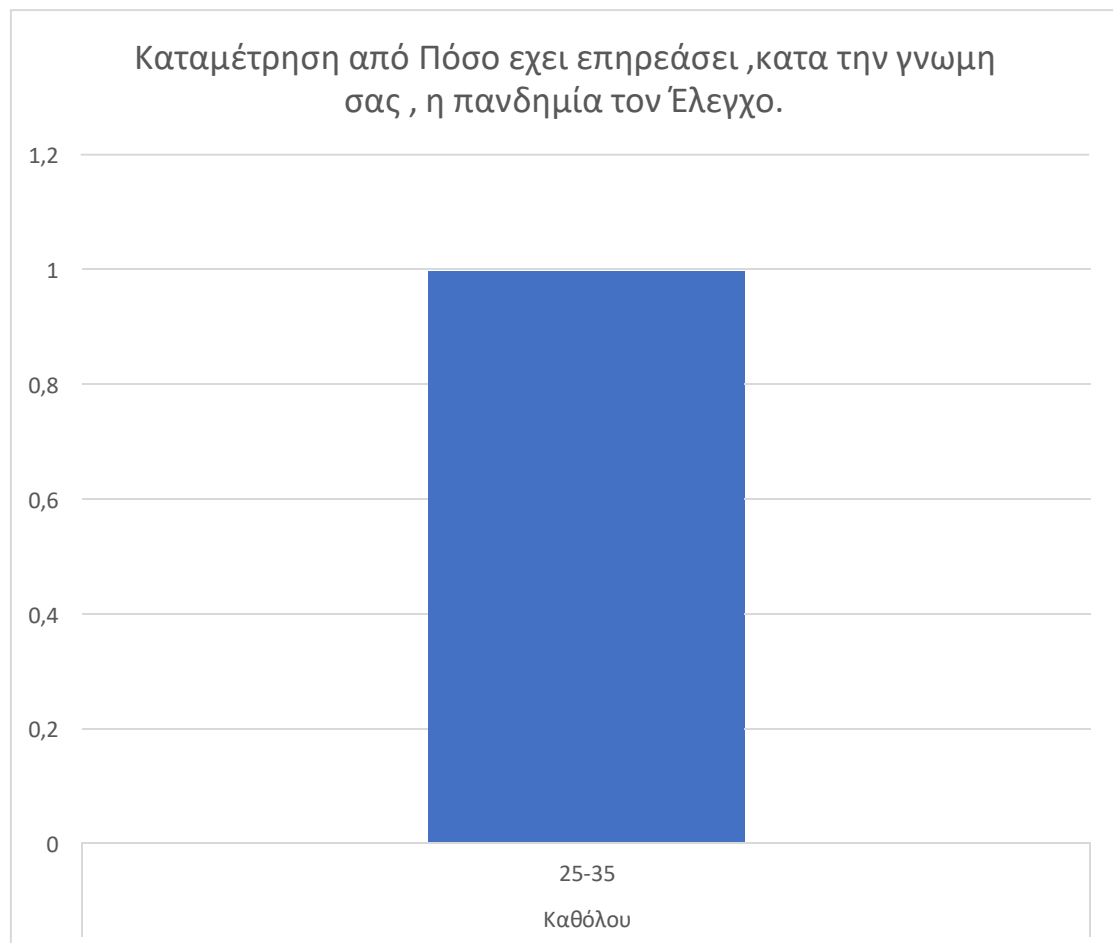
Στην έρευνα πήραν μέρος:

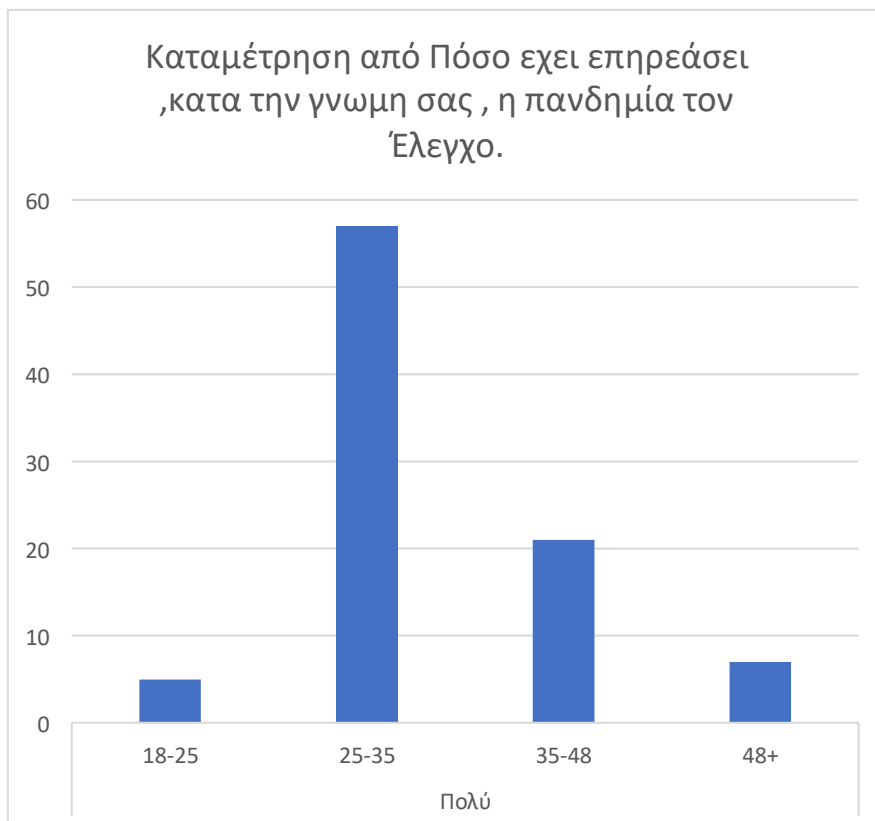
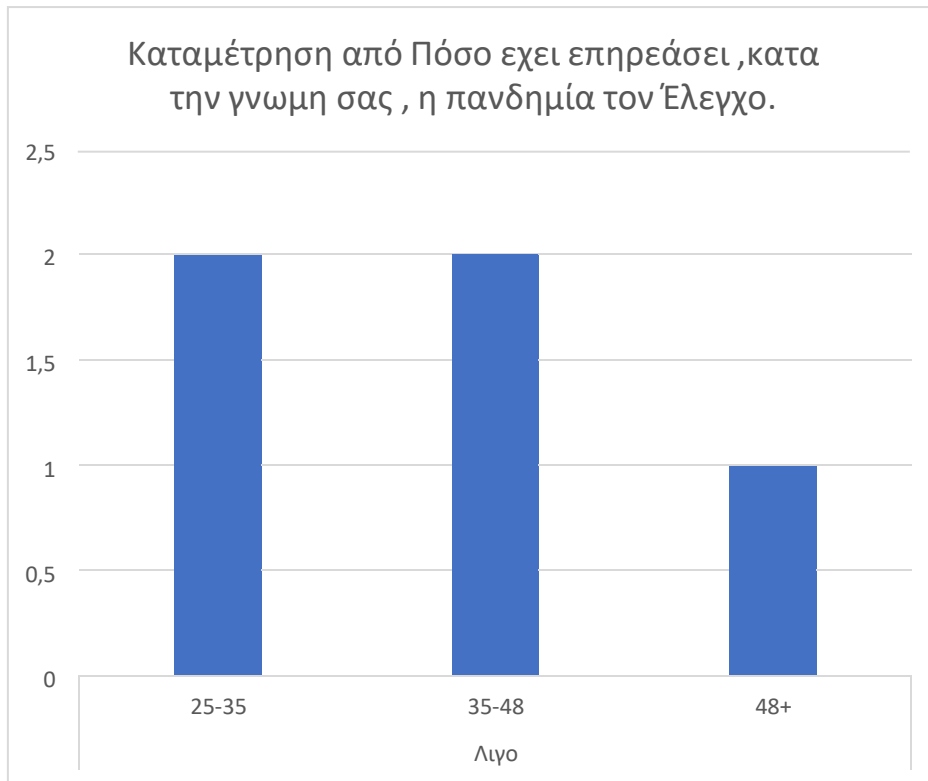
- 21 άτομα της βαθμίδας Associate
- 34 άτομα της βαθμίδας Manager- Senior Manager
- 58 άτομα της βαθμίδας Senior Associates
- 4 άτομα της βαθμίδας Partner-Director (λόγω αυξημένου φόρτου εργασίας, δυστυχώς δεν κατάφεραν περισσότερα άτομα της ανώτερης αυτής βαθμίδας να μας απαντήσουν στο ερωτηματολόγιο).

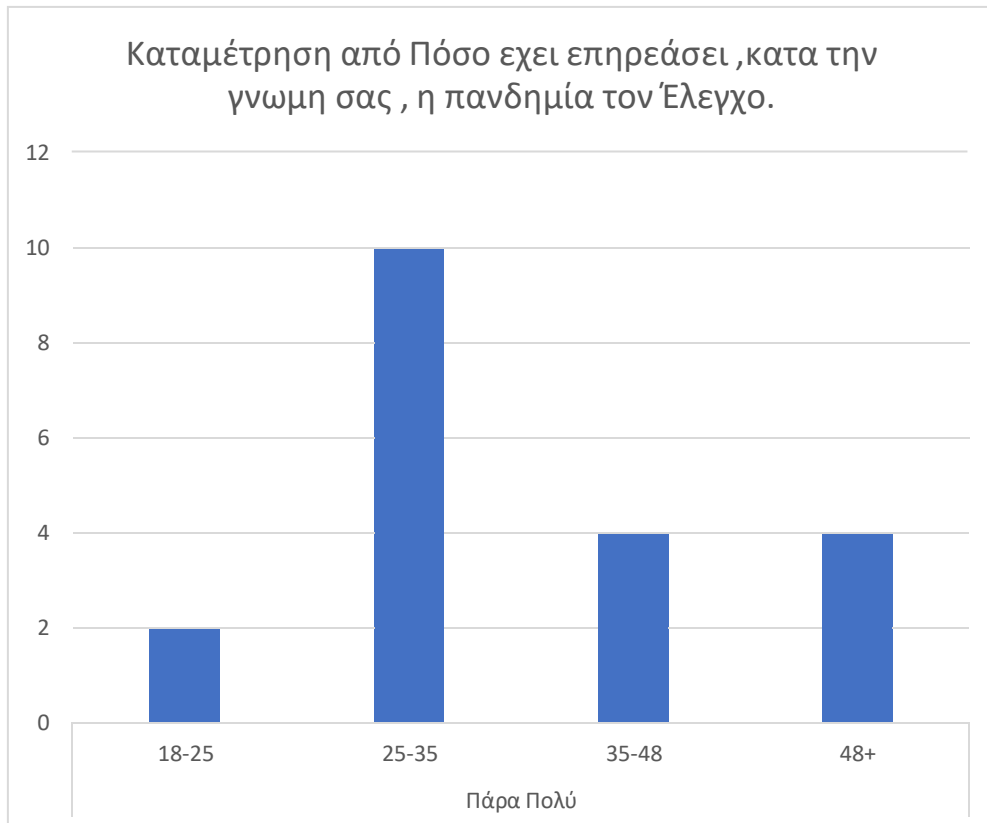
### **Αναφορά ερωτήσεων και επιλογών ως προς απάντηση**

Ερώτηση: Πόσο έχει επηρεάσει ,κατά την γνώμη σας , η πανδημία τον Έλεγχο.

- Καθόλου
- Λίγο
- Πολύ
- Πάρα Πολύ



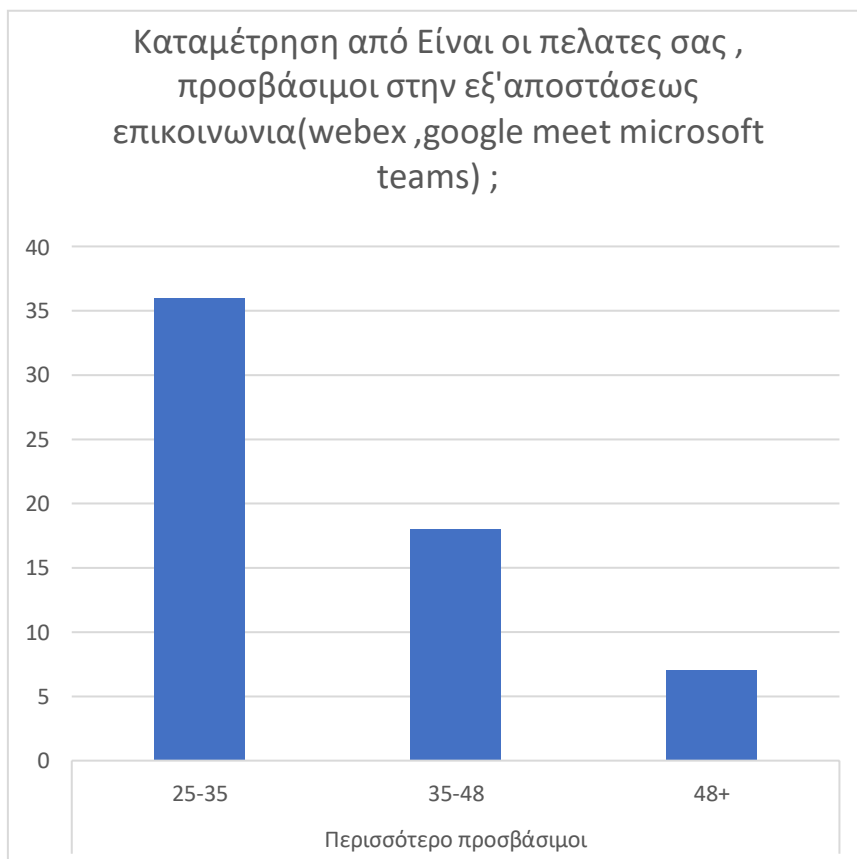
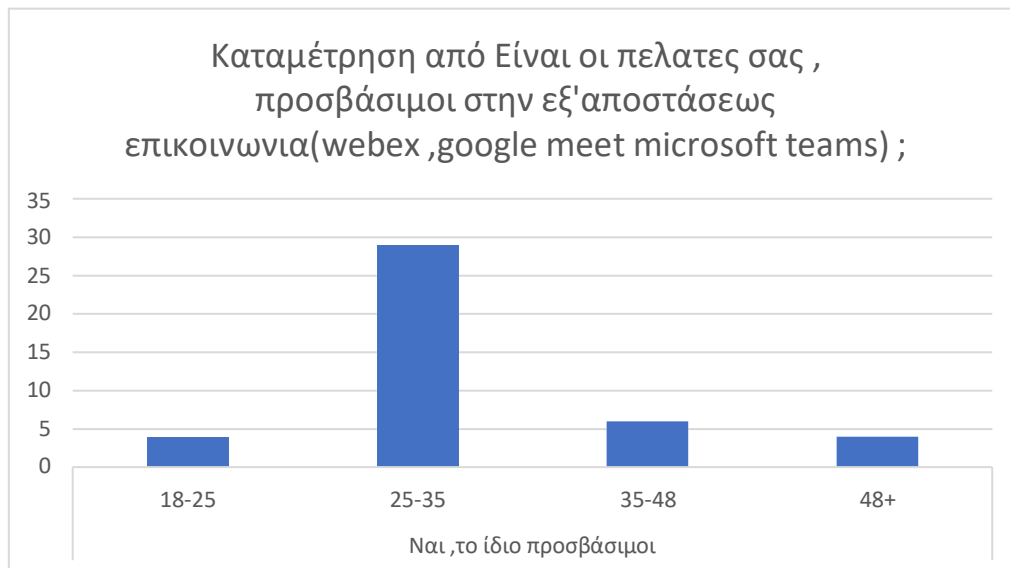




Είναι οι πελάτες σας, προσβάσιμοι στην εξ'αποστάσεως επικοινωνία(webex, google meet, microsoft teams);

