



Πανεπιστήμιο Θεσσαλίας

Τμήμα Οικονομικών Επιστημών – Τμήμα Λογιστικής και
Χρηματοοικονομικής

Διατμηματικό Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα Σπουδών

«Λογιστική και Ελεγκτική»

**“Ο Ρόλος και η σημασία των Ελεγκτικών
Τεκμηρίων
στον Εσωτερικό και Εξωτερικό Έλεγχο”**

Σπανού Ι. Σταματία

Επιβλέπουσα Καθηγήτρια: Αγοράκη Μαρία Ελένη,

Επικ. Καθηγητής

Βόλος, Ιανουάριος 2021

Ευχαριστίες

Αρχικά, θα ήθελα να εκφράσω τις ευχαριστίες μου προς την επιβλέπουσα καθηγήτρια κα. Αγοράκη Μαρία Ελένη για τη βοήθεια που μου παρείχε, τις συμβουλές και την καθοδήγησή της όποτε κρίθηκε απαραίτητο για την συγγραφή της διπλωματικής μου εργασίας

Τα παιδιά μου Μελίτινη και Ίωνα για το χρόνο που δεν ήμουν μαζί τους.

Τον σύζυγό μου Στέλιο, που η υπομονή του, η συνεχής ψυχολογική συμπαράσταση, η ενθάρρυνσή του, καθώς και η αισιοδοξία του έχουν κάνει τη ζωή μου καλύτερη.

Τους γονείς μου οι οποίοι βρίσκονται ακόμη δίπλα μου σε κάθε μου βήμα και αγώνα.

Υπεύθυνη Δήλωση Περί Λογοκλοπής

Δια του παρόντος και έχοντας επίγνωση των συνεπειών της κείμενης νομοθεσίας περί λογοκλοπής, δηλώνω υπεύθυνα ότι η παρούσα εργασία, αποτελεί προϊόν προσωπικής εργασίας και ότι το σύνολο των πηγών, παραπομπών και αναφορών που έχουν χρησιμοποιηθεί, έχουν δηλωθεί στο προσάρτημα των βιβλιογραφικών αναφορών. Επιπλέον, στα σημεία όπου έχει παρατεθεί αυτολεξεί κείμενο άλλου συγγραφέα, επισημαίνονται με ευδιάκριτο τρόπο και η σχετική πηγή επίσης παρατίθεται στο προσάρτημα των βιβλιογραφικών αναφορών.

Η Δηλούσα,

Σπανού Σταματία

Περίληψη

Η διαδικασία του ελέγχου αποτελεί μία σημαντική λειτουργία μέσω της οποίας μπορούν να εντοπιστούν περιπτώσεις απόκρυψης στοιχείων ή απάτης. Σε αντίστοιχες περιπτώσεις η παρουσία ενός ολοκληρωμένου συστήματος ελέγχου μπορεί να επιφέρει πολλά θετικά οφέλη στη λειτουργία των οργανώσεων, στην προστασία της κερδοφορίας τους και της αποτελεσματικότητάς τους. Η αποκάλυψη ενός μεγάλου αριθμού εταιρικών σκανδάλων έχει ωθήσει αρκετές επιχειρηματικές οντότητες να παγιώσουν συστήματα εσωτερικού ελέγχου στη λειτουργία τους ή να συνεργαστούν με εξωτερικούς συνεργάτες για την εκτέλεση εξωτερικού ελέγχου. Στα πλαίσια εκπόνησης της παρούσας μελέτης επιχειρείται η διερεύνηση του ρόλου των ελεγκτικών τεκμηρίων και της σημασίας τους στη διαδικασία του εσωτερικού και του εξωτερικού ελέγχου στη λειτουργία των ελληνικών επιχειρήσεων. Για αυτό το λόγο δομήθηκε μία εμπειρική μελέτη με τη διανομή ενός δομημένου ερωτηματολογίου σε ελεγκτές που απασχολούνται σε ελληνικές επιχειρήσεις. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ένα βαθμό σημασίας των ελεγκτικών τεκμηρίων στη διαδικασία του ελέγχου αλλά και στην επιρροή της κρίσης του ελεγκτή, ενώ καθοριστικός παράγοντας επίδρασης ήταν τα έτη της εργασιακής εμπειρίας.

Λέξεις κλειδιά: Έλεγχος, Εσωτερικός Έλεγχος, Εξωτερικός Έλεγχος, Ελεγκτής, Ελεγκτικό Τεκμήριο.

Abstract

The audit process is an important function through which cases of concealment or fraud can be detected. In such cases, the presence of an integrated control system can bring many positive benefits to the operation of organizations and to the protection of their profitability and effectiveness. The revelation of a large number of corporate scandals has pushed several business entities to consolidate internal control systems in their operation or to work with external partners to carry out external control. In the context of the elaboration of the present study, an attempt is made to investigate the role of audit evidence and their importance in the process of internal and external control in the operation of Greek companies. For this reason, an empirical study was structured by distributing a structured questionnaire to auditors employed in Greek companies. The results of the research showed a degree of importance of the audit evidence in the audit process but also in the influence of the auditor's judgment, while the decisive factor of influence was the years of work experience.

Keywords: Audit, Internal Audit, External Audit, Auditor, Audit.

Περιεχόμενα

Υπεύθυνη Δήλωση Περί Λογοκλοπής.....	2
Περίληψη	3
Abstract.....	4
Λίστα Γραφημάτων.....	7
Λίστα Πινάκων	7
Εισαγωγή	9
Σκοπός της εργασίας.....	10
Ερευνητικά Ερωτήματα	11
Δομή της εργασίας	11
Ζητήματα δεοντολογίας.....	12
Κεφάλαιο Πρώτο	13
Έλεγχος.....	13
1.1 Εσωτερικός Έλεγχος.....	13
1.1.1 Η έννοια του Εσωτερικού Ελέγχου και η σημασία του.....	13
1.1.2 Ο ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στη λειτουργία ενός Οργανισμού	15
1.1.3 Ο ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στον εντοπισμό και στην πρόληψη της απάτης	19
1.1.4 Η αξιολόγηση της λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου.....	20
1.1.5 Η ανάθεση της λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου σε εξωτερικούς φορείς εκτέλεσης	23
1.2 Εξωτερικός Έλεγχος	26
1.2.1 Η έννοια του Εξωτερικού Ελέγχου και ο Εξωτερικός Ελεγκτής.....	26
1.2.2 Ο ρόλος του Εξωτερικού Ελέγχου στη χρηστή διακυβέρνηση	28
1.2.3 Διάκριση Εσωτερικού και Εξωτερικού ελέγχου.....	31
1.2.4 Κοινά σημεία μεταξύ Εσωτερικού και Εξωτερικού ελέγχου	33
Κεφάλαιο Δεύτερο	34
Ελεγκτικά Τεκμήρια	34

2.1 Η έννοια των Ελεγκτικών Τεκμηρίων	34
2.2 Ρόλος και Σκοπός των Ελεγκτικών Τεκμηρίων.....	35
2.3 Κατηγορίες και Χαρακτηριστικά Ελεγκτικών Τεκμηρίων	37
2.4 Μέθοδοι Συλλογής των Ελεγκτικών Τεκμηρίων.....	41
2.5 Βαθμός Αποδεικτικής Ισχύος των Ελεγκτικών Τεκμηρίων	44
2.5.1 Επάρκεια Ελεγκτικών Τεκμηρίων	44
2.5.2 Αξιοπιστία Ελεγκτικών Τεκμηρίων	45
2.5.3 Γνώμη του Ελεγκτή για την Επάρκεια και Αξιοπιστία των Ελεγκτικών Τεκμηρίων	47
2.5.4 Κόστος Συλλογής Ελεγκτικών Τεκμηρίων.....	48
Κεφάλαιο Τρίτο	49
Μεθοδολογία Έρευνας.....	49
3.1 Στοιχεία της Έρευνας.....	49
3.2 Ερευνητικό εργαλείο.....	49
3.3 Μεθοδολογία εκτίμησης των δεδομένων.....	50
Κεφάλαιο Τέταρτο	52
Αποτελέσματα Έρευνας.....	52
4.1 Δημογραφικά χαρακτηριστικά.....	52
4.2 Έλεγχος Συνάφειας και Ανεξαρτησίας	55
Συμπεράσματα	74
Βιβλιογραφία	78
Παράρτημα Α.....	85
Ερωτηματολόγιο Έρευνας	85
Στατιστικοί Πίνακες.....	92
Παράρτημα Α.....	92
1. Cross Tabs	92
2. Έλεγχοι Συνάφειας – χ^2	100

Λίστα Γραφημάτων

Γράφημα 1: Φύλο.....	52
Γράφημα 2: Ηλικία	53
Γράφημα 3: Εκπαιδευτικό επίπεδο	54
Γράφημα 4: Έτη εργασιακής εμπειρίας	54
Γράφημα 5: Τύπος ελέγχου διενέργειας	55

Λίστα Πινάκων

Πίνακας 1: Έτη εργασιακής εμπειρίας και σημασία ελεγκτικών τεκμηρίων στην εργασία.....	57
Πίνακας 2: Έτη εργασιακής εμπειρίας και βαθμός στον οποίο τα ελεγκτικά τεκμήρια θεωρούνται απαραίτητα για την ολοκλήρωση του εξωτερικού ελέγχου και τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης	58
Πίνακας 3: Έτη εργασιακής εμπειρίας και βαθμός στον οποίο μεταβάλλονται με την πάροδο του χρόνου οι ελεγκτικές διαδικασίες που χρησιμοποιούνταν για τη συλλογή και τον έλεγχο των ελεγκτικών τεκμηρίων.....	59
Πίνακας 4: Έτη εργασιακής εμπειρίας και αξιολόγηση της σημασίας πηγών συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων (λογιστικές εγγραφές).....	60
Πίνακας 5: Έτη εργασιακής εμπειρίας και αξιολόγηση της σημασίας πηγών συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων (σύστημα εσωτερικού ελέγχου).....	61
Πίνακας 6: Έτη εργασιακής εμπειρίας και αξιολόγηση της σημασίας πηγών συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων (υπολογιστικές εγγραφές).....	61
Πίνακας 7: Έτη εργασιακής εμπειρίας και αξιολόγηση της σημασίας πηγών συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων (αλληλογραφία ελεγχόμενης οντότητας).....	62
Πίνακας 8: Έτη εργασιακής εμπειρίας και αξιολόγηση της σημασίας πηγών συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων (φυσικά αποδεικτικά στοιχεία).....	63
Πίνακας 9: Έτη εργασιακής εμπειρίας και αξιολόγηση της σημασίας πηγών συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων (συνέντευξη-παρατήρηση)	64
Πίνακας 10: Έτη εργασιακής εμπειρίας και αξιολόγηση της σημασίας πηγών συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων (έγγραφα προς ελεγκτές)	64

Πίνακας 11: Έτη εργασιακής εμπειρίας και αξιολόγηση της σημασίας πηγών συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων (ισχυρισμοί διοίκησης)	65
Πίνακας 12: Έτη εργασιακής εμπειρίας και αξιολόγηση της σημασίας πηγών συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων (γνώμη ειδημόνων)	66
Πίνακας 13: Έτη εργασιακής εμπειρίας και απαίτηση επιβεβαιωτικών και υποστηρικτικών πληροφοριών προκειμένου τα τεκμήρια να θεωρηθούν επαρκή	67
Πίνακας 14: Έτη εργασιακής εμπειρίας και τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν από εξωτερικές πηγές είναι περισσότερο αξιόπιστα από εκείνα που αποκτήθηκαν από πηγές εντός της ελεγχόμενης οντότητας	68
Πίνακας 15: Έτη εργασιακής εμπειρίας και η αξιοποίηση επαρκών ελεγκτικών τεκμηρίων που έχει ισχυρή επίδραση πάνω στο αποτέλεσμα και στην ποιότητα του ελέγχου	69
Πίνακας 16: Έτη εργασιακής εμπειρίας και όσο μεγαλύτερος είναι ο αριθμός των τεκμηρίων, τόσο μειώνεται ο ελεγκτικός κίνδυνος	69
Πίνακας 17: Έτη εργασιακής εμπειρίας και η επάρκεια των ελεγκτικών τεκμηρίων καθορίζεται εν πολλοίς από το μέγεθος του δείγματος που επιλέγεται από τον εκάστοτε ελεγκτή	70
Πίνακας 18: Έτη εργασιακής εμπειρίας και τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται από τα αρχεία της ελεγχόμενης οντότητας είναι πιο αξιόπιστα όταν η οντότητα διαθέτει αξιόπιστο σύστημα εσωτερικού ελέγχου	71
Πίνακας 19: Έτη εργασιακής εμπειρίας και αξιοπιστία ελεγκτικών τεκμηρίων που αντλούνται από τον εσωτερικό έλεγχο	72
Πίνακας 20: Χρήση τυποποιημένων ελεγκτικών διαδικασιών για τη συλλογή και τον έλεγχο των ελεγκτικών τεκμηρίων και έτη εργασιακής εμπειρίας	72
Πίνακας 21: Αξιοπιστία ελεγκτικών τεκμηρίων που αντλούνται από τον εσωτερικό έλεγχο και εργασία σε μία εκ των Big-4	73

Εισαγωγή

Στη σύγχρονη εποχή, τόσο οι επιχειρήσεις όσο και οι οργανισμοί λειτουργούν σε ένα ταχύ, ανταγωνιστικό και συνεχώς μεταβαλλόμενο περιβάλλον. Η επιτυχία τους βασίζεται εν πολλοίς στην ικανότητα προσαρμογής τους στις περιβαλλοντικές αλλαγές, στην εκπλήρωση των προκαθορισμένων οργανωτικών στόχων τους και στη διαχείριση των κινδύνων, καθώς το επιχειρηματικό τοπίο εξελίσσεται καθημερινά. Εταιρείες οι οποίες στο παρελθόν κατείχαν ηγετική θέση στον κλάδο τους όπως, η Kodak, η Blackberry, η Sears και η Macy's, έχουν υποστεί τεράστιες μειώσεις στην πραγματική αξία τους επηρεάζοντας ορισμένες φορές την πορεία όλου του κλάδου τους. Για παράδειγμα, κατά καιρούς ολόκληρη η ταξιδιωτική βιομηχανία, κλάδοι της λιανικής ή των μεταφορών έχουν δει να αλλάζει ο τρόπος λειτουργίας τους εξαιτίας της παρουσίας νεοφυών επιχειρήσεων, όπως είναι η Uber, η Amazon, κα (Leech, 2017). Ως εκ τούτου είναι χρήσιμο για τις επιχειρήσεις και τους οργανισμούς να έχουν μία γνώση σχετικά με τους κινδύνους που απειλούν τη λειτουργία τους, την οικονομική πορεία τους και τη φήμη τους (Alma, 2016).

Στις αρχές του 21^{ου} αιώνα ορισμένα σκάνδαλα τα οποία έπληξαν επιχειρηματικούς κολοσσούς οδήγησαν στην κατάρρευση εταιρειών όπως ήταν η Enron, η WorldCom, η Ahold και η Parmalat (Lakis & Giriūnas, 2012). Σε κάποιες περιπτώσεις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνταν στον ιδιωτικό τομέα, υπονόμευσαν την εμπιστοσύνη των επενδυτών τους και του κοινού τους οδηγώντας στην παράβαση κανονισμών και μη τήρηση της κείμενης νομοθεσίας. Ωστόσο, οι αυστηροί κανονισμοί δεν είναι απροσπέλαστοι όπως αποδείχθηκε και από ένα σκάνδαλο το οποίο ξέσπασε στη Νότια Κορέα και το οποίο οδήγησε στην απώλεια ενός ποσού ίσου με 100 εκατομμύρια δολάρια. Επιπλέον, η Koncranes σε μία από τις θυγατρικές επιχειρήσεις της μετά από έλεγχο αντιλήφθηκε μία περίπτωση απάτης η οποία της στοίχισε 17 εκατομμύρια ευρώ, ενώ πολύ σημαντικά ήταν τα σκάνδαλα σχετικά με τη δωροδοκία της Caverion στη Γερμανία και της Shindler στην Κίνα ή σκάνδαλο εσωτερικού ελέγχου της Toshiba (France-Presse, 2015), (Revill, 2017). Αντίστοιχα περιστατικά έχουν δημιουργήσει αρνητικό αντίκτυπο στην εταιρική φήμη, εκτός από τις οικονομικές απώλειες τις οποίες έχουν δημιουργήσει και την απώλεια της εμπιστοσύνης του επενδυτικού και καταναλωτικού κοινού (Lakis & Giriūnas, 2012).

Προκειμένου να διασφαλιστούν οι μέτοχοι και να διαχειριστούν οι επιχειρήσεις ή οι οργανισμοί αντίστοιχους κινδύνους, είναι χρήσιμο να αυξηθεί το ενδιαφέρον για την εκτέλεση εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου. Η διαφάνεια, η ειλικρίνεια και η αντικειμενικότητα αποτελούν στοιχεία του ελέγχου, ενώ οι δραστηριότητες που εφαρμόζονται μπορούν να προσφέρουν βοήθεια προς τους ενδιαφερόμενους, παρέχοντάς τους πολύτιμες πληροφορίες (Pickett, 2005). Σύμφωνα με τους Spira & Gowthorpe (2008) ο έλεγχος αναγνωρίζεται ως ένας βασικός μηχανισμός της χρηστής εταιρικής διακυβέρνησης, μέσω της οποίας μπορούν να αποκαλυφθούν πληροφορίες σχετικά με τα συστήματα ελέγχου που εφαρμόζονται σε κάθε επιχείρηση ή οργανισμό. Θεωρείται ως μία σημαντική συνιστώσα στη διαδικασία αποκατάστασης της εμπιστοσύνης του κοινού προς μία επιχείρηση ή οργανισμό ως προς την πιθανότητα εκδήλωσης ενός σκανδάλου. Στις περισσότερες χώρες πλέον υπάρχει νομοθεσία η οποία υποχρεώνει τις επιχειρήσεις και τους οργανισμούς να προχωρούν σε ελέγχους με στόχο τη διασφάλιση της λειτουργίας τους και του περιορισμού της εκδήλωσης περιστατικών απάτης.

Σκοπός της εργασίας

Με την πάροδο των ετών έχει αναδυθεί ένας μεγάλος αριθμός εταιρικών σκανδάλων, στόχος των οποίων ήταν η παραποίηση, η διαστρέβλωση και η παράλειψη παρουσίασης ορισμένων στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις των οργανισμών. Ο λόγος για τον οποίο συμβαίνει αυτό δεν είναι άλλος από την παραπλάνηση των ενδιαφερομένων με απώτερο σκοπό το ίδιο όφελος. Στην περίπτωση της απάτης ή διαστρέβλωσης της εικόνας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρηματικών οντοτήτων και οργανισμών, ο ρόλος των ελεγκτικών τεκμηρίων είναι ιδιαίτερα σημαντικός. Οποιαδήποτε μορφή παραποίησης της πραγματικότητας συμβαίνει συνήθως είτε με την ανοχή από την πλευρά των ελεγκτικών θεσμών (που συνεπάγεται δόλο ή ελλιπή ελεγκτική εργασία), είτε εξαιτίας της αδυναμίας των ελεγκτών να εντοπίσουν την πιθανότητα απάτης και την απόκρυψη πληροφοριών και στοιχείων.

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η διερεύνηση και ανάδειξη του ρόλου των ελεγκτικών τεκμηρίων στις λειτουργίες του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου ενός

οργανισμού και ο προσδιορισμός της σπουδαιότητας και της σημασίας που έχουν τα τεκμήρια αυτά για την ολοκλήρωση του σκοπού των παραπάνω λειτουργιών.

Ερευνητικά Ερωτήματα

Για την επίτευξη του σκοπού της εργασίας, όπως αυτός περιεγράφηκε παραπάνω, τίθενται τα ακόλουθα ερωτήματα, στα οποία ο ερευνητής καλείται να δώσει απαντήσεις μέσω της έρευνας:

- Ποιος είναι ο σκοπός, το περιεχόμενο και ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου,
- Ποιος είναι ο σκοπός, το περιεχόμενο και ο ρόλος του εξωτερικού ελέγχου,
- Ποια είναι τα ελεγκτικά κριτήρια και ποια η σπουδαιότητα τους,
- Ποιες οι πηγές των ελεγκτικών κριτηρίων,
- Ποιες οι μέθοδοι συλλογής και αξιολόγησης των ελεγκτικών τεκμηρίων και
- Πόσο σημαντικά θεωρούν τα ελεγκτικά κριτήρια οι επαγγελματίες του κλάδου για την έκφραση γνώμης.

Δομή της εργασίας

Η εργασία χωρίζεται στο θεωρητικό και στο εμπειρικό μέρος, ενώ η δομή της είναι η ακόλουθη:

- Για την ολοκλήρωση της έρευνας απαραίτητη είναι η διενέργεια μίας ανασκόπησης στη βιβλιογραφία (διεθνή και εγχώρια) με στόχο την κάλυψη των κυριότερων θεωρητικών ζητημάτων σχετικά με το θέμα της εργασίας. Στο θεωρητικό μέρος λοιπόν, και με βάση την υπάρχουσα βιβλιογραφία, παρουσιάζεται η έννοια του ελέγχου, και συγκεκριμένα οι έννοιες του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου, ο ρόλος τους στη λειτουργία ενός οργανισμού και οι επιχειρησιακοί σκοποί τους οποίους επιτελούν, η αξιολόγηση της λειτουργίας και των δύο ειδών ελέγχου (εσωτερικού και εξωτερικού). Επιπλέον, γίνεται σαφή αναφορά στη διάκρισή του εσωτερικού από τον εξωτερικό έλεγχο αλλά και επισημαίνονται τα κοινά μεταξύ τους στοιχεία. Το τελευταίο στοιχείο το οποίο παρουσιάζεται είναι εκείνο των τεκμηρίων τα οποία χρησιμοποιούνται στην ελεγκτική διαδικασία. Πιο

συγκεκριμένα, προσδιορίζονται εννοιολογικά τα ελεγκτικά τεκμήρια και ομαδοποιούνται σε κατηγορίες με σαφή χαρακτηριστικά, περιγράφεται ο σκοπός καθώς και οι μέθοδοι συλλογής αυτών. Επιπλέον, ορίζεται η έννοια της επάρκειας των ελεγκτικών τεκμηρίων και της ποιότητας αυτών καθώς και η σχέση που έχουν τα χαρακτηριστικά αυτά τόσο με το βαθμό της αποδεικτικής ισχύος των ελεγκτικών τεκμηρίων και του κόστους απόκτησης αυτών.

- Στο εμπειρικό μέρος παρουσιάζεται αρχικά η μεθοδολογία της έρευνας και στη συνέχεια αναλύονται τα αποτελέσματα της έρευνας αλλά και οι συμπερασματικές παρατηρήσεις στις οποίες οδήγησε η μελέτη.

Ζητήματα δεοντολογίας

Η παρούσα έρευνα διεξάγεται στα πλαίσια υποβολής διπλωματικής εργασίας από την υπογράφοσα για την απόκτηση Μεταπτυχιακού Τίτλου Σπουδών και μόνο.

Η έρευνα διεξήχθη με σεβασμό και απόλυτη συμμόρφωση της ερευνήτριας στις γενικές αποδεκτές αρχές της παράθεσης βιβλιογραφίας και στην κείμενη νομοθεσία που αφορά στα πνευματικά δικαιώματα των συγγραφέων, στο έργο των οποίων γίνεται αναφορά.

Επιπλέον, η ερευνήτρια δεσμεύεται για την τήρηση της ανωνυμίας και τη διασφάλιση της εμπιστευτικότητας των συμμετεχόντων στην έρευνα μέσω ερωτηματολογίου. Αναφορά σε οιονδήποτε συμμετέχοντα δύναται να πραγματοποιηθεί μόνο κατόπιν ρητής συναίνεσης του τελευταίου και μόνο για το σκοπό της παρούσας έρευνας.

Κεφάλαιο Πρώτο

Έλεγχος

1.1 Εσωτερικός Έλεγχος

1.1.1 Η έννοια του Εσωτερικού Ελέγχου και η σημασία του

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μία αναγκαιότητα για τη λειτουργία των επιχειρήσεων και των οργανισμών, είτε δραστηριοποιούνται στο δημόσιο είτε στον ιδιωτικό τομέα. Με την πάροδο των ετών και τις ανάγκες που ανακύπτουν από τις επιχειρήσεις και τους οργανισμούς, η έννοια του εσωτερικού ελέγχου έχει αναθεωρηθεί ούτως ώστε να συμπεριλάβει τις έννοιες της διαχείρισης του κινδύνου και τον έλεγχο στις διαδικασίες της εταιρικής διακυβέρνησης (Chapman & Anderson, 2002). Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μία αντικειμενική δραστηριότητα που μπορεί να παρέχεται τόσο εσωτερικά όσο και εξωτερικά. Ωστόσο, μέσω του εσωτερικού ελέγχου πλέον, οι επιχειρήσεις και οι οργανισμοί μπορούν να αποκτήσουν ποιοτικές υπηρεσίες με την ανάθεσή του σε ελεγκτικούς μηχανισμούς. Το πεδίο του εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνει την εξασφάλιση συμβουλευτικών δραστηριοτήτων, την καθιέρωση νέων δραστηριοτήτων εσωτερικού ελέγχου για την ορθότερη εκτέλεσή του και την εστίαση σε βασικά ζητήματα για την παρακολούθηση και τη διαχείριση των κινδύνων (The Institute of Internal Auditors, 2009).

Επιπλέον, είναι σκόπιμη η αναφορά του γεγονότος ότι ο εσωτερικός έλεγχος στοχεύει στο να προσθέσει αξία σε κάθε επιχείρηση ή οργανισμό, με απώτερο σκοπό να βελτιωθούν οι δραστηριότητές τους. Δεν πρέπει να παραληφθεί η αναφορά του γεγονότος ότι η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου τον καθιστά απαραίτητο για ολόκληρη τη λειτουργία της επιχείρησης ή του οργανισμού και παράλληλα βοηθά στην επίτευξη των γενικών στόχων του. Πρέπει να διευκρινιστεί ότι ο εσωτερικός έλεγχος εκπονείται από επαγγελματίες οι οποίοι τηρούν σαφώς συγκεκριμένη νομοθεσία και διατάξεις καθώς και γενικά αποδεκτά πρότυπα και κανόνες, ώστε να οδηγηθούν στην ολοκλήρωση μίας συστηματικής, τεκμηριωμένης και πειθαρχημένης διαδικασίας. Η τελευταία είναι χρήσιμο να υπογραμμίζει την ποιότητα των επιδόσεων εσωτερικού ελέγχου (The Institute of Internal Auditors, 2009).

Ο σκοπός για τον οποίο εφαρμόζεται ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να καθοριστεί ως εξής (Mahdawi, et al., 2016):

- Επανεξετάζει το βαθμό της αξιοπιστίας και της διαφάνειας των οικονομικών καταστάσεων και των πληροφοριών που προέρχονται μέσα από την κάθε οργάνωση (επιχείρηση ή οργανισμό).
- Ορίζει τα μέσα τα οποία πρέπει να χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό, τη μέτρηση και την ταξινόμηση των παραπάνω πληροφοριών.
- Ελέγχει τα συστήματα τα οποία βασίζονται στη διασφάλιση της συμμόρφωσης με τις πολιτικές, τα σχέδια, τις διαδικασίες, τους νόμους και τους κανονισμούς, που ενδέχεται να έχουν σημαντικό αντίκτυπο στις διαδικασίες και στις αναφορές όταν μία οργάνωση συμμορφώνεται.
- Ελέγχει και αξιολογεί την οικονομική και αποτελεσματική χρήση των διαθέσιμων πόρων κάθε οργάνωσης.
- Προχωρά σε επανεξέταση των λειτουργιών ή των προγραμμάτων για να εξακριβωθεί εάν τα αποτελέσματα ήταν σύμφωνα με τους προκαθορισμένους στόχους και τους σκοπούς λειτουργίας της οργάνωσης.
- Ελέγχει εάν τα προγράμματα της οργάνωσης είναι σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις λειτουργίας της.
- Επανεξετάζει ορισμένες πολύ συγκεκριμένες λειτουργίες μετά από αίτημα της Επιτροπής Διαχείρισης των Ελεγκτών, κατά περίπτωση και όποτε αυτό πρέπει να συμβεί.
- Παρακολουθεί και αξιολογεί την αποτελεσματικότητα του συστήματος διαχείρισης των κινδύνων των επιχειρήσεων και των οργανισμών.
- Επανεξετάζει την ποιότητα απόδοσης του εξωτερικού ελέγχου και προσπαθεί να συντονίσει τις ενέργειές του με εκείνες του εσωτερικού ελέγχου.
- Ελέγχει τη δήλωση σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο σύμφωνα με όσα ορίζονται από τα ανώτερα διοικητικά στελέχη μίας επιχείρησης ή ενός οργανισμού, σχετικά με τη γνώμη ελέγχου και τον προγραμματισμό της διαδικασίας ελέγχου.

1.1.2 Ο ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στη λειτουργία ενός Οργανισμού

Η σημασία του εσωτερικού ελέγχου έχει αυξηθεί σημαντικά τα τελευταία χρόνια, ενώ είναι ιδιαίτερα υψηλή η ζήτηση έμπειρων εσωτερικών ελεγκτών με υψηλό επίπεδο προϋπηρεσίας. Οι αποτυχίες της εταιρικής διακυβέρνησης έχουν αυξήσει τις προσδοκίες των επιχειρήσεων και των οργανισμών από τον εσωτερικό έλεγχο, ενώ οι εσωτερικοί ελεγκτές πλέον θεωρούνται ως πολύτιμοι επαγγελματίες οι οποίοι μπορούν να προσφέρουν τις υπηρεσίες τους για τη διαχείριση κάθε κινδύνου που μπορεί να ανακύπτει (McCaul, 2008). Το άμεσο αποτέλεσμα όλων αυτών, όπως έχει ήδη σημειωθεί, ήταν η διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου να υποστεί δραματικές σημαντικές αλλαγές οι οποίες έχουν επεκτείνει το πεδίο εφαρμογής του. Αυτή η προοπτική είχε ως αποτέλεσμα ο εσωτερικός έλεγχος να συμβάλλει περισσότερο στη λειτουργία της επιχείρησης ή του οργανισμού και να εξυπηρετεί τους σκοπούς του (Fadzil, et al., 2005)

Ο Gramling (1999) περιέγραψε τον εσωτερικό έλεγχο ως ένα τρόπο που μπορεί να έχει το ρόλο των «ματιών και των αυτιών» για τη διοίκηση κατά τη λειτουργία μίας επιχείρησης ή ενός οργανισμού. Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου επιτρέπει την πρόσβαση σε ολόκληρη την οργάνωση, ενώ κατέχει μία μοναδική θέση και χρησιμεύει ως πολύτιμος πόρος για την παροχή πληροφοριών στη διαδικασία της χρηστής, εταιρικής διακυβέρνησης. Επιπλέον, μπορεί να δίνει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες προς κάθε ενδιαφερόμενο μέρος προς την οργάνωση όπως είναι η ανώτερη διοίκηση, το επενδυτικό ή το καταναλωτικό κοινό, η ελεγκτική επιτροπή αλλά και ο εξωτερικός έλεγχος (Gramling, 1999). Όταν ρωτήθηκε ο McCaul (2008) για το ποιος ήταν ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου, τόνισε ότι δεν μπορεί να δώσει μία σαφή απάντηση καθώς υπάρχουν διάφοροι παράγοντες οι οποίοι καθορίζουν την εστίαση, το σκοπό, τη λειτουργία και τον τρόπο εκτέλεσης του εσωτερικού ελέγχου.

