



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

Η Εφαρμογή των ΔΠΕ και η Σχέση τους με την Ποιότητα του Ελεγκτικού Έργου

της

Παναγιώτας Στεργιακίδου

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στην
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Θεσσαλονίκη 2021

Ευχαριστίες

Ευχαριστώ όλους τους διδάσκοντες καθηγητές του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών για τις γνώσεις και τις εμπειρίες που μας παρείχαν. Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένεια μου για την αγάπη τους ,την υπομονή τους και την υποστήριξή τους σε όλη τηνδιάρκεια των σπουδών μου .

Παναγιώτα Στεργιακίδου

Περίληψη

Στόχος της διπλωματικής είναι η εξέταση της σχέσης μεταξύ των διεθνών προτύπων ελέγχου και της ποιότητας του ελεγκτικού έργου. Η ποιότητα του ελεγκτικού έργου μετρείται μέσω της συμμόρφωσης των ελεγκτών με το ΔΠΕ 220 και με τις οδηγίες ελέγχου ποιότητας από εσωτερικούς και εξωτερικούς ελεγκτές. Η εξέταση της σχέσης της εφαρμογής των ΔΠΕ με την ποιότητα του ελεγκτικού έργου επεκτείνεται και στην εξέταση της επίδρασης των εξειδικευμένων δεξιοτήτων των εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών καθώς επίσης και της επίδρασης των ετών συνεργασίας των ελεγκτών με την επιχείρηση για την οποία απασχολούνται.

Η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε είναι η ποσοτική πρωτογενής έρευνα με τη χρήση ερωτηματολογίου που περιλαμβάνει δομημένες κλίμακες. Το ερωτηματολόγιο συμπληρώθηκε ηλεκτρονικά και εθελοντικά από ελεγκτές ελεγκτικών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στη Θεσσαλονίκη (N= 102).

Οι ελεγκτές πιστεύουν στη συμμόρφωση με τους ποιοτικούς ελέγχους των AICPA και IFAC, υποστηρίζουν την σύνδεση της επαγγελματικής απόδοσής τους με την αμεροληψία και την ανεξαρτησία και αναγνωρίζουν την σημασία των επαγγελματικών και ακαδημαϊκών προσόντων για την πρόσληψή τους από μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες. Ακόμη, αντιλαμβάνονται την ευθύνη των ελεγκτών για τον εντοπισμό λαθών και τη σημασία των γνώσεων και της εμπειρίας στην αναγνώριση προκαταλήψεων στην διαχείριση της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Από τη στατιστική ανάλυση των αποτελεσμάτων προκύπτει πως υπάρχει στατιστικά σημαντική σχέση μεταξύ της ποιότητας του ελεγκτικού έργου και της εφαρμογής των ΔΠΕ μέσα από τη συμμόρφωση των ελεγκτών με το ΔΠΕ 220 όσο και με τις οδηγίες ελέγχου ποιότητας .

Λέξεις – κλειδιά: διεθνή πρότυπα ελέγχου, συμμόρφωση, ποιότητα ελέγχου, εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος

Abstract

The aim of this thesis is to examine the relationship between international auditing standards and the quality of audit work. The quality of the audit work is measured through the auditors' compliance with IAS 220 and the quality control instructions from internal and external auditors. The examination of the relationship between the implementation of the IAS and the quality of the audit work extends to the examination of the effect of the specialized skills of the internal and external auditors as well as the effect of the years of cooperation of the auditors with the company for which they work.

The methodology followed is the quantitative primary research with the use of a questionnaire that includes structured scales. The questionnaire was completed electronically and voluntarily by auditors of audit firms operating in Thessaloniki (N = 102).

Auditors believe in compliance with AICPA and IFAC quality audits, support linking their professional performance with impartiality and independence, and recognize the importance of professional and academic qualifications for hiring by large auditing firms. They also understand the responsibility of auditors for error detection and the importance of knowledge and experience in identifying bias in the management of the financial reporting process.

The statistical analysis of the results shows that there is a statistically significant relationship between the quality of the audit work and the implementation of the EIA through the compliance of the auditors with the EIA 220 and the quality control instructions.

Keywords: international auditing standards, compliance, quality control, internal and external audit

Πίνακας Πινάκων

Πίνακας 3 1 Μορφωτικό επίπεδο.....	27
Πίνακας 3 2 Κάτοχοι πιστοποίησης CIA.....	28
Πίνακας 3 3Κάτοχοι πιστοποίησης CRMA.....	28
Πίνακας 3 4 Κάτοχοι πιστοποίησηςQIAL.....	28
Πίνακας 3 5 Κάτοχοι πιστοποίησηςCGAP.....	29
Πίνακας 3 6 Κάτοχοι πιστοποίησης CFSA.....	29
Πίνακας 3 7Κάτοχοι πιστοποίησηςCCSA.....	29
Πίνακας 3 8Κάτοχοι πιστοποίησηςACCA.....	29
Πίνακας 3 9Κάτοχοι άλλων πιστοποιήσεων.....	30
Πίνακας 3 10 Έτη συνεργασίας με τις επιχειρήσεις που έχουν αναλάβει (κατά μέσο όρο).....	30
Πίνακας 4 1 Συμμόρφωση με το ΔΠΕ 220: Ερώτηση 1.....	32
Πίνακας 4 2 Συμμόρφωση με το ΔΠΕ 220: Ερώτηση 2.....	33
Πίνακας 4 3 Συμμόρφωση με το ΔΠΕ 220: Ερώτηση 3.....	33
Πίνακας 4 4 Συμμόρφωση με το ΔΠΕ 220: Ερώτηση 4.....	34
Πίνακας 4 5 Συμμόρφωση με το ΔΠΕ 220: Ερώτηση 5.....	34
Πίνακας 4 6 Συμμόρφωση με το ΔΠΕ 220: Ερώτηση 6.....	35
Πίνακας 4 7 Συμμόρφωση με το ΔΠΕ 220: Ερώτηση 7.....	36
Πίνακας 4 8 Συμμόρφωση με το ΔΠΕ 220: Ερώτηση 8.....	36
Πίνακας 4 9 Συμμόρφωση με το ΔΠΕ 220: Ερώτηση 9.....	37
Πίνακας 4 10 Συμμόρφωση με το ΔΠΕ 220: Ερώτηση 10.....	37
Πίνακας 4 11 Συμμόρφωση με τις οδηγίες ελέγχου ποιότητας: Ερώτηση 1.....	38
Πίνακας 4 12 Συμμόρφωση με τις οδηγίες ελέγχου ποιότητας: Ερώτηση 2.....	39
Πίνακας 4 13 Συμμόρφωση με τις οδηγίες ελέγχου ποιότητας: Ερώτηση 3.....	39
Πίνακας 4 14 Συμμόρφωση με τις οδηγίες ελέγχου ποιότητας: Ερώτηση 4.....	40
Πίνακας 4 15 Συμμόρφωση με τις οδηγίες ελέγχου ποιότητας: Ερώτηση 5.....	41
Πίνακας 4 16 Συμμόρφωση με τις οδηγίες ελέγχου ποιότητας: Ερώτηση 6.....	41
Πίνακας 4 17 Συμμόρφωση με τις οδηγίες ελέγχου ποιότητας: Ερώτηση 7.....	42
Πίνακας 4 18 Συμμόρφωση με τις οδηγίες ελέγχου ποιότητας: Ερώτηση 8.....	43
Πίνακας 4 19 Συμμόρφωση με τις οδηγίες ελέγχου ποιότητας: Ερώτηση 9.....	43
Πίνακας 4 20 Συμμόρφωση με τις οδηγίες ελέγχου ποιότητας: Ερώτηση 10.....	44
Πίνακας 4 21 Ποιότητα ελέγχου: Ερώτηση 1.....	45
Πίνακας 4 22 Ποιότητα ελέγχου: Ερώτηση 2.....	45
Πίνακας 4 23 Ποιότητα ελέγχου: Ερώτηση 3.....	46
Πίνακας 4 24 Ποιότητα ελέγχου: Ερώτηση 4.....	47
Πίνακας 4 25 Ποιότητα ελέγχου: Ερώτηση 5.....	47
Πίνακας 4 26 Ποιότητα ελέγχου: Ερώτηση 6.....	48
Πίνακας 4 27 Ποιότητα ελέγχου: Ερώτηση 7.....	49
Πίνακας 4 28 Ποιότητα ελέγχου: Ερώτηση 8.....	49
Πίνακας 4 29 Ποιότητα ελέγχου: Ερώτηση 9.....	50
Πίνακας 4 30 Ποιότητα ελέγχου: Ερώτηση 10.....	51
Πίνακας 4 31 Ποιότητα ελέγχου: Ερώτηση 11.....	51
Πίνακας 4 32 Ποιότητα ελέγχου: Ερώτηση 12.....	52
Πίνακας 4 33 Μέσος όρος και τυπική απόκλιση.....	55
Πίνακας 4 34 Μεταβλητότητα μοντέλου παλινδρόμησης.....	59
Πίνακας 4 35 Αποτελέσματα ANOVA.....	59
Πίνακας 4 36 Ανάλυση παλινδρόμησης.....	59

Περιεχόμενα

Περιεχόμενα	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	2
1.1. Σκοπός.....	2
1.2. Σημασία & Ερευνητικά Ερωτήματα	2
1.3. Δομή	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ	5
2.1. Ποιότητα Εσωτερικού Ελέγχου.....	5
2.2 Ποιότητα Εξωτερικού Ελέγχου.....	8
2.3. Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ)	15
2.4. Σημαντικά ΔΠΕ.....	19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ	25
3.1. Επιλογή Μεθόδου.....	25
3.2. Ερευνητικά Εργαλεία	26
3.3. Δείγμα Έρευνας.....	27
3.4. Μεθοδολογία Ανάλυσης.....	30
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ.....	32
4.1 Περιγραφική Στατιστική Ανάλυση	32
4.2. Παλινδρόμηση.....	58
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ	61
5.1. Συμπεράσματα.....	61
5.2. Περιορισμοί.....	62
5.3. Προτάσεις για Μελλοντική Έρευνα	63
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	64
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ - ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ.....	71

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1.Σκοπός

Στη βιβλιογραφία επισημαίνονται διάφοροι παράγοντες που μπορούν να ενισχύσουν την ποιότητα του ελέγχου όπως η ικανότητα και η επαγγελματική συμπεριφορά (Catanach&Walker, 1999), τα χαρακτηριστικά των ελεγκτών όπως οι τεχνικές δεξιότητες και εμπειρίες, η γνώση της αγοράς (Balsametal., 2003) και η ικανότητα του ελεγκτή να προωθεί την υψηλή ποιότητα ελέγχου (Solomonetal., 1999).

Σκοπός της παρούσας έρευνας είναι να εξετάσει την σχέση των διεθνών προτύπων ελέγχου (ΔΠΕ) με την ποιότητα του ελεγκτικού έργου και συγκεκριμένα της συμμόρφωσης των ελεγκτών (εσωτερικών και εξωτερικών) με το ΔΠΕ 220 και τις οδηγίες ελέγχου ποιότητας. Το ελεγκτικό έργο σήμερα απαρτίζεται από τον συνδυασμό του εξωτερικού και του εσωτερικού ελέγχου στις εισηγμένες επιχειρήσεις. Ως εκ τούτου εξετάζονται και οι δύο αυτές διαστάσεις του ελέγχου σε σχέση με την εφαρμογή των ΔΠΕ στις ελληνικές επιχειρήσεις. Απώτερος στόχος είναι να εξεταστεί η επίδραση, θετική ή αρνητική, που ασκεί η εφαρμογή των ΔΠΕ στην ποιότητα του ελεγκτικού έργου ώστε να βρεθεί τυχόν προβλεπτική ικανότητά τους.

1.2.Σημασία & Ερευνητικά Ερωτήματα

Η εφαρμογή του εξωτερικού και του εσωτερικού ελέγχου σε μια επιχείρηση εμπνέει εμπιστοσύνη στους υπάρχοντες και δυνητικούς επενδυτές και τους οδηγεί στη λήψη επενδυτικών αποφάσεων. Η διαδικασία ελέγχου αξιολογείται συνεχώς προκειμένου να επέρχεται βελτίωση της ποιότητας και για να διασφαλιστούν όλοι όσοι ενδιαφέρονται για τη διαδικασία ελέγχου. Η κύρια ανησυχία των επενδυτών αφορά στην ορθή εφαρμογή των διεθνών προτύπων ελέγχου προκειμένου να ελαχιστοποιείται ο οποιοσδήποτε κίνδυνος αφορά την επένδυσή τους, αλλά και να αποτυπώνεται όσο πιο αντικειμενικά είναι εφικτό η εικόνα της επιχείρησης.

Η σημασία της παρούσας έρευνας έγκειται στην διασφάλιση της επιβίωσης των επιχειρήσεων, καθώς η υψηλότερη ποιότητα μπορεί να οδηγήσει σε προσέλκυση περισσότερων κεφαλαίων και επενδυτών και μειώνοντας τους κινδύνους επιβίωσης. Στη βιβλιογραφία εξετάζεται τα τελευταία χρόνια ο βαθμός στον οποίο τα ΔΠΕ έχουν συνδράμει στην αύξηση της ποιότητας του ελεγκτικού έργου. Ωστόσο, οι περισσότερες έρευνες εστιάζουν μεμονωμένα στην σχέση των ΔΠΕ με τον εξωτερικό ή με τον εσωτερικό έλεγχο

και όχι συνδυαστικά. Ο προσδιορισμός των παραγόντων που επηρεάζουν την ποιότητα του ελεγκτικού έργου είναι σημαντικός και η παρούσα έρευνα εστιάζει στην εφαρμογή των ΔΠΕ στην Ελλάδα.

Η συμβολή της παρούσας έρευνας έγκειται στο γεγονός ότι εξετάζεται συνδυαστικά για εισηγμένες επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τόσο τον εξωτερικό όσο και τον εσωτερικό έλεγχο στην Ελλάδα ώστε να καταδειχθεί η σχέση της εφαρμογής των ΔΠΕ με αυτές τις δύο μορφές ελέγχου. Ως εκ τούτου τα κύρια ερευνητικά ερωτήματα που προκύπτουν είναι τα εξής:

- Υπάρχει σχέση μεταξύ της εφαρμογής των ΔΠΕ και της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου;
- Υπάρχει σχέση μεταξύ της εφαρμογής των ΔΠΕ και της ποιότητας του εξωτερικού ελέγχου;

Προκειμένου η έρευνα να εξειδικεύσει ακόμη περισσότερο με βάση τους στόχους της στην βιβλιογραφική μελέτη τα ερευνητικά ερωτήματα εξειδικεύονται περαιτέρω ως εξής:

- Οι ελεγκτές που εργάζονται στις μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες συμμορφώνονται με τις απαιτήσεις της ποιότητας ελέγχου με βάση όσα ορίζονται από το AICPA και συγκεκριμένα με βάση όσα ορίζει το ΔΠΕ 220;
- Οι ελεγκτές που εργάζονται στις μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες συμμορφώνονται με τις οδηγίες ελέγχου ποιότητας όπως αυτές καθορίζονται από τα ΔΠΕ;
- Επηρεάζουν οι εξειδικευμένες δεξιότητες των ελεγκτών θετικά την ποιότητα της ελεγκτικής διαδικασίας;
- Επηρεάζει η μακρόχρονη συνεργασία του ελεγκτή με την εταιρία την ποιότητα της ελεγκτικής διαδικασίας;

Με βάση τα παραπάνω ερευνητικά ερωτήματα προκύπτουν οι ακόλουθες ερευνητικές υποθέσεις:

Υπόθεση 1: Υπάρχει στατιστικά σημαντική σχέση μεταξύ της συμμόρφωσης των εξωτερικών ελεγκτών στα διεθνή πρότυπα ελέγχου και της ποιότητας όπως αυτή ορίζεται με βάση το AICPA και το ISA 220.

Υπόθεση 2: Υπάρχει στατιστικά σημαντική σχέση μεταξύ της συμμόρφωσης με τις οδηγίες ελέγχου ποιότητας όπως καθορίζονται από τα ΔΠΕ και της ποιότητας ελεγκτικής απόδοσης του ελεγκτή.

Υπόθεση 3: Η ποιότητα του ελέγχου εξαρτάται από τις εξειδικευμένες δεξιότητες των εσωτερικών και των εξωτερικών ελεγκτών.

Υπόθεση 4: Η ποιότητα του ελέγχου εξαρτάται από τα χρόνια συνεργασίας του ελεγκτή με την επιχείρηση.

Οι παραπάνω ερευνητικές υποθέσεις προκύπτουν μέσα από τη βιβλιογραφική επισκόπηση και θα αναζητηθεί η επιβεβαίωση ή η απόρριψή τους μέσω της εμπειρικής έρευνας.

1.3. Δομή

Η παρούσα έρευνα απαρτίζεται από πέντε κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζονται ο σκοπός και η σημασία της έρευνας όπως επίσης και η δομή της. Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται βιβλιογραφική επισκόπηση όσον αφορά στην ποιότητα του εσωτερικού και του εξωτερικού ελέγχου των επιχειρήσεων, καθώς και την εφαρμογή των διεθνών προτύπων ελέγχου σε αυτές. Επίσης εξετάζονται τα πιο σημαντικά ΔΠΕ που αφορούν τις υποθέσεις της παρούσας έρευνας. Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η μεθοδολογία της έρευνας και συγκεκριμένα, παρουσιάζεται το σκεπτικό επιλογής της μεθόδου που ακολουθήθηκε, καταγράφονται τα ερευνητικά εργαλεία όπως προέκυψαν από τη βιβλιογραφία, παρουσιάζεται το δείγμα της έρευνας και η μεθοδολογία ανάλυσης των συγκεντρωθέντων στοιχείων. Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της εμπειρικής έρευνας και συγκεκριμένα τα αποτελέσματα της περιγραφικής στατιστικής ανάλυσης και των παλινδρομήσεων που έλαβαν χώρα. Στο πέμπτο κεφάλαιο παρατίθενται τα συμπεράσματα της έρευνας, καταγράφονται οι περιορισμοί εκπόνησής της και προτείνονται ιδέες για μελλοντικές έρευνες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

2.1. Ποιότητα Εσωτερικού Ελέγχου

Η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί ένα ιδιαίτερα δημοφιλές θέμα στη βιβλιογραφία. Το ενδιαφέρον των ερευνητών σχετίζεται άμεσα με τις οικονομικές επιπτώσεις που έχουν οι έλεγχοι στις επιχειρήσεις. Από τη δεκαετία του 1990 ο εσωτερικός έλεγχος διεύρυνε το στενό φάσμα επιρροής και δράσης του σε ένα πιο αξιολογικό επίπεδο συμπεριλαμβανομένων των λειτουργικών, διαχειριστικών, οικονομικών και συμμορφωτικών ελέγχων (Gramling et al., 2012). Καθώς οι επιχειρήσεις μεταβάλλονται και εξελίσσονται στο πέρασμα του χρόνου και με τις αλλαγές των παγκόσμιων συνθηκών, οι διαδικασίες γίνονται πιο σύνθετες και υπάρχει ανάγκη βελτίωσης. Για παράδειγμα, ο εσωτερικός έλεγχος πρόσφατα ενέταξε τη συμβουλευτική μέσα στις υπηρεσίες του για τη διαχείριση των κινδύνων, τον έλεγχο και την εταιρική διακυβέρνηση (Moeller, 2009).

Η ποιότητα του ελέγχου ορίζεται ως η ικανότητα εντοπισμού και αναφοράς των παρατυπιών ή και παραβάσεων στις συναλλαγές της επιχείρησης. Σύμφωνα με τους Butcher et al. (2013) ο εντοπισμός των παρατυπιών ή και παραβάσεων αποτελεί σημαντικό δείκτη της ποιότητας του ελέγχου. Η ικανότητα εντοπισμού τους εξαρτάται από την ανεξαρτησία, τον επαγγελματισμό και την αντικειμενικότητα (AlMatameh, 2011).