- Ναι ,το ίδιο προσβάσιμοι
- Περισσότερο προσβάσιμοι
- Λιγότερο προσβάσιμοι

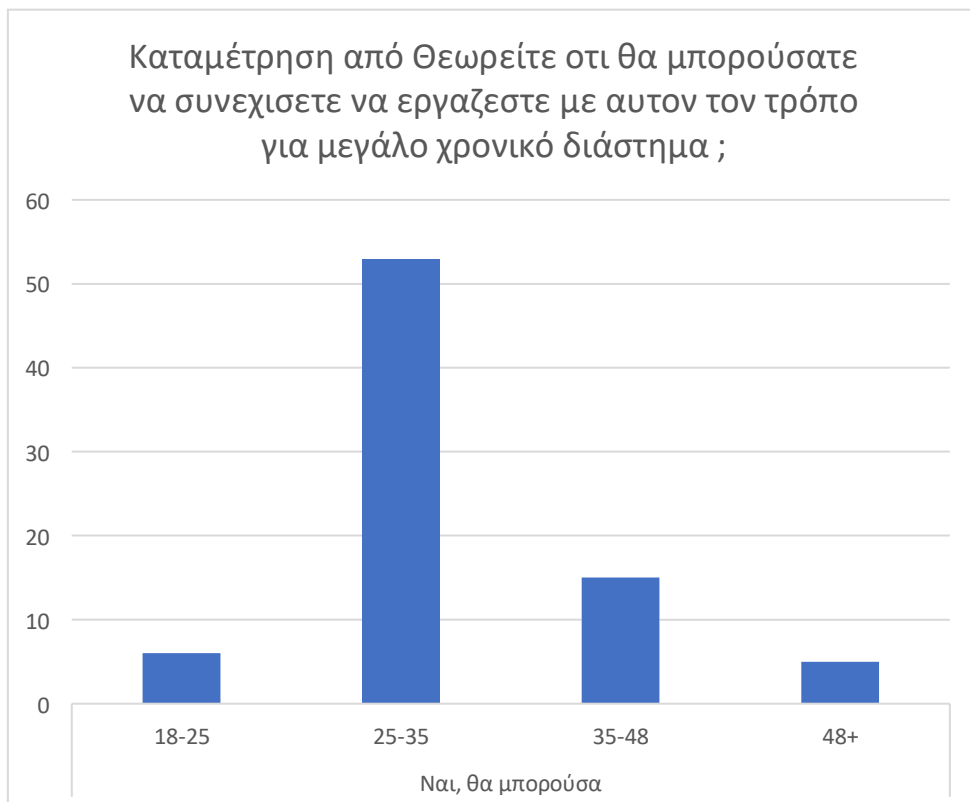
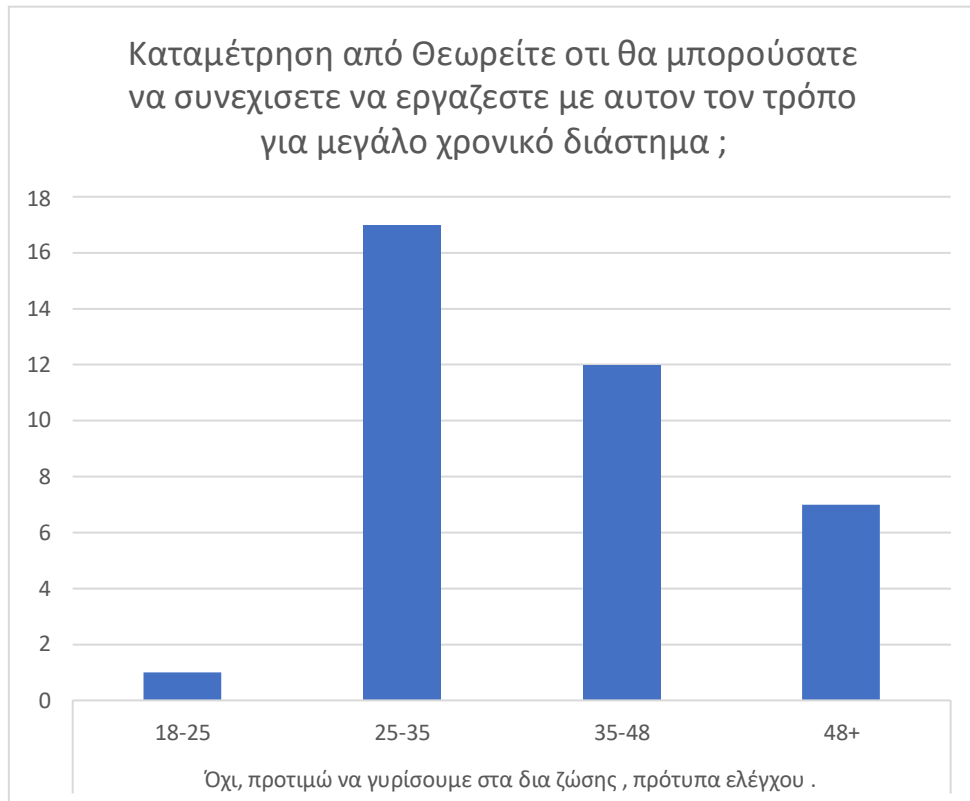




Ερώτηση: Θεωρείτε ότι θα μπορούσατε να συνεχίσετε να εργάζεστε με αυτόν τον τρόπο για μεγάλο χρονικό διάστημα;

- Ναι, θα μπορούσα
- Όχι, προτιμώ να γυρίσουμε στα δια ζώσης , πρότυπα ελέγχου .

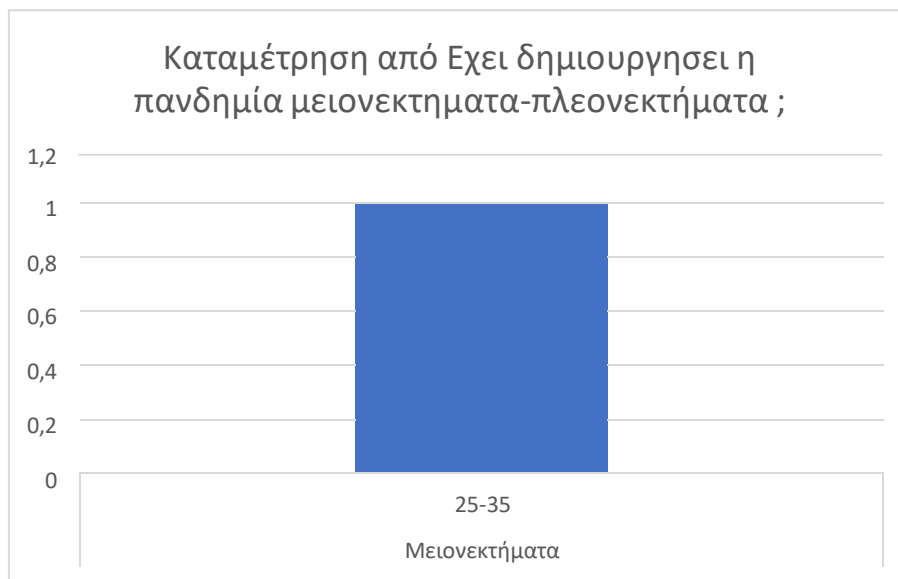
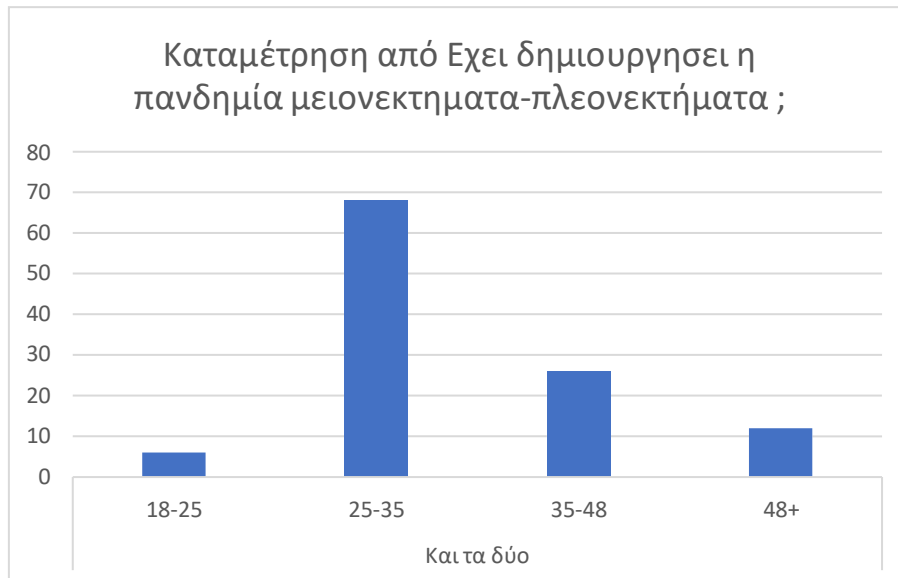


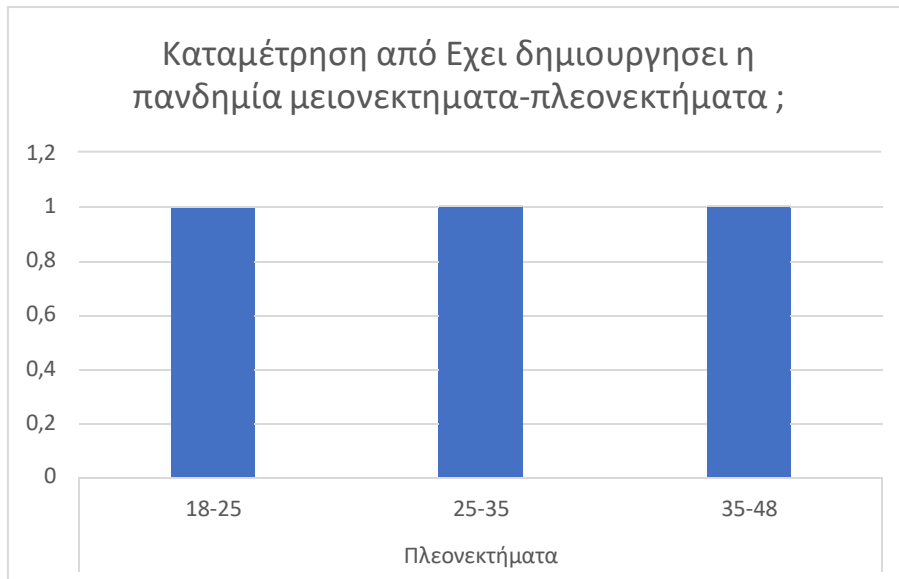


Ερώτηση: Έχει δημιουργήσει η πανδημία μειονεκτήματα-πλεονεκτήματα;

- Μειονεκτήματα

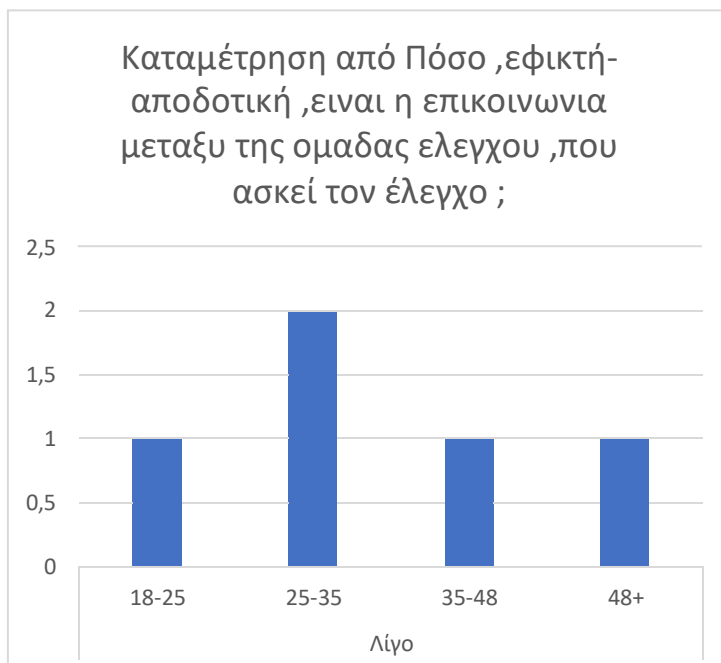
- Πλεονεκτήματα
- Και τα δύο

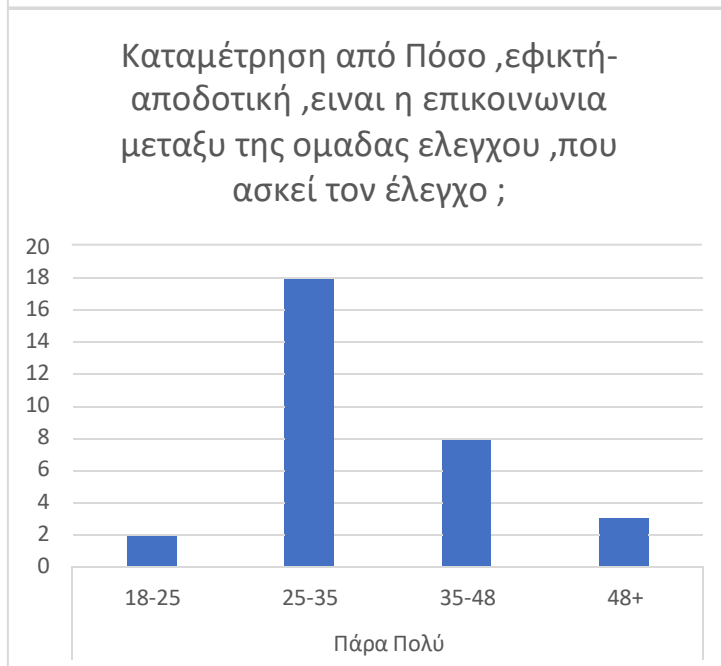
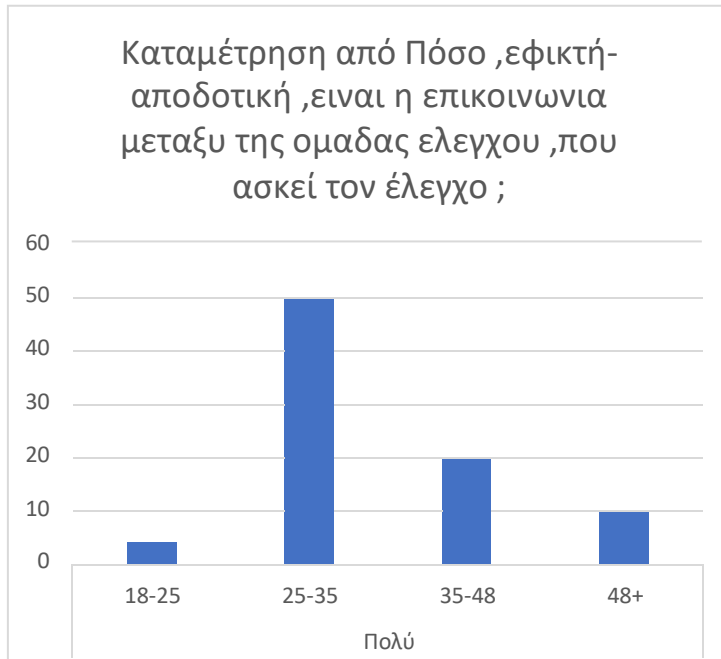




Ερώτηση: Πόσο ,εφικτή-αποδοτική, είναι η επικοινωνία μεταξύ της ομάδας ελέγχου, που ασκεί τον έλεγχο;