Εξαιτίας του αυξημένου αριθμού των ενδιαφερόμενων και των προσδοκιών τους από τις δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου, οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να προσανατολίζονται προς διαφορετικές κατευθύνσεις. Πιο συγκεκριμένα, υπάρχουν εσωτερικοί ελεγκτές οι οποίοι λειτουργούν με γνώμονα την εκπλήρωση ορισμένων κανονιστικών ρυθμίσεων και απαιτήσεων με αποτέλεσμα να επικεντρώνονται σχεδόν αποκλειστικά στους δημοσιονομικούς και χρηματοοικονομικούς ελέγχους. Μεταξύ

των αρμοδιοτήτων τους συγκαταλέγεται η εξέταση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας των επιχειρησιακών διαδικασιών. Από την άλλη πλευρά, άλλοι εσωτερικοί ελεγκτές μπορεί να κατευθύνονται προς τις τρέχουσες διαδικασίες, το ανθρώπινο δυναμικό, την τεχνολογία που εφαρμόζεται στη λειτουργία του οργανισμού ή τις νέες πρωτοβουλίες που λαμβάνονται καθώς και τα συστήματα που πρόκειται να υιοθετηθούν στον μέλλον (Goodwin-Stewart & Kent, 2006).

Αξίζει να σημειωθεί ότι είναι δύσκολο για τον εσωτερικό έλεγχο να εξισορροπήσει τις απαιτήσεις των οργανισμών σχετικά με τη βελτίωση της αξίας της ελεγκτικής διαδικασίας με την ανάγκη εκπλήρωσης της υποχρέωσής τους να συνδράμουν στον αντικειμενικό σκοπό και στην κριτική για τον κίνδυνο (McCaul, 2008). Ωστόσο, εάν είναι επιθυμητή η αποτελεσματική λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου και των ατόμων που εργάζονται για αυτόν, τότε η κάθε οργάνωση πρέπει να κατανοήσει τη λειτουργία και την προσφορά του σε κάθε δραστηριότητά της. Η αποτυχία κατανόησης θα μπορούσε να οδηγήσει στην αντίληψη ότι ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί απλώς ένα εμπόδιο στην επίτευξη των στόχων της παραγωγής των επιχειρηματικών οργανισμών (Flesher & Zanzig, 2000). Οι εσωτερικοί ελεγκτές με την εργασία τους μπορούν να προσθέσουν αξία στην κάθε οργάνωση, παρέχοντας τη διαβεβαίωση ότι κατανοείται πλήρως η θέση της όπως επίσης και οι κίνδυνοι με τους οποίους έρχεται ή πρόκειται να έρθει αντιμέτωπη. Ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να διαδραματίσει καθοριστικό ρόλο στην παρακολούθηση του κινδύνου ενός οργανισμού και στον εντοπισμό των περιοχών οι οποίες επιδέχονται βελτιώσεων εξαιτίας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων (Goodwin-Stewart & Kent, 2006). Κλείνοντας, είναι σκόπιμη η αναφορά του γεγονότος ότι οι Walker et al. (2003) υποστήριξαν ότι ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να βοηθήσει τις επιχειρήσεις και τους οργανισμούς να εντοπίσουν και να αξιολογήσουν τους κινδύνους που εγκυμονούν. Ως εκ τούτου ο εσωτερικός έλεγχος μεταφέρεται τελικά στην πρώτη γραμμή λειτουργίας κάθε επιχείρησης ή οργανισμού που επιθυμούν να λειτουργούν αποτελεσματικά και όσο το δυνατόν πιο ορθά.

Ο εσωτερικός έλεγχος έχει σχεδιαστεί για να βοηθήσει την κάθε επιχείρηση ή τον κάθε οργανισμό να πετύχει τους προκαθορισμένους στόχους του. Η εκπλήρωση των οργανωτικών στόχων είναι συνήθως εκείνος ο παράγοντας που κρίνει την επιτυχία ή την αποτυχία των οργανισμών (Reding, et al., 2013). Ένα ζωτικό σημείο για την επίτευξη των οργανωτικών στόχων και της βιωσιμότητας των οργανώσεων είναι η αποτελεσματική διαδικασία διαχείρισης των κινδύνων, του ελέγχου και της

διακυβέρνησης. Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να είναι τέτοιος ώστε να αξιολογεί και να βελτιώνει τις εξής διαδικασίες (Reding, et al., 2013):

- Της διακυβέρνησης, η οποία αφορά στην επίτευξη των στόχων της επιχείρησης ή του οργανισμού με εξουσιοδότηση και σαφείς οδηγίες αλλά και εποπτεία της διαχείρισης από το Διοικητικό Συμβούλιο.
- Της διαχείρισης των κινδύνων, η οποία μία διαδικασία κατανόησης και αντιμετώπισης της αβεβαιότητας που συνοδεύει τη λειτουργία της κάθε οργάνωσης. Η αβεβαιότητα περιλαμβάνει όλους τους κινδύνους αλλά και τις ευκαιρίες οι οποίες δύναται να επηρεάσουν με θετικό ή με αρνητικό τρόπο την ικανότητα της οργάνωσης να πετύχει τους προκαθορισμένους στόχους της.
- Του περιορισμού του κινδύνου στο επίπεδο που μπορεί να γίνει αποδεκτό από τη διοίκηση του οργανισμού.

Συνολικά, το διοικητικό συμβούλιο του κάθε οργανισμού εκτελεί και καθοδηγεί τη διαδικασία διακυβέρνησης, ενώ η διοίκηση εποπτεύει τις διαδικασίες διαχείρισης των κινδύνων και του ελέγχου. Το Διοικητικό Συμβούλιο και η συνεργασία με τη διοίκηση είναι απαραίτητοι παράγοντες για την αποτελεσματική εφαρμογή όλων των διαδικασιών. Ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή είναι να αξιολογεί, να βελτιώνει και να καθοδηγεί όλες τις παραπάνω διαδικασίες (Reding, et al., 2013). Ο Pickett (2005) έχει σημειώσει ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να βοηθήσουν την ανώτατη διοίκηση ως προς την εκτέλεση των εξής διεργασιών:

- Την παρακολούθηση των δραστηριοτήτων εκείνων που η ανώτατη διοίκηση δεν μπορεί να παρακολουθεί από μόνη της,
- Τον προσδιορισμό των ευκαιριών και την ελαχιστοποίηση των κινδύνων αποτυχίας,
- Την επικύρωση των αναφορών για ανώτερα διευθυντικά στελέχη,
- Την προστασία των ανώτερων στελεχών σχετικά με τις τεχνικές αναλύσεις που είναι πέρα από τη δική τους γνώση,
- Την παροχή πληροφοριών για τη διαδικασία λήψης αποφάσεων,
- Την διενέργεια μίας ανασκόπησης για το μέλλον καθώς και για το παρελθόν,
- Την παροχή βοήθειας προς τα ανώτερα διοικητικά στελέχη σχετικά με τη διαχείριση και την επισήμανση της παραβίασης των διαδικασιών και των αρχών που διέπουν τη λειτουργία του οργανισμού.

Ο κύριος ρόλος του εσωτερικού ελέγχου είναι να προσθέσει αξία στην επιχείρηση ή στον οργανισμό εκτελώντας επιβεβαιωτικές και συμβουλευτικές δραστηριότητες. Επιπλέον, όλες αυτές οι δραστηριότητες πρέπει να εκτελούνται ανά τακτά χρονικά διαστήματα και με στρατηγικό τρόπο ώστε να βελτιώνεται η λειτουργία του εκάστοτε οργανισμού. Ωστόσο, είναι κρίσιμη η επισήμανση του γεγονότος, ότι τα κύρια καθήκοντα του εσωτερικού ελέγχου σχετίζονται με την παροχή βοήθειας με τις διαδικασίες διαχείρισης κινδύνων, ελέγχου και διακυβέρνησης οι οποίες θα προσθέσουν μακροπρόθεσμα ένα διαφορετικό επίπεδο αξίας στην επιχείρηση ή στον οργανισμό. Στην πραγματικότητα, ο εσωτερικός έλεγχος εξαρτάται σημαντικά από τις ανάγκες των οργανισμών ανάλογα με τον κλάδο της οικονομικής τους δραστηριότητας (Reding, et al., 2013). Επιπρόσθετα, οι Pitt & Pitt (2014) σημείωσαν ότι ενδεχομένως οι οργανισμοί να ακολουθούν το παράδειγμα άλλων οργανισμών σχετικά με τη θέσπιση του εσωτερικού ελέγχου και της προστιθέμενης αξίας που προσφέρει σε αυτές για να κάνουν τις αντίστοιχες προσαρμογές και εκείνες.

Είναι σκόπιμη η αναφορά του γεγονότος ότι οι Pitt & Pitt (2014) πρότειναν την κατηγοριοποίηση του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου βάσει της δημόσια ή ιδιωτικής φύσης του οργανισμού, και όχι σύμφωνα με το περιβάλλον του όπως είχε προτείνει ο Pickett (2005). Για το δημόσιο τομέα, ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου επικεντρώνεται στον έλεγχο για την αποτελεσματική και αποδοτική δαπάνη του δημόσιου χρήματος. Στον αντίποδα στον ιδιωτικό τομέα, ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου μετρά και άρα επικεντρώνεται στην ικανότητά του να ικανοποιεί τα ενδιαφερόμενα μέρη και να εξασφαλίζει το μέγιστο δυνατό κέρδος (Pitt & Pitt, 2014). Επίσης, ο εσωτερικός έλεγχος εάν θέλει να βοηθήσει στη λειτουργία μίας οργάνωσης πρέπει να κατανοήσει τις στρατηγικές προτεραιότητές της και να δώσει πληροφορίες στον εσωτερικό ελεγκτή για τη βαρύτητα που έχει η προστιθέμενη αξία. Επιπλέον, ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να ανταποκριθεί στις προσδοκίες των ενδιαφερομένων σχετικά με τις διεργασίες μέτρησης της απόδοσης οι οποίες είναι επικεντρωμένες στην πιο αποτελεσματική και αποδοτική χρήση των περιορισμένων πόρων (Reding, et al., 2013), (Pitt & Pitt, 2014).

Η πλειοψηφία των ελέγχων μπορεί να προσφέρει ένα επίπεδο αξίας στην οργάνωση όταν διευκολύνουν την επικοινωνία με τη διοίκηση σχετικά με τη δομή του ελέγχου και την αποτελεσματικότητά της. Ωστόσο, το πιο σημαντικό χαρακτηριστικό του εσωτερικού ελέγχου είναι εκείνο της ανεξαρτησίας. Ο εσωτερικός έλεγχος του

ανθρώπινου δυναμικού αποτελεί πηγή σημαντικού κινδύνου για κάθε οργανισμό. Από αυτόν τον έλεγχο μπορεί να προκύψει το ενδεχόμενο της απάτης, της νομισματικής απώλειας, της απώλειας της φήμης ή της κατάρρευσης της οργάνωσης. Ως εκ τούτου, είναι απαραίτητο να υπάρχει ανεξάρτητη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου και να δίνεται επαρκής πρόσβαση στην ελεγκτική επιτροπή. Οι λειτουργίες του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να χρηματοδοτούνται καλά αλλά και να στελεχώνονται από άτομα με υψηλή εκπαίδευση και ιδιαίτερες δεξιότητες ανάλογα με τη φύση, το μέγεθος και την πολυπλοκότητα του περιβάλλοντος της κάθε οργάνωσης (Ojha, 2012).

1.1.3 Ο ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στον εντοπισμό και στην πρόληψη της απάτης

Στη βιβλιογραφία έχουν εντοπιστεί περιπτώσεις απάτης, οι οποίες προέκυψαν, τουλάχιστον εν μέρει, από τις αδυναμίες που παρουσίαζαν τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου. Κάποιες φορές μάλιστα έχει σημειωθεί ότι δεν υπήρξαν οι απαραίτητοι έλεγχοι, ενώ άλλες φορές τονίστηκε ότι οι έλεγχοι είχαν παρακαμφθεί κυρίως από τα ανώτερα διοικητικά στελέχη των επιχειρήσεων και των οργανισμών. Αξίζει να σημειωθεί ότι στην περίπτωση της Enron για παράδειγμα, ήταν η επιτροπή του εσωτερικού ελέγχου που εντόπισε τις δόλιες ενέργειες των στελεχών της ανώτατης διοίκησης και των εξωτερικών ελεγκτών, οι οποίες οδήγησαν την επιχείρηση στον αφανισμό. Στη συγκεκριμένη επιχείρηση, ο επικεφαλής του εξωτερικού ελέγχου υπήρξε στέλεχος μίας επιχείρησης κολοσσού στον τομέα της λογιστικής που βρισκόταν μεταξύ των «Big 5» (Pacini, 2005). Ο εσωτερικός έλεγχος θα μπορούσε να θεωρηθεί ως η βασική γραμμή άμυνας κάθε επιχείρησης ή οργανισμού κατά κάθε μορφής δόλιων ενεργειών και απάτης (Hillison, et al., 1999).

Οι Tuttle & Taylor (2006) στη μελέτη τους κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι πολυτιμότεροι από τους εξωτερικούς ελεγκτές, εξαιτίας του ότι οι τελευταίοι είναι πιθανότερο να μεταφέρουν δυνητικά πολύτιμες αλλά αρνητικές πληροφορίες προς την επιτροπή του εσωτερικού ελέγχου. Μία αντίστοιχη συμπεριφορά αποκαλύφθηκε στην περίπτωση απάτης στη WorldCom, όπου οι εξωτερικοί ελεγκτές μετέφεραν την πιθανότητα εκδήλωσης απάτης προς τους εσωτερικούς ελεγκτές σε μία προσπάθειά τους να ανακαλύψουν μία δόλια στάση της

διοίκησης της επιχείρησης. Ωστόσο, ο κύριος περιορισμός της μελέτης αυτής ήταν ότι επικεντρώνονταν αποκλειστικά στον εσωτερικό έλεγχο, ενώ το πόρισμα θα μπορούσε να ήταν διαφορετικό εάν δίνονταν έμφαση και στο κίνητρο των εξωτερικών ελεγκτών (Tuttle & Taylor, 2006). Οι εξωτερικοί ελεγκτές πολύ συχνά δεν είναι σε θέση να εντοπίσουν και να αναφέρουν την πιθανότητα εμφάνισης ενός περιστατικού απάτης του ανθρώπινου δυναμικού μίας επιχείρησης. Στην πραγματικότητα, τα δημοσιευμένα στοιχεία αποδεικνύουν ότι οι επιχειρήσεις και οι οργανισμοί αποδίδουν καλύτερα όσον αφορά στον εντοπισμό της απάτης όταν λειτουργεί αποτελεσματικά η υπηρεσία του εσωτερικού ελέγχου (Alma, 2016).

Η μελέτη του Pacini (2005) αποκάλυψε ότι η διενέργεια εσωτερικών ελέγχων σε επιχειρήσεις και σε οργανισμούς, ήταν ικανή να εντοπίσει ένα διπλάσιο αριθμό από περιπτώσεις όπου ο εξωτερικός έλεγχος ήταν πλασματικός. Στους οργανισμούς όπου έλαβε χώρα η μελέτη του Pacini (2005), είναι χρήσιμο να σημειωθεί ότι λειτουργούσαν παράλληλα τόσο ο εσωτερικός όσο και ο εξωτερικός έλεγχος. Τα ανώτερα διοικητικά στελέχη των οργανισμών είναι πολύ αισιόδοξα σχετικά με τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου, τονίζοντας ότι έχουν υψηλές προσδοκίες σχετικά με την περίπτωση της πρόληψης αλλά και του εντοπισμού της απάτης. Ο αυξημένος κίνδυνος εξαιτίας των δόλιων χρηματοοικονομικών αναφορών και οι πληροφορίες που περιλαμβάνουν απειλές για την ασφάλεια της λειτουργίας των οργανισμών, κάνουν επιτακτική την παρουσία της Ελεγκτικής Επιτροπής σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο. Οι εσωτερικοί ελεγκτές με τις γνώσεις και την εμπειρία που διαθέτουν μπορούν να βοηθήσουν τη διοίκηση να καταστείλει οποιαδήποτε επιθετική και δόλια συμπεριφορά που βλάπτει τη φήμη και τη λειτουργία του οργανισμού, αντί να αναμένει να εκδηλωθούν τα αρνητικά περιστατικά. Τέλος, είναι χρήσιμο τα στελέχη των οργανισμών, οι ελεγκτικές επιτροπές (εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου) και οι επενδυτές να επωφεληθούν από την τεχνογνωσία που χρησιμοποιεί ο εσωτερικός έλεγχος σε πρωτοβουλίες πάταξης της δολιοφθοράς και της απάτης (Corfe, 2002).

1.1.4 Η αξιολόγηση της λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου

Η διαδικασία του εξωτερικού ελέγχου, όπως θα αναλυθεί και στο επόμενο κεφάλαιο, οι εξωτερικοί ελεγκτές ασχολούνται κυρίως με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενός οργανισμού όπως επίσης και με το σύστημα λογιστικής πληροφόρησης. Το

σημαντικό στοιχείο είναι ότι τα αποτελέσματα του εξωτερικού ελέγχου επηρεάζουν τις οικονομικές καταστάσεις των οργανώσεων. Ενώ ο εξωτερικός ελεγκτής έχει την αποκλειστική ευθύνη για τη γνώμη του ελέγχου η οποία εκφράζεται, όπως επίσης και για τον καθορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των εξωτερικών διαδικασιών ελέγχου ορισμένων τμημάτων του, οι εργασίες του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να είναι εξίσου χρήσιμες για τον εξωτερικό ελεγκτή. Οι εξωτερικοί ελεγκτές είναι φρόνιμο να ακολουθούν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ISA610), ενώ είναι απαραίτητο να λαμβάνουν υπόψη και το έργο του εσωτερικού ελέγχου κατά τη διενέργεια του ελέγχου των χρηματοοικονομικών και των λογιστικών καταστάσεων των οργανώσεων (Lakis & Giriūnas, 2012).

Το ISA610 είχε τεθεί σε ισχύ για τους ελέγχους των οικονομικών καταστάσεων για περιόδους οι οποίες ξεκινούσαν κατά την ή μετά τις 15 Δεκεμβρίου του 2004. Απαιτεί από τους εξωτερικούς ελεγκτές να έχουν γνώση σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο που διενεργείται σε ένα οργανισμό και για τα αποτελέσματά του, όταν αυτός υπάρχει στον προγραμματισμό του εξωτερικού ελέγχου. Ωστόσο, κατά την εκπλήρωση αυτής της υποχρέωσης είναι απαραίτητο να προηγηθεί μία προκαταρκτική αξιολόγηση. Τέτοιες αξιολογήσεις μπορεί να περιλαμβάνουν την επιθεώρηση αντικειμένων τεκμηρίων που έχουν ήδη εξεταστεί με τη διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου (επιστροφές, λίστες οφειλετών με μεγάλα χρέη, συμβιβασμοί τραπεζών και παρακολούθηση των διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου). Ο εξωτερικός ελεγκτής καταγράφει τα συμπεράσματα σχετικά με τις συγκεκριμένες εργασίες του εσωτερικού ελέγχου που έχουν δοκιμαστεί και αξιολογηθεί και στη συνέχεια προσδιορίζει την έκτασή του και τις ουσιαστικές δοκιμές που πρέπει να εκτελεστούν (Ghartey, 1999).

Η αξιολόγηση που αναφέρθηκε παραπάνω μπορεί να περιλαμβάνει την εξέταση του κατά πόσον η εργασία του ελέγχου εκτελείται από άτομα (ελεγκτές) με επαρκή τεχνική κατάρτιση, εάν έχουν χρησιμοποιηθεί τα κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να είναι δυνατό να εξαχθούν εύλογα συμπεράσματα και εάν τα συμπεράσματα στα οποία οδήγησε ο έλεγχος μπορούν να καλύψουν με τον κατάλληλο τρόπο τις περιστάσεις (International Standard on Auditing, 2004). Οι εξωτερικοί ελεγκτές συνήθως κάνουν ερωτήσεις σχετικά με την οργανωτική κατάσταση του εσωτερικού ελέγχου, την εφαρμογή των επαγγελματικών προτύπων από τους εσωτερικούς ελεγκτές, την περίπτωση κατά την οποία ο εσωτερικός έλεγχος είναι προγραμματισμένος, τις

δραστηριότητες που πρέπει να εκτελεστούν όπως επίσης και την πρόσβαση που υπάρχει στα αρχεία των εσωτερικών ελεγκτών. Οι εξωτερικοί ελεγκτές ενδιαφέρονται κυρίως για τις δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου που είναι σχετικές με το αντικείμενο του δικού τους ελέγχου (Engle, 1999).

Οι σχετικές δραστηριότητες παρέχουν στοιχεία αναφορικά με το σχεδιασμό και την αποτελεσματικότητα των εσωτερικών ελέγχων όπως επίσης και τις διαδικασίες, οι οποίες είναι ικανές να επηρεάσουν το περιεχόμενο των υπό εξέταση οικονομικών καταστάσεων. Οι εξωτερικοί ελεγκτές συνήθως εστιάζουν στο υποσύνολο της εσωτερικής δραστηριότητας που σχετίζεται άμεσα ή έμμεσα με τις οικονομικές καταστάσεις που υπόκεινται σε έλεγχο (Engle, 1999). Εάν ο εξωτερικός ελεγκτής θεωρεί ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι ικανοί και αντικειμενικά μπορούν να εκτελέσουν ορθώς ένα έλεγχο, τότε δίνουν την έγκριση της διαδικασίας, ενώ μπορεί επίσης να χρησιμοποιήσουν τη δουλειά των εσωτερικών ελεγκτών για να ολοκληρώσουν το δικό τους έλεγχο. Στην περιοχή ελέγχου τους, οι εξωτερικοί ελεγκτές μπορούν να μειώσουν ή ακόμη και να εξαλείψουν τις προγραμματισμένες διαδικασίες ελέγχου όταν βασίζονται στην αξιολόγηση και στη δοκιμή ελέγχου των διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου (International Standard on Auditing, 2004).

Σε αυτό το σημείο είναι χρήσιμο να σημειωθεί ότι στην πραγματικότητα, το ISA610 δηλώνει ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές μπορούν να βασίζονται πλήρως στο έργο των εσωτερικών ελεγκτών στους περισσότερους τομείς των ελέγχων τους. Οι εξωτερικοί ελεγκτές δε θα εξαλείψουν ποτέ εντελώς την αξιολόγηση και τη δοκιμή του ελέγχου αν και επιτρέπονται επισημάνσεις οι οποίες στηρίζονται σε ευρήματα του εσωτερικού ελέγχου αλλά και διορθώσεις του εξωτερικού ελέγχου όταν εντοπιστούν αβλεψίες (Cossierat, 2004). Επιπλέον, με τη βοήθεια του προτύπου ISA610 επισημαίνεται επίσης ότι επιτρέπεται στους εξωτερικούς ελεγκτές να λαμβάνουν άμεση βοήθεια από τους εσωτερικούς ελεγκτές. Σε τέτοιες περιπτώσεις, οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν συγκεκριμένο βαθμό ανάμειξης στις διαδικασίες ελέγχου, οι οποίες απαιτούνται για την ολοκλήρωση των διεργασιών του εξωτερικού ελέγχου. Στην ουσία, οι εσωτερικοί ελεγκτές κατά κάποιο τρόπο έχουν ένα μερίδιο ευθύνης για το αποτέλεσμα του εξωτερικού ελέγχου ή καλύτερα είναι μέλη της Ελεγκτικής Επιτροπής του εξωτερικού ελέγχου. Επιπλέον, ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να νιώθει ικανοποιημένος από τις δεξιότητες και το βαθμό της αποτελεσματικότητας και της αντικειμενικότητας των εσωτερικών ελεγκτών. Είναι χρήσιμο να σημειωθεί ότι ένας εξωτερικός ελεγκτής

πρέπει να εποπτεύει τους εσωτερικούς ελεγκτές, να εξετάζει, να αξιολογεί και να ελέγχει την εργασία τους (Engle, 1999). Με την εφαρμογή του ISA610 υπονοείται ότι σε περίπτωση που ο εξωτερικός ελεγκτής καταλήξει στο συμπέρασμα ότι το έργο του εσωτερικού ελέγχου δεν είναι κατάλληλο για τους σκοπούς του εξωτερικού ελέγχου, τότε ο εξωτερικός ελεγκτής επεκτείνει τις διαδικασίες ελέγχου πέραν εκείνων που είχε αρχικά προγραμματιστεί για να διασφαλιστεί ότι χρησιμοποιούνται επαρκώς τα κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να υποστηριχθούν τα συμπεράσματά του (International Standard on Auditing, 2004).

1.1.5 Η ανάθεση της λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου σε εξωτερικούς φορείς εκτέλεσης

Η εξωτερική ανάθεση των δραστηριοτήτων του εσωτερικού ελέγχου έχει αυξηθεί σε δημοτικότητα τα τελευταία χρόνια και είναι συνηθισμένη στο σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον. Οι οργανισμοί κάθε μορφής επιδιώκουν να μειώσουν το κόστος λειτουργίας τους και να εστιάσουν σε βασικές επιχειρηματικές ικανότητες. Η παγκόσμια έρευνα του εσωτερικού ελέγχου που έχει πραγματοποιηθεί από τη Deloitte (2007) αποκάλυψε ότι σε διεθνές επίπεδο, ένα ποσοστό ίσο με το 30% του δημόσιου τομέα και ένα ποσοστό ίσο με το 20% του συνόλου του ιδιωτικού τομέα, εκτελούν τις διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου οι οποίες ανατίθενται σε εξωτερικούς συνεργάτες. Οι τελευταίοι είναι υπεύθυνοι για την αξιολόγηση του κινδύνου των οργανισμών, την εκτέλεση λειτουργικών ελέγχων και ελέγχων σχετικών με την αξία του, ενώ ορισμένες άλλες δραστηριότητες μπορεί να εκτελούνται με στόχο την εξισορρόπηση της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας τους (Deloitte , 2007).

Οι ανταγωνιστικές αξιώσεις για την εξωτερική ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου είναι εύκολες στην πράξη, με τους εξωτερικούς συνεργάτες που ασχολούνται με αυτό το αντικείμενο (εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου) να υποστηρίζουν τα πλεονεκτήματα του outsourcing (PriceWaterhouseCoopers , 2006). Ωστόσο, όπως έχει αναφέρει το Ινστιτούτο των Εσωτερικών Ελεγκτών, ένας εσωτερικός έλεγχος ο οποίος πραγματοποιείται από στελέχη του οργανισμού και δεν ανατίθεται σε εξωτερικούς συνεργάτες είναι ιδανικότερος (The Institute of Internal Auditors, 2009). Από την άλλη πλευρά, έχει υποστηριχθεί ότι ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να είναι λιγότερος

αντικειμενικός από μία εκτέλεσή του από εξωτερική ανάθεση. Αυτό το γεγονός οφείλεται στο ότι είναι δύσκολο για ένα στέλεχος μίας οργάνωσης, να είναι πραγματικά ανεξάρτητος από τη διοίκηση κατά την εκτέλεση των διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου (James, 2003).

Σε μία εμπειρική μελέτη που πραγματοποιήθηκε για τις Η.Π.Α., οι Ahlwat & Lowe (2004) διερεύνησαν την περίπτωση ανάθεσης του εσωτερικού και του εξωτερικού ελέγχου σε εξωτερικούς συνεργάτες. Τα αποτελέσματα της έρευνάς τους έδειξαν ότι η υπεράσπιση ήταν λιγότερο έντονη ανάμεσα στους εξωτερικούς συνεργάτες που είχαν αναλάβει τον έλεγχο, από ότι μεταξύ των εσωτερικών ελεγκτών των οργανώσεων. Έχει σημειωθεί στη βιβλιογραφία ότι οι εξωτερικοί συνεργάτες εκτέλεσης εσωτερικού ελέγχου, ιδίως οι μεγάλες ελεγκτικές λογιστικές επιχειρήσεις, προσφέρουν υψηλής ποιότητας υπηρεσίες και μπορεί να έχουν μεγαλύτερο επίπεδο εμπειρογνωμοσύνης, ειδικά όσον αφορά στις εξειδικευμένες γνώσεις, όπως οι τεχνολογικές δεξιότητες (Carlan & Kirschenheiter, 2000). Όμως, όπως επεσήμανε ο James (2003) οι εξωτερικοί συνεργάτες που αναλαμβάνουν τον εσωτερικό έλεγχο δεν κατέχουν το βάθος των γνώσεων των εσωτερικών ελεγκτών αναφορικά με τους οργανισμούς στους οποίους οι τελευταίοι εργάζονται και γνωρίζουν καλύτερα ως περιβάλλον. Αυτό αντικατοπτρίζεται από το επιχείρημα του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, όπου έχει αναφερθεί ότι ένας αρμόδιος εσωτερικός ελεγκτής μπορεί να εκτελέσει τις κατάλληλες διεργασίες του ελέγχου πιο αποτελεσματικά και αποδοτικά συγκριτικά με μία ελεγκτική υπηρεσία (The Institute of Internal Auditors, 2009).

Οι Felix et al. (2005) ανέφεραν ότι η συμβολή του εσωτερικού ελέγχου στον εξωτερικό σχετίζεται με τη διαθεσιμότητα αλλά και τις δυνατότητες των εσωτερικών ελεγκτών. Θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές μίας επιχείρησης ή ενός οργανισμού είναι περισσότερο πιθανό να συγκεντρώνουν τα παραπάνω χαρακτηριστικά από τους εξωτερικούς συνεργάτες που αναλαμβάνουν την εκτέλεση του εσωτερικού ελέγχου. Ένα πολύ σημαντικό χαρακτηριστικό της ανάθεσης του εσωτερικού ελέγχου σε άλλους συνεργάτες είναι το γεγονός ότι οι εξωτερικές ομάδες ελέγχου έχουν περιορισμένη επαφή με τον οργανισμό. Ως εκ τούτου, η διαθεσιμότητα θα μπορούσε να οδηγήσει σε μεγαλύτερη εξάρτηση του εξωτερικού ελεγκτή από ένα εσωτερικό ελεγκτή, ανεξάρτητα από τυχόν διαφορές στις αντιλήψεις για την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου (James, 2003). Αξίζει να επισημανθεί ότι τα ερευνητικά στοιχεία σχετικά με τον αντίκτυπο της εξωτερικής ανάθεσης του εσωτερικού ελέγχου

και τα αποτελέσματα αυτών των ελέγχων ήταν περιορισμένα εξαιτίας της απουσίας μεγάλου ενδιαφέροντος για αυτό το κομμάτι της έρευνας.

Οι Gramling & Vandervelde (2006) χρησιμοποίησαν τη θεωρία της ομαδικής σχέσης για να εξετάσουν εάν οι εξωτερικοί ελεγκτές, θα μπορούσαν να προκαλέσουν μεροληψία στις αξιολογήσεις της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου όταν η υπηρεσία εκτελείται από μία άλλη δημόσια, εταιρεία της ελεγκτικής λογιστικής. Πραγματοποίησαν για αυτό το λόγο μία εμπειρική μελέτη στην οποία συμμετείχαν εσωτερικοί αλλά και εξωτερικοί ελεγκτές και δεν εντόπισαν καμία διαφορά σε καμία ομάδα σχετικά με τις αξιολογήσεις της ικανότητας, της απόδοσης της εργασίας και της συνολικής ποιότητας της εργασίας με βάση τα στοιχεία που είχαν για επεξεργασία. Ωστόσο, οι συμμετέχοντες που ανήκαν στην ομάδα του εξωτερικού ελέγχου τόνισαν ότι η αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών ήταν υψηλότερη όταν εσωτερικός έλεγχος είχε ανατεθεί σε μία εξωτερική ελεγκτική εταιρεία λογιστικής. Αυτό το εύρημα έρχεται σε αντίθεση με τους εσωτερικούς ελεγκτές οι οποίοι αξιολόγησαν την αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελέγχου σε υψηλότερο επίπεδο όταν αυτή διενεργούνταν εσωτερικά (Gramling & Vandervelde, 2006).

