



Πανεπιστήμιο Θεσσαλίας
Τμήμα Οικονομικών Επιστημών
Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής
Διατμηματικό Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«Ο ΡΟΛΟΣ ΚΑΙ Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ
ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΣΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ
ΕΛΕΓΧΟ»**

ΟΝΟΜ/ΜΟ: ΤΖΟΥΒΑΡΑ Α. ΜΑΡΙΑ

**ΕΠΙΒΛΕΠ. ΚΑΘΗΓ.: ΑΓΟΡΑΚΗ ΜΑΡΙΑ - ΕΛΕΝΗ (Διδάκτωρ
Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής)**

ΒΟΛΟΣ: 2020

Περιεχόμενα

Ο ΡΟΛΟΣ ΚΑΙ Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΣΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ (ΠΕΡΙΛΗΨΗ).....	3
Ο ΡΟΛΟΣ ΚΑΙ Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΣΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ (ABSTRACT)	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ: ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ: ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΚΑΙ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	6
2.1. ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΤΕΚΜΗΡΙΑ	6
2.2. ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ	7
2.3. ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ: ΣΥΛΛΟΓΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ	10
3.1. ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ	10
3.2. ΣΥΛΛΟΓΗ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΚΑΙ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΙ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ	14
3.3. ΜΕΘΟΔΟΙ ΣΥΛΛΟΓΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ	17
3.4. ΣΚΟΠΟΣ ΣΥΛΛΟΓΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ	20
3.4.1 ΜΟΝΤΕΛΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΙΝΔΥΝΟΥ	22
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ: ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΠΟΙΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΕΙ Ο ΕΛΕΓΚΤΗΣ	22
4.1. ΒΑΘΜΟΣ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ.....	23
4.2. ΕΠΑΡΚΕΙΑ ΚΑΙ ΑΞΙΟΠΙΣΤΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ	23
4.2.1. ΚΟΣΤΟΣ ΣΥΛΛΟΓΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ	27
4.3. ΓΝΩΜΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΟΙΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΕΠΑΡΚΕΙΑ ΤΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ....	28
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ: ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	29
5.1. ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΚΑΙ ΔΕΠ 230	29
5.2. ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΚΑΙ ΦΥΛΛΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....	29
5.3. ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΖΟΥΝ ΤΗ ΦΥΣΗ ΚΑΙ ΤΗΝ ΕΚΤΑΣΗ ΤΗΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ.....	31
5.4. ΕΠΙΠΛΕΟΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΤΗ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ	32
5.5 ΦΑΚΕΛΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	32
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ: ΕΜΠΕΙΡΙΚΟ ΚΟΜΜΑΤΙ.....	34
6.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	34
6.2. ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ.....	35
6.3. ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ.....	38
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	49
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	52

Ο ΡΟΛΟΣ ΚΑΙ Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΣΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ (ΠΕΡΙΛΗΨΗ)

Ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει εξειδικευμένες υπηρεσίες στη διοίκηση μιας οικονομικής μονάδας ενώ ταυτόχρονα συμβουλεύει τα μέλη της για αποτελεσματικότερη άσκηση των καθηκόντων τους, εφοδιάζοντας τα με χρήσιμες αναλύσεις, συμβουλές και πληροφορίες. Η σχετική νομοθεσία επιβάλλει την ύπαρξη υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου σε εταιρείες που έχουν εισηγμένες μετοχές και άλλες αξίες στην χρηματιστηριακή αγορά. Επιπλέον, καθοριστικό ρόλο στην αγορά αλλά και στην επιβίωση της μονάδας έχει και ο εξωτερικός έλεγχος.

Ο εξωτερικός έλεγχος πραγματοποιείται από τον ανεξάρτητο από την επιχείρηση ορκωτό ελεγκτή, ο οποίος έχει προσληφθεί από τους μετόχους των μονάδων για να ελέγξει την ορθότητα των αποτελεσμάτων της οντότητας. Η γνώμη του εξωτερικού ελεγκτή αποτελεί βασικό πυλώνα για τις επενδυτικές αποφάσεις τρίτων διότι ενημερώνει το επενδυτικό κοινό για την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Επιπλέον, οι εξωτερικοί ελεγκτές, κατά την εξέταση της ορθότητας των καταστάσεων των μονάδων, βασίζονται στην αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου αλλά και στα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουν συγκεντρώσει. Για την βελτίωση και το σχολιασμό τόσο του εσωτερικού αλλά και του εξωτερικού ελέγχου, έχει πραγματοποιηθεί πλήθος ερευνών και αναλύσεων σε παγκόσμιο επίπεδο.

Ωστόσο έχει παρατηρηθεί, πως το ενδιαφέρον αρκετών ερευνητών και οικονομολόγων έχει στραφεί στις αμοιβές των εξωτερικών ελεγκτών που διορίζονται από τις οικονομικές μονάδες. Έπειτα από μελέτη πλήθους σχετικών ερευνητικών και εμπειρικών μελετών που αφορούν την ελεγκτική αμοιβή των ανεξάρτητων ορκωτών ελεγκτών, διεξήχθη η παρούσα εμπειρική έρευνα που εξετάζει τη σχέση των ελεγκτικών αμοιβών με τις αποδόσεις 20 ελληνικών οικονομικών μονάδων που ανήκουν στο δείκτη υψηλής κεφαλαιοποίησης για τη χρονική περίοδο 2014 – 2018. Ταυτόχρονα, εξετάστηκε και η σχέση της δημοσιοποίησης των ελεγκτικών αμοιβών με την απόδοση των οικονομικών μονάδων.

Ο ΡΟΛΟΣ ΚΑΙ Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΣΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ (ABSTRACT)

The internal control provides specialized services in the management of an economical unit. But at the same time guides the members in order to be more productive while they execute their duties, to do so it provides them with useful analyzes guidance and useful information. The relevant regulation demands the existence of such kind of control services in companies with listed shares and other values in the stock market. Furthermore the external control plays a vital role in the survival of the unit.

The external control is carried out by an independent from the business sworn remonstrator, who has been recruited by the shareholders of the unit in order to check the reliability of the results of the entity. The opinion of the external auditors is a main pillar in the third party investment decisions, because he informs the investors about the reliability of the financial conditions. Furthermore the external auditors during the reliability control of the financial conditions of the units, depends on the efficacy of the internal's control system and on the collected audit evidence. For the improvement and the commendation of the internal and the external control, has been accomplished a crowd of searching and analyses in a worldwide level.

However has been observed that the interest of the researchers and the economists is turned toward the fees of the external remonstrators that are appointed by the economical units. After the study of crowd of research and empirical studies that are about the audit fees of the independent auditors, the present empirical search examines the relation of the audit fees with the odds of 20 Greek economical units that belong to high cephalic index for the period 2014 – 2018. At the same time has been examined and the relationship between the publication of the audit fees with the odds of the economical units.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ: ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η υπηρεσία του εξωτερικού ελέγχου έχει λάβει μεγάλη προσοχή από ακαδημαϊκούς, επαγγελματίες λογιστές, ελεγκτές αλλά και πολιτικούς για μεγάλο χρονικό διάστημα. Έχουν διεξαχθεί αρκετές μελέτες που αφορούσαν το ύψος της αμοιβής των εξωτερικών ελεγκτών που χρεώνεται στις ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες. Στην Ελλάδα ο διορισμός των ελεγκτών και ο καθορισμός των νόμιμων αμοιβών για τους οικονομικούς ελέγχους έγινε θέμα διαπραγμάτευσης μεταξύ των ελεγκτών και των πελατών τους το 1992 (Caramanis, 1999).

Τα αποτελέσματα των διαφόρων μελετών που έχουν διεξαχθεί σε παγκόσμιο επίπεδο, ποικίλουν εξαιτίας των διαφορών που υπάρχουν σε κοινωνικό, πολιτιστικό και οικονομικό επίπεδο αλλά και σε διαφορές στην πολυπλοκότητα των αγορών και των οικονομικών μονάδων. Η συγκεκριμένη θεωρία έχει αποδειχθεί και από τους (Cobbins 2002 and Walker 1996). Σύμφωνα με εκείνους ισχύει πως οι διαφορές των χωρών στα παραπάνω επίπεδα ενδέχεται να επηρεάσουν σημαντικά τα αποτελέσματα των ερευνών. Συμπεραίνουμε λοιπόν, πως τα αποτελέσματα που προκύπτουν από μία έρευνα που έχει διεξαχθεί στο εξωτερικό, ενδέχεται να μην συμπίπτουν με τα αποτελέσματα της ίδιας έρευνας που θα πραγματοποιηθεί στην Ελλάδα και με δείγμα που θα περιλαμβάνει μόνο ελληνικές εταιρείες.

Έπειτα από μελέτη και σχολιασμό των αποτελεσμάτων που προέκυψαν από προηγούμενες μελέτες οι οποίες είχαν διεξαχθεί κυρίως στο εξωτερικό, πραγματοποιήθηκε η παρούσα έρευνα με σκοπό την παροχή εμπειρικών στοιχείων, εξετάζοντας αρχικά τη σχέση των ελεγκτικών αμοιβών με τις αποδόσεις των ελεγχόμενων οικονομικών μονάδων. Επιπλέον, στη παρούσα μελέτη θα εξεταστεί και η ενδεχόμενη σχέση της δημοσιοποίησης των ελεγκτικών αμοιβών με τις αποδόσεις και την γενικότερη εικόνα των οικονομικών μονάδων. Για την επίτευξη του παραπάνω σκοπού η παρούσα μελέτη χωρίζεται σε επτά κεφάλαια.

Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζονται, το κύριο μέρος, η δομή της εργασίας και ο σκοπός αυτής.

Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα εισαγωγικά στοιχεία καθώς και πληροφορίες για τα ελεγκτικά τεκμήρια, τον εσωτερικό και τον εξωτερικό έλεγχο.

Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζονται οι κατηγορίες ελεγκτικών τεκμηρίων, οι μέθοδοι συλλογής αυτών, ο σκοπός συλλογής καθώς επίσης και το μοντέλο του ελεγκτικού κινδύνου.

Στο τέταρτο κεφάλαιο αναλύονται ο βαθμός αποδεικτικής ισχύος των ελεγκτικών τεκμηρίων, η επάρκεια και η αξιοπιστία τους, το κόστος συλλογής αυτών καθώς επίσης και η γνώμη των ελεγκτών για την ποιότητα και επάρκεια των τεκμηρίων.

Στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζονται η τεκμηρίωση ελεγκτικών στοιχείων, το ΔΕΠ 230, πληροφορίες για τα φύλλα εργασίας, τους παράγοντες που προσδιορίζουν τη φύση και την έκταση της τεκμηρίωσης καθώς και πληροφορίες σχετικά με τον φάκελο ελέγχου.

Στο έκτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η εμπειρική μελέτη που πραγματοποιήθηκε για την διερεύνηση των δύο βασικών μας υποθέσεων με ένα δείγμα 20 εταιρειών που ανήκουν στο δείκτη υψηλής κεφαλαιοποίησης για τα έτη 2014 – 2018. Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο θα εξετάσουμε την ενδεχόμενη σχέση των ελεγκτικών αμοιβών με τις αποδόσεις των ελεγχόμενων οικονομικών μονάδων καθώς επίσης και τη σχέση που ενδέχεται να υπάρχει μεταξύ της δημοσιοποίησης των ελεγκτικών αμοιβών με τις αποδόσεις και την γενικότερη εικόνα των οικονομικών μονάδων.

Τέλος, στο έβδομο κεφάλαιο θα παρουσιάζονται τα συμπεράσματα που προκύψανε από τη παρούσα έρευνα καθώς και προτάσεις για περαιτέρω έρευνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ: ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΚΑΙ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

2.1. ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΤΕΚΜΗΡΙΑ

Με βάση τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, σκοπός του ελέγχου των διαφόρων επιχειρήσεων και οργανισμών είναι η έκφραση επαγγελματικής γνώμης από τον ελεγκτή για το εάν οι χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις, παρουσιάζονται εύλογα από κάθε ουσιώδη πλευρά σύμφωνα με τις γενικά εφαρμοσμένες λογιστικές αρχές και τη σχετική νομοθεσία. Στην ελεγκτική λοιπόν, τα τεκμήρια (audit evidence) είναι όλες οι πληροφορίες, τα στοιχεία και οι μηχανισμοί που χρησιμοποιεί ο ελεγκτής για να διεξάγει την επαγγελματική του γνώμη (ΔΕΠ 500.3). Ο ελεγκτής θα πρέπει να διαθέτει τις κατάλληλες γνώσεις, ικανότητες και εμπειρία για να είναι σε θέση να προσδιορίσει το είδος και την ποσότητα των τεκμηρίων που

απαιτούνται για να διατυπώσει μετά την εξέταση αυτών αξιόπιστο πόρισμα. Η όλη λογική της συλλογής τεκμηρίων από τους ελεγκτές στηρίζεται στη μέθοδο τριγωνικής επιβεβαίωσης (triangulation) η οποία θεωρείται μια καθιερωμένη ερευνητική προσέγγιση στις κοινωνικές επιστήμες εδώ και πολλά χρόνια με σκοπό την αντιμετώπιση εκούσιων και ακούσιων λαθών (Trotman, 2012). Η ερευνητική αυτή προσέγγιση χρησιμοποιεί περισσότερα από ένα είδη μεθόδων (method triangulation) για τη συλλογή διαφορετικών στοιχείων (data triangulation) με στόχο τη μελέτη ενός φαινομένου, διότι όπως είναι ευρέως αποδεκτό μία μόνο μέθοδος μπορεί να θεωρηθεί αναξιόπιστη λόγω του περιορισμένου αριθμού στοιχείων και αποτελεσμάτων που προσφέρει. Η μέθοδος τριγωνικής επιβεβαίωσης θεωρείται επωφελής διότι παρέχει επιβεβαίωση των ευρημάτων, πληρέστερα δεδομένα, αυξημένη εγκυρότητα και καλύτερη κατανόηση του φαινομένου που εξετάζεται (Bekhet and Zauszniewski, 2012). Έτσι κατά την διαδικασία συλλογής τεκμηρίων, χρησιμοποιούμε διαφορετικές μεθόδους (ερωτηματολόγια, συνεντεύξεις κτλ), αντλώντας με αυτό τον τρόπο διαφορετικά στοιχεία για την ορθότητα των αποτελεσμάτων και για την αποφυγή λαθών. Εξίσου σημαντικό στην όλη διαδικασία, είναι η ικανότητα ενός ελεγκτή να συλλέγει κατάλληλα και επαρκή τεκμήρια, αλλά και η φύση αυτών. Ταυτόχρονα, είναι γνωστό το ενδιαφέρον του ελεγκτή για τις συναλλαγές και τα γεγονότα που λαμβάνουν χώρα σε μια επιχείρηση ή ένα οργανισμό. Μέσα στα καθήκοντα του είναι η αναζήτηση κατάλληλων τεκμηρίων που θα τον βοηθήσουν στον έλεγχο της εγκυρότητας τους.

2.2. ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια διαδικασία που πραγματοποιείται από ειδικούς επαγγελματίες - ελεγκτές οι οποίοι έχουν υπαλληλική σχέση με την οικονομική μονάδα που εξετάζεται, με σκοπό την επίτευξη των παρακάτω στόχων:

- Την εξασφάλιση της ορθής λειτουργίας όλων των τμημάτων της επιχείρησης με βάση την ισχύουσα πολιτική της διοίκησης (Παπαστάθης, 2014)
- Την συμμόρφωση των επιχειρησιακών δραστηριοτήτων και υπηρεσιών της επιχείρησης με βάση τους ισχύοντες κανονισμούς και νόμους
- Την εξασφάλιση της αξιοπιστίας των λογιστικών βιβλίων και των οικονομικών καταστάσεων
- Την παρακολούθηση και αντιμετώπιση του επιχειρηματικού κινδύνου
- Την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας όλων των λειτουργιών της

- Την προστασία των περιουσιακών της στοιχείων έναντι απάτης ή εσφαλμένης διαχείρισης αυτής
- Τη διασφάλιση της καλής εξωτερικής εικόνας σε τρίτους
- Την προώθηση της αποτελεσματικής λειτουργίας της οικονομικής μονάδας γενικότερα (Attila and Petrascu, 2013).

Συμπεραίνουμε λοιπόν πως ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει εξειδικευμένες και υψηλού επιπέδου υπηρεσίες στην διοίκηση ενώ ταυτόχρονα παρέχει συμβουλευτικές υπηρεσίες στα μέλη της οικονομικής μονάδας για την αποτελεσματικότερη άσκηση των καθηκόντων τους. Εξαιτίας του μεγάλου όγκου σημαντικών ευθυνών που έχει αναλάβει, ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να αναδιαμορφώνει συνεχώς τη δομή του καθώς και την στελέχωση του (Kamau et al, 2012). Ο ανεπαρκής εσωτερικός έλεγχος ενδέχεται να αυξήσει τον κίνδυνο ύπαρξης ουσιώδους σφάλματος, οπότε η ελεγκτική ενδιαφέρεται για το κατά πόσο οι φορείς εκτελούν τις κατάλληλες διαδικασίες για τον εντοπισμό ανεπαρκειών του εσωτερικού ελέγχου σε επίπεδο οντότητας και σε επίπεδο εφαρμογής, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που αφορούν γενικούς ελέγχους τεχνολογίας πληροφοριών. Οι ανεπάρκειες ελέγχου των επιπέδων εφαρμογής αφορούν γενικά τα έσοδα, τα αποθέματα και τους λογαριασμούς εισπρακτέων λογαριασμών, καθώς οι ανεπάρκειες σε επίπεδο οντότητας συχνά συνεπάγονται έλλειψη κεντρικών ελέγχων ή ελέγχων κατά τη διάρκεια της περιόδου χρηματοοικονομικής αναφοράς (Maureen Francis et al, 2018). Οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να διαθέτουν τις σχετικές γνώσεις και ικανότητες που απαιτούνται, ανώτατη μόρφωση και εργασιακή εμπειρία. Ακόμη θα πρέπει να είναι σε θέση να συλλέγουν και ν' αναλύουν προσεκτικά τα κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια καθώς και να βελτιώνουν την ποιότητα των ελέγχων και των αξιολογήσεων που στοχεύει στην αύξηση της ποιότητας των παρεχομένων υπηρεσιών. Η συγκέντρωση τεκμηρίων στον εσωτερικό έλεγχο αποτελεί πρόκληση για πολλούς ελεγκτές, δεδομένου ότι υποχρεούνται να διεκπεραιώνουν το έργο τους ανεξάρτητα. Η στάση των ελεγχόμενων μονάδων προς των εσωτερικό ελεγκτή περιπλέκει ακόμα περισσότερο την διαδικασία συλλογής τεκμηρίων.

Θεωρείται όμως σημαντικό ν' αναφερθεί, πως ο εσωτερικός έλεγχος δεν είναι σε θέση να παρέχει απόλυτη βεβαιότητα στη διοίκηση ότι επιτυγχάνονται με απόλυτη επιτυχία οι στόχοι της μονάδας που έχουν πρωταρχικά τεθεί. Για το λόγο αυτό λοιπόν οι οικονομικές μονάδες, είναι υποχρεωμένες να εκτιμούν την αποτελεσματική διάρθρωση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου που διαθέτουν διότι έχει αποδειχθεί ότι πολλές από αυτές ανεξάρτητα από το μέγεθος, την ειδικότητα, αλλά και την απόδοση τους παρουσίασαν αδυναμίες στον

εσωτερικό τους έλεγχο (Yan et al, 2006). Εξαιτίας των μεγάλων διαφορών των οικονομικών μονάδων μεταξύ τους λοιπόν, δε μπορεί να θεωρηθεί κανένα συγκεκριμένο σύστημα εσωτερικού ελέγχου ως κατάλληλο και αποτελεσματικό για όλες τις μονάδες καθώς το επιχειρηματικό τους περιβάλλον θα είναι διαφορετικό. Έτσι ανάλογα με τα χαρακτηριστικά τις κάθε μονάδας δημιουργείτε και το κατάλληλο σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Ωστόσο για να χαρακτηριστεί ένα οποιοδήποτε σύστημα εσωτερικού ελέγχου ως αποτελεσματικό θα πρέπει να πληροί τις κατάλληλες προϋποθέσεις, οι οποίες είναι:

1. **Ανεξαρτησία (Independence):** Η ανεξαρτησία είναι πρωταρχικό στοιχείο κατά τη διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου, αν και ο εσωτερικός ελεγκτής δε δύναται να είναι τόσο ανεξάρτητος όσο ένας εξωτερικός που εκφράζει απόψεις προερχόμενες από τα αποτελέσματα του ελέγχου. Επιπλέον, το τμήμα του εσωτερικού ελέγχου δεν θα πρέπει να βρίσκεται κάτω από την ίδια διεύθυνση με κανένα άλλο τμήμα.
2. **Αποδοτικότητα (Efficiency):** Η δημιουργία ενός τμήματος εσωτερικού ελέγχου αποσκοπεί στην παραγωγή άμεσου ή έμμεσου κέρδους για την επιχείρηση. Για τον λόγο αυτό η εταιρεία θα πρέπει να επικεντρωθεί στη βελτίωση του έργου της διοίκησης και στην αποφυγή σφαλμάτων.
3. **Υπευθυνότητα (Responsibility):** Η υπευθυνότητα δηλώνει ικανότητα οργάνωσης και αποτελεσματικότητας κατά την επίλυση προβλημάτων. Για να καταστεί αυτό δυνατό θα πρέπει να προηγηθεί διαχωρισμός μεταξύ του ελεγκτή και της διενέργειας του ελέγχου (S. McVay and Ge. W, 2005).