Σύμφωνα με τους Endaya & Hanefah (2016) η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου έχει σχέση με τα στάδια της ελεγκτικής διαδικασίας, γιατί η κατάλληλη προετοιμασία και αξιολόγηση της καταγραφής των διαδικασιών που απαιτούνται και εφαρμόζονται κατά τον εσωτερικό έλεγχο λειτουργούν υποστηρικτικά στις αναφορές και εκθέσεις που συντάσσουν οι εσωτερικοί ελεγκτές αφήνοντας περιθώριο αξιολόγησης και επαναπροσδιορισμού των διαδικασιών.

Ο εσωτερικός έλεγχος διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στην διασφάλιση της ποιότητας του ελέγχου ειδικά μετά το ξέσπασμα σκανδάλων όπως αυτό της Enron που έβλαψαν την εμπιστοσύνη των επενδυτών στις χρηματοοικονομικές εκθέσεις του εξωτερικού ελέγχου σχετικά με την ορθή και αποτελεσματική λειτουργία του. Η οικονομική κρίση του 2008 επιδείνωσε περαιτέρω την κατάσταση και ανέδειξε την ανάγκη ύπαρξης ενός κατάλληλου, δίκαιου και αποτελεσματικού θεσμικού πλαισίου εφαρμογής των αρχών του ελέγχου

Η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου ως μέτρο αντιπροσωπεύει την εμπειρία, την πιστοποίηση, την εκπαίδευση και κατάρτιση των ελεγκτών, τη δομή της συνάρτησης εσωτερικού ελέγχου, τον χρόνο που καταναλώνεται για τις χρηματοοικονομικές

δραστηριότητες και το μέγεθος του εσωτερικού ελέγχου ως τμήμα ή μονάδα της επιχείρησης (Abbottetal. , 2015).

Η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να κριθεί και από την προληπτική στάση που τηρεί η επιχείρηση έναντι ενδεχόμενων κινδύνων. Η εφαρμογή προληπτικών μεθόδων και η λειτουργία ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου προστατεύουν την επιχείρηση έναντι του κινδύνου εξαπάτησης και χειραγώγησης (Dimitrijevicetal. , 2015). Ο εσωτερικός έλεγχος και συγκεκριμένα η συμβουλευτική του διάσταση μπορεί να αξιολογήσει τους σχετικούς κινδύνους και να συμβουλεύσει την επιχείρηση σχετικά με το σχεδιασμό και την εφαρμογή των ελέγχων σε όλη τη διάρκεια και διαδικασία της αναφοράς. Ο εσωτερικός έλεγχος λειτουργεί ως εσωτερικός μηχανισμός διασφάλισης της αξιοπιστίας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Μια αποτελεσματική συνάρτηση εσωτερικού ελέγχου μπορεί να αποτελέσει ζωτική πηγή πληροφόρησης για τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας της Επιτροπής Ελέγχου της επιχείρησης (Raghunandanetal., 2001). Συγκεκριμένα, η συνάρτηση εσωτερικού ελέγχου ελέγχει την αποτελεσματικότητα διεκπεραίωσης των ελεγκτικών διαδικασιών και η καθοδήγηση οδηγεί στην διεξαγωγή δραστηριοτήτων διασφάλισης για την υποστήριξη της διαχείρισης του εσωτερικού ελέγχου. Αν εντοπιστούν προβλήματα κατά τον έλεγχο, ο εσωτερικός έλεγχος καλείται να αξιολογήσει τα σχέδια της διοίκησης και να προχωρήσει σε διορθωτικές συστάσεις ενώ παράλληλα συνεχίζει να διενεργεί ελέγχους παρακολούθησης.

Η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου, οι δραστηριότητες ελέγχου οικονομικής εστίασης και οι επενδύσεις έχει βρεθεί ότι σχετίζονται με χαμηλότερα μη φυσιολογικά δεδουλευμένα (Shireenjitetal., 2013). Παράλληλα, ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου έχει εξελιχθεί με την πάροδο του χρόνου από έναν ρόλο που παραδοσιακά σχετίζεται με τη διασφάλιση, σε μια λειτουργία που έχει μεγαλύτερη προστιθέμενη αξία (Bou – Raad, 2000). Από την πλευρά του εξωτερικού ελέγχου και συγκεκριμένα λαμβάνοντας υπόψη το IAS 610, οι εξωτερικοί ελεγκτές μπορούν να χρησιμοποιήσουν το έργο των εσωτερικών ελεγκτών εφόσον πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις. Αυτό υποδηλώνει την αυξανόμενη σημασία και το σημαίνοντα ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στο πλαίσιο λειτουργίας της επιχείρησης.

Η ποιότητα εσωτερικού ελέγχου καθορίζεται από διαφορετικούς παράγοντες οι οποίοι έχουν μελετηθεί στη σύγχρονη βιβλιογραφία. Οι Gramlingetal. (2004) διεξήγαγαν συστηματική ανασκόπηση από την οποία προκύπτει ότι η βιβλιογραφία που αφορά στην ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου έχει εξεταστεί κυρίως αν όχι αποκλειστικά με βάση τη σκοπιά του εξωτερικού ελεγκτή. Πρόσφατες έρευνες γύρω από το θέμα εξετάζουν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου σε σχέση με την αποτελεσματικότητα της επιχείρησης και

την εξάρτηση των εξωτερικών ελεγκτών από τον εσωτερικό έλεγχο. Σύμφωνα με τέτοιες έρευνες προκύπτει ότι η υψηλή ποιότητα εσωτερικού ελέγχου βελτιώνει την αποτελεσματικότητα της επιχείρησης (Linetal., 2011; Prawittetal., 2009) και την εξάρτηση του εξωτερικού ελεγκτή (Desaietal., 2011; Pizzinietal., 2012).

Ένας συνηθισμένος τρόπος μέτρησης της ποιότητας εσωτερικού ελέγχου είναι η εφαρμογή των προτύπων ελέγχου (IFAC, 2009; PCAOB, 2007). Τα διεθνή πρότυπα ελέγχου υποστηρίζουν ότι ο εξωτερικός ελεγκτής μπορεί να βασίζεται στις πληροφορίες και τα πορίσματα του εσωτερικού ελέγχου εφόσον τηρούνται ορισμένες προϋποθέσεις συμπεριλαμβανομένης της ικανότητας και αντικειμενικότητας του εσωτερικού ελεγκτή. Ακόμη, η φύση και το εύρος της εργασίας του εσωτερικού ελεγκτή σχετίζεται με τον έλεγχο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των οικονομικών καταστάσεων. Η ικανότητα, η αντικειμενικότητα και η απόδοση της εργασίας αποτελούν συνήθεις τρόπους μέτρησης.

Οι Abbott et al. . (2015) εξέτασαν ένα διαδραστικό μοντέλο ποιότητας της συνάρτησης εσωτερικού ελέγχου για να εντοπίσουν τους καθοριστικούς παράγοντες αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου ως μεταβλητή ελέγχου της χρηματοοικονομικής αναφοράς. Βρίσκουν ότι η κοινή παρουσία ανεξαρτησίας και ικανοτήτων αποτελεί προϋπόθεση για την ύπαρξη αποτελεσματικής συνάρτησης εσωτερικού ελέγχου.

Οι Ojala et al. . (2014) μελέτησαν τις οικονομικές συνέπειες που έχει ο εσωτερικός έλεγχος στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις εξετάζοντας την ποιότητά τους για να βρουν την ύπαρξη στατιστικά σημαντικής θέσης μεταξύ των δεξιοτήτων και της αξιοπιστίας των εξωτερικών ελεγκτών με τις θετικές επιπτώσεις του ελέγχου όπως αυτές γίνονται αντιληπτές από την πλευρά των επιχειρηματιών.

Οι Shireenjit et al. . (2013) έλεγξαν τον αντίκτυπο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου στην ποιότητα χρηματοοικονομικής αναφοράς μιας επιχείρησης με έμφαση στον έλεγχο που διαδραματίζει το διοικητικό συμβούλιο στην συγκράτηση αυτής της σχέσης. Παρόλο που αρχικά εντόπισαν μια θετική σχέση μεταξύ της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου και των μη φυσιολογικών δεδουλευμένων, βρήκαν ότι η σχέση αυτή εξαρτάται από το αν οι επιχειρήσεις αναθέτουν σε εξωτερικούς συνεργάτες τις δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου ή αν συνδέονται πολιτικά με κάποιον τρόπο.

Σύμφωνα με τους Oussii&Taktak (2018) τα χαρακτηριστικά της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου και συγκεκριμένα, η επάρκεια, το μέγεθος, το προφίλ οργάνωσης της επιχείρησης και του κλάδου δράσης της, σχετίζονται θετικά με την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Όμοια, οι Ogundanaetal. (2017) εντοπίζουν την ύπαρξη σχέσης μεταξύ των

χαρακτηριστικών του εσωτερικού ελέγχου και της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Σύμφωνα με τους DeSimoneetal. (2015) οι επιχειρήσεις που λαμβάνουν και φορολογικές υπηρεσίες από τις ελεγκτικές εταιρίες που αναλαμβάνουν είτε τον εξωτερικό είτε τον εσωτερικό τους έλεγχο είναι λιγότερο πιθανό να παρουσιάσουν ουσιαστικές αδυναμίες. Ακόμη, εντόπισαν ότι το συγκεκριμένο αποτέλεσμα δεν οφείλεται σε μειωμένη ανεξαρτησία του ελεγκτή για ένα εύρος δεδομένων εννιά ετών. Αυτό πιθανώς συμβαίνει γιατί όταν οι ελεγκτικές εταιρίες εμπλέκονται περισσότερο με τις συναλλαγές και τα αποδεικτικά στοιχεία αυτών επιταχύνεται η διαδικασία ελέγχου και εφαρμόζεται και πιο εκτεταμένα. Επιπλέον, το ανθρώπινο δυναμικό αποκτά μια πλήρη εικόνα των αλληλεπιδράσεων των χρηματοοικονομικών αναφορών και των εσωτερικών ελέγχων και έχει τη δυνατότητα να εξελίξει τις δεξιότητες που σχετίζονται με την ποιότητα των εσωτερικών ελέγχων.

Συνοπτικά, η ποιότητα εσωτερικού ελέγχου μπορεί να καθοριστεί από διάφορους παράγοντες όπως το μέγεθος της επιχείρησης, το βαθμό εμπλοκής της Επιτροπής Ελέγχου, την ατομική ευθύνη των εσωτερικών ελεγκτών, το βαθμό συμμόρφωσης με τις ανάγκες της επιχείρησης, τη σύνθεση της ομάδας ελέγχου, τη συμμόρφωση με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και το βαθμό ενασχόλησης της διοίκησης με το σύστημα εσωτερικού ελέγχου.

2.2 Ποιότητα Εξωτερικού Ελέγχου

Η σημασία του εξωτερικού ελέγχου απορρέει από την αμεροληψία κατά την εκτέλεση της εργασίας με στόχο την αύξηση της αξιοπιστίας των χρηματοοικονομικών εκθέσεων με υψηλή ποιότητα και παρέχοντας την κατάλληλη πληροφόρηση στους επενδυτές και λοιπούς ενδιαφερόμενους (Ghadhabetal., 2019). Η ποιότητα ελέγχου περιλαμβάνει πολιτικές και διαδικασίες που πρέπει να εφαρμόσει ο ελεγκτής ώστε να διασφαλιστεί ότι ο έλεγχος εξυπηρετεί κατάλληλα τα συνδεδεμένα μέρη και σύμφωνα με τα ΔΠΕ (Simnett&Trotman, 2018). Σύμφωνα με τους Smitsetal. . (2019) η ανάπτυξη της ποιότητας ελέγχου οδηγεί σε αύξηση της εμπιστοσύνης του κοινού ως προς την αξιοπιστία και την ορθότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Η φύση και η έκταση των πολιτικών και διαδικασιών ποιότητας ελέγχου ενδεχομένως να διαφέρουν ανάλογα με το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρίας, τη φύση της επιχείρησης, τη γεωγραφική θέση και το εύρος δραστηριοτήτων της επιχείρησης, ενώ επηρεάζονται από το κόστος και τα οφέλη που αναμένεται να επιτευχθούν και περιλαμβάνουν τα εξής στοιχεία (Pinelloetal., 2019; Svanberg&Öhman, 2019):

1. Ανεξαρτησία, ειλικρίνεια και αντικειμενικότητα: Τα στοιχεία των συναλλαγών πρέπει να είναι διαθέσιμα σε όλους τους ελεγκτές με πραγματική και αναμφισβήτητη ανεξαρτησία και αμεροληψία. Οι αρμοδιότητες εκτελούνται με αντικειμενικότητα, αξιοπρέπεια και διαφάνεια.
2. Η διαχείριση προσωπικού προϋποθέτει πολιτικές και διαδικασίες που πρέπει να εφαρμοστούν για την παροχή κατάλληλης διαβεβαίωσης της διαθεσιμότητας των απαραίτητων προσόντων για κάθε ελεγκτή, η κατανομή των εργασιών πρέπει να γίνεται με βάση τις τεχνικές ικανότητες και την απαιτούμενη επιμόρφωση ενώ ενέργειες αναβάθμισης των προσόντων και επέκτασης των δεξιοτήτων πρέπει να λαμβάνουν τακτικά χώρα (Aguoluetal. ., 2018).
3. Η αποδοχή και συνέχιση των σχέσεων με τους πελάτες και συγκεκριμένων λειτουργιών που έχουν σχεδιαστεί ώστε να παρέχεται εύλογη διαβεβαίωση ότι θα λάβει χώρα η αξιολόγηση αποτελούν σημαντικά στοιχεία της ποιότητας ελέγχου.
4. Εκτέλεση της διαδικασίας ελέγχου σύμφωνα με τα επαγγελματικά πρότυπα, τις κανονιστικές απαιτήσεις και τα πρότυπα ποιότητας που εφαρμόζονται από κάθε ελεγκτική εταιρία.
5. Παρακολούθηση για τη διασφάλιση της εφαρμογής όλων των στοιχείων της ποιότητας ελέγχου.
6. Διαβουλεύσεις από άτομα που διαθέτουν πρακτική εμπειρία σχετικά με το αντικείμενο υπό εξέταση.

Η έννοια της ποιότητας ελέγχου αφορά στην τήρηση των επαγγελματικών προτύπων ελέγχου, των επαγγελματικών κωδικών και δεοντολογίας, των κατευθυντήριων γραμμών ελέγχου και των κανόνων και διαδικασιών που εκδίδονται από επαγγελματικούς φορείς για τη ρύθμιση το επαγγέλματος και για τη διατήρηση της ανεξαρτησίας και ακεραιότητας του ελεγκτή (Montenegro&Brás, 2018). Σύμφωνα με τον Nurjannah (2019) η ποιότητα του ελέγχου είναι η απόδοση της διαδικασίας ελέγχου με αποτελεσματικό τρόπο σύμφωνα με τα κριτήρια ελέγχου με την απόκρυψη σφαλμάτων και παρατυπιών και την εργασία που απαιτείται για να ικανοποιηθούν οι επιθυμίες και ανάγκες των χρηστών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Η έννοια της ποιότητας του ελέγχου έχει κεντρίσει το ενδιαφέρον των επαγγελματικών και ακαδημαϊκών κοινοτήτων. Ωστόσο, δεν έχει καθοριστεί μέχρι σήμερα με σαφήνεια ή συγκεκριμένα πρότυπα που να έχουν εκδοθεί από επαγγελματικούς οργανισμούς και φορείς ή το Αμερικανικό Ινστιτούτο Πιστοποιημένων Δημόσιων Λογιστών (AICPA).

Υπάρχει ανάγκη καθορισμού των παραγόντων που επηρεάζουν την ποιότητα του ελέγχου, καθώς οδηγεί σε διαφορές στα επίπεδα της ποιότητας μεταξύ των ελεγκτικών γραφείων. Οι παράγοντες που επηρεάζουν την ποιότητα του ελέγχου πρέπει να εξετάζονται συνεχώς και να λαμβάνονται υπόψη κατά την εκτέλεση εργασιών ελέγχου (Almasani, 2019).

Παρόλο που το AICPA έχει δημιουργήσει τα τελευταία χρόνια τρία εξειδικευμένα κέντρα ποιότητας ελέγχου που στοχεύουν στην προώθηση της ποιότητας της υπηρεσίας ελέγχου, η δυσκολία ανάπτυξης μιας συγκεκριμένης έννοιας της ποιότητας ελέγχου οφείλεται σε διάφορους λόγους. Τέτοιοι λόγοι είναι οι υπηρεσίες που παρέχονται από ελεγκτικά γραφεία και δεν μπορούν να δοκιμαστούν εκ των προτέρων, η δυσκολία μέτρησης της ποιότητας ελέγχου μετά την ολοκλήρωση της διαδικασίας ελέγχου λόγω έλλειψης συγκεκριμένων προτύπων, η έλλειψη εμπειρίας και άλλα (Asiriuwetal., 2018; Haaketal., 2019).

Η ποιότητα του ελέγχου αποτελεί έναν από τους πιο σημαντικούς παράγοντες που επηρεάζουν την αλλαγή των ελεγκτών σε πολλές εταιρίες (Wagdiatal., 2019). Σύμφωνα με τους Lee et al. (2019) σημαντικό για τους πελάτες είναι να ολοκληρωθεί η διαδικασία ελέγχου με γνώμονα τη μέγιστη δυνατή ποιότητα ώστε να αποκτηθεί εμπιστοσύνη για την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων. Ακόμη, η ποιότητα ελέγχου αυξάνει την εμπιστοσύνη του κοινού στην αξιοπιστία και ορθότητα των οικονομικών καταστάσεων (Salih&Flayyih, 2020).

Οι εξωτερικοί ελεγκτές είναι αρμόδιοι για τον έλεγχο των λογιστικών λογαριασμών, των εσόδων και εξόδων της επιχείρησης, τα κέρδη, τις οικονομικές καταστάσεις και άλλες διαδικασίες λογιστικών ελέγχων (Hoodaetal., 2018). Οι εκθέσεις εξωτερικού ελέγχου που προκύπτουν από την εποπτική διαδικασία καθορίζουν σε μεγάλο βαθμό τη λήψη αποφάσεων της διοίκησης. Σύμφωνα με τους Dedman et al. (2014) ο εξωτερικός έλεγχος συνδέεται με την ποιότητα και την πεποίθηση της αποτελεσματικής και αποδοτικής λειτουργίας των επιχειρήσεων.

Για αυτό άλλωστε και πιστωτές όπως οι τράπεζες βασίζονται στις εκθέσεις του εξωτερικού ελέγχου για να εξετάσουν περιπτώσεις χορήγησης πίστωσης. Σύμφωνα με τους Esplin et al. (2018) οι πιστωτές ενδιαφέρονται για τις ελεγχμένες οικονομικές καταστάσεις για να παρέχουν στους πελάτες πιστωτικές διευκολύνσεις με βάση τις οικονομικές καταστάσεις ενώ η ποιότητα του ελέγχου επηρεάζει σε μεγάλο βαθμό τις αποφάσεις για χορήγηση πίστωσης.

Οι Zalata et al. (2020) εξέτασαν για ένα δείγμα βρετανικών εταιριών αν η ποιότητα εξωτερικού ελέγχου έχει ενημερωτικό ρόλο στο πιστωτικό αποτέλεσμα. Όταν υπάρχει η

υποψία ότι μια επιχείρηση υποκρύπτει σε διαχειριστική ανακρίβεια, το πιστωτικό αποτέλεσμα σχετίζεται με την ποιότητα εξωτερικού ελέγχου και συγκεκριμένα οι ύποπτες επιχειρήσεις έχουν υψηλότερο πιστωτικό αποτέλεσμα όταν ελέγχονται από εξειδικευμένους στον κλάδο ελεγκτές. Ακόμη, οι οργανισμοί αξιολόγησης της πιστοληπτικής ικανότητας αποτυπώνουν κακή αξιολόγηση για αυτές τις εταιρίες όταν πληρώνουν υψηλά τέλη ελέγχου και συμβουλευτικής.