Οι Glover et al. (2007) στη δική τους μελέτη εξέτασαν τις επιπτώσεις της ανάθεσης της διαδικασίας του εσωτερικού ελέγχου σε εξωτερικούς συνεργάτες και τη λειτουργία του εξωτερικού, σχετικά με την εμπιστοσύνη που δίνεται σε αυτούς αλλά και τους εγγενείς κινδύνους αλλά και την υποκειμενικότητα της εργασίας. Τα αποτελέσματα της μελέτης τους έδειξαν ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές οδηγούνταν σε πιο έγκυρα αποτελέσματα από ότι οι εξωτερικοί συνεργάτες που εκτελούσαν τον εσωτερικό έλεγχο, όταν το επίπεδο των εγγενών κινδύνων ήταν υψηλό (Glover, et al., 2007). Σε συνέχεια αυτού, οι Munro & Stewart (2008) διενήργησαν μία έρευνα στην Αυστραλία χρησιμοποιώντας δύο ανεξάρτητα σενάρια για τη διερεύνηση της περίπτωσης εξωτερικής ανάθεσης του εσωτερικού ελέγχου. Σε αυτή τη μελέτη συγκρίθηκε η χρήση ενός υψηλής ποιότητας και καλώς εξοπλισμένου εσωτερικού ελέγχου με ένα εξειδικευμένο εσωτερικό έλεγχο ο οποίος όμως είχε ανατεθεί σε εξωτερικούς ελεγκτές. Διαπίστωσαν ότι οι αποφάσεις τις οποίες λάμβαναν οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν επηρεάζονταν εύκολα από εξωτερικούς παράγοντες ή από την πιθανότητα προμήθειας, όπως συνέβαινε στην περίπτωση της εξωτερικής ανάθεσης του εσωτερικού ελέγχου (Munro & Stewart, 2008).

Ωστόσο, ο βασικός περιορισμός αυτών των ερευνών ήταν το γεγονός ότι το μέγεθος του δείγματός τους ήταν σχετικά μικρό, οπότε θα μπορούσε να ειπωθεί ότι τα αποτελέσματα δε θα μπορούσαν εύκολα να γενικευτούν για το σύνολο του πληθυσμού. Οι υπεύθυνοι χάραξης πολιτικής για τον εσωτερικό και τον εξωτερικό έλεγχο, ενδέχεται να επιθυμούν να λάβουν υπόψη τους εάν ο παράγοντας της προμήθειας αποτελεί ένα κατάλληλο παράγοντας που πρέπει να ληφθεί υπόψη στην απόδοση εμπιστοσύνης στην ελεγκτική διαδικασία, και εάν και πώς αυτός ο παράγοντας πρέπει να ενσωματωθεί στην πολιτική λειτουργίας των επιχειρήσεων και των οργανισμών. Οι εσωτερικοί ελεγκτές ενδεχομένως να θέλουν να εξετάσουν τον τρόπο αντίδρασης των εξωτερικών ελεγκτών σε διαφορετικές συνθήκες, ειδικά όταν η διοίκηση κατέχει ένα σχετικά υψηλό επίπεδο στη διαχείριση των κερδών ή όταν υπάρχουν άλλοι παρόμοιοι εγγενείς παράγοντες κινδύνου (Glover, et al., 2007). Τέλος, οι οργανισμοί μπορούν να εξετάσουν τα κριτήρια ανάθεσης μέρους ή συνόλου του εσωτερικού ελέγχου σε εξωτερικούς συνεργάτες ή ενδεχομένως να αναλάβουν δράση για να μεταβάλουν τις αντιλήψεις των εξωτερικών ελεγκτών τους για τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου. Αυτό το γεγονός ενδέχεται να επηρεάσει τις αποφάσεις και το επίπεδο εμπιστοσύνης των ελεγκτών και, ως εκ τούτου, το κόστος του εξωτερικού ελέγχου (Felix, et al., 2005).

1.2 Εξωτερικός Έλεγχος

1.2.1 Η έννοια του Εξωτερικού Ελέγχου και ο Εξωτερικός Ελεγκτής

Ο εξωτερικός έλεγχος συντελεί σε μία λειτουργία της διοίκησης των οργανώσεων, αντικείμενο του οποίου είναι ο σχηματισμός μίας γνώμης πάνω στις εκθέσεις των οικονομικών στοιχείων που αφορούν σε μία επιχείρηση ή σε ένα οργανισμό (πελάτης). Αν και παρουσιάζει αρκετά κοινά σημεία με τον εσωτερικό έλεγχο, κυρίως ως προς τους μηχανισμούς που χρησιμοποιούν, ωστόσο η βασική διαφορά τους έγκειται στο σκοπό τους και στα συμπεράσματα στα οποία καταλήγουν. Ο εξωτερικός έλεγχος αποτελεί μία διαδικασία η οποία εκτελείται κυρίως από επαγγελματίες του τομέα της ελεγκτικής και από ορκωτούς λογιστές (Koo & Sim, 1999). Είναι χρήσιμο να σημειωθεί ότι ενώ ένας εσωτερικός ελεγκτής διεκπεραιώνει διάφορα εσωτερικά ζητήματα στον οργανισμό απασχόλησής του, ένας εξωτερικός ελεγκτής συνήθως

εκτελεί τις διεργασίες που πρέπει χωρίς να έχει καμία σχέση με το ανθρώπινο δυναμικό ή με τη διοίκηση της οργάνωσης για την οποία εργάζεται (Κάντζος, 2006).

Η απουσία κάθε μορφής σχέσης με τη διοίκηση μίας επιχείρησης ή ενός οργανισμού συντελεί στη μέγιστη απόδειξη ότι ο εξωτερικός έλεγχος διακρίνεται για την αξιοπιστία, το κύρος του και την ακρίβεια των αποτελεσμάτων του. Σε παγκόσμιο επίπεδο και κυρίως σε ότι έχει να κάνει με τις ανεπτυγμένες χώρες, ο εξωτερικός έλεγχος δεν αποτελεί απλά μία διοικητική διαδικασία ή ένα επαγγελματικό κλάδο αλλά αφορά σε ένα λειτούργημα. Όσο πιο περίπλοκες γίνονται οι οικονομικές σχέσεις μεταξύ των οικονομικών οργανισμών, τόσο πιο απαραίτητος γίνεται ο εξωτερικός έλεγχος για κάθε οργανισμού. Είναι χρήσιμο να σημειωθεί ότι αφορά σε ένα λειτούργημα που διακρίνεται για την ανεξαρτησία του και έχει ένα πολύ συγκεκριμένο πεδίο δράσης. Στη σύγχρονη και συνεχώς μεταβαλλόμενη εποχή, θεωρείται απαραίτητη η διατήρηση της διαφάνειας των οικονομικών συναλλαγών των επιχειρήσεων κάθε τομέα οικονομικής δραστηριότητας (Καραμάνης Κ., 2008). Κάθε εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να έχει τη δυνατότητα να ολοκληρώνει τις διεργασίες του λειτουργήματός του, γεγονός το οποίο πρέπει να φαίνεται στα βασικά χαρακτηριστικά της προσωπικότητάς τους (Κοο & Sim, 1999). Ωστόσο, κάθε εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να έχει τα ακόλουθα προσόντα (Κάντζος, 2006):

- Ένα ιδιαίτερα υψηλό επίπεδο γνώσεων, οι οποίες πρέπει να είναι εξειδικευμένες αλλά και να ανανεώνονται ώστε να προσαρμόζονται στις ανάγκες του προκλητικού και ανταγωνιστικού περιβάλλοντος του τομέα δραστηριοποίησης της κάθε επιχείρησης.
- Ένα υψηλό επίπεδο εμπειρίας το οποίο μπορεί να προέρχεται από την ενασχόλησή του με το συγκεκριμένο αντικείμενο.
- Κριτική ικανότητα και υψηλή αντίληψη, ενώ πρέπει να είναι ικανός να λαμβάνει γρήγορα αποφάσεις χωρίς σκεπτικισμούς που μπορεί να οδηγούν σε καθυστερήσεις. Επιπλέον, η κρίση είναι απαραίτητο χαρακτηριστικό για ένα ελεγκτή ο οποίος πρέπει να μπορεί να προχωρά σε μία ιεράρχηση της σημασίας των τεκμηρίων ή των καταστάσεων ελέγχου.
- Ευστροφία και ευελιξία στη σκέψη ώστε να μπορεί με ταχύτητα να εφευρίσκει μεθόδους δράσεις ώστε να απλοποιούνται οι καταστάσεις που αντιμετωπίζει.

- Πίστη στον εαυτό του και αυτοπεποίθηση ως προς τον τρόπο εκτέλεσης των διεργασιών του και την ορθότητα αυτών. Είναι χρήσιμο να είναι σίγουρος για τα συμπεράσματά του και να μην πέφτει σε αντιφάσεις.
- Διπλωματία και διακριτικότητα για τη διαχείριση των επαφών του με τη διοίκηση μίας οργάνωσης ή το ανθρώπινο δυναμικό της.
- Ευκολία στη παραγωγή γραπτού και προφορικού λόγου.
- Ικανότητα ορθής παράθεσης των σκέψεων του, οι οποίες πρέπει να τεκμηριώνονται για την παράθεση των συμπερασμάτων του.
- Δυνατότητα συνεργασίας, εάν παραστεί ανάγκη, με τους πελάτες (επιχείρηση ή οργανισμό) που υπόκεινται σε έλεγχο
- Δημιουργία σχέσεων αλληλεγγύης για την κατανόηση και την ενημέρωση των οργανισμών που ελέγχονται.
- Μεθοδικότητα στην εργασία και επιμέλεια.
- Υπευθυνότητα και διαφάνεια ώστε να αποφεύγει περιπτώσεις δωροδοκίας ή συμβιβασμού, μέσω των οποίων θα ήταν δυνατή η αλλοίωση των αποτελεσμάτων της εργασίας του.

1.2.2 Ο ρόλος του Εξωτερικού Ελέγχου στη χρηστή διακυβέρνηση

Κάνοντας μία αναφορά στο στοιχείο της εταιρικής διακυβέρνησης, είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι αυτός είναι ένας ακόμη καίριος ρόλος που ανατίθεται σε κάθε εξωτερικό ελεγκτή. Εξαιτίας των αυξημένων υποχρεώσεων ο εξωτερικός ελεγκτής καλείται να αποδείξει ότι η σημασία του εξωτερικού ελέγχου είναι ουσιαστική στην αξιολόγηση της αξιοπιστίας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και αναφορών των οργανισμών. Για να επιτευχθεί αυτός ο αντικειμενικός σκοπός, ο εξωτερικός έλεγχος πρέπει να έχει πλήρη γνώση της πολυπλοκότητας της κείμενης φορολογικής νομοθεσίας, ξεκινώντας από τη βασική υπόθεση ότι ο εξωτερικός ελεγκτής είναι το εξουσιοδοτημένο πρόσωπο που πρέπει να είναι σε θέση να αξιολογεί σωστά την αποτελεσματικότητα του τρόπου με τον οποίο τα ανώτερα διοικητικά στελέχη και οι διευθυντές των οργανισμών διαχειρίζονται τα οικονομικά τους (Sikka, et al., 2009). Ο εξωτερικός έλεγχος σε ένα οργανισμό, πρέπει να ενισχύσει το βαθμό εμπιστοσύνης των ενδιαφερόμενων ως προς την πορεία του και τις οικονομικές καταστάσεις του, εκφέροντας την άποψή του για το εάν οι οικονομικές αναφορές που έχουν συνταχθεί

έχουν ακολουθήσει την κείμενη νομοθεσία και απεικονίζουν την πραγματική εικόνα του (International Standard on Auditing, 2004).

Η σημασία του εξωτερικού ελέγχου στο μηχανισμό της εταιρικής διακυβέρνησης φαίνεται από το γεγονός ότι ο ελεγκτής επικεντρώνεται κυρίως στη διαδικασία σύνταξης των χρηματοοικονομικών αναφορών, εκπληρώνοντας σωστά τις ευθύνες του. Επίσης, η εργασία του εξωτερικού ελεγκτή θα μπορούσε να παρακινήσει το εκτελεστικό τμήμα της διοίκησης ώστε να υιοθετήσει τα κατάλληλα λογιστικά συστήματα και να εκτελέσει τον εσωτερικό έλεγχο με ορθό τρόπο (Chambers, 2003). Με τις γνώσεις και τις δεξιότητές του αλλά και με την επαγγελματική του εμπειρία ο εξωτερικός ελεγκτής είναι σε θέση να προσφέρει πραγματικά πολύτιμες πληροφορίες και να υποβάλλει προτάσεις για τη βελτίωση της εικόνας των οικονομικών αναφορών και κατ' επέκταση της κατάστασης του οργανισμού στο σύνολό του. Ωστόσο, δεν έχει τη δυνατότητα να κατευθύνει τη δράση της διοίκησης της οργανισμού προς την κατεύθυνση που το επιθυμεί ο ίδιος. Αυτή η δυνατότητα ανατίθεται στους φορείς οι οποίοι βρίσκονται εντός των οργανισμών και έχουν το ρόλο της παρακολούθησης της χρηστής διακυβέρνησης. Είναι χρήσιμο να σημειωθεί ότι σε ορισμένες περιπτώσεις αυτοί οι φορείς εντός της επιχείρησης μπορεί να εκπροσωπούνται από την επιτροπή του εσωτερικού ελέγχου, η οποία βρίσκεται, και κατά πάσα πιθανότητα λειτουργεί υπό την πλήρη επίβλεψη του Διοικητικού Συμβουλίου ή της Ελεγκτικής Επιτροπής (Braiotta, et al., 2010).

Ο Lawrence, όπως αναφέρεται και στο έργο των Braiotta et al. (2010), διενήργησε μία μελέτη όπου εστίασε στην αποτελεσματικότητα της Ελεγκτικής Επιτροπής και του εξωτερικού ελέγχου σε ένα δείγμα 24 οργανισμών που δραστηριοποιούνταν στο δημόσιο τομέα. Τα ευρήματα της έρευνάς του έδειξαν ότι οι πρακτικές της Ελεγκτικής Επιτροπής δεν ήταν αρκετά ομοιόμορφες αλλά ούτε και αποτελεσματικές, ενώ σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί οι εσωτερικοί ελεγκτές να οδηγούνταν σε αντικρουόμενα μεταξύ τους αποτελέσματα. Επιπλέον, η μελέτη του Lawrence αποκάλυψε ότι υπήρχε μία σημαντική ανάγκη βελτίωσης των σχέσεων μεταξύ της Ελεγκτικής Επιτροπής, της διοίκησης και των εξωτερικών ελεγκτών, καταλήγοντας στο ότι ήταν επιτακτική η ανάγκη να βρεθεί μία σωστή ισορροπία ανάμεσα στη συμμετοχή της Ελεγκτικής Επιτροπής στον εξωτερικό έλεγχο (Braiotta, et al., 2010). Όπως έχει ήδη σημειωθεί στα πλαίσια εκπόνησης της παρούσας μελέτης ο εσωτερικός

και ο εξωτερικός έλεγχος, αποτελούν διαδικασίες οι οποίες έχουν άμεση σχέση μεταξύ τους.

Για την ορθή εκτέλεση των πρακτικών του εξωτερικού ελέγχου πρέπει να υπάρχει μία αρμονική συνεργασία με τον εσωτερικό έλεγχο, καθώς μπορεί να χρησιμοποιούνται ορισμένα κοινά στοιχεία από τις εκθέσεις του οργανισμού. Με βάση τις γνώσεις και την εμπειρία του, ένας εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να παρέχει συστάσεις οι οποίες θα μπορούσαν να βελτιώσουν την ποιότητα της διαδικασίας αξιολόγησης των χρηματοοικονομικών αναφορών. Ταυτόχρονα, τόσο ο εξωτερικός έλεγχος όσο και τα μέλη της Ελεγκτικής Επιτροπής του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να εκπληρώνουν τα καθήκοντά τους και να αναλαμβάνουν τις ευθύνες τους, ώστε να διασφαλίσουν ότι οι οικονομικές καταστάσεις και το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου εφαρμόζονται με βάση τις ισχύουσες λογιστικές αρχές, τις πολιτικές και την κείμενη νομοθεσία. Επίσης, δεν πρέπει να αγνοηθεί η συνεργασία που πρέπει να υπάρχει μεταξύ του εξωτερικού ελέγχου και του εσωτερικού ελέγχου. Η αργαστή σύμπνοια αυτών των δύο θεωρείται ως μία καλή πρακτική, η οποία θα μπορούσε να προσφέρει μία σημαντική συμβολή στην επίτευξη των στόχων της χρηστής διακυβέρνησης της οργάνωσης (Braiotta, et al., 2010).

Όσον αφορά τον εξωτερικό έλεγχο, είναι σημαντικός ο ρόλος που του έχει ανατεθεί στο πλαίσιο της εταιρικής διακυβέρνησης. Έτσι, πράγματι η βασική ευθύνη του εξωτερικού ελέγχου είναι να παρέχει τη γνώση και να διατυπώσει την άποψή του σχετικά με την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων. Δεν πρέπει να παραληφθεί η αναφορά του γεγονότος ότι ο εξωτερικός έλεγχος μπορεί να διαδραματίσει ένα ακόμη σημαντικό ρόλο στο μηχανισμό της εταιρικής διακυβέρνησης παρέχοντας προς τα ενδιαφερόμενα μέρη άλλες συμπληρωματικές υπηρεσίες. Όμως, πρέπει να σημειωθεί ότι υπάρχει ένας σημαντικός περιορισμός στην επέκταση του εξωτερικού ελέγχου και αυτό επειδή η διεύρυνση των δραστηριοτήτων του επιτρέπεται με την επίτευξη των απαραίτητων κριτηρίων ανεξαρτησίας για τη λειτουργία εξωτερικού ελέγχου (Boğa-Avram, 2012). Η μελέτη η οποία διενεργήθηκε από τη NIVRA το 2010, όπως αναφέρεται από την Boğa-Avram (2012), υποστήριξε ότι μία σειρά από καλές πρακτικές προσδιορίζονται από τον εξωτερικό και τον εσωτερικό έλεγχο στο πλαίσιο της εταιρικής διακυβέρνησης. Σε μία προσπάθεια να τηρηθούν όλες οι απαραίτητες προϋποθέσεις για τον καθορισμό της πολυπόθητης χρηματοοικονομικής σταθερότητας, είναι σημαντικό να αναπτυχθούν βέλτιστες πρακτικές, οι οποίες θα

έχουν ως κύριο στόχο να διασφαλίσουν την πλήρη ευθύνη για την επίτευξη των καθηκόντων της χρηστής διακυβέρνησης από όλους τους εμπλεκόμενους. Η ανάπτυξη ορθών πρακτικών για τους εξωτερικούς ελεγκτές στο πλαίσιο της εταιρικής διακυβέρνησης θα μπορούσαν να τους παρέχουν τη δυνατότητα δράσης σε μία περισσότερο ηθική επιχειρηματική ατμόσφαιρα, αποδεικνύοντας τη δική τους πραγματική προστιθέμενη αξία για την ενίσχυση της αξιολόγησης των οικονομικών καταστάσεων που ήλεγχαν (Braiotta, et al., 2010).

1.2.3 Διάκριση Εσωτερικού και Εξωτερικού ελέγχου

Με την έννοια της διάκρισης μεταξύ του εξωτερικού και του εσωτερικού ελέγχου γίνεται λόγος για την αναφορά των κυριότερων διαφορών που εντοπίζονται μεταξύ τους. Πιο συγκεκριμένα, οι κυριότερες διαφορές είναι οι εξής (Τσακλάγκανος, 2005):

- Το αντικείμενο της εργασίας που για ένα εσωτερικό ελεγκτή περιορίζεται στο εσωτερικό του κάθε οργανισμού και περιλαμβάνει τους στόχους της, τους τρόπους μέσω των οποίων πρόκειται να βελτιωθούν ορισμένες διαδικασίες, τον τρόπο διαχείρισης του κινδύνου αλλά και τη χρηστή διακυβέρνηση. Θα ήταν εύλογο εάν τονιζόταν ότι ο εσωτερικός έλεγχος επικεντρώνεται κατά κύριο λόγο σε μακροπρόθεσμα γεγονότα. Από την άλλη πλευρά το αντικείμενο του εξωτερικού ελέγχου περιορίζεται κυρίως στην εξέταση των οικονομικών και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ως εκ τούτου θα μπορούσε να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι ο εξωτερικός έλεγχος μπορεί να οδηγήσει σε μία αντικειμενική εικόνα των οικονομικών της οργάνωσης, δίνοντας έμφαση σε πραγματικά δεδομένα του παρελθόντος (Burt, 2016).
- Ο εσωτερικός έλεγχος εκτελείται καθόλη τη διάρκεια του έτους, καθώς οι αποστολές του είναι πολύ συγκριμένες και ορίζεται βάση του βαθμού επικινδυνότητας των δραστηριοτήτων που εκτελούνται στο εσωτερικό της οργάνωσης. Η συχνότητα εκτέλεσης του εξωτερικού ελέγχου από την άλλη πλευρά είναι ετήσια και συμβαίνει σε συγκεκριμένες χρονικές περιόδους.
- Οι στόχοι που πρέπει να εκπληρώσει ένας εσωτερικός ελεγκτής είναι προκαθορισμένοι και υπακούν στα πρότυπα των επαγγελματιών και της διοίκησης του κάθε οργανισμού. Από την άλλη πλευρά, ο εξωτερικός ελεγκτής δεν αποτελεί

μέλος του οργανισμού, οπότε δεν έχει κάποια δέσμευση απέναντί του και εκπληρώνει τους στόχους των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων.

- Ο εσωτερικός έλεγχος έρχεται αντιμέτωπος με ένα υψηλό επίπεδο κινδύνου σχετικά με τον προγραμματισμό των δραστηριοτήτων που πρέπει να εκτελεστούν. Από την άλλη πλευρά, ο εξωτερικός έλεγχος πρέπει να χρησιμοποιεί μόνο ότι πληροφορίες αφορούν στον κίνδυνο ώστε να προσδιοριστεί η φύση και η χρονικής περιόδου του ελέγχου των διαδικασιών σε κάθε πεδίο των οικονομικών του οργανισμού (O' Sullivan & Wong, 1998)
- Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να καλύψει την εποπτεία κάθε συναλλαγής του οργανισμού, ενώ από την άλλη ο εξωτερικός έλεγχος μπορεί να καλύψει μόνο όσες δραστηριότητες έχουν κάποια συμβολή στην απόδοση των οργανισμών.
- Ένας εσωτερικός ελεγκτής έχει τη δυνατότητα να παρακολουθεί κάθε πτυχή η οποία αφορά στην οργάνωση του συστήματος λειτουργίας της Ελεγκτικής Επιτροπής. Στον αντίποδα, ένας εξωτερικός ελεγκτής μπορεί να προχωρήσει στην αξιολόγηση του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζει η αρμόδια επιτροπή, και το οποίο έχει αποκλειστική ανάμειξη με το χρηματοοικονομικό και το λογιστικό κομμάτι του οργανισμού.
- Σχετικά με την αξιολόγηση ορισμένων παραγόντων που προκαλούν κινδύνους, ο εσωτερικός ελεγκτής δίνει σημασία σε παραγοντικές κινδύνους όμως είναι η καθιέρωση ενός κλίματος ηθικής, η ακεραιότητα του ανθρώπινου δυναμικού και η έμφαση στις δεξιότητες και στην επάρκειά του, το μέγεθος των συναλλαγών, η κατάσταση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και ο χρόνος των προηγούμενων ελέγχων, το επίπεδο μηχανοργάνωσης του οργανισμού, η επάρκεια του συστήματος της Ελεγκτικής Επιτροπής και η αποδοχή των συμπερασμάτων στα οποία έχει οδηγήσει ο έλεγχος της λογιστικής διαδικασίας. Από την άλλη πλευρά, ο εξωτερικός έλεγχος δίνει έμφαση σε παράγοντες οι οποίοι είναι ικανοί να επηρεάσουν το πεδίο της ελεγκτικής και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που ελέγχονται (Burt, 2016).

1.2.4 Κοινά σημεία μεταξύ Εσωτερικού και Εξωτερικού ελέγχου

Είναι χρήσιμο να σημειωθεί ότι ο εσωτερικός και ο εξωτερικός έλεγχος εκτός από ορισμένες διαφορές, παρουσιάζουν και κάποια κοινά σημεία όπως είναι (Sawyer, et al., 2003 ; Accounting Tools, 2019):

- Η οριοθέτησή τους υπό ένα σύνολο που υπακούει στα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα. Ο εσωτερικός αλλά και ο εξωτερικός έλεγχος εκτελούνται σύμφωνα με ένα κώδικα δεοντολογίας και τα αντίστοιχα ελεγκτικά πρότυπα που ισχύουν κατά περίπτωση.
- Ο κίνδυνος που διέπει τη λειτουργία των οργανισμών μπορεί να επηρεάσει την εργασία των ελεγκτών στον εσωτερικό αλλά και στον εξωτερικό έλεγχο.
- Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μία διαδικασία η οποία δεν είναι σημαντική μόνο για τη λειτουργία του οργανισμού, αλλά και για την ομαλή διεξαγωγή του εξωτερικού ελέγχου.
- Ο ελεγκτής τόσο στον εσωτερικό όσο και στον εξωτερικό έλεγχο πρέπει να είναι ανεξάρτητος από τον οργανισμό για τη διεξαγωγή αντικειμενικών και αμερόληπτων συμπερασμάτων.
- Τα αποτελέσματα των ελέγχων, είτε είναι εσωτερικός είτε είναι εξωτερικός, παρουσιάζονται στις ανάλογες ελεγκτικές εκθέσεις.

Κεφάλαιο Δεύτερο

Ελεγκτικά Τεκμήρια

2.1 Η έννοια των Ελεγκτικών Τεκμηρίων

Η ουσία της ελεγκτικής διαδικασίας είναι η συλλογή και η αξιολόγηση αποδεικτικών στοιχείων από τις οικονομικές καταστάσεις των οργανισμών. Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα τονίζουν ότι οι ελεγκτές οφείλουν να συγκεντρώσουν τα αποδεικτικά στοιχεία τους για να μπορέσουν να υποστηρίξουν τα αποτελέσματα της ελεγκτικής διαδικασίας. Σύμφωνα με το ISA500, «ως **Ελεγκτικό Τεκμήριο (Audit Evidence)** νοούνται όλες οι πληροφορίες που χρησιμοποιήθηκαν από τον Ελεγκτή προκειμένου να καταλήξει στα συμπεράσματα στα οποία βασίζεται η ελεγκτική γνώμη και περιλαμβάνει πληροφορίες που περιέχονται στα λογιστικά βιβλία, στα οποία βασίζονται οι οικονομικές καταστάσεις και άλλες πληροφορίες» (International Federation of Accountants, 2010). Το ISA500 απαιτεί από τους ελεγκτές να τηρούν κατά ένα αναμενόμενο και ελάχιστο τρόπο τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα, σε σχέση με τον έλεγχο των τεκμηρίων (audit evidence) που συγκεντρώνουν και επί των οποίων στηρίζουν τα συμπεράσματα των ελέγχων τους. Επιπλέον, το ISA501 παρέχει ορισμένες πρόσθετες οδηγίες σχετικά με την υποστήριξη του αρχικού ISA500, έτσι ώστε οι ελεγκτές να έχουν και ορισμένα παραδείγματα μαζί με τα προκαθορισμένα κριτήρια δοκιμής των τεκμηρίων. Τα τεκμήρια που αναφέρονται στο ISA501 περιλαμβάνουν στοιχεία για τα υπόλοιπα των λογαριασμών οικονομικών καταστάσεων και ορισμένες γνωστοποιήσεις των οργανισμών (International Federation of Accountants, 2010). Εναλλακτικά, τα ελεγκτικά τεκμήρια ορίζονται ως απαραίτητος όρος της ελεγκτικής διαδικασίας για την προστασία των επενδυτών μέσω της προώθησης χαρακτηριστικών όπως είναι η διαφάνεια, η ακρίβεια και η ανεξαρτησία των εκθέσεων ελέγχου. Το διοικητικό συμβούλιο λογιστικής εποπτείας δημοσίων εταιρειών (Public Company Accounting Oversight Board) που προέκυψε με το νόμο Sarbanes-Oxley του 2002 στις Ηνωμένες Πολιτείες, ορίζει τα ελεγκτικά τεκμήρια ως «το σύνολο των πληροφοριών που μπορούν να χρησιμοποιηθούν από μέρους των ελεγκτών, προκειμένου οι τελευταίοι να αποφασίσουν για την ποιότητα και την ακρίβεια των οικονομικών καταστάσεων μίας επιχείρησης». Τα ελεγκτικά τεκμήρια

τέλος, υποστηρίζουν και επιβεβαιώνουν τις τελικές πληροφορίες που παρέχει η διοίκηση ενός οργανισμού μέσω των οικονομικών της καταστάσεων. Σε περίπτωση βέβαια λαθών ή δόλου, έρχονται σε σύγκρουση με αυτές.

Τα τεκμήρια τα οποία χρησιμοποιούνται κατά τον έλεγχο εξαρτώνται από πληροφορίες οι οποίες δημιουργούν μία πραγματική εικόνα και με τη σειρά της επιτρέπει στον ελεγκτή να διαμορφώσει τη γνώμη του για τον έλεγχο (Reding, et al., 2013). Οι Karpein et al. (2009) και Agoglia et al. (2009) έχουν αναφέρει ότι οι ελεγκτές πρέπει να επιχειρηματολογήσουν μία σειρά από τύπους πληροφοριών οι οποίες παρέχουν αποδεικτικά στοιχεία και με αυτόν τον τρόπο υποστηρίζουν τη γνώμη τους. Οι πληροφορίες οι οποίες επιβεβαιώνονται από τους ελεγκτές και λαμβάνονται υπόψη για τη διαδικασία του ελέγχου είναι το αποτέλεσμα παρατήρησης, συνέντευξης με μέλη του κάθε οργανισμού που υπόκειται στον έλεγχο, εξέτασης αρχείων και ορισμένων εγγράφων του οργανισμού (Karpein, et al., 2009).

2.2 Ρόλος και Σκοπός των Ελεγκτικών Τεκμηρίων

Όπως αναφέρθηκε και στην προηγούμενη ενότητα, τα ελεγκτικά τεκμήρια αποτελούν ουσιαστικά το σύνολο των πληροφοριών σχετικά με τις οικονομικές συναλλαγές, τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου καθώς και άλλες σχετικές δραστηριότητες, που είναι απαραίτητες για έναν ελεγκτικό φορέα (εσωτερικό ελεγκτή ή ορκωτό ελεγκτή) προκειμένου να επιβεβαιώσει τις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας. Ο στόχος ενός ελέγχου είναι να καθορίζει το βαθμό στον οποίο η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και αναφορών ενός οργανισμού συμμορφώνονται με τις **γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές (GAAP), τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικών αναφορών (IFRS)**, ή οποιαδήποτε άλλα λογιστικά πρότυπα έχουν εφαρμογή στην υπό έλεγχο οντότητα. Ειδικά για τις εισηγμένες εταιρείες, είναι απαιτητός ο πλήρης έλεγχος των οικονομικών τους καταστάσεων και η γνωστοποίηση των εκθέσεων ελέγχου στους μετόχους τους. Εν συντομία, ο ρόλος των ελεγκτικών τεκμηρίων είναι να παράσχουν στους ελεγκτές τις πληροφορίες εκείνες, προκειμένου να εκφέρουν γνώμη σχετικά με την ακρίβεια ή μη των οικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης μονάδας.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, η συλλογή ελεγκτικών τεκμηρίων κατά τη διαδικασία του ελέγχου αποσκοπεί διαδοχικά:

- Στην κατανόηση του ελεγχόμενου οργανισμού, την οργανωτική του δομή, το περιβάλλον μέσα στο οποίο ασκείται η δραστηριότητα του, τις εσωτερικές του διαδικασίες λειτουργίας και τις ακολουθούμενες στρατηγικές.
- Στη λεπτομερή επισκόπηση των εσωτερικών ελέγχων που εφαρμόζει ο οργανισμός, τον εντοπισμό, καταγραφή του συστήματος των εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας που έχουν σχεδιαστεί και εφαρμόζονται από τον οργανισμό.
- Τον προσδιορισμό των επιχειρηματικών κινδύνων που ελλοχεύουν μετά την εφαρμογή των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου και τη χρήση των δικλίδων ασφαλείας και μπορεί να οδηγήσουν σε εσφαλμένη απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης της οντότητας.
- Την αξιολόγηση εν συνεχεία, του συστήματος των δικλίδων ασφαλείας που έχει σχεδιάσει και ενεργοποιήσει η διοίκηση του οργανισμού και την εκτίμηση του βαθμού λειτουργικής αποτελεσματικότητας του συγκεκριμένου συστήματος προκειμένου να εντοπιστούν εγκαίρως και να αποσοβηθούν ουσιώδη σφάλματα στις οικονομικές καταστάσεις.
- Το σχεδιασμό μιας σειράς μεθόδων και εργαλείων που θα επιτρέπουν στον ελεγκτή να προσδιορίζει κατά πόσο η πληροφόρηση σχετικά με την ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων ανταποκρίνεται στα γενικά αποδεκτά λογιστικά πρότυπα. Αξίζει να σημειωθεί ότι η αξιολόγηση της ποιότητας των πληροφοριών των οικονομικών καταστάσεων αποτελεί ταυτόχρονα και μέθοδο αξιολόγησης της ισχύος των ελεγκτικών τεκμηρίων (Gronewold, 2006).
- Τον εντοπισμό ουσιωδών σφαλμάτων (ISA 450), εκούσιων ή ακούσιων, (Spathis, 2002) σε επίπεδο ισχυρισμού σε σχέση με στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του ελεγχόμενου οργανισμού. Διευκρινίζεται ότι ουσιώδεις είναι εκείνο το σφάλμα, το οποίο μεμονωμένα ή σε συνδυασμό με άλλα σφάλματα επηρεάζει σε σημαντικό βαθμό τη χρηματοοικονομική εικόνα του οργανισμού και όπως αυτή απεικονίζεται στις υπό δημοσίευση οικονομικές καταστάσεις. Πριν τη διενέργεια του ελέγχου, οι ελεγκτές πρέπει να εκτιμήσουν τον κίνδυνο των ανακριβειών ουσιώδους μεγέθους (ISA 320) για το σχεδιασμό του ελέγχου και τη διαμόρφωση ελεγκτικής γνώμης. Η διαδικασία αυτή περιλαμβάνει μια σειρά από δοκιμασίες

και επιμέρους ελέγχους με σκοπό των εντοπισμό σφαλμάτων σε ένα πλήθος συναλλαγών της ελεγχόμενης οντότητας με τρίτους.

