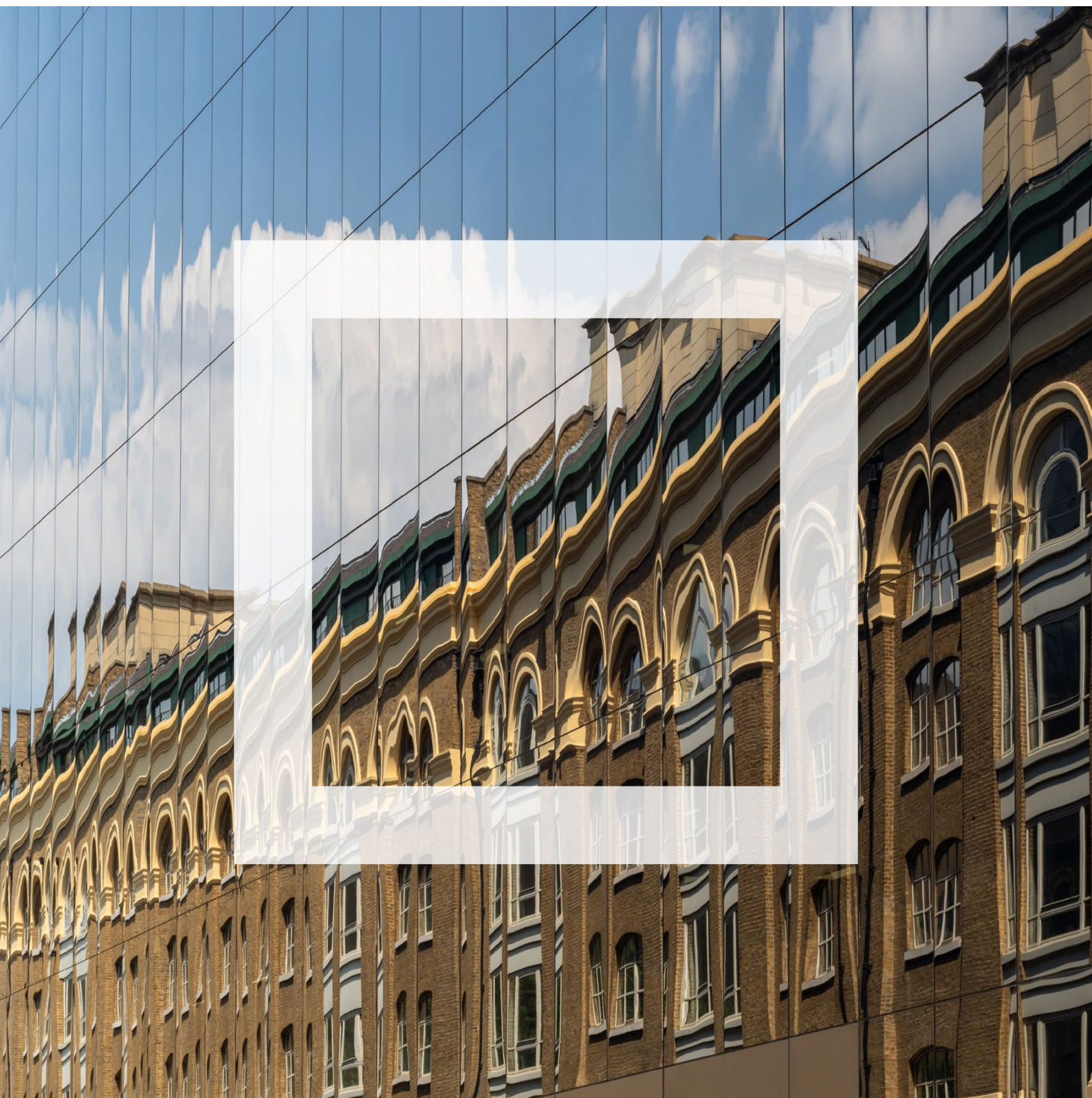




Think Ahead

Σε συνεργασία με:



**ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΟΣ ΣΚΕΠΤΙΚΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΙΚΕΣ ΜΕΡΟΛΗΨΙΕΣ:
ΔΙΔΑΓΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΑ ΕΥΡΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΠΟΙΟΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ**

Σχετικά με το ACCA

Το ACCA (Ένωση Ορκωτών Εγκεκριμένων Λογιστών) είναι ο παγκόσμιος οργανισμός για επαγγελματίες λογιστές, που προσφέρει επαγγελματικά προσόντα και πιστοποιητικά σε όσους κι όσες επιδιώκουν μια επαγγελματική σταδιοδρομία στον τομέα της λογιστικής, των χρηματοοικονομικών σπουδών και της διοίκησης.

Το ACCA υποστηρίζει τα **241.000** μέλη του και τις **542.000** σπουδαστές του σε **178** χώρες, βοηθώντας τους να αναπτύξουν επιτυχημένες σταδιοδρομίες στον τομέα της λογιστικής και των επιχειρήσεων, με τις δεξιότητες που απαιτούν οι εργοδότες. Το ACCA συνεργάζεται με ένα δίκτυο 117 γραφείων και κέντρων και περισσότερους από 7.828 Εγκεκριμένους Εργοδότες παγκοσμίως και 322 εγκεκριμένους παρόχους εκμάθησης οι οποίοι παρέχουν υψηλά πρότυπα εκπαίδευσης και ανάπτυξης.

Μέσω της αποστολής δημοσίου συμφέροντος του, το ACCA προωθεί την κατάλληλη ρύθμιση της λογιστικής και διεξάγει σχετικές μελέτες και έρευνες για να εξασφαλίσει ότι η φήμη και η επιρροή της λογιστικής θα συνεχίσει να αυξάνεται. Το ACCA εισήγαγε σημαντικές καινοτομίες για να διασφαλίσει ότι τα μέλη του και τα μελλοντικά μέλη του θα συνεχίσουν να είναι οι πιο αξιόλογοι, ενημερωμένοι και περιζήτητοι επαγγελματίες λογιστές παγκοσμίως. Οι βασικές αξίες του ACCA το οποίο ιδρύθηκε το 1904 παραμένουν σταθερές: ευκαιρία, ποικιλομορφία, καινοτομία, ακεραιότητα και λογοδοσία και είναι συνυφασμένες με τον **σκοπό** του. Τον Δεκέμβριο του 2020, το ACCA έθεσε συγκεκριμένους στόχους σχετικά με τους **Στόχους Βιώσιμης Ανάπτυξης του ΟΗΕ** τους οποίους παρακολουθεί και δημοσιεύει στην ετήσια ολοκληρωμένη αναφορά του. Το ACCA είναι ένας μη κερδοσκοπικός οργανισμός.

Περισσότερες πληροφορίες μπορείτε να βρείτε στο www.accaglobal.com

Σχετικά με την ΕΛΤΕ

Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) είναι η εθνική εποπτική αρχή του ελεγκτικο-λογιστικού επαγγέλματος.

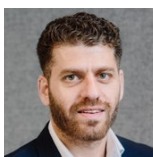
Η ΕΛΤΕ είναι αρμόδια για τη θέσπιση και την εποπτεία της ορθής εφαρμογής λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων. Σκοπός της είναι η ενδυνάμωση της εμπιστοσύνης του επενδυτικού κοινού στην λειτουργία του ελεγκτικού και λογιστικού θεσμού στην Ελλάδα. Οι στόχοι της είναι η διασφάλιση της ποιότητας των ελεγκτικών υπηρεσιών και η ενίσχυση της αξιοπιστίας και της διαφάνειας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Η ΕΛΤΕ ασκεί την εποπτεία της μέσω του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ) και του Συμβουλίου Ποιοτικού Ελέγχου (ΣΠΕ), καθώς και συνολικά στο ελεγκτικό επάγγελμα μέσω της Επιτροπής Επαγγελματικών Εξετάσεων (ΕΕΕ).

Περισσότερες πληροφορίες θα βρείτε στο www.elte.org.gr



ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΟΣ ΣΚΕΠΤΙΚΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΙΚΕΣ ΜΕΡΟΛΗΨΙΕΣ: ΔΙΔΑΓΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΑ ΕΥΡΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΠΟΙΟΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ

Στην παρούσα έκθεση το ACCA, σε συνεργασία με την ΕΛΤΕ, συνέχισε την έρευνα για το θέμα του επαγγελματικού σκεπτικισμού και των γνωστικών μεροληψιών. Χρησιμοποιώντας παραδείγματα, τα οποία βασίζονται σε ευρήματα ποιοτικών ελέγχων (εφεξής και επιθεωρήσεις) στην Ελλάδα, εξετάζουμε το πώς η αναγνώριση της επιρροής των γνωστικών μεροληψιών θα μπορούσε να έχει ως αποτέλεσμα μια πιο εύρωστη άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού.



ΣΥΝΤΑΚΤΗΣ

Αντώνης Διόλας, FCCA, LLB

Head of Audit and Assurance, ACCA

Ο Αντώνης είναι Επικεφαλής Ελέγχου και Διασφάλισης στην ομάδα Policy & Insights του ACCA. Καθοδηγεί την πολιτική του ACCA σε θέματα ελέγχου και διασφάλισης, συνεισφέρει στις δημοσιεύσεις «Policy & Insights» και απαντά σε αιτήματα διαβουλεύσεων. Είναι επίσης τεχνικός σύμβουλος στο IAASB.

Ο Αντώνης συνεργάζεται σε τοπικό και διεθνές επίπεδο με σημαίνοντες οργανισμούς – συμπεριλαμβανομένου του Financial Reporting Council, του Υπουργείου Επιχειρηματικότητας, Ενέργειας και Βιομηχανικής Στρατηγικής (Department for Business, Energy and Industrial Strategy) του Ηνωμένου Βασιλείου, του IAASB και του Accountancy Europe.

Το ερευνητικό του έργο είναι προσβάσιμο από τον ιστότοπο του ACCA Policy & Insights στη διεύθυνση: www.accaglobal.com/gb/en/professional-insights.html

Επιμέλεια μετάφρασης: Κατερίνα Κυριαζή

Επικεφαλής γραφείου Προέδρου και Αντιπροέδρων της ΕΛΤΕ

Βασίλης Τσώκος

Εντεταλμένος ελεγκτής της ΕΛΤΕ

Πρόλογος



Mike Suffield
Director – Policy and Insights,
ACCA

Το επάγγελμα του ορκωτού ελεγκτή λογιστή διέρχεται, παγκοσμίως, περίοδο σημαντικών μεταρρυθμίσεων, με τη βελτίωση της ποιότητας του ελέγχου να αποτελεί μια από τις κορυφαίες προτεραιότητες. Η κατάλληλη άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού είναι όρος εκ των ων ουκ άνευ για τη διενέργεια ελέγχων υψηλής ποιότητας.

Στην παρούσα έκθεση το ACCA, σε συνεργασία με την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), πραγματεύεται ορισμένα από τα επαναλαμβανόμενα ζητήματα, που συχνά επισημαίνονται στους ποιοτικούς ελέγχους, τα οποία σχετίζονται εν τέλει με τις επιδόσεις των ελεγκτών στην άσκηση επαγγελματικής κρίσης και την εφαρμογή επαγγελματικού σκεπτικισμού, χρησιμοποιώντας παραδείγματα εμπνευσμένα από ευρήματα επιθεωρήσεων.



Παναγιώτης Γιαννόπουλος
Α Αντιπρόεδρος, ΕΛΤΕ

Βασισμένη στα ευρήματα της έκθεσης του ACCA, *Banishing Bias? Audit, Objectivity, and the Value of Professional Scepticism* (ACCA 2017), η παρούσα έκθεση υπογραμμίζει τη σπουδαιότητα της εύρωστης άσκησης επαγγελματικού σκεπτικισμού και τονίζει τη σημασία της αναγνώρισης της επίδρασης των γνωστικών μεροληψιών στους ελεγκτές και τα λοιπά ενδιαφερόμενα μέρη.

Αναφερόμαστε επίσης σε ορισμένες από τις πιο πρόσφατες αναθεωρήσεις διεθνών προτύπων οι οποίες σχετίζονται με τον επαγγελματικό σκεπτικισμό και τις γνωστικές μεροληψίες, ενώ ταυτοχρόνως επισημαίνονται ορισμένες σχετικές εξελίξεις σε εθνικό επίπεδο και αναδεικνύονται οι ευκαιρίες για τις ελεγκτικές εταιρείες να βελτιώσουν τις μεθοδολογίες ελέγχου και την εκπαίδευση του προσωπικού τους.

Αποποίηση ευθυνών: Το ACCA αποποιείται όλες τις εγγυησεις που αφορούν μεταφράσεις, εκφράσεις, συμπεριλαμβανομένες όποιες εγγυήσεις ακρίβειας, αξιοπιστίας και οποιαδήποτε εγγύηση εμπορευσιμότητας της παρούσας μετάφρασης.

Περιεχόμενα

Συνοπτική παρουσίαση	6
1. Εισαγωγή	7
2. Διεθνείς εξελίξεις	8
3. Παραδείγματα εμπνευσμένα από ευρήματα ποιοτικών ελέγχων	14
Παράδειγμα 1	14
Παράδειγμα 2	17
Παράδειγμα 3	19
4. Συμπεράσματα και προοπτικές	22
Παράρτημα: Λογιστικοί χειρισμοί	23
Βιβλιογραφία	25

Το περιεχόμενο της παρούσας έκθεσης προορίζεται μόνο για εκπαιδευτικούς και γενικούς ενημερωτικούς σκοπούς. Σε καμία περίπτωση το ACCA και η ΕΛΤΕ δεν ευθύνονται για οποιαδήποτε απώλεια ή ζημία, άμεση ή έμμεση, ως αποτέλεσμα της εμπιστοσύνης σε οποιοδήποτε από τα περιεχόμενα της έκθεσης.

Συνοπτική παρουσίαση

Ο επαγγελματικός σκεπτικισμός στον έλεγχο βρίσκεται στο επίκεντρο της προσοχής εδώ και πολλά χρόνια. Παρά τις πολλές προσπάθειες βελτίωσης, η ανεπαρκής άσκηση κατάλληλου επαγγελματικού σκεπτικισμού, η οποία αναδεικνύεται από τους ποιοτικούς ελέγχους, παραμένει ένα σημαντικό επαναλαμβανόμενο ζήτημα για το ελεγκτικό επάγγελμα, που υποβαθμίζει τη συνολική ποιότητα του ελέγχου.

Η μελέτη του ACCA *Banishing Bias? Audit, Objectivity, and the Value of Professional Scepticism* (ACCA 2017), εξέτασε την ψυχολογική διάσταση και τον τρόπο με τον οποίο οι γνωστικές μεροληψίες θα μπορούσαν να επηρεάσουν τους ελεγκτές, αλλά και άλλους ενδιαφερόμενους, όσον αφορά στην άσκηση ενδεδειγμένου επαγγελματικού σκεπτικισμού.

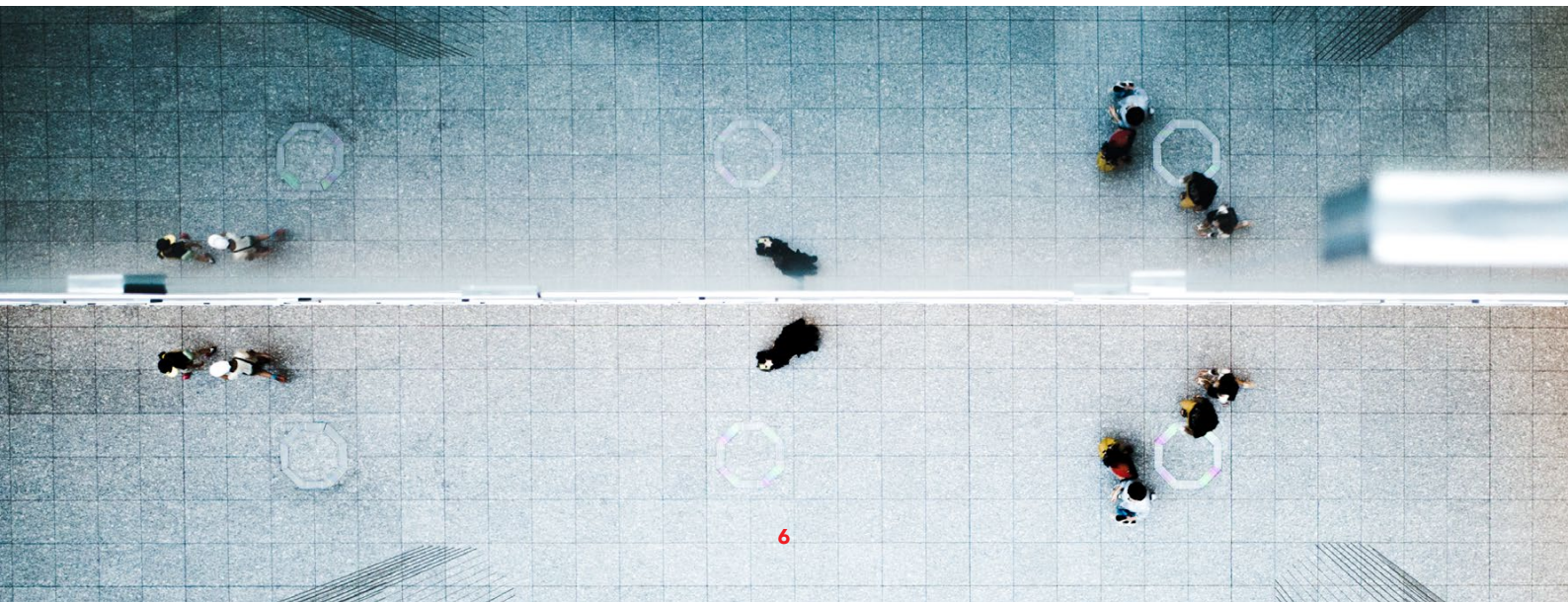
Το ACCA, σε συνεργασία με την ΕΛΤΕ, συνέχισε την έρευνα για το θέμα του επαγγελματικού σκεπτικισμού και των γνωστικών μεροληψιών. Χρησιμοποιώντας παραδείγματα, τα οποία βασίζονται σε ευρήματα επιθεωρήσεων στην Ελλάδα, εξετάζουμε το πώς η αναγνώριση της επιρροής των γνωστικών μεροληψιών θα μπορούσε να έχει ως αποτέλεσμα μια πιο εύρωστη άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού. Η έκθεση υπογραμμίζει επίσης την ευκαιρία για τις εταιρείες να βελτιώσουν τις μεθοδολογίες ελέγχου, την κατάρτιση και τη συνολική κουλτούρα τους, ώστε να αντιμετωπίσουν ορισμένα από αυτά τα επαναλαμβανόμενα ζητήματα.