- Καθόλου
- Λίγο
- Πολύ
- Πάρα Πολύ

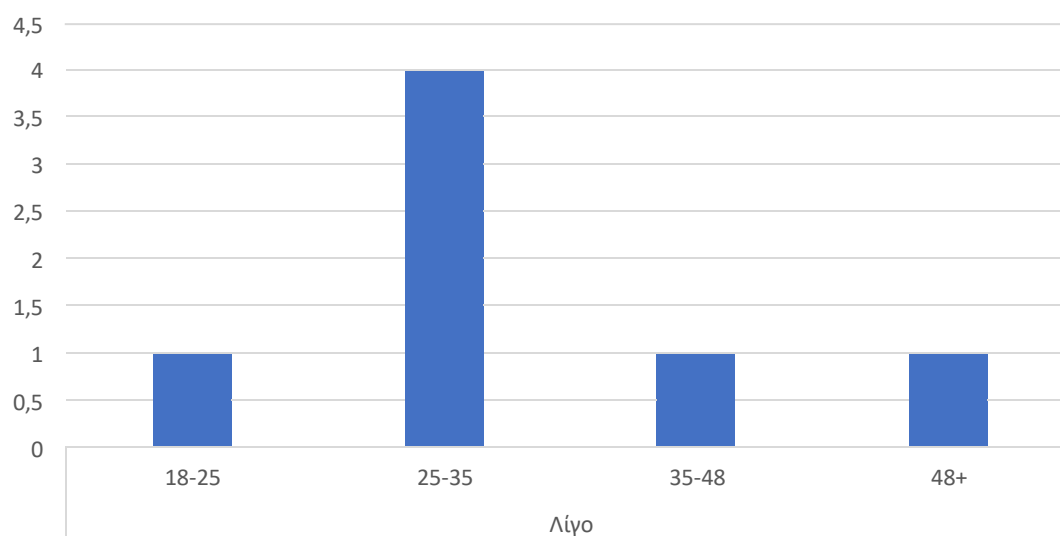




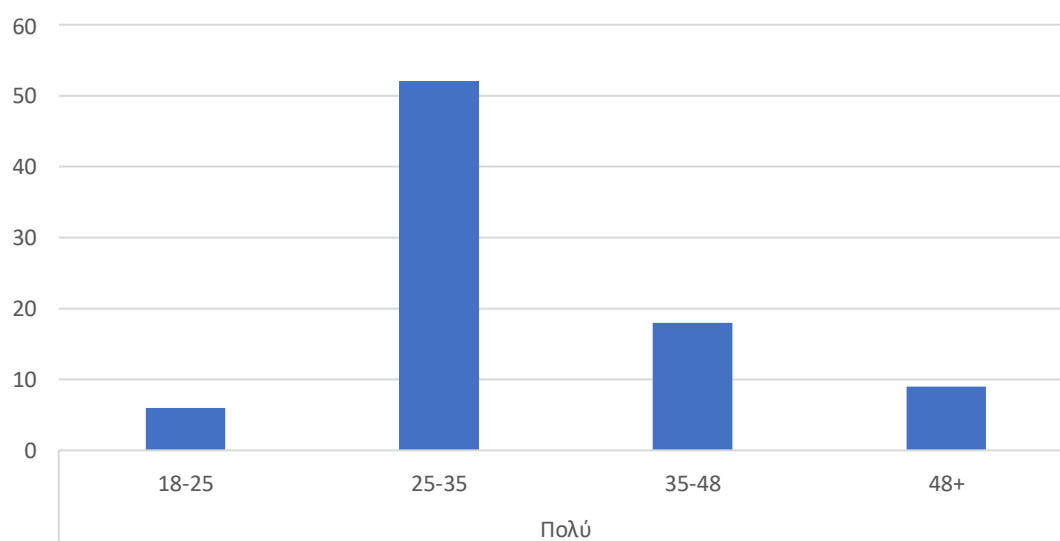
Ερώτηση: Πόσο, εφικτή-αποδοτική, είναι η επικοινωνία με την εταιρεία και τους υπαλλήλους της, που υπόκειται σε έλεγχο;

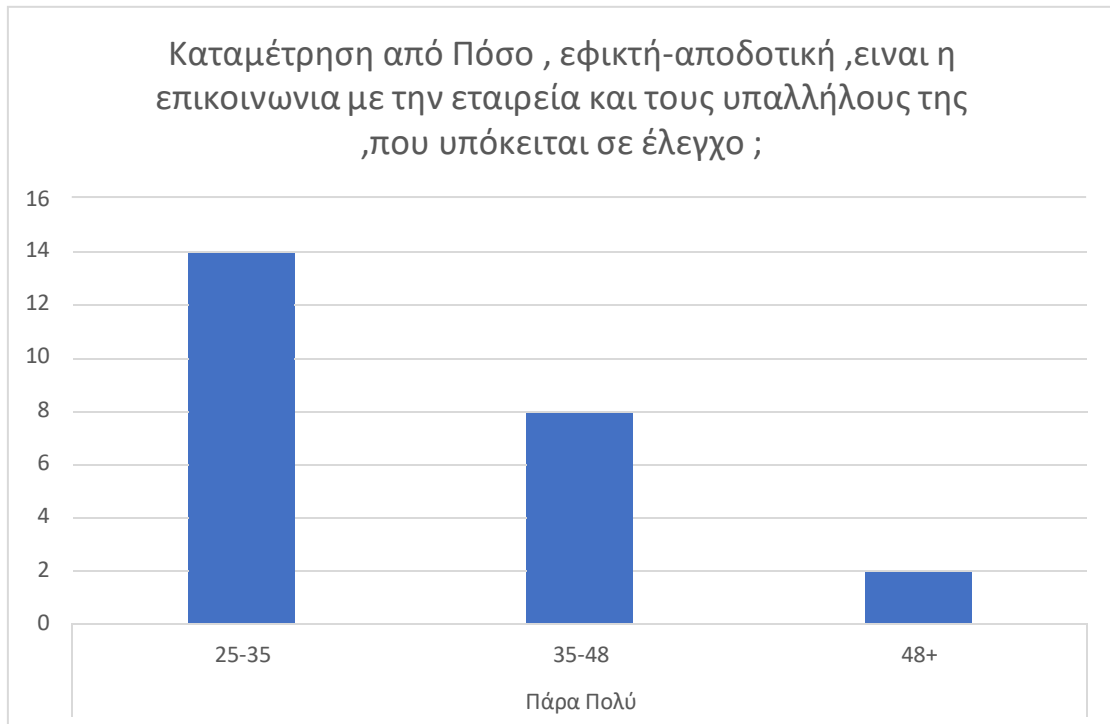
- Καθόλου
- Λίγο
- Πολύ
- Πάρα Πολύ

Καταμέτρηση από Πόσο , εφικτή-αποδοτική ,ειναι η επικοινωνια με την εταιρεία και τους υπαλλήλους της ,που υπόκειται σε έλεγχο ;



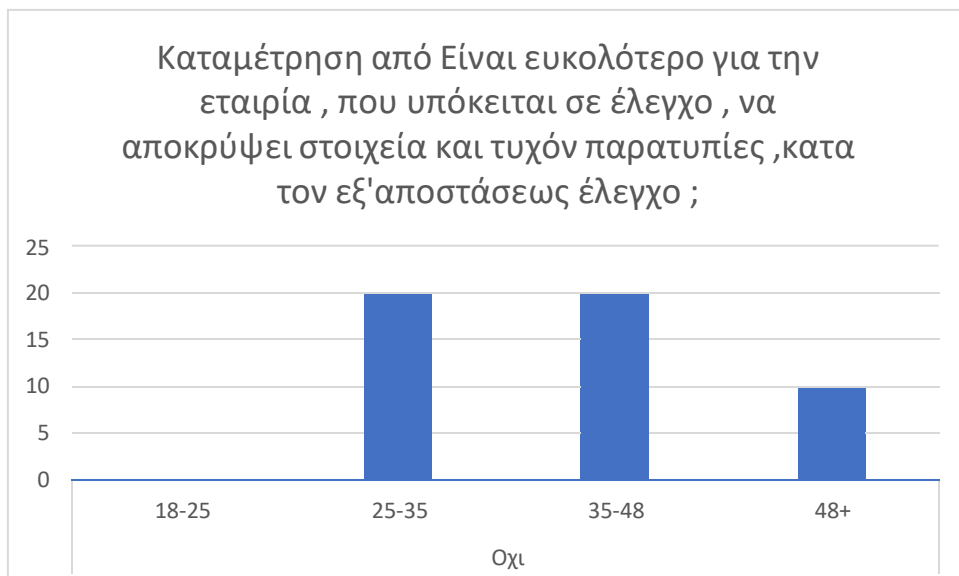
Καταμέτρηση από Πόσο , εφικτή-αποδοτική ,ειναι η επικοινωνια με την εταιρεία και τους υπαλλήλους της ,που υπόκειται σε έλεγχο ;

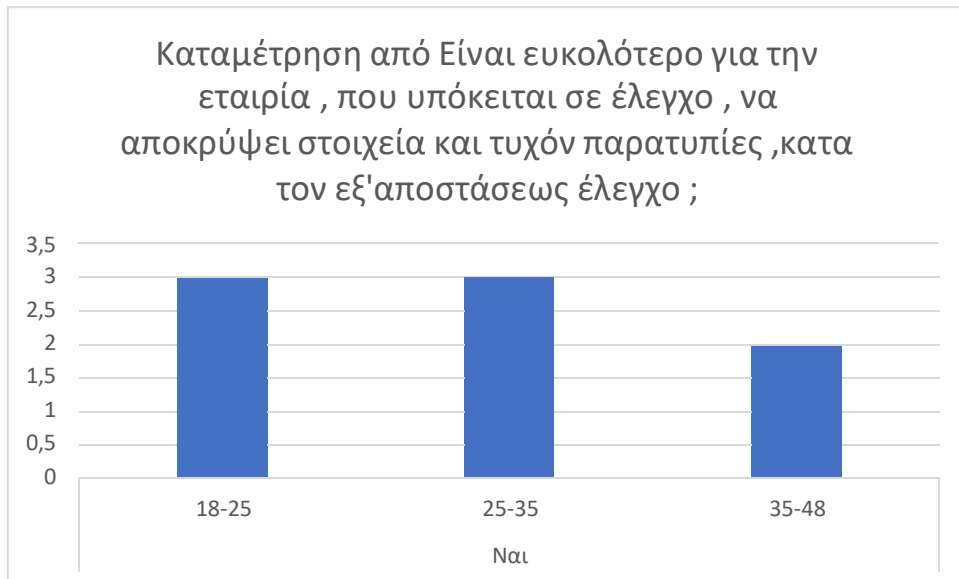




Ερώτηση: Είναι ευκολότερο για την εταιρία, που υπόκειται σε έλεγχο, να αποκρύψει στοιχεία και τυχόν παρατυπίες, κατά τον εξ' αποστάσεως έλεγχο;

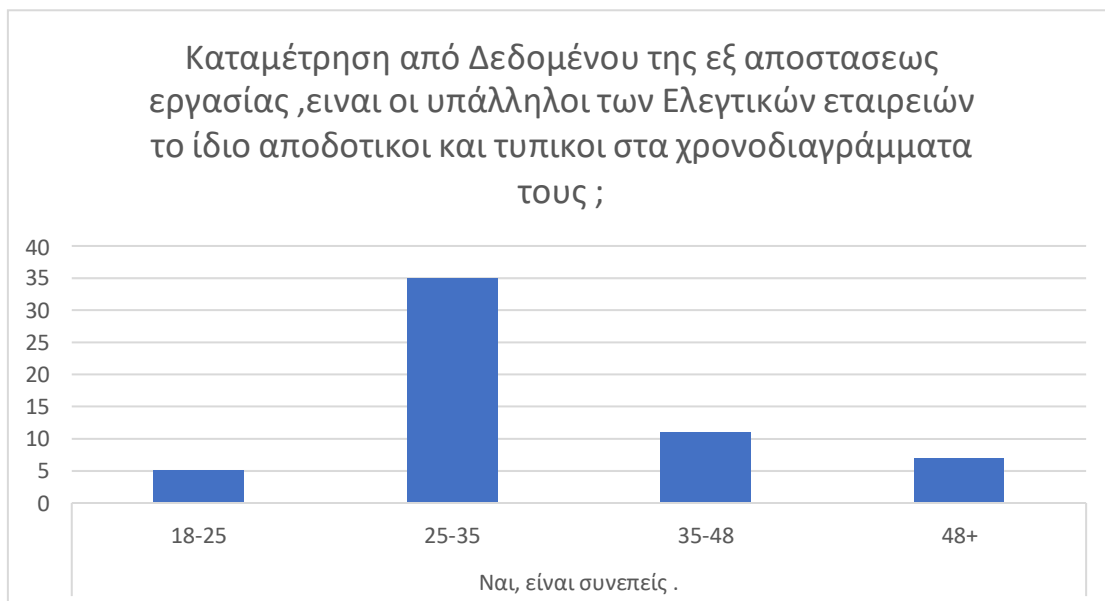
- Ναι
- Όχι
- Ίσως

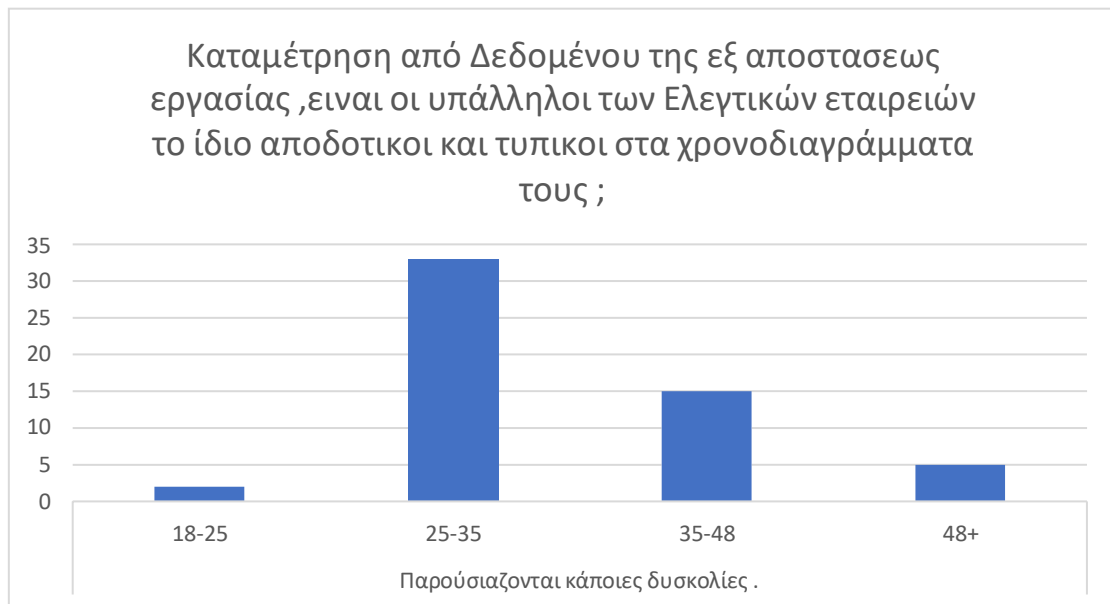




Ερώτηση: Δεδομένου της εξ αποστάσεως εργασίας, είναι οι υπάλληλοι των Ελεγκτικών εταιρειών το ίδιο αποδοτικοί και τυπικοί στα χρονοδιαγράμματα τους;

- Ναι, είναι συνεπείς .
- Παρουσιάζονται κάποιες δυσκολίες .
- Υπάρχουν μεγάλες αποκλίσεις στην αποδοτικότητα των υπαλλήλων μας.