Οι εξωτερικοί ελεγκτές διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στην εξασφάλιση ότι οι αναφερόμενες πληροφορίες δεν έχουν σημαντικές ανακρίβειες (DeAngelo, 1981) και έτσι η παρουσία ενός ελεγκτή υψηλής ποιότητας πρέπει να συμβάλλει στην αξιοπιστία των αναφερόμενων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις πληροφοριών. Οι πληροφορίες αυτές με τη σειρά τους πρέπει να επηρεάζουν τους όρους διαφορετικών συμβάσεων μεταξύ της επιχείρησης και των δυνητικών ενδιαφερόμενων συμπεριλαμβανομένων των οργανισμών αξιολόγησης πιστοληπτικής ικανότητας.

Ο εξωτερικός ελεγκτής διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στο επιχειρηματικό περιβάλλον των σύγχρονων κοινωνιών ειδικά στην περίπτωση των εισηγμένων επιχειρήσεων όπου πολλά ενδιαφερόμενα μέρη εξαρτώνται από την πληροφόρηση που δίνει ο ελεγκτής και εξυπηρετούνται στη λήψη ορθών αποφάσεων. Πολλοί κανονισμοί και νόμοι επικεντρώνονται στην ποιότητα του εξωτερικού ελέγχου εξαιτίας του εξέχοντος ρόλου του στην αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και την έλλειψη ουσιωδών ανακρίβειών.

Ο εξωτερικός έλεγχος εξυπηρετεί στη συμμόρφωση της επιχείρησης με τα ελεγκτικά πρότυπα και κατ' επέκταση συνδράμει στην αποδοτικότητα του ανθρώπινου δυναμικού (Al – Olimat&AlShbail, 2020). Ακόμη, η ποιότητα του εξωτερικού ελέγχου αφορά στις ικανότητες των ελεγκτών να εντοπίζουν λάθη και βασικές παρατυπίες στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και στην ενημέρωση των ενδιαφερομένων ώστε να μειωθεί η ασυμμετρία πληροφόρησης μεταξύ της διοίκησης και των μετόχων (Lawrenceetal., 2011). Σύμφωνα με τους Salih&Flayyih (2020) η ποιότητα του ελέγχου επηρεάζει τον κίνδυνο που συνδέεται με το επάγγελμα του εξωτερικού ελεγκτή και συγκεκριμένα οδηγεί σε μείωση των κινδύνων διοικητικής διαφθοράς των ελεγκτών εξαιτίας των κενών της νομοθεσίας και της δύναμης που αποκτούν.

Οι Ghadhab et al. (2019) βρήκαν ότι υπάρχει ανάγκη ανάπτυξης του επαγγέλματος του εξωτερικού ελεγκτή και βελτίωσης της ποιότητας των υπηρεσιών του και στο πλαίσιο προστασίας του δημοσίου συμφέροντος και αποκατάστασης της εμπιστοσύνης των επενδυτών στις χρηματοπιστωτικές αγορές. Από την άλλη, οι Grossi et al. (2015) υποστηρίζουν ότι η έννοια της ποιότητας εξωτερικού ελέγχου συνδέεται στενά με την

εμπιστοσύνη ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί χωρίς δημιουργικές λογιστικές πρακτικές από εταιρίες που ακολουθούν τις αρχές εταιρικής διακυβέρνησης.

Τα τελευταία χρόνια υπάρχει αυξημένη πίεση στους εξωτερικούς ελεγκτές να επιτύχουν καλύτερη ποιότητα ελέγχου για να μειωθούν οι κίνδυνοι που προκύπτουν από την εσφαλμένη χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Οι Che et al. (2020) εξέτασαν την ύπαρξη υψηλότερης ποιότητας από τις μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες και βρήκαν ότι ο αντίκτυπος των μεγάλων ελεγκτικών εταιριών είναι μεγάλος και η αυξημένη ποιότητα ελέγχου αποδίδεται στην ενίσχυση των κινήτρων των μεγάλων ελεγκτικών εταιριών. Πολλές έρευνες χρησιμοποιούν την ύπαρξη μεγάλης ελεγκτικής εταιρίας ως μέτρο της ποιότητας τους ελέγχου (Kimetal., 2003), καθώς είναι εύκολο να εντοπιστεί ενώ ταυτόχρονα έχει υψηλό βαθμός ακρίβειας ως προς τον προσδιορισμό της κατηγοριοποίησης των ελεγκτικών εταιριών ως μεγάλες.

Σύμφωνα με τους Mansietal. (2004) οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν τις μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες λαμβάνουν καλύτερη πιστοληπτική αξιολόγηση και βαθμολογία με αποτέλεσμα να υπάρχει μια θετική σχέση μεταξύ της χρονικής διάρκειας απασχόλησης του ελεγκτή στη συγκεκριμένη εταιρία και της πιστοληπτικής ικανότητας της εταιρίας.

Οι ανεξάρτητοι εξωτερικοί ελεγκτές είναι λιγότερο πιθανό να αποδεχθούν αμφισβητήσιμες λογιστικές επιλογές και πιο πιθανό να εντοπίσουν και να αναφέρουν σφάλματα (Zalataetal., 2020). Δεδομένου ότι η διαδικασία ελέγχου και η ανεξαρτησία των ελεγκτών αποτελούν μεγέθη τα οποία οι εξωτερικοί χρήστες δεν μπορούν να παρακολουθήσουν ή να πληροφορηθούν άμεσα, η ανεξαρτησία μπορεί να οριστεί με βάση τη διάσταση εμφάνισης (Ghosh&Moon, 2005). Η πιο συχνή μεταβλητή που χρησιμοποιείται στις εμπειρικές έρευνες για τη μέτρηση της ποιότητας του ελέγχου είναι το μέγεθος του ελεγκτικού γραφείου που χρησιμοποιεί η επιχείρηση.

Είναι λογικό οι μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες να εντοπίζουν λάθη και ανακρίβειες με βάση τα ποιοτικά χαρακτηριστικά όπως η παροχή εξειδικευμένης εκπαίδευσης στο ανθρώπινο δυναμικό τους, η διαπίστευση από αξιόπιστους φορείς πιστοποίησης και η αξιολόγηση από όμοιους (Dopuch&Simunic, 1980). Σύμφωνα με έρευνες οι επιχειρήσεις που μεταβαίνουν από μια μικρή ελεγκτική εταιρία σε μια από τις μεγάλες ανταμείβονται από την αγορά σε όρους χρηματιστηριακής τιμής των μετοχών τους (Kluger&Shields, 1991). Ο ενημερωτικός ρόλος του μεγέθους των ελεγκτικών εταιριών έχει σημασία για τους επενδυτές.

Πολλές έρευνες έχουν καταγραφεί στην βιβλιογραφία με στόχο τη μέτρηση της ποιότητας του ελέγχου και ειδικότερα με βάση τη σχέση της με το μέγεθος του ελεγκτικού γραφείου που χρησιμοποιεί η επιχείρηση. Ο Al – Nawaiseh (2006) μελέτησε τους

παράγοντες που επηρεάζουν την ποιότητα του ελέγχου με βάση τις απόψεις των Ιορδανών ελεγκτών και εντόπισε ως πιο σημαντικούς τους παράγοντες που σχετίζονται με την ομάδα ελέγχου.

Οι Wong et al. (2018) εξέτασαν τη σχέση μεταξύ της ποιότητας του εξωτερικού ελέγχου και του μεγέθους της ελεγκτικής εταιρίας που αναλαμβάνει τον εξωτερικό κίνδυνο και εντόπισαν πως οι μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες συνδέονται με υψηλότερη ποιότητα εξωτερικού ελέγχου σε σχέση με τις μικρές. Η ποιότητα του ελέγχου συνδέεται και με την ανεξαρτησία του ελεγκτή καθώς σύμφωνα με τους Narayanaswamy & Raghunandan (2019) η χαμηλή ποιότητα ελέγχου αποδίδεται στη μακροχρόνια σχέση των ελεγκτών με τους πελάτες.

Το θέμα της ποιότητας του εξωτερικού ελέγχου σε σχέση με την εταιρική διακυβέρνηση έχει συζητηθεί στη βιβλιογραφία τόσο σε αγγλοσαξονικό όσο και σε ευρωπαϊκό πλαίσιο. Πολλές μελέτες εστιάζουν στον αντίκτυπο των μηχανισμών διακυβέρνησης που εκπροσωπούνται από το διοικητικό συμβούλιο (Hayetal., 2008) ή της δομής ιδιοκτησίας (Gana&Lajmi, 2012) στην ποιότητα του εξωτερικού ελέγχου. Η σχέση των μεταβλητών αυτών στηρίζεται στη θεωρία της αντιπροσώπευσης (agencytheory) (Jensen&Meckling, 1976). Η χρήση της ποιότητας του εξωτερικού ελέγχου θεωρείται εργαλείο μείωσης των ευκαιριακών διευθυντικών στελεχών και των συγκρούσεων αντιπροσώπευσης ενώ ταυτόχρονα διασφαλίζει τη συνάφεια και αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Οι Gana&Krichen (2013) εξέτασαν τον αντίκτυπο του διοικητικού συμβουλίου στην ποιότητα του εξωτερικού ελέγχου την περίοδο 2003 – 2007 σε 96 εισηγμένες επιχειρήσεις του Βελγίου στο χρηματιστήριο EuronextBrussels. Μέτρησαν την ποιότητα του ελέγχου κατασκευάζοντας έναν δείκτη που λαμβάνει υπόψη την ύπαρξη μεγάλης ελεγκτικής εταιρίας, τη χρήση συμπληρωματικής ελεγκτικής εταιρίας, την αρχαιότητα της συνεργατικής σχέσης και τα έξοδα ελέγχου και βρήκαν ότι η ποιότητα του εξωτερικού ελέγχου και τα χαρακτηριστικά του Δ.Σ. όπως η ανεξαρτησία και η δέουσα επιμέλεια λειτουργούν συμπληρωματικά. Σύμφωνα με την έρευνά τους υπάρχει θετική σχέση μεταξύ της δέουσας επιμέλειας του Δ.Σ. και της ποιότητας του εξωτερικού ελέγχου (Gana&Krichen, 2013).

Οι Al – Olimat&AlShbail (2020) εξέτασαν τον αντίκτυπο της εταιρικής διακυβέρνησης στον περιορισμό των δημιουργικών λογιστικών πρακτικών που μετριάζονται από την ποιότητα του εξωτερικού ελέγχου σε εισηγμένες επιχειρήσεις της Ιορδανίας για το έτος 2019. Βρήκαν ότι υπάρχει στατιστικά σημαντική επίδραση της ποιότητας του εξωτερικού ελέγχου και των αρχών εταιρικής διακυβέρνησης στον περιορισμό των δημιουργικών λογιστικών πρακτικών στις επιχειρήσεις της Ιορδανίας και οι επιχειρήσεις

συνίσταται να αξιοποιήσουν τη θετική συμπληρωματική σχέση μεταξύ της ποιότητας εξωτερικού ελέγχου και των αρχών θεσμικής διακυβέρνησης για την επίτευξη της μείωσης των δημιουργικών λογιστικών πρακτικών. Σε αντίστοιχα συμπεράσματα κατέληξαν και οι Saputra&Yusuf (2019).

Οι Jirapornetal. (2018) εξέτασαν αν η ανεξαρτησία του Διοικητικού Συμβουλίου μιας επιχείρησης αντικαθιστά την ποιότητα του εξωτερικού ελέγχου χρησιμοποιώντας περισσότερες από 14.000 παρατηρήσεις σε διάστημα 18 ετών και βρήκαν ότι οι επιχειρήσεις που αναγκάζονται να αυξήσουν την ανεξαρτησία του Δ.Σ. είναι λιγότερο πιθανό να προσλάβουν κάποια μεγάλη ελεγκτική εταιρία. Συγκεκριμένα, βρήκαν ότι η ανεξαρτησία του Δ.Σ. μειώνει την τάση χρήσης μιας μεγάλης ελεγκτικής εταιρίας κατά 38%. Οι επιχειρήσεις με πιο ισχυρή ανεξαρτησία από το Δ.Σ. απολαμβάνουν πιο αποτελεσματική διακυβέρνηση και ως εκ τούτου δεν χρειάζονται τόσο υψηλή ποιότητα εξωτερικού ελέγχου όσο εκείνες που δεν έχουν τόσο αποτελεσματική διακυβέρνηση.

Οι Kouaib&Jarboui (2014) εξέτασαν την επίδραση της χρήσης εξωτερικού ελέγχου και της δομής ιδιοκτησίας έναντι της διαχειριστικής διακριτικής ευχέρειας σε δείγμα 61 εισηγμένων και μη επιχειρήσεων του βιομηχανικού και εμπορικού τομέα στην Τυνησία την περίοδο 2007 – 2011. Καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι μόνο η φήμη του ελεγκτή έχει αρνητική και στατιστικά σημαντική επίδραση στη διαχείριση των κερδών και πως ο συνδυασμός της ποιότητας του εξωτερικού ελέγχου και της συγκέντρωσης κεφαλαίων έχει αρνητική και στατιστικά σημαντική επίδραση στη διαχείριση κερδών στις επιχειρήσεις βιομηχανικού τομέα αλλά θετική στις επιχειρήσεις εμπορικού τομέα.

Σύμφωνα με τον DeAngelo (1981) ο έλεγχος χαρακτηρίζεται από την ικανότητα και την ανεξαρτησία. Αυτές οι δύο διαστάσεις όμως δεν μπορούν να μετρηθούν από εξωτερικούς παρατηρητές και έτσι οδηγούμαστε στη χρήση υποκατάστατων αυτών όπως η φήμη του ελεγκτικού γραφείου, οι αμοιβές των ελεγκτικών γραφείων (Hayetal., 2008) και η εμπειρία του ελεγκτή (Kaplan&Williams, 2012). Ακόμη, σύμφωνα με τον Bennecib (2002) η ύπαρξη και μιας δεύτερης ελεγκτικής εταιρίας που λειτουργεί συμπληρωματικά μπορεί να αυξήσει την ποιότητα του εξωτερικού ελέγχου ειδικά στην περίπτωση που πρόκειται για μια από τις μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες.

Σύμφωνα με τον Hay (2017) ένας από τους πιο σημαντικούς παράγοντες επιρροής της ποιότητας του ελέγχου είναι οι αμοιβές των ελεγκτών οι οποίες όταν είναι πολύ χαμηλές απειλούν το ατομικό ενδιαφέρον των επαγγελματιών για επαγγελματική επάρκεια και εξέλιξη. Ένας άλλος παράγοντας είναι τα προσόντα των ελεγκτών που αποδεικνύονται με τις αντίστοιχες πιστοποιήσεις, η εκπαίδευση και η ανεξαρτησία (Mohammed, 2019). Άλλοι

παράγοντες επιρροής της ποιότητας είναι το μέγεθος του ελεγκτικού γραφείου (Callenetal., 2020), ο επαγγελματισμός (Wigunaetal., 2019) και τα βιώματα υπό την έννοια της επαγγελματικής εμπειρίας (Sultanaetal., 2019).

Ο Nawaiseh (2016) εξέτασε τη σχέση της ποιότητας εξωτερικού ελέγχου με τη διαχείριση των κερδών με την εξέταση της πληροφοριακής ποιότητας ελέγχου σε σχέση με την εκτίμηση των κερδών τραπεζών στην Ιορδανία το χρονικό διάστημα 2006 – 2010. Εξέτασε την χρονική διάρκεια συνεργασίας της επιχείρησης με την ελεγκτική εταιρία, την ύπαρξη μεγάλης ελεγκτικής εταιρίας, την χρηματοοικονομική μόχλευση, την απόδοση των ιδίων και των συνολικών κεφαλαίων, την ταμειακή ροή και άλλους χρηματοοικονομικούς δείκτες. Βρήκε ότι η διάρκεια της επαγγελματικής σχέσης μεταξύ της επιχείρησης και της ελεγκτικής εταιρίας, τα έξοδα ελέγχου και η χρήση μεγάλης ελεγκτικής εταιρίας παρουσιάζουν στατιστικά σημαντική σχέση με τη διαχείριση κερδών.

Οι Salih&Flayyih (2020) μέτρησαν τον αντίκτυπο της ποιότητας του ελέγχου για τη μείωση των κινδύνων του εξωτερικού ελέγχου στο Ιράκ, λαμβάνοντας υπόψη τους κινδύνους που αντιμετωπίζουν οι ελεγκτές. Τέτοιο κίνδυνοι είναι η περίπτωση της διοικητικής και οικονομικής διαφθοράς και η απουσία νόμων που διέπουν το έργο των ελεγκτών. Η ευελιξία των νόμων επιτρέπει την έκδοση οδηγιών που περιορίζουν την προέλευση των νόμων επιτρέποντας την αξιοποίηση των νομικών κενών για την επίτευξη προσωπικών συμφερόντων είτε σε επίπεδο κράτους είτε ιδιωτικού τομέα. στο Ιράκ. Η ποιότητα του ελέγχου φαίνεται να έχει επίπτωση στην μείωση του κινδύνου του εξωτερικού ελεγκτικού επαγγέλματος (Salih&Flayyih, 2020).

2.3. Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ)

Ο Κανονισμός 1606/2002 όριζε ότι για κάθε οικονομικό έτος από το 2005 και μετά οι εισηγμένες επιχειρήσεις που διέπονται από τη νομοθεσία ενός κράτους μέλους της Ε.Ε. καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ. Τα εθνικά λογιστικά πρότυπα εξακολουθούν να χρησιμοποιούνται για τις υπόλοιπες επιχειρήσεις που δεν επιθυμούν την υιοθέτηση των διεθνών προτύπων και δεν είναι υποχρεωμένες από το νόμο να το κάνουν.

Από το 2005 ο Ευρωπαϊκός Κανονισμός 1606/2002 επιβάλλει τη χρήση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) σε όλα τα κράτη της Ε.Ε. με απώτερο στόχο την αύξηση της διαφάνειας στις χρηματοοικονομικές εκθέσεις. Η υιοθέτηση των προτύπων αυτών στην Ε.Ε. έχει αυξήσει το ενδιαφέρον των ακαδημαϊκών και εμπειρικών

ερευνητών σχετικά με την ποιότητα της χρηματοοικονομικής αναφοράς αφενός λόγω του υποχρεωτικού χαρακτήρα της εφαρμογής τους και αφετέρου την δυνατότητα σύγκρισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων επιχειρήσεων σε διαφορετικές χώρες με διαφορετική αποτύπωση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ) ωθούν τους ελεγκτές να σκεφτούν την ανεξαρτησία και τις ικανότητες που τους διακρίνουν, δηλαδή τα χαρακτηριστικά εκείνα που εξυπηρετούν στην καλύτερη δυνατή αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Οι κανονισμοί και τα πρότυπα που αφορούν στην χρηματοοικονομική πληροφόρηση αποτελούν μηχανισμό που χρησιμοποιείται για την προώθηση της λειτουργίας των αγορών κινητών αξιών. Μια επιχείρηση με αξιόπιστη πολιτική, αρχές και υψηλής ποιότητας χρηματοοικονομική πληροφόρηση αναμένεται να απολαμβάνει υψηλότερες τιμές στις μετοχές της και χαμηλότερο κόστος κεφαλαίου. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η υψηλής ποιότητας αποκάλυψη στοιχείων μειώνει τις ανησυχίες των επενδυτών σχετικά με τις εκ των έσω πληροφορίες (Palea, 2013).