2.3. ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Ο εξωτερικός έλεγχος είναι μια σειρά ενεργειών που διενεργείται από έναν ανεξάρτητο ως προς την ελεγχόμενη οικονομική οντότητα αλλά και επαγγελματικά καταρτισμένο ελεγκτή. Αυτό συνεπάγεται πως ο ελεγκτής, δεν έχει υπαλληλική σχέση με την εξεταζόμενη οικονομική μονάδα στην οποία προσφέρει τις υπηρεσίες του και γενικότερα πληροί το κριτήριο της ανεξαρτησίας. Οι επαγγελματίες που διενεργούν τους εξωτερικούς ελέγχους των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των οικονομικών μονάδων ανήκουν στο ελεγκτικό επάγγελμα (auditing profession), η λειτουργία του οποίου ρυθμίζεται από το νόμο (Καραμάνης, 2008). Ο εξωτερικός ελεγκτής έχει προσληφθεί από τους μετόχους της εταιρείας για να ελέγξει την κανονικότητα των αποτελεσμάτων της οντότητας. Κατά την εξέταση της ορθότητας των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης, οι ελεγκτές βασίζονται στην αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Ο εξωτερικός

ελεγκτής, ενδιαφέρεται για τα αποτελέσματα όλης της χρονιάς, ενώ ο εσωτερικός εξετάζει τα ενδιάμεσα αποτελέσματα που αναφέρονται στη τρέχουσα διαχείριση. Τα μέσα που χρησιμοποιούνται για τον έλεγχο είναι κοινά και για τους δύο, αλλά τα αποτελέσματα έχουν διαφορετική ερμηνεία (Ζωϊτσάς, 2017). Με την ολοκλήρωση του ελέγχου, ο ελεγκτής εκφράζει τη γνώμη του σχετικά με την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με την έκθεση ελέγχου που υποβάλλει στο διοικητικό συμβούλιο της οικονομικής μονάδας. Η έκθεση στη συνέχεια δημοσιεύεται μαζί με τις καταστάσεις της.

Σκοπός του εξωτερικού ελέγχου είναι η διαπίστωση της αξιοπιστίας των ισχυρισμών της διοίκησης για τη ποιότητα, τη πληρότητα, την αξιοπιστία, τη νομιμότητα και τη συνέπεια των παρεχόμενων λογιστικών πληροφοριών από τον ελεγκτή. Με τη βοήθεια του εξωτερικού ελέγχου μια οικονομική μονάδα:

- Εξασφαλίζει τη συνεχή βελτίωση του λογιστικού της συστήματος
- Βελτιώνει την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού της ελέγχου
- Εξασφαλίζει την πληρότητα και εγκυρότητα των λογιστικών της καταστάσεων
- Διευκολύνει τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου των βιβλίων της
- Διευκολύνει την άντληση κεφαλαίων από επενδυτές και τράπεζες διότι παρέχει έγκυρη και έγκαιρη πληροφόρηση κτλ (Charles et al, 2012).

Ταυτόχρονα, έχει τη δυνατότητα να κρίνει και να συμβουλεύσει την εκάστοτε διοίκηση σχετικά με ζητήματα βελτίωσης του εσωτερικού ελέγχου, ανάπτυξης των λογιστικών πληροφοριακών συστημάτων παρέχοντας της φορολογικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές συμβουλές (Turpen and Dyer, 2015). Συνοψίζοντας, με βάση τα παραπάνω, μπορούμε να υποστηρίξουμε πως ο εξωτερικός έλεγχος συντελεί στη καλή λειτουργία της επιχείρησης και στην εξασφάλιση μιας καλής εικόνας αυτής απέναντι στους μετόχους και στο επενδυτικό κοινό (Lopez et al, 2009).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ: ΣΥΛΛΟΓΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ

3.1. ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ

Υπάρχουν διάφορων ειδών ελεγκτικά τεκμήρια τα οποία μπορεί να έχει στη διάθεσή τους οι ελεγκτές προκειμένου να σχηματίσουν γνώμη για την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών

καταστάσεων. Θα πρέπει να τονίσουμε πως υπάρχουν θετικά (positive evidence) και αρνητικά (negative evidence) ελεγκτικά τεκμήρια. Η ανταπόκριση του πελάτη (ελεγχόμενη μονάδα) ότι συμφωνεί με το υπόλοιπο του λογαριασμού του είναι θεωρητική επιβεβαίωση (positive evidence) ενώ η απουσία ανταπόκρισης από την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα είναι αρνητική επιβεβαίωση (negative evidence). Με βάση τους (Harrison et al, January 2002 - Stoian et al, 2008 - Zakari, 2013 - Florea et al, 2011 and Zuca 2013) τα τεκμήρια κατατάσσονται σε διάφορες κατηγορίες με βάση τη φύση τους (οπτική, γραπτή, προφορική) και τη πηγή προέλευσης τους. Τα βασικότερα είδη τεκμηρίων είναι τα εξής:

- Η μελέτη και αξιολόγηση της διαδικασίας του εσωτερικού ελέγχου σε συνδυασμό με την ορθή λειτουργία των συστημάτων λογιστικής, αποτελεί το βασικότερο τεκμήριο ότι τα στοιχεία των παραγόμενων λογιστικών καταστάσεων είναι όντως ορθά. Το ύψος δηλαδή της αξιοπιστίας του εσωτερικού ελέγχου και του συστήματος θα καθορίσει την ποιότητα και την ποσότητα των τεκμηρίων.
- Τα στοιχεία που μπορεί να δει ο ελεγκτής αποτελούν τα φυσικά αποδεικτικά στοιχεία. Τα φυσικά στοιχεία είναι αποτέλεσμα της διενέργειας της φυσικής απογραφής ή της εξέτασης της ποσότητας και της ποιοτικής κατάστασης των ενσώματων παγίων (αποθέματα, μετρητά) και άλλων στοιχείων που απεικονίζονται στον ισολογισμό (εμπορικές επιπτώσεις, τίτλοι και άλλα), (Harrison et al, January 2002). Η φυσική εξέταση είναι χρήσιμη για την επαλήθευση της εμφάνισης εργασιών παραγωγής ή παραλαβής αγαθών και εκτέλεσης έργων. Η διαδικασία απογραφής και η φυσική εξέταση ενσώματων περιουσιακών στοιχείων παρέχουν τεκμηριωμένα ελεγκτικά τεκμήρια με υψηλή αποδεικτική δύναμη. Κάποια παραδείγματα είναι: η καταμέτρηση των μετρητών του ταμείου, η παρακολούθηση της εκτέλεσης ορισμένων δραστηριοτήτων εσωτερικού ελέγχου από τον ελεγκτή, η εξέταση του ύψους των αποθεμάτων κτλ. Ωστόσο, δεν μπορεί να παράγει επαρκή τεκμήρια σχετικά με την κυριότητα αγαθών (δικαιώματα και υποχρεώσεις) ή την αποτίμηση των στοιχείων ενεργητικού (ιστορικό κόστος, ρευστοποιήσιμη αξία, κτλ.). Σχετικά με τις υποχρεώσεις, η ποιότητα σχετίζεται πάντα με το χρόνο λήξης τους αλλά και το νόμισμα που χρησιμοποιείται. Επομένως, οι ελεγκτές θα πρέπει να είναι ιδιαίτερα προσεκτικοί όταν αξιοποιούν τα φυσικά στοιχεία. Κάποιοι επιπλέον περιορισμοί που δημιουργούνται είναι:
 - Το ενδεχόμενο πλαστογράφησης περιουσιακών στοιχείων της μονάδας όπως είναι τα μετρητά και οι επιταγές.

- Η ενδεχόμενο παρουσίας λανθασμένης παρατήρησης του ελεγκτή
 - Η ύπαρξη κινδύνου παραποίησης και μεταβολής στοιχείων (Stoian et al, 2008).
- Οι προφορικές πληροφορίες που λαμβάνονται με τη μορφή ερωτήσεων ή συνεντεύξεων από διαφορετικούς ανθρώπους εντός ή εκτός της οικονομικής μονάδας, οι οποίοι γνωρίζουν επαρκώς τους όρους και άλλα συγκεκριμένα θέματα που έχουν αναπτύξει ελεγχόμενες συναλλαγές και πράξεις, χρησιμοποιούνται ευρέως ως πρωταρχικές αποδείξεις στον έλεγχο (ΔΕΠ 500). Επισημαίνεται ότι οι προφορικές πληροφορίες λαμβάνονται από τους ελεγκτές για την απόκτηση στοιχείων και δεδομένων σχετικά με την οικονομική μονάδα, το περιβάλλον της, συμπεριλαμβανομένου του εσωτερικού ελέγχου. Μπορούν να λάβουν τη μορφή ελεύθερων συζητήσεων σε συνέντευξη ανεπίσημης ή επίσημης γραφής. Ωστόσο, δεν παρέχουν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου απαλλαγμένα από ουσιώδης ανακρίβειες σε επίπεδο βεβαίωσης και αποτελεσματικότητας των ελέγχων και για το λόγο αυτό θα πρέπει να συνδυαστούν με άλλου είδους αποδεικτικά στοιχεία. Θα ήταν ιδιαίτερα χρήσιμο, οι προφορικές πληροφορίες που αφορούν ενδιαφέροντα και σημαντικά θέματα να καταγράφονται το συντομότερο δυνατό από τον ελεγκτή με τη σημείωση του προσώπου, την ημερομηνία αλλά και τις συνθήκες που επικρατούσαν κατά τη συλλογή της πληροφορίας (Zakari, 2013).
- Η πληθώρα των τεκμηρίων που μπορεί να χρησιμοποιήσει ο ελεγκτής βρίσκονται με τη μορφή παραστατικών. Με τη βοήθεια αυτών, του δίνεται η δυνατότητα να λαμβάνει πληροφορίες σχετικά με τις οικονομικές δραστηριότητες της επιχείρησης, την οικονομική της θέση, τα κέρδη ή τις ζημιές κτλ. Ωστόσο, πρέπει να σημειωθεί πως δεν είναι όλα τα παραστατικά το ίδιο αξιόπιστα. Τα παραστατικά για παράδειγμα που εκδίδονται από ανεξάρτητους φορείς εκτός της οικονομικής μονάδας και στέλνονται απευθείας στον ελεγκτή έχουν υψηλότερο βαθμό αξιοπιστίας από τα παραστατικά που πρωταρχικά στέλνονται στην υπό έλεγχο επιχείρηση διότι υπάρχει περίπτωση το προσωπικό της να έχει παραποιήσει το περιεχόμενο τους. Πιο αναλυτικά ισχύει ότι:
- Τα παραστατικά που εκδίδονται από οργανισμούς έξω από την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα και λαμβάνονται απευθείας από τον ελεγκτές, συνοδεύονται από μεγάλο βαθμό αξιοπιστίας. Αυτό συμβαίνει διότι τα έγγραφα αυτά συντάσσονται από ανεξάρτητους οργανισμούς και στέλνονται κατευθείαν στον ελεγκτή χωρίς να έχουν περάσει πρώτα από την ελεγχόμενη μονάδα όπου θα μπορούσαν να είχαν παραποιηθεί και τροποποιηθεί από το προσωπικό της. Τέτοια έγγραφα είναι για παράδειγμα οι γραπτές εκθέσεις που στέλνονται από τη

τράπεζα στον ελεγκτή προκειμένου να διαπιστωθεί η ακρίβεια των αναλήψεων και των καταθέσεων της μονάδας. Αυτή η κατηγορία των εγγράφων που στέλνονται απευθείας στον ελεγκτή, αποτελούν αξιόπιστα ελεγκτικά τεκμήρια που παρέχουν κατάλληλη θεμελίωση για την έκφραση γνώμης.

- Τα παραστατικά που εκδίδονται από οργανισμούς έξω από την ελεγχόμενη μονάδα και λαμβάνονται πρώτα από εκείνη. Τα έγγραφα αυτά έχουν χαμηλότερο βαθμό αξιοπιστίας από τα παραπάνω, παρ' όλα αυτά όμως αποτελούν μια σημαντικά ομάδα ελεγκτικών τεκμηρίων. Τέτοια έγγραφα είναι οι μηνιαίες εκθέσεις τραπεζών, τίτλοι μετοχών, γραμμάτια εισπρακτέα, εντολές αγοράς πελατών, συμβάσεις κτλ. Οι ελεγκτές σε αυτή την κατηγορία στοιχείων θα πρέπει να εξετάζουν κατά πόσο αυτά τα στοιχεία είναι εύκολο να παραποιηθούν από την ελεγχόμενη μονάδα. Ταυτόχρονα θα πρέπει να είναι ιδιαίτερα επιφυλακτικοί όταν χρησιμοποιούν στοιχεία που έχουν υποστεί διορθώσεις από τους υπαλλήλους της μονάδας. Εάν ο ελεγκτής, έπειτα από δικές του παρατηρήσεις σχετικά με την αξιοπιστία και την ακεραιότητα των εγγράφων, διακρίνει κάποιες παραποιήσεις από τη πλευρά της διοίκησης, τότε θα έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει τεχνικές ελέγχου οι οποίες θα προσφέρουν στοιχεία που δεν θα υπόκεινται σε παρέμβαση της διοίκησης.
- Τα παραστατικά τώρα που έχουν εκδοθεί από την επιχείρηση και κυκλοφορούν έξω από αυτή, είναι αυτά που δημιουργούνται από τη διοίκηση της οικονομικής μονάδας και θεωρούνται λιγότερο κατάλληλα από όλα τα παραπάνω. Η ποιότητα τους μπορεί να ενισχυθεί μόνο εάν έχουν επικυρωθεί από εξωτερικούς οργανισμούς. Ένα παράδειγμα της κατηγορίας αυτής είναι οι επιταγές. Αν μια επιταγή έχει φτάσει στα χέρια τρίτων και έχει ελεγχθεί από τους ίδιους για την εγκυρότητά της, τότε μπορεί ν' αποτελέσει ισχυρό αποδεικτικό στοιχείο.
- Τέλος, τα παραστατικά που έχουν εκδοθεί από την επιχείρηση και συγκεκριμένα από τη διοίκηση και κυκλοφορούν μόνο μέσα σε αυτή, θεωρούνται τα λιγότερο αξιόπιστα από όλα τα παραπάνω. Αυτό συμβαίνει διότι δεν έχουν τη δυνατότητα θεώρησης από τρίτους, εξωτερικούς συνεργάτες. Κάποια παραδείγματα αυτής της κατηγορίας είναι μισθοδοτικές καταστάσεις, καταστάσεις συμφωνίας λογαριασμών με τράπεζες, αντίγραφα τιμολογίων πώλησης και φορτωτικών, επιστολές που συντάσσονται από τη διοίκηση κτλ. Στη συγκεκριμένη κατηγορία στοιχείων, η αξιοπιστία των ελεγκτικών τεκμηρίων επηρεάζεται σημαντικά από

την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της οντότητας (Florea et al, 2011 - Zakari, 2013).

- Τα λογιστικά βιβλία και οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις σε συνδυασμό με την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου και οργάνωσης της οικονομικής οντότητας αποτελούν τεκμήρια που αξιολογεί ένας ελεγκτής. Στο ίδιο επίπεδο σημαντικότητας κυμαίνονται το ημερολόγιο και τα καθολικά (Zuca, 2013).
- Όσο αφορά τα έγγραφα τώρα, εκείνα που συνήθως χρησιμοποιούνται από τον ελεγκτή ως τεκμήρια είναι αυτά που επηρεάζουν σε μεγάλο βαθμό την κατάσταση της οικονομικής μονάδας, όπως είναι τα συμβόλαια, τα πρακτικά των συνελεύσεων, οι νόμοι, οι δικαστικές αποφάσεις, τα πρόστιμα, επίσημες υπογεγραμμένες γνώμες και αναφορές των οικονομικών διευθυντών αλλά και των συμβούλων της μονάδας κτλ (Zuca, 2013).
- Τα γεγονότα που προκύπτουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού αλλά και πριν την ολοκλήρωση του ελέγχου από τον ελεγκτή, όπως είναι η είσπραξη ή μη ενός λογαριασμού του ισολογισμού της ελεγχόμενης μονάδας ή και η είσπραξη μιας επιταγής σε ημερομηνία μετά το κλείσιμο αποτελούν τεκμήρια που βοηθούν τον ελεγκτή στην επαλήθευση των ποσών που αναγράφονται στα παραστατικά.
- Άλλα τεκμήρια που μπορούν να αξιοποιηθούν είναι τα χρηματικά διαθέσιμα, τα περιουσιακά στοιχεία σε συνδυασμό με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης όπως είναι η φήμη και η πελατεία, τα φύλλα μερισμού, τα φύλλα εργασίας, οι αποφάσεις του διοικητικού συμβουλίου, οι πληροφορίες σχετικά με την άνοδο ή πτώση του πληθωρισμού, οι τεχνικές προδιαγραφές μηχανικού εξοπλισμού που έχει στη κατοχή της οντότητα κτλ. (Zakari, 2013)

3.2. ΣΥΛΛΟΓΗ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΚΑΙ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΙ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων οι οποίες αντικατοπτρίζουν τη φύση και τις δραστηριότητες της οντότητας. Υποστηρίζοντας ότι οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται εύλογα σύμφωνα με τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές, η διοίκηση χρησιμοποιεί έμμεσα ή ρητά ισχυρισμούς σχετικά με την αναγνώριση, τη μέτρηση, τη παρουσίαση και τη γνωστοποίηση των πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις και τις σχετικές γνωστοποιήσεις. Ο ελεγκτής τώρα, μέσω των διαδικασιών ελέγχου συλλέγει τα ελεγκτικά τεκμήρια για να επιβεβαιώσει ή απορρίψει τους ισχυρισμούς της διοίκησης για κάθε ένα λογαριασμό των οικονομικών καταστάσεων (Walid

and Mansour, 2016). Οι ισχυρισμοί που χρησιμοποιεί ο ελεγκτής θα μπορούσαν να ταξινομηθούν στις ακόλουθες κατηγορίες:

- I. Οι ισχυρισμοί σχετικά με τις κατηγορίες συναλλαγών και γεγονότων για την υπό έλεγχο περίοδο:
 - **Παρουσία.** Οι συναλλαγές και τα γεγονότα που έχουν καταγραφεί έχουν όντως συμβεί και αφορούν την οικονομική μονάδα.
 - **Πληρότητα.** Έχουν καταγραφεί όλες οι συναλλαγές και τα γεγονότα που χρειάζονταν να καταγραφούν. Ο ισχυρισμός πληρότητας αφορά τη διασφάλιση ότι έχουν καταγραφεί όλες οι συναλλαγές που θα έπρεπε να έχουν καταγραφεί. Η παρουσία ενσώματων ακινητοποιήσεων σε έναν ιδιώτη πελάτη είναι απόδειξη ότι το περιουσιακό στοιχείο έχει αποκτηθεί (Rouse, 1993). Παραδείγματα συναλλαγών που έχουν συμβεί και πρέπει να καταγραφούν θα είναι ένα τιμολόγιο που λαμβάνεται από έναν πωλητή ή η παραλαβή μιας αναφοράς παραλαβής.
 - **Ακρίβεια.** Τα ποσά και άλλα στοιχεία που σχετίζονται με τις καταγεγραμμένες συναλλαγές και τα γεγονότα έχουν καταγραφεί καταλλήλως.
 - **Αποκοπή.** Οι συναλλαγές και τα γεγονότα έχουν καταγραφεί στη σωστή λογιστική περίοδο.
 - **Ταξινόμηση.** Οι συναλλαγές και τα γεγονότα έχουν ταξινομηθεί στους κατάλληλους λογαριασμούς.
- II. Οι ισχυρισμοί σχετικά με τα υπόλοιπα λογαριασμών κατά το τέλος της περιόδου:
 - **Ύπαρξη.** Τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα συμμετοχής υφίστανται. Ο ισχυρισμός ύπαρξης, ασχολείται με το εάν τα στοιχεία του ενεργητικού ή του παθητικού μιας οικονομικής μονάδας, υπάρχουν πραγματικά, σε μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή.
 - **Δικαιώματα και υποχρεώσεις.** Η οικονομική μονάδα κατέχει ή ελέγχει τα δικαιώματα επί των περιουσιακών στοιχείων και οι υποχρεώσεις είναι οι υποχρεώσεις της οντότητας. Κατά την ανασκόπηση της αποτίμησης, οι ελεγκτές πρέπει να επαληθεύουν ότι τα ποσά στις οικονομικές καταστάσεις έχουν καταγραφεί στα κατάλληλα ποσά. Η χρήση ενός στοιχείου χωρίς να γνωστοποιείται ή να μετράται στις οικονομικές καταστάσεις θεωρείται εκτός χρηματοοικονομικών καταστάσεων, γεγονός που αποτελεί μεγάλη αιτία απάτης σε μερικές επιχειρήσεις (Βλάχου, 2017).
 - **Πληρότητα.** Όλα τα περιουσιακά στοιχεία, τα δικαιώματα συμμετοχής και οι υποχρεώσεις της μονάδας που θα έπρεπε να είχαν καταγραφεί, έχουν καταγραφεί.