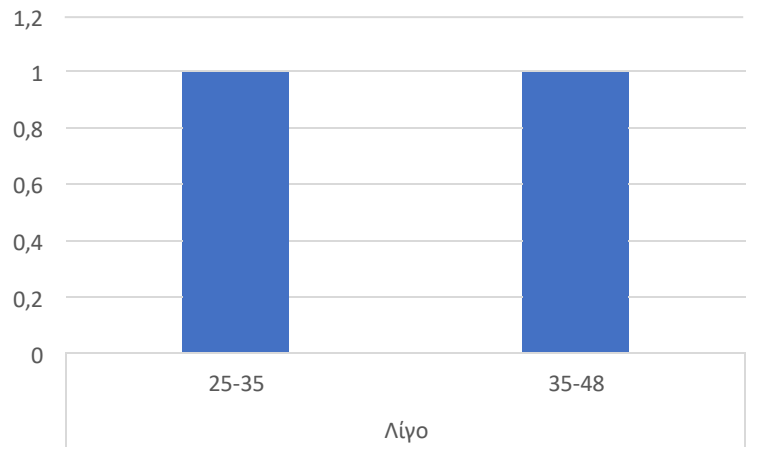


Ερώτηση: Κατά πόσο βοήθησαν τα νέα τεχνολογικά συστήματα στον έλεγχο;

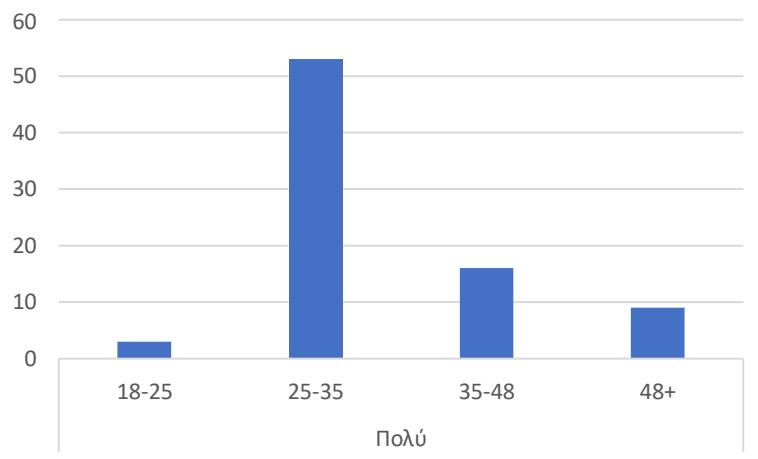
- Καθόλου
- Λίγο
- Πολύ
- Πάρα Πολύ

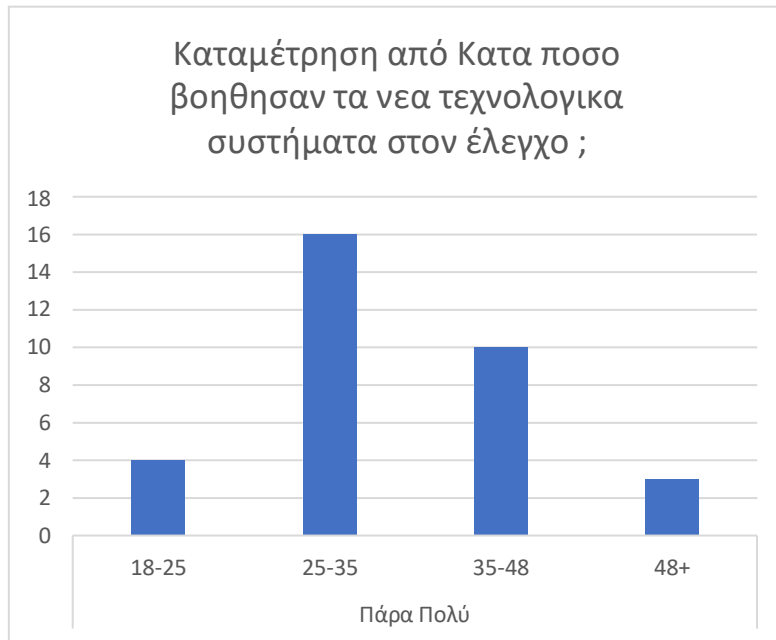


Καταμέτρηση από Κατα ποσο  
βοηθησαν τα νέα τεχνολογικά  
συστήματα στον έλεγχο ;



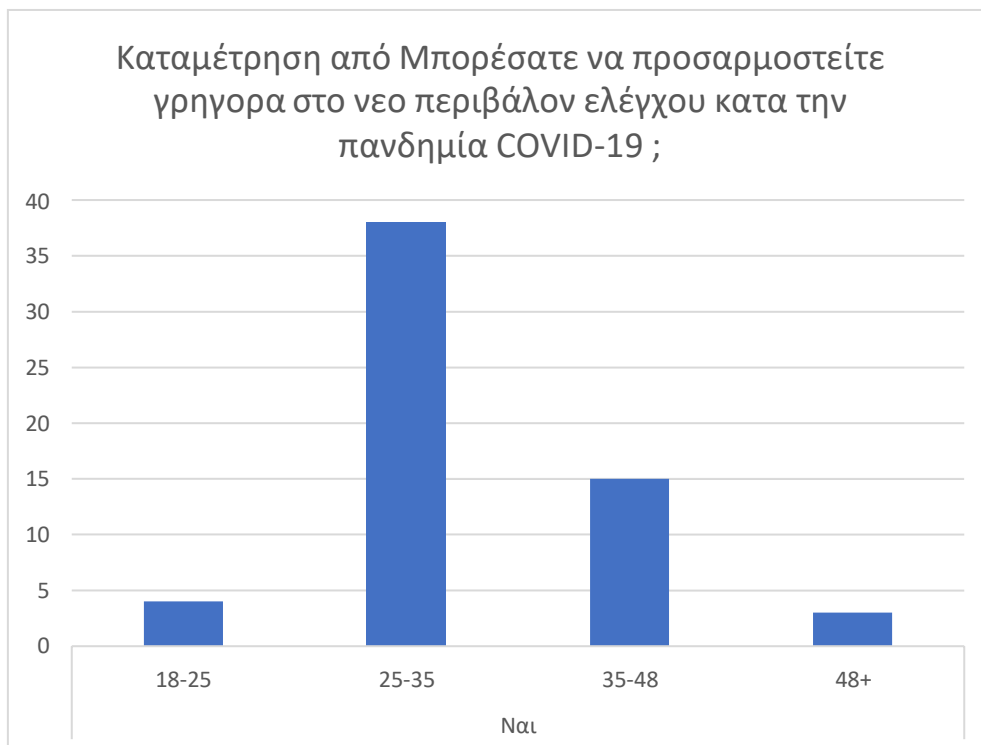
Καταμέτρηση από Κατα ποσο  
βοηθησαν τα νέα τεχνολογικά  
συστήματα στον έλεγχο ;

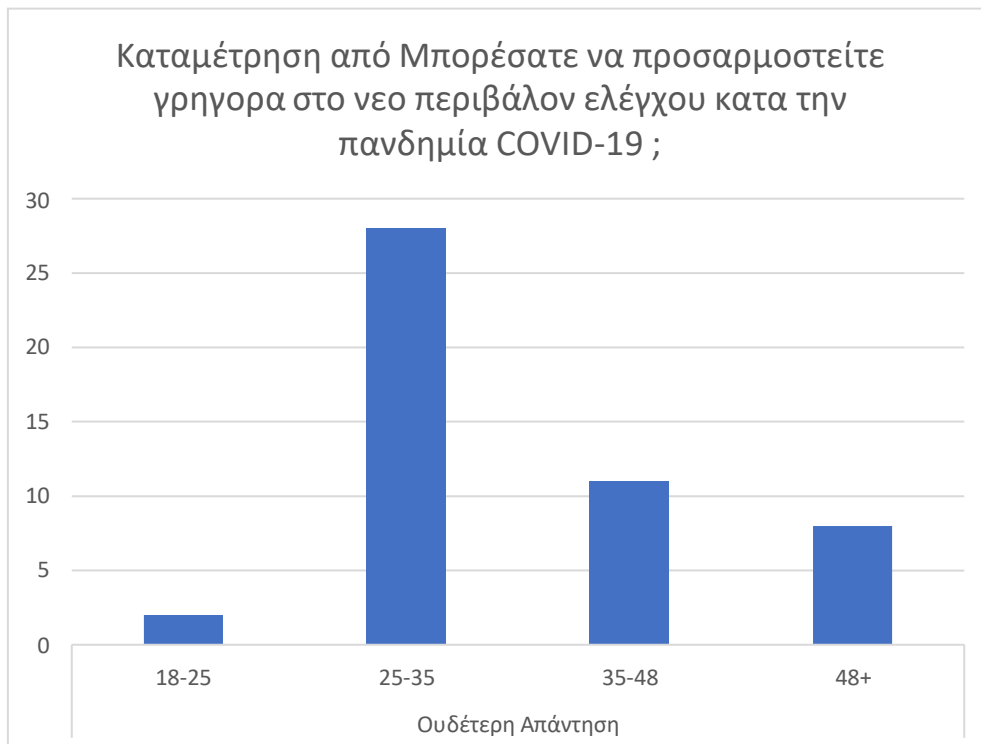
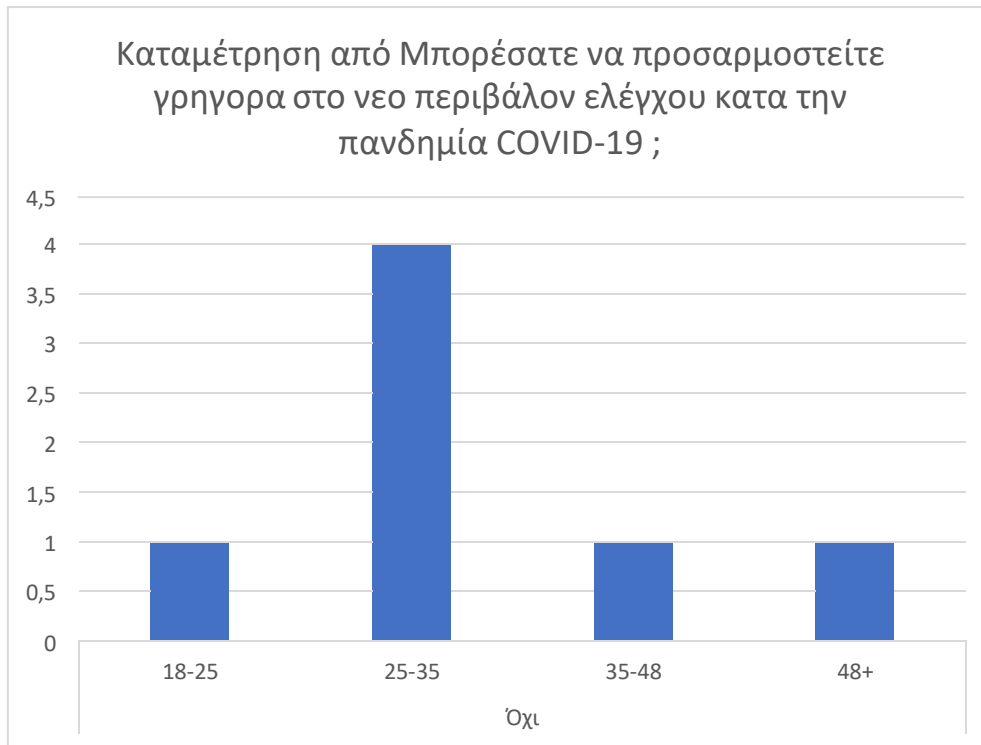




Μπορέσατε να προσαρμοστείτε γρήγορα στο νέο περιβάλλον ελέγχου κατά την πανδημία COVID-19;

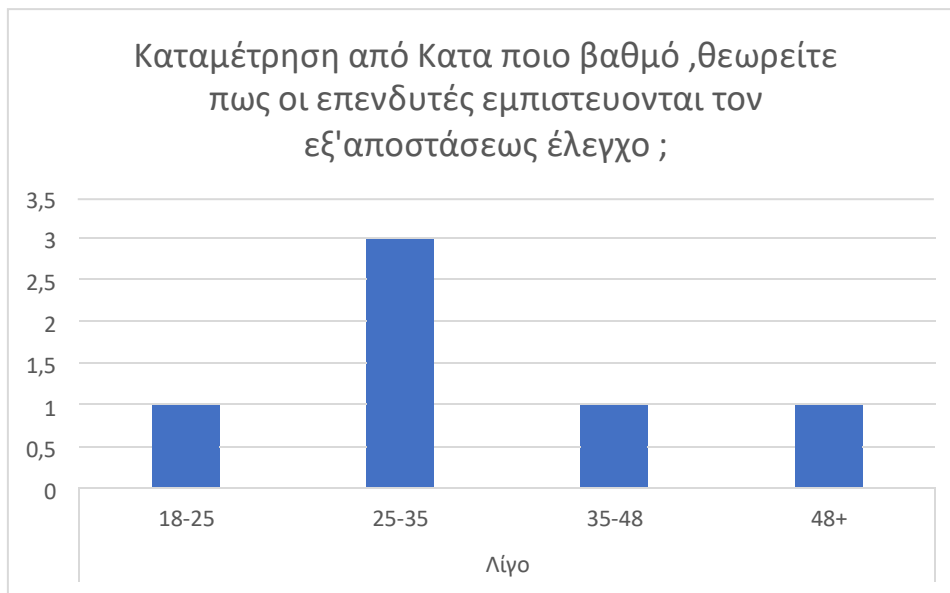
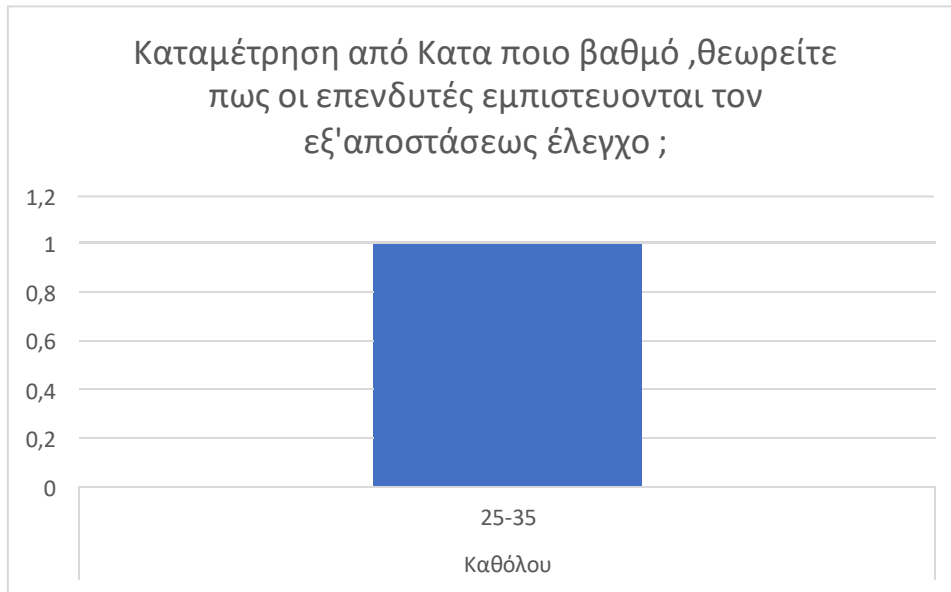
- Ναι
- Όχι
- Ουδέτερη Απάντηση

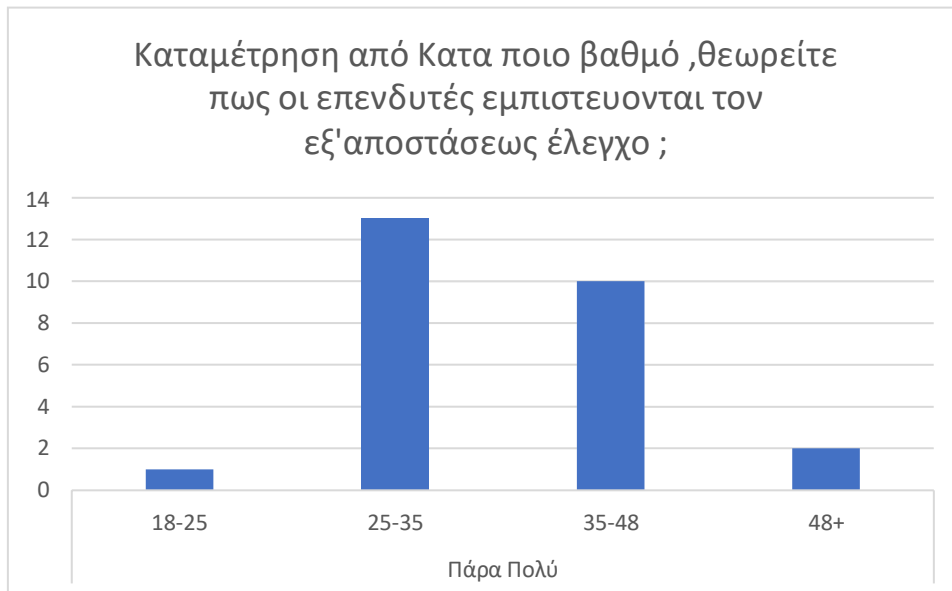
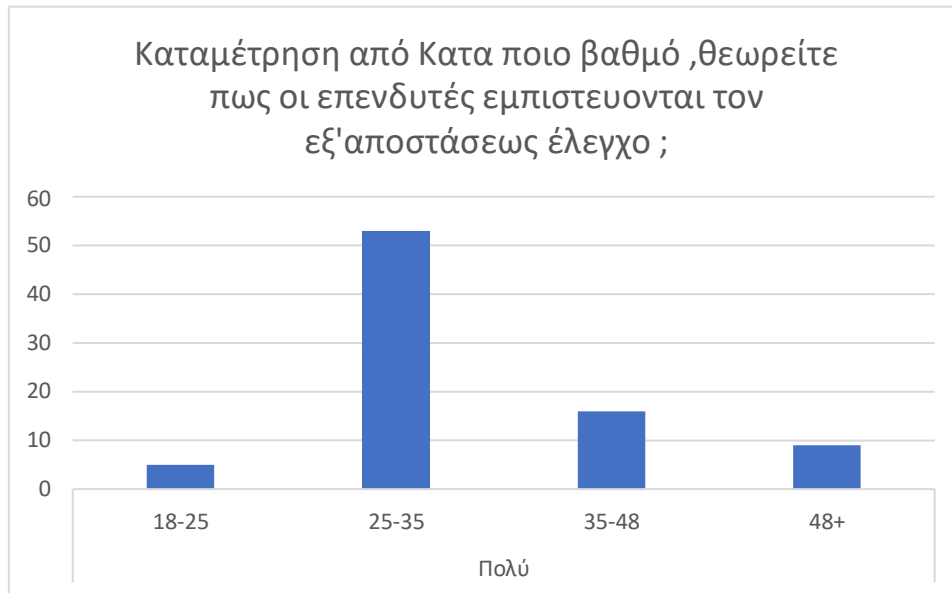