Σύμφωνα με τους Peecheretal. (2007) η αξιοπιστία των λογιστικών πληροφοριών άρχισε να αμφισβητείται από την εμφάνιση των λογιστικών σκανδάλων όπως αυτό της Enron στις αρχές του 21^{ου} αιώνα. Τα φαινόμενα αυτά συνδυάστηκαν με τη χαμηλή ποιότητα ελέγχου όπως αυτός εφαρμοζόταν από τους αρμόδιους ελεγκτές. Οι ελεγκτές απέτυχαν να εντοπίσουν την απάτη που διέπραξαν αυτές οι επιχειρήσεις (Barton, 2005), ο μεγάλος αριθμός ελεγκτών που συμμετείχαν στα σκάνδαλα έπληξε το επάγγελμα (Peecheretal., 2007) ενώ πολλοί ελεγκτές δεν κατάφεραν να ανταποκριθούν στις αυξημένες πια απαιτήσεις των επιχειρήσεων (Skinner&Srinivasan, 2010).

Το PCAOB (2013) ορίζει την ποιότητα του ελέγχου ως την κάλυψη των αναγκών των επενδυτών για ανεξάρτητες και αξιόπιστες ελεγκτικές υπηρεσίες σε συνδυασμό με την καλή επικοινωνία μεταξύ της Επιτροπής Ελέγχου και των εξωτερικών ελεγκτών σχετικά με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις συμπεριλαμβανομένης της αποκάλυψης χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Με βάση αυτόν τον ορισμό αναπτύχθηκε ένα πλαίσιο για την ποιότητα του ελέγχου που καλύπτει τις εισροές του ελέγχου, τη διαδικασία του ελέγχου και το αποτέλεσμα του ελέγχου.

Οι εισροές της ποιότητας του ελέγχου αφορούν κυρίως το ανθρώπινο δυναμικό και συγκεκριμένα τις ώρες εργασίας του, την ομάδα ελέγχου, την επαγγελματική εμπειρία της, την εκπαίδευση, την επίβλεψη και την αξιολόγηση. Κάθε στοιχείο σχετίζεται με τις ικανότητες του ελεγκτή και διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στην ποιότητα του ελέγχου. Η διαδικασία ελέγχου περιλαμβάνει τα πρότυπα ελέγχου ποιότητας, τον εσωτερικό έλεγχο, την

αξιολόγηση των κινδύνων με βάση τον επαγγελματικό σκεπτικισμό των ελεγκτών, την αντικειμενικότητα και την ανεξαρτησία. Τα αποτελέσματα του ελέγχου περιλαμβάνουν την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τις εγγυήσεις, τις προειδοποιήσεις για ζητήματα και την επικοινωνία με την Επιτροπή Ελέγχου (Üç&Haxhiraj, 2015).

Το IASB υποστηρίζει ότι η υιοθέτηση των ΔΠΧΑ και η αντιλαμβανόμενη συμμόρφωση με το κανονιστικό πλαίσιο σχετίζεται με την αυξημένη ποιότητα χρηματοοικονομικής αναφοράς (Newmanetal., 2013). Παρόλες τις έρευνες τα τελευταία χρόνια, το ζήτημα της σχέσης και της επίδρασης της εφαρμογής των ΔΠΕ στην ποιότητα του ελέγχου δεν έχει εξεταστεί πλήρως ειδικά στην περίπτωση των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων. Η ακαδημαϊκή έρευνα αποτελεί εργαλείο για τους διαμορφωτές και τους αρμόδιους χάραξης πολιτικής καθώς συνδράμει με τα αποδεικτικά στοιχεία που βοηθούν στην λήψη πληροφόρησης και στη συνέχεια και αποφάσεων σε θέματα χρηματοοικονομικής αναφοράς. Η παρούσα έρευνα διαφοροποιείται με την εστίασή της στον ευρωπαϊκό χώρο.

Επιπλέον, παρά τα ευρήματα για την θετική επιρροή της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής αναφοράς, δεν υπάρχουν ισχυρές εμπειρικές ενδείξεις τα προηγούμενα χρόνια. Για παράδειγμα, οι Prawitt et al. (2009) χρησιμοποίησαν δεδομένα για το χρονικό διάστημα 2000 – 2005 καταλήγοντας σε μικτά αποτελέσματα για το μέτρο της ποιότητας της συνάρτησης εσωτερικού ελέγχου και της ποιότητας της χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Οι Gao&Zhang (2017) εξέτασαν τις οικονομικές συνέπειες της πιο αυστηρής εφαρμογής ελέγχου στις επιχειρήσεις. Τα κίνητρα και η εμπειρογνωμοσύνη των ελεγκτών επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του ελέγχου ενώ τα πιο αυστηρά ελεγκτικά πρότυπα αντιμετωπίζουν την κακή συμπεριφορά των ελεγκτών. Από την άλλη πλευρά όμως περιορίζουν την άσκηση επαγγελματικής κρίσης των ελεγκτών. Βραχυπρόθεσμα τα πιο αυστηρά πρότυπα μπορεί να αυξήσουν το κόστος ελέγχου και την ποιότητα ελέγχου ενώ μακροπρόθεσμα μπορεί να οδηγήσουν σε υψηλές αμοιβές για τον έλεγχο και σε χαμηλότερη ποιότητα αυτού.

Η αύξηση των ελεγκτικών προτύπων έχει το πλεονέκτημα της διόρθωσης ανεπιθύμητων συμπεριφορών εκ μέρους των ελεγκτών. Ένα πιο αυστηρό ελεγκτικό πρότυπο αναγκάζει τους ελεγκτές που δεν συμμορφώνονται να αυξήσουν τον έλεγχο πάνω από το επίπεδο που θα εφάρμοζαν εξαιτίας της έλλειψης των ΔΠΕ. Παρόλο που το κόστος ελέγχου αυξάνεται, ταυτόχρονα βελτιώνεται η ποιότητα του ελέγχου. Η επιβολή ενός ελάχιστου ορίου ελέγχου όπως τα ΔΠΕ μπορεί να επηρεάσει την άσκηση επαγγελματικής κρίσης των ελεγκτών (Gao&Zhang, 2017).

Η απαίτηση ότι οι ελεγκτές πρέπει να εκτελούν μια διαδικασία καθιστά μη σχετική την ικανότητα του ελεγκτή να εκτιμήσει την αποτελεσματικότητα κόστους της διαδικασίας εντός συγκεκριμένου πλαισίου. Υπό αυτή την έννοια τα ΔΠΕ μπορεί να αναγκάζουν τους ελεγκτές σε περιττούς ελέγχους και μη οικονομικές διαδικασίες ενώ ταυτόχρονα η περιορισμένη άσκηση επαγγελματικής κρίσης μπορεί να μειώσει την αξία της εμπειρογνομοσύνης τους καθώς δεν θα επενδύουν στην κατάρτιση και εξέλιξή τους (Gao&Zhang, 2017).

Η Palea (2013) εξέτασε τις επιπτώσεις υιοθέτησης των ΔΠΕ και ΔΠΧΠ που εφαρμόζονται στην Ευρώπη στην ποιότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Επικεντρώθηκε στην έρευνα σχετικά με την αξία και θεώρησε την υιοθέτηση αυτών των προτύπων ένα παράδειγμα λογιστικής τυποποίησης μεταξύ χωρών με διαφορετικά θεσμικά πλαίσια και κανόνες επιβολής. Η οπτική αυτή της επέτρεψε να εξετάσει το βαθμό στον οποίο η λογιστική ρύθμιση επηρεάζει την ποιότητα χρηματοοικονομικής αναφοράς και οδηγεί τελικά σε σύγκλιση και δυνατότητες σύγκρισης.

Έχουν γίνει κάποιες ερευνητικές προσπάθειες εντοπισμού των επιπτώσεων της εφαρμογής των ΔΠΕ. Οι Soderstrom&Sun (2007) επικεντρώθηκαν στην εθελοντική υιοθέτηση των προτύπων και στην αντίληψη των ανακοινώσεων στο χρηματιστήριο που σχετίζονται με την υιοθέτηση αυτών των προτύπων στην Ε.Ε. και βρήκαν ότι η λογιστική ποιότητα αποτελεί συνάρτηση του συνολικού θεσμικού πλαισίου της επιχείρησης συμπεριλαμβανομένου του νομικού και οικονομικού συστήματος της χώρας όπου εδρεύει η επιχείρηση.

Ωστόσο, η εθελοντική και η υποχρεωτική εφαρμογή των προτύπων δεν μπορεί να εξετάζονται υπό το ίδιο πρίσμα γιατί η εθελοντική επιλογή συνδέεται με μια ανάλυση κόστους και οφέλους από τις επιχειρήσεις. Οι Pope&McLeay (2011) κατέγραψαν τις επιπτώσεις εφαρμογής των ΔΠΕ και ΔΠΧΑ στην Ε.Ε., αλλά περιόρισαν το χρονικό διάστημα της έρευνάς τους στην περίοδο 2007-2010 πριν την αποτύπωση της οικονομικής κρίσης στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των περισσότερων ευρωπαϊκών επιχειρήσεων. Βρήκαν ότι τα κατάλληλα κίνητρα υιοθέτησης και η τοπική επιβολή των κανονισμών επηρεάζουν τα αποτελέσματα υποχρεωτικής υιοθέτησης των προτύπων.

Οι Üç&Haxhiraj (2015) εξέτασαν τις αντιλήψεις των εσωτερικών ελεγκτών σχετικά με τα ΔΠΕ για να εντοπίσουν τη σχέση μεταξύ των ΔΠΕ και της ποιότητας εσωτερικού ελέγχου στον τραπεζικό κλάδο της Αλβανίας. Οι εσωτερικοί ελεγκτές συμμορφώνονται με τις αρχές που ορίζουν τα ΔΠΕ λαμβάνοντας υπόψη την σημασία που διαδραματίζουν στην

ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Φαίνεται ότι υπάρχουν θετικές αντιλήψεις των ελεγκτών σχετικά με τα ΔΠΕ.

2.4. Σημαντικά ΔΠΕ

Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου που εφαρμόζονται και στην Ελλάδα είναι τα εξής (IFAC, 2010):

- ΔΠΕ 200: Γενικοί σκοποί του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διεξαγωγή ενός ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου
- ΔΠΕ 210: Συμφωνία με τους όρους αναθέσεων ελέγχου
- ΔΠΕ 220: Δικλίδες ποιότητας για έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων
- ΔΠΕ 230: Τεκμηρίωση ελέγχου
- ΔΠΕ 240: Ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων
- ΔΠΕ 250: Εξέταση νόμων και κανονισμών σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων
- ΔΠΕ 260: Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση
- ΔΠΕ 265: Κοινοποίηση ελλείψεων σε εσωτερικές δικλίδες προς εκείνους που είναι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση και για τη διοίκηση
- ΔΠΕ 300: Σχεδιασμός ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων
- ΔΠΕ 315: Εντοπίζοντας και εκτιμώντας τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος μέσω της κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της
- ΔΠΕ 320: Ουσιώδες μέγεθος στο σχεδιασμό και στην εκτέλεση ενός ελέγχου
- ΔΠΕ 330: Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους
- ΔΠΕ 402: Ελεγκτικά ζητήματα σχετικά με οντότητα που χρησιμοποιεί οργανισμό υπηρεσιών
- ΔΠΕ 450: Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου
- ΔΠΕ 500: Ελεγκτικά τεκμήρια
- ΔΠΕ 501: Ελεγκτικά Τεκμήρια – Ειδικά ζητήματα για επιλεγμένα κονδύλια
- ΔΠΕ 520: Αναλυτικές διαδικασίες
- ΔΟΕ 530: Δειγματοληψία ελέγχου
- ΔΠΕ 540: Έλεγχος λογιστικών εκτιμήσεων, περιλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας και συναφείς γνωστοποιήσεις

- ΔΠΕ 550: Συνδεδεμένα μέρη
- ΔΠΕ 560: Μεταγενέστερα γεγονότα
- ΔΠΕ 570: Συνέχιση δραστηριότητας
- ΔΠΕ 580: Έγγραφες διαβεβαιώσεις
- ΔΠΕ 600: Ειδικά ζητήματα – έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου (περιλαμβανομένης της εργασίας ελεγκτών συστατικού)
- ΔΠΕ 610: Χρησιμοποιώντας την εργασία των εσωτερικών ελεγκτών
- ΔΠΕ 620: Χρησιμοποιώντας την εργασία του ειδήμονα του ελεγκτή
- ΔΠΕ 700: Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων
- ΔΠΕ 701: Γνωστοποίηση σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή
- ΔΠΕ 705: Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή
- ΔΠΕ 706: Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλων θεμάτων στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή
- ΔΠΕ 710: Συγκριτικές πληροφορίες – Αντίστοιχοι αριθμοί και συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις
- ΔΠΕ 720: Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες σε έγγραφο που περιέχουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις
- ΔΠΕ 800: Ειδικά ζητήματα – Έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσια ειδικού σκοπού
- ΔΠΕ 805: Ειδικά ζητήματα – Έλεγχοι επιμέρους οικονομικών καταστάσεων και συγκεκριμένων στοιχείων, λογαριασμών ή κονδυλίων οικονομικής κατάστασης
- ΔΠΕ 810: Αναθέσεις για έκθεση επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων

Την ποιότητα αφορούν κυρίως το Διεθνές Πρότυπο Δικλίδων Ποιότητας (ΔΛΔΠ) 1 που ασχολείται με τις δικλίδες ποιότητας για λογιστικές επιχειρήσεις που διενεργούν ελέγχους και επισκοπήσεις οικονομικών καταστάσεων καθώς και άλλες αναθέσεις διασφάλισης και συναφών υπηρεσιών και το ΔΠΕ 220 που ασχολείται με τις δικλίδες ποιότητας για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.

Σύμφωνα με το ΔΠΔΠ 1 «Δικλίδες ποιότητας για λογιστικές επιχειρήσεις που διενεργούν ελέγχους και επισκοπήσεις ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών καθώς και άλλες αναθέσεις διασφάλισης και συναφών υπηρεσιών», μια ελεγκτική εταιρία έχει την υποχρέωση θέσπισης συστήματος δικλίδων ποιότητας σχεδιασμένο έτσι ώστε να παρέχει σε

αυτή εύλογη διασφάλιση ότι η επιχείρηση και το ανθρώπινο δυναμικό της συμμορφώνονται με τα επαγγελματικά πρότυπα, με ρυθμιστικές και νομικές απαιτήσεις και ότι οι εκθέσεις διασφάλισης που εκδίδονται από τη λογιστική επιχείρηση ή από τους εταίρους ανάθεσης είναι οι ενδεδειγμένες για τις περιστάσεις (ΕΛΤΕ, 2020).

Το ΔΛΔΠ 1 ασχολείται με τις ευθύνες μιας λογιστικής επιχείρησης για το σύστημα δικλίδων ποιότητας σε σχέση με ελέγχους και επισκοπήσεις οικονομικών καταστάσεων και άλλες αναθέσεις διασφάλισης και συναφών υπηρεσιών. Ένα σύστημα δικλίδων ποιότητας αποτελείται από πολιτικές σχεδιασμένες να επιτυγχάνουν στόχους και διαδικασίες εφαρμογής και παρακολούθησης της συμμόρφωσης προς αυτές τις πολιτικές. Στόχος του ΔΛΔΠ είναι να συνδράμει την λογιστική επιχείρηση στην κατανόηση του τι χρειάζεται να επιτευχθεί και στην απόφαση του αν χρειάζεται να γίνουν περισσότερα για την επίτευξη του σκοπού.

Μέσα στους στόχους του ΔΛΔΠ είναι η λογιστική και το προσωπικό της να συμμορφωθούν με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις και οι εκθέσεις που εκδίδονται από τη λογιστική επιχείρηση ή τους εταίρους ανάθεσης είναι ενδεδειγμένες για τις περιστάσεις.

Το ΔΠΕ 220 ασχολείται με τις εξειδικευμένες ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με τις διαδικασίες ποιοτικού ελέγχου όσον αφορά στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Απευθύνεται κατά περίπτωση στις ευθύνες του ελεγκτή για τη δέσμευση ποιοτικού ελέγχου και πρέπει να εξετάζεται σε συνδυασμό με τις σχετικές ηθικές απαιτήσεις. Σύμφωνα με το ΔΠΕ 220 η επιχείρηση και το προσωπικό της ελεγκτικής εταιρίας συμμορφώνονται με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις (ΕΛΤΕ, 2020). Οι ελεγκτές εκτελούν μια σειρά ενεργειών σχεδιασμένων ώστε να παρέχουν αντικειμενική αξιολόγηση κατά την ημερομηνία της έκθεσης ή και νωρίτερα αυτής, των σημαντικών κρίσεων που έκανε η ομάδα ανάθεσης και των συμπερασμάτων στα οποία κατέληξε κατά τη σύνταξη της έκθεσης. Ασχολείται ακόμη με τις ευθύνες του διενεργούντος την επισκόπηση των δικλίδων της ποιότητας της ανάθεσης. Το σύστημα δικλίδων ποιότητας περιλαμβάνει πολιτικές και διαδικασίες για την αντιμετώπιση καθενός από τα ακόλουθα στοιχεία (ΕΛΤΕ, 2020):

- ευθύνες της ηγεσίας για την ποιότητα εντός της λογιστικής επιχείρησης
- σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας
- αποδοχή και συνέχιση σχέσεων με πελάτη και ειδικές αναθέσεις
- ανθρώπινοι πόροι
- εκτέλεση ανάθεσης και

- παρακολούθηση.

Η ποιότητα είναι ουσιαστική για την εκτέλεση αναθέσεων και πρέπει να υπάρχουν πολιτικές και διαδικασίες για την ανάληψη της τελικής ευθύνης για το σύστημα δικλίδων ποιότητας. Το πρότυπο αυτό έχει σχεδιαστεί ώστε να παρέχει αντικειμενική αξιολόγηση κατά την ή πριν από την ημερομηνία της έκθεσης των σημαντικών κρίσεων που έκανε η ομάδα ανάθεσης και των συμπερασμάτων στα οποία κατέληξε κατά τη σύνταξη της έκθεσης.

Όσον αφορά στο σύστημα ποιοτικού ελέγχου και τους ρόλους των ομάδων δέσμευσης, αυτά αποτελούν ευθύνη της ελεγκτικής εταιρίας που αναλαμβάνει τον έλεγχο. Αυτή έχει την υποχρέωση να καθιερώνει και να διατηρήσει ένα σύστημα ποιοτικού ελέγχου για να παρέχει εύλογη διαβεβαίωση ότι η εταιρία και το προσωπικό της συμμορφώνονται με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις ισχύουσες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις και ότι οι εκθέσεις που εκδίδονται είναι κατάλληλες.

Η ομάδα ανάθεσης μπορεί να βασίζεται στο σύστημα δικλίδων ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης σε ό,τι αφορά την ικανότητα του προσωπικού μέσω της πρόσληψης και της τυπικής τους εκπαίδευσης, την ανεξαρτησία μέσω της συγκέντρωσης και της κοινοποίησης σχετικών πληροφοριών περί ανεξαρτησίας, τη διατήρηση σχέσεων με τον πελάτη μέσω των συστημάτων αποδοχής και συνέχισης, την τήρηση των εφαρμοστέων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων μέσω της σειράς ενεργειών παρακολούθησης (ΕΛΤΕ, 2020).