2.3 Κατηγορίες και Χαρακτηριστικά Ελεγκτικών Τεκμηρίων

Οι διαφορετικοί τύποι ελεγκτικών τεκμηρίων μπορούν να ταξινομηθούν με βάση τη φύση τους και τις πηγές προέλευσης τους ως: **φυσικά αποδεικτικά στοιχεία, προφορικά αποδεικτικά στοιχεία, έντυπα αποδεικτικά στοιχεία (παραστατικά), επιβεβαίωση από τρίτα μέρη, λογιστικά βιβλία και χρηματοοικονομικές καταστάσεις, έγγραφα ισχυρής αποδεικτικής αξίας καθώς και οι διαδικασίες του Εσωτερικού Ελέγχου** (Janvrin, et al., 2010), (Marris, 2010), (Gronewold, 2006). Αξίζει να σημειωθεί, ότι η φύση και κυρίως πηγή προέλευσης ενός ελεγκτικού τεκμηρίου διαδραματίζει σημαντικό ρόλο σχετικά με την αποδοχή ή απόρριψη του κατά τη διάρκεια του ελέγχου, δεδομένου ότι δεν έχουν όλα τα τεκμήρια τον ίδιο βαθμό αποδεικτικής ισχύος (Hirst, 1994).

Τα φυσικά αποδεικτικά στοιχεία, όπως περιγράφονται από τον Gray (2008) και τους Oprean & Span (2009), είναι αποτέλεσμα διένεργειας φυσικής απογραφής ή εξέτασης της ποσοτικής ύπαρξης και της ποιοτικής κατάστασης των ενσώματων στοιχείων των οργανισμών (αποθέματα και μετρητά) καθώς και άλλων στοιχείων που απεικονίζονται στον ισολογισμό μιας οικονομικής οντότητας (άδειες, διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμπόριο, κινητές αξίες). Τα φυσικά αποδεικτικά στοιχεία είναι χρήσιμα για την επαλήθευση της εμφάνισης των εργασιών της παραγωγικής διαδικασίας ή της παραλαβής των αγαθών και της εκτέλεσης των έργων (Gray, 2008). Η διαδικασία απογραφής και η φυσική εξέταση των φυσικών αποδεικτικών στοιχείων και των περιουσιακών στοιχείων παρέχει πειστικά αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου με υψηλή αποδεικτική ισχύ (Oprean & Span, 2009). Σύμφωνα με το Jarboh (2006), τα φυσικά αποδεικτικά στοιχεία παρέχουν αξιόπιστα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τον οργανισμό. Ωστόσο, δεν μπορούν να παρέχουν επαρκείς αποδείξεις σχετικά με την ιδιοκτησία αγαθών (δικαιώματα και υποχρεώσεις) ή για την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων (ιστορικό κόστος, ρευστοποιήσιμη αξία ή ποσό ανάκτησης) (International Federation of Accountants, 2010).

Τα προφορικά αποδεικτικά στοιχεία ή οι προφορικές πληροφορίες, λαμβάνονται μέσω της λήψης συνέντευξης διαφορετικών ατόμων που βρίσκονται εντός του οργανισμού ή εκτός αυτού, τα οποία γνωρίζουν αρκετά καλά τις συνθήκες και άλλα συγκεκριμένα ζητήματα που έχουν αναπτυχθεί και ελεγχθεί όπως είναι οι πράξεις των συναλλαγών. Αυτά τα στοιχεία χρησιμοποιούνται ευρέως ως πρωταρχικά αποδεικτικά στοιχεία στη διαδικασία του ελέγχου (Gray, 2008), (Marris, 2010). Οι Oprean & Span (2009) επεσήμαναν ότι τα προφορικά αποδεικτικά στοιχεία χρησιμοποιούνται συχνά σε ελέγχους από τους αρμόδιους σε μία προσπάθειά τους να αποκτήσουν συγκεκριμένες γνώσεις για την οντότητα, τη λειτουργία της, το περιβάλλον της και για την επανεξέταση της διαδικασίας του εσωτερικού ελέγχου. Η συνέντευξη είναι μία διαδικασία που χρησιμοποιείται συνήθως από τους ελεγκτές, προκειμένου εκείνοι να συγκεντρώσουν συγκεκριμένες γνώσεις για την οργάνωση, συμπεριλαμβανομένου του περιβάλλοντος του εσωτερικού ελέγχου. Η συνέντευξη μπορεί να έχει μία άτυπη μορφή ή μία περισσότερο επίσημη μορφή και να καταγραφεί ως στοιχείο από τον ελεγκτή (Oprean & Span, 2009). Είναι χρήσιμο να σημειωθεί ότι η συνέντευξη μόνη της δεν παρέχει επαρκή αποδεικτικά στοιχεία στην ελεγκτική διαδικασία εξαιτίας της απουσίας μίας ουσιάδους ακρίβειας για το επίπεδο του ισχυρισμού και για την αποτελεσματικότητα του ελέγχου (International Federation of Accountants, 2010). Για το λόγο αυτό θα πρέπει να χρησιμοποιούνται προσεκτικά και με ένα βαθμό επιφύλαξης, ειδικά όταν δεν συνδυάζονται με άλλες κατηγορίες τεκμηρίων. Ιδιαίτερος χρήσιμο κρίνεται, ειδικά σε περιπτώσεις που οι παρεχόμενες πληροφορίες αφορούν σε σημαντικά θέματα και θέματα τα οποία χρήζουν του ενδιαφέροντος του ελεγκτή, ο τελευταίος να τα καταγράφει το συντομότερο δυνατό, με αναφορά του προσώπου που μετέφερε την πληροφορία, την ημερομηνία καθώς και των ιδιαίτερων συνθηκών κάτω από τις οποίες μεταφέρθηκε η συγκεκριμένη πληροφορία (Zakari A. M., 2013).

Τα αποδεικτικά στοιχεία έχουν παραδοσιακά οριστεί ως πληροφορίες που είναι τυπωμένες σε χαρτί, κοινώς **παραστατικά και λοιπά έντυπα αποδεικτικά στοιχεία**. Πρόσφατα, αυτός ο ορισμός έχει βελτιωθεί ώστε να περιλαμβάνει οποιονδήποτε τύπο καταγεγραμμένων πληροφοριών, όπως ένα αρχείο στον ηλεκτρονικό υπολογιστή ή ένα αρχείο ήχου ή βίντεο (Agoglia, et al., 2009). Τα αρχεία βίντεο ή τα ντοκιμαντέρ είναι στοιχεία τα οποία έχουν περιγραφεί από το ISA500 και αφορούν σε μία αξιόπιστη μορφή απόδειξης. Ο βαθμός αξιοπιστίας αυτού του τύπου του τεκμηρίου εξαρτάται από την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα της πηγής του εγγράφου και την

αποτελεσματικότητα της διαδικασίας του εσωτερικού ελέγχου, όταν πρόκειται για εσωτερικό έντυπο ή παραστατικό (Orprean & Span, 2009). Επιπλέον, οι επιβεβαιώσεις από τρίτους, είναι περισσότερα αξιόπιστα τεκμήρια από τα αποδεικτικά στοιχεία που αναφέρθηκαν μόλις και δημιουργήθηκαν εντός της οντότητας. Είναι σημαντικό για αυτήν την κατηγορία των τεκμηρίων να εξετάζεται η ανεξαρτησία, η ακεραιότητα και η αξιοπιστία της πηγής προέλευσης των εγγράφων, η αποτελεσματικότητα του ελέγχου και η μέθοδος παράδοσης (απευθείας ή έμμεσα) και η μορφή των εγγράφων (πρωτότυπο ή αντίγραφο) όταν αξιολογείται η επάρκεια αυτού του είδους των αποδεικτικών στοιχείων (International Federation of Accountants, 2010). Πιο αναλυτικά:

- Παραστατικά και λοιπά έντυπα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία εκδίδονται από τρίτους, ανεξάρτητους οργανισμούς, και λαμβάνονται απευθείας από τους ελεγκτικούς φορείς, συνοδεύονται από υψηλό βαθμό αξιοπιστίας, καθώς ελαχιστοποιείται η πιθανότητα αλλοίωσης ή παραποίησης του περιεχομένου της από τον ελεγχόμενο οργανισμό.
- Παραστατικά και λοιπά έντυπα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία εκδίδονται από τρίτους, ανεξάρτητους οργανισμούς, και λαμβάνονται πρώτα από τον ελεγχόμενο οργανισμό και στη συνέχεια δίδονται στους ελεγκτικούς φορείς για επιβεβαίωση, συνοδεύονται από χαμηλότερο βαθμό αξιοπιστίας σε σχέση με την πρώτη κατηγορία, καθώς υφίσταται πιθανότητα αλλοίωσης ή παραποίησης του περιεχομένου της από τον ελεγχόμενο οργανισμό. Σε περιπτώσεις που υπάρχει τέτοια ένδειξη, οι ελεγκτικοί φορείς οφείλουν με τη χρήση κατάλληλων τεχνικών να λάβουν ελεγκτικά στοιχεία που δεν υπόκεινται σε παρέμβαση της ελεγχόμενης οντότητας.
- Παραστατικά και λοιπά έντυπα αποδεικτικά στοιχεία, έκδοσης του ελεγχόμενου οργανισμού με αποδέκτες φορείς εκτός αυτής, κατατάσσονται τρίτα με βάση το κριτήριο της αξιοπιστίας και θεωρούνται λιγότερο κατάλληλα ως ελεγκτικά τεκμήρια σε σχέση με τα προηγούμενα. Η αποδεικτική τους ισχύς θεωρείται καταρχήν επαρκής, μόνο κατόπιν επικύρωσης από εξωτερικούς φορείς.
- Τέλος, τη χαμηλότερη αξιοπιστία σε σχέση με την ισχύ τεκμηρίωσης απόδειξης, συγκεντρώνουν εκείνα τα παραστατικά και έντυπα αποδεικτικά στοιχεία που εκδίδονται από την ελεγχόμενη οντότητα και κυκλοφορούν εντός

αυτής. Αξίζει να σημειωθεί, ότι σε αυτή την περίπτωση, η αξιοπιστία των ελεγκτικών τεκμηρίων επηρεάζεται σε μεγάλο βαθμό από την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου του οργανισμού (Florea Radu & Florea Ramona, 2011)

Σύμφωνα με τους Janvin et al. (2010) τα **έγγραφα ισχυρής αποδεικτικής αξίας** αποτελούνται από ορισμένες γραπτές δηλώσεις ως αποτέλεσμα αιτημάτων που υποβάλλονται σε τρίτους φορείς και οργανισμούς, ενώ μπορεί να έχουν τη μορφή που νομικών επιστολών, εξωδίκων, νομικών γνωματεύσεων και δικαστικών αποφάσεων, και ειδικές εκθέσεις (Gray, 2008). Η επιβεβαίωση των πελατών και προμηθευτών αποτελούν μία ακόμη κατηγορία εγγράφων που έχουν υψηλή αξία απόδειξης (Orgean & Span, 2009). Δεδομένου ότι οι ζητούμενες απαντήσεις λαμβάνονται απευθείας από τις ανεξάρτητες πηγές, πολλές εκ των οποίων τυγχάνουν εξαιρετικά υψηλής αξιοπιστίας, της ελεγχόμενης οντότητας και, ως εκ τούτου, θεωρούνται αξιόπιστες πηγές τεκμηρίων (Marris, 2010).

Τα **λογιστικά βιβλία και οι διάφορες χρηματοοικονομικές καταστάσεις** της ελεγχόμενης οντότητας αποτελούν τεκμήρια προς αξιοποίηση από τους ελεγκτικούς φορείς. Η αξιοπιστία των εν λόγω τεκμηρίων διαφοροποιείται ανάλογα με το βαθμό αξιοπιστίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου του ελεγχόμενου οργανισμού.

Οι **αναλυτικές διαδικασίες** περιλαμβάνουν επίσης τη διερεύνηση των διακυμάνσεων που δεν είναι συνεπείς με άλλες σχετικές πληροφορίες ή που αποκλίνουν από τις αναμενόμενες τιμές που έχει ορίσει η οργάνωση (Orgean & Span, 2009). Ο σκοπός των αναλυτικών διαδικασιών είναι να εξασφαλιστεί ότι οι λογαριασμοί του οργανισμού και ότι δηλώνεται είναι νόμιμο και δίκαιο, ενώ επίσης μπορούν να εντοπίζουν την απάτη και το λάθος στις συναλλαγές. Είναι χρήσιμο να σημειωθεί ότι τα υπόλοιπα λογαριασμών παρέχουν αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τους στόχους ελέγχου (Agoglia, et al., 2009). Στο ISA520 αποδείχθηκε ότι οι αναλυτικές διαδικασίες μπορούν να βοηθήσουν τον ελεγκτή στη διαμόρφωση της γνώμης του. Για παράδειγμα, ενδέχεται να υπάρχουν αριθμοί που λείπουν από μία ακολουθία, γεγονός το οποίο μπορεί να υπονοεί την απουσία των οικονομικών καταστάσεων. Αυτό με τη σειρά του βοηθά τον ελεγκτή να εξάγει λογικά και αξιόπιστα συμπεράσματα στα οποία θα στηριχθεί το τελικό συμπέρασμα σχετικά με τον έλεγχο (International Federation of Accountants, 2010).

2.4 Μέθοδοι Συλλογής των Ελεγκτικών Τεκμηρίων

Το σύνολο των ελεγκτικών τεκμηρίων που αναφέρθηκαν στην προηγούμενη ενότητα είναι τα στοιχεία εκείνα, που με βάση των ορισμό των ελεγκτικών τεκμηρίων, θα συμβάλλουν προκειμένου οι ελεγκτικοί φορείς να καταλήξουν σε εύλογα συμπεράσματα πάνω στα οποία θα βασιστεί η ελεγκτική γνώμη. Για να συλλέξουν οι ελεγκτικοί φορείς τα απαραίτητα ελεγκτικά τεκμήρια έχουν στη διάθεση τους μια σειρά από τεχνικές συλλογής. Αξίζει να σημειωθεί, ότι οι τεχνικές αυτές, πέρα από τη συμβολή τους στη συλλογή των ελεγκτικών τεκμηρίων δίνουν επιπλέον στους ελεγκτικούς φορείς τη δυνατότητα να κατανοήσουν καλύτερα τον ελεγχόμενο οργανισμό, τις διαδικασίες και τους μηχανισμούς του εσωτερικού ελέγχου, το περιβάλλον και τις σχέσεις του με εξωτερικούς φορείς, αποκτώντας έτσι τη δυνατότητα ασφαλέστερης ανίχνευσης πιθανών ανακρίβειών και περιοχών αυξημένου ελέγχου. Οι κυριότεροι μέθοδοι συλλογής των ελεγκτικών τεκμηρίων είναι οι ακόλουθοι:

- Η **επιβεβαίωση (confirmation)** είναι μία διαδικασία τεκμηρίωσης που λαμβάνεται απευθείας από τα τρίτα μέρη όπως τους πελάτες, τις τράπεζες και άλλους επιχειρηματικούς ή οργανωτικούς εταίρους (Agoglia, et al., 2009). Σύμφωνα με τους Janvrin et al. (2010) η επιβεβαίωση μπορεί να αποτελείται από ορισμένες γραπτές δηλώσεις ως αποτέλεσμα αιτημάτων που υποβάλλονται σε τρίτους όπως είναι οι οργανώσεις και τα άτομα, ενώ μπορεί να έχουν τη μορφή που έχουν οι επιστολές των δικηγόρων και οι ειδικές εκθέσεις (Gray, 2008). Η επιβεβαίωση του πελάτη και άλλες απαιτήσεις από οφειλότες αφορούν σε μία δαπανηρή διαδικασία και δημιουργεί κάποια ενόχληση σε τρίτους (Opreat & Span, 2009). Ωστόσο, οι ζητούμενες απαντήσεις για τις επιβεβαιώσεις λαμβάνονται απευθείας από τις ανεξάρτητες πηγές της ελεγχόμενης οντότητας και, ως εκ τούτου, θεωρούνται αξιόπιστες πηγές τεκμηρίων (Marris, 2010).
- Το 2010, η Επιτροπή Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών ενημέρωσε τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα σχετικά, με τη συλλογή τεκμηρίων με **αναλυτικές διαδικασίες (analytical procedures)**. Σύμφωνα με αυτό το πρότυπο, ο όρος αναλυτική διαδικασία υποδηλώνει τις αξιολογήσεις των χρηματοοικονομικών πληροφοριών μέσω της ανάλυσης των εύλογων σχέσεων μεταξύ των οικονομικών και μη χρηματοοικονομικών δεδομένων (International Federation

of Accountants, 2010). Αυτό το πρότυπο έχει ως στόχο να καθοδηγήσει τον ελεγκτή όταν εκτελεί ορισμένες αναλυτικές διαδικασίες προκειμένου να εξασφαλίσει τη σωστή απεικόνιση των λογαριασμών, την ανίχνευση απάτης ή λανθασμένης καταγραφής συναλλαγών και υπολοίπων λογαριασμών (Orpean & Span, 2009).

- Η **επιθεώρηση αρχείων και εγγράφων (inspection of documents and records)**, αποτελεί μια από τις πλέον παγιωμένες μεθόδους συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων. Στο παρελθόν αφορούσε αποκλειστικά στο έλεγχο διαφόρων αρχείων, κειμένων και εντύπων σε γραπτή μορφή, τις τελευταίες δεκαετίες όμως με την είσοδο της πληροφορικής επιστήμης, αφορά και σε έλεγχο ηλεκτρονικών αρχείων τα οποία συνθέτουν στοιχεία που παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης μονάδας.
- **Επιθεώρηση και καταμέτρηση περιουσιακών στοιχείων (inspection and counting of assets)**. Η μέθοδος αυτή δίνει στους ελεγκτικούς φορείς μία εικόνα των διαδικασιών που ακολουθούνται από την ελεγχόμενη μονάδα για την καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση των περιουσιακών της στοιχείων. Με τη μέθοδο αυτή, ο ελεγκτής μπορεί να τεκμηριώσει ότι κατά τη στιγμή της επιθεώρησης η εκάστοτε διαδικασία, όπως για παράδειγμα η απογραφή τέλους χρήσης, εκτελείται σύμφωνα με τις γενικά αποδεκτά αρχές. Σε καμία περίπτωση όμως, δε δύναται να υποστηρίξει μετά βεβαιότητας ότι η διαδικασία αυτή ακολουθείται πάντα (Florea Radu & Florea Ramona, 2011).
- Ο **επανυπολογισμός (recomputation)** είναι άλλη μία διαδεδομένη και επιθυμητή μέθοδος επιβεβαιώσεως μεγεθών που είναι αποτέλεσμα αριθμητικών πράξεων, όπως για παράδειγμα υπόλοιπα, τόμοι δανείων και καταθέσεων, προκειμένου να επιβεβαιώσει ο ελεγκτής την απουσία λαθών ή ανακρίβειών. Και σε αυτή την περίπτωση, η χρήση των ηλεκτρονικών υπολογιστών και των εξειδικευμένων προγραμμάτων ελέγχου συνδράμει στην εργασία του ελεγκτή και ελαχιστοποιεί την πιθανότητα λανθασμένου υπολογισμού εκ μέρους του.
- Συναφή μέθοδος με την προηγούμενη αποτελεί η μέθοδος της **επανεκτέλεσης (re-execution)**. Σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο, προκειμένου ο ελεγκτής να επιβεβαιώσει τα υπόλοιπα ενός λογαριασμού προμηθευτή επαναλαμβάνει όλες τις καταχωρήσεις παραστατικών και πληρωμών.

- Μια άλλη τεχνική που χρησιμοποιείται κατά κόρον από τους ελεγκτές είναι αυτή της **αναζήτησης της πορείας ενός παραστατικού (vouching)**. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, ο ελεγκτής παρακολουθεί την «πορεία» ενός παραστατικού σχετικά με την καταχώρηση του στο ημερολόγιο και εν συνεχεία με τη μεταφορά του στο καθολικό, τεκμηριώνοντας έτσι την ορθή καταχώριση του στις οικονομικές καταστάσεις. Συχνά δε, ξεκινώντας από τον αντίποδα, δηλαδή τον εντοπισμό ενός ποσού στο καθολικό και με **αντίστροφη αναζήτηση της πορείας του εγγράφου**, στο ημερολόγιο επιβεβαιώνει την ύπαρξη του σχετικού παραστατικού και την ορθότητα των δεδομένων που απεικονίζονται σε αυτό (Καραμάνης Κ., 2008).
- Οι ελεγκτικοί φορείς συχνά υποβάλλουν **ερωτήματα (inquiries)** για παροχή την άντληση πληροφοριών στοιχείων που αφορούν στον έλεγχο. Η υποβολή των ερωτημάτων γίνεται είτε προς μεμονωμένα άτομα, είτε ομάδες εργασίας που μπορεί να βρίσκονται τόσο εντός του ελεγχόμενου οργανισμού (μέλη της διοίκησης, στελέχη και λοιπό προσωπικό), όσο και εκτός αυτού (πελάτες, προμηθευτές και λοιποί συνεργάτες). Επιπλέον, η υποβολή των ερωτημάτων δύναται να είναι προφορική, στα πλαίσια μιας τυπικής ή και άτυπης συνέντευξης ή εναλλακτικά μπορεί να είναι γραπτό ερωτηματολόγιο. Οι ληφθείσες πληροφορίες από μόνες τους δεν αρκούν συνήθως για να υποστηρίξουν μια ελεγκτική γνώμη, χρησιμοποιούνται όμως για να ανιχνεύσουν τυχόν ανακρίβειες ή αστοχίες άλλων αποδεικτικών στοιχείων που χρησιμοποιούνται σε άλλους τομείς του ελέγχου (Liu, 2012) ή και να αξιολογήσουν τεκμήρια που έχουν ληφθεί από άλλες ελεγκτικές διαδικασίες (Siam & Mansour, 2016).
- Τέλος, η **παρακολούθηση (observation)** αποτελεί μία ακόμη τεχνική συλλογής τεκμηρίων. Η παρακολούθηση αναφέρεται κυρίως στις λειτουργίες που εκτελούνται από το προσωπικό της ελεγχόμενης μονάδας. Είναι σαφές ότι τα τεκμήρια που προκύπτουν από αυτή τη μέθοδο δεν μπορούν να στηρίξουν τη γνώμη του ελεγκτή, παρά μόνο, όπως και τα τεκμήρια που συγκεντρώνονται μέσω των ερωτήσεων, μπορούν να βοηθήσουν στον εντοπισμό ανακολουθιών και αστοχιών σε διάφορους τομείς του ελέγχου.

2.5 Βαθμός Αποδεικτικής Ισχύος των Ελεγκτικών Τεκμηρίων

Προκειμένου ένα ελεγκτικό τεκμήριο να μπορέσει να αξιοποιηθεί κατά τη διαδικασία του ελέγχου, να επιβεβαιώσει ή να απορρίψει τους ισχυρισμούς της διοίκησης και να τεκμηριώσει ελεγκτική γνώμη, θα πρέπει να έχει σημαντικό βαθμό αποδεικτικής ισχύος και με δεδομένο ότι κανένα ελεγκτικό τεκμήριο δεν μπορεί μεμονωμένα να παρέχει απόλυτη ασφάλεια (Fukukawa & Mock, 2012). Ο βαθμός αποδεικτικής ισχύος του τεκμηρίου εξαρτάται από την αξιοπιστία του, όπως αυτή προσδιορίζεται από τα χαρακτηριστικά του, την πηγή προέλευσης τους και τη συνάφεια του με τον σκοπό του ελέγχου. Ένα άλλο στοιχείο με το οποίο συναρτάται η ισχύς ενός τεκμηρίου είναι η επάρκεια του, ο όγκος δηλαδή των πληροφοριών που αντλούνται από το συγκεκριμένο τεκμήριο προκειμένου να τεκμαίρεται επιβεβαίωση ή απόρριψη των ισχυρισμών της διοίκησης. Αξίζει να σημειωθεί ότι ο βαθμός της αποδεικτικής ισχύος ενισχύεται όταν οι ενδείξεις του τεκμηρίου επιβεβαιώνονται και από άλλα τεκμήρια. Συμπερασματικά, η ποιότητα και η επάρκεια ενός τεκμηρίου είναι οι δύο εκείνοι παράγοντες που προσδιορίζουν το βαθμό αποδεικτικής ισχύος του τεκμηρίου. Εντέλει βέβαια, τόσο η ποιότητα, όσο και η επάρκεια των ελεγκτικών τεκμηρίων που χρησιμοποιούνται από τον ελεγκτή προκειμένου να βασίσει τη γνώμη ελέγχου εξαρτάται από την επαγγελματική γνώμη, εμπειρία και ήθος του ελεγκτή.

2.5.1 Επάρκεια Ελεγκτικών Τεκμηρίων

Οι σημαντικότεροι προσδιοριστικοί παράγοντες της επάρκειας των ελεγκτικών τεκμηρίων είναι η διαθεσιμότητα αυτών, σε συνάρτηση με το επίπεδο σπουδαιότητας των συναλλαγών και των λογαριασμών που αφορούν. Η επάρκεια των τεκμηρίων που συλλέγονται προς αξιοποίηση εξαρτάται φυσικά από το περιεχόμενο τους, το βαθμό σχέσης με το αντικείμενο ελέγχου και τη συμμόρφωση τους με τα αποδεκτά ελεγκτικά πρότυπα (Zuca, 2015). Στην ίδια δημοσίευση, ο Zuca τονίζει ότι η επάρκεια των στοιχείων επηρεάζεται από τον κίνδυνο ύπαρξης ουσιωδών σφαλμάτων και ανακρίβειών. Συνεπώς, μεγάλο πλήθος ουσιωδών σφαλμάτων απαιτεί συλλογή μεγαλύτερης ποσότητας τεκμηρίων, δηλαδή αύξηση του δείγματος ελέγχου. Επιπλέον, οι ελεγκτές οφείλουν να εξασφαλίζουν, τόσο κατά το σχεδιασμό, όσο και κατά τη διεξαγωγή του ελέγχου διαδικασίες οι οποίες να εξασφαλίζουν την επάρκεια

κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων (Enofe, et al., 2013). Για τον προσδιορισμό της επάρκειας θα πρέπει όμως, να ληφθούν υπόψη οι ακόλουθοι παράγοντες:

- Ελλιπείς εγγραφές και αρχεία,
- Υπερβολικές προσαρμογές λογαριασμών και βιβλίων,
- Ανεπαρκή τεκμηρίωση συναλλαγών,
- Διαφορές μεταξύ εγγραφών και τρίτων,
- Παράλογες απαντήσεις της διοίκησης,
- Αντικρουόμενες ελεγκτικές αποδείξεις,
- Συνεχείς και ανεξήγητες αλλαγές των διαδικασιών ή/και ελλιπείς διαδικασίες.

Αξίζει να σημειωθεί, ότι ο πλέον ενδεδειγμένος τρόπος προκειμένου ένας ελεγκτής να ξεπεράσει τις ανησυχίες που εγείρει το ζήτημα της επάρκειας των ελεγκτικών τεκμηρίων και να διασφαλιστεί ικανό δείγμα ελεγκτικών τεκμηρίων είναι η χρήση στατιστικής δειγματοληψίας. Το ISA 530, συμβουλεύει ο ελεγκτής να χρησιμοποιεί δείγμα που να είναι αντιπροσωπευτικό του πληθυσμού και να αυξάνεται σε συνάρτηση με το ύψος κινδύνου που διαπιστώνει ο ελεγκτής. Η στατιστική τεκμηρίωση του δείγματος, παρέχει περισσότερη βεβαιότητα και ασφάλεια στον ελεγκτή μειώνοντας τον κίνδυνο εντοπισμού (detection risk) (Καραμάνης Κ., 2008).

2.5.2 Αξιοπιστία Ελεγκτικών Τεκμηρίων

Ο βαθμός αξιοπιστίας των ελεγκτικών τεκμηρίων αποτελεί πέρα από την επάρκεια τους άλλο ένα σημαντικό παράγοντα που οφείλουν να εξετάσουν οι ελεγκτές προκειμένου να διαμορφώσουν γνώμη. Η αποτυχία αξιολόγησης της αξιοπιστίας των ελεγκτικών τεκμηρίων μπορεί να οδηγήσει σε εσφαλμένα συμπεράσματα και νομικές κυρώσεις. Υπό το πρίσμα του δικαίου, οι ελεγκτές οφείλουν να ασκούν εύλογη μέριμνα και ικανότητα όσον αφορά την αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων. Τα χαρακτηριστικά δε των τελευταίων, μπορούν να παρέχουν ένα μέγεθος του βαθμού της αποδεικτικής τους αξίας. Σύμφωνα με τους Enofe, Mgbame et al., η αξιοπιστία των ελεγκτικών τεκμηρίων επηρεάζεται σημαντικά από τους ακόλουθους παράγοντες:

- Από τη συνάφεια των πληροφοριών που παρέχουν τα τεκμήρια με τους στόχους του ελέγχου.