Επισημαίνονται επίσης αρκετές εξελίξεις αναφορικά με τον καθορισμό διεθνών προτύπων που σχετίζονται με τον επαγγελματικό σκεπτικισμό και τις γνωστικές μεροληψίες, ενώ σημειώνονται και ορισμένες εξελίξεις σε τοπικό-εθνικό επίπεδο. Τέλος, γίνεται αναφορά σε προτεινόμενες αλλαγές όσον αφορά στις ελεγκτικές πολιτικές στο πλαίσιο των εξεταζόμενων μεταρρυθμίσεων στο ελεγκτικό επάγγελμα στο Ηνωμένο Βασίλειο, καθώς και σε άλλες σχετικές δημοσιεύσεις που θεωρούμε ότι παρουσιάζουν παγκόσμιο ενδιαφέρον.

ΕΝΘΑΡΡΥΝΟΥΜΕ ΤΙΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΝΑ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΟΥΝ ΤΟΥΣ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΟΥΣ ΤΥΠΟΥΣ ΜΕΡΟΛΗΨΙΑΣ ΚΑΙ ΝΑ ΚΑΛΛΙΕΡΓΗΣΟΥΝ ΜΙΑ ΚΟΥΛΤΟΥΡΑ ΠΟΥ ΘΑ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΕΙ ΚΑΙ ΘΑ ΜΕΤΡΙΑΖΕΙ ΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ ΠΟΥ ΑΠΟΡΡΕΟΥΝ ΑΠΟ ΑΥΤΕΣ.

Η έρευνά μας, απέφερε τα ακόλουθα συμπεράσματα:

- Η επιλογή των κατάλληλων πόρων είναι ζωτικής σημασίας για την επίτευξη ελέγχων υψηλής ποιότητας. Οι εταιρείες έχουν την ευκαιρία να προωθήσουν τις απαραίτητες αλλαγές με την εφαρμογή του Διεθνούς Προτύπου Διαχείρισης Ποιότητας 1 (ISQM 1) και του Διεθνούς Προτύπου Ελέγχου (ΔΠΕ) 220 (Αναθεωρημένο).
- Ενθαρρύνουμε τις εταιρείες να αναγνωρίσουν τους διαφορετικούς τύπους μεροληψίας όπως περιγράφονται στα πρότυπα τα οποία δημοσιεύονται από το International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) και το International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), και να καλλιεργήσουν μια κουλτούρα που θα αναγνωρίζει και θα μετριάξει τους κινδύνους που απορρέουν από αυτές. Η εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Διαχείρισης Ποιότητας παρέχει μια μεγάλη ευκαιρία στις εταιρείες για αλλαγή νοοτροπίας. Η δεοντολογική κουλτούρα των ελεγκτικών εταιρειών και η παροχή κατάλληλων κινήτρων για τη διαχείριση και την επιβράβευση της απόδοσης των ελεγκτών είναι απαραίτητα εργαλεία για τη βελτίωση της ποιότητας του ελέγχου.
- Η αναγνώριση της σπουδαιότητας που θα μπορούσε να έχει η αποκαλούμενη «μεροληψία της εξουσίας» στον έλεγχο είναι αποφασιστικής σημασίας, δεδομένης της εκτεταμένης χρήσης εμπειρογνομόνων – ιδιαίτερα σε εξειδικευμένους τομείς και σε αναθέσεις διασφάλισης αναφορικά με τον έλεγχο της βιωσιμότητας. Συνιστούμε στους φορείς οι οποίοι είναι υπεύθυνοι για την έκδοση προτύπων αλλά και σε όσους είναι επιφορτισμένοι με την χάραξη πολιτικών να λαμβάνουν υπόψη τα ανωτέρω όταν ασχολούνται με την ανάπτυξη των μελλοντικών προτύπων.
- Αν και αναγνωρίζουμε ότι οι γνωστικές μεροληψίες μπορεί να επηρεάσουν την απόδοση του ελεγκτή κατά την άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού στον απαιτούμενο βαθμό, δεν θα πρέπει να θεωρούνται ως η μοναδική αιτία τυχόν ανεπαρκών αποτελεσμάτων ή/και να χρησιμοποιούνται ως δικαιολογία. Πολλές άλλες αιτίες, όπως ο φόβος της απώλειας μιας ανάθεσης ελέγχου ή/και ζητήματα ανεξαρτησίας, μπορεί να οδηγήσουν σε έλλειψη επαγγελματικού σκεπτικισμού.



1. Εισαγωγή

Ο επαγγελματικός σκεπτικισμός είναι θέμα συζήτησης εδώ και πολλά χρόνια και είναι ένα από τα επαναλαμβανόμενα ζητήματα που εγείρεται συχνά από τις ρυθμιστικές αρχές.

Σε συνέχεια της δημοσίευσης *Banishing Bias? Audit, Objectivity, and the Value of Professional Scepticism* (ACCA 2017), το ACCA, σε συνεργασία με την ΕΛΤΕ, συνέχισε να εξετάζει τον επαγγελματικό σκεπτικισμό και τις γνωστικές μεροληψίες, εστιάζοντας σε ορισμένα σχετικά και επαναλαμβανόμενα ζητήματα που εντοπίστηκαν από τους ποιοτικούς ελέγχους. Η παρούσα έκθεση επανεξετάζει τις γνωστικές μεροληψίες, που εισήχθησαν και συζητήθηκαν λεπτομερώς στην αρχική έκθεση του ACCA (ACCA 2017), και τη σημασία τους στην πράξη.

Από τη δημοσίευση της έκθεσης του ACCA το 2017, υπήρξαν αρκετές εξελίξεις στο επάγγελμα του ορκωτού ελεγκτή λογιστή και ειδικότερα αναθεωρήσεις προτύπων σε εθνικό και παγκόσμιο επίπεδο. Η παρούσα έκθεση αναφέρεται σε ορισμένες από τις διεθνείς αναθεωρήσεις προτύπων που σχετίζονται με τον επαγγελματικό σκεπτικισμό και τις γνωστικές μεροληψίες, ενώ

επισημαίνει επίσης ορισμένες σχετικές εξελίξεις σε τοπικό-εθνικό επίπεδο. Η έκθεση αναφέρεται επίσης σε προτεινόμενες αλλαγές όσον αφορά στις ελεγκτικές πολιτικές, στο πλαίσιο των εξεταζόμενων μεταρρυθμίσεων στο ελεγκτικό επάγγελμα στο Ηνωμένο Βασίλειο, καθώς και σε κάποιες σχετικές δημοσιεύσεις που θεωρούμε ότι παρουσιάζουν παγκόσμιο ενδιαφέρον.

Ενώ αναγνωρίζουμε ότι οι γνωστικές μεροληψίες δεν πρέπει να θεωρούνται ως ο μοναδικός λόγος για τυχόν μειωμένη απόδοση ή/και να χρησιμοποιείται ως δικαιολογία για την έλλειψη επαγγελματικού σκεπτικισμού, περιγράφουμε ορισμένα από τα επαναλαμβανόμενα ζητήματα σε επιθεωρήσεις στην Ελλάδα, τα οποία σχετίζονται με τον επαγγελματικό σκεπτικισμό, και πραγματευόμαστε το πώς η αναγνώριση της επίδρασης των γνωστικών μεροληψιών θα μπορούσε να έχει ως αποτέλεσμα μια πιο εύρωστη άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού.

Η ΠΑΡΟΥΣΑ ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΑΦΕΡΕΤΑΙ ΣΕ ΟΡΙΣΜΕΝΕΣ ΑΠΟ ΤΙΣ ΔΙΕΘΝΕΙΣ ΑΝΑΘΕΩΡΗΣΕΙΣ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΠΟΥ ΣΧΕΤΙΖΟΝΤΑΙ ΜΕ ΤΟΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΟ ΣΚΕΠΤΙΚΙΣΜΟ ΚΑΙ ΤΙΣ ΓΝΩΣΤΙΚΕΣ ΜΕΡΟΛΗΨΙΕΣ, ΕΝΩ ΕΠΙΣΗΜΑΙΝΕΙ ΕΠΙΣΗΣ ΟΡΙΣΜΕΝΕΣ ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΕΞΕΛΙΞΕΙΣ ΣΕ ΤΟΠΙΚΟ-ΕΘΝΙΚΟ ΕΠΙΠΕΔΟ.



2. Διεθνείς εξελίξεις

Μετά τη δημοσίευση της αρχικής έκθεσης του ACCA (ACCA 2017) υπήρξε μια σειρά σχετικών παγκόσμιων εξελίξεων στο ελεγκτικό επάγγελμα. Αυτό το κεφάλαιο εξετάζει μερικές από τις βασικές εξελίξεις στη θέσπιση προτύπων και στις ελεγκτικές πολιτικές, είτε εθνικές είτε διεθνείς, οι οποίες σχετίζονται με τον επαγγελματικό σκεπτικισμό και τις γνωστικές μεροληψίες.

Ο «ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΟΣ ΣΚΕΠΤΙΚΙΣΜΟΣ» ΟΡΙΖΕΤΑΙ ΣΤΟ ΔΠΕ 200 ΩΣ ΕΝΑΣ ΤΡΟΠΟΣ ΣΚΕΨΗΣ ΠΟΥ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΕΙ ΔΙΕΡΕΥΝΗΤΙΚΟ ΠΝΕΥΜΑ, ΕΓΡΗΓΟΡΣΗ ΓΙΑ ΣΥΝΘΗΚΕΣ ΠΟΥ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΥΠΟΔΕΙΚΝΟΥΝ ΠΙΘΑΝΟ ΣΦΑΛΜΑ ΛΟΓΩ ΛΑΘΟΥΣ Ή ΑΠΑΤΗΣ, ΚΑΙ ΚΡΙΤΙΚΗ ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ.

Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Δεοντολογίας για Λογιστές (IESBA)

Όπως επισημάναμε στην αρχική μας έκθεση για τον επαγγελματικό σκεπτικισμό, η σωστή εφαρμογή επαγγελματικού σκεπτικισμού απαιτεί την εξέταση των θεμελιωδών αρχών του Κώδικα Δεοντολογίας του IESBA για την επαγγελματική επάρκεια και τη δέουσα επιμέλεια, την ακεραιότητα, την επαγγελματική συμπεριφορά και ειδικότερα την αντικειμενικότητα (ACCA 2017).

Το IESBA προέβη, μετά από διαβούλευση με θέμα «Proposed Revisions to the Code to Promote the Role and Mindset Expected of Professional Accountants» (IESBA 2019), σε ορισμένες αναθεωρήσεις στον Κώδικα Δεοντολογίας σε σχέση με τον επαγγελματικό σκεπτικισμό και ειδικότερα όσον αφορά στην επίδραση των γνωστικών μεροληψιών. Πιο συγκεκριμένα, στην παράγραφο 120.12 A1, το Εννοιολογικό Πλαίσιο αναγνωρίζει πλέον ότι «η συνειδητή ή ασυνείδητη μεροληψία επηρεάζει την άσκηση επαγγελματικής κρίσης κατά τον εντοπισμό, την αξιολόγηση και την αντιμετώπιση των απειλών για τη συμμόρφωση με τις θεμελιώδεις αρχές» (IESBA 2020:15, IESBA 2021: 29).

Στην παράγραφο 120.12 A2 του κώδικα δεοντολογίας του IESBA περιλαμβάνονται παραδείγματα γνωστικών μεροληψιών που ενδεχομένως να πρέπει να ληφθούν υπόψη από τον ελεγκτή κατά την άσκηση επαγγελματικής κρίσης (βλέπε Πίνακα 2.1).

Στον Κώδικα Δεοντολογίας του IESBA περιλήφθηκε επίσης, στην παράγραφο 120.12.A3, ένας κατάλογος δράσεων οι οποίες

θα μπορούσαν να μετριάσουν τις επιπτώσεις της μεροληψίας. Σε αυτές περιλαμβάνονται:

- Η αναζήτηση συμβουλών από ειδήμονες με στόχο την απόκτηση πρόσθετης πληροφόρησης.
- Διαβουλεύσεις προκειμένου να διασφαλιστεί ότι εφαρμόζονται οι κατάλληλες διερευνητικές διαδικασίες.
- Επαγγελματική εκπαίδευση σχετικά με τον εντοπισμό της μεροληψίας (IESBA 2021: 30).

Οι αναθεωρήσεις του IESBA στον Κώδικα Δεοντολογίας, οι οποίες αναγνωρίζουν ρητά τη σημασία της επίγνωσης των γνωστικών μεροληψιών κατά την άσκηση επαγγελματικής κρίσης από τους ελεγκτές-λογιστές, είναι ένα μεγάλο βήμα προς τα εμπρός και ευθυγραμμίζονται επαρκώς με τις αναθεωρήσεις στα πρότυπα του IAASB που αναφέρονται αργότερα σε αυτή την έκθεση.

Οι ελεγκτικές εταιρείες θα πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τις ανωτέρω αναφερόμενες δράσεις και να εξετάζουν τι είναι κατάλληλο για την κάθε περίπτωση. Για παράδειγμα, οι μικροί και οι μεσαίου μεγέθους ελεγκτικές (MME) μπορεί να έχουν μεγαλύτερη ανάγκη από εμπειρογνώμονες σε αυτόν τον τομέα από τις μεγαλύτερες ελεγκτικές εταιρείες και, εάν όντως αυτό ισχύει, θα πρέπει να αναζητούν συμβουλές από τέτοιους ειδήμονες. Η συνεχής επαγγελματική εκπαίδευση αναφορικά με την ύπαρξη και την αναγνώριση της μεροληψίας είναι σχετική για όλες τις εταιρείες, ανεξαρτήτως μεγέθους, και θα πρέπει να αντιμετωπίζεται με τη δέουσα σοβαρότητα.

ΠΙΝΑΚΑΣ 2.1: IESBA – Παραδείγματα ενδεχόμενων μεροληψιών που θα πρέπει να αναγνωρίζονται κατά την άσκηση επαγγελματικής κρίσης

ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΜΕΡΟΛΗΨΙΕΣ ΠΟΥ ΘΑ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΝΤΑΙ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΣΚΗΣΗ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΚΡΙΣΗΣ	
• Μεροληψία της αγκύρωσης: Η τάση του ατόμου να στηρίζεται ή να «αγκυρώνεται» στην αρχική πληροφορία που λαμβάνει, έναντι τη οποίας η επόμενη πληροφορία αξιολογούνται ανεπαρκώς.	• Ομαδική σκέψη: Η τάση μίας ομάδας να αποθαρρύνει τη δημιουργικότητα και την ατομική πρωτοβουλία, με αποτέλεσμα οι αποφάσεις να λαμβάνονται χωρίς κριτική αξιολόγηση ή χωρίς να εξετάζονται εναλλακτικές επιλογές.
• Μεροληψία του αυτοματισμού: Η τάση του ατόμου να εμπιστεύεται την πληροφορία η οποία παράγεται από αυτοματοποιημένα συστήματα, ακόμα και όταν η κοινή λογική ή αντιτιθέμενη πληροφόρηση εγείρουν ερωτήματα σχετικά με την αξιοπιστία ή την καταλληλότητα της αυτής της πληροφορίας.	• Υπέρμετρη αυτοπεποίθηση: Η τάση να υπερεκτιμά κανείς την ικανότητά του να προβαίνει σε σωστές εκτιμήσεις κινδύνου ή άλλες κρίσεις ή να λαμβάνει σωστές αποφάσεις.
• Μεροληψία της διαθεσιμότητας: Η τάση να δίνεται μεγαλύτερη βαρύτητα σε γεγονότα ή εμπειρίες που μας έρχονται αμέσως στο μυαλό ή είναι άμεσα διαθέσιμα σε σχέση με εκείνα που δεν είναι.	• Προκατάληψη της αναπαράστασης: Η τάση να βασίζεται η κατανόηση σε ένα μοτίβο εμπειριών, γεγονότων ή πεποιθήσεων που υποτίθεται ότι είναι αντιπροσωπευτικά.
• Μεροληψία της επιβεβαίωσης: Η τάση του ατόμου να προσδίδει βαρύτητα στις πληροφορίες που επιβεβαιώνουν μία πεποίθησή του, παρά σε αυτές που την αντικρούουν ή την θέτουν υπό αμφισβήτηση.	• Επιλεκτική αντίληψη: Η τάση να επηρεάζουν οι προσδοκίες ενός ατόμου τον τρόπο με τον οποίο βλέπει ένα συγκεκριμένο θέμα ή κάποιο άλλο άτομο (IESBA 2021: 30).

Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (IAASB)

Η δέσμευση του IAASB για την αντιμετώπιση ζητημάτων που σχετίζονται με τον επαγγελματικό σκεπτικισμό χρονολογείται από το 2015, όταν εκδόθηκε η διαβούλευση «*Invitation to Comment, Enhancing Audit Quality in the Public Interest: A Focus on Professional Scepticism, Quality Control and Group Audits* (IAASB 2015)». Μεταξύ των βασικών θεμάτων δημοσίου ενδιαφέροντος που εντοπίστηκαν και έπρεπε να αντιμετωπιστούν ήταν ο επαγγελματικός σκεπτικισμός που παρουσιάστηκε μαζί με τον έλεγχο δικλίδων και τους ελέγχους ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Κατά τη συνεδρίαση του Σεπτεμβρίου 2020, το IAASB ενέκρινε τα ISQM 1, ISQM 2 και το ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο). Μετά από την έγκριση τους από το Συμβούλιο Εποπτείας Δημοσίου Συμφέροντος (PIOB), το IAASB δημοσίευσε την τελική έκδοση των προτύπων τον Δεκέμβριο του 2020, ώστε να τεθούν σε ισχύ στις ή μετά τις 15 Δεκεμβρίου 2022. Το IAASB ενέκρινε επίσης το ΔΠΕ 600 (Αναθεωρημένο) τον Δεκέμβριο του 2021 και, μετά την έγκρισή του από το PIOB, δημοσίευσε την τελική έκδοση του προτύπου τον Απρίλιο του 2022, για να τεθεί σε ισχύ στις ή μετά τις 15 Δεκεμβρίου 2023.

Ξεκινώντας από το ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο) «Διαχείριση Ποιότητας για τον Έλεγχο Οικονομικών Καταστάσεων», παρατηρούμε πως η παράγραφος 7 αναγνωρίζει ότι η κατάλληλη άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού μπορεί φανεί από τις ενέργειες και τις επικοινωνίες των μελών της ομάδας ανάθεσης. Αυτές οι ενέργειες και επικοινωνίες μπορεί να περιλαμβάνουν συγκεκριμένα βήματα για τον μετριασμό των εμποδίων στην άσκηση κατάλληλου επιπέδου επαγγελματικού σκεπτικισμού, π.χ. εμποδία όπως η ασυνείδητη μεροληψία ή οι περιορισμοί σε πόρους (IAASB 2020: 6). Επομένως, το πρότυπο αναγνωρίζει ρητώς πλέον την ύπαρξη ασυνείδητης μεροληψίας που θα μπορούσε να βλάψει την άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού από την ομάδα ανάθεσης.