Γίνεται εύκολα αντιληπτό πως ο ισχυρισμός της πληρότητας είναι πιο δύσκολο να εξακριβωθεί από τον ισχυρισμό της ύπαρξης. Ο ελεγκτής για τον προσδιορισμό της ύπαρξης διαθέτει ένα σημείο εκκίνησης ενώ στην πληρότητα απαιτείται εκτενής έρευνα.

- **Αποτίμηση και κατανομή.** Τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και τα συμμετοχικά δικαιώματα περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις σε κατάλληλα ποσά και οι τυχόν προκύπτουσες προσαρμογές αποτίμησης ή κατανομής καταχωρούνται καταλλήλως. Πρέπει να σημειωθεί πως η αποτίμηση απαιτεί τα στοιχεία να εκφράζονται σύμφωνα με τις γενικές αποδεκτές λογιστικές αρχές (Βλάχου, 2017).

III. Οι ισχυρισμοί σχετικά με την παρουσίαση και την αποκάλυψη:

- **Εμφάνιση, δικαιώματα και υποχρεώσεις.** Έχουν παρουσιαστεί γεγονότα και συναλλαγές που έχουν αποκαλυφθεί και αφορούν την οντότητα.
- **Πληρότητα.** Έχουν συμπεριληφθεί όλες οι γνωστοποιήσεις που έπρεπε να είχαν συμπεριληφθεί στις οικονομικές καταστάσεις.
- **Ταξινόμηση και κατανόηση.** Οι οικονομικές πληροφορίες παρουσιάζονται και περιγράφονται κατάλληλα και οι γνωστοποιήσεις εκφράζονται σαφώς.
- **Ακρίβεια και αποτίμηση.** Οι οικονομικές και άλλες πληροφορίες δημοσιεύονται δίκαια και σε κατάλληλα ποσά (Flore et al, 2011). Οι ισχυρισμοί σχετικά με την παρουσίαση και τη γνωστοποίηση αντιμετωπίζουν το θέμα των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων που ταξινομούνται, περιγράφονται και γνωστοποιούνται σωστά. Είναι κρίσιμο ο ελεγκτής να έχει επαρκείς και επαρκείς αποδείξεις που να υποστηρίζουν την ταξινόμηση των ομολογιών και των μετοχικών τίτλων επειδή η ταξινόμηση των οικονομικών καταστάσεων οδηγεί στην αποτίμηση (Rouse, 1993).

Ο ελεγκτής έχει τη δυνατότητα ν' αξιοποιεί τους ισχυρισμούς όπως περιγράφηκαν παραπάνω αλλά και να τους εκφράσει με διαφορετικό τρόπο για την κάλυψη των αναγκών του. Για κάθε σημαντική κατηγορία συναλλαγών, υπόλοιπο λογαριασμού και παρουσίαση και γνωστοποίηση, ο ελεγκτής θα πρέπει να προσδιορίσει τη συνάφεια κάθε ισχυρισμού των οικονομικών καταστάσεων. Για να προσδιοριστεί κατά πόσο ένας συγκεκριμένος ισχυρισμός είναι σημαντικός για ένα υπόλοιπο λογαριασμού ή γνωστοποίηση, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογήσει:

- Τη φύση του ισχυρισμού
- Τον όγκο συναλλαγών ή δεδομένων που σχετίζονται με τον ισχυρισμό

- Τη φύση και τη πολυπλοκότητα των συστημάτων, συμπεριλαμβανομένης της χρήσης της τεχνολογίας της πληροφορίας, με την οποία η οικονομική μονάδα επεξεργάζεται και ελέγχει πληροφορίες που υποστηρίζουν τον ισχυρισμό (Florea et al, 2011).

3.3. ΜΕΘΟΔΟΙ ΣΥΛΛΟΓΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ

Οι μέθοδοι συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων είναι οι εξής:

- I. **Επιθεώρηση αρχείων και εγγράφων** (inspection of records and documents): η επιθεώρηση περιλαμβάνει την εξέταση διαφόρων αρχείων και εγγράφων σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή από τον ελεγκτή, τα οποία συνθέτουν τα στοιχεία που παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (π.χ. τιμολόγια, ηλεκτρονικά αρχεία, κτλ). Τα τεκμήρια αυτά, ανάλογα με τη περίπτωση μπορεί να υποστηρίζουν έναν ή περισσότερους από τους ισχυρισμούς της διοίκησης.
- II. **Επιθεώρηση και καταμέτρηση περιουσιακών στοιχείων** (inspection and counting of tangible assets): ο ελεγκτής παρακολουθεί και επιθεωρεί τις διάφορες διαδικασίες που εκτελούνται. Η μέθοδος αυτή παρέχει μια εικόνα για τον τρόπο διεξαγωγής των διαδικασιών στην οικονομική μονάδα. Ωστόσο, δεν μας διαβεβαιώνει ότι οι διαδικασίες εκτελούνται πάντοτε με το ίδιο τρόπο, αλλά είναι σε θέση να υποστηρίξει ότι η διαδικασία εκτελείται σωστά τη στιγμή της επιθεώρησης(π.χ. η διενέργεια φυσικής απογραφής των αποθεμάτων στο τέλος της περιόδου), (Florea et al, 2011).
- III. **Παρακολούθηση** (observation): η παρακολούθηση γίνεται κυρίως οπτικά και αναφέρεται στις λειτουργίες που εκτελούνται από το προσωπικό της οικονομικής μονάδας. Τα τεκμήρια που προκύπτουν από τη μέθοδο της παρακολούθησης δεν μπορούν μόνο τους να στηρίξουν την γνώμη του ελεγκτή (π.χ. παρακολούθηση της λειτουργίας των εσωτερικών δικλίδων).
- IV. **Επιβεβαίωση** (confirmation): Ο ελεγκτής με τη βοήθεια διαφόρων πηγών και μέσων είναι σε θέση να επιβεβαιώσει ότι οι συναλλαγές, τα υπόλοιπα στον χρηματοοικονομικό τομέα, οι δηλώσεις και τα αρχεία είναι ακριβή (Cosserat and Bagshaw, 2003). Η επιβεβαίωση, είναι μια διαδικασία συνέντευξης που λαμβάνεται απευθείας από τρίτους, όπως πελάτες, οφειλέτες, τράπεζες και από άλλους επιχειρηματικούς εταίρους για την επιβεβαίωση ότι τα αριθμητικά στοιχεία που κατέχουν, ταιριάζουν με αυτά που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής μονάδας που ελέγχεται (π.χ. επικοινωνία με πελάτες για την επιβεβαίωση των υπολοίπων τους). Η επιβεβαίωση

μπορεί να συνίσταται σε ορισμένες γραπτές δηλώσεις ως αποτέλεσμα αιτήσεων που υποβάλλονται σε τρίτους οργανισμούς και σε άτομα όπως είναι οι επιστολές δικηγόρων και οι εξειδικευμένες εκθέσεις. Θεωρείται μια δαπανηρή διαδικασία και δημιουργεί ταλαιπωρία σε τρίτους. Ωστόσο, οι ζητούμενες απαντήσεις λαμβάνονται απευθείας από ανεξάρτητες πηγές της ελεγχόμενης οντότητας και, συνεπώς, θεωρούνται αξιόπιστα ελεγκτικά τεκμήρια. Η εξέταση της διαδικασίας επιβεβαίωσης είναι σημαντική καθώς οι επιβεβαιώσεις χρησιμοποιούνται συνήθως στη διαδικασία ελέγχου και συχνά θεωρούνται ότι είναι μία από τις πιο πειστικές μορφές ελεγκτικών τεκμηρίων. Ωστόσο, οι ελεγκτές αντιμετωπίζουν δυσκολίες στην συγκέντρωση επιβεβαιώσεων από τρίτους οργανισμούς και ζητήματα, σχετικά με την αξιοπιστία των παρεχόμενων πληροφοριών από τρίτους.

- V. **Επανυπολογισμό** (recalculation): Ο ελεγκτής θα ελέγξει ξανά ορισμένα έγγραφα (π.χ. τιμολόγια, δελτία αποστολής κτλ.) που περιλαμβάνουν αριθμητικές πράξεις για να επαληθεύσει ότι είναι απαλλαγμένα από ουσιώδης ανακρίβειες. Αυτή η μέθοδος μπορεί να εκτελείται με τη χρήση εργαλείων ελέγχου είτε αυτόματα με τη βοήθεια ηλεκτρονικών υπολογιστών (computer assisted audit techniques- CAAT) εφόσον βέβαια είναι δυνατή η άντληση στοιχείων από τα ηλεκτρονικά αρχεία του πελάτη Florea et al, 2011).
- VI. **Επανεκτέλεση** (re-execution): με τη λέξη επανεκτέλεση εννοούμε επανάληψη από τον ελεγκτή διαφόρων διαδικασιών που είχαν εκτελεστεί στο παρελθόν από το πελάτη. Η συγκεκριμένη μέθοδος μπορεί να πραγματοποιηθεί είτε χειρονακτικά είτε ηλεκτρονικά (computer assisted audit techniques- CAAT). Για παράδειγμα, ο ελεγκτής αναδιαμορφώνει όλα τα τιμολόγια και τις πληρωμές από έναν οφειλέτη για να επιβεβαιώσει το υπόλοιπο εισπρακτέων λογαριασμών.
- VII. **Ερωτήσεις** (inquiry): Ο ελεγκτής θα ζητήσει πληροφορίες μέσω ερωτήσεων και συνεντεύξεων από άτομα εντός της μονάδας (π.χ. μέλη της διοίκησης, προσωπικό παραγωγής) ή εκτός αυτής (π.χ. πελάτες, προμηθευτές κτλ.) για τη άντληση στοιχείων και πληροφοριών που αφορούν τον έλεγχο. Η διαδικασία μπορεί να επιτευχθεί γραπτώς ή προφορικώς. Οι πληροφορίες που ελήφθησαν από τις ερωτήσεις μπορούν να εντοπίσουν οποιεσδήποτε διαφορές από άλλα αποδεικτικά στοιχεία που έχουν ληφθεί και μπορούν επίσης να υποστηρίξουν άλλους τομείς του ελέγχου (Guoping, 2012). Από μόνα τους, τα τεκμήρια που θα προκύψουν από την έρευνα δεν αρκούν για να υποστηρίξουν μια ελεγκτική γνώμη, όμως η μέθοδος μπορεί ν' ανιχνεύσει ουσιώδης ανακρίβειες σε επίπεδο βεβαίωσης. Επιπλέον η μέθοδος αυτή βοηθάει τον ελεγκτή στην

αξιολόγηση τεκμηρίων που έχουν ληφθεί από άλλες ελεγκτικές διαδικασίες (Walid and Mansour, 2016).

- VIII. **Αναλυτικές Διαδικασίες** (analytical procedures): ο ελεγκτής θα εκτελέσει αναλυτικές διαδικασίες για να εξετάσει τα οικονομικά και μη στοιχεία για την ακρίβειά τους. Μια αναμενόμενη τιμή θα εκτιμάται από τον ελεγκτή πριν από τη διεξαγωγή της διαδικασίας, ενώ στη συνέχεια τα πραγματικά αποτελέσματα θα είναι σε σύγκριση με αυτό το μέγεθος μετά τη διεξαγωγή των δοκιμών. Τυχόν διαφορές μπορεί να υποδεικνύουν την ύπαρξη μιας ουσιώδους ανακρίβειας. Συνεχίζοντας ο ελεγκτής, θα πρέπει να υπογραμμίσει τις περιοχές που πρέπει να δώσει περισσότερη έμφαση κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Σκοπός των αναλυτικών διαδικασιών είναι η εξασφάλιση της σωστής δήλωσης των λογαριασμών, της ανίχνευσης απάτης και λάθους στις συναλλαγές και τα υπόλοιπα των λογαριασμών (Oprean And Span, 2009).
- IX. **Αναζήτηση της πορείας εγγράφων** (tracing): η μέθοδος αυτή ακολουθεί μια συγκεκριμένη φορά η οποία είναι, Παραστατικό – Ημερολόγιο – Καθολικό (ΠΗΚ). Ο ελεγκτής εδώ ξεκινάει από το Παραστατικό ενώ στη συνέχεια ελέγχει την ενημέρωση του Ημερολογίου και τη μεταφορά στο Καθολικό. Με τον τρόπο αυτό ο ελεγκτής ελέγχει εάν ένα Παραστατικό της οντότητας έχει καταχωρηθεί και συμπεριληφθεί σωστά στα οικονομικές καταστάσεις (Καραμάνης, 2008).
- X. **Αντίστροφη αναζήτηση της πορείας εγγράφων** (vouching): η συγκεκριμένη μέθοδος ακολουθεί την αντίστροφη φορά με την προηγούμενη μέθοδο, δηλαδή Καθολικό – Ημερολόγιο – Παραστατικό (ΚΗΠ). Ο ελεγκτής εδώ αρχίζει με το Καθολικό, στη συνέχεια ελέγχει την ενημέρωση του Ημερολογίου για να καταλήξει τελικά στο Παραστατικό. Με τη βοήθεια αυτής, ο ελεγκτής ελέγχει εάν για ένα συγκεκριμένο ποσό που εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις υπάρχει το σχετικό Παραστατικό (Καραμάνης, 2008).

Τα τεκμήρια που συλλέγονται με την εκτέλεση των δέκα αυτών τεχνικών που αναφέρονται παραπάνω βοηθούν τον ελεγκτή να καταλήξει σε εύλογα συμπεράσματα στα οποία θα βασίζεται και η ελεγκτική γνώμη. Οι τεχνικές-μέθοδοι συλλογής τεκμηρίων παρέχουν στον ελεγκτή τη δυνατότητα κατανόησης της οικονομικής μονάδας, του περιβάλλοντος της και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου για την πρόληψη και την ανίχνευση ουσιωδών ανακρίβειών σε επίπεδο βεβαίωσης.

3.4. ΣΚΟΠΟΣ ΣΥΛΛΟΓΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ

Σύμφωνα με την έρευνα των (Fukukawa and Mock, 2012) αλλά και τα ΔΕΠ 500.03 - ΔΕΠ 501 η συλλογή ελεγκτικών τεκμηρίων που αναλύσαμε παραπάνω αποσκοπεί σε τρεις σημαντικούς σκοπούς:

- Εντοπισμός ουσιωδών σφαλμάτων σε επίπεδο ισχυρισμών σε σχέση με τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Ένα σφάλμα μπορεί να χαρακτηριστεί ουσιώδες όταν ατομικά ή συνδυαστικά με άλλα σφάλματα επηρεάζει σημαντικά τις οικονομικές καταστάσεις των χρηστών (Rousou, 2015). Κατά τη διάρκεια των ελέγχων που σχετίζονται με τον κίνδυνο στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οι ελεγκτές πρέπει να εκτιμήσουν τον κίνδυνο ουσιώδους ανακρίβειας των πελατών τους για τον σχεδιασμό και την διαμόρφωση της ελεγκτικής γνώμης. Συγκεκριμένα, αυτή η διαδικασία περιλαμβάνει διάφορες δοκιμασίες και τεστ σχετικά με την ύπαρξη σφαλμάτων των συναλλαγών που έχουν πραγματοποιηθεί από την οικονομική μονάδα, των δηλωμένων υπολοίπων λογαριασμών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και των αναλυτικών διαδικασιών. Επιπλέον, καλό θα ήταν ν' αναφερθούμε στο γεγονός ότι τα σφάλματα διαχωρίζονται σε δύο επιμέρους κατηγορίες, τα εκούσια σφάλματα ή αλλιώς απάτες και τα ακούσια σφάλματα. Τα ακούσια σφάλματα, αναφέρονται σε ακούσιες ανακρίβειες ή παραλείψεις ποσών στις οικονομικές καταστάσεις ενώ τα εκούσια σε παραποιήσεις των οικονομικών καταστάσεων οι οποίες επιτυγχάνονται κυρίως υπερεκτιμώντας τα περιουσιακά στοιχεία, τις πωλήσεις και τα κέρδη ή υποτιμώντας τις υποχρεώσεις, τα έξοδα ή τις ζημίες (Spathis, 2002).
- Κατανόηση της οντότητας, του περιβάλλοντος της αλλά και του συστήματος εσωτερικών δικλίδων της. Συγκεκριμένα, η διαδικασία αυτή περιλαμβάνει τα εξής:
 - Πλήρης κατανόηση της οικονομικής μονάδας, συμπεριλαμβανομένων των βασικών επιχειρηματικών διαδικασιών και των στρατηγικών που εφαρμόζει.
 - Σχεδιασμός και εφαρμογή μιας σειράς μεθόδων που έχουν δημιουργηθεί για να επιτρέπουν στον ελεγκτή να προσδιορίζει, κατά πόσο η πληροφόρηση σχετικά με την ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων ανταποκρίνεται στα γενικά αποδεκτά λογιστικά πρότυπα. Η αξιολόγηση της ποιότητας των πληροφοριών των οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει ταυτόχρονα και την αξιολόγηση της ισχύος των ελεγκτικών τεκμηρίων

- Λεπτομερή επισκόπηση και εκτίμηση κινδύνου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οικονομικής μονάδας και των εσωτερικών ελέγχων συμπεριλαμβανομένου του συστήματος εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας που έχουν σχεδιαστεί για να βοηθούν στην εξασφάλιση υψηλής ποιότητας χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Ολοκληρώνοντας, με βάση τα τεκμήρια που συλλέγονται, ο ελεγκτής παρέχει την επίσημη «ελεγκτική του γνώμη» ως προς την ποιότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, (Fukukawa and Mock, 2012). Όλες οι παραπάνω ενέργειες χαρακτηρίζονται ως διαδικασίες αξιολόγησης κινδύνων (risk assessment audit procedures),.

- Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του συστήματος εσωτερικών δικλίδων της. Το σύστημα εσωτερικών δικλίδων που αναφέρθηκε και παραπάνω, είναι μια διαδικασία η οποία τίθεται σε εφαρμογή με ευθύνη του διοικητικού συμβουλίου, της εκτελεστικής διοίκησης ή άλλων στελεχών της επιχείρησης με σκοπό την επίτευξη των στόχων της. Συγκεκριμένα, το σύστημα δικλίδων αποτελείται από μια σειρά μέτρων και διαδικασιών που διατρέχουν το σύνολο της επιχείρησης ενώ αναπτύσσονται και λειτουργούν εκ των προτέρων. Με τη βοήθεια αυτών, η διοίκηση της επιχείρησης ελέγχει και κατευθύνει τις δραστηριότητες που πραγματοποιήθηκαν ή και που θα πραγματοποιηθούν στα πλαίσια της επιχειρηματικής διαδικασίας (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2017). Κατά την ανάλυση των επιχειρηματικών κινδύνων ο ελεγκτής εντοπίζει κινδύνους σε επίπεδο επιχειρηματικών διαδικασιών και αξιολογεί τις δικλίδες που έχει σχεδιάσει και ενεργοποιήσει η διοίκηση για την αντιμετώπισή τους. Η αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικών δικλίδων λοιπόν, είναι η διαδικασία εκτίμησης του σχεδιασμού και της λειτουργικής αποτελεσματικότητας του συγκεκριμένου συστήματος, για τον έγκαιρο εντοπισμό και την διόρθωση ουσιωδών σφαλμάτων στις οικονομικές καταστάσεις. Σκοπός της διαδικασίας αξιολόγησης είναι η εκτίμηση και ο προσδιορισμός του κινδύνου των δικλίδων. Ωστόσο, τονίζεται ότι η αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικών δικλίδων δεν περιλαμβάνει τη δοκιμασία της λειτουργίας τους (Gronewold, 2006).

3.4.1 ΜΟΝΤΕΛΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΙΝΔΥΝΟΥ

Οι τρεις παραπάνω σκοποί συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων συνδέονται μεταξύ τους με το Μοντέλο Ελεγκτικού Κινδύνου. Το μοντέλο αυτό, αναλύει τον Ελεγκτικό Κίνδυνο σε τρεις επιμέρους κινδύνους – μεταβλητές με τη παρακάτω σχέση (Hogan and Wilkins, 2008):

$$AR = IR * CR * DR$$

Ακολουθεί η ανάλυση των μεταβλητών:

- AR=Ελεγκτικός Κίνδυνος (Audit Risk): ο ελεγκτικός, είναι ο κίνδυνος που συνδέεται με την δημοσίευση χρηματοοικονομικών καταστάσεων που περιέχουν ουσιώδη σφάλματα ενώ ο ελεγκτής έχει εκφράσει σύμφωνη γνώμη (Kizirian et al, 2005).
- IR= Ενδογενής Κίνδυνος (Inherent Risk): ο ενδογενής κίνδυνος ορίζεται ως η πιθανότητα ύπαρξης ουσιωδών σφαλμάτων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις λόγω της φύσης και των συνθηκών που επικρατούν στο περιβάλλον της οικονομικής μονάδας, υποθέτοντας ότι δεν έχει διενεργηθεί εξωτερικός έλεγχος και δεν βρίσκονται σε λειτουργία οι εσωτερικές δικλίδες.
- CR= Κίνδυνος Εσωτερικών Δικλίδων (Control Risk): ο κίνδυνος εσωτερικών δικλίδων, ορίζεται ως η πιθανότητα οι εσωτερικές δικλίδες να μην καταφέρουν να αποτρέψουν ή να εντοπίσουν και διορθώσουν έγκαιρα ουσιώδη σφάλματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η έκταση του κινδύνου εσωτερικών δικλίδων καθορίζεται από τον ελεγκτή, ακολουθώντας ταυτόχρονα τις διαδικασίες που προβλέπονται από τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου όπως το ΔΠΕ 200 «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου».
- DR= Κίνδυνος Εντοπισμού (Detection Risk): ο κίνδυνος εντοπισμού ορίζεται ως η πιθανότητα, οι διαδικασίες και τα τεστ που εφαρμόζει ο ελεγκτής να μην καταφέρουν να εντοπίσουν ένα σφάλμα το οποίο είτε ατομικά είτε συνδυαστικά με άλλα σφάλματα να είναι ουσιώδες για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Χαραλάμπους, 2016).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ: ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΠΟΙΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΕΙ Ο ΕΛΕΓΚΤΗΣ

4.1. ΒΑΘΜΟΣ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ

Μία σημαντική εργασία κατά τη διάρκεια του ελέγχου είναι και η εκτίμηση των αποδεικτικών στοιχείων, καθώς τα ελεγκτικά πρότυπα απαιτούν από τους ελεγκτές να αποκτήσουν επαρκή και κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου. Θεωρείται απαραίτητο ένα ελεγκτικό τεκμήριο να έχει ένα σημαντικό βαθμό αποδεικτικής ισχύος, σε σχέση με τους ισχυρισμούς της διοίκησης για να μπορέσει ο ελεγκτής να το αξιοποιήσει ορθά (Fukukawa and Mock, 2012). Σύμφωνα με τις παραπάνω αναλύσεις, ισχύει ότι δεν υπάρχει κάποιο ελεγκτικό τεκμήριο το οποίο μπορεί να παρέχει ατομικά απόλυτη ασφάλεια. Ο βαθμός αποδεικτικής ισχύος ενός τεκμηρίου κυμαίνεται ανάλογα με τα χαρακτηριστικά του. Γίνεται εύκολο αντιληπτό, πως ένα από αυτά είναι ο βαθμός αξιοπιστίας του. Για παράδειγμα, το τεκμήριο της καταμέτρησης των αποθεμάτων την ημερομηνία του ισολογισμού έχει μεγαλύτερη αξιοπιστία συνεπώς και αποδεικτική ισχύ από τις αντίστοιχες καταμετρήσεις που πραγματοποιήθηκαν σε προγενέστερους χρόνους. Ταυτόχρονα, ας μη ξεχνάμε ότι η αξιοπιστία ενός τεκμηρίου αυξάνεται όταν η μονάδα διαθέτει ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Επίσης, κάθε ελεγκτικό τεκμήριο πρέπει να είναι σχετικό με το σκοπό του ελέγχου και με τις αποφάσεις που θα πρέπει να ληφθούν από τον ελεγκτή. Εάν ο ελεγκτής βασιστεί σε ένα ελεγκτικό τεκμήριο που είναι άσχετο με το στόχο του, τότε ενδεχομένως θα οδηγηθεί σε λανθασμένο συμπέρασμα. Ένα άλλο χαρακτηριστικό των τεκμηρίων που θα πρέπει να εξετάσουμε είναι αυτό της επάρκειας τους. Η επάρκεια είναι το μέτρο της ποσότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων. Συγκεκριμένα, είναι ο όγκος των πληροφοριών που λαμβάνονται μέσω δοκιμών και βασικών διαδικασιών συμμόρφωσης που εφαρμόζονται από τον ελεγκτή καθ' όλη τη διαδικασία ελέγχου (Flavia et al, 2008). Το τελευταίο αλλά όχι λιγότερο σημαντικό χαρακτηριστικό των τεκμηρίων είναι εάν εκείνο επιβεβαιώνεται από άλλο κριτήριο ή όχι. Συμπερασματικά λοιπόν, η ποιότητα, η επάρκεια, η επιβεβαίωση και η σχετικότητα των ελεγκτικών στοιχείων αποτελούν τη βάση που αξιοποιείται για τη στήριξη της ελεγκτικής γνώμης. Η επάρκεια των ελεγκτικών τεκμηρίων εξαρτάται και από την επαγγελματική γνώμη του ελεγκτή ο οποίος καθορίζει τον όγκο των ελεγκτικών τεκμηρίων που απαιτούνται για τον έλεγχο. Στα συγκεκριμένα θέματα θ' αναφερθούμε αναλυτικά στις επόμενες ενότητες του κεφαλαίου.

4.2.ΕΠΑΡΚΕΙΑ ΚΑΙ ΑΞΙΟΠΙΣΤΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ

Σύμφωνα με το επιστημονικό άρθρο του Stefan Zuca το 2013, οι παράγοντες που επηρεάζουν την επάρκεια των ελεγκτικών τεκμηρίων είναι η διαθεσιμότητα των ελεγκτικών

τεκμηρίων, το επίπεδο σπουδαιότητας των συναλλαγών και των λογαριασμών αλλά και οι γνώσεις που έχει στη διάθεση του ο ελεγκτής σχετικά με την οικονομική μονάδα. Η επάρκεια των στοιχείων που συλλέγονται και αξιοποιούνται αντιπροσωπεύει το ύψος της ποιότητας τους, εάν δηλαδή παρέχουν πληροφορίες που είναι σχετικές, αξιόπιστες αλλά και σύμφωνες με τα Ελεγκτικά Πρότυπα. Συνεχίζει τονίζοντας πως η επάρκεια των στοιχείων επηρεάζεται από τον κίνδυνο ύπαρξης ουσιωδών ανακρίβειών. Έτσι, όταν υπάρχει υψηλός κίνδυνος ύπαρξης ανακρίβειών ο ελεγκτής θα πρέπει να συλλέξει μεγαλύτερη ποσότητα κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων. Τα αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου πρέπει να είναι επαρκώς τεκμηριωμένα για να μπορεί να υποστηριχθεί η γνώμη των ελεγκτών στην έκθεσή τους. Επιπλέον θα πρέπει να αναφέρεται στον φάκελο ελέγχου πώς ο ελεγκτής κατέληξε στην ελεγκτική γνώμη του. Όσον αφορά αυτή την πτυχή, στο παρελθόν υπήρξαν ελεγκτικές εταιρείες που έχουν κατηγορηθεί από την κοινή γνώμη και τα ρυθμιστικά όργανα ότι τα αποδεικτικά στοιχεία που απέκτησαν δεν ήταν επαρκή ή αρκετά κατάλληλα για να δικαιολογήσουν τη γνώμη ελέγχου τους. Οι ελεγκτές πρέπει να διασφαλίζουν ότι κατά τον προγραμματισμό και την εκτέλεση των διαδικασιών ελέγχου, αυτές οι διαδικασίες θα είναι κατάλληλες για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών στοιχείων (Enofe et al, 2013). Υπάρχουν όμως διάφοροι κίνδυνοι που συνδέονται με την απόκτηση επαρκών ελεγκτικών στοιχείων, όπως:

- Ανεπαρκείς εγγραφές, ελλιπή αρχεία, υπερβολικές προσαρμογές βιβλίων και λογαριασμών.
- Ανεπαρκής τεκμηρίωση των συναλλαγών, όπως η έλλειψη κατάλληλης άδειας, δικαιολογητικών που δεν είναι διαθέσιμα (οποιαδήποτε από αυτά τα προβλήματα τεκμηρίωσης παίρνουν μεγαλύτερη σημασία όταν σχετίζονται με μεγάλες ή σημαντικές συναλλαγές).
- Ένας υπερβολικός αριθμός διαφορών μεταξύ λογιστικών εγγραφών και τρίτων, αντικρουόμενες ελεγκτικές αποδείξεις και ανεξήγητες αλλαγές στη λειτουργία αναλογίες.
- Ασυνήθιστες ή παράλογες απαντήσεις της διοίκησης σε ελεγκτικές έρευνες (American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 2006).

Ένας τρόπος με τον οποίο ένας ελεγκτής μπορεί να ξεπεράσει τις ανησυχίες για να εξασφαλίσει ότι διαθέτει ένα αντιπροσωπευτικό δείγμα του πληθυσμού των αποδεικτικών στοιχείων είναι η χρήση στατιστικής δειγματοληψίας. Συνιστάται πως οι χαμηλότερες ζώνες εμπιστοσύνης για το μέγεθος της δειγματοληψίας πρέπει να προσδιορίζονται από σχετική

νομοθεσία, έτσι ώστε το ίδιο πρότυπο δειγματοληψίας να χρησιμοποιείται από όλους όσους ασκούν το ελεγκτικό επάγγελμα. Αυτή η στατιστική αξία του πληθυσμού παρέχει περισσότερη βεβαιότητα ότι το δείγμα είναι επαρκές και αντιπροσωπευτικό του πληθυσμού (Saunders et al., 2007). Το ΔΕΠ 530 συμβουλεύει ότι ο ελεγκτής χρησιμοποιεί δείγμα πληθυσμού που είναι αντιπροσωπευτικό του πληθυσμού και πως αυτό το μέγεθος δείγματος πρέπει να αυξηθεί ανάλογα με το κίνδυνο που παρατηρεί ο ελεγκτής.

Μια άλλη πτυχή που χρειάζεται να εξετάσουν οι ελεγκτές σχετικά με τα ελεγκτικά τεκμήρια είναι ο βαθμός αξιοπιστίας τους (Enofe et al, 2013). Ο ελεγκτής κατά την αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων, θα πρέπει να είναι αντικειμενικός και πλήρης. Η σωστή αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων αποτελεί προσδιοριστικό παράγοντα σύνταξης μιας ορθής έκθεσης ελέγχου. Ο ελεγκτής θα πρέπει να εξετάσει και να αξιολογήσει όλα τα σχετικά τεκμήρια ανεξάρτητα από το αν αυτά επιβεβαιώνουν ή απορρίπτουν τις θέσεις της διοίκησης της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας που είναι ενσωματωμένες στις οικονομικές καταστάσεις. Επιπλέον οι ελεγκτές καλούνται να εκτιμήσουν κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν μια αληθή και δίκαιη εικόνα της οικονομικής θέσης της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας. Οι ανεξάρτητοι έλεγχοι ενισχύουν την αξιοπιστία των εταιρικών οικονομικών εκθέσεων και βοηθούν τους επενδυτές να πάρουν ορθολογικές αποφάσεις αλλά και ν' αποκομίσουν διάφορα οφέλη από την αυξημένη αξιοπιστία.

Με βάση τους (Enofe et al, 2013 - Patel, 2002) η αξιοπιστία των τεκμηρίων επηρεάζεται σημαντικά από τα εξής:

- Από τη συνάφεια, αν δηλαδή οι πληροφορίες είναι συναφείς με τη διενέργεια και τους στόχους του ελέγχου.
- Από τις πηγές. Οι πηγές μπορεί να είναι εσωτερικές δηλαδή να προέρχονται από την ελεγχόμενη μονάδα ή εξωτερικές. Συνήθως τα αποδεικτικά στοιχεία που συλλέγονται από εξωτερικές πηγές είναι πιο αξιόπιστα από εκείνα που συλλέγονται από τη οικονομική μονάδα. Τέτοια αποδεικτικά στοιχεία είναι για παράδειγμα τα δελτία παράδοσης που υπογράφονται από τον πελάτη, γραπτές εντολές πώλησης πελατών και εάν στη συνέχεια καταβληθεί, συμβουλές εμβάσματος που συνοδεύουν την πληρωμή προσδιορίζοντας τα συγκεκριμένα τιμολόγια που καταβάλλονται. Σε πολλές χώρες, το επάγγελμα του ελεγκτή κατέληξε σε αμοιβαία συμφωνία με τον τραπεζικό κλάδο σχετικά με τη μέθοδο που πρέπει να χρησιμοποιείται για την αναζήτηση επιβεβαιώσεων. Τα αποδεικτικά στοιχεία που παρέχονται από τις τράπεζες είναι αξιόπιστα διότι εκείνες διατηρούν υψηλού επιπέδου σύστημα εσωτερικού ελέγχου.

- Από την απόδοση του εσωτερικού ελέγχου. Όταν το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της οικονομικής μονάδας λειτουργεί σωστά, τότε και μόνο τα συλλεγόμενα στοιχεία θεωρούνται αξιόπιστα.
- Από την ενημέρωση που προσφέρεται στον ελεγκτή. Έτσι, τα στοιχεία που λαμβάνονται απευθείας από τον ελεγκτή μετά από φυσική εξέταση, παρατήρηση, υπολογισμό και επιθεώρηση που πραγματοποιεί ο ίδιος είναι πιο αξιόπιστα από εκείνα που λαμβάνονται με έμμεσες μεθόδους.
- Από τα προσόντα που διαθέτει ο ελεγκτής. Τα αποδεικτικά στοιχεία που συλλέγονται από έναν ελεγκτή που διαθέτει εμπειρία και δεξιότητες θεωρούνται πιο αξιόπιστα.
- Από το βαθμό αντικειμενικότητας. Ελεγκτικά τεκμήρια τα οποία είναι από τη φύση τους αντικειμενικά θεωρούνται περισσότερο αξιόπιστα από τα υποκειμενικά ελεγκτικά τεκμήρια (Enofe et al, 2013 - Patel,2002).

Τέλος σύμφωνα και με το βιβλίο του κυρίου (Καραμάνη, 2008), ο βαθμός αξιοπιστίας των ελεγκτικών τεκμηρίων σε σχέση με τις πηγές προέλευσης αυτών παρουσιάζεται στο παρακάτω πίνακα:

Μεγαλύτερη αξιοπιστία	Μικρότερη αξιοπιστία
Εξωτερική πηγή προέλευσης (τρίτοι)	Εσωτερική πηγή προέλευσης (ο πελάτης)
Αποτελεσματικές εσωτερικές δικλίδες	Αδύναμες εσωτερικές δικλίδες
Χωρίς μεσολάβηση πελάτη	Με μεσολάβηση πελάτη
Έγγραφα στοιχεία	Προφορικά στοιχεία
Πρωτότυπα στοιχεία	Αντίγραφα στοιχείων

(Κωνσταντίνος Καραμάνης, Σύγχρονη Ελεγκτική, Αθήνα 2008, σελ 277)

Ωστόσο, κατά τη διαδικασία επιλογής τεκμηρίων πρέπει να εξεταστεί όχι μόνο η "τελική" πηγή που προσφέρει τα αποδεικτικά στοιχεία στον ελεγκτή, αλλά και η διαδικασία δημιουργίας και διαβίβασης αποδεικτικών στοιχείων στο σύνολό τους, συμπεριλαμβανομένων και των άλλων πηγών που είχαν προηγουμένως εμπλακεί. Τα χαρακτηριστικά των ίδιων των αποδεικτικών στοιχείων μπορεί να παρέχουν συμβουλές για την εκτίμηση της αποδεικτικής αξίας τους. Οι περισσότεροι ελεγκτές αναλύουν ξεχωριστά κάθε είδος αποδείξεων, συζητώντας ιδιαιτερότητες, εξαιρέσεις, ειδικούς παράγοντες που επηρεάζουν την αξιοπιστία και στη συνέχεια περιγράφουν ορισμένες καταστάσεις στις οποίες

τα αποδεικτικά στοιχεία είναι περισσότερο αξιόπιστα. Η αποτυχία αξιολόγησης της αξιοπιστίας των ελεγκτικών τεκμηρίων μπορεί σε λανθασμένα συμπεράσματα και νομικές κυρώσεις. Υπό το κοινό δίκαιο, οι ελεγκτές πρέπει να ασκούν εύλογη μέριμνα και ικανότητα όσον αφορά την αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων. Η κατανόηση των χαρακτηριστικών που καθιστούν αξιόλογα τα στοιχεία ελέγχου θα ήταν χρήσιμη για την ανάπτυξη της επαγγελματικής κρίσης. Η μελέτη των χαρακτηριστικών που επηρεάζουν την αξιοπιστία των αποδεικτικών στοιχείων έχει προσφέρει οφέλη για την εκπαίδευση και την κατάρτιση των ελεγκτών (Patel,2002).

4.2.1. ΚΟΣΤΟΣ ΣΥΛΛΟΓΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ

Η έννοια των επαρκών ελεγκτικών τεκμηρίων δεν προβλέπει ότι ο ελεγκτής είναι υποχρεωμένος να εξετάσει όλα τα αποδεικτικά στοιχεία που υπάρχουν στην μονάδα. Ταυτόχρονα, δεν είναι ελεύθερος να συλλέγει απεριόριστα αποδεικτικά στοιχεία, διότι πρέπει να εργάζεται εντός οικονομικών ορίων. Κατά τη διαδικασία συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων που πρέπει να εφαρμόζονται, ο ελεγκτής θα πρέπει να εξετάζει πάντα το κόστος που δημιουργείται. Ο στόχος του ελεγκτή, είναι η απόκτηση αξιόπιστων και επαρκών ελεγκτικών τεκμηρίων με το χαμηλότερο δυνατό κόστος, αλλά χωρίς φυσικά να εξαλείφονται οι απαραίτητες διαδικασίες και να επιλέγεται ανεπαρκές δείγμα (Gunn et al 2019). Συνήθως, το πρόγραμμα ελέγχου περιλαμβάνει τον κατάλογο των διαδικασιών ελέγχου για κάθε δήλωση που υπόκειται σε έλεγχο, το μέγεθος του δείγματος, καθώς και στοιχεία για επιλογή και δοκιμή προγραμματισμού. Ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει τη σχέση μεταξύ του κόστους μιας διαδικασίας με την ποιότητα και την αξιοπιστία των ελεγκτικών τεκμηρίων, από την εκτέλεση της διαδικασίας. Ωστόσο το κόστος δε θα πρέπει να έχει βαρύνουσα επίδραση στην διαμόρφωση της ελεγκτικής κρίσης. δηλαδή δε θα πρέπει ν' αποθαρρύνει και να περιορίζει τον ελεγκτή από το να αποκτήσει όλα τα απαραίτητα στοιχεία. Σε περιπτώσεις που το κόστος είναι αρκετά υψηλό, θα πρέπει να εξασφαλίζει παρεμφερή αλλά λιγότερο κατάλληλα στοιχεία τα οποία όμως μπορεί να μειώσουν το κόστος ελέγχου αλλά θα αυξήσουν τον ελεγκτικό κίνδυνο. Ωστόσο, μέχρι ποιο σημείο είναι εφικτή αυτή η υποκατάσταση του κόστους με τον κίνδυνο, καθορίζεται από τη κρίση του εξωτερικού ελεγκτή. Από την άλλη μεριά, μπορούμε να εξασφαλίσουμε αξιόπιστα συμπεράσματα και με τη χρήση δειγματοληψίας όπου θα επιλεγεί ένα δείγμα με τα πιο σημαντικά και απαραίτητα στοιχεία (Gronewold, 2006). Τέλος, ανεξαρτήτως από το κόστος, θα πρέπει να επισημανθεί πως όσο πιο σημαντικοί είναι οι

λογαριασμοί στις οικονομικές καταστάσεις τόσα περισσότερα τεκμήρια θα πρέπει να συγκεντρωθούν.