- Από τις πηγές προέλευσης των τεκμηρίων. Οι πηγές των τεκμηρίων δύναται να προέρχονται είτε από το εσωτερικό της ελεγχόμενης οντότητας, είτε από πηγές εκτός αυτής. Συνήθως, τα στοιχεία που συλλέγονται από εξωτερικές πηγές χαρακτηρίζονται από υψηλότερο βαθμό αξιοπιστίας έναντι των πρώτων. Επιπρόσθετα, όσο υψηλότερο είναι το επίπεδο του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της εξωτερικής πηγής, τόσο αυξάνεται και η αξιοπιστία του εν λόγω ελεγκτικού τεκμηρίου. Ωστόσο, κατά την επιλογή των τεκμηρίων, πρέπει να εξεταστεί όχι μόνο η τελική πηγή από την οποία ο ελεγκτής άντλησε το τεκμήριο, αλλά και τα ενδιάμεσα στάδια δημιουργίας και διαβίβασης των ελεγκτικών τεκμηρίων.
- Από τη απόδοση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της ελεγχόμενης οντότητας: όσο πιο αξιόπιστος ο εσωτερικός έλεγχος, τόσο πιο αξιόπιστα τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουν συλλεχθεί.
- Από την ύπαρξη και αποτελεσματικότητα των δικλίδων ασφαλείας. Αποτελεσματικές δικλείδες ασφαλείας συνεπάγονται μεγαλύτερη αξιοπιστία και αντίστροφα: αδύναμες ή ανύπαρκτες δικλείδες ασφαλείας συνεπάγονται μικρότερη αξιοπιστία.
- Από τον βαθμό αντικειμενικότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων. Τεκμήρια που από τη φύση τους είναι αντικειμενικά, θεωρούνται περισσότερο αξιόπιστα, σε σχέση με υποκειμενικά ελεγκτικά τεκμήρια (Patel, 2001).
- Από την ενημέρωση που προσφέρεται στον ελεγκτή. Τα στοιχεία που λαμβάνονται απευθείας από τον ελεγκτή, μετά από φυσική εξέταση, παρατήρηση, επανυπολογισμό και επιθεώρηση που πραγματοποίησε ο ίδιος είναι πιο αξιόπιστα από εκείνα που λαμβάνονται με έμμεσες μεθόδους.
- Τέλος, από την εμπειρία του ελεγκτή. Τα αποδεικτικά στοιχεία που συλλέγονται από έναν ελεγκτή που διαθέτει εμπειρία και δεξιότητες θεωρούνται πιο αξιόπιστα.

2.5.3 Γνώμη του Ελεγκτή για την Επάρκεια και Αξιοπιστία των Ελεγκτικών Τεκμηρίων

Οι ανεξάρτητοι έλεγχοι ενισχύουν την αξιοπιστία των οικονομικών εκθέσεων και βοηθούν τους επενδυτές να πάρουν ορθολογικές αποφάσεις, αλλά και οι οργανισμοί να αποκομίσουν διάφορα οφέλη από την αυξημένη αξιοπιστία. Ο ελεγκτής κατά την αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων θα πρέπει να είναι αντικειμενικός και διεξοδικός. Οφείλει να εξετάσει και να αξιολογήσει όλα τα σχετικά τεκμήρια ανεξάρτητα από το εάν αυτά επιβεβαιώνουν ή απορρίπτουν τις θέσεις της διοίκησης της ελεγχόμενης οντότητας, καθώς και να εκτιμήσουν κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν μια αληθή και εύλογη εικόνα της οικονομικής θέσης της ελεγχόμενης οντότητας. Η ορθή αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων αποτελεί σημαντικό παράγοντα σύνταξης αξιόπιστης και αντικειμενικής έκθεσης ελέγχου.

Είναι εύλογο ότι ο ελεγκτής επιβάλλεται να συγκεντρώσει επαρκή και αξιόπιστα ελεγκτικά τεκμήρια, προκειμένου να είναι σε θέση να υποστηρίξει την επαγγελματική του γνώμη κατά τη διεξαγωγή του ελέγχου (Liu, 2012). Η τελική απόφαση για την επάρκεια και ποιότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων επαφίεται στην επαγγελματική κρίση του ελεγκτή. Για παράδειγμα, είναι στην κρίση του ελεγκτή να αποφασίσει εάν ένα πλήθος ηλεκτρονικών αρχείων, που χρησιμοποιεί ως τεκμήρια ελέγχου είναι αξιόπιστα και χρήσιμα για το σκοπό του ελέγχου του και είναι αυτός που θα πρέπει να ελέγξει τις εσωτερικές δικλίδες ασφαλείας σχετικά με την αξιοπιστία των ηλεκτρονικών αρχείων ως προς τη βαρύτητα της αποδεικτικής τους αξίας (Morariu, et al., 2008). Επιπλέον, η ελεγκτική του άποψη για την καταλληλότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων, όπως έχει ήδη ειπωθεί, επηρεάζεται σημαντικά από τον κίνδυνο ύπαρξης ουσιωδών σφαλμάτων. Για το λόγο αυτό, οφείλει να εξετάσει την ανάγκη επιβεβαίωσης ορισμένων τεκμηρίων με την απόκτηση πρόσθετων αποδεικτικών στοιχείων από πολλαπλές πηγές. Στην περίπτωση δε, που ο ελεγκτής αποκτά αντικρουόμενα αποδεικτικά στοιχεία από διαφορετικές πηγές, θα πρέπει εκείνος να καθορίσει, βασιζόμενος στην εμπειρία του, την επιστημονική του κατάρτιση και επαγγελματική κρίση, τις επιπρόσθετες διαδικασίες ελέγχου που θα εκτελεστούν για την επίλυση της ασυνέπειας. Ωστόσο, όταν τα τεκμήρια προέρχονται από αναλυτικές διαδικασίες, επανεκτέλεση ή επανυπολογισμό, δεν είναι υποχρεωμένος να εξετάσει

διεξοδικά την αξιοπιστία τους, διότι οι διαδικασίες αυτές εξ ορισμού παρέχουν επαρκή και αξιόπιστα τεκμήρια (Zuca, 2015).

2.5.4 Κόστος Συλλογής Ελεγκτικών Τεκμηρίων

Η επάρκεια των ελεγκτικών τεκμηρίων πάνω στα οποία ο ελεγκτής θα βασίσει τη γνώμη του, εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό και από τον παράγοντα κόστους. Η συλλογή, αλλά και η επεξεργασία των ελεγκτικών τεκμηρίων συνεπάγονται κόστη (χρηματικά, πόρων, κα) για τον ελεγκτή και τον ελεγκτικό φορέα. Εισάγοντας λοιπόν και αυτή την παράμετρο στην διαδικασία του ελέγχου, συμπεραίνεται ότι στόχος του ελεγκτή είναι η απόκτηση επαρκών, αλλά και αξιόπιστων ελεγκτικών τεκμηρίων, με το χαμηλότερο δυνατό κόστος, χωρίς όμως να παρακάμπτονται οι απαραίτητες διαδικασίες ή να επιλέγεται ανεπαρκές δείγμα (Gunn, et al., 2019). Συνήθως, τα σύγχρονα λογισμικά ελέγχου, περιλαμβάνουν καταλόγους διαδικασιών ελέγχου για κάθε δήλωση που υποβάλλεται σε έλεγχο, το μέγεθος του απαραίτητου δείγματος καθώς και στοιχεία για προγραμματισμό ελέγχων. Ωστόσο, το κόστος δεν θα πρέπει να είναι εκείνος ο παράγοντας που θα έχει τη μεγαλύτερη βαρύτητα στη διαμόρφωση της ελεγκτικής κρίσης, αποθαρρύνοντας ή περιορίζοντας τον ελεγκτή κατά τη διαδικασία συλλογής και απόκτησης όλων των απαραίτητων ελεγκτικών τεκμηρίων. Σε περιπτώσεις βέβαια απαγορευτικά υψηλού κόστους, οφείλει να εξασφαλίζει παρεμφερή, ιδίου όμως βαθμού αξιοπιστίας και καταλληλότητας, τα οποία μειώνουν μεν το κόστος ελέγχου, αλλά σε καμία περίπτωση δεν αυξάνουν τα επίπεδα ελεγκτικού κινδύνου (audit risk). Σε κάθε περίπτωση, ο κανόνας είναι ότι για δεδομένο κόστος ελέγχου, το επίπεδο του ελεγκτικού κινδύνου παραμένει σταθερό. Φυσικά, το επίπεδο ελεγκτικού κινδύνου, καθορίζεται σε πολλές περιπτώσεις από τον ελεγκτή. Από την άλλη μεριά, όπως έχει ήδη ειπωθεί, ο ελεγκτής μπορεί να εξασφαλίσει αξιόπιστα συμπεράσματα με τη χρήση ενδεδειγμένης μεθόδου δειγματοληψίας, εξασφαλίζοντας επαρκές και αντιπροσωπευτικό στατιστικό δείγμα (Gronewold, 2006).

Κεφάλαιο Τρίτο

Μεθοδολογία Έρευνας

3.1 Στοιχεία της Έρευνας

Για την ολοκλήρωση της έρευνας έπρεπε να συγκεντρωθούν ορισμένα δεδομένα, η εκτίμηση των οποίων θα οδηγούσε στην εκπλήρωση των ερευνητικών στόχων. Για να συμβεί αυτό λοιπόν, και εφόσον είχε μελετηθεί η βιβλιογραφία, δημιουργήθηκε ένα ερευνητικό εργαλείο - ερωτηματολόγιο (βλ. Παράρτημα Α), το οποίο διανεμήθηκε σε απασχολούμενους σε θέση ελεγκτή σε ιδιωτικές επιχειρήσεις στην Ελλάδα. Η διανομή του ερωτηματολογίου έγινε με ηλεκτρονικό τρόπο μέσω της δυνατότητας που προσφέρει το Google Forms, στις διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου των υποψήφιων προς συμμετοχή στην έρευνα. Η δειγματοληψία έγινε με μη τυχαίο τρόπο καθώς κάθε δυνητικός συμμετέχοντας στην έρευνα συγκεντρώνει ορισμένα συγκεκριμένα χαρακτηριστικά αναφορικά με την ελεγκτική εταιρεία στην οποία εργάζεται. Από το μητρώο των ορκωτών ελεγκτών επιλέχθηκαν ελεγκτές οι οποίοι εργάζονται σε συγκεκριμένες ελεγκτικές εταιρείες, όπως αντίστοιχα το ίδιο συνέβη και με τους εσωτερικούς ελεγκτές οι οποίοι συμμετείχαν στο δείγμα. Η επιλογή του συγκεκριμένου δείγματος πραγματοποιήθηκε για λόγους κόστους και θετικής ανταπόκρισης στην έρευνα. Αξίζει να σημειωθεί ότι το ηλεκτρονικό ερωτηματολόγιο είχε σταλεί συνολικά σε 150 άτομα, ενώ ο τελικός αριθμός του δείγματος ισούται με 50. Τέλος, ο χρόνος διεξαγωγής της έρευνας ήταν από Μάιο έως Σεπτέμβριος του 2020.

3.2 Ερευνητικό εργαλείο

Όπως έχει ήδη σημειωθεί το ερευνητικό εργαλείο δημιουργήθηκε με στόχο τη συγκέντρωση των απαραίτητων δεδομένων προς εκτίμηση για τη διεξαγωγή συμπερασμάτων και την εκπλήρωση των ερευνητικών στόχων της μελέτης. Είναι χρήσιμο να σημειωθεί ότι η δημιουργία του συνέβη κατόπιν μελέτης της διεθνούς και εγχώριας βιβλιογραφίας και εντοπισμού των στοιχείων εκείνων που ήταν αναγκαίο να εξεταστούν. Το ερωτηματολόγιο περιλάμβανε ερωτήσεις κλειστού τύπου, όπου οι

συμμετέχοντες έπρεπε να δώσουν τις απαντήσεις τους είτε α) μέσω της δυνατότητας της πολλαπλής επιλογής είτε β) μέσω της διαβαθμισμένης κλίμακας 5 Scale Rate Likert. Το ερευνητικό εργαλείο της παρούσας μελέτης αποτελείται από τις εξής ενότητες:

1. Δημογραφικά Χαρακτηριστικά, όπου εξετάζονται στοιχεία όπως είναι το φύλο, η ηλικία, το εκπαιδευτικό επίπεδο και τα έτη εργασιακής εμπειρίας (ποσοτική μεταβλητή).
2. Διαδικασία Ελέγχου, όπου εξετάζονται στοιχεία όπως είναι ο τύπος ελέγχου που διενεργείται, η σημασία των ελεγκτικών τεκμηρίων στην εργασία των συμμετεχόντων, εάν τα ελεγκτικά τεκμήρια είναι απαραίτητα για την ολοκλήρωση του εξωτερικού ελέγχου και τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης, εάν οι ελεγκτικές διαδικασίες συλλογής τεκμηρίων για έλεγχο μεταβάλλονται με το πέρας του χρόνου και εάν χρησιμοποιούνταν τυποποιημένες ελεγκτικές διαδικασίες για τη συλλογή και τον έλεγχο των ελεγκτικών τεκμηρίων. Επιπλέον, στην ίδια ενότητα αξιολογείται η σημασία ορισμένων πηγών συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων, η επάρκεια των ελεγκτικών τεκμηρίων, η σημασία χρήσης ορισμένων διαδικασιών για τη συλλογή των ελεγκτικών τεκμηρίων, η αξιολόγηση της καταλληλότητας των τεκμηρίων σύμφωνα με τις ιδιότητές τους, ο βαθμός επιρροής της κρίσης του ελεγκτή για την επιλογή και συλλογή, καθώς και για την επάρκεια των ελεγκτικών τεκμηρίων, η αξιοπιστία των ελεγκτικών τεκμηρίων όταν αντλούνται από τη διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου και τέλος, εάν οι συμμετέχοντες στην έρευνα είναι εργαζόμενοι μίας οντότητας εκ των Big-4.

3.3 Μεθοδολογία εκτίμησης των δεδομένων

Η εκτίμηση των δεδομένων που συγκεντρώθηκαν στο στάδιο της δειγματοληψίας πραγματοποιήθηκε με τη χρήση του στατιστικού πακέτου SPSS v.22. Το εν λόγω πακέτο χρησιμοποιείται από την ερευνητική κοινότητα εξαιτίας του γεγονότος ότι προσφέρει έγκυρα και αξιόπιστα αποτελέσματα, ενώ είναι αρκετά εύκολο στη χρήση του. Η μεθοδολογία που εφαρμόστηκε για την εκτίμηση των δεδομένων της έρευνας είναι η **εξέταση πινάκων συνάφειας (crosstabulation or contingency tables)** που αφορά σε ένα πίνακα δύο ή περισσότερων διαστάσεων, όπου καταγράφεται η

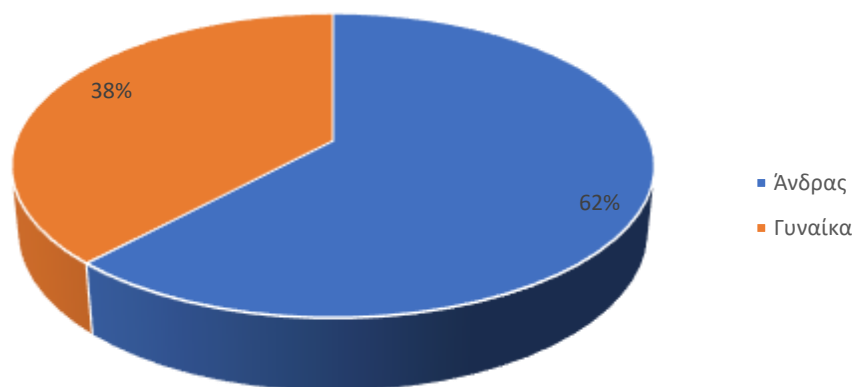
συχνότητα των απαντήσεων των συμμετεχόντων που έχουν ορισμένα συγκεκριμένα χαρακτηριστικά σύμφωνα με τα κελιά του πίνακα. Ένας αντίστοιχος πίνακας δείχνει τη σχέση που υπάρχει μεταξύ δύο ή περισσότερων **κατηγορικών μεταβλητών** (Bock, n.d.). Επιπλέον, μετά τον έλεγχο των πινάκων συνάφειας, πραγματοποιήθηκε **έλεγχος ανεξαρτησίας και πιο συγκεκριμένα ο έλεγχος χ^2 (chi-square) του Pearson**. Πρόκειται για στατιστικό έλεγχο, ο οποίος χρησιμοποιείται στην περίπτωση των κατηγορικών μεταβλητών για την εκτίμηση της πιθανότητας οποιαδήποτε διαφοράς μεταξύ αυτών. **Ο έλεγχος περιλαμβάνει μία μηδενική υπόθεση (H_0) η οποία αναφέρει ότι δεν υπάρχει κάποια σχέση εξάρτησης μεταξύ των εξεταζόμενων μεταβλητών και μία εναλλακτική υπόθεση (H_1), η οποία αναφέρει την ύπαρξη σχέσης εξάρτησης μεταξύ των μεταβλητών**. Η μηδενική υπόθεση γίνεται αποδεκτή όταν το p-value είναι υψηλότερο της τιμής 0.05, ενώ σε αντίθετη περίπτωση απορρίπτεται (British International School, 2014), (Freedman, 2009).

Κεφάλαιο Τέταρτο

Αποτελέσματα Έρευνας

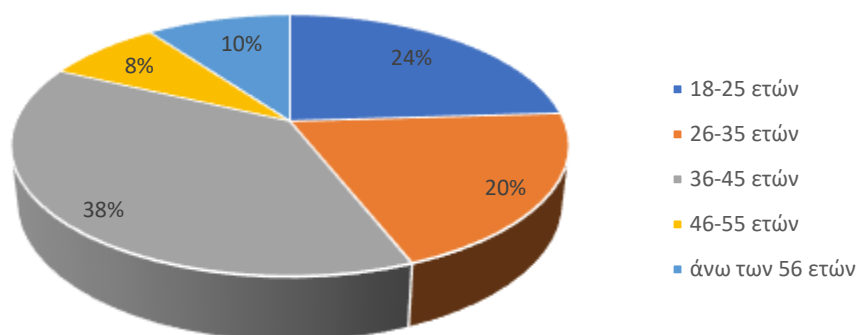
4.1 Δημογραφικά χαρακτηριστικά

Στην πρώτη ενότητα του ερωτηματολογίου εκτιμήθηκαν τα δημογραφικά χαρακτηριστικά του δείγματος, όπως είναι το φύλο, η ηλικία, το εκπαιδευτικό επίπεδο, τα έτη εργασιακής προϋπηρεσίας και εάν ο έλεγχος που διενεργούσαν οι συμμετέχοντες στην έρευνα ήταν επιτόπιος ή εξ αποστάσεως. Μέσω αυτής της ενότητας επιχειρείται η σκιαγράφηση του προφίλ των ατόμων που συμμετείχαν στην έρευνα και ο προσδιορισμός ορισμένων βασικών χαρακτηριστικών τους. Το πρώτο στοιχείο που εξετάστηκε ήταν εκείνο του φύλου με τις εκτιμήσεις να εμφανίζονται στο Γράφημα 1 το οποίο ακολουθεί. Από το ακόλουθο γράφημα φαίνεται ότι το 62% των ατόμων που συμμετείχαν στην έρευνα ήταν άνδρες, ενώ το υπόλοιπο 38% ανέφερε ότι ήταν γυναίκες. Αυτό το εύρημα ήταν αναμενόμενο καθώς το επάγγελμα του ορκωτού λογιστή είναι ιδιαίτερα απαιτητικό, χρειάζονται αρκετές ώρες εργασίας και συνοδεύεται από αρκετές υποχρεώσεις, οπότε επιλέγεται περισσότερο από τους άνδρες και όχι από τις γυναίκες, οι οποίες μπορεί να είναι επιφορτισμένες και με την κάλυψη των αναγκών της οικογένειάς τους.



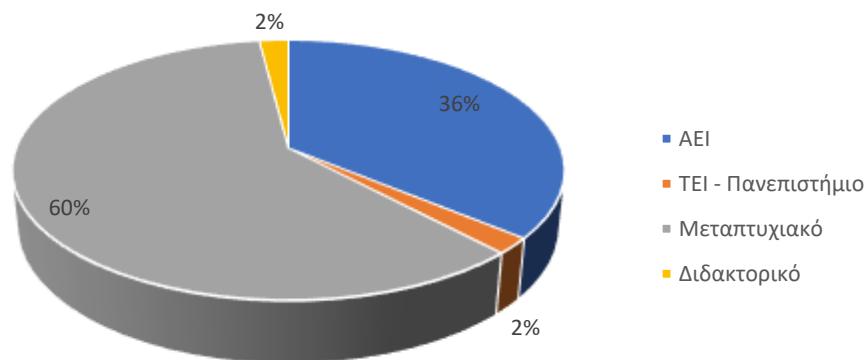
Γράφημα 1: Φύλο

Το επόμενο στοιχείο των δημογραφικών χαρακτηριστικών που εξετάστηκε από το ερευνητικό εργαλείο ήταν η ηλικία των συμμετεχόντων στην έρευνα. Οι εκτιμήσεις παρουσιάζονται στο Γράφημα 2, από όπου φαίνεται ότι το μεγαλύτερο ποσοστό του δείγματος, το οποίο ήταν ίσο με το 38% σημείωσε ότι ανήκε στην ηλικιακή ομάδα 36 έως 45 ετών. Με σημαντική διαφορά ακολούθησε το 24% το οποίο τόνισε ότι η δική του βρισκόταν μεταξύ των 18 έως 25 ετών και το 20% ανέφερε ότι η δική του ηλικία ήταν ανάμεσα στα 26 και 35 έτη. Τέλος, το 10% του δείγματος τόνισε ότι ανήκε στην ηλικιακή ομάδα «άνω των 56 ετών» και το 8% σημείωσε ότι η δική του ηλικία κυμαίνονταν από 46 έως 55 ετών.



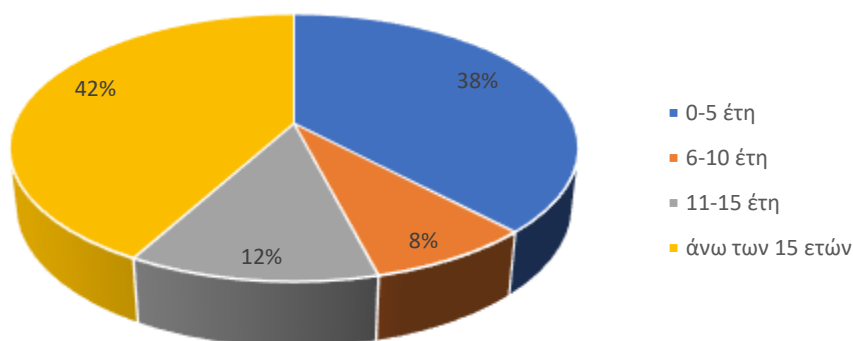
Γράφημα 2: Ηλικία

Ένα ακόμη στοιχείο των δημογραφικών χαρακτηριστικών που εξετάστηκε από το ερευνητικό εργαλείο της έρευνας, ήταν το εκπαιδευτικό επίπεδο των συμμετεχόντων στην έρευνα. Στο Γράφημα 3 παρουσιάζονται οι εκτιμήσεις αυτού του στοιχείου, από όπου φαίνεται ότι το 60% σημείωσε ότι κατείχε ένα τίτλο εξειδίκευσης (Μεταπτυχιακό) και το 36% δήλωσε ότι είχε ολοκληρώσει τη φοίτησή του στην Τριτοβάθμια Εκπαίδευση και συγκεκριμένα ότι ήταν κάτοχος τίτλου ΑΕΙ. Από το δείγμα υπολείπεται ένα συνολικό ποσοστό ίσο με το 4%, το οποίο επιμερίστηκε ισομερώς μεταξύ της αποφοίτησης από κάποιο ίδρυμα ΤΕΙ – Πανεπιστήμιο της χώρας και της κατοχής ενός διδακτορικού τίτλου σπουδών.



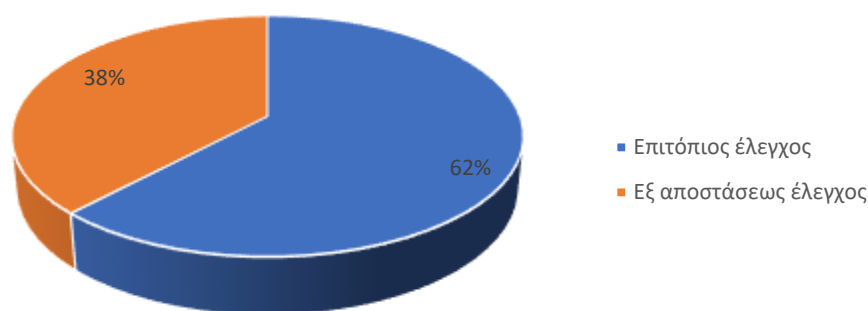
Γράφημα 3: Εκπαιδευτικό επίπεδο

Σχετικά με τα έτη εργασιακής εμπειρίας, που ήταν το επόμενο στοιχείο των δημογραφικών χαρακτηριστικών που εξετάστηκε, οι εκτιμήσεις παρουσιάζονται στο Γράφημα 4 το οποίο ακολουθεί. Παρατηρώντας το, αποδεικνύεται ότι το μεγαλύτερο ποσοστό του δείγματος, το οποίο εκπροσωπείται από το 42% τόνισε ότι τα έτη εργασιακής εμπειρίας του στο αντικείμενο ήταν περισσότερα των 15 ετών. Επιπλέον, ένα ποσοστό ίσο με το 38% του δείγματος σημείωσε ότι η δική του εργασιακή εμπειρία κυμαίνονταν από 0 έως 5 έτη και με πολύ μεγάλη διαφορά ακολουθούσε το 12% το οποίο τόνισε ότι η δική του εργασιακή εμπειρία βρισκονταν μεταξύ των 11 έως 15 ετών. Από το συνολικό δείγμα υπολείπεται ένα ποσοστό ίσο με το 8% το οποίο τόνισε ότι η δική του εργασιακή εμπειρία ήταν μεταξύ των 6 έως 10 ετών.



Γράφημα 4: Έτη εργασιακής εμπειρίας

Το τελευταίο στοιχείο των δημογραφικών χαρακτηριστικών που εξετάστηκε ήταν εκείνο του τύπου του ελέγχου που διενεργούνταν από τους ορκωτούς λογιστές που συμμετείχαν στην έρευνα. Τα είδη ελέγχου που συμπεριλαμβάνονταν στις πιθανές απαντήσεις ήταν εκείνο του επιτόπιου ελέγχου και του ελέγχου εξ αποστάσεως. Στο Γράφημα 5 που ακολουθεί εμφανίζονται οι εκτιμήσεις αυτού του στοιχείου, από όπου φαίνεται ότι το 62% του δείγματος σημείωσε ότι διενεργούσε επιτόπιους ελέγχους, ενώ το υπόλοιπο 38% τόνισε ότι το είδος ελέγχου που εκτελούσε ήταν ο εξ αποστάσεως έλεγχος.



Γράφημα 5: Τύπος ελέγχου διενέργειας

4.2 Έλεγχος Συνάφειας και Ανεξαρτησίας

Σε αυτό το σημείο της εκτίμησης των δεδομένων θα επιχειρηθεί η πραγματοποίηση ενός **ελέγχου συνάφειας (crosstabulation or contingency tables)** μεταξύ ορισμένων μεταβλητών του ερευνητικού εργαλείου και στη συνέχεια θα ακολουθήσει ένας **έλεγχος ανεξαρτησίας μεταξύ αυτών (Pearson χ^2)**. Οι βασικές μεταβλητές οι οποίες πρόκειται να εξεταστούν είναι τα έτη εργασιακής εμπειρίας, το είδος του ελέγχου, το επίπεδο αξιοπιστίας των ελεγκτικών τεκμηρίων που αντλούνται από τον εσωτερικό έλεγχο, εάν χρησιμοποιούνται τυποποιημένες διαδικασίες για τη συλλογή και τον έλεγχο των ελεγκτικών τεκμηρίων, εάν ο ερωτώμενος απασχολείται σε μία εκ των Big 4, με στόχο να απαντηθούν τα ακόλουθα:

- Ο βαθμός σημαντικότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων. Κατά πόσο κρίνονται δηλαδή για την ολοκλήρωση του εξωτερικού ελέγχου και της σύνταξης της σχετικής έκθεσης και εάν οι ελεγκτικές διαδικασίες που χρησιμοποιούνται μεταβάλλονται με την πάροδο του χρόνου.
- Η αξιολόγηση ορισμένων πηγών συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων ως προς τη σημασία τους (λογιστικές εγγραφές, σύστημα εσωτερικού ελέγχου, υπολογιστικές εγγραφές, αλληλογραφία ελεγχόμενης οντότητας, φυσικά αποδεικτικά στοιχεία, συνέντευξη – παρατήρηση, εξωτερικές πηγές, ισχυρισμοί διοίκησης, γνώμη ειδημόνων)
- Ο βαθμός συμφωνίας σχετικά με το εάν απαιτούνται επιβεβαιωτικές και υποστηρικτικές πληροφορίες προκειμένου τα τεκμήρια να θεωρηθούν επαρκή, εάν τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουν αποκτηθεί από εξωτερικές πηγές είναι περισσότερο αξιόπιστα από εκείνα που αποκτήθηκαν εντός της μονάδας ελέγχου, εάν η αξιοποίηση επαρκών ελεγκτικών τεκμηρίων ασκεί ισχυρή επίδραση πάνω στο αποτέλεσμα και στην ποιότητα του ελέγχου, εάν όσο μεγαλύτερος είναι ο αριθμός των ελεγκτικών τεκμηρίων τόσο μειώνεται ο κίνδυνος του ελέγχου, εάν η επάρκεια των ελεγκτικών τεκμηρίων καθορίζεται από το μέγεθος του δείγματος που έχει επιλεγεί και εάν τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουν αποκτηθεί από τα αρχεία της οντότητας ελέγχου είναι πιο αξιόπιστα όταν αυτή διαθέτει ένα αξιόπιστο σύστημα εσωτερικού ελέγχου
- Η σημασία χρήσης ορισμένων διαδικασιών για τη συλλογή των ελεγκτικών τεκμηρίων (επιθεώρηση, παρατήρηση, εξωτερική επιβεβαίωση, υπολογισμός και επιβεβαίωση δεδομένων, αναλυτικές διαδικασίες)
- Η αξιολόγηση της καταλληλότητας των τεκμηρίων σύμφωνα με κάποιες ιδιότητες (συνάφεια, αντικειμενικότητα, δυνατότητα επαλήθευσης, αυθεντικότητα, χρόνος αναφοράς)
- Το επίπεδο επηρεασμού της κρίσης του ελεγκτή της επιλογής και της συλλογής των ελεγκτικών τεκμηρίων
- Ο βαθμός επηρεασμού της κρίσης του ελεγκτή σχετικά με την επάρκεια των ελεγκτικών τεκμηρίων (ελεγκτικός κίνδυνος, σπουδαιότητα αποδεικτικών στοιχείων, κόστος συλλογής αποδεικτικών στοιχείων, χρόνος απόκτησης αποδεικτικών στοιχείων).

Σε αυτό το σημείο πρόκειται να παρουσιαστούν τα αποτελέσματα του ελέγχου συνάφειας και αξιοπιστίας μεταξύ της μεταβλητής που εξετάζει τα έτη εργασιακής εμπειρίας και του βαθμού σημασίας κάποιων στοιχείων των ελεγκτικών τεκμηρίων, της αξιολόγησης ορισμένων τύπων ελεγκτικών τεκμηρίων και του βαθμού συμφωνίας με ορισμένες προτάσεις σχετικά με τα ελεγκτικά τεκμήρια. Στον Πίνακα 1 που ακολουθεί παρουσιάζονται οι εκτιμήσεις αναφορικά με τη σημασία των ελεγκτικών τεκμηρίων στην εργασία των ορκωτών λογιστών σύμφωνα με τα έτη εργασιακής εμπειρίας τους. Παρατηρώντας τον πίνακα αποδεικνύεται ότι οι συμμετέχοντες στην έρευνα κατά κύριο λόγο συμφωνούσαν με τη σημασία των ελεγκτικών τεκμηρίων για την εργασία τους και για αυτό το λόγο το μεγαλύτερο ποσοστό των απαντήσεων συγκεντρώθηκε στις απαντήσεις «Πολύ» και «Πάρα Πολύ». Κυρίως οι εργαζόμενοι με εμπειρία 6 έως 10 ετών ήταν εκείνοι οι οποίοι θεωρούσαν πάρα πολύ σημαντικά τα ελεγκτικά τεκμήρια στην εργασία τους ακολουθώντας εκείνοι με εργασιακή εμπειρία μεγαλύτερη των 11 ετών.