Η παράγραφος A34 απαριθμεί μια σειρά από εμποδία στην άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού κατά τη διάρκεια μιας ελεγκτικής ανάθεσης, όπως:

- «δυσκολίες στην απόκτηση πρόσβασης σε αρχεία, εγκαταστάσεις, συγκεκριμένους υπαλλήλους, πελάτες, πωλητές ή άλλους, οι οποίες μπορεί να οδηγήσουν την ομάδα ανάθεσης να μεροληπτήσει στην επιλογή των πηγών άντλησης ελεγκτικών τεκμηρίων και να αναζητήσει ελεγκτικά τεκμήρια από πηγές που είναι πιο εύκολα προσβάσιμες» (IAASB 2020).

Στο Κεφάλαιο 3 της παρούσας έκθεσης, παρουσιάζουμε μερικά πρακτικά παραδείγματα τα οποία βασίζονται σε ευρήματα επιθεωρήσεων στην Ελλάδα, καταδεικνύοντας τα σημεία που η ομάδα ανάθεσης θα μπορούσε να είχε μεροληπτήσει κατά της επιλογής ορισμένων πηγών ελεγκτικών τεκμηρίων και υπέρ της επιλογής εκείνων που ήταν πιο εύκολα προσβάσιμες.

Επιπλέον, με την παράγραφο A35 υιοθετήθηκε ο κατάλογος παραδειγμάτων ασυνείδητων μεροληψιών που υπάρχει στην παράγραφο 120.12 A2 του προαναφερθέντος αναθεωρημένου Κώδικα της IESBA (IESBA 2021), με εξαίρεση τις μεροληψίες

της αναπαράστασης και της επιλεκτικής αντίληψης. Όπως αναφέρεται στην παράγραφο A35, αυτές οι μεροληψίες μπορεί να παρεμποδίσουν την άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού και επομένως το εύλογο των επαγγελματικών κρίσεων που έγιναν από την ομάδα ανάθεσης με στόχο τη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο). Η παράγραφος A36 πλέον αναφέρεται σε συγκεκριμένες διαδικασίες τις οποίες η ομάδα ανάθεσης μπορεί να διενεργήσει ώστε να αμβλύνει τα εμπόδια στην άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού σε επίπεδο ελεγκτικής ανάθεσης, συμπεριλαμβανομένων και ενεργειών για την αντιμετώπιση συνειδητών ή ασυνείδητων μεροληψιών. Αυτές οι ενέργειες παρουσιάζονται στον Πίνακα 2.2, στην επόμενη σελίδα.

Ομοίως, το ISQM 1 (Διεθνές Πρότυπο Διαχείρισης Ποιότητας 1, Διαχείριση Ποιότητας για Επιχειρήσεις που διενεργούν Ελέγχους ή Επισκοπήσεις Οικονομικών Καταστάσεων ή Άλλες Αναθέσεις Διασφάλισης ή Συναφών Υπηρεσιών), αναφέρεται στις προαναφερθείσες παραγράφους του ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο) και επιβεβαιώνει ότι οι ενσυνείδητες ή ασυνείδητες μεροληψίες του ελεγκτή μπορούν να παρεμποδίσουν την άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού. Αναφέρεται επίσης και σε πιθανές ενέργειες που μπορεί να πράξει η ομάδα ανάθεσης για να αμβλύνει τα εμπόδια.

Επιδιοκιμάζουμε τις παραπάνω αναθεωρήσεις των προτύπων διαχείρισης ποιότητας από το IAASB, ιδίως τη ρητή αναγνώριση ότι ασυνείδητες ή συνειδητές μεροληψίες των ελεγκτών μπορεί να βλάψουν την επαγγελματική κρίση της ομάδας ανάθεσης, καθώς και ότι η άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού συμβάλλει σημαντικά στον μετριασμό τέτοιων προβλημάτων. Ο προαναφερθείς ενδεικτικός πίνακας ενεργειών είναι ένας πολύ χρήσιμος οδηγός που αφενός στοχεύει να βοηθήσει τους ελεγκτές να εντοπίσουν και να αντιμετωπίσουν τους σχετικούς κινδύνους για την ποιότητα του ελέγχου, αφετέρου να συμβάλει ώστε να αντιμετωπίσουν πολλά από τα επαναλαμβανόμενα ζητήματα που εντοπίζονται στα ευρήματα των επιθεωρήσεων.

Στο Ηνωμένο Βασίλειο το 2022, το Financial Reporting Council (FRC) πραγματοποίησε μια θεματική έρευνα αναφορικά με το πώς οι ελεγκτικές εταιρείες δημιουργούν ένα περιβάλλον που προάγει τον επαγγελματικό σκεπτικισμό και το διερευνητικό πνεύμα (thematic review of how audit firms create an environment that promotes professional scepticism and challenge, FRC 2022a). Η εν λόγω έρευνα ανέδειξε καλές πρακτικές στην εκπαίδευση και στην επικοινωνία από την ηγεσία, αλλά και περιθώρια βελτίωσης όσον αφορά στην αναλογικότητα της επιβράβευσης για τις επιθυμητές συμπεριφορές (FRC 2022a). Στην εν λόγω έρευνα διαπιστώνεται ότι το μεγαλύτερο εμπόδιο στον επαγγελματικό σκεπτικισμό και στην διερευνητική νοοτροπία συνεχίζει να είναι η έλλειψη χρόνου και πόρων. Το FRC αμφισβητεί τον τρόπο με τον οποίο οι ελεγκτικές εταιρείες στο Ηνωμένο Βασίλειο αντιμετωπίζουν αυτά τα ζητήματα μέσω του μοντέλου λειτουργίας και διαχείρισης έργων που εφαρμόζουν. Στην έρευνα σημειώνεται ότι ορισμένες ελεγκτικές εταιρείες βρίσκονται στην αρχή του «πολιτιστικού ταξιδιού» τους και ακόμα αναπτύσσουν την επίγνωσή τους για την κουλτούρα και τις συμπεριφορές και τη σχέση αυτές που έχουν με την ποιότητα του ελέγχου, ενώ άλλες εταιρείες έχουν υιοθετήσει προγράμματα κουλτούρας εδώ και αρκετά χρόνια (FRC 2022).

ΑΝΑΜΕΝΟΥΜΕ ΟΤΙ ΟΙ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΘΑ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΟΥΝ ΑΥΤΕΣ ΤΙΣ ΑΝΑΘΕΩΡΗΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΣ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΟΥΣ ΚΑΙ ΘΑ ΠΑΡΑΣΧΟΥΝ ΣΤΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ ΤΟΥΣ ΤΗΝ ΑΠΑΡΑΙΤΗΤΗ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΞΕΤΑΣΗ ΠΙΘΑΝΩΝ ΕΝΕΡΓΕΙΩΝ ΣΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΘΑ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΠΡΟΒΕΙ, ΑΝΑΛΟΓΑ ΜΕ ΤΙΣ ΠΕΡΙΣΤΑΣΕΙΣ, ΓΙΑ ΝΑ ΜΕΤΡΙΑΣΤΕΙ ΟΠΟΙΑΔΗΠΟΤΕ ΑΡΝΗΤΙΚΗ ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΣΤΗΝ ΑΣΚΗΣΗ ΚΑΤΑΛΛΗΛΟΥ ΒΑΘΜΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΟΥ ΣΚΕΠΤΙΚΙΣΜΟΥ.

ΠΙΝΑΚΑΣ 2.2: ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο) – παραδείγματα πιθανών ενεργειών στις οποίες θα μπορούσε να προβεί η ομάδα ελέγχου**ΠΙΘΑΝΕΣ ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ**

- Παραμονή σε εγρήγορση για αλλαγές στη φύση ή τις συνθήκες του ελέγχου οι οποίες απαιτούν πρόσθετους ή διαφορετικούς πόρους, καθώς και αναζήτηση των πρόσθετων ή διαφορετικών πόρων από εκείνα τα άτομα εντός της ελεγκτικής εταιρείας που είναι υπεύθυνα για την κατανομή των διαθέσιμων πόρων.
- Ρητή επισήμανση προς τα μέλη της ομάδας ανάθεσης ότι θα πρέπει να είναι σε επαγρύπνηση για περιπτώσεις ή καταστάσεις στις οποίες ο ελεγκτής είναι πιο ευάλωτος σε ασυνείδητες ή συνειδητές μεροληψίες (π.χ. τομείς που απαιτούν σε μεγαλύτερο βαθμό επαγγελματική κρίση), τονίζοντας ταυτόχρονα τη σημασία της αναζήτησης συμβουλών από πιο έμπειρα μέλη της ομάδας αναφορικά με τον σχεδιασμό και την εκτέλεση ελεγκτικών διαδικασιών.
- Αλλαγή της σύνθεσης της ομάδας ανάθεσης, π.χ. με τον ορισμό πιο έμπειρων ατόμων με περισσότερες δεξιότητες ή εξειδικευμένες γνώσεις.
- Ανάθεση στα πιο έμπειρα μέλη της ομάδας την επικοινωνία με μέλη διοίκησης τα οποία είναι δύσκολα στη συνεργασία.
- Συμμετοχή των μελών της ομάδας ανάθεσης με εξειδικευμένες δεξιότητες και γνώσεις ή χρήση ειδήμονα του ελεγκτή σε πολύπλοκα αντικείμενα του ελέγχου ή σε περιοχές που ενέχουν υποκειμενικότητα.
- Τροποποίηση της φύσης ή/και του χρόνου και της έκτασης μιας ελεγκτικής διαδικασίας. Ενίσχυση της επιτήρησης ή της επισκόπησης των ελεγκτικών εργασιών με τη συμμετοχή των πιο έμπειρων μελών της ομάδας ανάθεσης, τη συχνότερη αυτοπρόσωπη επίβλεψη ή την διεξοδικότερη επισκόπηση ορισμένων φύλλων εργασίας, για περιπτώσεις:
 - Περιοχών ελέγχου που είτε είναι πολύπλοκες είτε ενέχουν στοιχεία υποκειμενικότητας,
 - Περιοχών που εγκυμονούν κινδύνους για την ποιότητα της ελεγκτικής εργασίας,
 - Περιοχών με κίνδυνο απάτης και
 - Υποψίας ή διαπιστωμένης μη συμμόρφωσης με νόμους ή κανονισμούς.
- Καθορισμός προσδοκιών για:
 - Τα λιγότερο έμπειρα μέλη της ομάδας ανάθεσης, ώστε να αναζητούν συμβουλές συχνά και τακτικά από πιο έμπειρα μέλη ή τον εταίρο ανάθεσης και
 - Τα πιο έμπειρα μέλη της ομάδας ανάθεσης, ώστε να είναι διαθέσιμα στα λιγότερο έμπειρα μέλη καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου και να ανταποκρίνονται θετικά και έγκαιρα στα αιτήματα για συμβουλές ή βοήθεια.
- Επικοινωνία με εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση της ελεγχόμενης οντότητας όταν η διοίκηση ασκεί αδικαιολόγητη πίεση στην ομάδα ανάθεσης ή όταν η ομάδα ανάθεσης αντιμετωπίζει δυσκολίες στην απόκτηση πρόσβασης σε αρχεία, εγκαταστάσεις, σε συγκεκριμένους υπαλλήλους, πελάτες, πωλητές ή άλλα άτομα από τα οποία μπορεί να αναζητηθούν ελεγκτικά τεκμήρια (IAASB 2020: 21/22).

Η ημερομηνία έναρξης ισχύος του ISQM1 και του ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο) για τους ελέγχους οικονομικών καταστάσεων, είναι για περιόδους που ξεκινούν στις ή μετά τις 15 Δεκεμβρίου 2022 και, ως εκ τούτου, το εάν οι παραπάνω αναθεωρήσεις οδηγήσουν σε αλλαγές συμπεριφοράς θα αξιολογηθεί περαιτέρω λίγα χρόνια αργότερα. Αποτελεί συνήθη πρακτική για το IAASB να διενεργεί επισκοπήσεις αξιολόγησης μετά την εφαρμογή ουσιαστικών αναθεωρήσεων στα πρότυπα.

Αν και οι αναθεωρήσεις των προτύπων διαχείρισης ποιότητας του IAASB είναι σαφείς και αναγνωρίζουν τη σημασία των γνωστικών μεροληψιών, το IAASB αναθεώρησε επίσης μια σειρά από άλλα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ) ούτως ώστε να οδηγήσει σε αλλαγές συμπεριφοράς για να βελτιωθεί η άσκηση του επαγγελματικού σκεπτικισμού.

Πιο συγκεκριμένα, ο επαγγελματικός σκεπτικισμός και η αναγνώριση της ύπαρξης μεροληψίας βρίσκεται πλέον στο επίκεντρο του ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο) «Εντοπισμός και Εκτίμηση των Κινδύνων Ουσιώδους Σφάλματος Μέσω της Κατανόησης της Οντότητας και του Περιβάλλοντός της».

Το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), στην παράγραφο 13, ορίζει ότι ο ελεγκτής πρέπει να σχεδιάζει και να εκτελεί διαδικασίες αξιολόγησης κινδύνου με τέτοιο τρόπο ώστε να αποφεύγεται η «μεροληψία της επιβεβαίωσης», ήτοι κατά την απόκτηση των ελεγκτικών τεκμηρίων να προκρίνονται όσα επιβεβαιώνουν την πεποίθησή του για το εξεταζόμενο ζήτημα, αποκλείοντας εκείνα τα ελεγκτικά τεκμήρια που μπορεί την αντικρούουν (IAASB 2021: 1072).

Επίσης το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο) επεξηγεί γιατί είναι σημαντική η απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων με αμερόληπτο τρόπο. Για παράδειγμα, η παράγραφος A14 αναφέρει ότι ο σχεδιασμός και η εκτέλεση διαδικασιών αξιολόγησης κινδύνου για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων με αμερόληπτο τρόπο, μπορεί να βοηθήσει τον ελεγκτή στον εντοπισμό δυνητικά αντιφατικών πληροφοριών, οι οποίες με τη σειρά τους μπορεί να τον βοηθήσουν στην άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού σε σχέση με τον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος (IAASB 2021: 1084).

Η ΕΞΑΛΕΙΨΗ ΤΗΣ ΜΕΡΟΛΗΨΙΑΣ ΕΙΝΑΙ ΕΠΟΜΕΝΩΣ ΚΑΘΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΣΗΜΑΣΙΑΣ ΚΑΤΑ ΤΟΝ ΕΝΤΟΠΙΣΜΟ ΚΑΙ ΤΗΝ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΚΙΝΔΥΝΩΝ ΟΥΣΙΩΔΟΥΣ ΣΦΑΛΜΑΤΟΣ, ΩΣΤΕ ΝΑ ΜΠΟΡΕΙ Ο ΕΛΕΓΚΤΗΣ ΝΑ ΑΣΚΕΙ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΟ ΣΚΕΠΤΙΚΙΣΜΟ ΣΤΟΝ ΚΑΤΑΛΛΗΛΟ ΒΑΘΜΟ.

Το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο) αναγνωρίζει επίσης ότι η μεροληψία δεν είναι σχετική μόνο για την ομάδα ανάθεσης ελέγχου αλλά και για άλλα ενδιαφερόμενα μέρη, όπως εν προκειμένω τη διοίκηση. Το πρότυπο ορίζει τους ενδογενείς παράγοντες κινδύνου ως χαρακτηριστικά γεγονότων ή συνθηκών που επηρεάζουν την ευαισθησία ενός ισχυρισμού – σχετικά με μια κατηγορία συναλλαγών, υπόλοιπο λογαριασμού ή γνωστοποίηση – σε σφάλμα, είτε λόγω απάτης είτε λάθους, πριν την εξέταση των δικλίδων διασφάλισης (IAASB 2021: 1152). Σε αυτούς τους παράγοντες κινδύνου θα μπορούσε να είναι, μεταξύ άλλων, και η ευαισθησία σε σφάλμα λόγω μεροληψίας από την πλευρά της διοίκησης της ελεγχόμενης οντότητας, στον βαθμό που επηρεάζει τον εγγενή κίνδυνο (IAASB 2021: 1152).

Επισημαίνουμε ότι η παράγραφος A88 αναφέρει ότι όσο μεγαλύτερος είναι ο βαθμός στον οποίο μια κατηγορία συναλλαγών, υπόλοιπο λογαριασμού ή γνωστοποίηση είναι επιρρεπής σε σφάλμα λόγω πολυπλοκότητας ή υποκειμενικότητας, τόσο μεγαλύτερη είναι η ανάγκη για τον ελεγκτή να εφαρμόσει επαγγελματικό σκεπτικισμό. Επιπλέον, όταν μια κατηγορία συναλλαγών, υπόλοιπο λογαριασμού ή γνωστοποίηση είναι επιρρεπής σε σφάλμα λόγω πολυπλοκότητας, υποκειμενικότητας, μεταβολής ή αβεβαιότητας, αυτοί οι ενδογενείς παράγοντες κινδύνου μπορεί να δημιουργήσουν ευνοϊκές συνθήκες για μεροληψία από την πλευρά της διοίκησης, εκούσια ή ακούσια, και να επηρεάσουν την ευαισθησία σε σφάλμα οφειλόμενο σε μεροληψία της διοίκησης. Ο προσδιορισμός των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος από τον ελεγκτή και η εκτίμηση του ενδογενούς κινδύνου σε επίπεδο ισχυρισμών επηρεάζονται επίσης και από τις αλληλεπιδράσεις μεταξύ των ενδογενών παραγόντων κινδύνου (IAASB 2021: 1106).

Το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο) τέθηκε σε ισχύ για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν στις ή μετά τις 15 Δεκεμβρίου 2021 και επομένως τα αποτελέσματα των αναθεωρήσεων του προτύπου, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με τον επαγγελματικό σκεπτικισμό, θα είναι ορατά μόνο λίγα χρόνια μετά την εφαρμογή του.