4.3. ΓΝΩΜΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΟΙΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΕΠΑΡΚΕΙΑ ΤΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ

Είναι φανερό, πως επιβάλλεται στον ελεγκτή να συλλέξει επαρκή και αξιόπιστα ελεγκτικά τεκμήρια, ώστε να είναι σε θέση να υποστηρίξει την επαγγελματική του γνώμη κατά τη διεξαγωγή του ελέγχου (Guoring, 2012). Η τελική απόφαση για την επάρκεια και ποιότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων βασίζεται στην επαγγελματική κρίση του ελεγκτή. Για παράδειγμα όταν ο ελεγκτής χρησιμοποιεί ως ελεγκτικά στοιχεία κάποια φαξ, φωτοαντίγραφα ή ηλεκτρονικά αρχεία, είναι στη κρίση του να καταλάβει κατά πόσο αυτές οι πληροφορίες είναι αξιόπιστες και μπορούν να χρησιμοποιηθούν ορθά. Υπάρχει περίπτωση όμως ο πελάτης, να μην έχει επαρκή έγγραφα στην διάθεση του που θα μπορεί να εξετάσει και να χρησιμοποιήσει ο ελεγκτής, έτσι για να μπορέσει ν' αναγνωρίσει αν τα ηλεκτρονικά αποδεικτικά στοιχεία είναι όντως αξιόπιστα, θα πρέπει να ελέγξει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με τα ηλεκτρονικά αποδεικτικά στοιχεία (Flavia Stoian et al). Ωστόσο όταν χρησιμοποιεί στοιχεία τα οποία προέρχονται από αναλυτικές διαδικασίες, επανεκτέλεση, επανυπολογισμό κτλ, δεν είναι υποχρεωμένος να εξετάσει αν θα είναι αξιόπιστα διότι οι διαδικασίες αυτές παρέχουν επαρκή και αξιόπιστα στοιχεία (Zuca, 2013). Επιπλέον η ελεγκτική του γνώμη για την καταλληλότητα των τεκμηρίων επηρεάζεται σημαντικά από το κίνδυνο ύπαρξης ουσιωδών σφαλμάτων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της υπό έλεγχο οικονομικής μονάδας. Για το λόγο αυτόν λοιπόν ο ελεγκτής θα πρέπει να εξετάσει την ανάγκη επιβεβαίωσης ορισμένων ελεγκτικών τεκμηρίων με την απόκτηση πρόσθετων αποδεικτικών στοιχείων από πολλαπλές εσωτερικές και εξωτερικές πηγές. Συνήθως περισσότερη βεβαιότητα επιτυγχάνεται από τον ελεγκτή μέσω της απόκτησης πρόσθετων ελεγκτικών στοιχείων από διαφορετικές πηγές, διαφορετικού τύπου και όχι από μία μόνο πηγή. Στην περίπτωση αυτή, όταν δηλαδή ο ελεγκτής αποκτά αποδεικτικά στοιχεία από μια πηγή, τα οποία δεν ταυτίζονται με τα στοιχεία που προέρχονται από διαφορετική πηγή, θα πρέπει να καθορίσει βασιζόμενος στην επαγγελματική του κρίση και εμπειρία ποιες επιπρόσθετες διαδικασίες ελέγχου θα εκτελεστούν για να επιλυθεί η ασυνέπεια (Zuca, 2013). Από τα παραπάνω καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι η επαγγελματική άποψη του ελεγκτή επηρεάζεται σημαντικά από τον κίνδυνο ύπαρξης σφαλμάτων στις καταστάσεις, από την

αναποτελεσματικότητα των εσωτερικού έλεγχου και των εσωτερικών δικλίδων της οικονομικής μονάδας αλλά και από τα ευρήματα που προκύπτουν από τις ελεγκτικές διαδικασίες της. Ωστόσο, είναι σημαντικό ν' αναφερθεί πως η επαγγελματική του γνώμη επηρεάζεται αρκετά και από τα στοιχεία και τις πληροφορίες που έχει συλλέξει από το εξωτερικό περιβάλλον της μονάδας αλλά και από το κλάδο στον οποίο δραστηριοποιείται. Οι ελεγκτές οφείλουν να τεκμηριώνουν και να συλλέγουν έγγραφα που αφορούν σημαντικά θέματα κατά την προετοιμασία της έκθεσης και την υποβολή εκθέσεων τονίζοντας ότι ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (Gronewold, 2006).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ: ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

5.1. ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΚΑΙ ΔΕΠ 230

Το ΔΕΠ 230 ορίζει την ελεγκτική τεκμηρίωση (documentation) ως το αρχείο των διαδικασιών ελέγχου που έχουν πραγματοποιηθεί, των σχετικών στοιχείων που έχουν συλλεχθεί καθώς και των συμπερασμάτων στα οποία έχει καταλήξει ο ελεγκτής. Οι οδηγίες που μας προσφέρει το ΔΕΠ 230, είναι πως ο ελεγκτής θα πρέπει να τεκμηριώνει εγκαίρως όλα τα σημαντικά θέματα ελέγχου, με τη συγκέντρωση κατάλληλων και επαρκών αποδεικτικών στοιχείων για την υποστήριξη της επαγγελματικής του γνώμης, καθώς επίσης και την τεκμηρίωση ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Ισχύει πως η επαρκής και η έγκαιρη τεκμηρίωση οδηγεί στην βελτίωση της ποιότητας του ελέγχου ενώ ταυτόχρονα διευκολύνει την αποτελεσματική αξιολόγηση των ελεγκτικών στοιχείων που έχουν συγκεντρωθεί καθώς και των αποτελεσμάτων που διεξήχθησαν (Young, 2002).

5.2. ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΚΑΙ ΦΥΛΛΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Η τεκμηρίωση αναφέρεται στα φύλλα εργασίας (working papers) τα οποία αποτελούν τη μόνη απόδειξη πως οι ελεγκτές ασκούν το επάγγελμά τους με βάσει τα σχετικά πρότυπα και τη νομοθεσία. Συντάσσονται από τον ελεγκτή ή τρίτους σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή. Τα

ηλεκτρονικά φύλλα εργασίας χαρακτηρίζονται από αρκετά πλεονεκτήματα. Ένα από αυτά είναι πως η χρήση λογισμικού, επιτρέπει τη σύνδεση του ισοζυγίου με τα φύλλα ανάλυσης υπολοίπου βελτιώνοντας έτσι την εκτέλεση του ελέγχου. Επιπλέον, μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τη διενέργεια ελέγχου σε ομίλους ακόμα και αν οι εταιρείες τους δραστηριοποιούνται σε διαφορετικές χώρες. Τα φύλλα εργασίας συνήθως συντάσσονται σε ποσοτικούς πίνακες, περιγραφές διαφόρων διαδικασιών, περιγραφή των ελεγκτικών διαδικασιών που έχουν πραγματοποιηθεί, περιγραφές του κλάδου και του οικονομικού περιβάλλοντος γενικότερα, αποσπάσματα, συμβάσεις, καταστατικά κτλ. Τα φύλλα εργασίας πρέπει οπωσδήποτε να περιλαμβάνουν τα εξής παρακάτω στοιχεία:

- Κατάλληλο τίτλο
- Επωνυμία του πελάτη
- Τη χρήση
- Κατάλληλη κωδικαρίθμηση για την οργάνωσή τους
- Υπογραφή του μέλους της ελεγκτικής ομάδος
- Ημερομηνία εκτέλεσης του κάθε ελέγχου
- Σύμβολα (ticks) που υποδηλώνουν τις ελεγκτικές διαδικασίες όπως είναι τα παρακάτω (Κωνσταντίνος Καραμάνης, 2008).

@	Έλεγχος ενημέρωσης ημερολογίου
#	Έλεγχος ενημέρωσης καθολικού
✓	Έλεγχος ποσοτικής ενημέρωσης αποθήκης
<i>F</i>	Έλεγχος κάθετης άρνησης σ' ένα πίνακα
<i>Ff</i>	Έλεγχος κάθετης και οριζόντιας άρνησης σ' ένα πίνακα

(Κωνσταντίνος Καραμάνης, Σύγχρονη Ελεγκτική, Αθήνα 2008, σελ 283)

Συμπερασματικά λοιπόν, τα φύλλα εργασίας θα πρέπει να συντάσσονται με ακρίβεια και λεπτομέρεια ώστε οι αναγνώστες τους να είναι σε θέση να διαμορφώσουν άποψη για τον σχεδιασμό και την ολοκλήρωση του ελέγχου με την παράδοση της έκθεσης. Παράλληλα οι ελεγκτές έχουν ηθική και σε ορισμένες περιπτώσεις, νομική και κανονιστική υποχρέωση να διατηρούν την εμπιστευτικότητα των πληροφοριών του πελάτη σχετικά με το περιεχόμενο τους καθώς και να τα διατηρήσουν ασφαλή απαγορεύοντας την μη εξουσιοδοτημένη πρόσβαση για όσο χρόνο απαιτείται σύμφωνα με τις συνθήκες, τη σχετική νομοθεσία και την πρακτική του επαγγέλματος (Young, 2002).

5.3. ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΖΟΥΝ ΤΗ ΦΥΣΗ ΚΑΙ ΤΗΝ ΕΚΤΑΣΗ ΤΗΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ

Το περιεχόμενο και ο τύπος των φύλλων εργασίας ποικίλουν ανάλογα με τις περιστάσεις και την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή. Ο ελεγκτής για τον προσδιορισμό της φύσης και της έκτασης της τεκμηρίωσης σε μια συγκεκριμένη ελεγκτική διαδικασία θα πρέπει να εξετάσει κάποιους παράγοντες. Σύμφωνα με τον George R. Young, οι παράγοντες αυτοί είναι:

- i. Ο κίνδυνος ότι ένας ισχυρισμός, ένας λογαριασμός ή μια κατηγορία λογαριασμών χαρακτηρίζεται από ουσιώδη ανακρίβειες. Επιπλέον ο ελεγκτής θα πρέπει να τεκμηριώνει την άποψη του για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις γίνονται ανακριβείς εξαιτίας των ουσιωδών αποκλίσεων
- ii. Ο βαθμός στον οποίο πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η κρίση του ελεγκτή για την εκτέλεση του έργου και την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων
- iii. Η φύση της διαδικασίας ελέγχου που εφαρμόζεται
- iv. Ο βαθμός στον οποίο τα ληφθέντα αποδεικτικά στοιχεία σχετίζονται με τον τεκμηριωμένο ισχυρισμό
- v. Η φύση και η έκταση των εξαιρέσεων που εντοπίστηκαν
- vi. Η ανάγκη για τεκμηρίωση ενός συμπεράσματος, το οποίο δεν είναι άμεσα εμφανές από το έργο που έχει ήδη εκτελεσθεί και τεκμηριωθεί.

Ταυτόχρονα με τους παραπάνω παράγοντες, υπάρχουν και δύο σημαντικές απαιτήσεις. Πρωταρχικά, η πρώτη απαίτηση είναι πως η τεκμηρίωση πρέπει να περιλαμβάνει περιλήψεις ή αντίγραφα σημαντικών συμβάσεων ή συμφωνιών που ο ελεγκτής εξέτασε για να αξιολογήσει τη λογιστική για σημαντικές συναλλαγές ενώ η δεύτερη πως η τεκμηρίωση ελέγχου για την εξέταση της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των ελέγχων και των ουσιαστικών ελέγχων των στοιχείων που αφορούν την επιθεώρηση εγγράφων ή την επιβεβαίωση πρέπει να περιλαμβάνει ταυτοποίηση των στοιχείων που ελέγχθηκαν. Ο τρόπος με τον οποίο ο ελεγκτής προσδιορίζει τα στοιχεία που εξετάστηκαν εξαρτάται από το πώς τα έχει επιλέξει. Για παράδειγμα, για να επιλέξει ο ελεγκτής από μια συγκεκριμένη λογιστική εγγραφή όλα τα στοιχεία που πληρούν ορισμένα κριτήρια μπορεί απλά να προσδιορίσει αυτό το αρχείο και τα σχετικά κριτήρια. Σε άλλες περιπτώσεις, όπως για παράδειγμα κατά τη στατιστική δειγματοληψία, η τεκμηρίωση ενδέχεται να χρειαστεί να συμπεριλάβει τα χαρακτηριστικά αναγνώρισης των επιλεγμένων στοιχείων (π.χ. τους συγκεκριμένους αριθμούς τιμολογίων). Τέλος πρέπει να σημειωθεί πως υπάρχουν πρότυπα, νόμοι και κανονισμοί που μπορούν επίσης να περιλαμβάνουν συγκεκριμένες απαιτήσεις τεκμηρίωσης

που ισχύουν για μια δέσμευση, συνεπώς οι ελεγκτές θα πρέπει να τους εξετάσουν επιπρόσθετα και εκείνους (Whittington and Fischbach, 2002).

5.4. ΕΠΙΠΛΕΟΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΤΗ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ

Ο ελεγκτής θα πρέπει να τεκμηριώνει σημαντικά συμπεράσματα ή ζητήματα ελέγχου, μέτρα που λαμβάνονται για την αντιμετώπιση αυτών των ζητημάτων και τη βάση για τα τελικά συμπεράσματα. Η τεκμηρίωση των διαδικασιών ελέγχου που αφορούν την επιθεώρηση εγγράφων ή την επιβεβαίωση των υπολοίπων πρέπει να περιλαμβάνει και ταυτοποίηση των ελεγχθέντων αντικειμένων. Έτσι η αναγνώριση αυτή θα πρέπει να περιλαμβάνει την πηγή από την οποία επιλέχθηκαν τα στοιχεία και τα κριτήρια επιλογής που χρησιμοποίησε ο ελεγκτής. Για τη κατανόηση των παραπάνω ακολουθούν κάποια σχετικά παραδείγματα όπως:

- Αν τα στοιχεία επιλέγονται τυχαία, η τεκμηρίωση του ελέγχου θα πρέπει να περιλαμβάνει τα χαρακτηριστικά αναγνώρισης, όπως είναι, οι αριθμοί τιμολογίων των στοιχείων που περιλαμβάνονται στο δείγμα.
- Αν όλα τα στοιχεία υπερβαίνουν ένα συγκεκριμένο χρηματικό ποσό από μια λίστα του πληθυσμού, η τεκμηρίωση του ελέγχου θα πρέπει να περιλαμβάνει μόνο ένα προσδιορισμό από το πεδίο της δοκιμής (π.χ. όλα τα τιμολόγια προμηθευτών του Ιανουαρίου που ξεπερνούν τα 10000 ευρώ).
- Αν για την επιλογή του δείγματος από έναν πληθυσμό εγγράφων χρησιμοποιείται μέθοδος συστηματικής δειγματοληψίας, τότε η τεκμηρίωση θα πρέπει να περιλαμβάνει την αναγνώριση της πηγής των στοιχείων, του σημείου αναφοράς και του χρονικού διαστήματος (Young, 2002).

5.5 ΦΑΚΕΛΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Τα φύλλα εργασίας ταξινομούνται και οργανώνονται στον φάκελο ελέγχου. Υπάρχουν δύο είδη φακέλων, ο μόνιμος (permanent audit file) και τρέχων (current audit file) φάκελος ελέγχου. Ο μόνιμος φάκελος ελέγχου περιέχει φύλλα εργασίας (στοιχεία) τα οποία απαιτούνται σε κάθε έλεγχο μιας οικονομικής μονάδας (Whittington and Fischbach, 2002). Το περιεχόμενο αυτού του φακέλου επιθεωρείται κάθε χρόνο και αναθεωρείται όταν είναι απαραίτητο. Τα στοιχεία που δεν είναι σχετικά μετακινούνται σε άλλο φάκελο ή καταστρέφονται.

Μερικά από τα τεκμήρια που διατηρούνται στο μόνιμο φάκελο είναι τα παρακάτω:

- Νομικά έγγραφα, τα οποία είναι αντίγραφα ή αποσπάσματα νομικών τεκμηρίων όπως το υπόμνημα της οικονομικής μονάδας. Εδώ περιλαμβάνονται συζητήσεις για τον εσωτερικό έλεγχο, το καταστατικό, την παρακολούθηση των αποθεμάτων, το οργανόγραμμα, την περιγραφή σημαντικών θέσεων εργασίας κτλ. Επίσης στην ίδια κατηγορία, περιλαμβάνονται και αντίγραφα συμβάσεων, σημαντικών συμβολαίων, συμφωνίες με τις θυγατρικές και τη μητρική, πρακτικά διοικητικού συμβουλίου κτλ.
- Χρήσιμες πληροφορίες σχετικά με την ιστορική εξέλιξη της οικονομικής μονάδας, του οικονομικού περιβάλλοντος, του κλάδου δραστηριότητας, την οργανωτική δομή της, τους βασικούς νόμους και κανονισμούς κτλ (Young, 2002).
- Λογαριασμοί μεγάλης βαρύτητας για τους ελεγκτές όπως είναι οι λογαριασμοί μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων και πάγιων περιουσιακών στοιχείων.
- Το αντίγραφο της επιστολής του ελέγχου.

Ο τρέχων φάκελος ελέγχου περιλαμβάνει τα φύλλα εργασίας που σχετίζονται με τον έλεγχο της τρέχουσας χρήσης. Μερικά από τα τεκμήρια που διατηρούνται στον τρέχων φάκελο είναι τα παρακάτω:

- Τεκμηρίωση του προγράμματος και του σχεδιασμού ελέγχου. Το σχέδιο ελέγχου περιέχει τη στρατηγική που ακολουθεί ο ελεγκτής κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Τα προγράμματα του ελέγχου περιέχουν τις ελεγκτικές διαδικασίες που πρέπει να εκτελεστούν.
- Τεκμηρίωση των τεστ για ποσοτικά σφάλματα που πραγματοποίησε ο ελεγκτής και των ευρημάτων που προέκυψαν
- Φύλλα ανάλυσης υπολοίπου και ανάλυσης ισοζυγίου καθώς και άλλα βοηθητικά φύλλα.
- Κατανόηση της οικονομικής μονάδας και του περιβάλλοντός της
- Στοιχεία επικοινωνίας με άλλους ελεγκτές, με τη διοίκηση και το νομικό συμβούλιο
- Τα ευρήματα που προέκυψαν από τις ελεγκτικές διαδικασίες και τυχόν προτάσεις προς τη διοίκηση για διορθώσεις
- Αντίγραφα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και των εκθέσεων ελέγχου κτλ (Καραμάνης, 2008).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ: ΕΜΠΕΙΡΙΚΟ ΚΟΜΜΑΤΙ

6.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι εσωτερικοί έλεγχοι θα πρέπει να παρέχουν εύλογη βεβαιότητα σχετικά με την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων, θεσπίζοντας πολιτικές και διαδικασίες που αφορούν τη διατήρηση των λογιστικών βιβλίων, τις εξουσιοδοτήσεις και τη διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων. Για να είναι οι εσωτερικοί έλεγχοι αποτελεσματικοί, θα πρέπει όσο είναι δυνατό να εξασφαλίζουν ότι οι ανακρίβειες που υπάρχουν στις οικονομικές καταστάσεις των μονάδων δεν θα μπορούν να εμφανιστούν σε μια δεδομένη λειτουργική περιοχή. Παράλληλα θα πρέπει να εντοπίζονται και να διορθώνονται από τη διοίκηση, πριν ακόμα εκδοθούν οι οικονομικές αναφορές. Εάν ο εσωτερικός έλεγχος δεν προσφέρει αυτή τη βεβαιότητα, όπως έχει αναφερθεί και σε προηγούμενη ενότητα, η ποιότητα των χρηματοοικονομικών αναφορών δεν θα είναι η επιθυμητή. Η υπόθεση αυτή βασίζεται σε πολλές από τις διατάξεις του νόμου Sarbanes-Oxley ή αλλιώς (SOX) του 2002.

* Ο νόμος των Sarbanes - Oxley, γνωστός ως (SOX), θεσπίστηκε στις ΗΠΑ στις 30 Ιουλίου του 2002, έπειτα από πρόταση των Paul Sarbanes και Michael Oxley, μέλη του αμερικανικού κογκρέσου από όπου και πήρε την επίσημη ονομασία του (Lopez, 2009). Ο νόμος αυτός περιλαμβάνει μια ομάδα μέτρων, τα οποία θέτουν τις βάσεις στην νομοθετική προσέγγιση της αποτελεσματικής εταιρικής διακυβέρνησης. Τα μέτρα αυτά συγκεκριμένα αφορούν, τα πρότυπα λειτουργίας των εταιρικών επιτροπών ελέγχου, τις συνθήκες που διασφαλίζουν την ανεξαρτησία και την εποπτεία των ελεγκτών, την πιστοποίηση της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων από τα ανώτατα διευθυντικά στελέχη των μονάδων καθώς και την απαγόρευση της χορήγησης μεγάλων εταιρικών δανείων σε διευθυντές και ανώτατα στελέχη. Επιπλέον θέτει τις προϋποθέσεις που εξασφαλίζουν τη βελτίωση της εταιρικής χρηματοοικονομικής λογιστικής, καθώς και την ενίσχυση των ποινών στα μέλη του Δ.Σ., σε ορκωτούς ελεγκτές, ανώτερα στελέχη, αναλυτές και δικηγόρους σε περίπτωση μη συμμόρφωσης ή εντοπισμού παραλείψεων.

Εκτός από το νόμο SOX του 2002, σημαντικό ρόλο στον εσωτερικό έλεγχο έχει και το SOX 404 το οποίο τέθηκε σε ισχύ στις 15 Νοεμβρίου του 2004. Το τμήμα SOX 404 απαιτεί η διοίκηση των εταιρειών οι οποίες είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο ν' αναφέρουν στις εκθέσεις τους την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου σχετικά με τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση ετήσια βάση. Ταυτόχρονα, οι ελεγκτές που έχουν αναλάβει τον έλεγχο της μονάδας θα πρέπει εκτός από τις εκθέσεις για την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου να συμπεριλάβουν και τη διαδικασία αξιολόγησης της διοίκησης. Συμπεραίνουμε πως οι γνωστοποιήσεις Sarbanes-

Oxley μας επιτρέπουν να προσδιορίσουμε ένα ευρύ δείγμα μονάδων με υψηλό κίνδυνο ελέγχου εξετάζοντας την ευαισθησία των τελών και των ελλείψεων ελέγχου.

Συνεχίζοντας με το Μοντέλο Ελεγκτικού Κινδύνου (ΜΕΚ) τώρα και σύμφωνα με τους Chris E. Hogan & Michael S. Wilkins, το (ΜΕΚ) μας παρέχει ένα πλαίσιο για την αξιολόγηση της σχέσης μεταξύ του συνολικού ελεγκτικού κινδύνου, του ενδογενούς κινδύνου, του κινδύνου εσωτερικών δικλίδων και του κινδύνου εντοπισμού (ΚΕΦ: 2.4.1.). Ταυτόχρονα όμως, μας προτείνει, όταν εντοπίζονται ελλείψεις εσωτερικού ελέγχου, οι ελεγκτές να μπορούν ν' αυξήσουν τις ουσιαστικές δοκιμές τους για να εκφράσουν ακόμη μία άποψη σχετικά με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης μονάδας. Πιο συγκεκριμένα, όταν αυξάνεται είτε ο ενδογενής, είτε ο κίνδυνος εσωτερικών δικλίδων, οι ελεγκτές προκειμένου να διατηρήσουν το ύψος του συνολικού ελεγκτικού κινδύνου σε επιθυμητό επίπεδο, μειώνουν το κίνδυνο ανίχνευσης αυξάνοντας τις ουσιαστικές δοκιμές και τα τεστ τους (Hogan & Wilkins, 2008). Συμπερασματικά λοιπόν, βασικός στόχος στη συγκεκριμένη ενότητα είναι να προσδιορίσουμε, με την ανάλυση και το σχολιασμό πλήθους επιστημονικών άρθρων εάν υπάρχει σχέση μεταξύ των αμοιβών ελέγχου και των ελλείψεων εσωτερικού ελέγχου. Να προσδιορίσουμε δηλαδή εάν οι εξωτερικοί ελεγκτές προσφέρουν περισσότερο χρόνο και κόπο στους ελέγχους των οικονομικών μονάδων όπου μεταγενέστερα αποκαλύπτουν ελλείψεις στον εσωτερικό τους έλεγχο.