Κατά ποιο βαθμό ,θεωρείτε πως οι επενδυτές εμπιστεύονται τον εξ 'αποστάσεως έλεγχο;

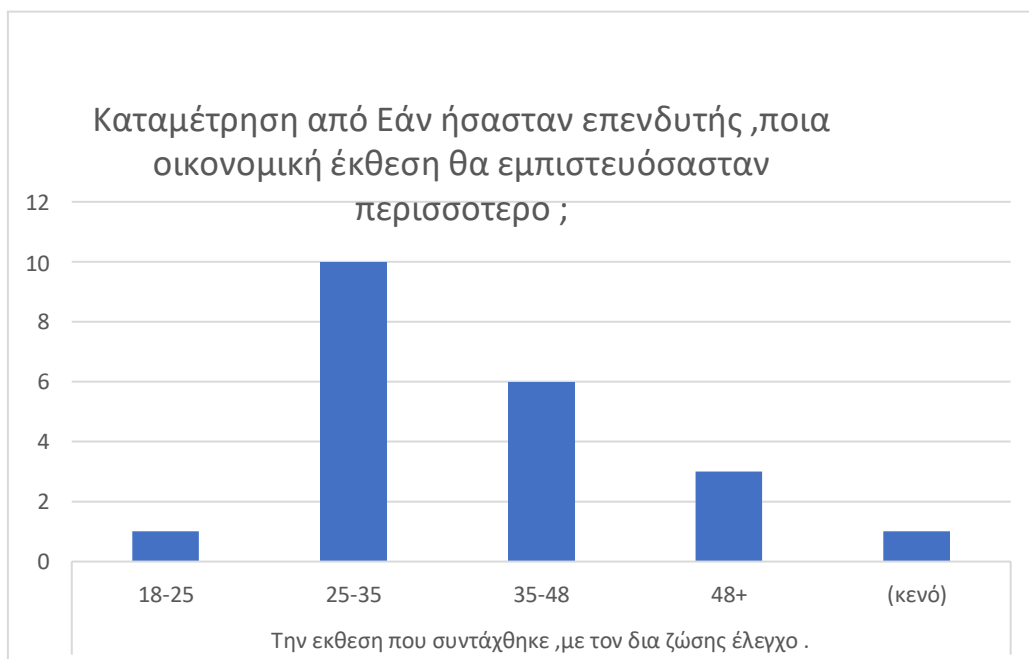
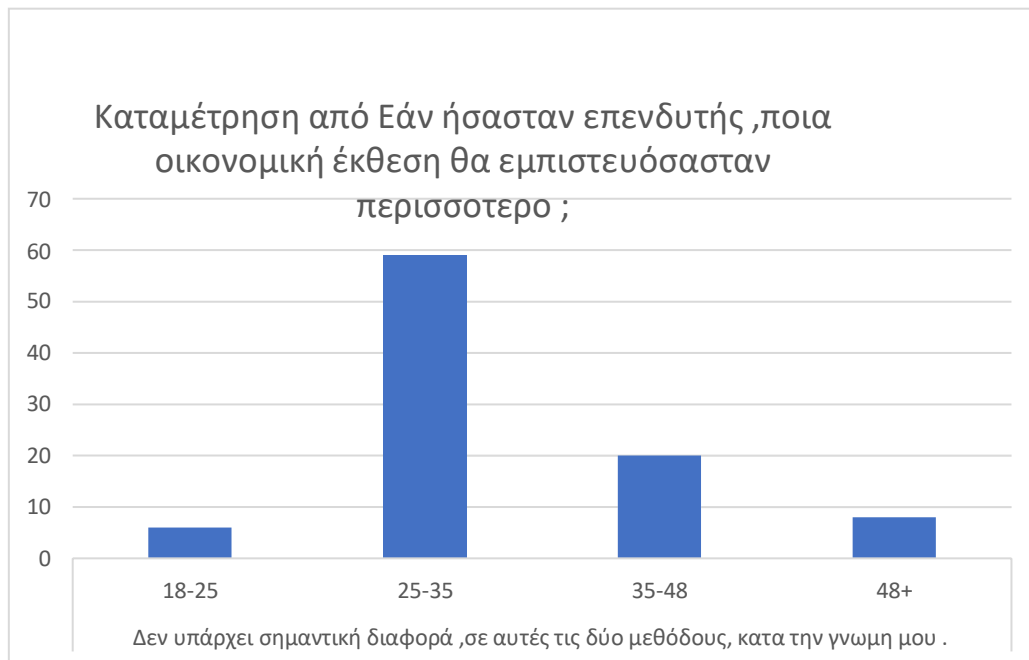
- Καθόλου
- Λίγο
- Πολύ
- Πάρα Πολύ

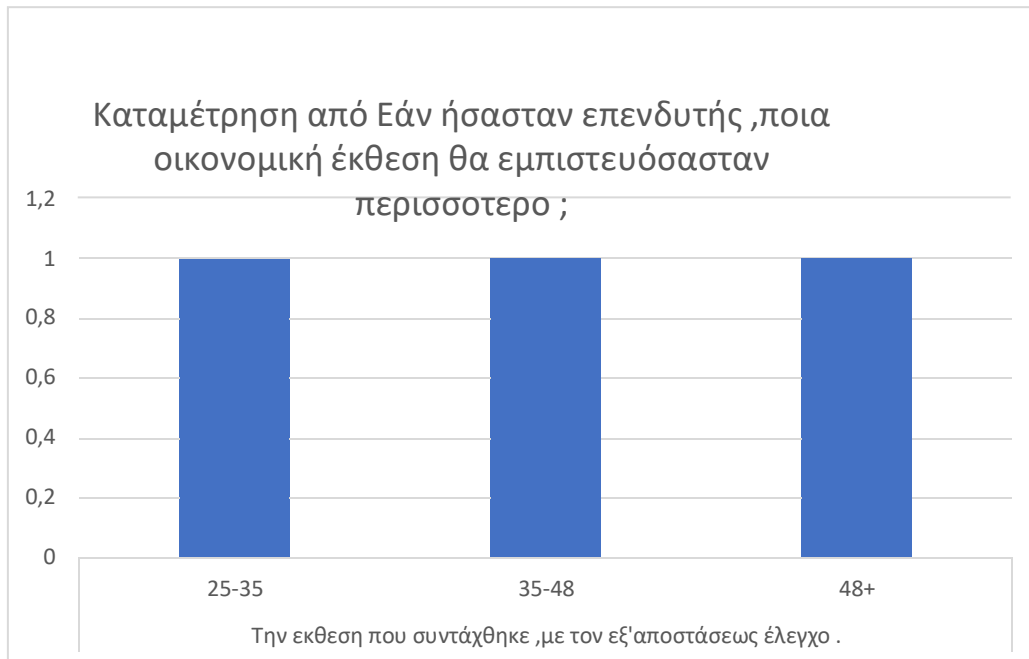




Ερώτηση: Εάν ήσασταν επενδυτής ,ποια οικονομική έκθεση θα εμπιστευόσασταν περισσότερο;

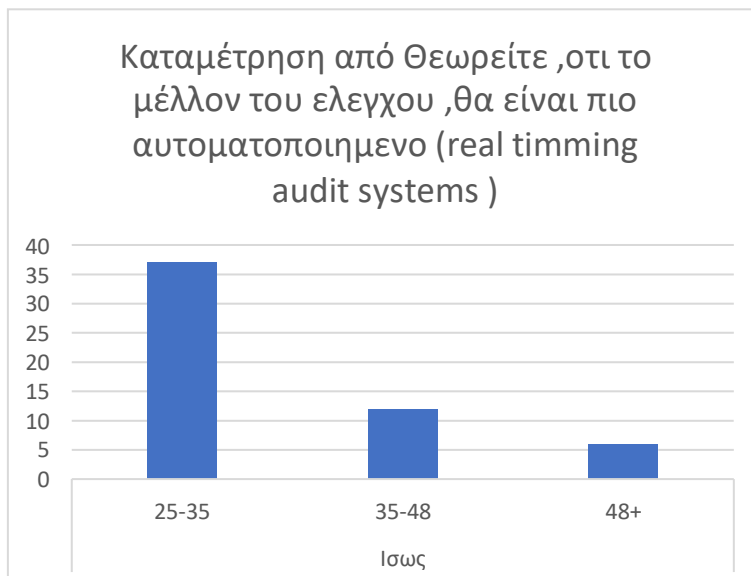
- Την έκθεση που συντάχθηκε, με τον δια ζώσης έλεγχο.
- Την έκθεση που συντάχθηκε, με τον εξ 'αποστάσεως έλεγχο.
- Δεν υπάρχει σημαντική διαφορά, σε αυτές τις δύο μεθόδους ,κατά την γνώμη μου.

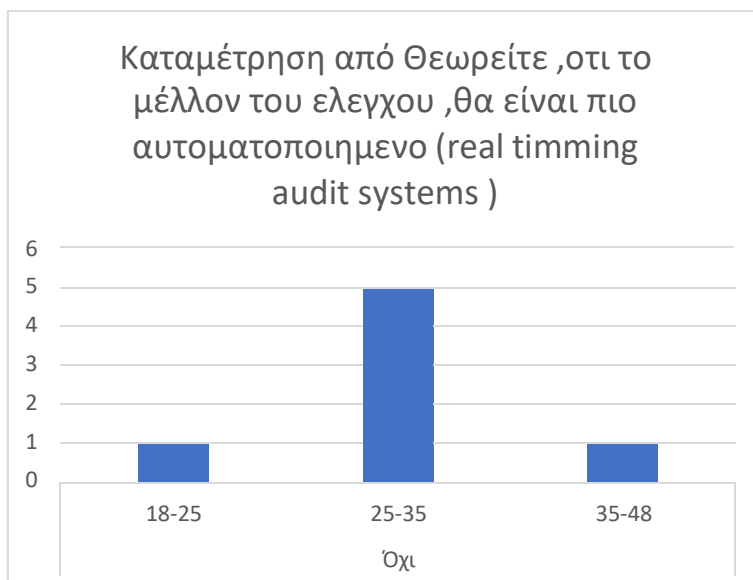
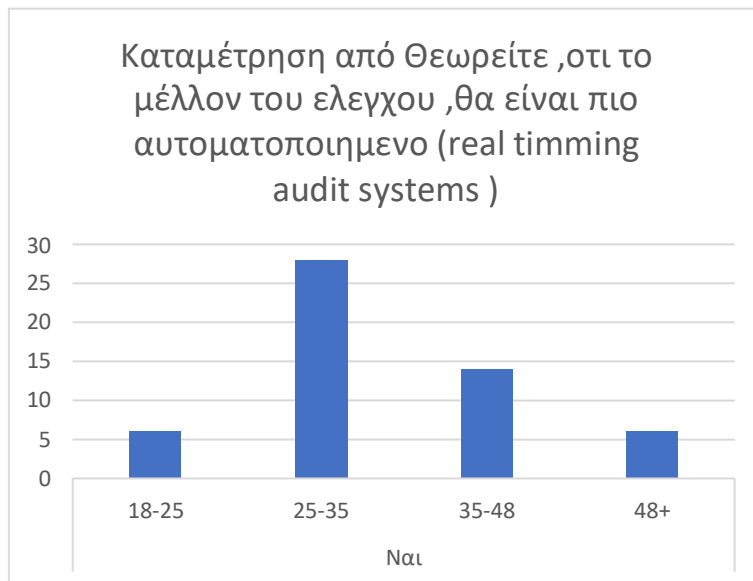




Ερώτηση: Θεωρείτε, ότι το μέλλον του ελέγχου, θα είναι πιο αυτοματοποιημένο (Real timing Audit Systems ).

- Ναι
- Όχι
- Ίσως



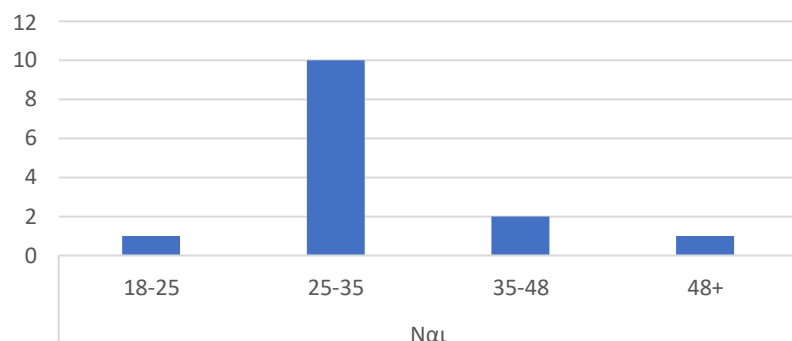


Θεωρείται ότι τα εξελιγμένα προγράμματα ελέγχου, θα μπορέσουν να αντικαταστήσουν στο μέλλον, τον ανθρώπινο παράγοντα;