Οι ενέργειες του εταίρου ανάθεσης και τα κατάλληλα μηνύματα στα άλλα μέλη της ομάδας ανάθεσης όσον αφορά την ανάληψη ευθύνης για τη συνολική ποιότητα κάθε ανάθεσης ελέγχου τονίζουν τη σημασία της ποιότητας του ελέγχου και το γεγονός ότι η ποιότητα είναι ουσιαστική στη διενέργεια αναθέσεων ελέγχου. Οι απαιτήσεις που ορίζει το ΔΠΕ 220 αφορούν σε (Ulla, 2014):

- Ευθύνες ηγεσίας: Ο συνεργάτης αναλαμβάνει την ευθύνη για τη συνολική ποιότητα σε κάθε ελεγκτική δέσμευση στην οποία του έχει ανατεθεί. Ακόμη, παραμένει σε εγρήγορση μέσω παρατήρησης και πραγματοποίησης ερευνών όπως απαιτείται για αποδείξεις μη συμμόρφωσης με τις σχετικές δεοντολογικές απαιτήσεις των μελών της ομάδας.
- Ανεξαρτησία: Ο συνεργάτης οδηγείται σε ορισμένα συμπεράσματα σχετικά με τη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις ανεξαρτησίας που ισχύουν για τη δέσμευση του ελέγχου. Έτσι, ο συνεργάτης μπορεί να λάβει σχετική πληροφόρηση από την εταιρία και τους συνεργάτες κατά περίπτωση, να αναγνωρίσει και να εκτιμήσει τις συνθήκες

και τις σχέσεις που δημιουργούν απειλές για την ανεξαρτησία αυτή και να εκτιμήσει τις πληροφορίες σε εντοπισμένες παραβιάσεις των πολιτικών και των διαδικασιών ανεξαρτησίας για να προσδιοριστεί ο βαθμός της απειλής. Ακόμη, είναι δυνατό να ληφθούν μέτρα εξάλειψης τυχόν απειλών ή μείωσή τους σε αποδεκτά επίπεδα.

- **Αποδοχή και συνέχεια των σχέσεων με τους πελάτες και τις δεσμεύσεις ελέγχων:** Ο συνεργάτης πρέπει να είναι ικανοποιημένος στη βάση ότι έχουν ακολουθηθεί οι κατάλληλες διαδικασίες για την αποδοχή και τη συνέχιση των σχέσεων με τους πελάτες και ότι τα συμπεράσματα είναι κατάλληλα με βάση τις ενέργειες που ακολουθήθηκαν.
- **Ανάθεση ομάδων δέσμευσης:** Το ανθρώπινο δυναμικό πρέπει να έχει τις κατάλληλες γνώσεις και δεξιότητες ώστε να εκτελεί τις ενέργειες ελέγχου σύμφωνα με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις ισχύουσες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις.
- **Κατεύθυνση, επίβλεψη και απόδοση:** Ο συνεργάτης έχει την ευθύνη να κατευθύνει, να επιβλέπει και να εκτελεί τις ελεγκτικές δεσμεύσεις σύμφωνα με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις ισχύουσες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις.
- **Κριτικές:** Ο συνεργάτης αναλαμβάνει την ευθύνη για τις αξιολογήσεις που πραγματοποιούνται σύμφωνα με τις πολιτικές και τις διαδικασίες ελέγχου της εταιρίας. Πριν ή κατά την ημέρα της έκθεσης του ελεγκτή ο συνεργάτης μέσω της επανεξέτασης της τεκμηρίωσης ελέγχου και της συζήτησης με την ομάδα πρέπει να βεβαιωθεί ότι υπάρχουν τα κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να υποστηρίξουν τα συμπεράσματα και την έκθεση του ελεγκτή.
- **Διαβούλευση:** Ο συνεργάτης αναλαμβάνει την ευθύνη για την ομάδα που πραγματοποιεί τις κατάλληλες διαβουλεύσεις για δύσκολα θέματα.
- **Δέσμευση ανασκόπησης ποιοτικού ελέγχου**
- **Διαφορές απόψεων:** Σε περίπτωση διαφοράς απόψεων ακολουθούνται οι πολιτικές της εταιρίας για την αντιμετώπιση και επίλυση τέτοιων ζητημάτων.
- **Παρακολούθηση:** Ένα αποτελεσματικό σύστημα ελέγχου ποιότητας περιλαμβάνει μια διαδικασία παρακολούθησης που έχει σχεδιαστεί ώστε να παρέχει στην εταιρία εύλογη διαβεβαίωση ότι οι πολιτικές και οι διαδικασίες της σχετικά με το σύστημα ποιοτικού ελέγχου είναι σχετικές, επαρκείς και λειτουργούν αποτελεσματικά.
- **Τεκμηρίωση:** Ο ελεγκτής περιλαμβάνει στα έγγραφα ελέγχου ζητήματα που εντοπίστηκαν όσον αφορά στη συμμόρφωση με τις σχετικές ηθικές απαιτήσεις και τον τρόπο επίλυσής τους, συμπεράσματα για τη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις

ανεξαρτησίας που ισχύουν για τη διενέργεια του ελέγχου, συμπεράσματα για την αποδοχή και συνέχιση των σχέσεων με τους πελάτες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ

3.1.Επιλογή Μεθόδου

Η παρούσα εργασία περιλαμβάνει εκτός από το θεωρητικό και εμπειρικό μέρος το οποίο διεξήχθη με δημοσκόπηση με τη χρήση ερωτηματολογίου. Επιλέχθηκε η διεξαγωγή ποσοτικής πρωτογενούς έρευνας μετά την εξέταση της σύγχρονης βιβλιογραφικής έρευνας στη βάση πρόσφατων δημοσιευμένων μελετών που σχετίζονται με τη διερεύνηση του εξεταζόμενου ζητήματος. Το ερευνητικό μοντέλο που προτείνεται απαρτίζεται από ένα ερωτηματολόγιο το οποίο έχει προκύψει μέσα από τη μελέτη της διεθνούς βιβλιογραφίας των τελευταίων κυρίως δέκα ετών με τρόπο ώστε να αντανακλά τους στόχους της παρούσας διπλωματικής εργασίας.

Η επιλογή του ερωτηματολογίου ως μεθόδου διεξαγωγής της ποσοτικής έρευνας βασίζεται στην κατά το δυνατόν αντικειμενικότερη αποτύπωση της άποψης των ελεγκτών (εξωτερικών και εσωτερικών) μεγάλων ελεγκτικών εταιριών που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα σχετικά με τον τρόπο που αντιλαμβάνονται την ποιότητα του ελεγκτικού έργου, τη συμμόρφωσή τους με το ΔΠΕ 220 και τη συμμόρφωσή τους με τις οδηγίες του ελέγχου ποιότητας που δίνονται από τις ελεγκτικές εταιρίες για τις οποίες εργάζονται. Επιλέχθηκε να συμμετάσχουν στην έρευνα ελεγκτές οι οποίοι εργάζονται σε μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες και ασκούν καθήκοντα τόσο εξωτερικού όσο και εσωτερικού ελέγχου προκειμένου να αποτυπωθεί κατά το καλύτερο δυνατόν η πραγματική εικόνα των ελεγκτών για τα εξεταζόμενα ζητήματα.

Η επιλογή της ποσοτικής πρωτογενούς έρευνας εξυπηρετεί και την επίτευξη της αμερόληπτης και κατά το δυνατόν πιο αντικειμενικής αποτύπωσης της εξεταζόμενης κατάστασης και φαινομένου όπως πρέπει να είναι μια έρευνα (Creswell, 2009). Η παρούσα μελέτη έθεσε εξ αρχής ορισμένα ερευνητικά ερωτήματα και υποθέσεις πριν τη διεξαγωγή της εμπειρικής έρευνας. Ως εκ τούτου, κρίθηκε σκόπιμη η επιλογή της ποσοτικής μεθόδου η οποία διευκολύνει την ανάπτυξη στατιστικών σχέσεων μεταξύ εξαρτημένων και ανεξάρτητων μεταβλητών (Neuman, 2003). Ταυτόχρονα, τα αποτελέσματα μπορούν να αποτυπωθούν με ακρίβεια και σαφήνεια με τη χρήση πινάκων και γραφημάτων σε στατιστικά προγράμματα διευκολύνοντας τον αναγνώστη στην κατανόηση των εξεταζόμενων θεμάτων.

Η ποσοτική έρευνα εστιάζει στη μελέτη του συνόλου των απόψεων των συμμετεχόντων στο δείγμα για την ερμηνεία των αποτελεσμάτων και με αυτόν τον τρόπο δεν επικεντρώνεται το ενδιαφέρον σε μεμονωμένες απόψεις ατόμων αλλά σε μια ευρύτερη και πιο αντικειμενική εικόνα.

3.2. Ερευνητικά Εργαλεία

Το ερευνητικό εργαλείο που χρησιμοποιήθηκε αντλήθηκε από τις έρευνες των Salih&Flayyih (2020) και των Ghadhabetal. (2019). Η έρευνα των πρώτων αποτελεί βάση για τη μέτρηση της ποιότητας του ελέγχου που εφαρμόζεται στις ελληνικές επιχειρήσεις ενώ η έρευνα των δεύτερων αποτελεί βάση για τη μέτρηση της συμμόρφωσης με το ΔΠΕ 220 και με τις οδηγίες του ελέγχου ποιότητας. Η βιβλιογραφία χρησιμοποιήθηκε ως πόρος εξαγωγής των ερωτημάτων αλλά και ως πηγή αξιολόγησής τους ώστε να συμπεριληφθούν στο ερωτηματολόγιο. Έτσι, κατέστη ακόμη πιο σαφές το εξεταζόμενο αντικείμενο.

Αφού καταγράφηκαν τα ερωτήματα κάθε επιμέρους μεταβλητής δόθηκαν προς εξέταση στην επιβλέπουσα καθηγήτρια και εν συνεχεία σε ορισμένους συναδέλφους της ερευνήτριας προκειμένου να εξεταστεί η σαφήνεια, ακρίβεια και κατανόηση του ερωτηματολογίου. Δόθηκε έμφαση στο μέγεθος του ερωτηματολογίου ώστε αφενός να μην κουράζει τους συμμετέχοντες στην έρευνα και αφετέρου να εξυπηρετεί στην συγκέντρωση των απαραίτητων πληροφοριών. Ακόμη, η διαδικασία αυτή επιβεβαίωσε την εγκυρότητα του περιεχομένου των ερωτημάτων που συμπεριλήφθηκαν στο ερωτηματολόγιο, δηλαδή την ικανότητά τους να αντανakλούν τα αντίστοιχα θεωρητικά πεδία (Waltzetal., 2005). Η διαδικασία αυτή ήταν σημαντική για την επιβεβαίωση της εγκυρότητας του ερωτηματολογίου και συγκεκριμένα της επάρκειας και αντιπροσωπευτικότητας των στοιχείων του (Haynesetal., 1995).

Με τις συστάσεις της επιβλέπουσας και της πιλοτικής πρώτης ομάδας δημιουργήθηκε το ερευνητικό εργαλείο το οποίο διανεμήθηκε με ηλεκτρονικό τρόπο σε ελεγκτές μεγάλων ελεγκτικών εταιριών που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα (Παράρτημα). Το ερωτηματολόγιο απαρτίζεται από τέσσερις ενότητες. Αρχικά, δόθηκαν κάποιες σύντομες οδηγίες συμπλήρωσης του ερωτηματολογίου και στη συνέχεια οι συμμετέχοντες κλήθηκαν να απαντήσουν σε μια σειρά από ερωτήματα.

Η Ενότητα Α' περιλαμβάνει τρεις γενικές ερωτήσεις οι οποίες αφορούν το μορφωτικό επίπεδο των ελεγκτών, την κατοχή συγκεκριμένων πιστοποιήσεων που υπάρχουν στο επάγγελμά τους και τα έτη συνεργασίας με τις εταιρίες που έχουν αναλάβει ως πελάτες τους (κατά μέσο όρο). Η Ενότητα Β' αφορά στη συμμόρφωση των ελεγκτών με το ΔΠΕ 220 που εξετάστηκε και θεωρητικά στο προηγούμενο κεφάλαιο. Η ενότητα αυτή απαρτίζεται από 10 ερωτήσεις πενταβάθμιας κλίμακας Likert με τη βαθμολογία «1» να αντιστοιχεί στην απάντηση «Διαφωνώ απόλυτα» και τη βαθμολογία «5» να αντιστοιχεί στην απάντηση

«Συμφωνώ απόλυτα». Η Ενότητα Γ' αφορά στη συμμόρφωση με τις οδηγίες ελέγχου ποιότητας και απαρτίζεται από 10 ερωτήσεις πενταβάθμιας κλίμακας Likert όπως και η Ενότητα Β'. Τέλος, η Ενότητα Δ' αφορά στην εξέταση της ποιότητας ελέγχου ως μεταβλητής με 12 ερωτήσεις πενταβάθμιας κλίμακας Likert όπως στις προηγούμενες Ενότητες.

Η αποστολή του ερωτηματολογίου έγινε ηλεκτρονικά κατά το χρονικό διάστημα 01/08/2021 – 30/09/2021. Η συμμετοχή του δείγματος ήταν εθελοντική και αυτό έγινε σαφές στους συμμετέχοντες από τις αρχικές οδηγίες που τους δόθηκαν. Ταυτόχρονα, η ανωνυμία τους διασφαλίστηκε με την ηλεκτρονική συμπλήρωση του ερωτηματολογίου ενώ και στο τέλος της συμπλήρωσης διευκρινιζόταν ότι η χρήση των στοιχείων θα πραγματοποιηθεί αποκλειστικά για τους ερευνητικούς σκοπούς της παρούσας διπλωματικής εργασίας.

3.3. Δείγμα Έρευνας

Το δείγμα της έρευνας απαρτίζεται από ελεγκτές οι οποίοι εργάζονται σε μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες και ασκούν καθήκοντα τόσο εξωτερικού όσο και εσωτερικού ελέγχου. Το ερωτηματολόγιο διανεμήθηκε ηλεκτρονικά μέσω email και ο τελικός αριθμός των ερωτηματολογίων που συγκεντρώθηκαν ήταν 102 (N = 102). Στον Πίνακα 3.1 παρουσιάζεται η ταξινόμηση του δείγματος ως προς το μορφωτικό τους επίπεδο. Προκύπτει πως 36 άτομα (35,3%) είναι απόφοιτοι ΑΕΙ/ ΤΕΙ, 62 άτομα (60,8%) είναι κάτοχοι μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών και μόλις 4 άτομα (3,9%) είναι κάτοχοι διδακτορικού τίτλου σπουδών.

Πίνακας 3 1 Μορφωτικό επίπεδο

1.Μορφωτικό επίπεδο				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Απόφοιτος ΑΕΙ/ ΤΕΙ	36	35,3	35,3	35,3
Κάτοχος μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών	62	60,8	60,8	96,1
Κάτοχος διδακτορικού τίτλου σπουδών	4	3,9	3,9	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

Στα δημογραφικά στοιχεία που εξετάστηκαν για το δείγμα έγινε ένας έλεγχος των πιστοποιήσεων που κατέχουν ως ελεγκτές. Στον Πίνακα 3.2 προκύπτει πως μόλις 8 άτομα (7,8%) είναι κάτοχοι της πιστοποίησης CIA. Στον Πίνακα 3.3 προκύπτει πως κανένας από τους συμμετέχοντες του δείγματος δεν είναι κάτοχος της πιστοποίησης CRMA. Αντίστοιχο είναι το αποτέλεσμα για το δείγμα και όσον αφορά την πιστοποίηση QIAL (Πίνακας 3.4), την πιστοποίηση CGAP (Πίνακας 3.5), την πιστοποίηση CFSA (Πίνακας 3.6) και την πιστοποίηση CCSA (Πίνακας 3.7). Από την άλλη, στον Πίνακα 3.8 παρουσιάζονται τα αποτελέσματα για την κατοχή της πιστοποίησης ACCA από όπου προκύπτει ότι 16 άτομα (15,7%) είναι κάτοχοί της και οι υπόλοιποι 86 (84,3%) όχι. Τέλος, στον Πίνακα 3.9 αποτυπώνονται και άλλες πιστοποιήσεις που δεν αναφέρθηκαν στο παρόν ερωτηματολόγιο από όπου προκύπτει ότι 8 άτομα (7,8%) είναι κάτοχοι άλλων πιστοποιήσεων.

Πίνακας 3 2 Κάτοχοι πιστοποίησης CIA

2.Κάτοχος των εξής πιστοποιήσεων [CIA]				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Ναι	8	7,8	7,8	7,8
Όχι	94	92,2	92,2	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

Πίνακας 3 3 Κάτοχοι πιστοποίησης CRMA

2.Κάτοχος των εξής πιστοποιήσεων [CRMA]				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Όχι	102	100,0	100,0	100,0

Πίνακας 3 4 Κάτοχοι πιστοποίησης QIAL

2.Κάτοχος των εξής πιστοποιήσεων [QIAL]				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Όχι	102	100,0	100,0	100,0

Πίνακας 3 5 Κάτοχοι πιστοποίησης CGAP

2.Κάτοχος των εξής πιστοποιήσεων [CGAP]				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Όχι	102	100,0	100,0	100,0

Πίνακας 3 6 Κάτοχοι πιστοποίησης CFSA

2.Κάτοχος των εξής πιστοποιήσεων [CFSA]				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Όχι	102	100,0	100,0	100,0

Πίνακας 3 7Κάτοχοι πιστοποίησης CCSA

2.Κάτοχος των εξής πιστοποιήσεων [CCSA]				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Όχι	102	100,0	100,0	100,0

Πίνακας 3 8Κάτοχοι πιστοποίησης ACCA

2.Κάτοχος των εξής πιστοποιήσεων [ACCA]				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Ναι	16	15,7	15,7	15,7
Όχι	86	84,3	84,3	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

Πίνακας 3 9Κάτοχοι άλλων πιστοποιήσεων

2.Κάτοχος των εξής πιστοποιήσεων [Άλλη]				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Ναι	8	7,8	7,8	7,8
Όχι	94	92,2	92,2	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

Στον Πίνακα 3.10 παρουσιάζονται τα έτη συνεργασίας των ελεγκτών με τις επιχειρήσεις που έχουν αναλάβει κατά μέσο όρο. Προκύπτει πως 21 άτομα (20,6%) διαθέτουν εμπειρία συνεργασίας έως τρία έτη, 42 άτομα (41,2%) έχουν συνεργασία 3 -5 έτη, 28 άτομα (27,5%) έχουν συνεργαστεί 6-10 έτη και τα υπόλοιπα 11 άτομα (10,8%) έχουν συνεργαστεί περισσότερα από 10 έτη με τις επιχειρήσεις που έχουν αναλάβει.

Πίνακας 3 10 Έτη συνεργασίας με τις επιχειρήσεις που έχουν αναλάβει (κατά μέσο όρο)

3.Έτη συνεργασίας με τις επιχειρήσεις που έχετε αναλάβει (κατά μέσο όρο)				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
<3	21	20,6	20,6	20,6
3 - 5	42	41,2	41,2	61,8
6 - 10	28	27,5	27,5	89,2
>10	11	10,8	10,8	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

3.4. Μεθοδολογία Ανάλυσης

Για την ανάλυση των συγκεντρωθέντων στοιχείων χρησιμοποιήθηκε η περιγραφική στατιστική ανάλυση και η παλινδρόμηση. Η περιγραφική στατιστική ανάλυση περιλαμβάνει

οργάνωση, απλοποίηση και συνοπτική παρουσίαση αποτελεσμάτων έρευνας. Διαδομένη τεχνική αποτελεί η παρουσίαση του μέσου όρου και της τυπικής απόκλισης που χρησιμοποιήθηκαν και στην προκειμένη περίπτωση σε συνδυασμό με τις συχνότητες και τα ποσοστιαία αποτελέσματα των ερωτήσεων.

Η ανάλυση των δεδομένων υλοποιήθηκε με το στατιστικό πρόγραμμα SPSS 20.0 το οποίο περιλαμβάνει πλήθος ελέγχων και τρόπων απεικόνισης ποσοτικών δεδομένων με τη μορφή πινάκων ή και γραφημάτων και θεωρείται κατάλληλο μέσο επεξεργασίας δεδομένων για ποσοτικές έρευνες. Ο μέσος όρος και η τυπική απόκλιση υπολογίστηκαν για τα ερωτήματα με τη μέθοδο μέτρησης Likert αποτυπώνοντας την κατεύθυνση στην οποία κινείται η μέση τιμή της απάντησης του δείγματος και αντιπροσωπεύει την τάση της.