6.2. ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ

Σχετικές μελέτες που πραγματοποιήθηκαν στο παρελθόν, εξετάζουν τη σχέση μεταξύ του κινδύνου και της προσπάθειας των ελεγκτών ν' αναζητήσουν αξιόπιστες αποδείξεις ενώ ταυτόχρονα εξετάζεται εάν η συμπεριφορά τους είναι στην πραγματικότητα συνεπής με το μοντέλο του ελεγκτικού κινδύνου. Οι μελέτες που επικεντρώθηκαν στην ευαισθησία των ωρών και των τελών ελέγχου σε διάφορους παράγοντες κινδύνου, προσπαθούν ταυτόχρονα να εντοπίσουν στοιχεία σχετικά με τη σχέση μεταξύ της ελεγκτικής προσπάθειας και του ενδογενή κινδύνου. Όμως δεν υπάρχουν ενδείξεις ότι η ελεγκτική προσπάθεια είναι ευαίσθητη σε σχέση με την αξιοπιστία των εσωτερικών ελέγχων των πελατών (Felix et al 2001, Hackenbrack and O'Knechel 1997 & Keefe, et al 1994). Πιο συγκεκριμένα, οι μελέτες των Mock and Wright το 1993 και 1999, καθώς και του Bedard το 1989 χρησιμοποιούν δεδομένα από τα φύλλα εργασίας για να εξετάσουν τη σχέση μεταξύ του κινδύνου των πελατών και των μεταβολών στα σχέδια ελέγχου. Το συμπέρασμα αυτών των ερευνών είναι

ότι τα σχέδια ελέγχου στην πράξη δεν είναι σημαντικά προσαρμοσμένα στον κίνδυνο. Ωστόσο, διαπιστώθηκε πως αυτές οι μελέτες περιορίζονται μόνο σε μικρά δείγματα και περιορισμένα αποδεικτικά στοιχεία. Οι Mock και Wright το 1999 επικεντρώνονται κυρίως στα στοιχεία των εισπρακτέων λογαριασμών που προκύπτουν από τον έλεγχο, ενώ ταυτόχρονα δεν καταφέρνουν να εντοπίσουν αρκετά αποδεικτικά στοιχεία για τη σχέση μεταξύ του κινδύνου των ελεγχόμενων μονάδων και των σχεδίων ελέγχου. Το γενικό συμπέρασμά τους είναι πως στη πράξη, τα σχέδια ελέγχου δεν ρυθμίζονται σε μεγάλο βαθμό με βάση τον κίνδυνο. Αυτά τα συμπεράσματα προκύπτουν από τ' αποτελέσματα των προηγούμενων αυτών μελετών που χρησιμοποίησαν δεδομένα από υποχρεωτικούς ελέγχους (Bedard 1989, Mock and Wright 1993). Οι O'Keefe et al το 1994 τώρα, χρησιμοποιούν στην έρευνα τους δεδομένα από ένα συγκεκριμένο ελεγκτικό γραφείο και τεκμηριώνουν πως ο συνδυασμός μεταξύ εργασιών και ωρών ελέγχου είναι ευαίσθητος στο μέγεθος του πελάτη, την πολυπλοκότητα του, τη μόχλευση και τον ενδογενή κίνδυνο. Είναι ενδιαφέρον πως δεν μπόρεσαν να εντοπίσουν στοιχεία που να αποδεικνύουν τη σχέση μεταξύ ωρών ελέγχου - εργασίας και εμπιστοσύνης στους εσωτερικούς ελέγχους, γεγονός που υποδηλώνει ότι η ελεγκτική προσπάθεια μπορεί να ποικίλλει ανάλογα με τις μεταβολές του ενδογενούς κινδύνου αλλά δεν ελέγχει τον κίνδυνο. Ομοίως, οι Hackenbrack και Knechel το 1997 και οι Felix et al. (2001) δεν βρίσκουν σχέση μεταξύ της προσπάθειας κατά τη διάρκεια του ελέγχου και της εμπιστοσύνης στον εσωτερικό έλεγχο. Τα στοιχεία από τις προηγούμενες έρευνες που έχουν αναφερθεί, εκτιμούν από τη μια μεριά πως υπάρχει σχέση μεταξύ της ελεγκτικής προσπάθειας και του ενδογενούς κινδύνου αλλά από την άλλη, πως υπάρχουν πολύ λίγα αποδεικτικά στοιχεία που να τεκμηριώνουν πως η ελεγκτική προσπάθεια είναι ευαίσθητη στις μεταβολές του κινδύνου ελέγχου. Ωστόσο, υπάρχουν διάφοροι λόγοι για τους οποίους ενδέχεται να αναμένουμε διαφορετικά πράγματα στο τρέχον λογιστικό και κανονιστικό περιβάλλον. Τα λογιστικά σκάνδαλα σε μεγάλες επιχειρήσεις που διαπραγματεύονται στο εμπόριο όπως η Enron και η Worldcom, η κατάρρευση του Arthur Andersen και η ψήφιση του νόμου Sarbanes-Oxley του 2002 αναμένεται να αυξήσουν την ευαισθησία των ελεγκτών απέναντι στον κίνδυνο και στις παρατυπίες. Για όλους αυτούς τους λόγους, εμείς πιστεύουμε ότι είναι σημαντικό να επανεξετάσουμε το ζήτημα των απαντήσεων των ελεγκτών σε ελλείψεις εσωτερικού ελέγχου. Αξίζει να σημειωθεί πως οι παραπάνω μελέτες έχουν διεξαχθεί πριν από τη θέσπιση του νόμου Sarbanes-Oxley του 2002. Επιπλέον θα πρέπει να εξεταστεί λεπτομερώς και η εναλλακτική εξήγηση και για την αύξηση των τελών, η οποία οφείλεται κυρίως στο κίνδυνο που υπάρχει στις οικονομικές μονάδες που διαθέτουν αδύναμο σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Έτσι και ενώ οι έρευνες αυτές συλλέγουν

τα δεδομένα τους από ένα συγκεκριμένο ελεγκτικό γραφείο, το όφελος που αποκομίζεται από τη χρήση των νόμων SOX για την εξέταση των τελών ελέγχου και των αδυναμιών του εσωτερικού ελέγχου είναι ότι μπορούμε να προσφέρουμε μια σύγκριση των αντιδράσεων των ελεγκτών που προκύπτουν από την ποιότητα του ελέγχου. Από νεότερες μελέτες τώρα, όπως των Bell Landsman και Shackelford το 2001, Bedard και Johnstone το 2006 και Raghunandan και Rama το 2006, προκύπτει, πως μετά από τον έλεγχο για διάφορους παράγοντες που είναι γνωστό πως επηρεάζουν σημαντικά τα τέλη ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων και των μέτρων του εγγενούς κινδύνου και του κινδύνου πληροφόρησης, τα τέλη ελέγχου κατά το οικονομικό έτος που προηγείται του έτους όπου αποκαλύφθηκε το πρόβλημα στον εσωτερικό έλεγχο μιας επιχείρησης είναι σημαντικά υψηλότερα. Διαπιστώθηκε πως οι επιχειρήσεις αυτές πληρώνουν τουλάχιστον 35% υψηλότερα τέλη έλεγχου. Επομένως, συμπεραίνουμε πως τα ελεγκτικά γραφεία αυξάνουν τα τέλη τους όταν υπάρχουν ελλείψεις ελέγχου, ιδίως σε περιπτώσεις όπου τα προβλήματα είναι εμφανέστατα και σοβαρά. Επιπλέον, τ' αποτελέσματα των νεότερων ερευνών μας (Bell Landsman και Shackelford το 2001, Bedard και Johnstone το 2006), μας φανερώνουν πως οι ελεγκτές αυξάνουν τις δοκιμές και τα τεστ τους, στην παρουσία αυξημένου κινδύνου ελέγχου. Ακόμη μας παρέχουν πρόσθετες γνώσεις σχετικά με τις διαφορές στις απαντήσεις των ελεγκτών που προέρχονται είτε από μια Big 4 εταιρεία είτε από ένα οποιοδήποτε άλλο ελεγκτικό γραφείο σχετικά με τον κίνδυνο σε διάφορα τμήματα του ελέγχου. Επομένως διαπιστώνουμε πως τα τέλη ελέγχου είναι σημαντικά υψηλότερα για τις επιχειρήσεις με ελλείψεις στον εσωτερικό έλεγχο, ανεξάρτητα από το αν προσλαμβάνουν ή όχι έναν Big 4 ελεγκτή, παρόλο που η αμοιβή για τους πελάτες των Big 4 ελεγκτών είναι σημαντικά υψηλότερη από την πρόσθετη αμοιβή για πελάτες που δεν συνεργάζονται με μία από τις μεγάλες ελεγκτικές εταιρείες.

Εν συνεχεία, σε ακόμα πιο πρόσφατες μελέτες όπως των Ashbaugh-Skaife, Collins, Kinney και LaFond το 2007 καθώς και των Doyle, Ge και McVay επίσης το 2007, τεκμηριώνεται πως οι επιχειρήσεις που χαρακτηρίζονται από ελλείψεις στον εσωτερικό έλεγχο, χαρακτηρίζονται ταυτόχρονα και από χαμηλής ποιότητας ευρήματα και τεκμήρια, συνήθως έχουν περισσότερο περίπλοκες λειτουργίες, πρόσφατες αλλαγές στη δομή τους, υψηλότερη έκθεση σε λογιστικό κίνδυνο, επενδύουν μικρά κεφάλαια για τη χρηματοδότηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου ενώ ταυτόχρονα χαρακτηρίζονται από χαμηλότερες αποδόσεις. Ακόμη, κατά την ελεγκτική διαδικασία, οι ελεγκτές ενδέχεται να μην καταφέρουν ν' ανιχνεύσουν ή να διορθώσουν έγκαιρα τα δυνητικά αποτελέσματα που θα προκύψουν από

το αδύναμο σύστημα εσωτερικού ελέγχου της μονάδας. Μία εναλλακτική εξήγηση είναι ότι οι ελεγκτές αναγνωρίζουν τον αυξημένο κίνδυνο ελέγχου και επεκτείνουν τις προσπάθειές τους κατάλληλα ενώ ταυτόχρονα τα δεδουλευμένα θεωρούνται τουλάχιστον μία από τις ενδείξεις που φανερώνουν υψηλά επίπεδα κινδύνου πληροφόρησης (Francis, LaFond, Olsson and Schipper 2005). Για το λόγο αυτό λοιπόν, τα δεδουλευμένα θα συμπεριληφθούν στο μοντέλο παλινδρόμησης που θα χρησιμοποιήσουμε και θ' αναλύσουμε στις επόμενες ενότητες του κεφαλαίου. Τέλος, σύμφωνα με τους Chris E.Hogan & Michael S.Wilkins το 2008, τα αποτελέσματα της έρευνας τους μας φανερώνουν ότι τα τέλη ελέγχου επηρεάζονται από τις εταιρείες που έχουν αδύναμο σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Η αξιοπιστία του συστήματος φανερώνεται στην έρευνά τους με τον υπολογισμό του χρηματοοικονομικού δείκτη ROA για 5 έτη ο οποίος μετρά την απόδοση των συνολικών περιουσιακών στοιχείων καθώς και των επιμέρους τμημάτων μιας οικονομικής μονάδας ενώ ταυτόχρονα αποτελεί και ένα μηχανισμό αξιολόγησης και έλεγχου της διοίκησης αυτής. Επιπλέον, αποδεικνύουν πως οι ελεγκτές αυξάνουν την ελεγκτική τους προσπάθεια και τα τεστ τους όπου απαιτείται, για να διατηρήσουν ένα αποδεκτό επίπεδο κινδύνου, σύμφωνα με το (MEK). Στην επόμενη ενότητα λοιπόν, θα περιγράψουμε λεπτομερώς τη διαδικασία επιλογής του δείγματος μας, τα περιγραφικά στατιστικά στοιχεία, θα παρουσιάσουμε τα εμπειρικά μας αποτελέσματα και θα διεξάγουμε τα συμπεράσματα.

6.3. ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ

Στη παρούσα έρευνα, βασιζόμενοι κυρίως στα αποτελέσματα των Chris E. Hogan & Michael S. Wilkins το 2008 αλλά και στην υπόλοιπη βιβλιογραφία μας θα απαντήσουμε αρχικά στα εξής ερευνητικά ερωτήματα:

H1. Το ύψος των αμοιβών των ανεξάρτητων ορκωτών ελεγκτών επηρεάζεται σημαντικά από τις αποδόσεις των οικονομικών μονάδων.

H2. Η δημοσιοποίηση ή όχι των ελεγκτικών αμοιβών επηρεάζεται από την απόδοση και τη γενικότερη εικόνα της οικονομικής μονάδας.

Τα στοιχεία που θα χρησιμοποιηθούν για τη διεξαγωγή της παρούσας έρευνας θα αντληθούν από 20 εταιρείες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο Αθηνών και ανήκουν στο Δείκτη Υψηλής Κεφαλαιοποίησης (FTSE / XA LARGE CAP) για 5 έτη (2014- 2018). Επιλέγουμε να χρησιμοποιήσουμε τη συγκεκριμένη ομάδα εταιρειών διότι αποτελούν τον πυρήνα της ελληνικής αγοράς και οικονομίας ενώ δημιουργούν σταθερές δουλειές, και συνεισφέρουν σημαντικά έσοδα στα δημόσια ταμεία. Η μέση εταιρεία που ανήκει στο δείκτη υψηλής κεφαλαιοποίησης στην Ελλάδα έχει ετήσιο κύκλο εργασιών που ξεπερνάει τα 200 εκατ. ενώ απασχολεί περίπου 320 εργαζομένους διαφόρων ειδικοτήτων και μορφωτικών επιπέδων σε σταθερές και με προοπτική εργασίες. Περίπου το 40% του κύκλου εργασιών καταλήγει στα δημόσια ταμεία μέσω φόρων και εισφορών κάθε χρόνο. Ο κομβικός ρόλος των επιχειρήσεων αυτών αποτυπώνεται και στον μεγάλο αριθμό συνεργασιών που έχουν με παραγωγούς σε τοπικό επίπεδο αλλά και από τις εξαγωγές.

Για τη διεξαγωγή της παρούσας έρευνας, θα χρησιμοποιηθεί αρχικά η παρακάτω σχέση:

$$FEES = \alpha_0 + \alpha_1 ROA + \alpha_2 TA/AS + \alpha_3 \Delta REV + \alpha_4 \Delta AR + \alpha_5 ROE + \alpha_6 SIZE + \alpha_7 LOSS + \alpha_8 LEV + \alpha_9 BIG4 + e \quad (1)$$

Όπου:

- FEES = Οι Αμοιβές των Ανεξάρτητων Ορκωτών Ελεγκτών (Εξαρτημένη Μεταβλητή)
- ROA (Return on Assets) = Η Απόδοση του Ενεργητικού
- TA (Total Accruals) = Τα δεδουλευμένα

Σύμφωνα με τον Beneish(1999-2013), η λογιστική των δεδουλευμένων αναφέρεται στον χρόνο πραγματοποίησης τους, καθώς και στον χρόνο αναγνώρισης και καταχώρισής τους στα λογιστικά βιβλία. Μπορούν να υπολογιστούν με τη σχέση:

$$\text{Total Accruals} = \text{Net Operating Profit} - \text{Net Cash Flow from Operating Activities}$$

- AS (ASSETS) = Το σύνολο ενεργητικού των εταιρειών

Ο λόγος «TA/AS» χρησιμοποιείται συχνά για την αξιολόγηση της ποιότητας των συνολικών εσόδων μιας οικονομικής μονάδας. Δεδομένου ότι στα συνολικά έσοδα περιλαμβάνονται τόσο τα σταθερά (πωλήσεις) όσο και τα προσωρινά στοιχεία (δεδουλευμένα), οι επιχειρήσεις μπορούν να μάθουν για τη φύση των εσόδων τους υπολογίζοντας την αξιοπιστία των πηγών τους.

- ΔREV= Η μεταβολή των Εσόδων
- ΔAR = Η μεταβολή των Απαιτήσεων
- ROE = Η Απόδοση Ιδίων Κεφαλαίων
- SIZE = Προκύπτει από το λογάριθμο των ASSETS
- LEV (LEVERAGE) = Μόγλευση
- LOSS = Η συγκεκριμένη μεταβλητή παίρνει τη τιμή «1» όταν η εταιρεία του δείγματος παρουσιάζει Ζημίες κατά τη χρήση και τη τιμή «0» όταν παρουσιάζει Κέρδη
- BIG4 = Η συγκεκριμένη μεταβλητή παίρνει τη τιμή «1» όταν η εταιρεία του δείγματος διαθέτει έναν BIG4 ανεξάρτητο ορκωτό ελεγκτή και τη τιμή «0» όταν διαθέτει ένα οποιοδήποτε άλλο ανεξάρτητο ορκωτό ελεγκτή.

Τα αποτελέσματα της παλινδρόμησης (1) παρουσιάζονται στο Πίνακα 1:

Πίνακας 1

Αποτελέσματα της Βασικής Σχέσης 1

Source	SS	df	MS	Number of obs	=	61
Model	50.2399905	9	5.58222117	F(9, 51)	=	20.82
Residual	13.6722786	51	.268083893	Prob > F	=	0.0000
				R-squared	=	0.7861
				Adj R-squared	=	0.7483
Total	63.9122691	60	1.06520449	Root MSE	=	.51777

fees	Coef.	Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]	
roa	.0186118	2.223755	0.01	0.993	-4.445763	4.482987
taas	-.3934997	.6535494	-0.60	0.550	-1.705555	.9185555
ΔREV	-.2857893	.2893883	-0.99	0.328	-.8667606	.2951819
ΔAR	.07938	.1667501	0.48	0.636	-.2553847	.4141447
roe	-2.082943	1.170671	-1.78	0.081	-4.433163	.2672783
size	.3495994	.0552007	6.33	0.000	.2387794	.4604194
loss	-.5303281	.2002211	-2.65	0.011	-.9322887	-.1283675
big4	.4478875	.1956495	2.29	0.026	.0551046	.8406704
ΜΟΧΛΕΥΣΗ	.0384968	.0338886	1.14	0.261	-.0295374	.106531
_cons	-2.071302	.4035901	-5.13	0.000	-2.881543	-1.261061

*Η εξαρτημένη μεταβλητή FEES, συμβολίζει τις Αμοιβές των Ανεξάρτητων Ορκωτών Ελεγκτών. Η μεταβλητή ROA είναι ο αριθμοδείκτης της Απόδοσης του Ενεργητικού ενώ η μεταβλητή ROE είναι ο αριθμοδείκτης Απόδοσης Ιδίων Κεφαλαίων. Η μεταβλητή TA/AS είναι χρηματοοικονομικός δείκτης που χρησιμοποιείται για την αξιολόγηση της ποιότητας των συνολικών εσόδων μιας οικονομικής μονάδας. Οι μεταβλητές ΔREV και ΔAR συμβολίζουν τη μεταβολή των Εσόδων και τη μεταβολή των Απαιτήσεων αντίστοιχα. Η μεταβλητή SIZE προκύπτει από το λογάριθμο των ASSETS της τρέχουσας χρήσης ενώ η ΜΟΧΛΕΥΣΗ είναι ο αριθμοδείκτης για κάθε εξεταζόμενο έτος. Επιπλέον η μεταβλητή LOSS συμβολίζει τη Ζημία και λαμβάνει τη τιμή «1» όταν η εταιρεία του δείγματος παρουσιάζει Ζημίες κατά τη χρήση και τη τιμή «0» όταν παρουσιάζει Κέρδη. Τέλος η μεταβλητή BIG4 λαμβάνει τη τιμή «1» όταν η εταιρεία του δείγματος διαθέτει έναν BIG4 ανεξάρτητο ορκωτό ελεγκτή και τη τιμή «0» όταν διαθέτει ένα οποιοδήποτε άλλο ανεξάρτητο ορκωτό ελεγκτή.