Το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο) είναι ένα θεμελιώδες πρότυπο για τη διαδικασία του ελέγχου, το οποίο μεταξύ των άλλων ουσιωδών αλλαγών που εισήγαγε, παρέχει στις ελεγκτικές εταιρείες και την ευκαιρία να βελτιώσουν τη συμπεριφορά τους ως προς την άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού στον κατάλληλο βαθμό, αναγνωρίζοντας την ύπαρξη γνωστικών μεροληψιών τόσο για τους ελεγκτές όσο και για άλλα ενδιαφερόμενα μέρη, όπως η διοίκηση της ελεγχόμενης οντότητας. Αυτό θα μπορούσε να επιτευχθεί με την ενσωμάτωση αυτών των αλλαγών στις μεθοδολογίες και στην εκπαιδευτική διαδικασία των ελεγκτικών εταιρειών.

Παρομοίως, το ΔΠΕ 540 (Αναθεωρημένο) «Λογιστικές Εκτιμήσεις και Σχετικές Γνωστοποιήσεις» (Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures), στην παράγραφο 32, αναφέρει ότι ο ελεγκτής αξιολογεί εάν οι κρίσεις και οι αποφάσεις που λαμβάνονται από τη διοίκηση κατά την πραγματοποίηση των

λογιστικών εκτιμήσεων παρέχουν ενδείξεις πιθανής μεροληψίας της διοίκησης, ακόμη και αν αυτές οι λογιστικές εκτιμήσεις είναι μεμονωμένως εύλογες. Όταν εντοπίζονται ενδείξεις πιθανής μεροληψίας της διοίκησης, ο ελεγκτής αξιολογεί τις επιπτώσεις στον έλεγχο. Όπου υπάρχει πρόθεση παραπλάνησης, η μεροληψία της διοίκησης είναι δόλιας φύσης (IAASB 2021: 493).

Το ΔΠΕ 230 «Τεκμηρίωση του Ελέγχου», στην παράγραφο A7 αναφέρει ότι «αναφορικά με τις λογιστικές εκτιμήσεις, όταν τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτούνται περιλαμβάνουν επιβεβαιωτικά και αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία ως προς τους ισχυρισμούς της διοίκησης, η τεκμηρίωση μπορεί να περιλαμβάνει τον τρόπο με τον οποίο ο ελεγκτής αξιολόγησε αυτά τα αποδεικτικά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των επαγγελματικών κρίσεων που έγιναν κατά τη διαμόρφωση ενός συμπεράσματος ως προς την επάρκεια και την καταλληλότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν» (IAASB 2021: 541/542). Παραδείγματα άλλων απαιτήσεων «όπου η τεκμηρίωση μπορεί να παρέχει στοιχεία για την άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού από τον ελεγκτή περιλαμβάνουν:

- Την παράγραφο 13 (δ), σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο ο ελεγκτής έχει εφαρμόσει την κατανόησή του για να αναπτύξει την προσδοκία του για τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις σχετικές γνωστοποιήσεις που θα περιληφθούν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας, καθώς και το πώς συγκρίνεται αυτή η προσδοκία με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας τις οποίες καταρτίζει η διοίκηση.
- Την παράγραφο 18, η οποία απαιτεί να σχεδιαστούν και να εκτελεστούν περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου προκειμένου να αποκτηθούν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια με τρόπο μη μεροληπτικό ως προς την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων που μπορεί να είναι επιβεβαιωτικά ή τον αποκλεισμό της απόκτησης ελεγκτικών τεκμηρίων που ενδέχεται να είναι αντιφατικά.
- Τις παραγράφους 23 (β), 24 (β), 25 (β) και 32, που αναφέρονται στους δείκτες πιθανής μεροληψίας της διοίκησης, και
- Την παράγραφο 34, η οποία πραγματεύεται την εξέταση όλων των σχετικών ελεγκτικών τεκμηρίων από τον ελεγκτή, είτε αυτά είναι επιβεβαιωτικά είτε αντιφατικά» (IAASB 2021: 542).

Πολλές από τις επαναλαμβανόμενες περιπτώσεις που εντοπίζονται στα ευρήματα των επιθεωρήσεων σχετίζονται με τον έλεγχο λογιστικών εκτιμήσεων και τις σχετικές γνωστοποιήσεις τους, και αυτό οφείλεται στο ότι, από τη φύση τους, οι λογιστικές εκτιμήσεις απαιτούν την άσκηση σημαντικής επαγγελματικής κρίσης και (από την πλευρά του ελεγκτή) επαγγελματικό σκεπτικισμό. Στο Κεφάλαιο 3 αυτής της έκθεσης, παρουσιάζουμε ένα παράδειγμα, εμπνευσμένο από ευρήματα επιθεωρήσεων, το οποίο σχετίζεται με λογιστικές εκτιμήσεις.

Το ΔΠΕ 540 (Αναθεωρημένο) τέθηκε σε ισχύ για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν στις ή μετά την 15η Δεκεμβρίου 2019 και επομένως αναμένουμε να φανεί πώς οι προαναφερθείσες αναθεωρήσεις, μαζί με τις άλλες ουσιώδεις αναθεωρήσεις του προτύπου, θα επηρεάσουν την ελεγκτική διαδικασία και την ποιότητα του ελέγχου. Όπως και με τα άλλα πρότυπα που πραγματεύεται αυτή η έκθεση, οι ελεγκτικές εταιρείες έχουν την ευκαιρία να βελτιώσουν αναλόγως τις μεθοδολογίες και την εκπαίδευσή του προσωπικού τους, προκειμένου να ενισχύσουν την άσκηση κατάλληλου επιπέδου επαγγελματικού σκεπτικισμού κατά τον έλεγχο των λογιστικών εκτιμήσεων.

Εισηγήσεις για μεταρρυθμίσεις στον έλεγχο

Ο επαγγελματικός σκεπτικισμός έχει επίσης σημαντική παρουσία σε μελέτες που σχετίζονται με μεταρρυθμίσεις στον έλεγχο, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν σε διάφορες χώρες τα τελευταία χρόνια. Για τους σκοπούς της παρούσας έκθεσης θα αναφερθούμε, εν συντομία, σε όσα καταγράφηκαν σχετικά με τον επαγγελματικό σκεπτικισμό στην Ανεξάρτητη Έκθεση για την Ποιότητα και την Αποτελεσματικότητα του Ελέγχου (Independent Review into the Quality and Effectiveness of Audit) από τον Sir Donald Brydon (Έκθεση Brydon). Θα αναφερθούμε επίσης στην απόκριση της κυβέρνησης του Ηνωμένου Βασιλείου στη διαβούλευση που διενήργησε σχετικά με την ενίσχυση του ελέγχου, της εταιρικής αναφοράς και της εταιρικής διακυβέρνησης στο Ηνωμένο Βασίλειο (Strengthening the UK's Audit, Corporate Reporting and Corporate Governance Systems, BEIS 2022).

Η Έκθεση Brydon συνέστησε έναν κατάλογο «Αρχών Εταιρικού Ελέγχου» και πρότεινε ότι η ARGA (Audit, Reporting and Governance Authority)¹ θα πρέπει να καθορίσει τη διαδικασία για τη θέσπισή τους. Μεταξύ άλλων αρχών, ο κατάλογος περιλάμβανε ότι οι ελεγκτές πρέπει να έχουν τα κατάλληλα προσόντα και να ασκούν επαγγελματική κρίση και επαγγελματικό σκεπτικισμό στον κατάλληλο βαθμό καθώς και να διατηρούν την εγρήγορσή τους σε όλη τη διάρκεια της εργασίας τους (Brydon, 2019).

Η Έκθεση Brydon πρότεινε ότι οι ελεγκτές εταιριών² πρέπει να υπερβούν τον επαγγελματικό σκεπτικισμό εισάγοντας μια νέα έννοια, αυτήν της φιλοποψίας. Ο Brydon σχολίασε ότι επί του παρόντος οι ελεγκτές ξεκινούν με μια ουδέτερη στάση – δεν υποθέτουν ούτε ειλικρίνεια ούτε ανειλικρίνεια σε σχέση με την προετοιμασία των παρεχόμενων πληροφοριών και αναζητούν επιβεβαίωση της καταλληλότητας των πληροφοριών αυτών (Brydon 2019). Ωστόσο, η Έκθεση Brydon πρότεινε ότι οι ελεγκτές θα πρέπει να προχωρήσουν ένα βήμα παραπέρα από μια ουδέτερη θέση και άφησε να εννοηθεί ότι πρέπει να ξεκινήσουν με μια μορφή φιλοποψίας παρόμοια με τη νοοτροπία ενός δικανικού λογιστή.

Η κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου έθεσε σε διαβούλευση, μεταξύ άλλων, τις ανωτέρω συστάσεις της Έκθεσης Brydon μέσω του εγγράφου «Consultation Paper Restoring Trust in Audit and Corporate Governance» (BEIS 2021).

Η από κοινού έκθεση των ACCA, CA ANZ, CPA Canada και AASB με τίτλο «Closing the Expectation Gap in Audit – the Way Forward on Fraud and Going Concern: A Multistakeholder Approach» (ACCA et al. 2021)³, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η εισαγωγή της «φιλοποπτικής νοοτροπίας» ως νέα έννοια όπως περιγράφεται στην Έκθεση Brydon, επιπροσθέτως στον

επαγγελματικό σκεπτικισμό, δεν θα συνέβαλλε απαραίτητως στην ενίσχυση των δυνατοτήτων για τον εντοπισμό της απάτης κατά τον σχεδιασμό και τη διενέργεια του ελέγχου. Αντιθέτως, η έκθεση πρότεινε ότι το IAASB και οι εθνικοί φορείς θέσπισης προτύπων θα πρέπει να εξετάσουν περιοχές όπου τα ελεγκτικά πρότυπα θα μπορούσαν να βελτιωθούν για να καθοδηγήσουν τους ελεγκτές στην εφαρμογή του επαγγελματικού σκεπτικισμού, παρά να εισαγάγουν μια νέα έννοια (ACCA et al. 2021).

Η απάντηση της κυβέρνησης του Ηνωμένου Βασιλείου, που δημοσιεύθηκε τον Μάιο του 2022, δεν υποστήριξε την πρόταση της Έκθεσης Brydon ήτοι να θεσπιστούν οι προτεινόμενες αρχές για τον εταιρικό έλεγχο. Κατέληξε δε στο συμπέρασμα ότι οι περισσότερες από τις προτεινόμενες αρχές ίσχυαν ήδη για τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές μέσω των υφιστάμενων ελεγκτικών και δεοντολογικών προτύπων. Αντίθετα, πρότεινε η εποπτική/ρυθμιστική αρχή να επιδιώξει να ανεβάσει το επίπεδο του επαγγελματισμού των ελεγκτών χρησιμοποιώντας τις υπάρχουσες εξουσίες της, όπως για παράδειγμα ενσωματώνοντας στα υπάρχοντα πρότυπα εκείνες τις πτυχές των αρχών που προτείνονται στην Έκθεση Brydon και που δεν καλύπτονται ήδη, με στόχο τη βελτίωση της ποιότητας του ελέγχου. Ένα παράδειγμα θα μπορούσε να είναι η ανάπτυξη ενός συμφωνημένου πλαισίου για την εφαρμογή της επαγγελματικής κρίσης, λαμβάνοντας υπόψη το δημόσιο συμφέρον (BEIS 2022).

Εποπτική Αρχή του Ηνωμένου Βασιλείου – Financial Reporting Council (FRC)

Ακολουθώντας τη σύσταση 2.2.5 του Brydon ότι η ARGA πρέπει να επανεξετάσει τον υπάρχοντα ορισμό της επαγγελματικής κρίσης με σκοπό την πιο αποτελεσματική εφαρμογή της στον έλεγχο (Brydon 2019), η εποπτική αρχή του Ηνωμένου Βασιλείου (FRC) εξέδωσε για πρώτη φορά οδηγίες σχετικά με την άσκηση επαγγελματικής κρίσης από τους ελεγκτές. Οι οδηγίες ορίζουν ένα πλαίσιο επαγγελματικής κρίσης και αναφέρονται στη νοοτροπία, στην ενεργοποίηση και στη διαδικασία εφαρμογής της επαγγελματικής κρίσης, στη σημασία της διαβούλευσης και σε περιβαλλοντικούς παράγοντες. Οι οδηγίες περιλαμβάνουν επίσης ενδεικτικά παραδείγματα σχετικά με τον τρόπο άσκησης της επαγγελματικής κρίσης, τονίζοντας ορισμένες σημαντικές πτυχές της (FRC 2022b).

Οι οδηγίες και τα επεξηγηματικά παραδείγματα αναφέρονται στις γνωστικές μεροληψίες και τις πιθανές επιπτώσεις τους στην επαγγελματική κρίση και στην άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού από τα μέλη της ομάδας ελέγχου. Περαιτέρω αναφορές στις ανωτέρω οδηγίες του FRC του Ηνωμένου Βασιλείου γίνονται στο Κεφάλαιο 3 της παρούσας έκθεσης.

1 Σύμφωνα με την Ανεξάρτητη Επιθεώρηση του FRC από τον Sir John Kingman, η νέα ρυθμιστική αρχή που θα αντικαταστήσει ουσιαστικά το FRC θα πρέπει να ονομάζεται Audit, Reporting and Governance Authority (ARGA).

2 Σύμφωνα με την Ανεξάρτητη Επιθεώρηση του Sir Donald Brydon για την ποιότητα και την αποτελεσματικότητα του ελέγχου, στους ελεγκτές εταιρειών περιλαμβάνονται οι ορκωτοί ελεγκτές των οικονομικών καταστάσεων και τους ελεγκτές άλλων εταιρικών πληροφοριών: για παράδειγμα, πληροφορίες που καλύπτουν την ασφάλεια στον κυβερνοχώρο ή σχετίζονται με περιβαλλοντικά μέτρα.



3. Παραδείγματα εμπνευσμένα από ευρήματα ποιοτικών ελέγχων

Η άσκηση επαγγελματικής κρίσης και επαγγελματικού σκεπτικισμού είναι αναπόσπαστο μέρος των ελέγχων υψηλής ποιότητας.

Πρόσφατα, στη δημοσίευσή του «*What Makes a Good Audit?*» (Τι χαρακτηρίζει έναν καλό έλεγχο;), το FRC του Ηνωμένου Βασιλείου υποστήριξε ότι, μεταξύ άλλων χαρακτηριστικών, οι έλεγχοι υψηλής ποιότητας υποστηρίζονται από τη σχολαστική εφαρμογή διαδικασιών και συλλογή ελεγκτικών τεκμηρίων, αποφεύγουν τις συγκρούσεις συμφερόντων, διαθέτουν ισχυρή διαχείριση ποιότητας και περιλαμβάνουν εύρωστη άσκηση επαγγελματικής κρίσης και επαγγελματικού σκεπτικισμού (FRC 2021).

Οι γνωστικές μεροληψίες μπορεί να επηρεάσουν τον ελεγκτή σε διάφορα στάδια του ελέγχου. Μπορεί επίσης να επηρεάσουν άλλα ενδιαφερόμενα μέρη με τρόπους που μπορούν να βλάψουν τόσο την ποιότητα του ελέγχου όσο και τις αντιλήψεις για την ποιότητα του ελέγχου (ACCA 2017). Σε αυτό το κεφάλαιο, χρησιμοποιώντας παραδείγματα εμπνευσμένα από ευρήματα

επιθεωρήσεων στην Ελλάδα, πραγματευόμαστε μερικά από τα επαναλαμβανόμενα ζητήματα για τον επαγγελματικό σκεπτικισμό και τη σχέση τους με τις γνωστικές μεροληψίες.

Όπως σημειώνεται στην εισαγωγή αυτής της έκθεσης, ενώ οι γνωστικές μεροληψίες θα μπορούσαν να επηρεάσουν την απόδοση του ελεγκτή στην άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού, δεν θα πρέπει να θεωρούνται ως ο μοναδικός λόγος για τη μειωμένη αποτελεσματικότητα ή/και να χρησιμοποιούνται ως δικαιολογία για την έλλειψη επαγγελματικού σκεπτικισμού. Υπάρχουν πολλοί παράγοντες που θα μπορούσαν να βλάψουν την απόδοση του ελεγκτή σε αυτόν τον τομέα, όπως επί παραδείγματι ζητήματα ανεξαρτησίας ή/και ο φόβος απώλειας της ανάθεσης του ελέγχου.

Μπορείτε να βρείτε τις σχετικές παραγράφους του ισχύοντος πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς για τα παρακάτω παραδείγματα, στο Παράρτημα της παρούσας έκθεσης.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1

Σενάριο

Οι οικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας δημοσίου συμφέροντος περιλάμβαναν άυλα περιουσιακά στοιχεία όπως λογισμικό, άδειες, δικαιώματα και σχέσεις με τους πελάτες, τα οποία αποτελούν το 60% του συνόλου του ενεργητικού της. Μεταξύ αυτών, υπήρχε και η δεκαετής επέκταση του αποκλειστικού δικαιώματος της εταιρείας να παρέχει υπηρεσίες στο κοινό, με συνολικό κόστος κτήσης 450 εκατ. ευρώ. Για να επιτύχει την επέκταση αυτού του αποκλειστικού δικαιώματος, η εταιρεία σύναψε σύμβαση με το Ελληνικό Δημόσιο. Σύμφωνα με τη σύμβαση το 75% του συνολικού κόστους κτήσης (€450 εκατ. x 75% = €337,5) αντιστοιχούσε σε προκαταβολή που κατέβαλε η εταιρεία έναντι της συμμετοχής του Ελληνικού Δημοσίου στα μικτά κέρδη της περιόδου της δεκαετούς παράτασης.

Ορίστηκε επίσης ότι με την έναρξη της σύμβασης καταργήθηκε η υποχρέωση καταβολής φόρου, που υπήρχε με βάση την τότε ισχύουσα νομοθεσία.

Ο ελεγκτής προέβη σε διαβούλευση με ειδήμονες στα ΔΠΧΑ, προερχόμενους από το δίκτυο της ελεγκτικής εταιρείας, σχετικά με τη λογιστική αντιμετώπιση της δεκαετούς επέκτασης.

Ουσιώδες μέγεθος €11,5 εκατ.

Ευρήματα

Η εταιρεία αναγνώρισε τη δεκαετή παράταση ως άυλο περιουσιακό στοιχείο στο ποσό των €450 εκατ., το οποίο ήταν το συνολικό κόστος κτήσης.

Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του ΔΠΕ 450 ως σφάλμα ορίζεται «η διαφορά μεταξύ του ποσού, της ταξινόμησης, της παρουσίασης ή της γνωστοποίησης αναφερόμενου στοιχείου των οικονομικών καταστάσεων και του ποσού, της ταξινόμησης, της παρουσίασης ή της γνωστοποίησης που απαιτείται για το στοιχείο ώστε να συνάδει με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Σφάλματα μπορεί να προκύπτουν από λάθος ή απάτη. Όταν ο ελεγκτής εκφράζει γνώμη για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη ή δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, τα σφάλματα περιλαμβάνουν επίσης εκείνες τις προσαρμογές ποσών, ταξινομήσεων, παρουσίασης ή γνωστοποιήσεων που, κατά την κρίση του ελεγκτή, είναι απαραίτητες για τις οικονομικές καταστάσεις ώστε να παρουσιάζονται εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη ή να δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα» (IAASB 2021: 387).

Σε αυτό το παράδειγμα η υπεύθυνη του ελέγχου (μάντζερ), η οποία είχε μεγάλη εμπειρία στον κλάδο δραστηριοποίησης της εταιρείας, άσκησε επαγγελματικό σκεπτικισμό και επέδειξε ορθή επαγγελματική κρίση σχετικά με την αναγνώριση της δεκαετούς επέκτασης του αποκλειστικού δικαιώματος, διερωτώμενη εάν η προκαταβολή των 337,5 εκατ. ευρώ (450 εκατ. ευρώ x 75%) επίσης πληρούσε τον ορισμό του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το ΔΛΠ 32 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση».

Ο εταίρος ανάθεσης συμφώνησε με την αρχική εκτίμηση της υπεύθυνης του ελέγχου και αποφάσισε να συμβουλευτεί ειδήμονες στα ΔΠΧΑ, από το δίκτυο της ελεγκτικής εταιρείας, σχετικά με τη λογιστική αντιμετώπιση των 337,5 εκατ. ευρώ και πιο συγκεκριμένα για το εάν αυτό το ποσό θα έπρεπε να αντιμετωπίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο ή ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο.

Σύμφωνα με το πόρισμα της διαβούλευσης, η συμμετοχή του Ελληνικού Δημοσίου στα μικτά κέρδη από τις προσφερόμενες στο κοινό υπηρεσίες είναι «πλασματικός φόρος» για το Ελληνικό

Δημόσιο. Ως εκ τούτου, η προκαταβολή των €337,5 εκατ. δεν πληροί τον ορισμό του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου διότι δεν υπήρχε δικαίωμα συμψηφισμού της με μελλοντικούς φόρους, καθώς με την έναρξη εφαρμογής της σύμβασης καταργήθηκε η υποχρέωση καταβολής φόρου.

Ο εταίρος ανάθεσης αναγνώρισε ότι επρόκειτο για ένα δύσκολο, απαιτητικό ζήτημα και ότι αυτός είχε την τελική ευθύνη να αξιολογήσει το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είχαν καταρτιστεί από κάθε ουσιώδη άποψη σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ισχύοντος πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, ανεξαρτήτως της επιβεβαίωσης από τους ειδήμονες στα ΔΠΧΑ.

Εν συνεχεία, ο εταίρος ανάθεσης συζήτησε το θέμα με την υπεύθυνη ανάθεσης παρέχοντάς της την ευκαιρία ακόμη και να αμφισβητήσει το αποτέλεσμα της διαβούλευσης. Η υπεύθυνη της ανάθεσης ήταν ικανοποιημένη με το συμπέρασμα των ειδημόνων στα ΔΠΧΑ. Συνεπώς ο εταίρος ανάθεσης κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο λογιστικός χειρισμός της διοίκησης ήταν σύμφωνος με το ισχύον πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και ότι το δικαίωμα της δεκαετούς επέκτασης αντιμετωπίστηκε ορθώς ως άυλο περιουσιακό στοιχείο αξίας €450 εκατ.

Οι εκτιμήσεις του ελεγκτή καθώς και οι διαβουλεύσεις μεταξύ των μελών της ομάδας ελέγχου τεκμηριώθηκαν στον φάκελο ελέγχου.

Οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας γνωστοποιούσαν επιπροσθέτως ότι το κονδύλι των οικονομικών καταστάσεων «δικαιώματα» περιλαμβάνει το ποσό των €337,5 εκατ., το οποίο αποτελεί προκαταβολή της εταιρείας προς το Ελληνικό Δημόσιο έναντι της εισφοράς επί των καθαρών εσόδων για την περίοδο της επέκτασης, καθώς και ότι η μελλοντική αξία της εν λόγω προκαταβολής ανέρχεται σε €2 δις.

Ο εταίρος ανάθεσης έπρεπε να αξιολογήσει εάν η γνωστοποίηση που έγινε από τη διοίκηση σχετικά με το κονδύλι δικαιωμάτων παρείχε τις απαιτούμενες πληροφορίες στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων και ότι ήταν απαλλαγμένη από ουσιώδη σφάλματα.

Όπως προαναφέρθηκε, η παράγραφος 4 του ΔΠΕ 450 αναφέρει ότι ένα σφάλμα θα μπορούσε επίσης να σχετίζεται με τη διαφορά μεταξύ της γνωστοποίησης ενός στοιχείου των οικονομικών καταστάσεων και της γνωστοποίησης που απαιτείται για το στοιχείο αυτό ώστε να συνάδει με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Σε αυτό το παράδειγμα, σύμφωνα με τα γεγονότα, η γνωστοποίηση που έγινε από τη διοίκηση φάνηκε να είναι παραπλανητική, επειδή έδωσε στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τη λανθασμένη εντύπωση πως η εταιρεία είχε μία πρόσθετη απαίτηση 2 δις. ευρώ από το ελληνικό δημόσιο, η οποία θα συμψηφιζόταν με τις μελλοντικές φορολογικές της υποχρεώσεις.

Σύμφωνα με την παράγραφο 11 του ΔΠΕ 450, «Ο ελεγκτής πρέπει να καθορίσει εάν μη διορθωμένα σφάλματα είναι ουσιώδη, ατομικά ή αθροιστικά. Κατά τον καθορισμό αυτό, ο ελεγκτής πρέπει να εξετάζει:

- α.** Το μέγεθος και τη φύση των σφαλμάτων, τόσο σε σχέση με συγκεκριμένες κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων και των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο, όσο και σε σχέση με τις συγκεκριμένες περιστάσεις στις οποίες αυτά συμβαίνουν, και
- β.** Την επίδραση μη διορθωμένων σφαλμάτων που σχετίζονται με προηγούμενες περιόδους επί των σχετικών κατηγοριών συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων, καθώς και επί των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο» (IAASB 2021: 388-389).

Περαιτέρω σύμφωνα με την παράγραφο 12 του ΔΠΕ 450, «Ο ελεγκτής πρέπει να κοινοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τα μη διορθωμένα σφάλματα και την επίδραση που αυτά, ατομικά ή αθροιστικά, μπορεί να έχουν επί της γνώμης στην έκθεση του ελεγκτή, εκτός εάν απαγορεύεται από νόμο ή κανονισμό. Η κοινοποίηση του ελεγκτή πρέπει να εντοπίζει τα ουσιώδη μη διορθωμένα σφάλματα ατομικά. Ο ελεγκτής πρέπει να ζητά να διορθώνονται τα μη διορθωμένα σφάλματα» (IAASB 2021: 389).

Σε αυτό το παράδειγμα, το σφάλμα στη γνωστοποίηση ήταν ουσιώδες και ως εκ τούτου, όπως απαιτείται από την παράγραφο 12 του ΔΠΕ 450, ο ελεγκτής θα έπρεπε να είχε κοινοποιήσει στους αρμόδιους για τη διακυβέρνηση την επίδραση που θα είχε αυτό στη γνώμη του, στην έκθεση του ελεγκτή, και να ζητήσει τη διόρθωση της γνωστοποίησης. Ωστόσο, ο ελεγκτής δεν θεώρησε ότι η γνωστοποίηση ήταν παραπλανητική και ως εκ τούτου αποδέχθηκε τους ισχυρισμούς της διοίκησης σχετικά με αυτό το ζήτημα.

Εκτιμήσεις για τον επαγγελματικό σκεπτικισμό και τις γνωστικές μεροληψίες

Τόσο ο υπεύθυνος της ανάθεσης όσο και ο εταίρος της ανάθεσης φάνηκαν αρχικά να είναι επιφυλακτικοί σχετικά με τη λογιστική αντιμετώπιση (από τη διοίκηση) της δεκαετούς επέκτασης, ύψους €375 εκατ. ως άυλο περιουσιακό στοιχείο, αμφισβητώντας όμως και εάν αυτή θα μπορούσε να ανταποκρίνεται στον ορισμό του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

Αυτό είναι ένα παράδειγμα όπου η υπεύθυνη της ανάθεσης έπρεπε να ασκήσει κρίση ως προς το εάν χρησιμοποιήθηκαν οι κατάλληλοι πόροι και εάν τα μέλη της ομάδας ανάθεσης είχαν τις απαραίτητες δεξιότητες και εμπειρία για να εκτελέσουν τον έλεγχο. Το ISQM1, που αναφέρθηκε στο Κεφάλαιο 2 της παρούσας έκθεσης, δίνει μεγάλη έμφαση στη χρήση των κατάλληλων πόρων και πιθανώς θα βοηθήσει στην αντιμετώπιση ζητημάτων που σχετίζονται με τον επαγγελματικό σκεπτικισμό. Αυτό ισχύει και για τον εταίρο ανάθεσης. Στο παράδειγμά μας η άσκηση επαγγελματικής κρίσης από τον εταίρο ανάθεσης είναι εμφανής από την επιλογή του να ορίσει μία έμπειρη ελέγκτρια ως επικεφαλής της ομάδας ελέγχου, και όπως περιγράφουμε παρακάτω, αυτό είχε θετική επίδραση στην αντιμετώπιση ορισμένων από τις σχετιζόμενες γνωστικές μεροληψίες.

Η επιλογή των κατάλληλων πόρων είναι καίριας σημασίας για την επίτευξη ελέγχων υψηλής ποιότητας και οι ελεγκτικές εταιρείες έχουν την ευκαιρία να προωθήσουν τις απαραίτητες αλλαγές με την εφαρμογή του ISQM1 και του ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο).

Προτρέπουμε τις ελεγκτικές εταιρείες να αναγνωρίζουν τους διαφορετικούς τύπους μεροληψίας που περιγράφονται στα πρότυπα του IAASB και του IESBA, όπως σημειώνεται στο Κεφάλαιο 2 της παρούσας έκθεσης, και να καλλιεργούν μια κουλτούρα που αναγνωρίζει και μετριάξει τους κινδύνους αυτών των μεροληψιών. Από αυτή τη σκοπιά η εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων για τη Διαχείριση Ποιότητας παρέχει μια μεγάλη ευκαιρία στις ελεγκτικές εταιρείες ώστε να προωθήσουν μια αλλαγή φιλοσοφίας. Τονίζουμε ότι η κουλτούρα της ελεγκτικής

εταιρείας, καθώς και η διαχείριση και η επιβράβευση της απόδοσης των ελεγκτών με τη θέσπιση κατάλληλων κινήτρων, είναι παράμετροι πρωταρχικής σημασίας για τη βελτίωση της ποιότητας του ελέγχου.

Διαπιστώνουμε ότι υπάρχει μια σειρά από σχετικές γνωστικές μεροληψίες σε αυτό το παράδειγμα. Ξεκινώντας με τη **«μεροληψία της επιβεβαίωσης»**, η οποία όπως εξηγήθηκε παραπάνω, στο Κεφάλαιο 2, είναι μια τάση να δίνεται μεγαλύτερη βαρύτητα σε πληροφορίες που επιβεβαιώνουν μια υπάρχουσα πεποίθηση παρά σε πληροφορίες που έρχονται σε αντίθεση ή την αμφισβητούν. Στο εν λόγω το παράδειγμα, αυτή μετριάζεται σε κάποιο βαθμό από τη συμμετοχή μιας έμπειρης υπεύθυνης ανάθεσης (μάντζερ), η οποία όπως περιγράφηκε προηγουμένως, χρησιμοποίησε την κρίση της και αμφισβήτησε τη λογιστική αντιμετώπιση της δεκαετούς επέκτασης του αποκλειστικού δικαιώματος από τη διοίκηση. Η υπεύθυνη της ανάθεσης προσέφερε μια εναλλακτική θεώρηση ως προς το εάν η δεκαετής επέκταση του δικαιώματος θα έπρεπε να αντιμετωπιστεί ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, αντί ως άυλο περιουσιακό στοιχείο. Η εμπειρία της, της επέτρεψε να μετριάσει κάθε μεροληψία επιβεβαίωσης απλώς προσπαθώντας να επιβεβαιώσει την ορθότητα του λογιστικού χειρισμού της διοίκησης.

Παρομοίως, σχετική είναι και η **«μεροληψία της αγκύρωσης»**, η οποία είναι μια τάση να χρησιμοποιείται μια αρχική πληροφορία ως «άγκυρα» έναντι της οποίας οι επόμενες πληροφορίες αξιολογούνται ανεπαρκώς. Σε αυτήν την περίπτωση, η **«μεροληψία της αγκύρωσης»** θα μπορούσε να έχει επηρεάσει την κρίση της υπεύθυνης της ανάθεσης κρατώντας την προσκολλημένη (θέτοντας μια «άγκυρα») στη λογιστική αντιμετώπιση της δεκαετούς επέκτασης του αποκλειστικού δικαιώματος από τη διοίκηση. Ωστόσο – ανεξαρτήτως από το γεγονός ότι η λογιστική αντιμετώπιση της διοίκησης αποδείχθηκε σωστή – η εμπειρία της υπεύθυνης της ανάθεσης της επέτρεψε να μετριάσει, σε κάποιο βαθμό, τυχόν «μεροληψία αγκύρωσης» αμφισβητώντας τη λογιστική αντιμετώπιση και διερευνώντας εάν ένας διαφορετικός λογιστικός χειρισμός θα ήταν εφαρμόσιμος σε αυτήν την περίπτωση.

Η **«μεροληψία του αποτελέσματος»** θα μπορούσε να ήταν ένας ακόμα παράγων σε αυτή την περίπτωση, όπερ σημαίνει ότι τα ανώτερα στην ιεραρχία μέλη της ομάδας ελέγχου κατά την επισκόπηση της εργασίας των υφισταμένων τους θα μπορούσαν να είχαν αξιολογήσει την εργασία με κριτήριο τον εντοπισμό σφαλμάτων. Αυτό μπορεί να σημαίνει ότι επικρίνονται οι ελεγκτικές εργασίες που δεν εντοπίζουν σφάλματα. Το ενδεχόμενο να αντιμετωπίσει την «μεροληψία του αποτελέσματος», και να αποδοκιμαστεί από τον πελάτη, μπορεί να αποθαρρύνει το ιεραρχικώς κατώτερο ή ακόμα και ανώτερο προσωπικό από το να αμφισβητήσει τα αποδεικτικά στοιχεία του πελάτη παρόλο που θα ήταν επαγγελματικά ενδεδειγμένο να αναζητηθεί περαιτέρω τεκμηρίωση (Brazel et al. 2016). Στο παράδειγμά μας κάτι τέτοιο δεν φαίνεται να ισχύει, δεδομένου ότι ο εταίρος ανάθεσης εξέτασε προσεκτικά τις απόψεις της υπεύθυνης της ανάθεσης σχετικά με τη λογιστική αντιμετώπιση της δεκαετούς επέκτασης του αποκλειστικού δικαιώματος και αποφάσισε να διαβουλευθεί με ειδήμονες στα ΔΠΧΑ από το δίκτυο της ελεγκτικής εταιρείας. Επιπλέον, ακόμη και μετά το συμπέρασμα των ειδημόνων, η υπεύθυνη της ανάθεσης δεν αποθαρρύνθηκε από να αμφισβητήσει το αποτέλεσμα. Στην πραγματικότητα, ο εταίρος ανάθεσης παρείχε την ευκαιρία στην υπεύθυνη της ανάθεσης να αμφισβητήσει το συμπέρασμα της διαβούλευσης.

Διαπιστώνουμε επίσης ότι η **«μεροληψία της εξουσίας»**, μια άλλη περίπτωση γνωστικής μεροληψίας που απαντά στην ψυχολογία, είναι σχετική σε αυτό το παράδειγμα. Η μεροληψία της εξουσίας είναι η τάση κάποιου να αποδίδει περισσότερη αξιοπιστία στη γνώμη ενός ατόμου με εξουσία (ασχέτως με το περιεχόμενο της) και να επηρεάζεται υπέρ το δέον από αυτή τη γνώμη (Milgram 1963). Στο παράδειγμά μας, τόσο η υπεύθυνη ανάθεσης όσο και ο εταίρος ανάθεσης δεν αποδέχθηκαν ακρίτως τα συμπεράσματα των ειδημόνων στα ΔΠΧΑ, ανεξαρτήτως από το αν τελικά συμφώνησαν ή όχι, και αυτό προκύπτει από τις μεταξύ τους συζητήσεις που έγιναν μετά από τη διαβούλευση με τους ειδήμονες, οι οποίες τεκμηριώθηκαν στον φάκελο ελέγχου. Η αναγνώριση της σημασίας που θα μπορούσε να έχει η μεροληψία της εξουσίας στη διαδικασία του ελέγχου και της τεκμηρίωσης είναι κρίσιμη, δεδομένης της εκτεταμένης χρήσης ειδημόνων, και ιδιαιτέρως σε εξειδικευμένους τομείς και σε αναθέσεις διασφάλισης της βιωσιμότητας. Συνιστούμε στους φορείς καθορισμού προτύπων και στους υπεύθυνους χάραξης πολιτικής να το λαμβάνουν αυτό υπόψη όταν ασχολούνται με την ανάπτυξη μελλοντικών προτύπων.

Τόσο η υπεύθυνη ανάθεσης όσο και ο εταίρος ανάθεσης δεν αμφισβήτησαν τη γνωστοποίηση της διοίκησης στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας σχετικά με το υπόλοιπο του κονδυλίου «αποκλειστικά δικαιώματα».

Ενώ η **«μεροληψία της επιβεβαίωσης»** σχετικά με τη λογιστική αντιμετώπιση της δεκαετούς επέκτασης του αποκλειστικού δικαιώματος φαίνεται να έχει μετριαστεί σε κάποιο βαθμό όπως συζητήθηκε παραπάνω, αυτό μπορεί να μην συνέβη όσον αφορά στη σχετική γνωστοποίηση της διοίκησης στις οικονομικές καταστάσεις. Φαίνεται ότι η **«μεροληψία της υπέρμετρης αυτοπεποίθησης»** μπορεί να συνδέεται στενά με αυτό το παράδειγμα, δεδομένου ότι η λογιστική αντιμετώπιση της επέκτασης του αποκλειστικού δικαιώματος από τη διοίκηση διαπιστώθηκε ότι ήταν σύμφωνη με το ισχύον πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Αυτό με τη σειρά του μπορεί να οδήγησε την ομάδα ελέγχου να αισθάνεται υπερβολική αυτοπεποίθηση και σχετικά με τη γνωστοποίηση, καταλήγοντας σε λάθος συμπέρασμα. Οι ελεγκτές θα πρέπει πάντα να έχουν κατά νου τις γνωστικές μεροληψίες και πώς αυτές διασυνδέονται μεταξύ τους.