	Αρκετά	Πολύ	Πάρα Πολύ
0-5 έτη	10.5%	31.6%	57.9%
6-10 έτη			100%
11-15 έτη		33.3%	66.7%
άνω των 15 ετών		33.3%	66.7%

Πίνακας 1: Έτη εργασιακής εμπειρίας και σημασία ελεγκτικών τεκμηρίων στην εργασία

Ο έλεγχος ανεξαρτησίας χ^2 , ο οποίος πραγματοποιήθηκε για αυτές τις μεταβλητές του ερωτηματολογίου έδειξε ότι δεν υπάρχει σχέση εξάρτησης μεταξύ τους (αποδοχή H_0), καθώς το p-value ισούται με 0.485 και είναι μεγαλύτερο του 0.05. **Ανεξαρτήτως ηλικίας, η πλειοψηφία των ερωτώμενων θεωρεί τα ελεγκτικά τεκμήρια πολύ έως παρά πολύ σημαντικά για την εκτέλεση της εργασίας τους.**

Στον Πίνακα 2 που ακολουθεί παρουσιάζονται οι εκτιμήσεις σχετικά με το βαθμό στον οποίο τα ελεγκτικά τεκμήρια θεωρούνται απαραίτητα για την ολοκλήρωση του εξωτερικού ελέγχου και τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης από τους ελεγκτές που συμμετείχαν στην έρευνα, ανά κατηγορία των ετών εργασιακής εμπειρίας. Σύμφωνα με ότι παρουσιάζεται στον πίνακα που ακολουθεί αποδεικνύεται ότι οι συμμετέχοντες

με μικρότερη εργασιακή εμπειρία ήταν εκείνοι οι οποίοι θεωρούσαν απαραίτητα τα ελεγκτικά τεκμήρια για τους αναφερόμενους λόγους. Στο σύνολό τους οι συμμετέχοντες στην έρευνα, ιδίως όσοι είχαν εμπειρία άνω των 11 ετών, συμφωνούσαν σε σημαντικό βαθμό με αυτήν την πρόταση.

	Αρκετά	Πολύ	Πάρα Πολύ
0-5 έτη	10.5%	31.6%	57.9%
6-10 έτη	50%		50%
11-15 έτη		66.7%	33.3%
άνω των 15 ετών		61.9%	38.1%

Πίνακας 2: Έτη εργασιακής εμπειρίας και βαθμός στον οποίο τα ελεγκτικά τεκμήρια θεωρούνται απαραίτητα για την ολοκλήρωση του εξωτερικού ελέγχου και τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης

Ο έλεγχος ανεξαρτησίας χ^2 ο οποίος πραγματοποιήθηκε για αυτές τις δύο μεταβλητές έδειξε ότι υπάρχει σχέση εξάρτησης μεταξύ τους (απόρριψη της H_0), καθώς η τιμή του p-value ισούται με 0.011 και είναι μικρότερο του 0.05. **Ελεγκτές με μικρότερη εμπειρία, δίνουν μεγαλύτερη βαρύτητα στα ελεγκτικά τεκμήρια για το σχηματισμό γνώμης, απ' ότι ελεγκτές με μεγαλύτερη εργασιακή εμπειρία.**

Στον Πίνακα 3 που ακολουθεί παρουσιάζονται οι εκτιμήσεις σχετικά με το βαθμό στον οποίο θεωρείται ότι μεταβάλλονται οι ελεγκτικές διαδικασίες που χρησιμοποιούνταν με την πάροδο του χρόνου, για τη συλλογή και τον έλεγχο των ελεγκτικών τεκμηρίων. Παρατηρώντας τα στοιχεία που παρουσιάζονται στον πίνακα που ακολουθεί αποδεικνύεται ότι οι ορκωτοί λογιστές οι οποίοι συμμετείχαν στην έρευνα έκλιναν κυρίως προς τις απαντήσεις «Αρκετά» και «Λίγο». Τα υψηλότερα ποσοστά εντοπίστηκαν για τους συμμετέχοντες με εργασιακή εμπειρία από 6 έως 10 έτη και άνω των 15 ετών. Ωστόσο, τα άτομα με εργασιακή εμπειρία από 6 έως 10 έτη επιμερίζονται ισομερώς μεταξύ του «Λίγο» και του «Πολύ» σχετικά με το βαθμό μεταβολής των ελεγκτικών διαδικασιών.

	Λίγο	Αρκετά	Πολύ	Πάρα Πολύ
0-5 έτη	22.1%	42.1%	26.3%	10.5%
6-10 έτη	50%		50%	
11-15 έτη	33.3%	33.3%	33.3%	
άνω των 15 ετών	38.1%	52.4%	9.5%	

Πίνακας 3: Έτη εργασιακής εμπειρίας και βαθμός στον οποίο μεταβάλλονται με την πάροδο του χρόνου οι ελεγκτικές διαδικασίες που χρησιμοποιούνταν για τη συλλογή και τον έλεγχο των ελεγκτικών τεκμηρίων

Ο έλεγχος ανεξαρτησίας χ^2 ο οποίος πραγματοποιήθηκε για τις μεταβλητές αυτές, έδειξε ότι δεν προκύπτει σχέση εξάρτησης (αποδοχή H_0), εφόσον το p-value ισούνται με 0.321 το οποίο είναι υψηλότερο από το 0.05. **Ανεξαρτήτως εργασιακής εμπειρίας λοιπόν, η πλειοψηφία των ερωτώμενων θεωρεί ότι οι διαδικασίες ελέγχου, δεν μεταβάλλονται σημαντικά με την πάροδο του χρόνου.**

Τα έτη της εργασιακής εμπειρίας εξετάστηκαν επίσης σε συνδυασμό με την αξιολόγηση της σημασίας ορισμένων πηγών συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων όπως είναι οι λογιστικές εγγραφές, το σύστημα εσωτερικού ελέγχου, οι υπολογιστικές εγγραφές, η αλληλογραφία ελεγχόμενης οντότητας, τα φυσικά αποδεικτικά στοιχεία, η συνέντευξη – παρατήρηση, οι εξωτερικές πηγές, οι ισχυρισμοί διοίκησης και η γνώμη των ειδημόνων. Στον Πίνακα 4 που ακολουθεί εμφανίζονται οι εκτιμήσεις αναφορικά με την πηγή συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων της κατηγορίας των λογιστικών εγγραφών και της σημασίας που της αποδίδεται σύμφωνα τα έτη εργασιακής εμπειρίας. Παρατηρώντας τον πίνακα αποδεικνύεται ότι δίνεται ιδιαίτερη προσοχή σε αυτήν την πηγή συλλογής πληροφοριών ιδίως από τους συμμετέχοντες με εργασιακή εμπειρία μεταξύ των 0 έως 5 ετών ή άνω των 15 ετών.

	Αρκετά	Πολύ	Πάρα Πολύ
0-5 έτη	31.6%	36.8%	31.6%
6-10 έτη		50%	50%
11-15 έτη	50%	33.3%	16.7%
άνω των 15 ετών	9.5%	42.9%	47.6%

Πίνακας 4: Έτη εργασιακής εμπειρίας και αξιολόγηση της σημασίας πηγών συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων (λογιστικές εγγραφές)

Ο έλεγχος χ^2 ο οποίος υπολογίστηκε για αυτήν την περίπτωση των μεταβλητών έδειξε ότι δεν υπάρχει σχέση εξάρτησης μεταξύ τους (αποδοχή H_0) καθώς η τιμή του p-value ισούται με 0.308, μία τιμή υψηλότερη του 0.05. **Ανεξαρτήτως επαγγελματικής εμπειρίας, η πλειοψηφία των ερωτώμενων θεωρεί τις λογιστικές εγγραφές από πολύ έως πάρα πολύ σημαντική πηγή ελεγκτικών τεκμηρίων.** Παρατηρείται βέβαια ότι για τους ελεγκτές με εμπειρία από 11 έως 15 έτη η επικρατέστερη απάντηση είναι το «αρκετά» σε αντίθεση με τις απαντήσεις των υπόλοιπων ηλικιακών ομάδων, αλλά το αποτέλεσμα αυτό θα πρέπει να γίνει αποδεκτό με επιφύλαξη λόγω του μικρού μεγέθους του δείγματος.

Στον Πίνακα 5 που ακολουθεί εμφανίζονται οι εκτιμήσεις σχετικά με την αξιολόγηση της σημασίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου ως μορφή συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων σε συνδυασμό με τα έτη εργασιακής εμπειρίας. Σύμφωνα με τις εκτιμήσεις του παρακάτω πίνακα καθίσταται σαφές ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου, θεωρούνταν ως «Πολύ» ή «Πάρα Πολύ» υψηλής σημασίας για τους συμμετέχοντες στην έρευνα ιδίως για εκείνους με εργασιακή εμπειρία από 6 έως 10 έτη. Θα ήταν χρήσιμο να σημειωθεί επίσης ότι **θεωρήθηκε ως υψηλότερης σημασίας από τις λογιστικές εγγραφές**, όπως ανέφεραν οι ελεγκτές οι οποίοι συγκρότησαν το δείγμα της έρευνας.

	Λίγο	Αρκετά	Πολύ	Πάρα Πολύ
0-5 έτη		52.6%	36.8%	10.5%
6-10 έτη				100%
11-15 έτη			66.7%	33.3%
άνω των 15 ετών	4%	32%	40%	24%

Πίνακας 5: Έτη εργασιακής εμπειρίας και αξιολόγηση της σημασίας πηγών συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων (σύστημα εσωτερικού ελέγχου)

Ο έλεγχος χ^2 έδειξε ότι οι δύο αυτές μεταβλητές δεν έχουν κάποια σχέση εξάρτησης (αποδοχή της H_0) σε οριακό επίπεδο καθώς η τιμή του p-value ισούται με 0.07 και είναι μεγαλύτερο από το 0.05 και ως εκ τούτου δεν δύναται η χρήση των αποτελεσμάτων για εξαγωγή ασφαλών συμπερασμάτων. **Με επιφύλαξη μπορεί να ειπωθεί ότι η αξιοπιστία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου θεωρείται σημαντικός παράγοντας για την αξιοπιστία των ελεγκτικών τεκμηρίων που συλλέγουν οι ελεγκτές.**

Ένα ακόμη στοιχείο που εξετάστηκε ως προς τη σημασία του ως πηγή συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων ήταν οι επανυπολογισμοί, οι οποίοι στον Πίνακα 6 που ακολουθεί συνδυάστηκαν με τα έτη εργασιακής εμπειρίας. Παρατηρώντας τον πίνακα φαίνεται ότι μόνο οι συμμετέχοντες με εργασιακή εμπειρία από 11 έως 15 έτη συμφώνησαν ότι οι υπολογιστικές εγγραφές είναι «Πολύ» σημαντικές, όπως επίσης και εκείνοι με προϋπηρεσία όχι μεγαλύτερη των 5 ετών. Είναι χρήσιμο να σημειωθεί ότι οι συμμετέχοντες στην έρευνα με εργασιακή εμπειρία μεταξύ των 6 έως 10 ετών, επιμερίστηκαν ισομερώς μεταξύ της απάντησης «Αρκετά» και «Πάρα Πολύ».

	Λίγο	Αρκετά	Πολύ	Πάρα Πολύ
0-5 έτη	10.5%	21.1%	47.4%	21.1%
6-10 έτη		50%		50%
11-15 έτη		33.3%	66.7%	
άνω των 15 ετών	4%	34%	38%	24%

Πίνακας 6: Έτη εργασιακής εμπειρίας και αξιολόγηση της σημασίας πηγών συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων (υπολογιστικές εγγραφές)

Ο έλεγχος ανεξαρτησίας χ^2 ο οποίος πραγματοποιήθηκε οδήγησε στο συμπέρασμα ότι δεν προκύπτει σχέση εξάρτησης μεταξύ των δύο μεταβλητών (αποδοχή H_0), καθώς η τιμή του p-value ισούται με 0.240 που είναι υψηλότερη του 0.05. **Ανεξαρτήτως επιπέδου εμπειρίας, οι επανυπολογισμοί φαίνεται ότι αποτελούν ελεγκτικό τεκμήριο στο οποίο δίδεται βαρύτητα από τους ελεγκτές, καθώς μόλις το 10% των ελεγκτών με μικρή εργασιακή εμπειρία και το 4% των εξαιρετικά έμπειρων φαίνεται να προσδίδουν χαμηλή σημασία στο συγκεκριμένο τεκμήριο.**

Στον Πίνακα 7 που ακολουθεί παρουσιάζονται οι εκτιμήσεις αναφορικά με την αξιολόγηση της σημασίας των πηγών συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων της κατηγορίας της αλληλογραφίας της ελεγχόμενης οντότητας και των ετών εργασιακής εμπειρίας. Παρατηρείται ότι μόνο τα άτομα με προϋπηρεσία μικρότερη των 5 ετών και εκείνα με προϋπηρεσία μεταξύ των 6 έως 10 ετών θεωρούσαν «Πάρα Πολύ» και «Πολύ» σημαντική αυτήν την πηγή πληροφόρησης αντίστοιχα. Στην πλειοψηφία τους οι συμμετέχοντες στην έρευνα θεώρησαν ως «Λίγο» ή «Αρκετά» σημαντική αυτήν την πηγή συγκέντρωση πληροφοριών ελεγκτικών τεκμηρίων.

	Λίγο	Αρκετά	Πολύ	Πάρα Πολύ
0-5 έτη	10.5%	15.8%	31.6%	42.1%
6-10 έτη	50%		50%	
11-15 έτη		100%		
άνω των 15 ετών	23.8%	38%	24%	20%

Πίνακας 7: Έτη εργασιακής εμπειρίας και αξιολόγηση της σημασίας πηγών συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων (αλληλογραφία ελεγχόμενης οντότητας)

Ο έλεγχος χ^2 ο οποίος πραγματοποιήθηκε για αυτές τις μεταβλητές έδειξε μία σχέση εξάρτησης (απόρριψη H_0), καθώς το p-value ισούται με 0.02 που είναι μικρότερο του 0.05. **Παρατηρούμε δηλαδή, ότι όσο μικρότερη είναι η εργασιακή εμπειρία του ελεγκτή, τόσο μεγαλύτερη είναι η σημαντικότητα που αποδίδεται στα τεκμήρια που προέρχονται από την αλληλογραφία της ελεγχόμενης οντότητας.**

Αναφορικά με τα φυσικά αποδεικτικά στοιχεία, ως πηγή συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων και των ετών εργασιακής εμπειρίας, οι εκτιμήσεις παρουσιάζονται στον Πίνακα 8. Σύμφωνα με ότι παρουσιάζεται στον πίνακα που ακολουθεί, αποδεικνύεται

ότι μόνο οι συμμετέχοντες στην έρευνα με έτη εργασιακής εμπειρίας από 6 έως 10, συμφώνησαν ότι τα φυσικά αποδεικτικά στοιχεία είναι «Πάρα Πολύ» σημαντικά. Όλες οι υπόλοιπες βαθμίδες των ετών εργασιακής εμπειρίας σημείωσαν ότι αυτή η μορφή συλλογής στοιχείων ήταν «Πολύ» σημαντική σύμφωνα με την κρίση τους. Είναι χρήσιμο να σημειωθεί ότι εκτός από την κατηγορία των ετών της εργασιακής εμπειρίας από 6 έως 10 έτη, όλες οι υπόλοιπες κατηγορίες σε μικρό ποσοστό σημείωσαν ότι την θεωρούσαν «Αρκετά» σημαντική ως πηγή συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων.

	Αρκετά	Πολύ	Πάρα Πολύ
0-5 έτη	26.3%	52.6%	21.1%
6-10 έτη			100%
11-15 έτη	33.3%	66.7%	
άνω των 15 ετών	4.8%	76.2%	19%

Πίνακας 8: Έτη εργασιακής εμπειρίας και αξιολόγηση της σημασίας πηγών συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων (φυσικά αποδεικτικά στοιχεία)

Ο έλεγχος ανεξαρτησίας χ^2 που ακολούθησε για αυτές τις μεταβλητές έδειξε ότι υπάρχει μία σχέση εξάρτησης (απόρριψη της H_0), καθώς το p-value ισούται με 0.03, που είναι χαμηλότερο του 0.05.

Στον Πίνακα 9 που ακολουθεί παρουσιάζονται οι εκτιμήσεις αναφορικά με τη συνέντευξη-παρατήρηση ως μορφή συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων και της σημασίας που της αποδίδουν οι συμμετέχοντες στην έρευνα ανά κατηγορία ετών εργασιακής εμπειρίας. Σύμφωνα με ότι παρουσιάζεται φαίνεται ότι τα άτομα με εργασιακή εμπειρία μικρότερη των 5 ετών θεωρούσαν αυτό το στοιχείο ως «Αρκετά» σημαντικό, ενώ όσοι είχαν εργασιακή εμπειρία υψηλότερη των 6 ετών ανέφεραν ότι ήταν «Πολύ» σημαντική πηγή.

	Λίγο	Αρκετά	Πολύ	Πάρα Πολύ
0-5 έτη	21.1%	57.9%	10.5%	10.5%
6-10 έτη		50%	50%	
11-15 έτη			100%	
άνω των 15 ετών	4.8%	9.5%	38.1%	47.6%

Πίνακας 9: Έτη εργασιακής εμπειρίας και αξιολόγηση της σημασίας πηγών συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων (συνέντευξη-παρατήρηση)

Ο έλεγχος χ^2 ο οποίος εκπονήθηκε στη συνέχεια έδειξε ότι υπάρχει σχέση εξάρτησης μεταξύ αυτών των μεταβλητών (απόρριψη H_0) καθώς το p-value ισούται με 0.000 και είναι εμφανώς χαμηλότερο του 0.05. **Παρατηρούμε ότι για επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5%, δεχόμαστε ότι η σημασία που αποδίδεται στα τεκμήρια που προέρχονται από παρατήρηση του ελεγκτή και συνεντεύξεις αυξάνεται όσο αυξάνεται και οι επαγγελματική εμπειρία του ελεγκτή.**

Τα έγγραφα προς του ελεγκτές αποτελούν μία ακόμη κατηγορία πηγών συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων που εξετάστηκαν ως προς τη σημασία τους στον έλεγχο και τα έτη εργασιακής εμπειρίας. Σύμφωνα με τις εκτιμήσεις του Πίνακα 10, φαίνεται ότι η πλειοψηφία των συμμετεχόντων θεωρούσε ότι αποτελούσε μία «Πολύ» ή «Πάρα Πολύ» σημαντική πηγή για τη συγκέντρωση πληροφοριών. Την υψηλότερη σημασία στην αξιολόγηση έδωσαν οι ελεγκτές με εργασιακή εμπειρία μικρότερη των 5 ετών και μεταξύ των 6 έως 15 ετών. Ωστόσο, υπήρξε και ένα μικρό ποσοστό των συμμετεχόντων με εργασιακή εμπειρία μικρότερη των 5 ετών ή υψηλότερων των 15 ετών που συμφώνησε ότι ήταν «Αρκετά» σημαντική πηγή συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων.

	Αρκετά	Πολύ	Πάρα Πολύ
0-5 έτη	15.8%	73.7%	10.5%
6-10 έτη		50%	50%
11-15 έτη		66.7%	33.3%
άνω των 15 ετών	33.3%	28.6%	38.1%

Πίνακας 10: Έτη εργασιακής εμπειρίας και αξιολόγηση της σημασίας πηγών συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων (έγγραφα προς ελεγκτές)

Προχωρώντας στις εκτιμήσεις του ελέγχου ανεξαρτησίας χ^2 , τα αποτελέσματα έδειξαν ότι δεν υπήρχε σχέση εξάρτησης μεταξύ αυτών των μεταβλητών (αποδοχή H_0) καθώς το p-value ισούται με 0.066 και είναι οριακά υψηλότερο του 0.05. **Με επιφύλαξη, αποδεχόμαστε ότι ανεξαρτήτως επαγγελματικής εμπειρίας, τα ελεγκτικά τεκμήρια που προέρχονται από έγγραφα τρίτων προς τους ελεγκτές έχουν πολύ έως πάρα πολύ μεγάλο βαθμό σημαντικότητας.**

Επιπρόσθετα, αναφορικά με τους ισχυρισμούς της διοίκησης ως πηγή συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων είναι χρήσιμο να σημειωθεί ότι σύμφωνα με τον Πίνακα 11, οι περισσότεροι συμμετέχοντες σημείωσαν ότι είναι «Αρκετά» σημαντική. Όμως οι συμμετέχοντες με έτη εργασιακής εμπειρίας από 6 έως 10 ετών ανέφεραν ότι αυτή η πηγή συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων ήταν «Πολύ» ή «Πάρα Πολύ» σημαντική.

	Καθόλου	Λίγο	Αρκετά	Πολύ	Πάρα Πολύ
0-5 έτη	10.5%	5.3%	42.1%	21.1%	21.1%
6-10 έτη				50%	50%
11-15 έτη			66.7%	33.3%	
άνω των 15 ετών		33.3%	19%	38.1%	9.5%

Πίνακας 11: Έτη εργασιακής εμπειρίας και αξιολόγηση της σημασίας πηγών συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων (ισχυρισμοί διοίκησης)

Ο έλεγχος ανεξαρτησίας χ^2 έδειξε ότι υπήρχε μία σχέση εξάρτησης μεταξύ αυτών των μεταβλητών (απόρριψη H_0) καθώς η τιμή του p-value ισούται με 0.044 και είναι χαμηλότερο του 0.05. **Συμπεραίνουμε ότι οι λιγότερο έμπειροι ελεγκτές δίδουν μεγαλύτερη βαρύτητα ως τεκμήρια ελέγχου στους ισχυρισμούς της διοίκησης της ελεγχόμενης μονάδας. Βαρύτητα η οποία φθίνει καθώς αυξάνεται η εμπειρία του ελεγκτή.**

Η τελευταία κατηγορία πηγής συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων είναι η γνώμη των ειδημόνων, η οποία επιχειρήθηκε να εξεταστεί σύμφωνα με τη συμφωνία που της προσδίδει η κάθε κατηγορία ετών εργασιακής εμπειρίας των συμμετεχόντων στην έρευνα. Σύμφωνα με τον Πίνακα 12 φαίνεται ότι οι συμμετέχοντες στην έρευνα αξιολόγησαν ως «Πολύ» ή «Πάρα Πολύ» σημαντική αυτή την πηγή συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων, ενώ ένα σημαντικό ποσοστό χαρακτήρισε αυτήν την πηγή ως

«Αρκετά» σημαντική. Συγκεκριμένα, όσοι θεώρησαν ως «Αρκετά» σημαντική αυτήν την πηγή ήταν οι συμμετέχοντες με έτη εργασιακής εμπειρίας μικρότερης των 5 ετών και μεγαλύτερης των 11 ετών.

	Καθόλου	Λίγο	Αρκετά	Πολύ	Πάρα Πολύ
0-5 έτη			31.6%	31.6%	36.8%
6-10 έτη		50%			50%
11-15 έτη			33.3%	66.7%	
άνω των 15 ετών	9.5%		42.9%	47.6%	

Πίνακας 12: Έτη εργασιακής εμπειρίας και αξιολόγηση της σημασίας πηγών συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων (γνώμη ειδημόνων)

Αναφορικά με τον έλεγχο ανεξαρτησίας χ^2 αποδείχθηκε ότι υπήρχε μία σχέση εξάρτησης μεταξύ αυτών (απόρριψη H_0) με την τιμή του p-value να ισούται με 0.000 που είναι χαμηλότερο του 0.05. **Ελεγκτές με μικρότερη επαγγελματική εμπειρία τείνουν να δίνουν μεγαλύτερη βαρύτητα στα τεκμήρια που προέρχονται από ειδήμονες, σε αντίθεση με πιο έμπειρους ελεγκτές, οι οποίοι τα θεωρούν μεν σημαντικά, αλλά με μικρότερο βαθμό σημαντικότητας.**

Σε αυτό το σημείο αξίζει να σημειωθεί ότι τα έτη εργασιακής εμπειρίας εξετάστηκαν παράλληλα με το βαθμό συμφωνίας σχετικά με το εάν απαιτούνται επιβεβαιωτικές και υποστηρικτικές πληροφορίες προκειμένου τα τεκμήρια να θεωρηθούν επαρκή, εάν τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουν αποκτηθεί από εξωτερικές πηγές είναι περισσότερο αξιόπιστα από εκείνα που αποκτήθηκαν εντός της μονάδας ελέγχου, εάν η αξιοποίηση επαρκών ελεγκτικών τεκμηρίων ασκεί ισχυρή επίδραση πάνω στο αποτέλεσμα και στην ποιότητα του ελέγχου, εάν όσο μεγαλύτερος είναι ο αριθμός των ελεγκτικών τεκμηρίων τόσο μειώνεται ο κίνδυνος του ελέγχου, εάν η επάρκεια των ελεγκτικών τεκμηρίων καθορίζεται από το μέγεθος του δείγματος που έχει επιλεγεί και εάν τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουν αποκτηθεί από τα αρχεία της οντότητας ελέγχου είναι πιο αξιόπιστα όταν αυτή διαθέτει ένα αξιόπιστο σύστημα εσωτερικού ελέγχου.

Στον Πίνακα 13 εμφανίζονται οι εκτιμήσεις αναφορικά με τα έτη εργασιακής εμπειρίας και το βαθμό συμφωνίας των συμμετεχόντων στην έρευνα σχετικά με την απαίτηση επιβεβαιωτικών και υποστηρικτικών πληροφοριών προκειμένου τα τεκμήρια να

θεωρηθούν επαρκή. Παρατηρώντας αυτές τις εκτιμήσεις είναι χρήσιμο να σημειωθεί ότι οι συμμετέχοντες στην έρευνα συμφωνούσαν ως προς αυτό το στοιχείο, ενώ τα άτομα με εμπειρία άνω των 15 ετών σημείωσαν ότι συμφωνούσαν απόλυτα, ενώ άτομα με εργασιακή εμπειρία μεταξύ των 11 και 15 ετών σημείωσαν ότι συμφωνούσαν.

	Συμφωνώ Απόλυτα	Συμφωνώ
0-5 έτη	47.4%	52.6%
6-10 έτη	50%	50%
11-15 έτη	16.7%	83.3%
άνω των 15 ετών	66.7%	33.3%

Πίνακας 13: Έτη εργασιακής εμπειρίας και απαίτηση επιβεβαιωτικών και υποστηρικτικών πληροφοριών προκειμένου τα τεκμήρια να θεωρηθούν επαρκή

Ο έλεγχος ανεξαρτησίας ο οποίος ακολούθησε και ήταν ο χ^2 , δεν έδειξε κάποια σχέση εξάρτησης (αποδοχή H_0), καθώς το p-value ισούται με 0.173 που είναι υψηλότερο του 0.05. **Ανεξαρτήτως ηλικίας, οι επιβεβαιωτικές και υποστηρικτικές πληροφορίες θεωρούνται απαραίτητες από τους ελεγκτές, προκειμένου να ενισχύσουν την αξία απόδειξης ενός ελεγκτικού τεκμηρίου.**

Το επόμενο στοιχείο, για το οποίο οι συμμετέχοντες έπρεπε να προσδιορίσουν το βαθμό συμφωνίας ή διαφωνίας τους σύμφωνα με τα έτη εργασιακής εμπειρίας τους είναι εάν τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν από εξωτερικές πηγές είναι περισσότερο αξιόπιστα από εκείνα που αποκτήθηκαν από πηγές εντός της ελεγχόμενης οντότητας. Σύμφωνα με τις εκτιμήσεις που εμφανίζονται στον Πίνακα 14, ένα σημαντικό ποσοστό των ελεγκτών που συμμετείχαν στην έρευνα τήρησαν μία ουδέτερη στάση επιλέγοντας ως απάντηση την «Ούτε Διαφωνώ Ούτε Συμφωνώ». Εκτός από την περίπτωση των ατόμων με εργασιακή εμπειρία μικρότερη των 5 ετών, που συμφωνούσαν με αυτήν την πρόταση, αλλά και ορισμένους συμμετέχοντες με προϋπηρεσία από 6 έως 10 έτη που διαφώνησαν, όλοι οι υπόλοιποι τήρησαν μία ουδέτερη στάση.

	Συμφωνώ Απόλυτα	Συμφωνώ	Ούτε Διαφωνώ Ούτε Συμφωνώ	Διαφωνώ
0-5 έτη	42.1%	47.4%	10.5%	
6-10 έτη			50%	50%
11-15 έτη			100%	
άνω των 15 ετών	19%	19%	61.9%	

Πίνακας 14: Έτη εργασιακής εμπειρίας και τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν από εξωτερικές πηγές είναι περισσότερο αξιόπιστα από εκείνα που αποκτήθηκαν από πηγές εντός της ελεγχόμενης οντότητας

Σχετικά με τον έλεγχο ανεξαρτησίας χ^2 , είναι χρήσιμο να σημειωθεί ότι τα αποτελέσματα έδειξαν μία σχέση εξάρτησης (απόρριψη H_0) μεταξύ αυτών των μεταβλητών, καθώς το p-value ισούται με 0.000 που είναι χαμηλότερη του 0.05. **Παρατηρούμε επομένως, ότι ελεγκτές με μικρή επαγγελματική εμπειρία, τείνουν να δίνουν μεγαλύτερη αποδεικτική αξία σε τεκμήρια που προέρχονται από πηγές εκτός της ελεγχόμενης οντότητας σε σχέση με τους πιο «έμπειρους» ελεγκτές, οι οποίοι δε φαίνεται να διαφοροποιούν σε μεγάλο βαθμό την αποδεικτική αξία των τεκμηρίων με βάση την πηγή προέλευσης τους (από πηγές εντός της οντότητας, ή εναλλακτικά εκτός αυτής).**

Επιπλέον, στον Πίνακα 15 που ακολουθεί παρουσιάζονται οι εκτιμήσεις αναφορικά με το βαθμό συμφωνίας με την αξιοποίηση επαρκών ελεγκτικών τεκμηρίων που έχει ισχυρή επίδραση πάνω στο αποτέλεσμα και στην ποιότητα του ελέγχου σχετικά με κάθε κατηγορία ετών εργασιακής εμπειρίας. Παρατηρώντας τον πίνακα αποδεικνύεται ότι τα άτομα με εργασιακή εμπειρία μικρότερη των 5 ετών συμφωνούσαν με αυτήν την πρόταση, ενώ εκείνα που είχαν εμπειρία μεταξύ των 6 έως 10 ετών μοιράστηκαν μεταξύ της διαφωνίας και της ουδέτερης στάσης. Από την άλλη πλευρά, οι συμμετέχοντες με εργασιακή εμπειρία από 11 έως 15 έτη συμφώνησαν καθολικά με αυτήν την πρόταση, ενώ συμφώνησαν επίσης και όσοι είχαν προϋπηρεσία υψηλότερη των 15 ετών.

	Συμφωνώ Απόλυτα	Συμφωνώ	Ούτε Διαφωνώ Ούτε Συμφωνώ	Διαφωνώ
0-5 έτη	68.4%	31.6%		
6-10 έτη			50%	50%
11-15 έτη		100%		
άνω των 15 ετών	38.1%	47.6%	14.3%	

Πίνακας 15: Έτη εργασιακής εμπειρίας και η αξιοποίηση επαρκών ελεγκτικών τεκμηρίων που έχει ισχυρή επίδραση πάνω στο αποτέλεσμα και στην ποιότητα του ελέγχου

Ο έλεγχος ανεξαρτησίας χ^2 που ακολούθησε έδειξε μία σχέση εξάρτησης μεταξύ των δύο αυτών μεταβλητών (απόρριψη H_0) καθώς το p-value ισούται με 0.000 που είναι χαμηλότερο του 0.05.