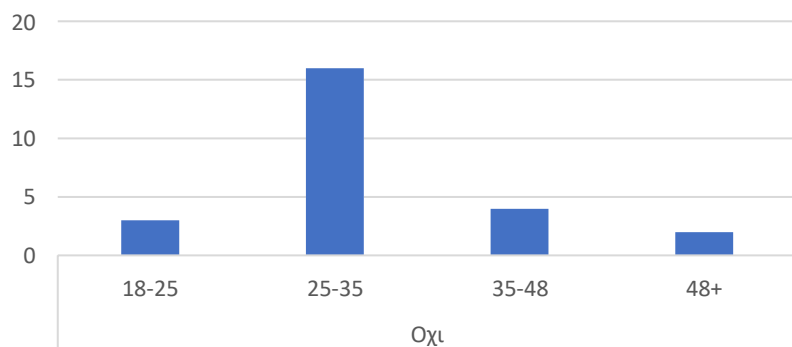
- Όχι
- Ναι
- Ίσως
- Δεν γνωρίζω

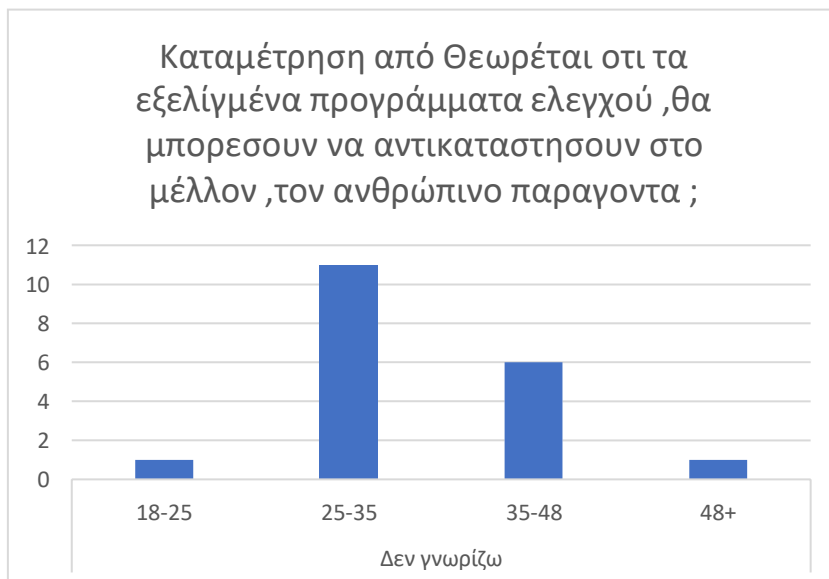
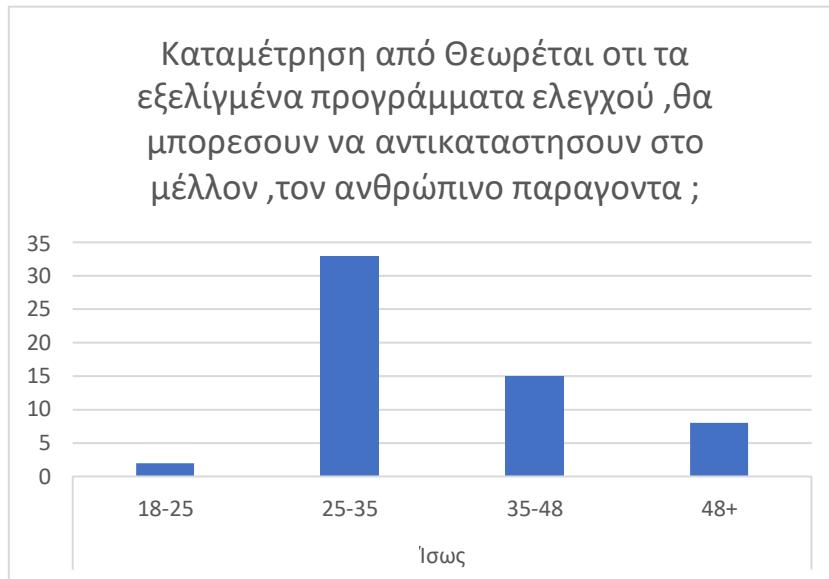


Καταμέτρηση από Θεωρείται οτι τα  
εξελιγμένα προγράμματα ελεγχού ,θα  
μπορεσουν να αντικαταστησουν στο  
μέλλον ,τον ανθρώπινο παραγοντα ;



Καταμέτρηση από Θεωρείται οτι τα  
εξελιγμένα προγράμματα ελεγχού ,θα  
μπορεσουν να αντικαταστησουν στο  
μέλλον ,τον ανθρώπινο παραγοντα ;





Ερώτηση: Ποια είναι η άποψη σας για το μέλλον της Ελεγκτικής Επιστημης ... (θετική , αρνητικη και γιατι..). (Σύνολο 7 απαντήσεων)

- Θετική
- θετική γιατί παρέχει διασφάλιση των οικονομικών καταστάσεων
- ουδέτερη
- Θετική, αύξηση της ανάγκης για έλεγχο.
- Θετική γιατί αναπτύσσεται με διαφορετικό τρόπο
- ΘΕΤΙΚΗ
- ΝΑ

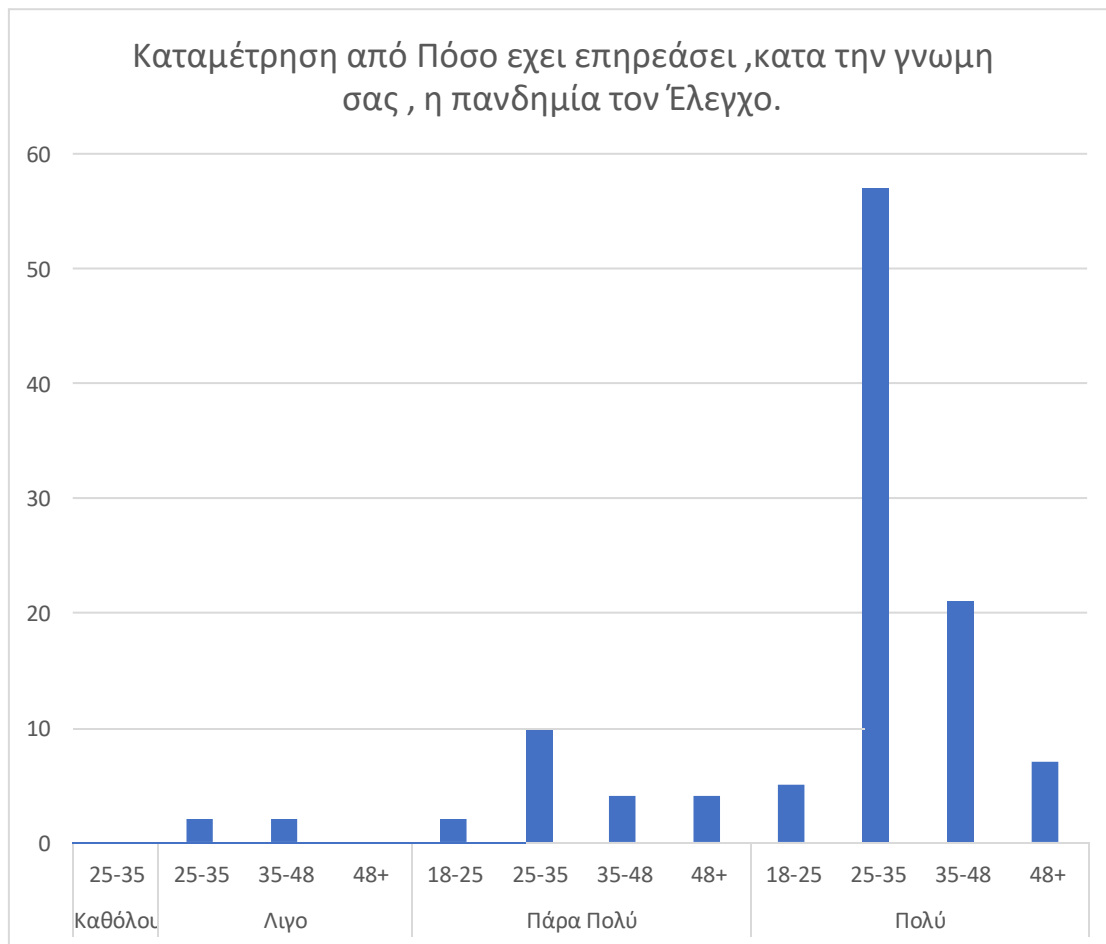
Ερώτηση: Ενα θετικό και ένα αρνητικο σημείο, του εξ'αποστάσεως ελέγχου . (μονολεκτικη απάντηση παρακαλώ). (Σύνολο 10 απαντήσεων)

- Αυτοματισμός/ταχύτητερη εργασία - Απομακρυσμένη επικοινωνία της πληροφορίας
- Επικοινωνία - Φοροδιαφυγές
- θετικό: μείωση χρόνου στην μετακίνηση, αρνητικό: περισσότερος χρόνος στην κατανόηση διαδικασιών και συλλογή δεδομένων
- καλύτερη διαχείριση χρόνο, ευκολία απόκρυψης στοιχείων
- αποξένωση
- Ευελιξία, απόκρυψη.
- Πιο καλο περιβάλλον εργαλεία το σπίτι - κακή επικοινωνία
- Αντικειμενικότητα
- ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΠΙΤΟΠΙΟΣ, ΕΛΑΧΙΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΧΡΟΝΟΥ
- ευελιξία/αποξένωση

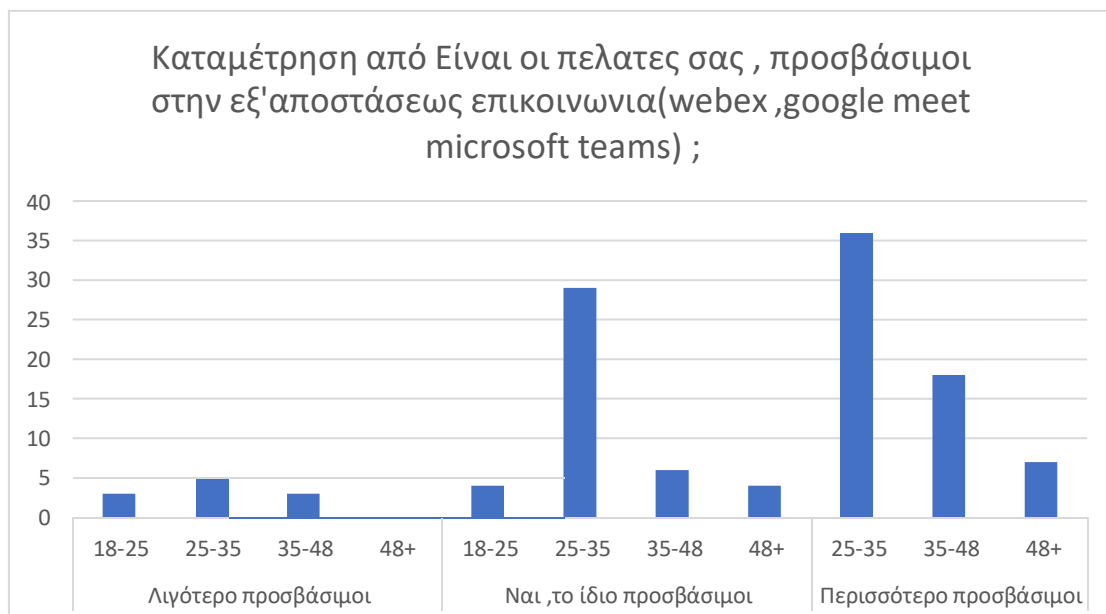
Ερώτηση: Ένα θετικό και ένα αρνητικό σημείο, του δια ζώσης ελέγχου. (μονολεκτική απάντηση παρακαλώ). (Σύνολο 9 απαντήσεων)

- Αμεσότητα - χρονοβόρος
- Καλύτερος έλεγχος - κακή επικοινωνία
- άμεση επαφή με πελάτη, περισσότερος απαιτούμενος χρόνος
- λειτουργία ως ομάδα
- Αλληλεπιδραστικότητα, αποστάσεις.
- Πιο αντιπροσωπευτική - Μεγάλη κούραση
- Αμεσότητα
- ΚΑΛΥΤΕΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ, ΑΠΑΙΤΕΙ ΠΕΡΙΣΣΟΤΕΡΟ ΧΡΟΝΟ,
- ΝΑ

### Συμπερασματική Επεξήγηση Διαγραμμάτων

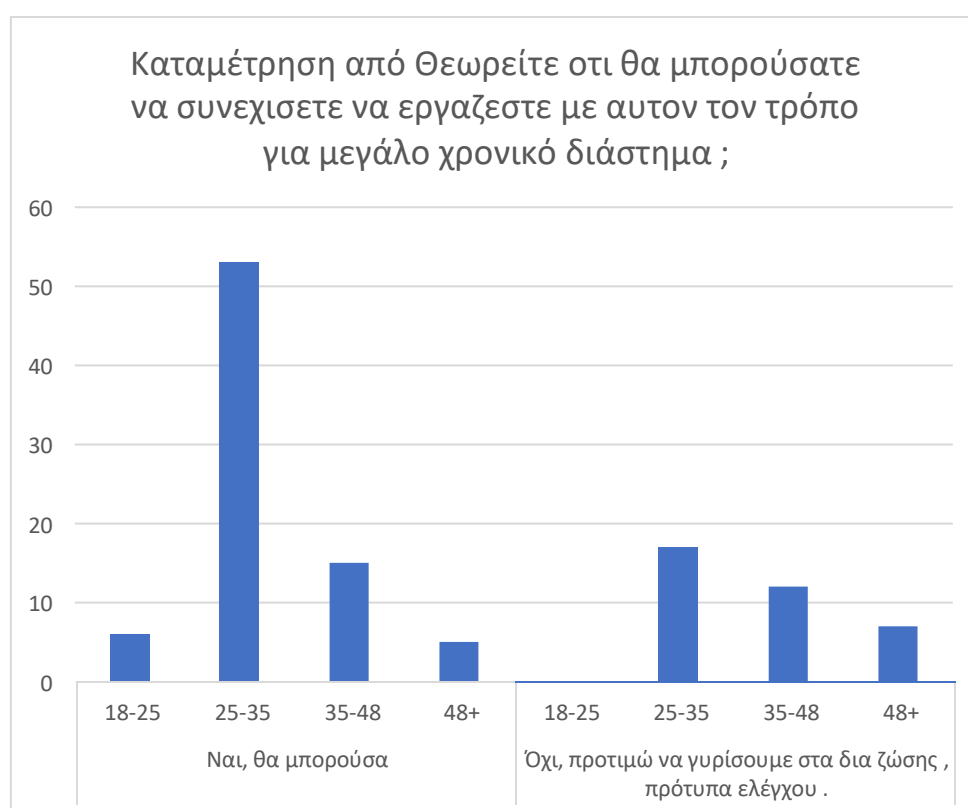


Στην εξής καταμέτρηση, βλέπουμε ότι υπάρχει σύμφωνη γνώμη όλων των ηλικιών(και βαθμίδων), σχετικά με το κατά πόσο, έχει επηρεάσει η πανδημία τον Ελεγκτικών Κλάδων.

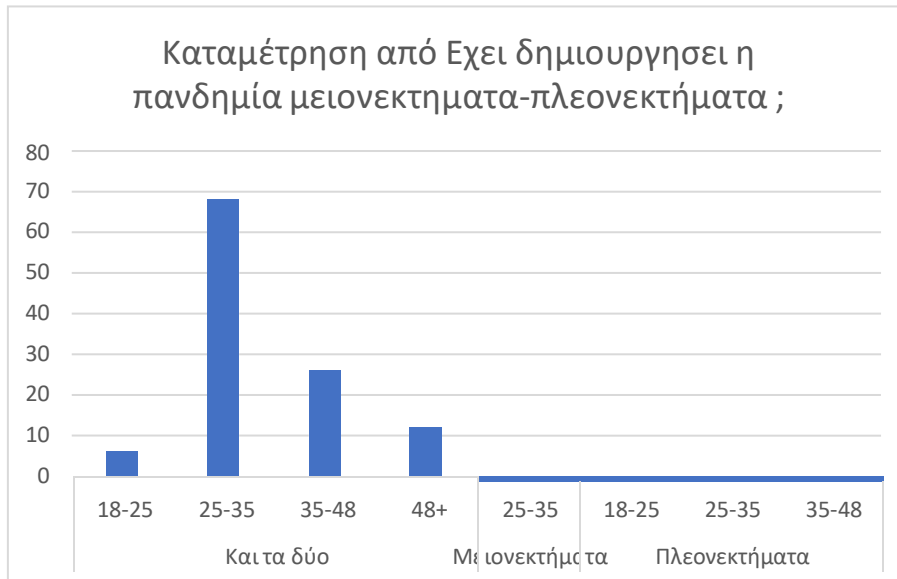


Στην εξής καταμέτρηση, βλέπουμε το παράδοξο ότι πλέον οι πελάτες των ελεγκτικών εταιρειών είναι περισσότερο προσβάσιμοι ,σε σχέση με την, pre Covid, περίοδο. Αυτό

το παράδοξο φαινόμενο βρίσκει την εξήγηση του ,στο γεγονός ότι κατά την περίοδο του ολικού lockdown στον κόσμο, η μεγάλη ανάγκη για διαπελατιακή επικοινωνία μεταξύ των εταιρειών με σκοπό κύρια ζητήματα, ως προς την σύνταξη των Οικονομικών Εκθέσεων, έκανε τεχνολογικούς κολοσσούς, (τύπου Google), να δημιουργήσουν, πλατφόρμες μαζικής επικοινωνίας με δυνατότητες real time analysis data (δηλαδή συστήματα που επιτρέπουν των διαμοιρασμό εγγράφων, και επεξεργασίας, μεταξύ των συνομιλητών ,τον ίδιο χρόνο. Έτσι εδώ μπορούμε να δούμε την σημαντική βοήθεια της τεχνολογίας να λύσει ,βασικά προβλήματα επικοινωνίας και ότι, όχι μόνο πετυχαίνει τον σκοπό της αλλά δημιουργεί και μεγαλύτερη διευκόλυνση στην επικοινωνία αυτή, με αποτέλεσμα την πολύ μεγάλη πιθανότητα, τα συστήματα αυτά να συνεχίζουν να χρησιμοποιούνται και στην Post Covid περίοδο.