Η στατιστική σημαντικότητα των coefficient ελέγχθηκε για επίπεδα σημαντικότητας στο 90%, 95% και 99%. Οι τιμές του coefficient είναι οι συντελεστές των εξεταζόμενων μεταβλητών ενώ οι τιμές t μας δείχνουν το επίπεδο σημαντικότητας. Με βάση τα αποτελέσματα που παρουσιάζονται στο Πίνακα 1, παρατηρούμε πως η εξαρτημένη μεταβλητή FEES επηρεάζεται σημαντικά από τη μεταβλητή SIZE διότι η τιμή t είναι κατά απόλυτη τιμή μεγαλύτερη από το 2,64 ($t > 2,64$), πράγμα που σημαίνει ότι η μεταβλητή SIZE

είναι σημαντική στο 99% με μόνο 1% περιθώριο λάθους. Παρόμοια αποτελέσματα έχουν προκύψει και στις προηγούμενες μελέτες που αναφέραμε και αναλύσαμε. Ακόμη παρατηρούμε ότι τα FEES επηρεάζονται σε αρκετά μεγάλο βαθμό από τις μεταβλητές LOSS και BIG4. Σχετικά με την μεταβλητή LOSS παρατηρούμε πως η τιμή t είναι και πάλι μεγαλύτερη από το 2,64 ($t > 2,64$) και σημαντική στο 99% με μόνο 1% περιθώριο λάθους. Η επίδρασή της στις αμοιβές των ορκωτών ελεγκτών (FEES) υποδηλώνει πως όταν στην ελεγχόμενη οικονομική μονάδα υπάρχουν Ζημίες, έχουμε υψηλότερες αμοιβές στους ελεγκτές. Με βάση το δείγμα μας, όσο αφορά τη μεταβλητή BIG4, παρατηρούμε πως οι ελεγκτές των συγκεκριμένων εταιρειών έχουν υψηλότερες αμοιβές από οποιοδήποτε άλλο εξωτερικό ελεγκτή διότι η τιμή t είναι μεγαλύτερη του 1,96 ($1,96 < t < 2,64$), πράγμα που σημαίνει πως είναι σημαντικό στο 95% με 5% περιθώριο λάθους. Επιπλέον για τη μεταβλητή ROE ισχύει πως το t λαμβάνει τιμή μεγαλύτερη του 1,64 ($t > 1,64$) που σημαίνει ότι είναι σημαντική στο 90% και με περιθώριο λάθους 10%. Ωστόσο το αποτέλεσμα που δεν θεωρούταν αναμενόμενο είναι αυτό του χρηματοοικονομικού δείκτη της Απόδοσης του Ενεργητικού στον οποίο η τιμή t είναι μικρότερη από 1,64. Σύμφωνα με τ' αποτελέσματα της πρόσφατης έρευνας των Chris E. Hogan & Michael S. Wilkins το 2008, ισχύει πως τα FEES επηρεάζονται σε μεγάλο βαθμό από τις αποδόσεις των οικονομικών μονάδων, κατάσταση που δεν ταυτίζεται με τα αποτελέσματα του Πίνακα 1. Τα αποτελέσματα του μοντέλου παλινδρόμησης (1) που προκύπτουν από τα στοιχεία του δείγματός μας, μας φανερώνουν το αντίθετο. Για το λόγο αυτό λοιπόν αλλά και για περαιτέρω ανάλυση, θα χρησιμοποιηθούν άλλα 2 μοντέλα παλινδρόμησης, προσαρμοσμένα καταλλήλως. Τέλος, όλες οι υπόλοιπες μεταβλητές μας, δεν επηρεάζουν την εξαρτημένη μεταβλητή FEES διότι το t λαμβάνει τιμές μικρότερες του 1,64.

$$FEES = \alpha_0 + \alpha_1 ROA + \alpha_2 TA/AS + \alpha_3 \Delta REV + \alpha_4 \Delta AR + \alpha_5 SIZE + \alpha_6 LOSS + \alpha_7 LEV + \alpha_8 BIG4 + e \quad (2)$$

Τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τη σχέση (2) είναι τα παρακάτω:

Πίνακας 2

Αποτελέσματα της Βασικής Σχέσης χωρίς τη μεταβλητή ROE

Source	SS	df	MS	Number of obs	=	61
Model	49.3912884	8	6.17391105	F(8, 52)	=	22.11
Residual	14.5209807	52	.279249629	Prob > F	=	0.0000
				R-squared	=	0.7728
				Adj R-squared	=	0.7378
Total	63.9122691	60	1.06520449	Root MSE	=	.52844

fees	Coef.	Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]	
roa	-3.38376	1.158508	-2.92	0.005	-5.708476	-1.059044
taas	-.6831057	.6460034	-1.06	0.295	-1.979406	.6131948
ΔREV	-.1595987	.2863461	-0.56	0.580	-.7341942	.4149968
ΔAR	.0339108	.1681768	0.20	0.841	-.3035606	.3713822
size	.3623794	.0558595	6.49	0.000	.250289	.4744697
loss	-.4262562	.195434	-2.18	0.034	-.8184232	-.0340892
big4	.4166191	.1988752	2.09	0.041	.0175468	.8156915
ΜΟΧΛΕΥΣΗ	.0598208	.0323521	1.85	0.070	-.0050983	.1247399
_cons	-2.195283	.4057234	-5.41	0.000	-3.009426	-1.381139

*Η εξαρτημένη μεταβλητή FEES, συμβολίζει τις Αμοιβές των Ανεξάρτητων Ορκωτών Ελεγκτών. Η μεταβλητή ROA είναι ο αριθμοδείκτης της Απόδοσης του Ενεργητικού ενώ η μεταβλητή TA/AS είναι χρηματοοικονομικός δείκτης που χρησιμοποιείται για την αξιολόγηση της ποιότητας των συνολικών εσόδων μιας οικονομικής μονάδας. Οι μεταβλητές ΔREV και ΔAR συμβολίζουν τη μεταβολή των Εσόδων και τη μεταβολή των Απαιτήσεων αντίστοιχα. Η μεταβλητή SIZE προκύπτει από το λογάριθμο των ASSETS της τρέχουσας χρήσης ενώ η ΜΟΧΛΕΥΣΗ είναι ο αριθμοδείκτης για κάθε εξεταζόμενο έτος. Επιπλέον η μεταβλητή LOSS συμβολίζει τη Ζημία και λαμβάνει τη τιμή «1» όταν η εταιρεία του δείγματος παρουσιάζει Ζημίες κατά τη χρήση και τη τιμή «0» όταν παρουσιάζει Κέρδη. Τέλος η μεταβλητή BIG4 λαμβάνει τη τιμή «1» όταν η εταιρεία του δείγματος διαθέτει έναν BIG4 ανεξάρτητο ορκωτό ελεγκτή και τη τιμή «0» όταν διαθέτει ένα οποιοδήποτε άλλο ανεξάρτητο ορκωτό ελεγκτή.

Πρωταρχικά, να επισημάνουμε πως στη Σχέση 2, έχει αφαιρεθεί η μεταβλητή ROE ενώ παραμένει η μεταβλητή ROA. Πραγματοποιήσαμε αυτή την αλλαγή για να δούμε αν θα επηρεαστούν τα αποτελέσματα μας. Με βάση τα στοιχεία που παρουσιάζονται στο Πίνακα 2 λοιπόν, παρατηρούμε πως η εξαρτημένη μεταβλητή FEES επηρεάζεται και πάλι σημαντικά από τη μεταβλητή SIZE όπως έχει αποδειχτεί και στη Σχέση 1 την οποία αναλύσαμε παραπάνω. Συνεχίζοντας με τις μεταβλητές LOSS και BIG4, παρατηρούμε αρχικά παρόμοια επιρροή της μεταβλητής BIG4 στις FEES, ενώ έχει ελαχιστοποιηθεί η τιμή t στη μεταβλητή

LOSS, η οποία τώρα λαμβάνει τη τιμή $t = -2,18$ και ισχύει ($1,96 < t < 2,64$), πράγμα που σημαίνει πως είναι σημαντικό στο 95% με 5% περιθώριο λάθους. Ωστόσο, η αφαίρεση της μεταβλητής ROE έφερε τα αναμενόμενα αποτελέσματα στη μεταβλητή ROA. Έτσι, στο Πίνακα 2 παρατηρούμε πως η τιμή t στη μεταβλητή ROA είναι μεγαλύτερη του 2,64 ($t > 2,64$) και σημαντική στο 99% με μόνο 1% περιθώριο λάθους. Συμπερασματικά, εξαιτίας της αλλαγής που πραγματοποιήθηκε στη Σχέση 1, επιβεβαιώθηκε η H1, ότι δηλαδή οι αμοιβές των ανεξάρτητων ελεγκτών (FEES) επηρεάζονται σημαντικά από την απόδοση των οικονομικών μονάδων (ROA) στο 99% με μόνο 1% περιθώριο λάθους. Μάλιστα, τα ποσά είναι αντιστρόφως ανάλογα με αποτέλεσμα κάθε μείωση του ROA να επιφέρει αύξηση των FEES. Τέλος, έπειτα από την αλλαγή που πραγματοποιήθηκε, παρατηρήσαμε μεταβολή στο t της μεταβλητής (LEV) το οποίο λαμβάνει τη τιμή $t = 1,85$ μεγαλύτερη του 1,64 ($t > 1,64$), που σημαίνει ότι είναι σημαντική στο 90% και με περιθώριο λάθους 10%. Τέλος, όλες οι υπόλοιπες μεταβλητές μας, δεν επηρεάζουν την εξαρτημένη μεταβλητή FEES διότι το t λαμβάνει τιμές μικρότερες του 1,64.

Επιπλέον, στη Σχέση που ακολουθεί θα δοκιμάσουμε να αφαιρέσουμε την μεταβλητή ROA ενώ θα συμπεριλάβουμε πάλι τη μεταβλητή ROE, για να ελέγξουμε εκ νέου την αντίδραση των υπόλοιπων μεταβλητών.

$$FEES = \alpha_0 + \alpha_1 TA/AS + \alpha_2 \Delta REV + \alpha_3 \Delta AR + \alpha_4 ROE + \alpha_5 SIZE + \alpha_6 LOSS + \alpha_7 LEV + \alpha_8 BIG4 + e \quad (3)$$

Τα αποτελέσματα της Σχέσης 3 παρουσιάζονται παρακάτω:

Πίνακας 3

Αποτελέσματα της Βασικής Σχέσης χωρίς τη μεταβλητή ROA

Source	SS	df	MS	Number of obs	=	61
Model	50.2399718	8	6.27999647	F(8, 52)	=	23.88
Residual	13.6722973	52	.262928795	Prob > F	=	0.0000
Total	63.9122691	60	1.06520449	R-squared	=	0.7861
				Adj R-squared	=	0.7532
				Root MSE	=	.51277

fees	Coef.	Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]
roe	-2.074517	.5917929	-3.51	0.001	-3.262037 - .8869978
taas	-.3948733	.6264971	-0.63	0.531	-1.652032 .8622852
ΔREV	-.2853117	.280965	-1.02	0.315	-.8491092 .2784858
ΔAR	.079162	.1631134	0.49	0.629	-.248149 .4064731
size	.3496103	.0546521	6.40	0.000	.2399429 .4592778
loss	-.5304068	.1980679	-2.68	0.010	-.9278592 -.1329544
big4	.4479228	.1937143	2.31	0.025	.0592065 .836639
ΜΟΧΛΕΥΣΗ	.0385882	.0317723	1.21	0.230	-.0251676 .102344
_cons	-2.071322	.3996837	-5.18	0.000	-2.873346 -1.269298

*Η εξαρτημένη μεταβλητή FEES, συμβολίζει τις Αμοιβές των Ανεξάρτητων Ορκωτών Ελεγκτών. Η μεταβλητή ROE είναι ο αριθμοδείκτης Απόδοσης Ιδίων Κεφαλαίων ενώ η μεταβλητή TA/AS είναι χρηματοοικονομικός δείκτης που χρησιμοποιείται για την αξιολόγηση της ποιότητας των συνολικών εσόδων μιας οικονομικής μονάδας. Οι μεταβλητές ΔREV και ΔAR συμβολίζουν τη μεταβολή των Εσόδων και τη μεταβολή των Απαιτήσεων αντίστοιχα. Η μεταβλητή SIZE προκύπτει από το λογάριθμο των ASSETS της τρέχουσας χρήσης ενώ η ΜΟΧΛΕΥΣΗ είναι ο αριθμοδείκτης για κάθε εξεταζόμενο έτος. Επιπλέον η μεταβλητή LOSS συμβολίζει τη Ζημία και λαμβάνει τη τιμή «1» όταν η εταιρεία του δείγματος παρουσιάζει Ζημίες κατά τη χρήση και τη τιμή «0» όταν παρουσιάζει Κέρδη. Τέλος η μεταβλητή BIG4 λαμβάνει τη τιμή «1» όταν η εταιρεία του δείγματος διαθέτει έναν BIG4 ανεξάρτητο ορκωτό ελεγκτή και τη τιμή «0» όταν διαθέτει ένα οποιοδήποτε άλλο ανεξάρτητο ορκωτό ελεγκτή.

Με βάση τα στοιχεία που παρουσιάζονται στο Πίνακα 3, παρατηρούμε πως η εξαρτημένη μεταβλητή FEES επηρεάζεται και πάλι σημαντικά από τη μεταβλητή SIZE όπως έχει αποδειχτεί και στη Σχέση 1 και 2 τις οποίες σχολίασαμε παραπάνω. Συνεχίζοντας με τις μεταβλητές LOSS και BIG4, παρατηρούμε παρόμοια επίπεδα σημαντικότητας με αποτελέσματα σχετικά με τους Πίνακες 1 και 2. Συγκριμένα το t για τη πρώτη μεταβλητή ανέρχεται στο ποσό ($t = -2,68 > 2,64$) σε απόλυτη τιμή, κατάσταση που μας φανερώνει για άλλη μια φορά ότι είναι σημαντική σε επίπεδο 99% με περιθώριο λάθους 1% ενώ για τη

δεύτερη μεταβλητή ισχύει πως $t = 2,31 > 1,96$, κατάσταση που φανερώνει ότι είναι σημαντική στο 95% με περιθώριο λάθους 5%. Ταυτόχρονα, στο Πίνακα 3 παρατηρούμε για άλλη μια φορά ότι τα FEES δεν επηρεάζονται σημαντικά από τις μεταβλητές TA/AS, ΔREV, ΔAR ενώ στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν επηρεάζονται και από τη μεταβλητή της ΜΟΧΛΕΥΣΗΣ.

Ολοκληρώνοντας, παρατηρούμε πως το t της μεταβλητής ROE ανέρχεται στο ποσό $t = -3,51 > 2,64$ με αποτέλεσμα αυτή τη φορά να χαρακτηρίζεται σημαντικό στο 99% με περιθώριο λάθους 1%. Από τη Σχέση 3, συμπεραίνουμε πως τα FEES επηρεάζονται σημαντικά από το ROE ενώ τα ποσά παρατηρούμε πως είναι αντιστρόφως ανάλογα, με αποτέλεσμα μια μείωση της μεταβλητής ROE να επιφέρει αύξηση των FEES. Καταλήγουμε στο συμπέρασμα πως οι δύο μεταβλητές ROA και ROE όταν τοποθετούνται στο ίδιο μοντέλο παλινδρόμησης δεν επηρεάζουν σχεδόν καθόλου τα FEES, ενώ όταν περιλαμβάνονται ξεχωριστά επηρεάζουν σημαντικά την εξαρτημένη αυτή μεταβλητή.

Για την **H2** «Η δημοσιοποίηση ή όχι των ελεγκτικών αμοιβών επηρεάζεται από την απόδοση και τη γενικότερη εικόνα της οικονομικής μονάδας» έχουν χρησιμοποιηθεί δύο επιπλέον σχέσεις. Γνωρίζοντας την ευαισθησία των μεταβλητών ROA και ROE, αρχικά επιλέξαμε να χρησιμοποιήσουμε μόνο τον δείκτη της απόδοσης του ενεργητικού.

$$\text{REPFEEES} = \alpha_0 + \alpha_1\text{ROA} + \alpha_2 \text{TA/AS} + \alpha_3\Delta\text{REV} + \alpha_4\Delta\text{AR} + \alpha_5\text{SIZE} + \alpha_6\text{LOSS} + \alpha_7\text{LEV} + \alpha_8\text{BIG4} + e \quad (4)$$

Τα αποτελέσματα της Σχέσης 4 παρουσιάζονται στο παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 4

Σχέση της μεταβλητής REPFEEES με τη μεταβλητή ROA

Source	SS	df	MS	Number of obs	=	100
Model	3.24701021	8	.405876277	F(8, 91)	=	1.80
Residual	20.5429898	91	.225747141	Prob > F	=	0.0875
Total	23.79	99	.24030303	R-squared	=	0.1365
				Adj R-squared	=	0.0606
				Root MSE	=	.47513

repfees	Coef.	Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]	
roa	-1.289202	.8579086	-1.50	0.136	-2.993332	.4149279
taas	-.1532316	.5402508	-0.28	0.777	-1.226373	.9199102
ΔREV	.3096313	.1664619	1.86	0.066	-.0210249	.6402874
ΔAR	-.0373418	.019918	-1.87	0.064	-.0769065	.002223
size	.0267339	.0381846	0.70	0.486	-.0491151	.1025828
loss	-.0744954	.1330493	-0.56	0.577	-.3387816	.1897908
big4	.2730072	.1184846	2.30	0.023	.0376522	.5083623
ΜΟΧΛΕΥΣΗ	-.0265676	.0235275	-1.13	0.262	-.0733021	.0201669
_cons	.3632567	.2761223	1.32	0.192	-.1852263	.9117397

*Η εξαρτημένη μεταβλητή REPFEEES συμβολίζει τη δημοσίευση των αμοιβών των εξωτερικών ορκωτών ελεγκτών. Η συγκεκριμένη μεταβλητή λαμβάνει τη τιμή 1 όταν η οικονομική μονάδα που ανήκει στο δείγμα δημοσιεύει τις αμοιβές στις ετήσιες οικονομικές εκθέσεις, ενώ λαμβάνει τη τιμή 0 όταν δεν δημοσιεύει τις αμοιβές των ορκωτών ελεγκτών. Η μεταβλητή ROA είναι ο αριθμοδείκτης της Απόδοσης του Ενεργητικού ενώ η μεταβλητή TA/AS είναι χρηματοοικονομικός δείκτης που χρησιμοποιείται για την αξιολόγηση της ποιότητας των συνολικών εσόδων μιας οικονομικής μονάδας. Οι μεταβλητές ΔREV και ΔAR συμβολίζουν τη μεταβολή των Εσόδων και τη μεταβολή των Απαιτήσεων αντίστοιχα. Η μεταβλητή SIZE προκύπτει από το λογάριθμο των ASSETS της τρέχουσας χρήσης ενώ η ΜΟΧΛΕΥΣΗ είναι ο αριθμοδείκτης για κάθε εξεταζόμενο έτος. Επιπλέον η μεταβλητή LOSS συμβολίζει τη Ζημία και λαμβάνει τη τιμή «1» όταν η εταιρεία του δείγματος παρουσιάζει Ζημίες κατά τη χρήση και τη τιμή «0» όταν παρουσιάζει Κέρδη. Τέλος η μεταβλητή BIG4 λαμβάνει τη τιμή «1» όταν η εταιρεία του δείγματος διαθέτει έναν BIG4 ανεξάρτητο ορκωτό ελεγκτή και τη τιμή «0» όταν διαθέτει ένα οποιοδήποτε άλλο ανεξάρτητο ορκωτό ελεγκτή.

Με βάση τα αποτελέσματα που παρουσιάζονται στο Πίνακα 4, η εξαρτημένη μεταβλητή REPFEEES επηρεάζεται σημαντικά από τη μεταβλητή BIG4 με ($t = 2,30 > 1,96$), κατάσταση που φανερώνει ότι είναι σημαντική στο 95% με περιθώριο λάθους 5%. Τ' αποτελέσματα αυτά αποδεικνύουν πως οι εταιρείες που έχουν έναν BIG4 εξωτερικό ελεγκτή, συνήθως

δημοσιεύουν και τις αμοιβές αυτών. Επιπλέον η μεταβλητή REPFEEES επηρεάζεται λιγότερο από τις μεταβλητές ΔREV και ΔAR με ($t = 1,86$ και $t = -1,87 > 1,64$), διότι είναι σημαντικές στο 90% και με περιθώριο λάθους 10%. Οι μεταβλητές SIZE, TA/AS, LOSS και ΜΟΧΛΕΥΣΗ δεν επηρεάζουν την εξαρτημένη μεταβλητή διότι το t λαμβάνει τιμές μικρότερες του 1,64 κατά απόλυτη τιμή.