Στον Πίνακα 16 που ακολουθεί παρακάτω εμφανίζονται οι εκτιμήσεις σχετικά με το βαθμό συμφωνίας για την πρόταση που ανέφερε ότι όσο μεγαλύτερος είναι ο αριθμός των τεκμηρίων, τόσο μειώνεται ο ελεγκτικός κίνδυνος, ανά κατηγορία ετών εργασιακής εμπειρίας. Παρατηρώντας τον πίνακα αποδεικνύεται ότι κατά κύριο λόγο οι συμμετέχοντες στην έρευνα συμφώνησαν με αυτήν την πρόταση, αν και οι συμμετέχοντες με εμπειρία μεταξύ των 6 έως 10 ετών επιμερίστηκαν ισομερώς μεταξύ του «Συμφωνώ Απόλυτα» και του «Ούτε Διαφωνώ Ούτε Συμφωνώ». Επιπλέον, τα άτομα με έτη εργασιακής εμπειρίας από 11 έως 15 έτη σημείωσαν ότι συμφωνούσαν, ενώ ένας υποδιπλάσιος αριθμός αυτών ανέφερε μία ουδέτερη στάση.

	Συμφωνώ Απόλυτα	Συμφωνώ	Ούτε Διαφωνώ Ούτε Συμφωνώ	Διαφωνώ
0-5 έτη	31.6%	26.3%	21.1%	21.1%
6-10 έτη	50%		50%	
11-15 έτη		66.7%	33.3%	
άνω των 15 ετών	28.6%	57.1%	9.5%	4.8%

Πίνακας 16: Έτη εργασιακής εμπειρίας και όσο μεγαλύτερος είναι ο αριθμός των τεκμηρίων, τόσο μειώνεται ο ελεγκτικός κίνδυνος

Ο έλεγχος ανεξαρτησίας χ^2 που πραγματοποιήθηκε για αυτές τις μεταβλητές έδειξε ότι δεν υπήρχε σχέση εξάρτησης (αποδοχή H_0), καθώς το p-value ισούται με 0.101 που

είναι υψηλότερο του 0.05. **Ανεξαρτήτως επαγγελματικής εμπειρίας, το συμπέρασμα είναι πως η επάρκεια των ελεγκτικών τεκμηρίων διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στο επίπεδο ελεγκτικού κινδύνου.**

Επιπλέον, στον Πίνακα 17 που ακολουθεί εμφανίζονται οι εκτιμήσεις σχετικά με το βαθμό συμφωνίας των συμμετεχόντων στην έρευνα για την επάρκεια των ελεγκτικών τεκμηρίων και εάν αυτή καθορίζεται εν πολλοίς από το μέγεθος του δείγματος που επιλέγεται από τον εκάστοτε ελεγκτή. Οι εκτιμήσεις αυτές εμφανίζονται ανά κατηγορία ετών εργασιακής εμπειρίας, από όπου φαίνεται ότι στο μεγαλύτερο ποσοστό τους τα άτομα με εμπειρία μεγαλύτερη των 15 ετών ή με εμπειρία μεταξύ των 6 έως 10 ετών συμφώνησαν με αυτήν την πρόταση. Ωστόσο, ένα σημαντικό ποσοστό συμμετεχόντων με εργασιακή εμπειρία από 11 έως 15 έτη τήρησαν μία ουδέτερη στάση έναντι αυτής της πρότασης.

	Συμφωνώ Απόλυτα	Συμφωνώ	Ούτε Διαφωνώ Ούτε Συμφωνώ	Διαφωνώ
0-5 έτη	21.1%	42.1%	21.1%	15.8%
6-10 έτη	50%	50%		
11-15 έτη		33.3%	66.7%	
άνω των 15 ετών		66.7%	28.6%	4.8%

Πίνακας 17: Έτη εργασιακής εμπειρίας και η επάρκεια των ελεγκτικών τεκμηρίων καθορίζεται εν πολλοίς από το μέγεθος του δείγματος που επιλέγεται από τον εκάστοτε ελεγκτή

Η εκτίμηση της τιμής του ελέγχου ανεξαρτησίας χ^2 , έδειξε ότι υπήρχε μία σχέση εξάρτησης μεταξύ αυτών των μεταβλητών (απόρριψη H_0), καθώς το p-value ισούται με 0.033 που είναι μικρότερο του 0.05. **Ανεξαρτήτως επαγγελματικής εμπειρίας, το συμπέρασμα η άποψη των ερωτώμενων ελεγκτών είναι πως η επάρκεια των ελεγκτικών τεκμηρίων καθορίζεται από το μέγεθος του δείγματος που έχει επιλέξει ο εκάστοτε ελεγκτής.**

Το τελευταίο στοιχείο για το βαθμό συμφωνίας ήταν εάν τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται από τα αρχεία της ελεγχόμενης οντότητας είναι πιο αξιόπιστα όταν η οντότητα διαθέτει αξιόπιστο σύστημα εσωτερικού ελέγχου, εξετάστηκε ανά κατηγορία ετών εργασιακής εμπειρίας. Οι εκτιμήσεις παρουσιάζονται στον Πίνακα 18 που ακολουθεί, όπου φαίνεται ότι ένας σημαντικός αριθμός συμμετεχόντων συμφώνησε με

αυτήν την πρόταση. Ωστόσο, τα άτομα με έτη εργασιακής εμπειρίας άνω των 11 ετών εξέφρασαν εντονότερα το βαθμό συμφωνίας τους, σε αντίθεση με εκείνους που είχαν προϋπηρεσία μικρότερη των 5 ετών που τήρησαν μία ουδέτερη στάση. Τέλος, για τους συμμετέχοντες με έτη εργασιακής εμπειρίας από 6 έως 10 έτη στο ίδιο ποσοστό είτε συμφώνησαν είτε διαφώνησαν με αυτήν.

	Συμφωνώ Απόλυτα	Συμφωνώ	Ούτε Διαφωνώ Ούτε Συμφωνώ	Διαφωνώ
0-5 έτη	21.1%	36.8%	42.1%	
6-10 έτη	50%			50%
11-15 έτη		66.7%	33.3%	
άνω των 15 ετών	19%	47.6%	28.6%	4.8%

Πίνακας 18: Έτη εργασιακής εμπειρίας και τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται από τα αρχεία της ελεγχόμενης οντότητας είναι πιο αξιόπιστα όταν η οντότητα διαθέτει αξιόπιστο σύστημα εσωτερικού ελέγχου

Ο έλεγχος ανεξαρτησίας χ^2 , έδειξε ότι υπήρχε μία σχέση εξάρτησης μεταξύ αυτών των μεταβλητών (απόρριψη H_0) καθώς το p-value ισούται με 0.001 που είναι μικρότερο του 0.05. **Οι πλέον έμπειροι ελεγκτές θεωρούν πιο αξιόπιστα τα ελεγκτικά τεκμήρια που συλλέγονται από μία οντότητα που διαθέτει αξιόπιστο σύστημα εσωτερικού ελέγχου έναντι αυτών που συγκεντρώνονται από μία οντότητα χωρίς ή με αναξιόπιστο σύστημα εσωτερικού ελέγχου.**

Αναφορικά με την αξιοπιστία των ελεγκτικών τεκμηρίων που αντλούνται από τον εσωτερικό έλεγχο ανά κατηγορία ετών εργασιακής εμπειρίας, τα αποτελέσματα εμφανίζονται στον Πίνακα 19 που ακολουθεί. Οι εκτιμήσεις αυτές δείχνουν ότι τα άτομα με έτη εργασιακής εμπειρίας μικρότερης των 5 ετών θεώρησαν ως αρκετά ή πολύ αξιόπιστα τα ελεγκτικά τεκμήρια, τα οποία αντλούνται από τον εσωτερικό έλεγχο, όπως επίσης και εκείνα τα άτομα με εργασιακή εμπειρία από 6 έως 15 έτη. Ωστόσο, τα άτομα με εργασιακή εμπειρία από 11 έως 15 έτη έκλιναν περισσότερο προς το ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια από τον εσωτερικό έλεγχο είναι πολύ σημαντικά συγκριτικά με εκείνα τα άτομα με εργασιακή εμπειρία από 6 έως 10 έτη.

	Λίγο	Αρκετά	Πολύ	Πάρα Πολύ
0-5 έτη	10.5%	63.2%	15.8%	10.5%
6-10 έτη		50%	50%	
11-15 έτη		33.3%	66.7%	
άνω των 15 ετών		52.4%	47.6%	

Πίνακας 19: Έτη εργασιακής εμπειρίας και αξιοπιστία ελεγκτικών τεκμηρίων που αντλούνται από τον εσωτερικό έλεγχο

Ο έλεγχος ανεξαρτησίας χ^2 , δεν οδήγησε σε κάποια σχέση εξάρτησης μεταξύ των δύο μεταβλητών (αποδοχή H_0), καθώς η τιμή p-value ισούται με 0.228 που είναι υψηλότερη του 0.05. **Τέλος, ανεξαρτήτως εργασιακής εμπειρίας, όλοι οι ερωτώμενοι θεωρούν αρκετά σημαντικά έως πολύ σημαντικά τα τεκμήρια που προέρχονται από το εσωτερικό έλεγχο της ελεγχόμενης οντότητας.**

Στον Πίνακα 20 παρουσιάζονται τα αποτελέσματα σχετικά με το εάν οι συμμετέχοντες στην έρευνα χρησιμοποιούσαν τυποποιημένες ελεγκτικές διαδικασίες για τη συλλογή και τον έλεγχο των ελεγκτικών τεκμηρίων, ανά κατηγορία ετών εργασιακής εμπειρίας. Σύμφωνα με τις εκτιμήσεις του πίνακα αποδεικνύεται ότι το μεγαλύτερο ποσοστό των συμμετεχόντων στην έρευνα συμφώνησε ότι χρησιμοποιεί τυποποιημένες ελεγκτικές διαδικασίες για τη συλλογή και τον έλεγχο των ελεγκτικών τεκμηρίων. Συγκεκριμένα, οι ελεγκτές με εμπειρία μικρότερη των 5 ετών ή άνω των 15 ετών ήταν εκείνοι οι οποίοι ανέφεραν τη χρήση τυποποιημένων ελεγκτικών διαδικασιών για τη συλλογή και τον έλεγχο των ελεγκτικών τεκμηρίων. Ωστόσο, ένα σημαντικό ποσοστό ατόμων ανέφερε ότι δε συμβαίνει κάτι ανάλογο και ήταν κυρίως εκείνοι με προϋπηρεσία μεγαλύτερη των 15 ετών ή και με εμπειρία μεταξύ των 11 έως 15 ετών.

	0-5 έτη	6-10 έτη	11-15 έτη	άνω των 15 ετών
Ναι	40.5%	9.5%	9.5%	40.0%
Όχι	25%		25%	50%

Πίνακας 20: Χρήση τυποποιημένων ελεγκτικών διαδικασιών για τη συλλογή και τον έλεγχο των ελεγκτικών τεκμηρίων και έτη εργασιακής εμπειρίας

Αναφορικά με τον έλεγχο ανεξαρτησίας χ^2 , είναι χρήσιμο να σημειωθεί ότι δεν εντοπίστηκε μία σχέση εξάρτησης (αποδοχή H_0) καθώς το p-value ισούνται με 0.445 που είναι υψηλότερο του 0.05.

Σε αυτό το σημείο παρουσιάζονται οι εκτιμήσεις αναφορικά με το πόσο αξιόπιστα είναι τα ελεγκτικά τεκμήρια το οποίο αντλούνται από τη διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου και την πιθανότητα εργασίας των ελεγκτών σε μία επιχείρηση εκ των Big-4 και τα έτη εργασιακής εμπειρίας. Στον Πίνακα 22 που ακολουθεί εξετάζεται η περίπτωση της αξιοπιστίας των τεκμηρίων του εσωτερικού ελέγχου και της εργασίας των ελεγκτών σε μία εκ των Big-4. Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι η πλειοψηφία των ελεγκτών που συμμετείχαν στην έρευνα συμφώνησαν στο βαθμό αξιοπιστίας των ελεγκτικών τεκμηρίων τα οποία προέρχονται από τον εσωτερικό έλεγχο στην περίπτωση εργασίας σε μία επιχείρηση εκ των Big-4.

	Ναι
Λίγο	10%
Αρκετά	70%
Πολύ	10%
Πάρα Πολύ	10%

Πίνακας 21: Αξιοπιστία ελεγκτικών τεκμηρίων που αντλούνται από τον εσωτερικό έλεγχο και εργασία σε μία εκ των Big-4

Συμπεράσματα

Η έννοια των τεκμηρίων είναι ιδιαίτερα σημαντική για τις επιχειρηματικές οντότητες αλλά και τους οργανισμούς, καθώς μπορεί να επιβεβαιώσει μία πληροφορία και να οδηγήσει σε ένα συμπέρασμα. Τα τεκμήρια απαντώνται εντός των οικονομικών και δίνοντας βαρύτητα στη διαδικασία του ελέγχου, είτε είναι εσωτερικός είτε εξωτερικός. Τα ελεγκτικά τεκμήρια είναι χρήσιμα για την εκτέλεση του ελέγχου καθώς μπορούν να δείξουν την ακριβή εικόνα μίας οντότητας, και επιπλέον να επισημάνουν περιπτώσεις όπου παρατηρείται απόκρυψη ή παραποίηση αυτών. Τα ελεγκτικά τεκμήρια μπορούν να επηρεάσουν έναν ελεγκτή και ίσως τελικά καταφέρουν να καθοδηγήσουν την τελική απόφασή του σχετικά με τη σαφήνεια και την ορθότητα των ελεγχόμενων καταστάσεων. Τόσο η συλλογή όσο και η αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων αποτελούν την επιτομή της ελεγκτικής διαδικασίας, ενώ όπως έχει ήδη επισημανθεί μπορούν να την επιβεβαιώσουν ή όχι.

Στα πλαίσια εκπόνησης της παρούσας μελέτης επιχειρήθηκε η διερεύνηση του ρόλου και της σημασίας των ελεγκτικών τεκμηρίων στην ελεγκτική διαδικασία. Για αυτό το λόγο πραγματοποιήθηκε η διανομή ενός δομημένου ερωτηματολογίου σε ελεγκτές, που απασχολούνταν σε ελληνικές επιχειρήσεις αυτού του κλάδου. Με αυτόν τον τρόπο θα συγκεντρώνονταν τα απαραίτητα δεδομένα προς εκτίμηση για την εξαγωγή των απαραίτητων συμπερασμάτων. Σκοπός αυτής της έρευνας ήταν η ανάδειξη και η έμφαση της σημασίας που διαδραματίζουν τα ελεγκτικά τεκμήρια στην ελεγκτική διαδικασία και στην επίδραση στη διαδικασία διαμόρφωσης ελεγκτικής γνώμης. Στο δείγμα της έρευνας συμμετείχαν κυρίως άνδρες και ηλικίας άνω των 36 ετών, αν και ένα σημαντικό ποσοστό του ήταν και μικρότερης ηλικίας. Οι περισσότεροι από τους συμμετέχοντες στην έρευνα τόνισαν ότι είχαν κάποια μεταπτυχιακή εξειδίκευση εκπαίδευσης, ενώ ήταν ήδη κάτοχοι ενός τίτλου της Τριτοβάθμιας Εκπαίδευσης (ΑΕΙ). Ένα ακόμη σημαντικό στοιχείο του δείγματος είναι ότι η πλειοψηφία διαθέτει ένα σημαντικό επίπεδο εργασιακής εμπειρίας, το οποίο ήταν υψηλότερο των 15 ετών, ενώ και πάλι η πλειοψηφία των ελεγκτών που συμμετείχαν στην έρευνα ανέφεραν ότι συνηθίζουν να πραγματοποιούν επιτόπιους ελέγχους και όχι τόσο εξ αποστάσεως.

Είναι χρήσιμο να σημειωθεί ότι για την εκπόνηση αυτής της μελέτης πραγματοποιήθηκε έλεγχος συνάφειας και έλεγχος ανεξαρτησίας μεταξύ ορισμένων

μεταβλητών του ερωτηματολογίου. Συγκεκριμένα, θεωρήθηκε σκόπιμο να ελεγχθεί η σχέση επιρροής που μπορεί να υπάρξει μεταξύ της ελεγκτικής εμπειρίας και ορισμένων επιπλέον μεταβλητών του ερευνητικού εργαλείου για να καταδείξουν ακριβώς τη βαρύτητα των ελεγκτικών τεκμηρίων στα διαμόρφωση της τελικής γνώμης του ελεγκτή. Από τους ελέγχους αυτούς προέκυψαν τα ακόλουθα συμπεράσματα:

- Τα ελεγκτικά τεκμήρια θεωρούνται απαραίτητα για την ολοκλήρωση του εξωτερικού ελέγχου και τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης. Σύμφωνα με τον έλεγχο συνάφειας αποδείχθηκε ότι οι ελεγκτές κάθε επιπέδου ετών εργασιακής εμπειρίας βαθμολόγησαν υψηλά τη σημασία των ελεγκτικών τεκμηρίων για την ολοκλήρωση της ελεγκτικής διαδικασίας.
- Ελεγκτές με μικρότερη επαγγελματική εμπειρία, δίνουν μεγαλύτερη βαρύτητα στα ελεγκτικά τεκμήρια για το σχηματισμό γνώμης, απ' ότι ελεγκτές με μεγαλύτερη εργασιακή εμπειρία.
- Ανεξαρτήτως εργασιακής εμπειρίας λοιπόν, η πλειοψηφία των ερωτώμενων θεωρεί ότι οι διαδικασίες ελέγχου, δεν μεταβάλλονται σημαντικά με την πάροδο του χρόνου.
- Ανεξαρτήτως επαγγελματικής εμπειρίας, η πλειοψηφία των ερωτώμενων θεωρεί τις λογιστικές εγγραφές σημαντική πηγή ελεγκτικών τεκμηρίων.
- Με επιφύλαξη μπορεί να ειπωθεί ότι η αξιοπιστία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου θεωρείται σημαντικός παράγοντας για την αξιοπιστία των ελεγκτικών τεκμηρίων που συλλέγουν οι ελεγκτές.
- Ανεξαρτήτως επιπέδου εμπειρίας, οι επανυπολογισμοί φαίνεται ότι αποτελούν ελεγκτικό τεκμήριο στο οποίο δίδεται βαρύτητα από τους ελεγκτές, καθώς μόλις το 10% των ελεγκτών με μικρή εργασιακή εμπειρία και το 4% των εξαιρετικά έμπειρων φαίνεται να προσδίδουν χαμηλή σημασία στο συγκεκριμένο τεκμήριο.
- Παρατηρούμε δηλαδή, ότι όσο μικρότερη είναι η εργασιακή εμπειρία του ελεγκτή, τόσο μεγαλύτερη είναι η σημαντικότητα που αποδίδεται στα τεκμήρια που προέρχονται από την αλληλογραφία της ελεγχόμενης οντότητας.
- Η βαρύτητα που αποδίδεται στα τεκμήρια που προέρχονται από παρατήρηση του ελεγκτή και συνεντεύξεις αυξάνεται όσο αυξάνεται και οι επαγγελματική εμπειρία του ελεγκτή.

- Με επιφύλαξη, αποδεχόμαστε ότι ανεξαρτήτως επαγγελματικής εμπειρίας, τα ελεγκτικά τεκμήρια που προέρχονται από έγγραφα τρίτων προς τους ελεγκτές έχουν πολύ έως πάρα πολύ μεγάλο βαθμό σημαντικότητας.
- Οι λιγότερο έμπειροι ελεγκτές δίδουν μεγαλύτερη βαρύτητα ως τεκμήρια ελέγχου στους ισχυρισμούς της διοίκησης της ελεγχόμενης μονάδας. Βαρύτητα η οποία φθίνει καθώς αυξάνεται η εμπειρία του ελεγκτή.
- Ελεγκτές με μικρότερη επαγγελματική εμπειρία τείνουν να δίνουν μεγαλύτερη βαρύτητα στα τεκμήρια που προέρχονται από ειδήμονες, σε αντίθεση με πιο έμπειρους ελεγκτές, οι οποίοι τα θεωρούν μεν σημαντικά, αλλά σε μικρότερο βαθμό.
- Ανεξαρτήτως ηλικίας, οι επιβεβαιωτικές και υποστηρικτικές πληροφορίες θεωρούνται απαραίτητες από τους ελεγκτές, προκειμένου να ενισχύσουν την αξία απόδειξης ενός ελεγκτικού τεκμηρίου.
- Ελεγκτές με μικρή επαγγελματική εμπειρία, τείνουν να δίνουν μεγαλύτερη αποδεικτική αξία σε τεκμήρια που προέρχονται από πηγές εκτός της ελεγχόμενης οντότητας σε σχέση με τους πιο «έμπειρους» ελεγκτές, οι οποίοι δε φαίνεται να διαφοροποιούν σε μεγάλο βαθμό την αποδεικτική αξία των τεκμηρίων με βάση την πηγή προέλευσης τους (από πηγές εντός της οντότητας, ή εναλλακτικά εκτός αυτής).
- Η αξιοποίηση επαρκών ελεγκτικών τεκμηρίων έχει ισχυρή επίδραση πάνω στο αποτέλεσμα και στην ποιότητα του ελέγχου.
- Η επάρκεια των ελεγκτικών τεκμηρίων καθορίζεται εν πολλοίς από το μέγεθος του δείγματος που επιλέγεται από τον εκάστοτε ελεγκτή.
- Ανεξαρτήτως επαγγελματικής εμπειρίας, το συμπέρασμα είναι πως η επάρκεια των ελεγκτικών τεκμηρίων διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στο επίπεδο ελεγκτικού κινδύνου.
- Οι πλέον έμπειροι ελεγκτές θεωρούν πιο αξιόπιστα τα ελεγκτικά τεκμήρια που συλλέγονται από μία οντότητα που διαθέτει αξιόπιστο σύστημα εσωτερικού ελέγχου έναντι αυτών που συγκεντρώνονται από μία οντότητα χωρίς ή με αναξιόπιστο σύστημα εσωτερικού ελέγχου.
- Ανεξαρτήτως εργασιακής εμπειρίας, όλοι οι ερωτώμενοι θεωρούν αρκετά σημαντικά έως πολύ σημαντικά τα τεκμήρια που προέρχονται από το εσωτερικό έλεγχο της ελεγχόμενης οντότητας.

- Τέλος, δεν προέκυψε σημαντική διαφοροποίηση των απαντήσεων των ερωτώμενων με βάση την απασχόληση τους σε μία εκ των Big 4 εταιρειών ελέγχου.

Τελειώνοντας, θα πρέπει να καταγραφούν ορισμένες επιφυλάξεις σχετικά με την εκπόνηση του εμπειρικού μέρους της παρούσας εργασίας. Οι επιφυλάξεις αυτές ως προς τα συμπεράσματα της έρευνας σχετίζονται με το μικρό δείγμα της έρευνας, το οποίο επηρεάζει την αξιοπιστία των ελέγχων συνάφειας και υποχρεώνει τον ερευνητή να διατυπώσει τα όποια συμπεράσματα του με μεγάλο βαθμό επιφύλαξης. Η αποστολή των ερωτηματολογίων με ηλεκτρονικό τρόπο δεν απέδωσε το επιθυμητό επίπεδο ανταπόκρισης, είτε λόγω άγνοιας σημασίας συμμετοχής σε μία έρευνα και αξιοποίησης των αποτελεσμάτων είτε λόγω του φόρτου εργασίας των ερωτώμενων ελεγκτών. Για το λόγο αυτό, και η μέθοδος δειγματοληψίας δεν είναι η ενδεδειγμένη, καθώς υπό την αίρεση της μεγαλύτερης συμμετοχής θα μπορούσε να επιλεγεί η μέθοδος της συστηματικής δειγματοληψίας, ειδικά στην περίπτωση των ορκωτών ελεγκτών, όπου υφίσταται κατάλογος μητρώου. Μία μελλοντική επανάληψη της έρευνας, με μεγαλύτερο δείγμα, θα προσέφερε ίσως πληρέστερες και περισσότερο αξιόπιστες απαντήσεις στα ερωτήματα που θέτει η παρούσα εργασία.

Τέλος, ενώ το αντικείμενο του ελέγχου είναι ιδιαίτερα σημαντικό και δυναμικό και επιδέχεται μελέτης, καθώς μπορεί να επιφέρει αρκετά θετικά στη λειτουργία των οργανώσεων, υπάρχει έλλειμμα δημοσιευμένων ερευνών για το επίπεδο σημαντικότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων, οι οποίες θα μπορούσαν να αποτελέσουν βάση σύγκρισης των αποτελεσμάτων με αυτά της παρούσας μελέτης. Αυτός ήταν ο λόγος για τον οποίο για τη μελέτη χρησιμοποιήθηκε ένα ερευνητικό εργαλείο που δημιουργήθηκε για τους σκοπούς αυτής της έρευνας και δεν ήταν το αποτέλεσμα δανεισμού από την υπάρχουσα βιβλιογραφία.

Βιβλιογραφία

A., Z. M., 2013. *Does Audit Evidence Type Effect on Quality of Auditor's Opinion?*. s.l., Intrnational Conference "Financial Distress: Corporate Governance and Financial Reporting Issues", Working Paper.

Accounting Tools, 2019. *The difference between internal and external audits*. [Ηλεκτρονικό]

Available at: <https://www.accountingtools.com/articles/the-difference-between-internal-and-external-audits.html>

[Πρόσβαση 07 September 2020].

Agoglia, C., Beaudoin, C. & Tsakumis, G., 2009. The Effect of Documentation Structure and Task Specific Experience on Auditors' Ability to Identify Control Weaknesses. *Behavioral Research in Accounting*, 21(1), pp. 1-18.

Ahlawat, S. S. & Lowe, D. J., 2004. An examination of internal auditor objectivity: In-house versus outsourcing. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 23(2), pp. 149-160.

Alma, M., 2016. *Common Risks that Businesses Face Today/IFAC*. [Ηλεκτρονικό]

Available at: <http://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/risk-management-internalcontrol/discussion/common-risks-businesses-face>

[Πρόσβαση 30 May 2020].

Bock, T., *χ.χ.* *What is a Crosstab?*. [Ηλεκτρονικό]

Available at: <https://www.displayr.com/what-is-a-crosstab/>

[Πρόσβαση 12 August 2020].

Boța-Avram, C., 2012. Investigation of External Audit's Good Practices in the Context of Corporate Governance - Evidence from Romania. *Journal of Knowledge Management, Economics and Information Technology*, Τόμος 8, pp. 1-32.

Braiotta, L. J., Gazzaway, R. T., Colson, R. H. & Ramamoorti, S., 2010. *The audit committee handbook – fifth edition*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

British International School, 2014. *Using Chi Squared to Crack Codes*. [Ηλεκτρονικό]

Available at: <https://ibmathsresources.com/2014/06/15/using-chi-squared-to-crack->

codes/

[Πρόσβαση 12 August 2020].

Burt, I., 2016. An Understanding of the Differences between Internal and External Auditors in Obtaining Information about Internal Control Weaknesses. *Journal of Management Accounting Research*, 28(3), pp. 83-99.

Caplan, D. & Kirschenheiter, M., 2000. The effects of internal audit structure on perceived financial statement fraud prevention. *Contemporary Accounting Research*, 17(3), pp. 387-428.

Chambers, A., 2003. *Tolley's corporate governance handbook – second edition*. London, UK: LexisNexis Tolley, a division of Reed Elsevier.

Chapman, C. & Anderson, U., 2002. *Implementing the professional practices framework*. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors.

Corfe, T., 2002. The role of internal audit after Enron. *ACCA Internal Audit Bulletin*, Τόμος 14, pp. 3-5.

Cosserat, G. W., 2004. *Modern Auditing*. 2nd επιμ. England: John Wiley & Sons Ltd.

Deloitte, 2007. *Deloitte Global Internal audit Survey*. [Ηλεκτρονικό]
Available at: <http://www.deloitte.com/risk>.
[Πρόσβαση 10 June 2020].

Engle, T. J., 1999. Managing External Auditor Relationships. *Internal Auditor*, pp. 19-24.

Enofe, A. O., Mgbame, C., Lucky, G. O. & Kuegbe, K., 2013. Impact of Audit Avidence on Auditor's Report. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(13), pp. 92-99.

Fadzil, F. H., Haron, H. & Jantan, M., 2005. Internal auditing practices and internal control system. *Managerial Auditing Journal*, 20(8), pp. 844-866.

Felix, W., Gramling, A. A. & Maletta, M., 2005. The Influence of Non-Audit Service Revenues and Client Pressure on External Auditors' Decisions to Rely on Internal Audit. *Contemporary Accounting Research*, 22(1), pp. 31-53.

Flesher, D. L. & Zanzig, J. S., 2000. Management accountants express a desire for change in the functioning of internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 15(7), pp. 331-337 .

Florea Radu & Florea Ramona, 2011. Audit techniques and audit evidence. *Economy Transdisciplinarity Cognition*, 14(1), pp. 350-358.

France-Presse, 2015. *China Probes Schindler Managers*. [Ηλεκτρονικό] Available at: <http://www.industryweek.com/regulations/china-probes-schindler-managers>

[Πρόσβαση 20 May 2020].

Freedman, D. A., 2009. *Statistical Models: Theory and Practice*. Cambridge : Cambridge University Press.

Fukukawa, H. & Mock, J. T., 2012. Auditors' Evidence Evaluation and Aggregation using Beliefs and Probabilities. *International Journal of Approximate Reasoning*, 53(2), pp. 190-199.

Ghartey, A., 1999. UNDP Document on the importance of internal audit. *ACCA Internal Audit Bulletin*, Τόμος 2, pp. 5-9.

Glover, S. M., Prawitt, D. F. & Wood, D. A., 2007. *Arrangement and the External Auditor's Reliance Decision*, Indiana University : Working Paper.

Goodwin-Stewart, J. & Kent, P., 2006. The use of internal audit by Australian companies. *Managerial Auditing Journal*, 21(1), pp. 81-101.

Gramling, A. A., 1999. External Auditors' Reliance on Work Performed by Internal Auditors: The Influence of Fee Pressure on This Reliance Decision Auditing. *A Journal of Practice and Theory*, Τόμος 18, pp. 117-138.

Gramling, A. A. & Vandervelde, S. D., 2006. Assessing internal audit quality. *Internal Auditing*, 21(3), pp. 26-33.

Gray, D., 2008. Forensic Accounting and Auditing: Compared and Contrasted to Traditional Accounting and Auditing. *American Journal of Business Education*, 1(2), pp. 115-126.

Gronewold, U., 2006. *The Probative Value of Audit Evidence - The State of the Art and Avenues towards a General Theory*. Manchester, University of Manchester.

Gunn, J. L., KAwada, B. S. & Michas, P. N., 2019. Audit market concentration, audit fees, and audit quality: A cross-country analysis of complex audit clients. *Journal of Accounting and Public Policy*, 14 November, 38(6).

Hillison, W., Pacini, C. & Sinason, D., 1999. The internal auditor as fraud-buster. *Managerial Auditing Journal*, 14(7), pp. 351-362.

Hirst, D. E., 1994. Auditors' Sensitivity to Source Reliability. *Journal of Accounting Research*, 32(1), pp. 113-126.

International Federation of Accountants, 2010. *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, New York: International Federation of Accountants.

International Standard on Auditing, 2004. *Considering the work of Internal Audit*, UK and Ireland: ISA.

James, K., 2003. The effects of internal audit structure on perceived financial statement fraud prevention. *Accounting Horizons*, 17(4), pp. 315-327.

Janvrin, D., Caster, P. & Elder, R., 2010. Enforcement Release Evidence on the Audit Confirmation Process: Implications for Standard Setters. *Research in Accounting Regulation*, 22(1), pp. 1-17.

Jarboh, Y., 2006. *The Role of External Auditor in the Evaluation of Evidence in Spite of Most of Audit Evidence is Persuasive rather than Conclusive*, Gaza, Palestine : Working Paper, the 3rd Annual Islamic University Conference.

Kaptein, H., Prakken, H. & Verheij, B., 2009. *Legal Evidence and Proof: Statistics, Stories, Logic*. UK: Ashgate Ltd..

Koo, C. M. & Sim, H. S., 1999. On the role conflict of auditors in Korea. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 12(2), pp. 206-19.

Lakis, V. & Giriūnas, L., 2012. The Concept Of Internal Control System: Theoretical Aspect. *Ekonomika*, 91(2), pp. 142-149.

Leech, T. (., 2017. *Reinventing ERM and Internal Audit: Accountants Need to Drive Radical Change/IFAC.* [Ηλεκτρονικό]

Available at: <http://www.ifac.org/globalknowledge-gateway/audit-assurance/discussion/reinventing-erm-and-internal-audit-accountants>

[Πρόσβαση 30 May 2020].