Σε αυτό το διάγραμμα μπορούμε να δούμε το γεγονός ότι το νεότερο σε ηλικία ανθρώπινο δυναμικό, του κλάδου της Ελεγκτικής, και η ενασχόληση τους με την τεχνολογία από μικρή ηλικία, τους κάνει να έχουν μεγαλύτερη ευκολία στην χρήση των τεχνολογικών συστημάτων κατά την εργασία τους, από ότι οι εργαζόμενοι μεγαλύτεροι ηλικίας.

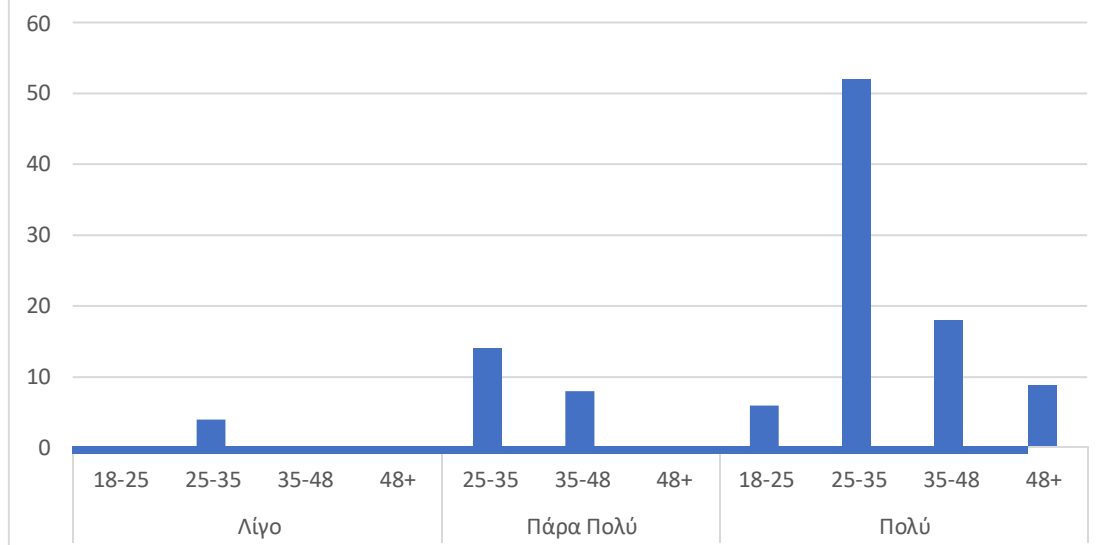


Στο εξής διάγραμμα, μπορούμε να δούμε την πραγματική επιρροή της πανδημίας, στον Ελεγκτικό κλάδο, και όπως είπαμε προηγουμένως, η πανδημία δεν δημιούργησε μόνο μειονεκτήματα αλλά και πλεονεκτήματα στην καθημερινή βάση της Ελεγκτικής Επιστήμης.

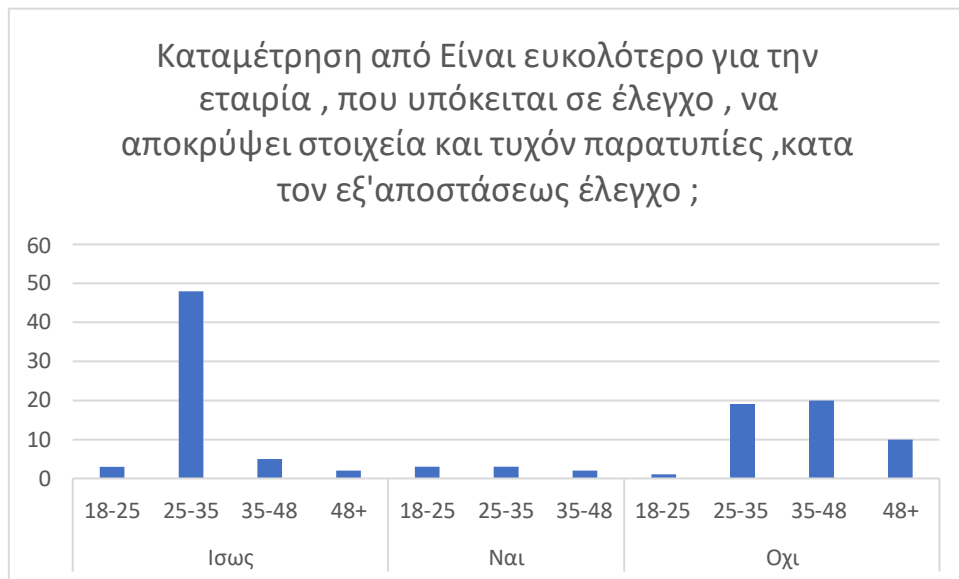


Σε αυτό το διάγραμμα μπορούμε να ξαναδούμε, όπως και προηγουμένως, ότι τα νέα συστήματα επικοινωνίας, διαφόρων γνωστών τεχνολογικών πλατφόρμων, έχουν διευκολύνει πολύ την εργασία και επικοινωνία εξ 'αποστάσεως.

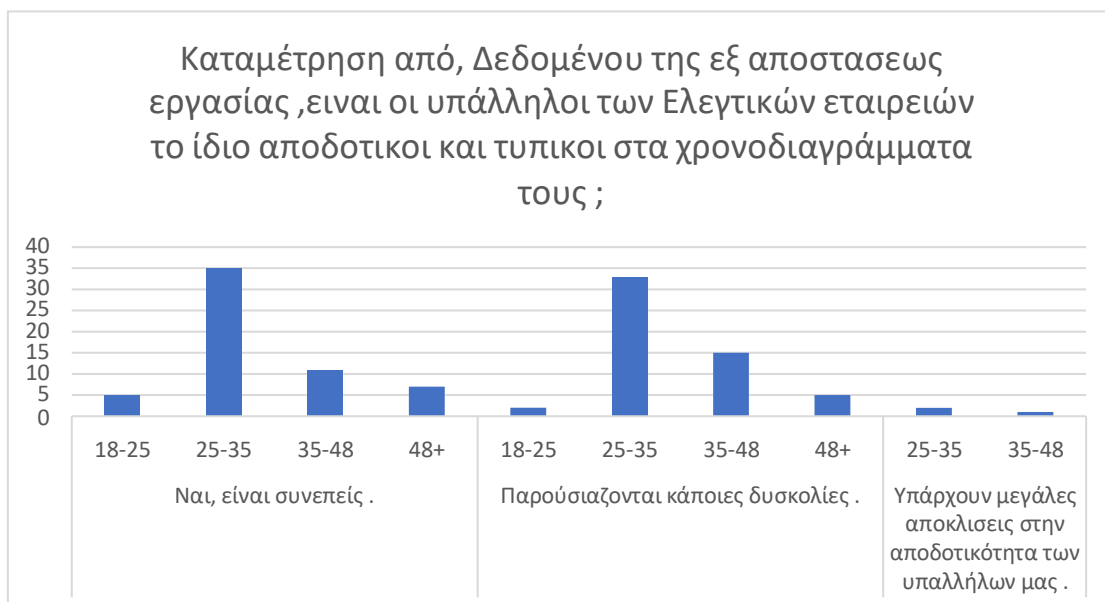
Καταμέτρηση από Πόσο , εφικτή-αποδοτική , είναι η επικοινωνία με την εταιρεία και τους υπαλλήλους της , που υπόκειται σε έλεγχο ;



Σε αυτό το διάγραμμα μπορούμε να ξαναδούμε, όπως και προηγουμένως, ότι τα νέα συστήματα επικοινωνίας, διαφόρων γνωστών τεχνολογικών πλατφόρμων, έχουν διευκολύνει πολύ την εργασία και επικοινωνία εξ'αποστάσεως, καθώς και την άσκηση ελέγχου. Η άσκηση ελέγχου εξ'αποστάσεως πλέον επιτυγχάνεται με συστήματα real-time auditing (συστήματα τύπου SAP). Τα συγκεκριμένα συστήματα, συνδέονται με τον κεντρικό υπολογιστή, της εκάστοτε εταιρείας που υπόκειται σε έλεγχο, και παρέχοντας πρόσβαση μέσω διαδικτύου, οι ελεγκτές μπορούν να δουν σε πραγματικό χρόνο, όλες τις κινήσεις που συμβαίνουν κάθε μέρα σε μια εταιρεία, και εδώ δεν μιλάμε μόνο για λογιστικές κινήσεις αλλά και την παρακολούθηση εισαγωγής εμπορευμάτων στην εκάστοτε αποθήκη, τον εντοπισμό όλων των καταχωρημένων τιμολογίων αγοράς και πώλησης εμπορευμάτων, τα αποθέματα και τα έξοδα της εταιρείας αλλά και τις πληρωμές μέσω τραπεζής.

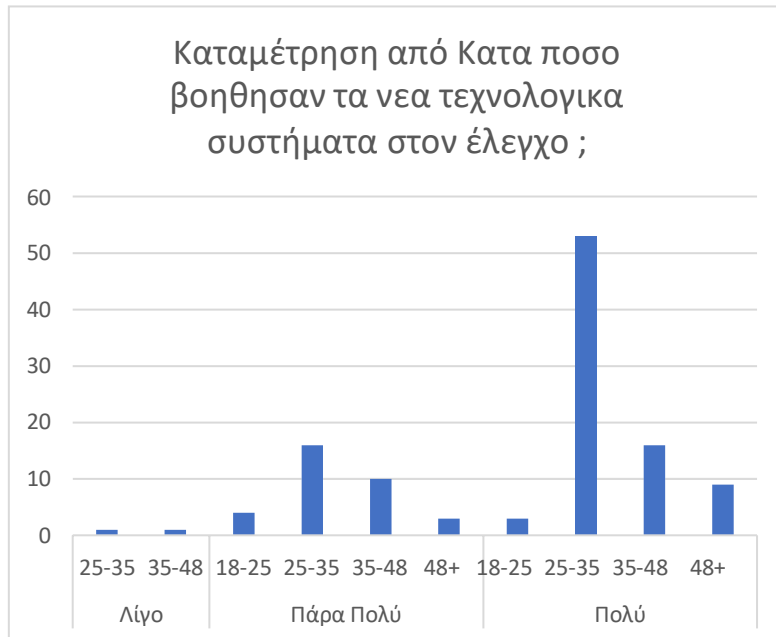


Σε αυτό το διάγραμμα παρατηρούμε κάτι το οποίο μας προβληματίζει, παρότι πολύ από τους ερωτηθέντες απάντησαν ότι τυχόν παρατυπίες από τις εταιρείες που ελέγχονται εξ αποστάσεως, δεν μπορούν να ξεφύγουν του ελέγχου εξ αποστάσεως, υπάρχει ένα υψηλότατο ποσοστό των υπάλληλων τον ηλικιών 15-35 χρονών, οι οποίοι αποτελούν και την περισσότερη παραγωγική, ηλικιακή ομάδα ελέγχου των ελεγκτικών εταιρειών. Αυτό είναι μια άποψη στην οποία πρέπει να επικεντρωθούμε και να αναλύσουμε το φαινόμενο αυτό, ώστε στο μέλλον να μην υπάρχει δυσπιστία απέναντι σε οικονομικές εκθέσεις που συντάχθηκαν με τον εξ' αποστάσεως έλεγχο.

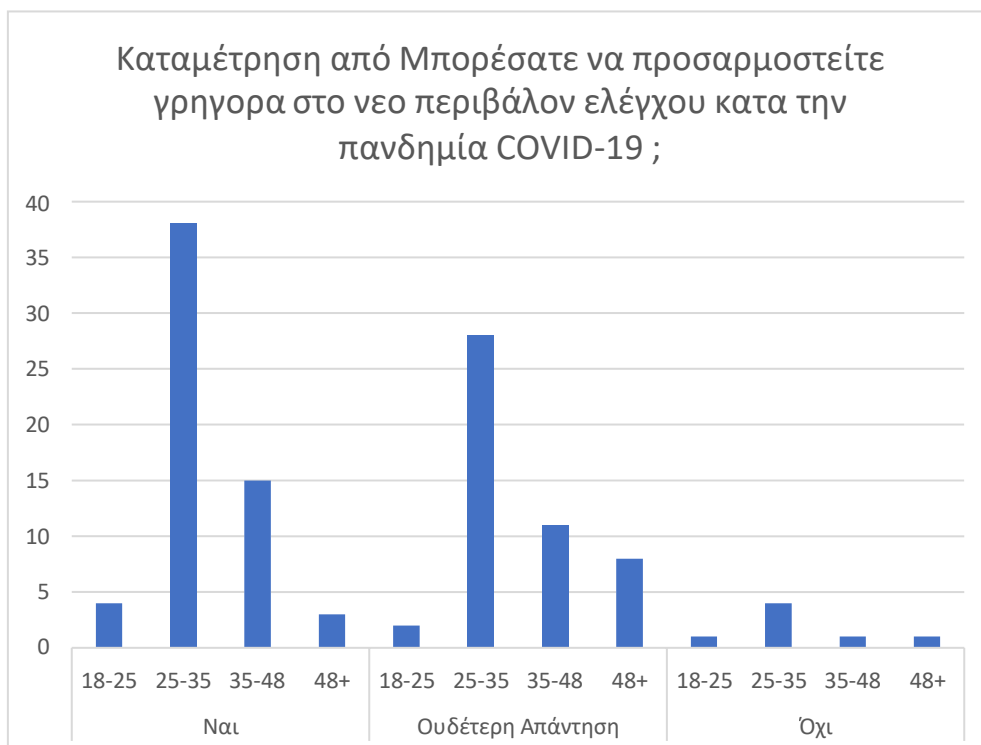


Εδώ παρατηρούμε ότι οι απόψεις δίστανται ανάμεσα στο, κατά ποσό αποδοτική είναι η εξ αποστάσεως εργασία και συνεργασία μεταξύ των ατόμων που ανήκουν στην εκάστοτε ομάδα ελέγχου. Οι απόψεις είναι σχεδόν ισόπαλες ανάμεσα στο γεγονός του ότι κατά την εργασία εξ αποστάσεως, οι υπάλληλοι είναι το ίδιο συνεπείς στην εργασία τους ή ότι παρουσιάζονται κάποιες μικρές αποκλίσεις ανάμεσα στην αποδοτικότητά των υπαλλήλων αυτών.



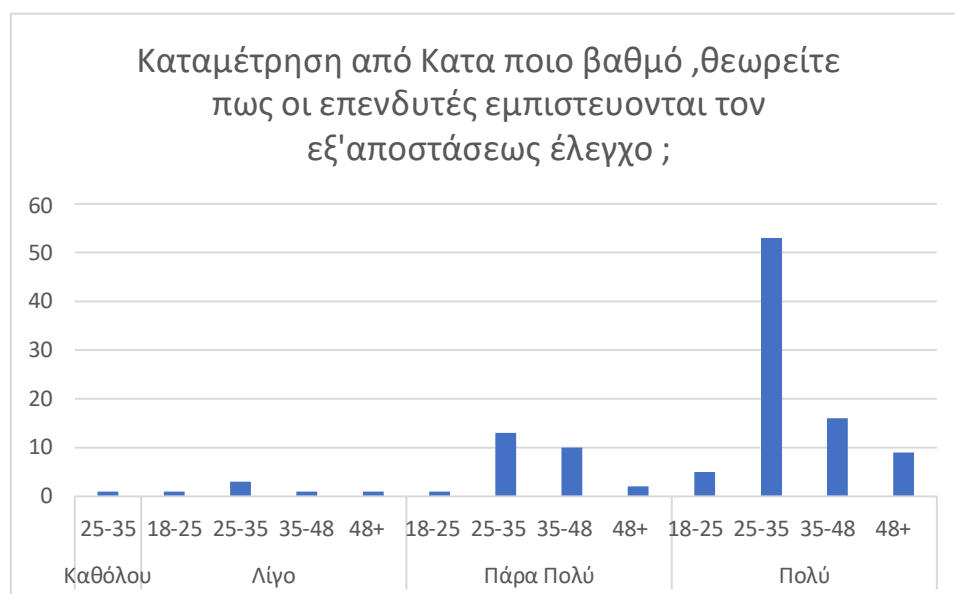


Στο συγκεκριμένο διάγραμμα μπορούμε να δούμε την σημαντική επιρροή, των νέων τεχνολογικών μέσων, στον εξ αποστάσεως έλεγχο και αυτό διακρίνεται από την σύμφωνη γνώμη όλων των υπάλληλων, στην ερώτηση του ‘Κατά πόσο βοήθησαν τα νέα τεχνολογικά συστήματα στον έλεγχο’.