Η παλινδρόμηση υλοποιήθηκε για να επιβεβαιωθεί ή απορριφθεί η σχέση της ποιότητας του ελέγχου με τη συμμόρφωση των ελεγκτών τόσο με το ΔΠΕ 220 όσο και με τις οδηγίες ελέγχου ποιότητας που καθορίζουν οι ελεγκτικές εταιρίες

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

4.1 Περιγραφική Στατιστική Ανάλυση

Η Ενότητα Β' εξετάζει τη συμμόρφωση των ελεγκτών με το ΔΠΕ 220. Η πρώτη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο η ποιότητα του ελέγχου σημαίνει τη συμμόρφωση του ελεγκτή με τις απαιτήσεις των ΔΠΕ και τα επαγγελματικά πρότυπα, κανόνες και ηθική των επαγγελματικών οργανώσεων που επιβλέπουν το επάγγελμα (Πίνακας 4.1). Προκύπτει πως μόλις ένας ελεγκτής διαφωνεί (1%), 15 άτομα τηρούν ουδέτερη άποψη (14,7%), 36 άτομα συμφωνούν (35,3%) και τα υπόλοιπα 50 άτομα συμφωνούν απόλυτα (49%).

Πίνακας 4 1 Συμμόρφωση με το ΔΠΕ 220: Ερώτηση 1

1. Η ποιότητα του ελέγχου σημαίνει τη συμμόρφωση του ελεγκτή με τις απαιτήσεις των ΔΠΕ και τα επαγγελματικά πρότυπα, κανόνες και ηθική των επαγγελματικών οργανώσεων που επιβλέπουν το επάγγελμα.				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ	1	1,0	1,0	1,0
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	15	14,7	14,7	15,7
Συμφωνώ	36	35,3	35,3	51,0
Συμφωνώ απόλυτα	50	49,0	49,0	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

Η δεύτερη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο η επαγγελματική απόδοση του ελεγκτή σημαίνει ότι ο ελεγκτής πρέπει να διατηρήσει την αμεροληψία και ανεξαρτησία του σε όλα τα θέματα που προκύπτουν κατά τη διαδικασία ελέγχου (Πίνακας 4.2). Προκύπτει πως 10 άτομα ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν (9.8%), 36 άτομα συμφωνούν (35.3%) και τα υπόλοιπα 56 άτομα συμφωνούν απόλυτα (54,9%).

Πίνακας 4 2 Συμμόρφωση με το ΔΠΕ 220: Ερώτηση 2

2. Η επαγγελματική απόδοση του ελεγκτή σημαίνει ότι ο ελεγκτής πρέπει να διατηρήσει την αμεροληψία και ανεξαρτησία του σε όλα τα θέματα που προκύπτουν κατά τη διαδικασία ελέγχου.				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	10	9,8	9,8	9,8
Συμφωνώ	36	35,3	35,3	45,1
Συμφωνώ απόλυτα	56	54,9	54,9	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

Η τρίτη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο ο ελεγκτής πρέπει να συμμορφώνεται με τους ποιοτικούς ελέγχους που έχουν εκπονήσει οι AICPA και IFAC (Πίνακας 4.3). Προκύπτει πως 31 άτομα συμφωνούν (30,4%) και τα υπόλοιπα 71 άτομα συμφωνούν απόλυτα (69,6%).

Πίνακας 4 3 Συμμόρφωση με το ΔΠΕ 220: Ερώτηση 3

3. Ο ελεγκτής πρέπει να συμμορφώνεται με τους ποιοτικούς ελέγχους που έχουν εκπονήσει οι AICPA και IFAC.				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Συμφωνώ	31	30,4	30,4	30,4
Συμφωνώ απόλυτα	71	69,6	69,6	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

Η τέταρτη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο οι ελεγκτικές εταιρίες πρέπει να αναπτύξουν πρακτικές και διαδικασίες διασφάλισης ότι το ανθρώπινο δυναμικό δεσμεύεται στις αρχές της ανεξαρτησίας, της αμεροληψίας, της αντικειμενικότητας, της ακεραιότητας, της εμπιστευτικότητας και της επαγγελματικής συμπεριφοράς (Πίνακας 4.4). Προκύπτει πως 14 άτομα τηρούν ουδέτερη στάση (13,7%), 45 άτομα συμφωνούν (44,1%) και τα υπόλοιπα 43 άτομα συμφωνούν απόλυτα (42,2%).

Πίνακας 4 4 Συμμόρφωση με το ΔΠΕ 220: Ερώτηση 4

4. Οι ελεγκτικές εταιρίες πρέπει να αναπτύξουν πρακτικές και διαδικασίες διασφάλισης ότι το ανθρώπινο δυναμικό δεσμεύεται στις αρχές της ανεξαρτησίας, της αμεροληψίας, της αντικειμενικότητας, της ακεραιότητας, της εμπιστευτικότητας και της επαγγελματικής συμπεριφοράς.				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	14	13,7	13,7	13,7
Συμφωνώ	45	44,1	44,1	57,8
Συμφωνώ απόλυτα	43	42,2	42,2	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

Η πέμπτη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο η ελεγκτική εταιρία πρέπει να αναπτύξει πολιτικές και διαδικασίες για την επαγγελματική ανάπτυξη των ελεγκτών μέσω συνεχούς επαγγελματικής κατάρτισης, εκπαιδευτικών δραστηριοτήτων, μαθημάτων και σεμιναρίων (Πίνακας 4.5). Προκύπτει πως μόλις ένα άτομο διαφωνεί απόλυτα (1%), 9 άτομα τηρούν ουδέτερη στάση (8,8%), 37 άτομα συμφωνούν (36,3%) και τα υπόλοιπα 55 άτομα συμφωνούν απόλυτα (53,9%).

Πίνακας 4 5 Συμμόρφωση με το ΔΠΕ 220: Ερώτηση 5

5. Η ελεγκτική εταιρία πρέπει να αναπτύξει πολιτικές και διαδικασίες για την επαγγελματική ανάπτυξη των ελεγκτών μέσω συνεχούς επαγγελματικής κατάρτισης, εκπαιδευτικών δραστηριοτήτων, μαθημάτων και σεμιναρίων.				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	1	1,0	1,0	1,0
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	9	8,8	8,8	9,8
Συμφωνώ	37	36,3	36,3	46,1
Συμφωνώ απόλυτα	55	53,9	53,9	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

Η έκτη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο η ελεγκτική εταιρία πρέπει να αναπτύξει πολιτικές και διαδικασίες για την ανάθεση καθηκόντων στο ανθρώπινο δυναμικό με τεχνική κατάρτιση και επαγγελματική εμπειρία (Πίνακας 4.6). Προκύπτει πως 7 άτομα τηρούν ουδέτερη στάση (6,9%), 47 άτομα συμφωνούν (46,1%) και τα υπόλοιπα 48 άτομα συμφωνούν απόλυτα (47,1%).

Πίνακας 4 6 Συμμόρφωση με το ΔΠΕ 220: Ερώτηση 6

6. Η ελεγκτική εταιρία πρέπει να αναπτύξει πολιτικές και διαδικασίες για την ανάθεση καθηκόντων στο ανθρώπινο δυναμικό με τεχνική κατάρτιση και επαγγελματική εμπειρία.				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	7	6,9	6,9	6,9
Συμφωνώ	47	46,1	46,1	52,9
Συμφωνώ απόλυτα	48	47,1	47,1	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

Η έβδομη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο οι διαδικασίες εποπτικού ελέγχου βασίζονται σε διαδικασίες που τελούνται από την ελεγκτική εταιρία και τον καθορισμό ευθυνών εντός της επιχείρησης για την εφαρμογή πολιτικών και διαδικασιών ποιοτικού ελέγχου (Πίνακας 4.7). Προκύπτει πως 5 άτομα τηρούν ουδέτερη στάση (4,9%), 46 άτομα συμφωνούν (45,1%) και τα υπόλοιπα 51 άτομα συμφωνούν απόλυτα (50%).

Πίνακας 4 7 Συμμόρφωση με το ΔΠΕ 220: Ερώτηση 7

7. Οι διαδικασίες εποπτικού ελέγχου βασίζονται σε διαδικασίες που τελούνται από την ελεγκτική εταιρία και τον καθορισμό ευθυνών εντός της επιχείρησης για την εφαρμογή πολιτικών και διαδικασιών ποιοτικού ελέγχου.				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	5	4,9	4,9	4,9
Συμφωνώ	46	45,1	45,1	50,0
Συμφωνώ απόλυτα	51	50,0	50,0	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

Η όγδοη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο η επαγγελματική απόδοση των ελεγκτών σημαίνει ότι διαθέτουν εξειδικευμένη γνώση σε όλες τις πτυχές της λογιστικής και του ελέγχου (Πίνακας 4.8). Προκύπτει πως 8 άτομα διαφωνούν (7,8%), 28 άτομα τηρούν ουδέτερη στάση (27,5%), 35 άτομα συμφωνούν (34,3%) και τα υπόλοιπα 31 άτομα συμφωνούν απόλυτα (30,4%).

Πίνακας 4 8 Συμμόρφωση με το ΔΠΕ 220: Ερώτηση 8

8. Η επαγγελματική απόδοση των ελεγκτών σημαίνει ότι διαθέτουν εξειδικευμένη γνώση σε όλες τις πτυχές της λογιστικής και του ελέγχου.				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ	8	7,8	7,8	7,8
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	28	27,5	27,5	35,3
Συμφωνώ	35	34,3	34,3	69,6
Συμφωνώ απόλυτα	31	30,4	30,4	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

Η ένατη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο η ποιότητα ελέγχου διασφαλίζει ότι ο ελεγκτής εκτελεί τη δουλειά του με τρόπο που διασφαλίζονται τα ενδιαφερόμενα μέρη

(Πίνακας 4.9). Προκύπτει πως 16 άτομα τηρούν ουδέτερη στάση (15,7%), 48 άτομα συμφωνούν (47,1%) και τα υπόλοιπα 38 άτομα συμφωνούν απόλυτα (37,3%).

Πίνακας 4 9 Συμμόρφωση με το ΔΠΕ 220: Ερώτηση 9

9. Η ποιότητα ελέγχου διασφαλίζει ότι ο ελεγκτής εκτελεί τη δουλειά του με τρόπο που διασφαλίζονται τα ενδιαφερόμενα μέρη.				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	16	15,7	15,7	15,7
Συμφωνώ	48	47,1	47,1	62,7
Συμφωνώ απόλυτα	38	37,3	37,3	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

Η δέκατη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο η συμμόρφωση με τις επαγγελματικές και νομικές απαιτήσεις πραγματοποιείται με τα ΔΠΕ (Πίνακας 4.10). Προκύπτει πως μόλις ένα άτομο διαφωνεί (1%), 22 άτομα τηρούν ουδέτερη στάση (21,6%), 29 άτομα συμφωνούν (28,4%) και τα υπόλοιπα 50 άτομα συμφωνούν απόλυτα (49%).

Πίνακας 4 10 Συμμόρφωση με το ΔΠΕ 220: Ερώτηση 10

10. Η συμμόρφωση με τις επαγγελματικές και νομικές απαιτήσεις πραγματοποιείται με τα ΔΠΕ.				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ	1	1,0	1,0	1,0
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	22	21,6	21,6	22,5
Συμφωνώ	29	28,4	28,4	51,0
Συμφωνώ απόλυτα	50	49,0	49,0	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

Στη συνέχεια, εξετάζονται οι ερωτήσεις της Ενότητας Γ' που αφορούν στη συμμόρφωση με τις οδηγίες ελέγχου ποιότητας. Η πρώτη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο είναι σημαντικό η ελεγκτική εταιρία να προσλαμβάνει άτομα με επαγγελματικά και ακαδημαϊκά προσόντα διατηρώντας αρχείο αυτών (Πίνακας 4.11). Προκύπτει πως μόλις ένα άτομο διαφωνεί (1%), 10 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (9,8%), 49 άτομα συμφωνούν (48%) και τα υπόλοιπα 42 άτομα συμφωνούν απόλυτα (41,2%).

Πίνακας 4 11 Συμμόρφωση με τις οδηγίες ελέγχου ποιότητας: Ερώτηση 1

1. Είναι σημαντικό η ελεγκτική εταιρία να προσλαμβάνει άτομα με επαγγελματικά και ακαδημαϊκά προσόντα διατηρώντας αρχείο αυτών.				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ	1	1,0	1,0	1,0
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	10	9,8	9,8	10,8
Συμφωνώ	49	48,0	48,0	58,8
Συμφωνώ απόλυτα	42	41,2	41,2	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

Η δεύτερη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο τα ελεγκτικά γραφεία είναι εξοπλισμένα με προσωπικό που έχει διατηρήσει τα τεχνικά επαγγελματικά πρότυπα που απαιτούνται κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους με τη δέουσα επιμέλεια (Πίνακας 4.12). Προκύπτει πως 3 άτομα διαφωνούν (2,9%), 26 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (25,5%), 46 άτομα συμφωνούν (45,1%) και τα υπόλοιπα 27 άτομα συμφωνούν απόλυτα (26,5%).

Πίνακας 4 12 Συμμόρφωση με τις οδηγίες ελέγχου ποιότητας: Ερώτηση 2

2. Τα ελεγκτικά γραφεία είναι εξοπλισμένα με προσωπικό που έχει διατηρήσει τα τεχνικά επαγγελματικά πρότυπα που απαιτούνται κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους με τη δέουσα επιμέλεια.				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ	3	2,9	2,9	2,9
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	26	25,5	25,5	28,4
Συμφωνώ	46	45,1	45,1	73,5
Συμφωνώ απόλυτα	27	26,5	26,5	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

Η τρίτη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο υπάρχουν προγράμματα και σαφείς οδηγίες που καθορίζονται από τις διοικήσεις των ελεγκτικών εταιριών για τη διασφάλιση συνεχούς επαγγελματικής βελτίωσης και ανάπτυξης των ατόμων (Πίνακας 4.13). Προκύπτει πως 2 άτομα διαφωνούν (2%), 31 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (30,4%), 43 άτομα συμφωνούν (42,2%) και τα υπόλοιπα 26 άτομα συμφωνούν απόλυτα (25,5%).

Πίνακας 4 13 Συμμόρφωση με τις οδηγίες ελέγχου ποιότητας: Ερώτηση 3

3. Υπάρχουν προγράμματα και σαφείς οδηγίες που καθορίζονται από τις διοικήσεις των ελεγκτικών εταιριών για τη διασφάλιση συνεχούς επαγγελματικής βελτίωσης και ανάπτυξης των ατόμων.				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ	2	2,0	2,0	2,0
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	31	30,4	30,4	32,4
Συμφωνώ	43	42,2	42,2	74,5
Συμφωνώ απόλυτα	26	25,5	25,5	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

Η τέταρτη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο οι ελεγκτικές εταιρίες πρέπει να ακολουθούν προγράμματα που έχουν καταρτιστεί και σχετίζονται με τους στόχους και τις βασικές απαιτήσεις της εκπαίδευσης και επαγγελματικής εμπειρίας και ένα ξεχωριστό πρόγραμμα για νεοπροσληθέντες (Πίνακας 4.14). Προκύπτει πως 3 άτομα διαφωνούν (2,9%), 23 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (22,5%), 44 άτομα συμφωνούν (43,1%) και τα υπόλοιπα 32 άτομα συμφωνούν απόλυτα (31,4%).

Πίνακας 4 14 Συμμόρφωση με τις οδηγίες ελέγχου ποιότητας: Ερώτηση 4

4. Οι ελεγκτικές εταιρίες πρέπει να ακολουθούν προγράμματα που έχουν καταρτιστεί και σχετίζονται με τους στόχους και τις βασικές απαιτήσεις της εκπαίδευσης και επαγγελματικής εμπειρίας και ένα ξεχωριστό πρόγραμμα για νεοπροσληθέντες.				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ	3	2,9	2,9	2,9
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	23	22,5	22,5	25,5
Συμφωνώ	44	43,1	43,1	68,6
Συμφωνώ απόλυτα	32	31,4	31,4	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

Η πέμπτη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο το ανθρώπινο δυναμικό ενθαρρύνεται να συμμετέχει σε επαγγελματικές δραστηριότητες και να ενημερώνει τους συναδέλφους για τρέχουσες εξελίξεις σε επαγγελματικά και τεχνικά πρότυπα (Πίνακας 4.15). Προκύπτει πως 5 άτομα διαφωνούν (4,9%), 20 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (19,6%), 47 άτομα συμφωνούν (46,1%) και τα υπόλοιπα 30 άτομα συμφωνούν απόλυτα (29,4%).

Πίνακας 4 15 Συμμόρφωση με τις οδηγίες ελέγχου ποιότητας: Ερώτηση 5

5. Το ανθρώπινο δυναμικό ενθαρρύνεται να συμμετέχει σε επαγγελματικές δραστηριότητες και να ενημερώνει τους συναδέλφους για τρέχουσες εξελίξεις σε επαγγελματικά και τεχνικά πρότυπα.				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ	5	4,9	4,9	4,9
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	20	19,6	19,6	24,5
Συμφωνώ	47	46,1	46,1	70,6
Συμφωνώ απόλυτα	30	29,4	29,4	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

Η έκτη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο οι οδηγίες που δίνονται περιγράφουν τις ευθύνες και τις επιδόσεις που πρέπει να εκτελούνται σε κάθε λειτουργικό επίπεδο εντός της ελεγκτικής εταιρίας και τα απαραίτητα προσόντα για πιθανή προαγωγή (Πίνακας 4.16). Προκύπτει πως μόλις ένα άτομο διαφωνεί (1%), 27 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (26,5%), 52 άτομα συμφωνούν (51%) και τα υπόλοιπα 22 άτομα συμφωνούν απόλυτα (21,6%).

Πίνακας 4 16 Συμμόρφωση με τις οδηγίες ελέγχου ποιότητας: Ερώτηση 6

6. Οι οδηγίες που δίνονται περιγράφουν τις ευθύνες και τις επιδόσεις που πρέπει να εκτελούνται σε κάθε λειτουργικό επίπεδο εντός της ελεγκτικής εταιρίας και τα απαραίτητα προσόντα για πιθανή προαγωγή.				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ	1	1,0	1,0	1,0
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	27	26,5	26,5	27,5
Συμφωνώ	52	51,0	51,0	78,4
Συμφωνώ απόλυτα	22	21,6	21,6	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

Η έβδομη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο η απόδοση του ανθρώπινου δυναμικού αξιολογείται περιοδικά με τη συλλογή πληροφοριών και τη χρήση μοντέλων επαλήθευσης της αξιολόγησης (Πίνακας 4.17). Προκύπτει πως 7 άτομα διαφωνούν (6,9%), 20 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (19,6%), 34 άτομα συμφωνούν (33,3%) και τα υπόλοιπα 41 άτομα συμφωνούν απόλυτα (40,2%).

Πίνακας 4 17 Συμμόρφωση με τις οδηγίες ελέγχου ποιότητας: Ερώτηση 7

7. Η απόδοση του ανθρώπινου δυναμικού αξιολογείται περιοδικά με τη συλλογή πληροφοριών και τη χρήση μοντέλων επαλήθευσης της αξιολόγησης.				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ	7	6,9	6,9	6,9
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	20	19,6	19,6	26,5
Συμφωνώ	34	33,3	33,3	59,8
Συμφωνώ απόλυτα	41	40,2	40,2	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

Η όγδοη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο υπάρχει καθοδήγηση, επίβλεψη και παρακολούθηση σε όλα τα επίπεδα εργασίας για την παροχή εύλογης διασφάλισης ότι η εργασία που εκτελείται πληροί τα κατάλληλα πρότυπα ποιότητας (Πίνακας 4.18). Προκύπτει πως 5 άτομα διαφωνούν (4,9%), 27 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (26,5%), 37 άτομα συμφωνούν (36,3%) και τα υπόλοιπα 33 άτομα συμφωνούν απόλυτα (32,4%).