Ομοίως, και επιπλέον των ανωτέρω, τα μέλη της διοίκησης της εταιρείας σε αυτό το παράδειγμα φάνηκε να επέδειξαν **υπέρμετρη αυτοπεποίθηση ως συντάκτες των οικονομικών καταστάσεων**. Μάλιστα αντιτάχθηκαν σε μια αλλαγή στη γνωστοποίηση με το σκεπτικό ότι αυτή παρείχε στους χρήστες απαραίτητη πληροφόρηση σχετικά με το ουσιώδες υπόλοιπο «αποκλειστικά δικαιώματα» των οικονομικών καταστάσεων. Η διοίκηση επισήμανε επίσης στην ομάδα ελέγχου ότι όπως τελικά είχε δίκιο για το θέμα της ταξινόμησης της δεκαετούς επέκτασης του αποκλειστικού δικαιώματος, έτσι και η άποψή της για την γνωστοποίηση ήταν σωστή. Αυτό θα μπορούσε να έχει επηρεάσει την κρίση του εταίρου ανάθεσης προκειμένου να σχηματίσει άποψη για το εάν η γνωστοποίηση ήταν επαρκής και σύμφωνη με το ισχύον πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς (τα ΔΠΧΑ εν προκειμένω).

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2

Σενάριο

Οι οικονομικές καταστάσεις μιας υπό έλεγχο εταιρείας περιλάμβαναν επένδυση σε μία θυγατρική. Περιλάμβαναν δε και υπεραξία €2 εκατ., η οποία είχε προκύψει από την εξαγορά της θυγατρικής. Στην ελεγχόμενη χρήση 20X1 η διοίκηση της εταιρείας πραγματοποίησε άσκηση αποτίμησης της θυγατρικής χρησιμοποιώντας τη μέθοδο των προεξοφλημένων ταμειακών ροών (Discounted Cash Flow / DCF).

Ο ελεγκτής χρησιμοποίησε έναν «ειδήμονα του ελεγκτή» για να αξιολογήσει την εφαρμογή της μεθόδου DCF από τη διοίκηση.

Η επιθεώρηση αφορούσε στον φάκελο ελέγχου της χρήσης 20X1.

Ουσιώδες μέγεθος €950.000

Ευρήματα

Στην υπό έλεγχο χρήση 20X1, η διοίκηση της εταιρείας πραγματοποίησε άσκηση αποτίμησης της θυγατρικής χρησιμοποιώντας τη μέθοδο των προεξοφλημένων ταμειακών ροών (DCF).

Σε αυτό το παράδειγμα, ο υπεύθυνος ανάθεσης (μάντζερ) επέδειξε άσκηση κατάλληλου επιπέδου επαγγελματικού σκεπτικισμού και επαγγελματικής κρίσης αποφασίζοντας να χρησιμοποιήσει έναν ειδήμονα για να αξιολογήσει την εφαρμογή της μεθόδου DCF από τη διοίκηση, αναγνωρίζοντας ότι κάποιος με εξειδικευμένες δεξιότητες θα έπρεπε να αναλάβει αυτήν την αξιολόγηση.

Σύμφωνα με την έκθεση του ειδήμονα του ελεγκτή, οι παραδοχές που χρησιμοποίησε η διοίκηση φάνηκαν αισιόδοξες και ως εκ τούτου το περιθώριο απομείωσης εξαρτιόταν από το εάν η θυγατρική επιτύχανε τους προβλεπόμενους στόχους εσόδων. Έτσι επισημάνθηκε ότι μια μικρή αλλαγή στις βασικές παραμέτρους που χρησιμοποιήθηκαν για τον υπολογισμό της αξίας χρήσης θα είχε ως αποτέλεσμα ζημία απομείωσης (με τη μεγαλύτερη επιδραστικότητα να αποδίδεται στις προβλέψεις εσόδων).

Ο υπεύθυνος ανάθεσης συζήτησε το συμπέρασμα του ειδήμονα με τον εταίρο ανάθεσης και αμφότεροι κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι έπρεπε να αξιολογήσουν τις παραδοχές της διοίκησης και να αποκτήσουν επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια, ιδίως σχετικά με τα προβλεπόμενα έσοδα της θυγατρικής εταιρείας. Αυτό θα επέτρεπε στον εταίρο ανάθεσης να σχηματίσει άποψη για το εάν το αποτέλεσμα της DCF φαινόταν εύλογα ή εάν μια ζημία απομείωσης θα έπρεπε να αναγνωριστεί σύμφωνα με το ισχύον πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Η εν λόγω διαβούλευση επικοινωνήθηκε και στα υπόλοιπα μέλη της ομάδας ανάθεσης.

Σύμφωνα με τα ευρήματα της επιθεώρησης, μετά την εκτέλεση των αντίστοιχων ελεγκτικών διαδικασιών από την ομάδα ανάθεσης, ο εταίρος ανάθεσης αξιολόγησε τις εκτιμήσεις της διοίκησης της εταιρείας για τα προβλεπόμενα έσοδα της θυγατρικής ως εύλογες. Το συμπέρασμα του εταίρου ανάθεσης βασίστηκε σε στοιχεία που αποκτήθηκαν σχετικά με την προσδοκία της διοίκησης για την υπογραφής μίας σημαντικής σύμβασης μεταξύ της θυγατρικής και ενός υπάρχοντος πελάτη της.

Τα ελεγκτικά τεκμήρια που προσκόμισε ο εταίρος ανάθεσης στην ομάδα επιθεώρησης για την υποστήριξη της προαναφερθείσας αξιολόγησης του σχετικά με την αύξηση των εσόδων της θυγατρικής εταιρείας περιλάμβαναν τα ακόλουθα:

α. Απόφαση του διοικητικού συμβουλίου της μητρικής εταιρείας με την οποία εξουσιοδοτούσε τον οικονομικό διευθυντή της θυγατρικής να υπογράψει νέα σύμβαση προμήθειας προϊόντων με τον πελάτη.

β. Ηλεκτρονική αλληλογραφία (δύο μήνες πριν από τη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης 20X1) μεταξύ της θυγατρικής εταιρείας και του πελάτη σχετικά με την οικονομική προσφορά της θυγατρικής, η οποία περιλάμβανε και προσχέδιο σύμβασης.

Ωστόσο, μέχρι τη στιγμή που εκδόθηκε η έκθεση ελέγχου, στο τέλος του πρώτου τριμήνου του επόμενου έτους, δεν είχε επιτευχθεί συμφωνία ούτε είχε σημειωθεί κάποια πρόοδος για την υπογραφή της αναμενόμενης σύμβασης.

Σύμφωνα με το ΔΠΕ 540 (Αναθεωρημένο) «Έλεγχος Λογιστικών Εκτιμήσεων και Σχετικών Γνωστοποιήσεων», παράγραφος A82, «τα ελεγκτικά τεκμήρια περιλαμβάνουν τόσο πληροφορίες που υποστηρίζουν και επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της διοίκησης, όσο και οποιεσδήποτε πληροφορίες που έρχονται σε αντίθεση με αυτούς τους ισχυρισμούς. Η απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων με αμερόληπτο τρόπο μπορεί να περιλαμβάνει τη συγκέντρωση τεκμηρίων από πολλές πηγές εντός και εκτός της οντότητας. Ωστόσο, ο ελεγκτής δεν απαιτείται να πραγματοποιήσει διεξοδική έρευνα για να προσδιορίσει όλες τις πιθανές πηγές ελεγκτικών τεκμηρίων» (IAASB 2021: 521).

Σύμφωνα με το ΔΠΕ 540 (Αναθεωρημένο), «Έλεγχος Λογιστικών Εκτιμήσεων και Σχετικών Γνωστοποιήσεων», παράγραφος A93, «ακόμα και αν ο ελεγκτής αποφασίσει να μην ακολουθήσει αυτήν την προσέγγιση δοκιμασίας σε σχέση με συγκεκριμένες λογιστικές εκτιμήσεις, υποχρεούται να συμμορφωθεί με το ΔΠΕ 560. Το ΔΠΕ 560 απαιτεί από τον ελεγκτή να διενεργήσει διαδικασίες ελέγχου που έχουν σχεδιαστεί για να αποκτώνται επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για το ότι όλα τα γεγονότα που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή και απαιτούν προσαρμογή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ή γνωστοποίηση σε αυτές έχουν προσδιοριστεί και αντικατοπτρίζονται κατάλληλα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Επειδή η επιμέτρηση πολλών λογιστικών εκτιμήσεων, εκτός από τις λογιστικές εκτιμήσεις εύλογης αξίας, συνήθως εξαρτάται από τα αποτελέσματα μελλοντικών συνθηκών, συναλλαγών ή γεγονότων, το έργο του ελεγκτή σύμφωνα με το ΔΠΕ 560 είναι ιδιαίτερα σχετικό» (IAASB 2021: 524).

Σε αυτό το παράδειγμα, ενώ η ομάδα ανάθεσης κατάφερε να συγκεντρώσει ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τα προβλεπόμενα έσοδα της θυγατρικής, αυτό θα μπορούσε να τεκμηριωθεί περαιτέρω αναζητώντας αποδεικτικά στοιχεία μετά τη λήξη της χρήσης τα οποία είτε θα επιβεβαίωναν και θα ενίσχυαν τους ισχυρισμούς της διοίκησης είτε θα αντέκρουαν αυτούς τους ισχυρισμούς, αναλόγως με το αν τα προβλεπόμενα έσοδα πραγματοποιήθηκαν.

Σύμφωνα με τα ευρήματα της επιθεώρησης, η έκθεση του ελεγκτή εκδόθηκε στο τέλος του πρώτου τριμήνου μετά την περίοδο αναφοράς και έως τότε δεν είχε επιτευχθεί συμφωνία ή κάποια πρόοδος σχετικά με την αναμενόμενη συμφωνία.

Στις ενδιάμεσες (εξαμηνιαίες) και ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της επόμενης χρήσης 20X2, η διοίκηση της ελεγχόμενης οντότητας ανακοίνωσε ότι μετά από επανεκτίμηση των σχετικών γεγονότων και περιστάσεων που αφορούν στη θυγατρική, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της θυγατρικής είχε υποστεί, ήδη από την προηγούμενη χρήση, σημαντική απομείωση και κατά συνέπεια η υπεραξία των €2 εκ. που είχε προκύψει από την απόκτησή της θυγατρικής είχε απομειωθεί πλήρως. Για τον λόγο αυτό η διοίκηση διόρθωσε τις οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης χρήσης.

Σύμφωνα με τα ευρήματα της επιθεώρησης, ήταν σαφές ότι η υπεραξία και η αξία των περιουσιακών στοιχείων της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών (θυγατρική) έπρεπε να είχαν απομειωθεί πλήρως. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η θυγατρική δεν υπέγραψε καμία σύμβαση που θα δικαιολογούσε την πρόβλεψη εσόδων που περιλήφθηκε στη μέθοδο DCF. Η επιθεώρηση κατέληξε στο συμπέρασμα ότι με βάση την τεκμηρίωση που βρέθηκε στον φάκελο ελέγχου, ο εταίρος της ανάθεσης δεν συγκέντρωσε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να υποστηρίξει το συμπέρασμά του και κατά συνέπεια ότι ο έλεγχος απέτυχε να εντοπίσει ένα ουσιώδες λάθος στις οικονομικές καταστάσεις.

Επαγγελματικός σκεπτικισμός και γνωστικές μεροληψίες

Διαπιστώνουμε ότι υπάρχει μια σειρά από γνωστικές μεροληψίες σχετικές με αυτό το παράδειγμα. Ξεκινώντας από τη μεροληψία «**υπέρμετρης αυτοπεποίθησης**», μπορούμε να ισχυριστούμε ότι αυτή μετριάστηκε σε κάποιο βαθμό όταν ο υπεύθυνος της ανάθεσης (μάντζερ) αποφάσισε να μην βασιστεί αποκλειστικά στην αποτίμηση της θυγατρικής από τη διοίκηση. Στην πραγματικότητα, ο υπεύθυνος ανάθεσης επέδειξε την άσκηση κατάλληλου επιπέδου επαγγελματικού σκεπτικισμού και επαγγελματικής κρίσης όταν αποφάσισε να χρησιμοποιήσει έναν ειδήμονα για να αξιολογήσει την εφαρμογή της μεθόδου DCF από τη διοίκηση, αναγνωρίζοντας ότι κάποιος με εξειδικευμένες δεξιότητες θα έπρεπε να αναλάβει αυτήν την αξιολόγηση. Επιπλέον, τόσο ο υπεύθυνος ανάθεσης όσο και ο εταίρος ανάθεσης συζήτησαν τα ευρήματα της έκθεσης του «ειδήμονα του ελεγκτή» και παρέμειναν επιφυλακτικοί σχετικά με τις υποθέσεις της διοίκησης, δεδομένου ότι η πρόβλεψη εσόδων φαινόταν αισιόδοξη. Η επικοινωνία μεταξύ των μελών της ομάδας ελέγχου, συμπεριλαμβανομένου του εταίρου ανάθεσης, σχετικά με αυτό το θέμα καταγράφηκε στον φάκελο ελέγχου.

Βρίσκουμε επίσης ότι η «**μεροληψία της εξουσίας**» είναι σχετική σε αυτό το παράδειγμα λόγω της απόφασης της ομάδας ανάθεσης να χρησιμοποιήσει έναν ειδήμονα για να αξιολογήσει την εφαρμογή της μεθόδου DCF από τη διοίκηση. Στο παράδειγμα μας, αυτή η μεροληψία μετριάστηκε σε κάποιο βαθμό, δεδομένου ότι σύμφωνα με τα ευρήματα της επιθεώρησης τόσο ο υπεύθυνος ανάθεσης όσο και ο εταίρος ανάθεσης συζήτησαν τα ευρήματα του ειδήμονα του ελεγκτή με την υπόλοιπη ομάδα και προσπάθησαν να αποκτήσουν αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τα προβλεπόμενα έσοδα της θυγατρικής. Αυτό επίσης τεκμηριώθηκε σαφώς στον φάκελο ελέγχου.

Ωστόσο, μια σειρά από άλλες γνωστικές μεροληψίες δεν μετριάστηκαν, με αποτέλεσμα ο ελεγκτής εσφαλμένα να αποδεχθεί την αποτίμηση της διοίκησης, κάτι το οποίο κατέστη εμφανές μετά την απομείωση της υπεραξίας της θυγατρικής στις ενδιάμεσες (εξαμηνιαίες) και ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της επόμενης χρήσης (20X2). Ας ξεκινήσουμε με τη «**μεροληψία της επιβεβαίωσης**». Λαμβάνοντας υπόψη ότι τρεις μήνες μετά τη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης η σύμβαση δεν είχε υπογραφεί, ο εταίρος ανάθεσης και ο υπεύθυνος ανάθεσης φαίνεται πως απέτυχαν να αξιολογήσουν τα γεγονότα μετά τον ισολογισμό, και έδωσαν μεγαλύτερη βαρύτητα στις πληροφορίες που υποστήριζαν και επιβεβαίωσαν την αισιόδοξη πρόβλεψη για τα έσοδα, δηλαδή τα στοιχεία που έλαβαν από τη διοίκηση της ελεγχόμενης οντότητας.

Ομοίως, σε αυτό το παράδειγμα, υπάρχουν στοιχεία της «**μεροληψίας της ακύρωσης**», η οποία είναι μια τάση να χρησιμοποιείται μια αρχική πληροφορία ως ένα ισχυρό έρεισμα, μία «άγκυρα» έναντι της οποίας οι επόμενες πληροφορίες αξιολογούνται ανεπαρκώς. Και πάλι εδώ, ο εταίρος ανάθεσης και η ομάδα ελέγχου χρησιμοποίησαν τις αρχικές πληροφορίες που παρείχε η διοίκηση, σε αυτήν την περίπτωση το ενδεχόμενο συμβόλαιο της θυγατρικής και η επικοινωνία της με τον πελάτη, θέτοντας αυτές ως «άγκυρα», και αξιολόγησαν ανεπαρκώς τις μετέπειτα πληροφορίες που υποδείχθηκαν ότι η πρόβλεψη εσόδων που περιλαμβανόταν στη μέθοδο DCF ήταν υπεραισιόδοξη και ως εκ τούτου μια απομείωση μπορεί να ήταν αναγκαία.

Αν και αναγνωρίζουμε ότι οι γνωστικές μεροληψίες μπορεί να επηρεάσουν την απόδοση του ελεγκτή στην άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού στον απαιτούμενο βαθμό, δεν θα πρέπει να θεωρούνται ως η μοναδική αιτία τυχόν ανεπαρκών αποτελεσμάτων ή/και να χρησιμοποιούνται ως δικαιολογία. Πολλές άλλες αιτίες, όπως ο φόβος της απώλειας μιας ανάθεσης ελέγχου ή/και ζητήματα ανεξαρτησίας, μπορεί να οδηγήσουν σε έλλειψη επαγγελματικού σκεπτικισμού.



ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3:**Σενάριο**

Ένα από τα συχνά ευρήματα στις επιθεωρήσεις ποιότητας στην Ελλάδα σχετίζεται με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο), και συγκεκριμένα με την ακατάλληλη χρήση του ξεχωριστού τμήματος στην έκθεση του ελεγκτή για την «ουσιώδη αβεβαιότητα που σχετίζεται με τη δυνατότητα συνέχισης της δραστηριότητας».

Υπήρχαν αρκετές περιπτώσεις στην Ελλάδα που ο ελεγκτής κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η λογιστική βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας ήταν κατάλληλη υπό τις περιστάσεις, αλλά υπήρχε ουσιώδης αβεβαιότητα σχετικά με την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της και κατά συνέπεια ο ελεγκτής συμπεριέλαβε στην έκθεσή του ξεχωριστό τμήμα για «Ουσιώδη αβεβαιότητα που σχετίζεται με τη δυνατότητα συνέχισης της δραστηριότητας».