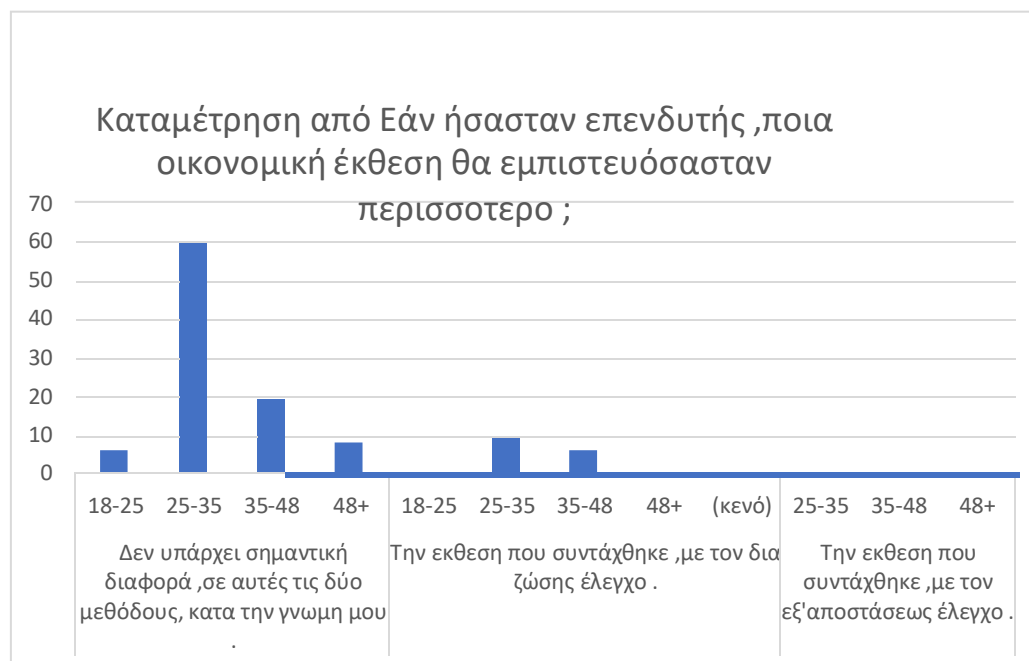


Εδώ βλέπουμε την σύμφωνη γνώμη όλων, στο ότι προσαρμόστηκαν γρήγορα στα νέα, ουσιαστικά ψηφιακά, συστήματα ελέγχου. Αυτό οφείλεται κυρίως, στα σεμινάρια

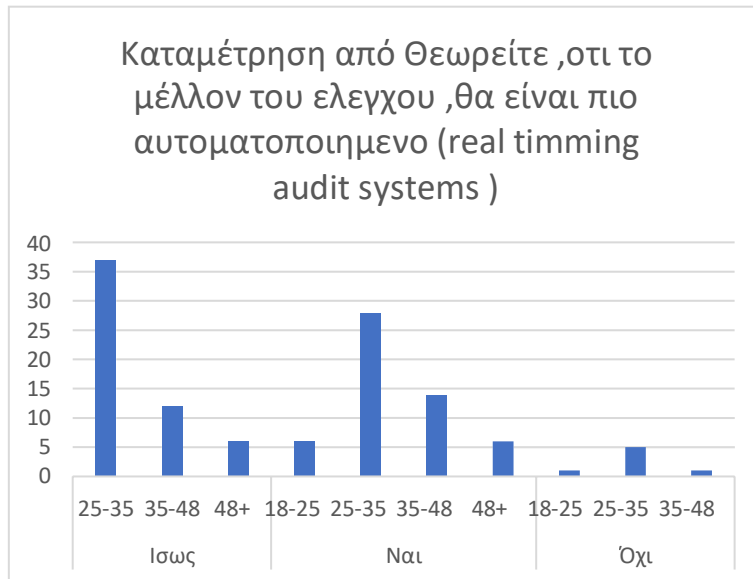
εκπαίδευσης και επιμόρφωσης, που δημιούργησαν οι Ελεγκτικές Εταιρείες με σκοπό αυτή την γρήγορη εναρμόνιση, των υπάλληλων τους, στα νέα εργασιακά δεδομένα.



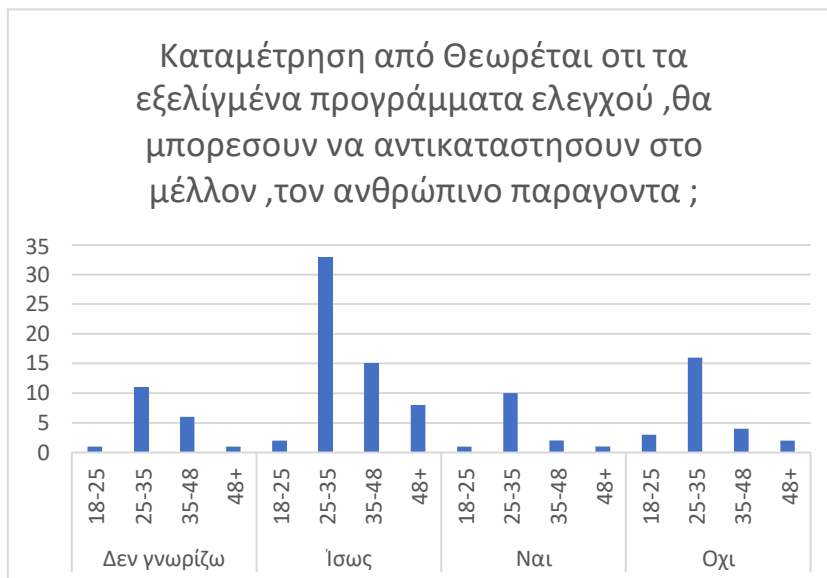
Αν και ερωτηθήκαν οι Ελεγκτές και όχι οι επενδυτές, μέσω της εμπειρίας τους μέσω της καθημερινής τους τριβής στο επάγγελμα, με διαφόρων κατηγοριών πελάτες μέσω της ανατροφοδότησης, που λαμβάνουν από αυτούς.



Στο εξής διάγραμμα, αν και ερωτηθήκαν οι Ελεγκτές και όχι οι επενδυτές, μέσω της εμπειρίας τους μέσω της καθημερινής τους τριβής στο επάγγελμα, με διαφόρων κατηγοριών πελάτες μέσω της ανατροφοδότησης, που λαμβάνουν από αυτούς.



Σε αυτό το διάγραμμα, μπορούμε να δούμε την σχεδόν σύμφωνη άποψη των ελεγκτών ότι, το ελεγκτικό περιβάλλον του μέλλοντος θα αποτελείται από πιο αυτοματοποιημένες εργασίες και κυρίως μέσω ψηφιακών συστημάτων.



Στο ερώτημα αν, υπάρχει η πεποίθηση ότι, τα εξελιγμένα συστήματα ελέγχου θα αντικαταστήσουν τον ανθρώπινο παράγοντα, κυρίως μέσω συστημάτων επαυξημένης τεχνητής νοημοσύνης, οι απόψεις δίστανται, καθώς υπάρχει η πίστη του ότι η κρίση των ελεγκτών είναι πολύ σημαντικός παράγοντας του ελέγχου και ότι αυτό δεν θα μπορέσει να αντικατασταθεί ποτέ. Ωστόσο μέρα με την μέρα τα συστήματα τεχνητής νοημοσύνης γίνονται όλο και πιο έξυπνα, με αποτέλεσμα σε πολλούς τομείς, η τεχνητή νοημοσύνη έχει αντικαταστήσει ήδη τον ανθρώπινο παράγοντα.

## Συμπεράσματα

Οι ανωτέρω διαπιστώσεις δείχνουν ότι η αυτοματοποίηση του ελέγχου δεν μπορεί να αντιμετωπισθεί απλά ως τεχνολογία για τη βελτίωση της ποιότητας ή και της παραγωγικότητας της διαδικασίας ελέγχου. Έχει επίσης αξία και ως σύμβολο της ανταγωνιστικότητας της εταιρίας στην αγορά και ως εκ τούτου βοηθά την προαγωγή της εταιρίας τόσο εσωτερικά, όσο και εξωτερικά. Επιπλέον, η αυτοματοποίηση του ελέγχου προσφέρει μεγάλη δυνατότητα για καλύτερη παρακολούθηση και έλεγχο, αλλά συγχρόνως διευκολύνει την εφαρμογή μιας λιγότερο ιεραρχικής οργανωτικής δομής. Η αλλαγή αυτή της οργανωτικής δομής εμφανίζεται επιτακτική για την εισαγωγή ενός αυτοματοποιημένου συστήματος ελέγχου, ώστε να μπορέσει το σύστημα αυτό να συμβάλει στην αύξηση της αποδοτικότητας των Δραστηριοτήτων Ελέγχου και να προσδώσει αξία στο οργανισμό που την υιοθετεί. Τέλος, στηνπαρούσα περίοδο που διανύουμε μια από τις πιο δύσκολες εποχές της σύγχρονης παγκόσμιας ιστορίας, λόγω της πανδημίας Covid-19, η υιοθέτηση τέτοιων συστημάτων από τις εταιρείες που υπόκεινται σε έλεγχο, μοιάζει τόσο αναγκαία όσο και επιτακτική για την διασφάλιση του αισθήματος ασφαλείας στους επενδυτές αλλάκαι στην μείωση των κινδύνων μη ανίχνευσης λαθών και παρατυπιών κατά την διαδικασία του Ελέγχου.

## Βιβλιογραφία

ΕΛΤΕ, χ.χ. *ΕΛΤΕ*. [Ηλεκτρονικό]

Available at: <http://www.elte.org.gr>

570, l., χ.χ. s.l.:s.n.

ACCA, 2020. *ACCA*, s.l.: s.n.

Agulhas, 2020. s.l.:s.n.

Anon., χ.χ. <http://www.tanea.gr/news/greece/article/4405736/?iid=2>. [Ηλεκτρονικό]

Available at: <http://www.tanea.gr/news/greece/article/4405736/?iid=2>

Association, A. A., χ.χ. *American Accounting Association*. [Ηλεκτρονικό]

Available at: <https://aaahq.org/>

[Πρόσβαση 2021].

Asst. Prof .Dr. Asaad Mohammed Ali Wahhab 1, A. S. A. 2. M. T. A. A.-S. 3., 2020. THE INFLUENCE OF CLOUD ACCOUNTING APPLICATIONS ON THE ACCOUNTING AND AUDITING PROFESSION IN IRAQ. 3, p. 17.

BDO, 2020. *BDO*. [Ηλεκτρονικό]

Available at: <https://www.bdo.global/en-gb/home>

Dawna M. Drum, A. P., 2016. Accounting Automation and Insight at the Speed of Thought. *JOURNAL OF EMERGING TECHNOLOGIES IN ACCOUNTING*, Spring, pp. 181-186.

Dohrer, B., 2020. *4 key COVID-19 audit risks for 2020 year ends*, s.l.: Journal Of Accountancy.

Dr. Andreas G. Koutoupis, C. D. K., χ.χ. *The Value Adding Role of Audit Automation in the modern Internal Audit function*, s.l.: M42.

Dr. Khalil S. M. Abu Saleem, A. p. i. a. F. o. B. & F. T. W. I. S. & E. U. (. A. J., 2021. The Impact of the Coronavirus Pandemic on Auditing Quality in Jordan. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*.

FRC, 2020. *Financial Reporting Council*. [Ηλεκτρονικό]

Available at: <https://www.frc.org.uk/>

IAASB, 2020. s.l.: s.n.

IAASB, 2020. *IAASB*, s.l.: s.n.

ICAEW, 2020. *ICAEW*. [Ηλεκτρονικό]

Available at: <https://www.icaew.com/>

Institutional Repository, χ.χ. *Library & Information Centre - University of Thessaly*. s.l.:s.n.

JABIN, S., 2021. The Impact of COVID- 19 on the Accounting Profession in Bangladesh. *Journal of Industrial Distribution & Business*, June.

Jemović, M., 2019. *THE ROLE OF AUDIT AND CREDIT RATING AGENCIES IN THE ASSESSMENT OF COMPANY CREDITWORTHINESS WITH SPECIAL FOCUS ON BANKS*. Nis: University of Nis.

Kakaa, E. J., 2021. Covid-19 and Auditing. *Journal of Applied Accounting and Taxation*, March.

Khaldoon Albitar, G. H. K. K. H., 2021. Auditing in times of social distancing: the effect of COVID-19 on auditing quality. *International Journal of Accounting & Information Management*, January.pp. 169-178.

KPMG, 2020. *KPMG*. [Ηλεκτρονικό]

Available at: <https://home.kpmg/xx/en/home.html>

Manana MCHEDLISHVILI, N. Z., 2021. RESULTS OF COVID -19 ON SMALL AND MEDIUM PRACTICE AUDITING FIRMS. *ECOFORUM*, Τόμος Volume 10, Issue 2(25).

Maryam Safari, E. T. A. L., 2020. Big4 responses to the COVID-19 crisis: an examination of Bauman’s moral impulse. *Auditing & Accounting, Accountability Journal*.

Melinda-Timea, 2015. *Research classified by Journal of Economic Literature (JEL) codes*.

[Ηλεκτρονικό]

Available at: <https://ideas.repec.org/j/M41.html>

MERRIDEE LYNNE BUJAKI, C. U. F. B. C. U., 2021. Student Reflections on Assurance and Taxation during COVID-19: A Commentary\*. *CAAA/ACPC*, Τόμος PC vol. 20, no. 3, p. 327–355.

Milica Đorđević, T. Đ., 2020. AUDITORS’ RESPONSIBILITY IN ASSESSING GOING.

Power, M., 2003. The Audit Society — Second Thoughts. *IJA*, 17 September.

Sean Cao, L. W. C. M. H. Q. H. B. Y., 2020. *Blockchain Architecture for Auditing Automation and Trust Building in Public Markets*, s.l.: Georgia State University, Cornell University, Kennesaw State University, Georgia Institute of Technology.

Socol, C., 2010. *Fiscal Sustainability and Social Cohesion. Common and Specific in EU Sub-models*. Theoretical and Applied Economics, 2010, vol. 3(544), issue 3(544), 43-62 επιμ. s.l.:EconPapers.

www.soel.gr, χ.χ. *www.soel.gr*. [Ηλεκτρονικό]

Available at: <https://www.soel.gr/el>

www.tanea.gr, χ.χ. *www.tanea.gr*. [Ηλεκτρονικό]

Available at: <http://www.tanea.gr/news/greece/article/4405736/?iid=2>

Zhumei, M. &, 2020. *Economic Themes*. s.l.:86 Đorđević, Đukić.

Άγγελος, Σ. Θ., 2010. Στο: *Σύγχρονη ελεγκτική*. s.l.:s.n., p. 12.

Καζαντζής, 2006. Στο: *Ελεγκτική και εσωτερικός έλεγχος*. s.l.:s.n., p. 40.

Καραμάνης, 2008. Σύγχρονη ελεγκτική:Θεωρία και πρακτική σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Στο: s.l.:s.n., p. 47.

Movchan, 2020. *Movchan Group*. [Ηλεκτρονικό]

Available at: <https://movchans.com/>

Νεγκάκης Χ, Τ. Π., 2013. *Σύγχρονα θέματα ελεγκτικής& εσωτερικού ελέγχου:σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου*. s.l.:s.n.

Παντελής, Π., 2003. *Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος(Internal Audit) στις επιχειρήσεις-οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του*. s.l.:s.n.

Τσακλάγκανος, 1997. *Ελεγκτική*. s.l.:s.n.