Στο τελευταίο μοντέλο που χρησιμοποιήσαμε θα περιλαμβάνονται και οι δύο καθοριστικές μεταβλητές ROA και ROE.

$$\text{REPFEEES} = \alpha_0 + \alpha_1\text{ROA} + \alpha_2 \text{TA/AS} + \alpha_3\Delta\text{REV} + \alpha_4\Delta\text{AR} + \alpha_5\text{SIZE} + \alpha_6\text{LOSS} + \alpha_7\text{LEV} + \alpha_8\text{BIG4} + \alpha_9\text{ROE} + e \quad (5)$$

Τα αποτελέσματα της Σχέσης 5 παρουσιάζονται στο παρακάτω Πίνακα:

Πίνακας 5

Σχέση της μεταβλητής REPFEEES με τη μεταβλητή ROA όταν συμπεριλαμβάνεται και η μεταβλητή ROE

Source	SS	df	MS	Number of obs	=	100
Model	4.45897847	9	.495442052	F(9, 90)	=	2.31
Residual	19.3310215	90	.214789128	Prob > F	=	0.0221
Total	23.79	99	.24030303	R-squared	=	0.1874
				Adj R-squared	=	0.1062
				Root MSE	=	.46345

repfees	Coef.	Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]
roa	-3.148521	1.145842	-2.75	0.007	-5.424936 - .8721062
roe	1.463248	.6159968	2.38	0.020	.2394628 2.687033
taas	-.3040109	.5307845	-0.57	0.568	-1.358507 .7504852
ΔREV	.3843417	.1653896	2.32	0.022	.0557664 .7129169
ΔAR	-.04631	.019792	-2.34	0.022	-.0856303 -.0069897
size	.0367043	.037482	0.98	0.330	-.0377603 .1111689
loss	.0732856	.1439211	0.51	0.612	-.2126387 .3592099
big4	.2558439	.1157987	2.21	0.030	.0257895 .4858983
ΜΟΧΛΕΥΣΗ	-.0114562	.0238148	-0.48	0.632	-.0587684 .0358561
_cons	.2418302	.2741453	0.88	0.380	-.3028072 .7864676

*Η εξαρτημένη μεταβλητή REPFEEES συμβολίζει τη δημοσίευση των αμοιβών των εξωτερικών ορκωτών ελεγκτών. Η συγκεκριμένη μεταβλητή λαμβάνει τη τιμή 1 όταν η οικονομική μονάδα που ανήκει στο δείγμα δημοσιεύει τις αμοιβές στις ετήσιες οικονομικές εκθέσεις, ενώ λαμβάνει τη τιμή 0 όταν δεν δημοσιεύει τις αμοιβές των ορκωτών ελεγκτών. Η μεταβλητή ROA είναι ο αριθμοδείκτης της Απόδοσης του Ενεργητικού ενώ η μεταβλητή ROE είναι ο αριθμοδείκτης Απόδοσης Ιδίων Κεφαλαίων. Η μεταβλητή TA/AS είναι χρηματοοικονομικός δείκτης που χρησιμοποιείται για την αξιολόγηση της ποιότητας των συνολικών εσόδων μιας οικονομικής μονάδας. Οι μεταβλητές ΔREV και ΔAR συμβολίζουν τη μεταβολή των Εσόδων και τη μεταβολή των Απαιτήσεων αντίστοιχα. Η μεταβλητή SIZE προκύπτει από το λογάριθμο των ASSETS της τρέχουσας χρήσης ενώ η ΜΟΧΛΕΥΣΗ είναι ο αριθμοδείκτης για κάθε εξεταζόμενο έτος. Επιπλέον η μεταβλητή LOSS συμβολίζει τη Ζημία και λαμβάνει τη τιμή «1» όταν η εταιρεία του δείγματος παρουσιάζει Ζημίες κατά τη χρήση και τη τιμή «0» όταν παρουσιάζει Κέρδη. Τέλος η μεταβλητή BIG4 λαμβάνει τη τιμή «1» όταν η εταιρεία του δείγματος διαθέτει έναν BIG4 ανεξάρτητο ορκωτό ελεγκτή και τη τιμή «0» όταν διαθέτει ένα οποιοδήποτε άλλο ανεξάρτητο ορκωτό ελεγκτή

Με βάση τα αποτελέσματα του Πίνακα 5, ισχύει πως η εξαρτημένη μεταβλητή REPFEEES επηρεάζεται σημαντικά στο 99% με περιθώριο λάθους 1% από τη μεταβλητή ROA με ($t = -2,75 > 2,64$). Τα αποτελέσματα αυτά μας επιβεβαιώνουν την H2 ενώ ταυτόχρονα μας δείχνουν για άλλη μια φορά πόσο μπορούν να επηρεαστούν από τη συμμετοχή των μεταβλητών ROA και ROE. Συνεχίζοντας με τις υπόλοιπες μεταβλητές, παρατηρούμε πως οι μεταβλητές ROE, ΔREV, ΔAR και BIG4 με $t = 2,38$, $t = -2,32$, $t = -2,34$ και $t = 2,21$ αντίστοιχα μικρότερα του 2,64 και μεγαλύτερα του 1,96 κατά απόλυτη τιμή επηρεάζουν την μεταβλητή REPFEEES στο 95% με περιθώριο λάθους 5%. Τέλος οι μεταβλητές TA/AS, SIZE, LOSS και ΜΟΧΛΕΥΣΗ δεν επηρεάζονται σημαντικά την μεταβλητή REPFEEES διότι το t λαμβάνει τιμές μικρότερες του 1,64 κατά απόλυτη τιμή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η παρούσα έρευνα που διενεργήθηκε, με ένα δείγμα 20 επιχειρήσεων οι οποίες είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο Αθηνών και ανήκουν στο Δείκτη Υψηλής Κεφαλαιοποίησης

(FTSE / XA LARGE CAP) κατά τη χρονική περίοδο (2014 - 2018), είχε ως στόχο να εξετάσει αρχικά τη σχέση μεταξύ των αμοιβών των εξωτερικών ορκωτών ελεγκτών και της απόδοσης των ελεγχόμενων οικονομικών μονάδων. Τα εμπειρικά αποτελέσματα αποδεικνύουν πως όταν στη Σχέση 1 που χρησιμοποιήσαμε αρχικά αφαιρέσουμε τη μεταβλητή ROE, επιβεβαιώνετε η H1. Συγκεκριμένα παρατηρούμε πως το ύψος των ελεγκτικών αμοιβών επηρεάζεται σημαντικά από την απόδοση των οικονομικών μονάδων. Επιπλέον παρατηρούμε την μεγάλη επιρροή του μεγέθους της οικονομικής μονάδας προς τις αμοιβές των ελεγκτών αλλά και την επιρροή τους από τις Ζημίες στη χρήση. Ισχύει πως για κάθε αύξηση των ελεγκτικών αμοιβών υπάρχει ταυτόχρονη μείωση των αποδόσεων σε συνδυασμό με «Ζημιά» στη τρέχουσα χρήση, κατάσταση που μας φανερώνει ότι οι ανεξάρτητοι εξωτερικοί ελεγκτές χρεώνουν περισσότερο τις οικονομικές μονάδες οι οποίες χαρακτηρίζονται από αδυναμίες και χαμηλές αποδόσεις. Σχετικά με την H2, δηλαδή αν η δημοσιοποίηση των ελεγκτικών αμοιβών επηρεάζεται από την απόδοση και τη γενικότερη εικόνα της οικονομικής μονάδας, τα εμπειρικά αποτελέσματα που προκύψανε επιβεβαιώνουν και αυτή την υπόθεση. Συγκεκριμένα η δημοσιοποίηση των ελεγκτικών αμοιβών από τις οικονομικές μονάδες του δείγματος επηρεάζεται σημαντικά από την απόδοση και τη γενικότερη εικόνα των μονάδων. Ισχύει πως, όταν οι μονάδες δημοσιεύουν τις ελεγκτικές αμοιβές, χαρακτηρίζονται ταυτόχρονα και από χαμηλές αποδόσεις.

Καταλήγουμε λοιπόν στην επιβεβαίωση και τον δύο αρχικών μας υποθέσεων. Ωστόσο κατά τη διεξαγωγή της παρούσας έρευνας, υπήρξαν και κάποιοι περιορισμοί που θα πρέπει να ληφθούν υπόψη. Ο πρώτος περιορισμός αφορά το δείγμα που χρησιμοποιήθηκε. Όσο αφορά την H1, υπήρξε δυσκολία κατά τη συλλογή των στοιχείων των αμοιβών που λαμβάνουν οι εξωτερικοί ελεγκτές από τις οικονομικές μονάδες διότι στην Ελλάδα ακόμη και αν είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, δεν είναι υποχρεωμένες να δημοσιεύουν τέτοιες πληροφορίες στις ετήσιες οικονομικές τους εκθέσεις. Επιπλέον, οι περισσότερες εταιρείες δεν διέθεταν ξεκάθαρα αυτά στοιχεία. Υπήρχαν εταιρείες, που δεν διευκρίνιζαν διακριτά το ακριβές ποσό των ελεγκτικών αμοιβών με αποτέλεσμα να χρειάζεται επιπλέον μελέτη για τον εντοπισμό τους. Ωστόσο, υπήρχαν και μονάδες που συμπεριλαμβάνανε στις αμοιβές για ελεγκτικές υπηρεσίες και τις αμοιβές για συμβουλευτικές και άλλες υπηρεσίες. Ένας ακόμη περιορισμός, αφορά τις μεταβλητές ROA και ROE. Οι δύο αυτοί αριθμοδείκτες, όταν τους συμπεριλάβαμε μαζί στην ίδια Σχέση δεν λαμβάναμε τα επιθυμητά αποτελέσματα. Για το λόγο αυτό λοιπόν, επιλέξαμε να χρησιμοποιήσουμε επιπλέον Σχέσεις, κατάλληλα προσαρμοσμένες στα νέα δεδομένα.

Συμπερασματικά λοιπόν, η αμοιβή των εξωτερικών ορκωτών ελεγκτών από τις ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες, απασχόλησε και απασχολεί μέχρι και σήμερα τους ερευνητές σε παγκόσμιο επίπεδο. Η παρούσα έρευνα πραγματοποιήθηκε με ένα δείγμα 20 εταιρειών που ανήκουν στο δείκτη υψηλής κεφαλαιοποίησης. Επιλέξαμε να αξιοποιήσουμε τη συγκεκριμένη ομάδα εταιρειών διότι αποτελούν τον πυρήνα της ελληνικής αγοράς και οικονομίας. Οι δύο βασικές μας υποθέσεις μετά από μετατροπές που πραγματοποιήθηκαν στο αρχικό μας μοντέλο, τελικά επιβεβαιώθηκαν. Παρατηρήσαμε την έντονη επιρροή των αμοιβών των εξωτερικών ελεγκτών από τις αποδόσεις των εταιρειών, το μέγεθος, τις ζημίες αλλά και από τη μεταβλητή Big4. Προτείνουμε λοιπόν για μελλοντική έρευνα, να χρησιμοποιηθούν οι ίδιες μεταβλητές, σε διαφορετικό δείγμα. Θα μπορούσε το δείγμα να περιλαμβάνει εταιρείες διαφορετικού κλάδου, μεγέθους και πολυπλοκότητας. Ένα άλλο θέμα που θα μπορούσε να ασχοληθεί κανείς, σχετίζεται με την επιλογή του εξωτερικού ελεγκτή, αλλά και με την αλλαγή αυτού σε Big4 ή το αντίθετο. Χρήσιμο θα ήταν να διεξαχθεί μια μελλοντική έρευνα που θα σχετίζεται με το κίνδυνο που μπορεί να κρύβει η επιλογή αλλά και η αλλαγή του εξωτερικού ελεγκτή. Από την άλλη μεριά μπορεί να εξεταστεί και η σχέση της επιλογής του εξωτερικού ελεγκτή με τις επενδύσεις και την κερδοφορία των οικονομικών μονάδων. Θα μπορούσε να πραγματοποιηθεί μια έρευνα η οποία θα επιβεβαιώνει, αν οι επενδυτές επιλέγουν να επενδύσουν μεγαλύτερα κεφάλαια σε εταιρείες οι οποίες διαθέτουν έναν Big4 ελεγκτή ή αν οι εταιρείες αυτές χαρακτηρίζονται από περισσότερα Κέρδη.

Ολοκληρώνοντας, παρά τους περιορισμούς που υπήρξαν, η παρούσα έρευνα μας παρέχει πληροφορίες σχετικές με το καθορισμό των αμοιβών ελέγχου στην Ελλάδα. Ακόμη, σε γενικές γραμμές τα αποτελέσματα μας συμπίπτουν με τα αποτελέσματα των προηγούμενων μελετών που διεξήχθησαν σε χώρες με μεγαλύτερες, πιο ανταγωνιστικές και πιο ώριμες αγορές.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

• **ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

- Βλάχου Β. (2017). Ο έλεγχος από ορκωτούς ελεγκτές με βάση τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα και η σπουδαιότητα του σχεδιασμού του ελέγχου
- Ζωίτσας Α. (2017). Σύγχρονη ελεγκτική και ελεγκτικός κίνδυνος σελ 82-85
- Καραμάνης Κ. (2008). Σύγχρονη ελεγκτική, σελ 261 - 318
- Νεγκάκης Ι. Χ., Ταχυνάκης Δ. Π. (2017). Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική, Θεσσαλονίκη, σελ 113
- Παπαστάθης, Π. (2014). Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος και η πρακτική εφαρμογή του, ιδιωτική έκδοση, Αθήνα
- Ρούσου Ρ. (2015). Ουσιώδες Μέγεθος (materiality), Accountancy Greece, Τεύχος 16
- Χαραλάμπους Γ., (2016). Το μοντέλο ελεγκτικού κινδύνου. ΕΣΩΤΕΡΙΚΑ, Τεύχος 22
- Caramanis, C. V. (1999). International accounting firms versus indigenous auditors: Intra-professional conflict in the Greek auditing profession, 1990–1993
Critical Perspectives on Accounting 10(2), 153–196
- Spathis T. Ch. (2002). Detecting false financial statements using published data: some evidence from Greece, Aristotle University of Thessaloniki, Department of Economics, Division of Business Administration, Thessaloniki, Greece Managerial Auditing Journal, 179-191

• **ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (2006) ‘SAS 107: audit risk and materiality in conducting an audit’
- Ashbaugh – Skaife H., Collins D., and Kinney W. (2007). The discovery and reporting of internal control deficiencies prior to SOX-mandated audits, Journal of Accounting and Economics 44 (1–2): 166–92.
- Attila T. and Petrascu D. (2013). International Economic Conference of Sibiu 2013 Post Crisis Economy: Challenges and Opportunities, Internal Audit versus Internal Control and Coaching, Procedia Economics and Finance, IECS 2013 694 – 702
- Bedard J. (1989). An archival investigation of audit program planning. Auditing: A Journal of Practice & Theory 9 (1): 57–71

- Bedard J. and Johnstone K. (2006). A longitudinal comparison of auditors' response to client risk in the Sarbanes-Oxley, Working paper, Bentley College
- Bekhet K. Marquette University and Zauszniewski A. (2012). Case Western Reserve University 2012, Methodological Triangulation: An Approach to Understanding Data
- Bell, T. B., Landsman W., and Shackelford. D. A. (2001). Auditors' perceived business risk and audit fees: Analysis and evidence, *Journal of Accounting Research* 39 (1): 35–43
- Beneish M. D., (1999a). The Detection of Earnings Manipulation, *Financial Analysts Journal*, 55 (5), pp 24-36 2
- Beneish, M. D. (1999b). Incentives and penalties related to earnings overstatements that violate GAAP. *The Accounting Review* 74 (4): 425-57 3.
- Beneish M. D. and Nichols D. C. (2007). The Predictable Cost of Earnings Manipulation, *SSRN Electronic Journal* 4.
- Beneish M. D. and Nichols D. C. (2009). Identifying Overvalued Equity, *Johnson School Research Paper Series No. #09-09 5*.
- Beneish M. D., Lee C. and Nichols D. C. (2013). Earnings Manipulation and Expected Returns, *Financial Analysts Journal* Volume 69 (2), pp 57-82
- Charles P. C., Fangjun W., Yang B. and Junrui Z. (2012). Audit opinion improvement and the timing of disclosure, *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, vol. 21, issue 1, 1-16
- Cobbin P. E. (2002). International dimensions of the audit fee determinants literature *International Journal of Auditing*, 6, 53–77.
- Cosserat G. and Bagshaw K. October 23/2003, Confirmation as Audit Evidence
- Enofe O. A., Chijioke M., Lucky G. and Kinglsey K. (2013). Impact of Audit Evidence on Auditor's Report, Department of Accounting, University of Benin, Benin City
- Felix, W. L., Gramling A., and Maletta M. J. (2001). The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution, *Journal of Accounting Research* 39 (3): 513–34
- Florea R. and Florea Ram. And Perry T. (2011). Texas School of Management, August 9th, 2011, Audit techniques and audit evidence SAS 106 – Audit Evidence: Is it effective?
- Francis J., LaFond R., Olsson P., and Schipper K. (2005). The market pricing of accruals quality, *Journal of Accounting and Economics* 39 (2): 295–327

- Fukukawa H. and Theodore J. M. (2012). Auditors' evidence evaluation and aggregation using beliefs and probabilities, *International Journal of Approximate Reasoning*, vol 53, issue 2, 190-199
- Gronewold U. (2006). *The Probative Value of Audit Evidence - The State of the Art and Avenues towards a General Theory*, University of Manchester
- Guoping L. (2012). *Gathering Evidence through Enquiry: A Process Improvement Focus*, American Accounting Association Vol. 24
- Gunn L. J., Kawada S., Michas N. P. (2019). Audit market concentration, audit fees, and audit quality: A cross-country analysis of complex audit clients, *Journal Account and Public Policy*
- Hackenbrack K. E. and Knechel W. R. (1997). Resource allocation decisions in audit engagements, *Contemporary Accounting Research* 14 (3): 481–500
- Hammersley, J. S., Myers L. A., and Shakespeare C. (2008). Market reactions to the disclosure of internal control weaknesses and to the characteristics of those weaknesses under section 302 of the Sarbanes Oxley Act of 2002, *Review of Accounting Studies* 13
- Harrison E. K., Rajendra P. S., R. and Truman D. P. State University, University of Kansas, University of Utah, January 2002, *Auditors. Evaluations of Uncertain Audit Evidence: Belief Functions versus Probabilities*
- Hogan E. C. (2008), Michigan State University and Michael S. Wilkins Texas A&M University, *Evidence on the Audit Risk Model: Do Auditors Increase Audit Fees in the Presence of Internal Control Deficiencies?*
- Hoitash R., Hoitash U., and Bedard J. (2005). *Internal control quality and audit pricing under the Sarbanes-Oxley Act. Working paper*, Suffolk University
- Kamau C. G., Kariuki S. N., (2012). Research article *Factors Influencing Sample Size for Internal Audit Evidence Collection in the Public Sector in Kenya*, , Vol.1 Issue 2, 42-49
- Kizirian T. G., Mayhew B. W., and Sneathen, L. D. (2005). The impact of management integrity on audit planning and evidence, *Journal of Practice and Theory*, Vol. 24
- Lopez J. T., Scott D. V., Yi-Jing Wu (2009) *Investor perceptions of an auditor's adverse internal control opinion*, *J. Account. Public Policy*, Vol. 28, issue 3, 231-250
- Maureen F. M., Melvin A. L. and RuizDiane J. J., (2018). *PCAOB inspections: An analysis of entity-level and application-level control audit deficiencies*, *International Journal of Accounting Information Systems*

- Mock T. J. and Wright. A. M. (1993). an exploratory study of auditor evidential planning. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 12 (2): 39–61.
- Mock T. J. and Wright A. M. (1999). Are audit programs risk-adjusted? *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 18 (1): 55–74
- O’Keefe, T. B., Simunic D. A., and Stein M. T. (1994). The production of audit services: Evidence from a major public accounting firm. *Journal of Accounting Research* 32 (2): 241–61
- Oprean I. and Span G. (2009). Ways of Strengthening the Statutory Audit Efficiency, vol. 1(11), pages 1-25
- Patel C. A. (2002). Auditors’ Belief Revision: Regency Effects of Contrary and Supporting Audit Evidence and Source Reliability
- Raghunandan K. and Rama D. (2006). SOX Section 404 material weakness disclosures and audit fees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 25 (1): 99–114.
- Rouse and Robert W. (1993). The five assertions – a revisit. *The CPA Journal*
- S. McVay and Ge. W. (2005). The Disclosure of material weaknesses in internal control after the Sarbanes-Oxley Act. *Accounting Horizon* 19 (3), 137-158
- Saunders M., Lewis P. and Thornhill A. (2007). *Research Methods for Business Students*, 4th edition, Pearson Education Ltd., London, UK
- Stoian F., Morariu A. Professor, Tanți C., Felicia G. C., Horatiu R. (2008). Audit evidence – Top argument for final audit opinion, Working Paper
- Trotman T. K., Wright W.F., (2012), Triangulation of audit evidence in fraud risk assessments. *Accounting Organizations and Society*
- Turpen R. and Haley D. (2015). Working with external auditors: a successful relationship between internal and external auditors depends on collaboration an open communication to achieve the shard goal of effective audit service, p.17 Gale Academic
- Walid Z. S. and Mansour A. A. (2016). The Impact of Management Objectivity in Jordanian Shareholding Companies on Audit Planning and Evidences Collection, *Archives of Business Research – Vol.4, No.6, 227-248*
- Walker, K. B., and Johnson, E. N. (1996). A review and synthesis of research on supplier concentration, quality and fee structure in non-U.S. markets for auditor services. *The International Journal of Accounting*, 31(1), 1–18.

- Whittington R. and Fischbach G. (2002). The New Audit Documentation Requirements, SAS no. 96 raises the bar for audit documentation— adding specific requirements in several areas, *Journal of Accountancy*
- Yan Z., Jian Z., and Nan Z. (2006). Audit Committee Quality, Auditor Independence, and Internal Control Weaknesses
- Young R. G. (2002). New Guidance on Audit and Attest Documentation, *The CPA Journal*
- Zakari M. A. (2013). Does Audit Evidence Type Effects on Quality of Auditor's Opinion?, International Conference "Financial Distress: Corporate Governance and Financial Reporting Issues, Working Paper
- Zuca S. (2013). 7th International Conference on Globalization and Higher Education in Economics and Business Administration, Audit evidence – necessity to qualify a pertinent opinion, *Procedia Economics and Finance*, 700 – 704