Πίνακας 4 18 Συμμόρφωση με τις οδηγίες ελέγχου ποιότητας: Ερώτηση 8

8. Υπάρχει καθοδήγηση, επίβλεψη και παρακολούθηση σε όλα τα επίπεδα εργασίας για την παροχή εύλογης διασφάλισης ότι η εργασία που εκτελείται πληροί τα κατάλληλα πρότυπα ποιότητας.				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ	5	4,9	4,9	4,9
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	27	26,5	26,5	31,4
Συμφωνώ	37	36,3	36,3	67,6
Συμφωνώ απόλυτα	33	32,4	32,4	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

Η ένατη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο είναι σημαντικό τα ελεγκτικά γραφεία να αναπτύξουν διαδικασίες αξιολόγησης δυνητικών πελατών με σκοπό τη μετατροπή τους σε πραγματικούς πελάτες λαμβάνοντας πληροφορίες από τραπεζικά και πιστωτικά ιδρύματα και άλλες πηγές πληροφόρησης (Πίνακας 4.19). Προκύπτει πως μόλις ένα άτομο διαφωνεί (1%), 30 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (29,4%), 44 άτομα συμφωνούν (43,1%) και τα υπόλοιπα 27 άτομα συμφωνούν απόλυτα (26,5%).

Πίνακας 4 19 Συμμόρφωση με τις οδηγίες ελέγχου ποιότητας: Ερώτηση 9

9. Είναι σημαντικό τα ελεγκτικά γραφεία να αναπτύξουν διαδικασίες αξιολόγησης δυνητικών πελατών με σκοπό την μετατροπή τους σε πραγματικούς πελάτες λαμβάνοντας πληροφορίες από τραπεζικά και πιστωτικά ιδρύματα και άλλες πηγές πληροφόρησης.				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ	1	1,0	1,0	1,0
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	30	29,4	29,4	30,4
Συμφωνώ	44	43,1	43,1	73,5

Συμφωνώ απόλυτα	27	26,5	26,5	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

Η δέκατη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο η ανεξαρτησία της ελεγκτικής εταιρίας, η καταλληλότητά της και η εμπιστοσύνη από τη διοίκηση λαμβάνονται υπόψη κατά τη λήψη απόφασης για την αποδοχή ή συνέχιση της συνεργασίας (Πίνακας 4.20). Προκύπτει πως 4 άτομα διαφωνούν (3,9%), 24 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (23,5%), 49 άτομα συμφωνούν (48%) και τα υπόλοιπα 25 άτομα συμφωνούν απόλυτα (24,5%).

Πίνακας 4 20 Συμμόρφωση με τις οδηγίες ελέγχου ποιότητας: Ερώτηση 10

10. Η ανεξαρτησία της ελεγκτικής εταιρίας, η καταλληλότητα της και η εμπιστοσύνη από τη διοίκηση λαμβάνονται υπόψη κατά τη λήψη απόφασης για την αποδοχή ή συνέχιση της συνεργασίας.				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ	4	3,9	3,9	3,9
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	24	23,5	23,5	27,5
Συμφωνώ	49	48,0	48,0	75,5
Συμφωνώ απόλυτα	25	24,5	24,5	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

Στη συνέχεια, εξετάζονται οι ερωτήσεις της Ενότητας Δ' του ερωτηματολογίου που αφορούν στην ποιότητα ελέγχου. Η πρώτη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο σε αντίθεση με τη χρήση ελεγκτικών εταιριών, η ύπαρξη τμήματος ελέγχου στο δημόσιο τομέα δεν εξαρτάται από το πόσο αδύναμη ή ισχυρή είναι η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου (Πίνακας 4.21). Προκύπτει πως 5 άτομα διαφωνούν απόλυτα (4,9%), 21 άτομα διαφωνούν (20,6%), 46 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (45,1%), 25 άτομα συμφωνούν (24,5%) και τα υπόλοιπα 5 άτομα (4,9%) συμφωνούν απόλυτα.

Πίνακας 4 21 Ποιότητα ελέγχου: Ερώτηση 1

1. Σε αντίθεση με τη χρήση ελεγκτικών εταιριών, η ύπαρξη τμήματος ελέγχου στο δημόσιο τομέα δεν εξαρτάται από το πόσο αδύναμη ή ισχυρή είναι η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	5	4,9	4,9	4,9
Διαφωνώ	21	20,6	20,6	25,5
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	46	45,1	45,1	70,6
Συμφωνώ	25	24,5	24,5	95,1
Συμφωνώ απόλυτα	5	4,9	4,9	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

Η δεύτερη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο παρόλο που οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν είναι ανεξάρτητοι από τη διοίκηση, η ελεγκτική διαδικασία δεν αμφισβητείται ότι εφαρμόζεται με υψηλή ποιότητα (Πίνακας 4.22). Προκύπτει πως 20 άτομα διαφωνούν (19,6%), 39 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (38,2%), 32 άτομα συμφωνούν (31,4%) και τα υπόλοιπα 11 άτομα (10,8%) συμφωνούν απόλυτα.

Πίνακας 4 22 Ποιότητα ελέγχου: Ερώτηση 2

2. Παρόλο που οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν είναι ανεξάρτητοι από τη διοίκηση, η ελεγκτική διαδικασία δεν αμφισβητείται ότι εφαρμόζεται με υψηλή ποιότητα.				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ	20	19,6	19,6	19,6
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	39	38,2	38,2	57,8
Συμφωνώ	32	31,4	31,4	89,2
Συμφωνώ απόλυτα	11	10,8	10,8	100,0

Σύνολο	102	100,0	100,0	
--------	-----	-------	-------	--

Η τρίτη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο όσο περισσότεροι εσωτερικοί ελεγκτές κατέχουν την απαραίτητη γνώση, ικανότητα και δεξιότητες ώστε να εκπληρώσουν τις υποχρεώσεις τους, τόσο περισσότεροι αντιλαμβάνονται τους παράγοντες που οδηγούν σε προκαταλήψεις στη διαχείριση της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς (Πίνακας 4.23). Προκύπτει πως 14 άτομα διαφωνούν (13,7%), 31 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (30,4%), 38 άτομα συμφωνούν (37,3%) και τα υπόλοιπα 19 άτομα (18,6%) συμφωνούν απόλυτα.

Πίνακας 4 23 Ποιότητα ελέγχου: Ερώτηση 3

3. Όσο περισσότεροι εσωτερικοί ελεγκτές κατέχουν την απαραίτητη γνώση, ικανότητα και δεξιότητες ώστε να εκπληρώσουν τις υποχρεώσεις τους, τόσο περισσότεροι αντιλαμβάνονται τους παράγοντες που οδηγούν σε προκαταλήψεις στη διαχείριση της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς.				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ	14	13,7	13,7	13,7
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	31	30,4	30,4	44,1
Συμφωνώ	38	37,3	37,3	81,4
Συμφωνώ απόλυτα	19	18,6	18,6	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

Η τέταρτη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο ο έλεγχος στον δημόσιο τομέα δεν είναι τόσο καλός όσο στον ιδιωτικό καθώς υπάρχει μικρότερος κίνδυνος από ό,τι με τους συμβαλλόμενους στον ιδιωτικό τομέα (Πίνακας 4.24). Προκύπτει πως 18 άτομα διαφωνούν απόλυτα (17,6%), 40 άτομα διαφωνούν (39,2%), 18 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν

(17,6%), 18 άτομα συμφωνούν (17,6%) και τα υπόλοιπα 8 άτομα (7,8%) συμφωνούν απόλυτα.

Πίνακας 4 24 Ποιότητα ελέγχου: Ερώτηση 4

4.Ο έλεγχος στον δημόσιο τομέα δεν είναι τόσο καλός όσο στον ιδιωτικό καθώς υπάρχει μικρότερος κίνδυνος από ό,τι με τους συμβαλλόμενους στον ιδιωτικό τομέα.				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	18	17,6	17,6	17,6
Διαφωνώ	40	39,2	39,2	56,9
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	18	17,6	17,6	74,5
Συμφωνώ	18	17,6	17,6	92,2
Συμφωνώ απόλυτα	8	7,8	7,8	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

Η πέμπτη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο οι πιο σημαντικοί παράγοντες στην αξιολόγηση της ποιότητας ελέγχου είναι η εμπειρία με τον πελάτη και η γνώση στο πεδίο (Πίνακας 4.25). Προκύπτει πως μόλις ένα άτομο διαφωνεί απόλυτα (1%), 3 άτομα διαφωνούν (2,9%), 42 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (41,2%), 46 άτομα συμφωνούν (45,1%) και τα υπόλοιπα 10 άτομα (9,8%) συμφωνούν απόλυτα.

Πίνακας 4 25 Ποιότητα ελέγχου: Ερώτηση 5

5. Οι πιο σημαντικοί παράγοντες στην αξιολόγηση της ποιότητας ελέγχου είναι η εμπειρία με τον πελάτη και η γνώση στο πεδίο.				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	1	1,0	1,0	1,0
Διαφωνώ	3	2,9	2,9	3,9
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	42	41,2	41,2	45,1

Συμφωνώ	46	45,1	45,1	90,2
Συμφωνώ απόλυτα	10	9,8	9,8	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

Η έκτη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο οι ελεγκτικές εταιρίες που δραστηριοποιούνται στον εσωτερικό έλεγχο δεν απαιτείται να αποδίδουν με υψηλότερη ποιότητα σε σχέση με τις μη εξειδικευμένες στον εσωτερικό έλεγχο ελεγκτικές εταιρίες (Πίνακας 4.26). Προκύπτει πως 14 διαφωνούν απόλυτα (13,7%), 21 άτομα διαφωνούν (20,6%), 35 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (34,3%), 30 άτομα συμφωνούν (29,4%) και τα υπόλοιπα 2 άτομα (2%) συμφωνούν απόλυτα.

Πίνακας 4 26 Ποιότητα ελέγχου: Ερώτηση 6

6. Οι ελεγκτικές εταιρίες που δραστηριοποιούνται στον εσωτερικό έλεγχο δεν απαιτείται να αποδίδουν με υψηλότερη ποιότητα σε σχέση με τις μη εξειδικευμένες στον εσωτερικό έλεγχο ελεγκτικές εταιρίες.				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	14	13,7	13,7	13,7
Διαφωνώ	21	20,6	20,6	34,3
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	35	34,3	34,3	68,6
Συμφωνώ	30	29,4	29,4	98,0
Συμφωνώ απόλυτα	2	2,0	2,0	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

Η έβδομη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο οι ελεγκτές που εργάζονται σε ελεγκτικές εταιρίες που εξειδικεύονται στην άσκηση εσωτερικού ελέγχου έχουν περισσότερες ευκαιρίες να αναπτύξουν τις ικανότητές τους σε σχέση με όσους εργάζονται σε μη εξειδικευμένες ελεγκτικές εταιρίες (Πίνακας 4.27). Προκύπτει πως μόλις ένα άτομο διαφωνεί απόλυτα (1%), 12 άτομα διαφωνούν (11,8%), 29 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (28,4%), 47 άτομα συμφωνούν (46,1%) και τα υπόλοιπα 13 άτομα (12,7%) συμφωνούν απόλυτα.

Πίνακας 4 27 Ποιότητα ελέγχου: Ερώτηση 7

7.Οι ελεγκτές που εργάζονται σε ελεγκτικές εταιρίες που εξειδικεύονται στην άσκηση εσωτερικού ελέγχου έχουν περισσότερες ευκαιρίες να αναπτύξουν τις ικανότητές τους σε σχέση με όσους εργάζονται σε μη εξειδικευμένες ελεγκτικές εταιρίες.				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	1	1,0	1,0	1,0
Διαφωνώ	12	11,8	11,8	12,7
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	29	28,4	28,4	41,2
Συμφωνώ	47	46,1	46,1	87,3
Συμφωνώ απόλυτα	13	12,7	12,7	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

Η όγδοη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρίας δεν επηρεάζει την ποιότητα ελέγχου και δεν θα έπρεπε να αποτελεί κριτήριο επιλογής του ελεγκτή (Πίνακας 4.28). Προκύπτει πως 14 άτομα διαφωνούν (13,7%), 27 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (26,5%), 36 άτομα συμφωνούν (35,3%) και τα υπόλοιπα 25 άτομα (24,5%) συμφωνούν απόλυτα.

Πίνακας 4 28 Ποιότητα ελέγχου: Ερώτηση 8

8.Το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρίας δεν επηρεάζει την ποιότητα ελέγχου και δεν θα έπρεπε να αποτελεί κριτήριο επιλογής του ελεγκτή.				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ	14	13,7	13,7	13,7
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	27	26,5	26,5	40,2
Συμφωνώ	36	35,3	35,3	75,5

Συμφωνώ απόλυτα	25	24,5	24,5	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

Η ένατη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο η ποιότητα του ελέγχου εξαρτάται από το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρίας ακόμη και αν οι ελεγκτές έχουν ίδια εμπειρία και τεχνολογική πρόσβαση (Πίνακας 4.29). Προκύπτει πως 19 άτομα διαφωνούν απόλυτα (18,6%), 34 άτομα διαφωνούν (33,3%), 37 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (36,3%), 11 άτομα συμφωνούν (10,8%) και ένα άτομο συμφωνεί απόλυτα (1%).

Πίνακας 4 29 Ποιότητα ελέγχου: Ερώτηση 9

9.Η ποιότητα του ελέγχου εξαρτάται από το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρίας ακόμη και αν οι ελεγκτές έχουν ίδια εμπειρία και τεχνολογική πρόσβαση.				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	19	18,6	18,6	18,6
Διαφωνώ	34	33,3	33,3	52,0
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	37	36,3	36,3	88,2
Συμφωνώ	11	10,8	10,8	99,0
Συμφωνώ απόλυτα	1	1,0	1,0	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

Η δέκατη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο όταν οι ελεγκτές έχουν μεγάλο αριθμό πελατών θα χάσουν πολλά όταν αποτύχουν να αναφέρουν σφάλματα που εντοπίστηκαν στα αρχεία πελατών και αυτό αυξάνει τα μέτρα ποιότητας που λαμβάνονται από τις μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες (Πίνακας 4.30). Προκύπτει πως μόλις ένα άτομο διαφωνεί απόλυτα (1%), 4 άτομα διαφωνούν (3,9%), 25 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (24,5%), 43 άτομα συμφωνούν (42,2%) και τα υπόλοιπα 29 άτομα συμφωνούν απόλυτα (28,4%).

Πίνακας 4 30 Ποιότητα ελέγχου: Ερώτηση 10

10.Όταν οι ελεγκτές έχουν μεγάλο αριθμό πελατών θα χάσουν πολλά όταν αποτύχουν να αναφέρουν σφάλματα που εντοπίστηκαν στα αρχεία πελατών και αυτό αυξάνει τα μέτρα ποιότητας που λαμβάνονται από τις μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες.				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	1	1,0	1,0	1,0
Διαφωνώ	4	3,9	3,9	4,9
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	25	24,5	24,5	29,4
Συμφωνώ	43	42,2	42,2	71,6
Συμφωνώ απόλυτα	29	28,4	28,4	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

Η ενδέκατη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο η φήμη της ελεγκτικής εταιρίας σχετίζεται με την ποιότητα του ελέγχου (Πίνακας 4.31). Προκύπτει πως 14 άτομα διαφωνούν απόλυτα (13,7%), 21 άτομα διαφωνούν (20,6%), 23 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (22,5%), 31 άτομα συμφωνούν (30,4%) και άλλα 11 άτομα συμφωνούν απόλυτα (10,8%). Το συγκεκριμένο ερώτημα δεν απαντήθηκε από δύο άτομα.

Πίνακας 4 31 Ποιότητα ελέγχου: Ερώτηση 11

11.Η φήμη της ελεγκτικής εταιρίας σχετίζεται με την ποιότητα του ελέγχου.				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	14	13,7	14,0	14,0
Διαφωνώ	21	20,6	21,0	35,0
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	23	22,5	23,0	58,0

Συμφωνώ	31	30,4	31,0	89,0
Συμφωνώ απόλυτα	11	10,8	11,0	100,0
Total	100	98,0	100,0	
Έλλιπείς τιμές	2	2,0		
Σύνολο	102	100,0		

Η δωδέκατη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο η ευμάρεια των ελεγκτών αποτελεί στοιχείο διασφάλισης της υψηλής ποιότητας ελέγχου (Πίνακας 4.32). Προκύπτει πως μόλις ένα άτομο διαφωνεί απόλυτα (1%), 12 άτομα διαφωνούν (11,8%), 38 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (37,3%), 38 άτομα συμφωνούν (37,3%) και τα υπόλοιπα 13 άτομα συμφωνούν απόλυτα (12,7%).

Πίνακας 4 32 Ποιότητα ελέγχου: Ερώτηση 12

12.Η ευμάρεια των ελεγκτών αποτελεί στοιχείο διασφάλισης της υψηλής ποιότητας ελέγχου.				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	1	1,0	1,0	1,0
Διαφωνώ	12	11,8	11,8	12,7
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	38	37,3	37,3	50,0
Συμφωνώ	38	37,3	37,3	87,3
Συμφωνώ απόλυτα	13	12,7	12,7	100,0
Σύνολο	102	100,0	100,0	

Στον Πίνακα 4.33 παρουσιάζεται ο μέσος όρος και η τυπική απόκλιση κάθε ερωτήματος και κάθε κλίμακας μεταβλητών που εξετάστηκαν στην παρούσα έρευνα. Στις ερωτήσεις που αφορούν στη συμμόρφωση των ελεγκτών με το ΔΠΕ 220 παρατηρούμε πως οι συμμετέχοντες στην έρευνα:

- πιστεύουν σε πολύ μεγάλο βαθμό στην ταύτιση της ποιότητας του ελέγχου με τη συμμόρφωση του ελεγκτή στις απαιτήσεις των ΔΠΕ και τα επαγγελματικά πρότυπα, την ηθική και τους κανόνες των επαγγελματικών οργανώσεων που επιβλέπουν το

επάγγελμα (M.O. = 4,32, T.A. = 0,76). Αυτό σημαίνει πως η ποιότητα και τα διεθνή πρότυπα έχουν άμεση σχέση και αλληλεπίδραση για τους ελεγκτές.

- πιστεύουν πολύ πως η επαγγελματική απόδοση συνδέεται με την αμεροληψία και την ανεξαρτησία σε οποιαδήποτε συνθήκη ή κατάσταση προκύψει κατά τη διάρκεια της εργασίας τους (M.O. = 4,45, T.A. = 0,669)
- πιστεύουν ακράδαντα πως οι ίδιοι πρέπει να συμμορφώνονται με τους ποιοτικούς ελέγχους των AICPA και IFAC (M.O. = 4,7, T.A. = 0,462)
- πιστεύουν έντονα πως οι ελεγκτικές θα πρέπει να εντοπίσουν και να εφαρμόσουν πρακτικές διασφάλισης της δέσμευσης των ελεγκτών που εργάζονται για αυτές στις αρχές της ανεξαρτησίας, της αμεροληψίας, της αντικειμενικότητας, της ακεραιότητας, της εμπιστευτικότητας και της επαγγελματικής συμπεριφοράς (M.O. = 4,28, T.A. = 0,695). Αυτό σημαίνει πως οι ελεγκτές να μην δέχονται την ευθύνη που έχουν οι ίδιοι ως επαγγελματίες και επιστήμονες αλλά προσδοκούν δε από τους εργοδότες τους να φροντίσουν και οι ίδιοι για αυτό.
- πιστεύουν σε πολύ μεγάλο βαθμό στην ευθύνη των ελεγκτικών εταιριών για ευκαιρίες και δυνατότητες επαγγελματικής κατάρτισης και γενικότερα εκπαίδευσης των ελεγκτών προκειμένου να συμβαδίζουν με τις νομοθετικές και οικονομικές εξελίξεις (M.O. = 4,42, T.A. = 0,737).
- πιστεύουν πως οι ελεγκτικές πρέπει να αναπτύξουν πολιτικές και διαδικασίες ανάθεσης καθηκόντων μέσω τεχνικής κατάρτισης και επαγγελματικής εμπειρίας (M.O. = 4,4, T. A. = 0,618).
- επιβεβαιώνουν πως οι ελεγκτικές εταιρίες καθορίζουν τις διαδικασίες εποπτικού ελέγχου σε συγκεκριμένες δομές και διαδικασίες (M.O. = 4,45, T.A. = 0,591).
- είναι πιο μετριοπαθείς απέναντι στην άποψη πως η επαγγελματική τους απόδοση συνεπάγεται εξειδικευμένη γνώση σε όλα τα θέματα (M.O. = 3,87, T.A. = 0,941).
- πιστεύουν σε πολύ μεγάλο βαθμό πως η ποιότητα διασφαλίζει την ορθή εκτέλεση της εργασίας που οδηγεί στην κάλυψη των αναγκών και επιθυμιών των ενδιαφερομένων μερών (M.O. = 4,22, T.A. = 0,698).
- πιστεύουν σε πολύ μεγάλο βαθμό πως η συμμόρφωση των ελεγκτών εξυπηρετείται και πραγματώνεται μέσα από την εφαρμογή των ΔΠΕ (M.O. = 4,25, T.A. = 0,829).