Ωστόσο, οι σχετικές γνωστοποιήσεις της διοίκησης δεν ήταν επαρκείς. Σε όλες τις περιπτώσεις οι οικονομικές καταστάσεις γνωστοποιούσαν κάποια γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να υποδήλωναν σημαντικές δυσκολίες για την οντότητα, αλλά δεν ανέφεραν ότι υπήρχε ουσιώδης αβεβαιότητα που σχετίζεται με γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να δημιουργήσουν σημαντικές αμφιβολίες για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της και, ως εκ τούτου, ότι μπορεί να μην είναι σε θέση να ρευστοποιήσει τα περιουσιακά της στοιχεία και να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της. Αντίθετα, οι διοικήσεις εξηγούσαν τους λόγους για τους οποίους ήταν βέβαιες ότι οι δυσκολίες θα ξεπεραστούν.

Ευρήματα

Η γνωστοποίηση της διοίκησης σχετικά με την ουσιώδη αβεβαιότητα στις οικονομικές καταστάσεις κρίθηκε ανεπαρκής.

Ο ελεγκτής κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η χρήση της λογιστικής βάσης της συνεχιζόμενης δραστηριότητας ήταν κατάλληλη για τις περιστάσεις, ωστόσο υπήρχε ουσιώδης αβεβαιότητα σχετικά με την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της.

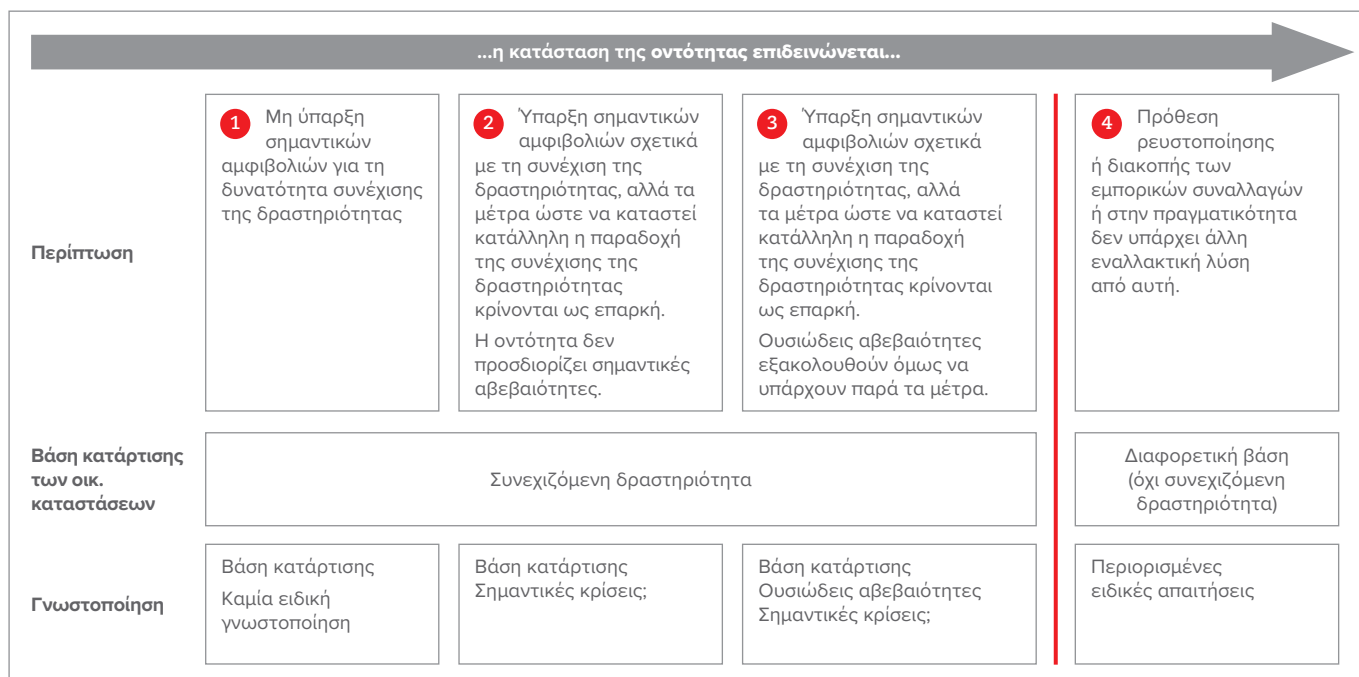
Ο ελεγκτής θα έπρεπε να είχε εκφράσει γνώμη με επιφύλαξη ή αρνητική γνώμη, ανάλογα με την περίπτωση, σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), και στην ενότητα «Βάση για γνώμη με επιφύλαξη (αρνητική γνώμη)» της έκθεσης ελέγχου,

ο ελεγκτής θα έπρεπε να δηλώσει «ότι υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα που ενδεχομένως εγείρει σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της και ότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν γνωστοποιούν επαρκώς το θέμα αυτό».

Σύμφωνα με την παράγραφο 17 του ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο), «ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί κατά πόσον έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια βάσει των οποίων πρέπει να εξαχθεί συμπέρασμα, σχετικά με την καταλληλότητα χρήσης, εκ μέρους της διοίκησης, της λογιστικής βάσης συνέχισης της δραστηριότητας για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων (IASB 2021: 596).

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 3.2: Εφαρμογή των απαιτήσεων του ΔΛΠ 1

Οι απαιτήσεις του ΔΛΠ 1 απεικονίζονται στο πιο κάτω διάγραμμα:



Σύμφωνα με την παράγραφο 18 του ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο), «με βάση τα αποκτηθέντα ελεγκτικά τεκμήρια, ο ελεγκτής πρέπει να συμπεράνει εάν, κατά την κρίση του, υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες που, ατομικά ή συνολικά, μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της. Ουσιώδης αβεβαιότητα υπάρχει όταν το μέγεθος της πιθανής επίδρασης και η πιθανότητα να συμβεί είναι τέτοια που, κατά την κρίση του ελεγκτή, είναι απαραίτητη η κατάλληλη γνωστοποίηση της φύσης και των συνεπειών της αβεβαιότητας για:

- α. την εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, στην περίπτωση πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς εύλογης παρουσίασης, ή
- β. να μην είναι παραπλανητικές οι οικονομικές καταστάσεις, στην περίπτωση πλαισίου συμμόρφωσης» (IAASB 2021: 596).

Σύμφωνα με την παράγραφο 19 του ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο), «εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι η χρήση της λογιστικής βάσει συνέχισης της δραστηριότητας εκ μέρους της διοίκησης είναι ενδεχόμενη υπό τις περιστάσεις αλλά υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, τότε ο ελεγκτής πρέπει να προσδιορίσει εάν οι οικονομικές καταστάσεις:

- α. γνωστοποιούν επαρκώς τα κύρια γεγονότα ή τις συνθήκες που ενδέχεται να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της, καθώς και τα σχέδια της διοίκησης για το χειρισμό αυτών των γεγονότων ή συνθηκών, και
- β. γνωστοποιούν με σαφήνεια ότι υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα σχετιζόμενη με γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της και, ως εκ τούτου, ότι μπορεί να μη δύναται να ρευστοποιήσει τα περιουσιακά στοιχεία της και να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις της κατά τη συνήθη πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας» (IAASB 2021: 596).

Στο παράδειγμα που περιγράφεται παραπάνω, σύμφωνα με τα πραγματικά γεγονότα, η γνωστοποίηση της διοίκησης σχετικά με τις ουσιώδεις αβεβαιότητες ήταν ανεπαρκής. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο ελεγκτής πρέπει να επικοινωνήσει με τη διοίκηση, να επισημάνει τις ελλείψεις και να υποδείξει με ποιο τρόπο η γνωστοποίηση θα πρέπει να συμπληρωθεί ή/και να βελτιωθεί. Εάν η διοίκηση δεν συμμορφωθεί με τις υποδείξεις και ο ελεγκτής εξακολουθεί να θεωρεί ότι οι γνωστοποίησης σχετικά με την ουσιώδη αβεβαιότητα είναι ανεπαρκής θα πρέπει να εξετάσει τις συνέπειες για την έκθεση ελέγχου του.

Σύμφωνα με την παράγραφο 23 του ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο), «Εάν δεν γίνεται επαρκής γνωστοποίηση της ουσιώδους αβεβαιότητας στις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής πρέπει:

- α. να εκφράσει γνώμη με επιφύλαξη ή αρνητική γνώμη, κατά περίπτωση, σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), και
- β. στο τμήμα «Βάση για γνώμη με επιφύλαξη (αρνητική γνώμη)» της έκθεσής του, να δηλώσει ότι υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα που ενδεχομένως εγείρει σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της και ότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν γνωστοποιούν επαρκώς το θέμα αυτό» (IAASB 2021: 597).

Στο παράδειγμά μας ο ελεγκτής θεώρησε πως οι ανωτέρω γνωστοποιήσεις της διοίκησης κάλυπταν επαρκώς τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 1 και έτσι δεν αναλογίστηκε τις επιπτώσεις στην έκθεση ελέγχου. Για αυτόν τον λόγο δεν ικανοποιήθηκαν οι προαναφερθείσες απαιτήσεις της παραγράφου 23 του ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο).

Επαγγελματικός σκεπτικισμός και γνωστικές μεροληψίες

Σε όλες τις περιπτώσεις, οι ελεγκτές υποστήριξαν ότι οι γνωστοποιήσεις μπορεί να μην είχαν διατυπωθεί με την ακρίβεια που απαιτεί το ΔΠΕ 570, αλλά, κατά την επαγγελματική τους κρίση, αυτό δεν ήταν απαραίτητο επειδή ο μέσος αναγνώστης των οικονομικών καταστάσεων μπορούσε να κατανοήσει τη δυσχερή κατάσταση της οντότητας.

«Ο εταίρος ανάθεσης γνωρίζει από εμπειρία ότι πολλοί επενδυτές και δυνητικοί επενδυτές εξετάζουν τις γνωστοποιήσεις για τη συνεχιζόμενη δραστηριότητα και επομένως θα πρέπει να διερευνήσει το θέμα αυτό» (FRC 2022b). Στο συγκεκριμένο παράδειγμα ωστόσο, ο εταίρος ανάθεσης δεν διεξήγαγε έρευνα και φαίνεται ότι απλώς αποδέχθηκε τις γνωστοποιήσεις της διοίκησης ως επαρκείς, ενώ στην πραγματικότητα δεν ήσαν.

Ένα από τα συνήθη, βαθύτερα, αίτια των ελλείψεων σε σχέση με τη «συνεχιζόμενη δραστηριότητα» που σημειώνεται στην πιο πρόσφατη ετήσια έκθεση (2021) του Συμβουλίου Εποπτείας Ελέγχων, της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς της Μαλαισίας, είναι η έλλειψη επαγγελματικού σκεπτικισμού σε συνδυασμό με την απροθυμία ή την αδυναμία να δοκιμαστούν επαρκώς οι δηλώσεις, οι εκτιμήσεις ή/και οι κρίσεις της διοίκησης της οντότητας (Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς Μαλαισίας 2022).

Οι γνωστικές μεροληψίες είναι σχετικές σε αυτό το παράδειγμα και συγκεκριμένα η «μεροληψία της **υπέρμετρης αυτοπεποίθησης**». Οι κρίσεις που γίνονται με υπερβολική αυτοπεποίθηση μπορεί να υπονομεύσουν την ορθή άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού σε όλα τα στάδια του ελέγχου. Στην προκειμένη περίπτωση, ο εταίρος ανάθεσης φαίνεται να έχει υπέρμετρη εμπιστοσύνη στην ορθή του κρίση όταν αποφάσισε πως δεν ήταν απαραίτητη κάποια βελτίωση στις γνωστοποιήσεις, υποστηρίζοντας ότι ο μέσος αναγνώστης των οικονομικών καταστάσεων θα μπορούσε να κατανοήσει τη δύσκολη κατάσταση της οντότητας. Η υπερβολική αυτοπεποίθηση θα μπορούσε να έχει συμβάλει στην υπονόμευση της άσκησης ορθού επαγγελματικού σκεπτικισμού από τον εταίρο ανάθεσης σε αυτό το παράδειγμα.

Παρομοίως, οι **συντάκτες** των οικονομικών καταστάσεων **με υπερβολική αυτοπεποίθηση** μπορεί να αντιστέκονται στις ελεγκτικές προσαρμογές διότι αξιολογούν τη δική τους κρίση ως ανώτερη από εκείνη του ελεγκτή τους. Εφαρμόζοντας αυτό στο παράδειγμά μας, η διοίκηση μπορεί να εμφανίστηκε υπερβολικά σίγουρη και απρόθυμη για αλλαγές, οι οποίες εν προκειμένω θα βελτίωναν τις γνωστοποιήσεις, με αποτέλεσμα να μπορούσε να επηρεάσει την κρίση του ελεγκτή προς την κατεύθυνση της αποδοχής των γνωστοποιήσεων ως επαρκών.

Σημειώνουμε ότι οι σχετικές γνωστικές μεροληψίες και οι απαντήσεις ή/και οι ενέργειες των χαρακτήρων που περιγράφονται σε καθένα από τα παραδείγματα που συζητήθηκαν παραπάνω, είναι μόνο για επεξηγηματικό σκοπό και δεν θα πρέπει να θεωρηθούν ως μια πλήρης λίστα για χρήση σε πραγματικές περιπτώσεις.



4. Συμπεράσματα και προοπτικές

Ο επαγγελματικός σκεπτικισμός είναι θέμα συζήτησης εδώ και πολλά χρόνια και ένα από τα επαναλαμβανόμενα ζητήματα που εγείρεται συχνά από τις εποπτικές/ρυθμιστικές αρχές. Μετά την αρχική έκθεση του ACCA για τον επαγγελματικό σκεπτικισμό (ACCA 2017), το ACCA, σε συνεργασία με την ΕΛΤΕ, συνέχισε να εξετάζει τον επαγγελματικό σκεπτικισμό, εστιάζοντας σε ορισμένα από τα επαναλαμβανόμενα ζητήματα που εντοπίστηκαν στις επιθεωρήσεις των ελεγκτικών εργασιών.

Η παρούσα έκθεση εξετάζει τις διάφορες εξελίξεις που έχουν μεσολαβήσει από τη δημοσίευση της αρχικής έκθεσης του ACCA (ACCA 2017). Αυτές περιλαμβάνουν διάφορες αναθεωρήσεις προτύπων και προτάσεις για αλλαγές στον έλεγχο που έχουν συζητηθεί. Αυτές οι εξελίξεις δείχνουν ότι οι φορείς καθορισμού προτύπων και οι υπεύθυνοι χάραξης πολιτικής έλαβαν υπόψη τους τις γνωστικές προκαταλήψεις και έχουν πλέον ενσωματώσει στα αναθεωρημένα πρότυπα τα οποία εξετάστηκαν στην παρούσα έκθεση την ανάγκη αντιμετώπισής τους.

Αυτό είναι ένα σημαντικό βήμα προς τα εμπρός για την αντιμετώπιση θεμάτων που σχετίζονται με την άσκηση κατάλληλου επαγγελματικού σκεπτικισμού. Επιπλέον, όπως περιγράφουμε στην παρούσα έκθεση, οι ελεγκτικές εταιρείες έχουν την ευκαιρία μέσω των αναθεωρημένων προτύπων να βελτιώσουν τις μεθοδολογίες τους και τη συνολική τους κουλτούρα, αναγνωρίζοντας την ύπαρξη των γνωστικών μεροληψιών και παρέχοντας την απαραίτητη εκπαίδευση στο προσωπικό τους.

Με στόχο να βοηθήσουμε στη βελτίωση της ποιότητας των ελέγχων περιγράψαμε, χρησιμοποιώντας παραδείγματα εμπνευσμένα από ευρήματα επιθεωρήσεων στην Ελλάδα, ορισμένα από τα επαναλαμβανόμενα ευρήματα που σχετίζονται με τον επαγγελματικό σκεπτικισμό. Εξετάσαμε δε το πώς οι γνωστικές μεροληψίες θα μπορούσαν να είχαν επηρεάσει την κρίση των ελεγκτών και άλλων ενδιαφερομένων (π.χ. της διοίκησης), κάτι το οποίο θα μπορούσε οδηγήσει στην υποβάθμιση της ποιότητας του επαγγελματικού σκεπτικισμού.

Τονίζουμε τα ακόλουθα σημαντικά μηνύματα.

- Η επιλογή των κατάλληλων πόρων είναι καίριας σημασίας για την επίτευξη ελέγχων υψηλής ποιότητας και οι ελεγκτικές εταιρείες έχουν την ευκαιρία να να προωθήσουν τις

απαραίτητες αλλαγές με την εφαρμογή του ISQM1 και του ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο).

- Ενθαρρύνουμε τις ελεγκτικές εταιρείες να αναγνωρίσουν τους διαφορετικούς τύπους μεροληψίας που περιγράφονται στα πρότυπα που δημοσιεύονται από το International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) και το International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) και να καλλιεργήσουν μια κουλτούρα που θα αναγνωρίζει και θα μετριάξει τους κινδύνους που απορρέουν από αυτές. Η εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Διαχείρισης Ποιότητας παρέχει μια μεγάλη ευκαιρία στις εταιρείες για αλλαγή νοοτροπίας. Η δεοντολογική κουλτούρα των ελεγκτικών εταιρειών και η παροχή κατάλληλων κινήτρων για τη διαχείριση και την επιβράβευση της απόδοσης των ελεγκτών είναι απαραίτητα εργαλεία για τη βελτίωση της ποιότητας του ελέγχου.
- Η αναγνώριση της σημασίας που θα μπορούσε να έχει η «μεροληψία της εξουσίας» στη διαδικασία του ελέγχου και της τεκμηρίωσης είναι κρίσιμη, δεδομένης της εκτεταμένης χρήσης ειδημόνων, ιδιαιτέρως σε εξειδικευμένους τομείς και σε αναθέσεις διασφάλισης της βιωσιμότητας. Συνιστούμε στους φορείς καθορισμού προτύπων και στους υπεύθυνους χάραξης πολιτικής να το λαμβάνουν αυτό υπόψη όταν ασχολούνται με την ανάπτυξη μελλοντικών προτύπων.
- Αν και αναγνωρίζουμε ότι οι γνωστικές μεροληψίες μπορεί να επηρεάσουν την απόδοση του ελεγκτή στην άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού σε κατάλληλο επίπεδο, δεν θα πρέπει να θεωρούνται ως η μοναδική αιτία τυχόν ανεπαρκών αποτελεσμάτων ή/και να χρησιμοποιούνται ως δικαιολογία. Πολλές άλλες αιτίες, όπως ο φόβος της απώλειας μιας ανάθεσης ελέγχου ή/και ζητήματα ανεξαρτησίας, μπορεί να οδηγήσουν στην έλλειψη επαγγελματικού σκεπτικισμού.