Liu, G., 2012. Gethering Evidence through Enquiry: A Process Improvement Focus. *Behavioral Research in Accounting*, September, 24(2), pp. 153-175.

Mahdawi, S. M. S., Ayedh, A. M. A. & Khairi, K. F. B. K., 2016. Effectiveness of Internal Audit. *International Journal of Science and Research* , 79(59), pp. 1797-1803.

Marris, D., 2010. *Challenges Obtaining Audit Evidence, Working Paper*, Texas: TexasWomans University.

McCaul, L., 2008. Enhancing the value of Internal Audit: Ten Key Questions. *Accountancy Ireland*, 38(3), pp. 34-37.

Morariu, A. και συν., 2008. Audit evidence – top argument for final audit opinion. *Annals of University of Craiova - Economic Sciences Series*, 2(36), pp. 501-507.

Munro, L. & Stewart, J., 2008. *Factors affecting external auditors' reliance on internal audit in the current governance environment*, Griffith University : Working Paper.

O' Sullivan, N. & Wong, P., 1998. Internal versus External Control: An Analysis of Board Composition and Ownership in UK Takeovers. *Journal of Management and Governance volume* , 2(17), pp. 17-35.

Ojha, N., 2012. *The changing role of internal audit.* 1st επιμ. s.l.:Deloitte.

Oprean, I. & Span, G., 2009. Ways of Strenghtening the Statutory Audit Efficiency. *Annales Universitatis Apulensis*, 11(1), pp. 247-257.

Pacini, C., 2005. A proactive approach to combating fraud: seven pre-emptive measures can help internal auditors deliver a first-round knockout to fraudulent activity. *Internal Auditor*, pp. 21-31.

Patel, A., 2001. Auditors' Belief Revision: Recency Effects of Contrary and Supporting Audit Evidence and Source Reliability. *USP Dept. of AFM/SSED Working Paper No. 2001-1*, 22 July.

Pickett, K., 2005. *The essential handbook of internal auditing*. Chichester: John Wiley.

Pitt, S.-A. & Pitt, M., 2014. *Internal Audit Quality*. UK: John Wiley & Sons, Incorporated.

PriceWaterhouseCoopers , 2006. *Internal Audit Services*. [Ηλεκτρονικό]
Available at: http://www.pwc.com/home/eng/ia_strategicpartner.html.
[Πρόσβαση 15 June 2020].

Reding, K. και συν., 2013. *Internal auditing*, , Altomonte Springs, Fla: Institute of Internal Auditors Research Foundation.

Reville, J., 2017. *Switzerland's ABB hit by \$100 million South Korean fraud*.
[Ηλεκτρονικό]
Available at: <http://www.reuters.com/article/us-abb-fraud-idUSKBN16114L>
[Πρόσβαση 20 May 2020].

Sawyer, L. B. και συν., 2003. *Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing*. 5th επιμ. UK: Upward Bound Books L.L.C..

Siam, W. Z. & Mansour, A. A., 2016. The Impact of Management Objectivity in Jordanian Shareholding Companies on Audit Planning and Evidences Collection. *Archives of Business Research*, 25 December, 4(6), pp. 227-248.

Sikka, P., Filling, S. & Liew, P., 2009. The audit crunch: reforming auditing. *Managerial Auditing Journal*, 24(2), pp. 135-155.

Spathis, T. C., 2002. Detecting False Financial Statements using Published Data: some Evidence from Greece. *Managerial Auditing Journal*, 1 June, 17(4), pp. 179-191.

Spira, L. & Gowthorpe, C., 2008. *Reporting on internal control in the UK and the US*. 1st επιμ. Edinburgh: Institute of Chartered Accountants of Scotland.

The Institute of Internal Auditors, 2009. *Code of ethics*. [Ηλεκτρονικό]
Available at: <http://www.theiia.org/guidance/standards-andguidance/ippf/code-of-ethics/>
[Πρόσβαση 29 May 2020].

Tuttle, B. & Taylor, M. H., 2006. *The willingness of auditee personnel to convey negative information to internal versus external auditors*, Carolina : University of South Carolina .

Walker, P. L., Shenkir, W. G. & Barton, T. L., 2003. ERM in practice. *Internal Auditor*, 60(4), pp. 51-55.

Zakari A. M., 2013. *Does Audit Evidence Type Effect on Quality of Auditor's Opinion?*. s.l., International Conference "Financial Distress: Corporate Governance and Financial Reporting Issues". Working Paper.

Zuca, S., 2015. Audit Evidence - Necessity to Qualify a Pertinent Opinion. *Procedia Economics and Finance*, Τόμος 20, pp. 700-704.

Κάντζος, Κ., 2006. *Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική*. Αθήνα: Σταμούλη.

Καραμάνης Κ., 2008. *Σύγχρονη Ελεγκτική : Θεωρία και πρακτική σύμφωνα με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα*. Αθήνα: Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών.

Τσακλάγκανος, Α. Α., 2005. *Ελεγκτική*. Αθήνα: Οίκος Αδελφών Κυριακίδη Α.Ε..

Παράρτημα Α

Ερωτηματολόγιο Έρευνας



Το παρόν ερωτηματολόγιο αποτελεί το μέσο για τη συγκέντρωση των απαραίτητων δεδομένων για τη διατριβή που εκπονώ με θέμα “*Ο Ρόλος και η Σημασία των Ελεγκτικών Τεκμηρίων στον Εσωτερικό και Εξωτερικό έλεγχο*”, στα πλαίσια ολοκλήρωσης του *Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών στην Λογιστική & Ελεγκτική*, του Τμήματος Οικονομικών Σπουδών, του Πανεπιστημίου Θεσσαλίας. Η συμπλήρωση του ερωτηματολογίου είναι ανώνυμη και ο χρόνος συμπλήρωσής του δεν ξεπερνά τα 10 λεπτά. Η συγκέντρωση των δεδομένων θα εξυπηρετήσει αποκλειστικά τους σκοπούς ολοκλήρωσης της παρούσας μελέτης και δεν πρόκειται να αναδημοσιευθούν

Με εκτίμηση,

Σπανού Σταματία

Α. ΔΗΜΟΓΡΑΦΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ

Παρακαλώ σημειώστε την απάντηση που σας αντιπροσωπεύει.

1. Φύλο:

Άνδρας

Γυναίκα

2. Ηλικία:

18-25 ετών

26-35 ετών

36-45 ετών

46-55 ετών

άνω των 56 ετών

3. Εκπαιδευτικό επίπεδο:

ΑΕΙ

ΤΕΙ – Πανεπιστήμιο

Μεταπτυχιακό

Διδακτορικό

Άλλο

4. Έτη εργασιακής εμπειρίας:

0-5 έτη

6-10 έτη

άνω των 11 ετών

B. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Παρακαλώ σημειώστε την απάντηση που σας αντιπροσωπεύει περισσότερο.

5. Διενεργείτε συνήθως επιτόπιο ή εξ αποστάσεως έλεγχο;

Επιτόπιος έλεγχος

Εξ αποστάσεως

6. Πόσο σημαντικά θεωρείτε τα ελεγκτικά τεκμήρια στην εργασία σας;

Καθόλου

Λίγο

Αρκετά

Πολύ

Πάρα πολύ

7. Θεωρείτε απαραίτητα τα ελεγκτικά τεκμήρια για την ολοκλήρωση του εξωτερικού ελέγχου και τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης;

Καθόλου

Λίγο

Αρκετά

Πολύ

Πάρα πολύ

8. Οι ελεγκτικές διαδικασίες που χρησιμοποιείτε για τη συλλογή και τον έλεγχο των ελεγκτικών τεκμηρίων μεταβάλλονται με την πάροδο του χρόνου;

Καθόλου

Λίγο

Αρκετά

Πολύ

Πάρα πολύ

9. Χρησιμοποιείτε τυποποιημένες ελεγκτικές διαδικασίες για τη συλλογή και τον έλεγχο των ελεγκτικών τεκμηρίων;

Ναι

Όχι

10. Αξιολογήστε τις ακόλουθες πηγές συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων ως προς τη σημασία τους;

	Καθόλου	Λίγο	Αρκετά	Πολύ	Πάρα Πολύ
A. Λογιστικές εγγραφές					
B. Σύστημα εσωτερικού ελέγχου					
Γ. Υπολογιστικές εγγραφές					
Δ. Αλληλογραφία ελεγχόμενης οντότητας					
Ε. Φυσικά αποδεικτικά στοιχεία					
ΣΤ. Συνέντευξη - παρατήρηση					
Z. Εξωτερικές πηγές (έγγραφα προς ελεγκτές)					
Η. Ισχυρισμοί διοίκησης					
Θ. Γνώμη ειδημόνων (experts opinions)					

11. Αναφέρατε το βαθμό συμφωνίας σας σε κάθε μία από τις παρακάτω προτάσεις:

	Συμφωνώ Απόλυτα	Συμφωνώ	Ούτε Διαφωνώ Ούτε Συμφωνώ	Διαφωνώ	Διαφωνώ Απόλυτα

A. Απαιτούνται επιβεβαιωτικές και υποστηρικτές πληροφορίες προκειμένου τα τεκμήρια να θεωρούνται επαρκή					
B. Τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν από εξωτερικές πηγές είναι περισσότερο αξιόπιστα από εκείνα που αποκτήθηκαν από πηγές εντός της ελεγχόμενης οντότητας					
Γ. Η αξιοποίηση επαρκών ελεγκτικών τεκμηρίων έχει ισχυρή επίδραση πάνω στο αποτέλεσμα και στην ποιότητα του ελέγχου					
Δ. Όσο μεγαλύτερος είναι ο αριθμός των τεκμηρίων, τόσο μειώνεται ο ελεγκτικός κίνδυνος					
Ε. Η επάρκεια των ελεγκτικών τεκμηρίων καθορίζεται εν πολλοίς από το μέγεθος του δείγματος που επιλέγεται από τον εκάστοτε ελεγκτή					
ΣΤ. Τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται από τα αρχεία της ελεγχόμενης οντότητας είναι πιο αξιόπιστα όταν η οντότητα διαθέτει αξιόπιστο σύστημα εσωτερικού ελέγχου					

12. Σημειώστε τη σημασία χρήσης ορισμένων διαδικασιών για τη συλλογή των ελεγκτικών τεκμηρίων

	Καθόλου	Λίγο	Αρκετά	Πολύ	Πάρα Πολύ
A. Επιθεώρηση (έγγραφα, αρχεία, υλικά)					

Β. Παρατήρηση (φυσική παρουσία στις εγκαταστάσεις κατά τη διενέργεια εργασιών)					
Γ. Εξωτερική επιβεβαίωση					
Δ. Επανα-υπολογισμός και επιβεβαίωση υπολογισμών και δεδομένων					
Ε. Αναλυτικές διαδικασίες					

13. Αξιολογείστε σχετικά με την καταλληλότητα των τεκμηρίων τις παρακάτω ιδιότητές τους:

	Καθόλου	Λίγο	Αρκετά	Πολύ	Πάρα Πολύ
Α. Συνάφεια (σχετικότητα) με το σκοπό του ελέγχου					
Β. Αντικειμενικότητα					
Γ. Δυνατότητα επαλήθευσης					
Δ. Αυθεντικότητα					
Ε. Χρόνος αναφοράς					

14. Πόσο επηρεάζει η κρίση του ελεγκτή την επιλογή και συλλογή ελεγκτικών κριτηρίων;

- Καθόλου
- Λίγο
- Αρκετά
- Πολύ
- Πάρα πολύ

15. Σημειώστε το βαθμό στον οποίο οι ακόλουθοι παράγοντες επηρεάζουν την κρίση του ελεγκτή σχετικά με την επάρκεια των ελεγκτικών τεκμηρίων:

	Καθόλου	Λίγο	Αρκετά	Πολύ	Πάρα Πολύ
A. Ελεγκτικός κίνδυνος					
B. Σπουδαιότητα αποδεικτικών στοιχείων					
Γ. Κόστος συλλογής αποδεικτικών στοιχείων					
Δ. Χρόνος απόκτησης αποδεικτικών στοιχείων					

16. Πόσο αξιόπιστα είναι τα ελεγκτικά τεκμήρια που αντλούνται από τον εσωτερικό έλεγχο;

- Καθόλου
- Λίγο
- Αρκετά
- Πολύ
- Πάρα Πολύ

17. Εργάζεστε σε μία οντότητα εκ των Big-4;

- Ναι
- Όχι

Στατιστικοί Πίνακες

Παράρτημα Α

1. Cross Tabs

% within 4. Έτη εργασιακής εμπειρίας

		8. Σημειώστε το βαθμό σημαντικότητας των παρακάτω προτάσεων [Α. Πόσο σημαντικά θεωρείτε τα ελεγκτικά τεκμήρια στην εργασία σας;]			Total
		Αρκετά	Πολύ	Πάρα Πολύ	
4. Έτη εργασιακής εμπειρίας	0-5 έτη	10,5%	31,6%	57,9%	100,0%
	6-10 έτη			100,0%	100,0%
	11-15 έτη		33,3%	66,7%	100,0%
	άνω των		33,3%	66,7%	100,0%
	15 ετών				
Total		4,0%	30,0%	66,0%	100,0%

% within 4. Έτη εργασιακής εμπειρίας

		8. Σημειώστε το βαθμό σημαντικότητας των παρακάτω προτάσεων [Β. Θεωρείτε απαραίτητα τα ελεγκτικά τεκμήρια για την ολοκλήρωση του εξωτερικού ελέγχου και τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης;]			Total
		Αρκετά	Πολύ	Πάρα Πολύ	
4. Έτη εργασιακής εμπειρίας	0-5 έτη	10,5%	31,6%	57,9%	100,0%
	6-10 έτη	50,0%		50,0%	100,0%
	11-15 έτη		66,7%	33,3%	100,0%
	άνω των		61,9%	38,1%	100,0%
	15 ετών				
Total		8,0%	46,0%	46,0%	100,0%

% within 4. Έτη εργασιακής εμπειρίας

		8. Σημειώστε το βαθμό σημαντικότητας των παρακάτω προτάσεων [Γ. Οι ελεγκτικές διαδικασίες που χρησιμοποιείτε για τη συλλογή και τον έλεγχο των ελεγκτικών τεκμηρίων μεταβάλλονται με την πάροδο του χρόνου;]				Total
		Λίγο	Αρκετά	Πολύ	Πάρα Πολύ	
4. Έτη εργασιακής εμπειρίας	0-5 έτη	21,1%	42,1%	26,3%	10,5%	100,0%
	6-10 έτη	50,0%		50,0%		100,0%
	11-15 έτη	33,3%	33,3%	33,3%		100,0%
	άνω των 15 ετών	38,1%	52,4%	9,5%		100,0%
Total		32,0%	42,0%	22,0%	4,0%	100,0%

% within 4. Έτη εργασιακής εμπειρίας

		10. Αξιολογήστε τις ακόλουθες πηγές συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων ως προς τη σημασία τους [Α. Λογιστικές εγγραφές]			Total
		Αρκετά	Πολύ	Πάρα Πολύ	
4. Έτη εργασιακής εμπειρίας	0-5 έτη	31,6%	36,8%	31,6%	100,0%
	6-10 έτη		50,0%	50,0%	100,0%
	11-15 έτη	50,0%	33,3%	16,7%	100,0%
	άνω των 15 ετών	9,5%	42,9%	47,6%	100,0%
Total		22,0%	40,0%	38,0%	100,0%

% within 4. Έτη εργασιακής εμπειρίας

		10. Αξιολογήστε τις ακόλουθες πηγές συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων ως προς τη σημασία τους [Β. Σύστημα εσωτερικού ελέγχου]				Total
		Λίγο	Αρκετά	Πολύ	Πάρα Πολύ	
4. Έτη εργασιακής εμπειρίας	0-5 έτη		52,6%	36,8%	10,5%	100,0%
	6-10 έτη				100,0%	100,0%
	11-15 έτη			66,7%	33,3%	100,0%
	άνω των 15 ετών	9,5%	28,6%	42,9%	19,0%	100,0%
Total		4,0%	32,0%	40,0%	24,0%	100,0%

% within 4. Έτη εργασιακής εμπειρίας

		10. Αξιολογήστε τις ακόλουθες πηγές συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων ως προς τη σημασία τους [Γ. Υπολογιστικές εγγραφές]				Total
		Λίγο	Αρκετά	Πολύ	Πάρα Πολύ	
4. Έτη εργασιακής εμπειρίας	0-5 έτη	10,5%	21,1%	47,4%	21,1%	100,0%
	6-10 έτη		50,0%		50,0%	100,0%
	11-15 έτη		33,3%	66,7%		100,0%
	άνω των 15 ετών		42,9%	28,6%	28,6%	100,0%
Total		4,0%	34,0%	38,0%	24,0%	100,0%

% within 4. Έτη εργασιακής εμπειρίας

		10. Αξιολογήστε τις ακόλουθες πηγές συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων ως προς τη σημασία τους [Δ. Αλληλογραφία ελεγχόμενης οντότητας]				Total
		Λίγο	Αρκετά	Πολύ	Πάρα Πολύ	
4. Έτη εργασιακής εμπειρίας	0-5 έτη	10,5%	15,8%	31,6%	42,1%	100,0%
	6-10 έτη	50,0%		50,0%		100,0%
	11-15 έτη		100,0%			100,0%
	άνω των 15 ετών	23,8%	47,6%	19,0%	9,5%	100,0%
Total		18,0%	38,0%	24,0%	20,0%	100,0%

% within 4. Έτη εργασιακής εμπειρίας

		10. Αξιολογήστε τις ακόλουθες πηγές συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων ως προς τη σημασία τους [Ε. Φυσικά αποδεικτικά στοιχεία]			Total
		Αρκετά	Πολύ	Πάρα Πολύ	
4. Έτη εργασιακής εμπειρίας	0-5 έτη	26,3%	52,6%	21,1%	100,0%
	6-10 έτη			100,0%	100,0%
	11-15 έτη	33,3%	66,7%		100,0%
	άνω των 15 ετών	4,8%	76,2%	19,0%	100,0%
Total		16,0%	60,0%	24,0%	100,0%

% within 4. Έτη εργασιακής εμπειρίας

		10. Αξιολογήστε τις ακόλουθες πηγές συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων ως προς τη σημασία τους [ΣΤ. Συνέντευξη - παρατήρηση]				Total
		Λίγο	Αρκετά	Πολύ	Πάρα Πολύ	
4. Έτη εργασιακής εμπειρίας	0-5 έτη	21,1%	57,9%	10,5%	10,5%	100,0%
	6-10 έτη		50,0%	50,0%		100,0%
	11-15 έτη			100,0%		100,0%
	άνω των 15 ετών	4,8%	9,5%	38,1%	47,6%	100,0%
Total		10,0%	30,0%	36,0%	24,0%	100,0%

% within 4. Έτη εργασιακής εμπειρίας

		10. Αξιολογήστε τις ακόλουθες πηγές συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων ως προς τη σημασία τους [Ζ. Εξωτερικές πηγές (έγγραφα προς ελεγκτές)]			Total
		Αρκετά	Πολύ	Πάρα Πολύ	
4. Έτη εργασιακής εμπειρίας	0-5 έτη	15,8%	73,7%	10,5%	100,0%
	6-10 έτη		50,0%	50,0%	100,0%
	11-15 έτη		66,7%	33,3%	100,0%
	άνω των 15 ετών	33,3%	28,6%	38,1%	100,0%
Total		20,0%	52,0%	28,0%	100,0%

% within 4. Έτη εργασιακής εμπειρίας

		10. Αξιολογήστε τις ακόλουθες πηγές συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων ως προς τη σημασία τους [Η. Ισχυρισμοί διοίκησης]					Total
		Καθόλου	Λίγο	Αρκετά	Πολύ	Πάρα Πολύ	
4. Έτη εργασιακής εμπειρίας	0-5 έτη	10,5%	5,3%	42,1%	21,1%	21,1%	100,0%
	6-10 έτη				50,0%	50,0%	100,0%
	11-15 έτη			66,7%	33,3%		100,0%
	άνω των 15 ετών		33,3%	19,0%	38,1%	9,5%	100,0%
Total		4,0%	16,0%	32,0%	32,0%	16,0%	100,0%

% within 4. Έτη εργασιακής εμπειρίας

		10. Αξιολογήστε τις ακόλουθες πηγές συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων ως προς τη σημασία τους [Θ. Γνώμη ειδημόνων (experts opinions)]					Total
		Καθόλου	Λίγο	Αρκετά	Πολύ	Πάρα Πολύ	
4. Έτη εργασιακής εμπειρίας	0-5 έτη			31,6%	31,6%	36,8%	100,0%
	6-10 έτη		50,0%			50,0%	100,0%
	11-15 έτη			33,3%	66,7%		100,0%
	άνω των 15 ετών	9,5%		42,9%	47,6%		100,0%
Total		4,0%	4,0%	34,0%	40,0%	18,0%	100,0%

% within 4. Έτη εργασιακής εμπειρίας

		11. Αναφέρατε το βαθμό συμφωνίας σας σε κάθε μία από τις παρακάτω προτάσεις: [Α. Απαιτούνται επιβεβαιωτικές και υποστηρικτές πληροφορίες προκειμένου τα τεκμήρια να θεωρούνται επαρκή]		Total	
		Συμφωνώ Απόλυτα	Συμφωνώ		
4. Έτη εργασιακής εμπειρίας	0-5 έτη		47,4%	52,6%	100,0%
	6-10 έτη		50,0%	50,0%	100,0%
	11-15 έτη		16,7%	83,3%	100,0%
	άνω των 15 ετών		66,7%	33,3%	100,0%
Total			52,0%	48,0%	100,0%

% within 4. Έτη εργασιακής εμπειρίας

		11. Αναφέρατε το βαθμό συμφωνίας σας σε κάθε μία από τις παρακάτω προτάσεις: [B. Τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν από εξωτερικές πηγές είλ περισσότερο αξιόπιστα από εκείνα που αποκτήθηκαν από πηγές εντός της ελεγχόμενης οντότητας]				Total
		Συμφωνώ Απόλυτα	Συμφωνώ	Ούτε Διαφωνώ Ούτε Συμφωνώ	Διαφωνώ	
4. Έτη εργασιακής εμπειρίας	0-5 έτη	42,1%	47,4%	10,5%		100,0%
	6-10 έτη			50,0%	50,0%	100,0%
	11-15 έτη			100,0%		100,0%
	άνω των 15 ετών	19,0%	19,0%	61,9%		100,0%
Total		24,0%	26,0%	46,0%	4,0%	100,0%

% within 4. Έτη εργασιακής εμπειρίας

		11. Αναφέρατε το βαθμό συμφωνίας σας σε κάθε μία από τις παρακάτω προτάσεις: [Γ. Η αξιοποίηση επαρκών ελεγκτικών τεκμηρίων έχει ισχυρή επίδραση πάνω στο αποτέλεσμα και στην ποιότητα του ελέγχου]				Total
		Συμφωνώ Απόλυτα	Συμφωνώ	Ούτε Διαφωνώ Ούτε Συμφωνώ	Διαφωνώ	
4. Έτη εργασιακής εμπειρίας	0-5 έτη	68,4%	31,6%			100,0%
	6-10 έτη			50,0%	50,0%	100,0%
	11-15 έτη		100,0%			100,0%
	άνω των 15 ετών	38,1%	47,6%	14,3%		100,0%
Total		42,0%	44,0%	10,0%	4,0%	100,0%

% within 4. Έτη εργασιακής εμπειρίας

		11. Αναφέρατε το βαθμό συμφωνίας σας σε κάθε μία από τις παρακάτω προτάσεις: [Δ. Όσο μεγαλύτερος εί1 ο αριθμός των τεκμηρίων, τόσο μειώνεται ο ελεγκτικός κίνδυνος]				Total
		Συμφωνώ Απόλυτα	Συμφωνώ	Ούτε Διαφωνώ Ούτε Συμφωνώ	Διαφωνώ	
4. Έτη εργασιακής εμπειρίας	0-5 έτη	31,6%	26,3%	21,1%	21,1%	100,0%
	6-10 έτη	50,0%		50,0%		100,0%
	11-15 έτη		66,7%	33,3%		100,0%
	άνω των 15 ετών	28,6%	57,1%	9,5%	4,8%	100,0%
Total		28,0%	42,0%	20,0%	10,0%	100,0%

% within 4. Έτη εργασιακής εμπειρίας

		11. Αναφέρατε το βαθμό συμφωνίας σας σε κάθε μία από τις παρακάτω προτάσεις: [Ε. Η επάρκεια των ελεγκτικών τεκμηρίων καθορίζεται εν πολλοίς από το μέγεθος του δείγματος που επιλέγεται από τον εκάστοτε ελεγκτή]				Total
		Συμφωνώ Απόλυτα	Συμφωνώ	Ούτε Διαφωνώ Ούτε Συμφωνώ	Διαφωνώ	
4. Έτη εργασιακής εμπειρίας	0-5 έτη	21,1%	42,1%	21,1%	15,8%	100,0%
	6-10 έτη	50,0%	50,0%			100,0%
	11-15 έτη		33,3%	66,7%		100,0%
	άνω των 15 ετών		66,7%	28,6%	4,8%	100,0%
Total		12,0%	52,0%	28,0%	8,0%	100,0%

% within 9. Χρησιμοποιείτε τυποποιημένες ελεγκτικές διαδικασίες για τη συλλογή και τον έλεγχο των ελεγκτικών τεκμηρίων;

		4. Έτη εργασιακής εμπειρίας				Total
		0-5 έτη	6-10 έτη	11-15 έτη	άνω των 15 ετών	
9. Χρησιμοποιείτε τυποποιημένες ελεγκτικές διαδικασίες για τη συλλογή και τον έλεγχο των ελεγκτικών τεκμηρίων;	Ναι	40,5%	9,5%	9,5%	40,5%	100,0%
	Όχι	25,0%		25,0%	50,0%	100,0%
Total		38,0%	8,0%	12,0%	42,0%	100,0%

% within 16. Πόσο αξιόπιστα είναι τα ελεγκτικά τεκμήρια που αντλούνται από τον εσωτερικό έλεγχο;

		17. Εργάζεστε σε μία οντότητα εκ των Big-4;		Total
		Ναι		
16. Πόσο αξιόπιστα εί1 τα ελεγκτικά τεκμήρια που αντλούνται από τον εσωτερικό έλεγχο;	Λίγο		100,0%	100,0%
	Αρκετά		100,0%	100,0%
	Πολύ		100,0%	100,0%
	Πάρα Πολύ		100,0%	100,0%
Total			100,0%	100,0%

% within 16. Πόσο αξιόπιστα είναι τα ελεγκτικά τεκμήρια που αντλούνται από τον εσωτερικό έλεγχο;

		4. Έτη εργασιακής εμπειρίας				Total
		0-5 έτη	6-10 έτη	11-15 έτη	άνω των 15 ετών	
16. Πόσο αξιόπιστα είναι τα ελεγκτικά τεκμήρια που αντλούνται από τον εσωτερικό έλεγχο;	Λίγο	100,0%				100,0%
	Αρκετά	44,4%	7,4%	7,4%	40,7%	100,0%
	Πολύ	15,8%	10,5%	21,1%	52,6%	100,0%
	Πάρα Πολύ	100,0%				100,0%
Total		38,0%	8,0%	12,0%	42,0%	100,0%

% within 4. Έτη εργασιακής εμπειρίας

		16. Πόσο αξιόπιστα είl τα ελεγκτικά τεκμήρια που αντλούνται από τον εσωτερικό έλεγχο;				Total
		Λίγο	Αρκετά	Πολύ	Πάρα Πολύ	
4. Έτη εργασιακής εμπειρίας	0-5 έτη	10,5%	63,2%	15,8%	10,5%	100,0%
	6-10 έτη		50,0%	50,0%		100,0%
	11-15 έτη		33,3%	66,7%		100,0%
	άνω των 15 ετών		52,4%	47,6%		100,0%
Total		4,0%	54,0%	38,0%	4,0%	100,0%

2. Έλεγχοι Συνάφειας – χ^2

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	5,470 ^a	6	,485
Likelihood Ratio	7,186	6	,304
Linear-by-Linear Association	,849	1	,357
N of Valid Cases	50		

a. 8 cells (66,7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,16.

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	16,635 ^a	6	,011
Likelihood Ratio	15,692	6	,016
Linear-by-Linear Association	,110	1	,741
N of Valid Cases	50		

a. 8 cells (66,7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,32.

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	10,375 ^a	9	,321
Likelihood Ratio	12,622	9	,180
Linear-by-Linear Association	4,097	1	,043
N of Valid Cases	50		

a. 12 cells (75,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,16.

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	7,141 ^a	6	,308
Likelihood Ratio	7,909	6	,245
Linear-by-Linear Association	1,622	1	,203
N of Valid Cases	50		

a. 8 cells (66,7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,88.

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	22,820 ^a	9	,007
Likelihood Ratio	23,824	9	,005
Linear-by-Linear Association	,107	1	,744
N of Valid Cases	50		

a. 11 cells (68,8%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,16.

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	11,552 ^a	9	,240
Likelihood Ratio	14,688	9	,100
Linear-by-Linear Association	,022	1	,881
N of Valid Cases	50		

a. 11 cells (68,8%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,16.

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	25,937 ^a	9	,002
Likelihood Ratio	28,916	9	,001
Linear-by-Linear Association	7,880	1	,005
N of Valid Cases	50		

a. 13 cells (81,2%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,72.

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	19,572 ^a	6	,003
Likelihood Ratio	19,874	6	,003
Linear-by-Linear Association	,194	1	,660
N of Valid Cases	50		

a. 9 cells (75,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,64.

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	33,307 ^a	9	,000
Likelihood Ratio	36,356	9	,000
Linear-by-Linear Association	16,271	1	,000
N of Valid Cases	50		

a. 11 cells (68,8%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,40.

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	11,810 ^a	6	,066
Likelihood Ratio	14,167	6	,028
Linear-by-Linear Association	,161	1	,688
N of Valid Cases	50		

a. 8 cells (66,7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,80.

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	21,483 ^a	12	,044
Likelihood Ratio	24,101	12	,020
Linear-by-Linear Association	,413	1	,520
N of Valid Cases	50		

a. 16 cells (80,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,16.

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	41,831 ^a	12	,000
Likelihood Ratio	35,626	12	,000
Linear-by-Linear Association	5,943	1	,015
N of Valid Cases	50		

a. 16 cells (80,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,16.

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	44,707 ^a	9	,000
Likelihood Ratio	37,030	9	,000
Linear-by-Linear Association	6,264	1	,012
N of Valid Cases	50		

a. 12 cells (75,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,16.

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	46,485 ^a	9	,000
Likelihood Ratio	37,260	9	,000
Linear-by-Linear Association	1,694	1	,193
N of Valid Cases	50		

a. 12 cells (75,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,16.

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	14,663 ^a	9	,101
Likelihood Ratio	18,038	9	,035
Linear-by-Linear Association	1,619	1	,203
N of Valid Cases	50		

a. 12 cells (75,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,40.

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	18,153 ^a	9	,033
Likelihood Ratio	19,792	9	,019
Linear-by-Linear Association	,384	1	,536
N of Valid Cases	50		

a. 12 cells (75,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,32.

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	32,195 ^a	12	,001
Likelihood Ratio	23,091	12	,027
Linear-by-Linear Association	,054	1	,816
N of Valid Cases	50		

a. 16 cells (80,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,08.

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	2,672 ^a	3	,445
Likelihood Ratio	3,092	3	,378
Linear-by-Linear Association	,893	1	,345
N of Valid Cases	50		

a. 5 cells (62,5%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,64.

Chi-Square Tests

	Value
Pearson Chi-Square	. ^a
N of Valid Cases	50

a. No statistics are computed because

17. Εργάζεστε σε μία οντότητα εκ των Big-4; is a constant.

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	11,745 ^a	9	,228
Likelihood Ratio	13,431	9	,144
Linear-by-Linear Association	1,225	1	,268
N of Valid Cases	50		

a. 12 cells (75,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,16.