Παράρτημα: Λογιστικοί χειρισμοί

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1 (σελ. 14)

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38.8, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο ορίζεται ως «ένα αναγνωρίσιμο μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση» (IASB 2022a: A1503). «Ένα περιουσιακό στοιχείο είναι ένας πόρος:

- α. που ελέγχεται από μια οικονομική οντότητα ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων και
- β. από τον οποίο μελλοντικά οικονομικά οφέλη αναμένεται να εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα.» (IASB 2022a: A1502-A1503).

Εν συντομία, υπάρχουν τρία βασικά χαρακτηριστικά:

- Αναγνωρισιμότητα
- Έλεγχος (η εξουσία μιας οικονομικής οντότητας να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από το περιουσιακό στοιχείο)
- Μελλοντικά οικονομικά οφέλη (όπως τα μελλοντικά έσοδα ή εξοικονόμηση κόστους)

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38.12, «Ένα περιουσιακό στοιχείο είναι αναγνωρίσιμο εάν είτε:

- διαχωρίζεται, ήτοι μπορεί να διαχωριστεί ή να αποχωριστεί από την οικονομική οντότητα και να πωληθεί, μεταβιβαστεί, παραχωρηθεί, ενοικιαστεί ή ανταλλαγεί είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με σχετικό συμβόλαιο, ... ή
- προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, ασχέτως εάν τα δικαιώματα αυτά είναι μεταβιβάσιμα ή διαχωρίζονται από την οικονομική οντότητα ή από άλλα δικαιώματα και δεσμεύσεις» (IASB 2022a: A1504).

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38.21, «ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα αναγνωρίζεται όταν και μόνον όταν:

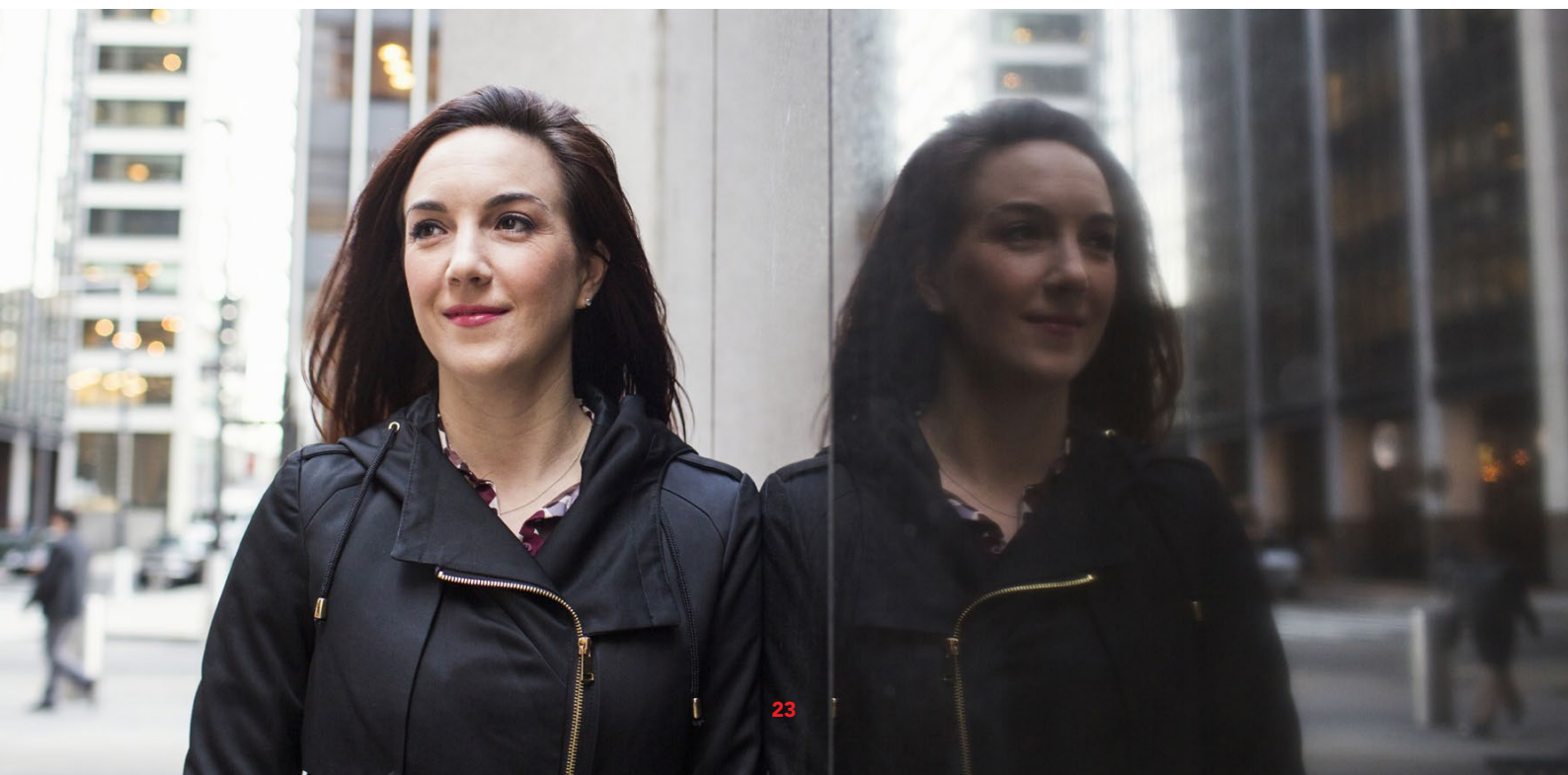
- α. πιθανολογείται ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα, και
- β. το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα» (IASB 2022a: A1506).

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38.122 μία οικονομική οντότητα απαιτείται να κάνει κάποιες γενικές γνωστοποιήσεις σχετικά με τα άυλα περιουσιακά της στοιχεία. Αυτές περιλαμβάνουν «μια περιγραφή,

τη λογιστική αξία και την απομένουσα περίοδο απόσβεσης κάθε μεμονωμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου, το οποίο είναι ουσιαστικό στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας» και «το ποσό των συμβατικών δεσμεύσεων για την απόκτηση άυλων περιουσιακών στοιχείων» (IASB 2022a: A1526).

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 32.11, χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι κάθε περιουσιακό στοιχείο που αφορά:

- ταμιακά διαθέσιμα
- συμμετοχικό τίτλο άλλης οικονομικής οντότητας
- συμβατικό δικαίωμα:
 - για την παραλαβή μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από μια άλλη οικονομική οντότητα ή
 - για την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων με μια άλλη οικονομική οντότητα υπό όρους δυνητικά ευνοϊκούς για την οικονομική οντότητα ή
- σύμβαση που δύναται να ή θα διακανονιστεί με ιδίους συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της οικονομικής οντότητας και είναι:
 - μη παράγωγο για το οποίο η οικονομική οντότητα υποχρεούται ή μπορεί να υποχρεούται να λάβει μεταβλητή ποσότητα ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας ή
 - παράγωγο που θα ή μπορεί να διακανονιστεί με τρόπο άλλο εκτός από την ανταλλαγή συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου έναντι συγκεκριμένου αριθμού ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας. Για τον σκοπό αυτό, οι ίδιοι συμμετοχικοί τίτλοι της οικονομικής οντότητας δεν περιλαμβάνουν χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία αποτελούν συμβάσεις για την μελλοντική παραλαβή ή παράδοση των συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας.
 - Χρηματοοικονομικά μέσα με δικαίωμα αποπληρωμής που κατατάσσονται στα ίδια κεφάλαια ή ορισμένες υποχρεώσεις που προκύπτουν κατά την ρευστοποίηση και είναι ταξινομημένες σύμφωνα με το ΔΛΠ 32 ως συμμετοχικοί τίτλοι (IASB 2022b: A1341).



ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2 (σελ. 17)

Σύμφωνα με την παράγραφο 8 του ΔΛΠ 36, «ένα περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται όταν η λογιστική αξία του υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του. Οι παράγραφοι 12-14 παρέχουν μερικές ενδείξεις, ως προς το πότε μια ζημία απομείωσης μπορεί να έχει συμβεί: αν οποιαδήποτε από αυτές τις ενδείξεις παρουσιάζεται, η οικονομική οντότητα χρειάζεται να κάνει μια επίσημη εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού» (IASB 2022c: A1432).

Σύμφωνα με την παράγραφο 10 του ΔΛΠ 36, «Ανεξάρτητα αν υπάρχει ένδειξη ζημίας απομείωσης, η οικονομική οντότητα επίσης θα: ... β) ελέγχει την αποκτηθείσα σε συνένωση επιχειρήσεων υπεραξία για απομείωση σε ετήσια βάση σύμφωνα με τις παραγράφους 80-99» (IASB 2022c: A1432).

Σύμφωνα με την παράγραφο 59 του ΔΛΠ 36, «Όταν και μόνο όταν, το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία του, η λογιστική αξία του περιουσιακού αυτού στοιχείου, θα μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό του. Αυτή η μείωση είναι μια ζημία απομείωσης» (IASB 2022c: A1442).

Σύμφωνα με την παράγραφο 90 του ΔΛΠ 36, «Μια μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία θα ελέγχεται για απομείωση ετησίως και όποτε υπάρχει ένδειξη ότι η μονάδα μπορεί να έχει υποστεί απομείωση, συγκρίνοντας τη λογιστική αξία της μονάδας, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας, με το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας.

- Αν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας υπερβαίνει τη λογιστική αξία της, η μονάδα και η υπεραξία που έχει επιμεριστεί στη μονάδα εκείνη θα θεωρούνται ότι δεν έχουν υποστεί απομείωση.
- Αν η λογιστική αξία της μονάδας υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό της, η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίζει τη ζημία απομείωσης σύμφωνα με την παράγραφο 104» (IASB 2022c: A1449).

Σύμφωνα με την παράγραφο 104 του ΔΛΠ 36, «... Η ζημία απομείωσης πρέπει να επιμερίζεται για να μειώνει τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της μονάδας (ομάδας μονάδων), κατά την ακόλουθη σειρά:

- πρώτα, για να μειώσει τη λογιστική αξία οποιασδήποτε υπεραξίας έχει επιμεριστεί στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών (ομάδα μονάδων) και
- εν συνεχεία, στα άλλα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας (ομάδας μονάδων) κατ' αναλογία βάσει της λογιστικής αξίας κάθε περιουσιακού στοιχείου της μονάδας (ομάδας μονάδων)» (IASB 2022c: A1451).

Σύμφωνα με την παράγραφο 105 του ΔΛΠ 36, «... μια οντότητα δεν μειώνει τη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου κάτω από την υψηλότερη αξία μεταξύ:

- α. της εύλογης αξίας μείον το κόστος διάθεσης (αν δύναται να επιμετρηθεί)
- β. της αξίας λόγω χρήσης του (αν είναι προσδιορίσιμη) και
- γ. του μηδενός» (IASB 2022c: A1451).

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3 (σελ. 19)

Το εν λόγω παράδειγμα εμπίπτει στην περίπτωση 3 του Γραφήματος 3.2. Όταν δηλαδή υπάρχουν σημαντικές αμφιβολίες σχετικά με τη συνέχιση της δραστηριότητας, αλλά τα μέτρα ώστε να καταστεί κατάλληλη η παραδοχή της «συνεχιζόμενης δραστηριότητας» κρίνονται ως επαρκή. Ωστόσο και παρά τα μέτρα, ουσιώδεις αβεβαιότητες εξακολουθούν να υπάρχουν.

Σε αυτές τις περιπτώσεις η παράγραφος 25 του ΔΛΠ 1 απαιτεί από μια οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί τις ουσιώδεις αβεβαιότητες που σχετίζονται με τη δυνατότητά της να διατηρηθεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα. Με αυτόν τον τρόπο η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ότι αυτές οι αβεβαιότητες μπορεί να εγείρουν σημαντικές αμφιβολίες για την ικανότητά της να συνεχίσει ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα.

Εκτός από τη γνωστοποίηση των ουσιωδών αβεβαιοτήτων, όπως απαιτείται από την παράγραφο 25, η οικονομική οντότητα υποχρεούται να συμμορφωθεί και με τις απαιτήσεις γνωστοποίησης της παραγράφου 112, αναφορικά τις κρίσεις της διοίκησης περί της καταλληλότητας της λογιστικής βάσης της συνεχιζόμενης δραστηριότητας. Κατά την εφαρμογή αυτών των απαιτήσεων, η οικονομική οντότητα εξετάζει ποιες πληροφορίες είναι ουσιώδεις για:

- α. τα γεγονότα ή τις συνθήκες που εγείρουν σημαντικές αμφιβολίες σχετικά με την ικανότητα της οντότητας να εξακολουθήσει ως «συνεχιζόμενη δραστηριότητα» και
- β. την εφαρμοσιμότητα και την αποτελεσματικότητα των ενεργειών ή των σχεδίων της διοίκησης ως απάντηση σε αυτά τα γεγονότα ή τις συνθήκες (IASB 2021: 3).

Βιβλιογραφία

- ACCA (2017), *Banishing Bias? Audit, Objectivity and the Value of Professional Scepticism*. Available from <<https://www.accaglobal.com/gb/en/technical-activities/technical-resources-search/2017/may/banishing-bias.html>>, accessed 15 July 2022.
- ACCA, CPA Canada, CA ANZ, AASB (2021), *Closing the Expectation Gap in Audit – the UK's Audit, Corporate Reporting and Corporate Governance Systems*. Available from <https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/professional-insights/ExpectationGap2021/Closing_the_expectation_gap_in_audit_EN_final.pdf> accessed 15 July 2022.
- BEIS (UK Government Department for Business, Energy and Industrial Strategy) (2022), *Government Response to the Consultation on Strengthening the UK's Audit, Corporate Reporting and Corporate Governance Systems*. Available from <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/1079594/restoring-trust-in-audit-and-corporate-governance-govt-response.pdf> accessed 15 July 2022.
- BEIS (UK Government Department for Business, Energy and Industrial Strategy) (2021), *Restoring trust in audit and corporate governance* [white paper]. Available from <<https://www.gov.uk/government/consultations/restoring-trust-in-audit-and-corporate-governance-proposals-on-reforms>> accessed 15 July 2022.
- Brazel JF, Jackson SB, Schaefer TJ and Stewart BW (2016) 'The Outcome Effect and Professional Skepticism'. *The Accounting Review* 91(6): 1577–1599.
- Brydon, D. (2019), *Assess, Assure and Inform: Improving Audit Quality and Effectiveness: Report of the Independent Review into Quality and Effectiveness of Audit*. Available from <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/852960/brydon-review-final-report.pdf> accessed 15 July 2022.
- FRC (2021), *What Makes a Good Audit?* Available from <<https://www.frc.org.uk/getattachment/117a5689-057a-4591-b646-32cd6cd5a70a/What-Makes-a-Good-Audit-15-11-21.pdf>> accessed 15 July 2022.
- FRC (2022a), *Tier 1 Firms – Overview, Audit Quality Inspection and Supervision Report*. Available from <https://www.frc.org.uk/getattachment/264ac8d9-1e9b-4ee9-a1f2-fe2022c1d9e8/FRC-Audit-Quality-Inspection-and-Supervision-Public-Report-2022-Tier-1-Firms-Overview_July-2022.pdf>, accessed 31 July 2022.
- FRC (2022b), *Professional Judgement Guidance*. Available from <https://www.frc.org.uk/getattachment/fff79ba1-3b5a-4c04-8f1e-eb8df3aacd40/FRC-Professional-Judgement-Guidance_June-2022.pdf>, accessed 15 July 2022.
- FRC (2022c), *International Standard on Auditing (UK) 540 (Revised December 2018): Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures*. Available from <[https://www.frc.org.uk/getattachment/0fa69c03-49ec-49ae-a8c9-cc7a2b65382a/ISA-\(UK\)-540_Revised-December-2018_final.pdf](https://www.frc.org.uk/getattachment/0fa69c03-49ec-49ae-a8c9-cc7a2b65382a/ISA-(UK)-540_Revised-December-2018_final.pdf)>, accessed 24 August 2022.
- IAASB (2015), *Invitation to Comment, Enhancing Audit Quality in the Public Interest: A Focus on Professional Scepticism, Quality Control and Group Audits*. Available from <<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Invitation-to-Comment-Enhancing-Audit-Quality.pdf>> accessed 15 July 2022.
- IAASB (2020), *ISA 220 (Revised): Quality Management for an Audit of Financial Statements*. Available from <<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-International-Standard-Auditing-220-Revised.pdf>>, accessed 24 August 2022.
- IAASB (2021), *International Auditing and Assurance Standards Board (2020) Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements Volume I* (2020 edition). International Federation of Accountants. <<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2020-Handbook-Volume-1.pdf>> accessed 31 August 2022.
- IASB (2021), *Going Concern – a focus on disclosure*, IFRS Foundation, London <<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/news/2021/going-concern-jan2021.pdf>> accessed 1 September 2022.
- IASB (2022a), *International Accounting Standard 38, Intangible Assets*, IFRS Foundation, London <<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-a/ias-38-intangible-assets.pdf>> accessed 1 October 2022.
- IASB (2022b), *International Accounting Standard 32, Financial Instruments: Presentation*, IFRS Foundation, London <<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-a/ias-32-financial-instruments-presentation.pdf>> accessed 1 October 2022.
- IASB (2022c), *International Accounting Standard 36, Impairment of Assets*, IFRS Foundation, London <<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-a/ias-36-impairment-of-assets.pdf>> accessed 1 October 2022.
- IESBA (2019), *Exposure Draft Proposed Revisions to the Code to Promote the Role and Mindset Expected of Professional Accountants*, IFAC, New York <<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IESBA-Exposure-Draft-Role-and-Mindset.pdf>> accessed 15 July 2022.
- IESBA (2020), *Revisions to the Code to Promote the Role and Mindset Expected of Professional Accountants*, IFAC, New York <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Final-Pronouncement-Role-and-Mindset_0-1.pdf>, accessed 25 August 2022.
- IESBA (2021), *International Ethics Standards Board for Accountants (2021) Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants including International Independence Standards* (2021 edition). International Federation of Accountants, IFAC, New York. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IESBA-English-2021-IESBA-Handbook_Web.pdf> accessed 1 September 2022.
- Milgram, Stanley (1963), 'Behavioral Study of Obedience', *The Journal of Abnormal and Social Psychology*, 67 (4): 371–8. doi:10.1037/h0040525. PMID 14049516.
- Securities Commission Malaysia (2022), *Audit Oversight Board Annual Inspection Report 2021*. Available from <<https://www.sc.com.my/api/documentms/download.ashx?id=928a7f04-22ae-4c64-bb24-9d341ffb4c96>> accessed 8 August 2022.