Στις ερωτήσεις που αφορούν στη συμμόρφωση με τις οδηγίες ποιότητας παρατηρούμε πως οι συμμετέχοντες στην έρευνα:

- αναγνωρίζουν τα επαγγελματικά και ακαδημαϊκά προσόντα ως σημαντικά στοιχεία για την πρόσληψη ατόμων σε μια ελεγκτική εταιρία (M.O. = 4,29, T.A. = 0,683).
- πιστεύουν αρκετά πως το ανθρώπινο δυναμικό στις ελεγκτικές εταιρίες κατέχει τα απαραίτητα τεχνικά επαγγελματικά προσόντα με τη δέουσα επιμέλεια (M.O. = 3,95, T.A. = 0,801).
- επιβεβαιώνουν την ύπαρξη προγραμμάτων και κατευθύνσεων που δίνονται από τις ελεγκτικές εταιρίες σχετικά με τη διασφάλιση συνεχούς επαγγελματικής βελτίωσης και ανάπτυξης των ατόμων (M.O. = 3,91, T.A. = 0,797).
- πιστεύουν πως οι νεοπροσληφθέντες πρέπει να παρακολουθούν ένα ξεχωριστό πρόγραμμα εκπαίδευσης και κατάρτισης στην εταιρία (M.O. = 4,03, T.A. = 0,814).
- πιστεύουν πολύ στην ενθάρρυνση του προσωπικού μέσω τακτικών και επίκαιρων ενημερώσεων για θέματα της δουλειάς (M.O. = 4, T.A. = 0,833).
- πιστεύουν αρκετά πως υπάρχει σαφήνεια στις οδηγίες για τις ευθύνες και τις επιδόσεις – στόχους που πρέπει να επιτευχθούν (M.O. = 3,93, T.A. = 0,721).
- πιστεύουν πολύ στην τακτική αξιολόγηση του ανθρώπινου δυναμικού με τη χρήση μοντέλων επαλήθευσης (M.O. = 4,07, T.A. = 0,936).
- επιβεβαιώνουν την ύπαρξη ελέγχου σε όλα τα επίπεδα εργασίας για τη διασφάλιση της ποιότητας (M.O. = 3,96, T.A. = 0,889).
- πιστεύουν σε μεγάλο βαθμό στην ανάπτυξη πιθανού πελατολογίου (M.O. = 3,95, T.A. = 0,776).
- επιβεβαιώνουν πως μέσα στα κριτήρια συνεργασίας με μια ελεγκτική συμπεριλαμβάνονται η ανεξαρτησία της εταιρίας, η καταλληλότητα της και η εμπιστοσύνη από τη διοίκηση (M.O. = 3,93, T.A. = 0,799).

Στις ερωτήσεις που αφορούν στην ποιότητα ελέγχου παρατηρούμε πως οι συμμετέχοντες στην έρευνα:

- τηρούν ουδέτερη στάση σχετικά με την εξάρτηση της ύπαρξης τμήματος ελέγχου στο δημόσιο τομέα από την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου (M.O. = 3,04, T.A. = 0,922).
- τηρούν ουδέτερη στάση σχετικά με την ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών και τη σχέση αυτής με την υψηλή ποιότητα (M.O. = 3,33, T.A. = 0,916).

- πιστεύουν πως οι γνώσεις και η εμπειρία διαδραματίζουν ρόλο στην αναγνώριση των προκαταλήψεων στη διαχείριση της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς (M.O. = 3,61, T.A. = 0,946).
- δεν πιστεύουν πως ο έλεγχος στον δημόσιο τομέα δεν είναι τόσο καλός όσο στον ιδιωτικό λόγω του μικρότερου κινδύνου (M.O. = 2,59, T.A. = 1,197).
- πιστεύουν αρκετά πως οι σημαντικότεροι παράγοντες ποιότητας του ελέγχου είναι η εμπειρία με τον πελάτη και η γνώση στο πεδίο (M.O. = 3,6, T.A. = 0,748).
- δεν πιστεύουν αρκετά πως οι ελεγκτικές που εφαρμόζουν εσωτερικό έλεγχο δεν χρειάζεται να αποδίδουν όσο οι μη εξειδικευμένες (M.O. = 2,85, T.A. = 1,057).
- πιστεύουν αρκετά πως οι ελεγκτές με εξειδίκευση στον εσωτερικό έλεγχο έχουν περισσότερες ευκαιρίες ανάπτυξης των δεξιοτήτων τους (M.O. = 3,58, T.A. = 0,895).
- πιστεύουν πολύ πως το μέγεθος της ελεγκτικής δεν επιδρά στην ποιότητα ελέγχου και ως εκ τούτου δεν χρειάζεται να αποτελεί κριτήριο επιλογής του ελεγκτή (M.O. = 3,71, T.A. = 0,991)
- δεν πιστεύουν πως η ποιότητα του ελέγχου σχετίζεται με το μέγεθος της ελεγκτικής (M.O. = 2,42, T.A. = 0,949).
- πιστεύουν σε μεγάλο βαθμό πως η ευθύνη των ελεγκτών είναι μεγάλη για τον εντοπισμό λαθών όταν οι ελεγκτές διαθέτουν πολλούς πελάτες με αποτέλεσμα να χρειάζεται αύξηση των μέτρων ποιότητας που λαμβάνονται από τις ελεγκτικές (M.O. = 3,93, T.A. = 0,882).
- τηρούν ουδέτερη στάση απέναντι στη σχέση της ποιότητας ελέγχου με τη φήμη της εταιρίας (M.O. = 3,04, T.A. = 1,238).
- πιστεύουν αρκετά πως η ευμάρεια των ελεγκτών αποτελεί στοιχείο διασφάλισης της υψηλής ποιότητας ελέγχου (M.O. = 3,49, T.A. = 0,898).

Πίνακας 4 33 Μέσος όρος και τυπική απόκλιση

	Μέσος Όρος	Τυπική απόκλιση
Συμμόρφωση με το ΔΠΕ 220		
1. Η ποιότητα του ελέγχου σημαίνει τη συμμόρφωση του ελεγκτή με τις απαιτήσεις των ΔΠΕ και τα επαγγελματικά πρότυπα, κανόνες και ηθική των επαγγελματικών οργανώσεων που επιβλέπουν το επάγγελμα.	4,32	0,76

2. Η επαγγελματική απόδοση του ελεγκτή σημαίνει ότι ο ελεγκτής πρέπει να διατηρήσει την αμεροληψία και ανεξαρτησία του σε όλα τα θέματα που προκύπτουν κατά τη διαδικασία ελέγχου.	4,45	0,669
3. Ο ελεγκτής πρέπει να συμμορφώνεται με τους ποιοτικούς ελέγχους που έχουν εκπονήσει οι AICPA και IFAC.	4,7	0,462
4. Οι ελεγκτικές εταιρίες πρέπει να αναπτύξουν πρακτικές και διαδικασίες διασφάλισης ότι το ανθρώπινο δυναμικό δεσμεύεται στις αρχές της ανεξαρτησίας, της αμεροληψίας, της αντικειμενικότητας, της ακεραιότητας, της εμπιστευτικότητας και της επαγγελματικής συμπεριφοράς.	4,28	0,695
5. Η ελεγκτική εταιρία πρέπει να αναπτύξει πολιτικές και διαδικασίες για την επαγγελματική ανάπτυξη των ελεγκτών μέσω συνεχούς επαγγελματικής κατάρτισης, εκπαιδευτικών δραστηριοτήτων, μαθημάτων και σεμιναρίων.	4,42	0,737
6. Η ελεγκτική εταιρία πρέπει να αναπτύξει πολιτικές και διαδικασίες για την ανάθεση καθηκόντων στο ανθρώπινο δυναμικό με τεχνική κατάρτιση και επαγγελματική εμπειρία.	4,4	0,618
7. Οι διαδικασίες εποπτικού ελέγχου βασίζονται σε διαδικασίες που τελούνται από την ελεγκτική εταιρία και τον καθορισμό ευθυνών εντός της επιχείρησης για την εφαρμογή πολιτικών και διαδικασιών ποιοτικού ελέγχου.	4,45	0,591
8. Η επαγγελματική απόδοση των ελεγκτών σημαίνει ότι διαθέτουν εξειδικευμένη γνώση σε όλες τις πτυχές της λογιστικής και του ελέγχου.	3,87	0,941
9. Η ποιότητα ελέγχου διασφαλίζει ότι ο ελεγκτής εκτελεί τη δουλειά του με τρόπο που διασφαλίζονται τα ενδιαφερόμενα μέρη.	4,22	0,698
10. Η συμμόρφωση με τις επαγγελματικές και νομικές απαιτήσεις πραγματοποιείται με τα ΔΠΕ.	4,25	0,829
Μ.Ο. Συμμόρφωσης με το ΔΠΕ 220	4,336	0,7
Συμμόρφωση με τις οδηγίες ποιότητας		
1. Είναι σημαντικό η ελεγκτική εταιρία να προσλαμβάνει άτομα με επαγγελματικά και ακαδημαϊκά προσόντα διατηρώντας αρχείο αυτών.	4,29	0,683
2. Τα ελεγκτικά γραφεία είναι εξοπλισμένα με προσωπικό που έχει διατηρήσει τα τεχνικά επαγγελματικά πρότυπα που απαιτούνται κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους με τη δέουσα επιμέλεια.	3,95	0,801
3. Υπάρχουν προγράμματα και σαφείς οδηγίες που καθορίζονται από τις διοικήσεις των ελεγκτικών εταιριών για τη διασφάλιση συνεχούς επαγγελματικής βελτίωσης και ανάπτυξης των ατόμων.	3,91	0,797

4. Οι ελεγκτικές εταιρίες πρέπει να ακολουθούν προγράμματα που έχουν καταρτιστεί και σχετίζονται με τους στόχους και τις βασικές απαιτήσεις της εκπαίδευσης και επαγγελματικής εμπειρίας και ένα ξεχωριστό πρόγραμμα για νεοπροσληφθέντες.	4,03	0,814
5. Το ανθρώπινο δυναμικό ενθαρρύνεται να συμμετέχει σε επαγγελματικές δραστηριότητες και να ενημερώνει τους συναδέλφους για τρέχουσες εξελίξεις σε επαγγελματικά και τεχνικά πρότυπα.	4	0,833
6. Οι οδηγίες που δίνονται περιγράφουν τις ευθύνες και τις επιδόσεις που πρέπει να εκτελούνται σε κάθε λειτουργικό επίπεδο εντός της ελεγκτικής εταιρίας και τα απαραίτητα προσόντα για πιθανή προαγωγή.	3,93	0,721
7. Η απόδοση του ανθρώπινου δυναμικού αξιολογείται περιοδικά με τη συλλογή πληροφοριών και τη χρήση μοντέλων επαλήθευσης της αξιολόγησης.	4,07	0,936
8. Υπάρχει καθοδήγηση, επίβλεψη και παρακολούθηση σε όλα τα επίπεδα εργασίας για την παροχή εύλογης διασφάλισης ότι η εργασία που εκτελείται πληροί τα κατάλληλα πρότυπα ποιότητας.	3,96	0,889
9. Είναι σημαντικό τα ελεγκτικά γραφεία να αναπτύξουν διαδικασίες αξιολόγησης δυνητικών πελατών με σκοπό την μετατροπή τους σε πραγματικούς πελάτες λαμβάνοντας πληροφορίες από τραπεζικά και πιστωτικά ιδρύματα και άλλες πηγές πληροφόρησης.	3,95	0,776
10. Η ανεξαρτησία της ελεγκτικής εταιρίας, η καταλληλότητα της και η εμπιστοσύνη από τη διοίκηση λαμβάνονται υπόψη κατά τη λήψη απόφασης για την αποδοχή ή συνέχιση της συνεργασίας.	3,93	0,799
Μ.Ο. Συμμόρφωσης με τις οδηγίες ποιότητας	4,002	0,8049
Ποιότητα ελέγχου		
1. Σε αντίθεση με τη χρήση ελεγκτικών εταιριών, η ύπαρξη τμήματος ελέγχου στο δημόσιο τομέα δεν εξαρτάται από το πόσο αδύναμη ή ισχυρή είναι η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.	3,04	0,922
2. Παρόλο που οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν είναι ανεξάρτητοι από τη διοίκηση, η ελεγκτική διαδικασία δεν αμφισβητείται ότι εφαρμόζεται με υψηλή ποιότητα.	3,33	0,916
3. Όσο περισσότεροι εσωτερικοί ελεγκτές κατέχουν την απαραίτητη γνώση, ικανότητα και δεξιότητες ώστε να εκπληρώσουν τις υποχρεώσεις τους, τόσο περισσότεροι αντιλαμβάνονται τους παράγοντες που οδηγούν σε προκαταλήψεις στη διαχείριση της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς.	3,61	0,946

4.Ο έλεγχος στον δημόσιο τομέα δεν είναι τόσο καλός όσο στον ιδιωτικό καθώς υπάρχει μικρότερος κίνδυνος από ό,τι με τους συμβαλλόμενους στον ιδιωτικό τομέα.	2,59	1,197
5. Οι πιο σημαντικοί παράγοντες στην αξιολόγηση της ποιότητας ελέγχου είναι η εμπειρία με τον πελάτη και η γνώση στο πεδίο.	3,6	0,748
6. Οι ελεγκτικές εταιρίες που δραστηριοποιούνται στον εσωτερικό έλεγχο δεν απαιτείται να αποδίδουν με υψηλότερη ποιότητα σε σχέση με τις μη εξειδικευμένες στον εσωτερικό έλεγχο ελεγκτικές εταιρίες.	2,85	1,057
7.Οι ελεγκτές που εργάζονται σε ελεγκτικές εταιρίες που εξειδικεύονται στην άσκηση εσωτερικού ελέγχου έχουν περισσότερες ευκαιρίες να αναπτύξουν τις ικανότητές τους σε σχέση με όσους εργάζονται σε μη εξειδικευμένες ελεγκτικές εταιρίες.	3,58	0,895
8.Το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρίας δεν επηρεάζει την ποιότητα ελέγχου και δεν θα έπρεπε να αποτελεί κριτήριο επιλογής του ελεγκτή.	3,71	0,991
9.Η ποιότητα του ελέγχου εξαρτάται από το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρίας ακόμη και αν οι ελεγκτές έχουν ίδια εμπειρία και τεχνολογική πρόσβαση.	2,42	0,949
10.Όταν οι ελεγκτές έχουν μεγάλο αριθμό πελατών θα χάσουν πολλά όταν αποτύχουν να αναφέρουν σφάλματα που εντοπίστηκαν στα αρχεία πελατών και αυτό αυξάνει τα μέτρα ποιότητας που λαμβάνονται από τις μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες.	3,93	0,882
11.Η φήμη της ελεγκτικής εταιρίας σχετίζεται με την ποιότητα του ελέγχου.	3,04	1,238
12.Η ευμάρεια των ελεγκτών αποτελεί στοιχείο διασφάλισης της υψηλής ποιότητας ελέγχου.	3,49	0,898
Μ.Ο. Ποιότητας ελέγχου	3,266	0,970

4.2. Παλινδρόμηση

Πραγματοποιήθηκε γραμμική παλινδρόμηση με εξαρτημένη μεταβλητή την ποιότητα του ελέγχου όπως προκύπτει από την αντίστοιχη κλίμακα του ερωτηματολογίου και ανεξάρτητες μεταβλητές τη συμμόρφωση με το ΔΠΕ 220 και τη συμμόρφωση με τις οδηγίες ποιότητας. Για την πραγματοποίηση της παλινδρόμησης οι μεταβλητές θεωρούνται συνεχείς και χρησιμοποιήθηκαν οι μέσοι όροι των κλιμάκων.

Παρά το γεγονός ότι το ποσοστό μεταβλητότητας που ερμηνεύεται από το μοντέλο δεν είναι υψηλό (6,5%) όπως φαίνεται στον Πίνακα 4.34, τα αποτελέσματα του ελέγχου ANOVA υποδηλώνουν στατιστική σημαντικότητα στα αποτελέσματα. Πραγματοποιώντας

ανάλυση παλινδρόμησης προκύπτει η εξής εξίσωση παλινδρόμησης με βάση τον Πίνακα 4.35.

$$y = 1.565 + 0,164x_1 + 0,251 *x_2$$

Πίνακας 4 34 Μεταβλητότητα μοντέλου παλινδρόμησης

ModelSummary ^b									
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	ChangeStatistics				
					R SquareChange	F Change	df1	df2	Sig. F Change
1	,254 ^a	,065	,046	,3327047	,065	3,415	2 ^a	99	,037

Πίνακας 4 35 Αποτελέσματα ANOVA

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	MeanSquare	F	Sig.
1	Regression	,756	2	,378	3,415	,037 ^b
	Residual	10,959	99	,111		
	Total	11,715	101			
a. Dependent Variable: Μ.Ο. ΠοιότηταΕλέγχου						
b. Predictors: (Constant), Μ.Ο. Συμμόρφωση με τις οδηγίες ελέγχου ποιότητας , Μ.Ο. Συμμόρφωση με το ΔΠΕ 220						

Πίνακας 4 36 Ανάλυση παλινδρόμησης

Coefficients ^a					
Model		UnstandardizedCoefficients		StandardizedCoefficients	t
		B	Std. Error	Beta	
1	(Constant)	1,565	,809		1,934

M.O. Συμμόρφωση με το ΔΠΕ 220	,164	,082	,199	2,005
M.O. Συμμόρφωση με τις οδηγίες ελέγχου ποιότητας	,251	,199	,125	1,263

Εξετάζοντας και πάλι με παλινδρόμηση τη σχέση μεταξύ της ποιότητας ελέγχου (εξαρτημένη μεταβλητή) μόνο με τη συμμόρφωση των ελεγκτών με το ΔΠΕ 220 και πάλι προκύπτει στατιστικά σημαντικό αποτέλεσμα ($p = 0.025 < 0.05$) αλλά με μικρότερο ποσοστό μεταβλητότητας στην ερμηνεία του μοντέλου (4,9%). Από την άλλη, δεν προκύπτει στατιστικά σημαντική σχέση μεταξύ της ποιότητας του ελέγχου και της συμμόρφωσης με τις οδηγίες ελέγχου ποιότητας ($p = 0.102 > 0.05$).

Στη συνέχεια, εξετάστηκε αν υπάρχει σχέση μεταξύ των πιστοποιήσεων τις οποίες κατέχουν οι ελεγκτές του δείγματος και της ποιότητας του ελέγχου. Δεν προέκυψαν ωστόσο στατιστικά σημαντικά αποτελέσματα γεγονός που υποδηλώνει πως δεν υπάρχει σχέση μεταξύ των πιστοποιήσεων άρα των δεξιοτήτων των ελεγκτών και της ποιότητας ελέγχου.

Τέλος, εξετάστηκε η ύπαρξη σχέσης μεταξύ της ποιότητας του ελέγχου και των ετών συνεργασίας του ελεγκτή με την εξεταζόμενη επιχείρηση. Από τον έλεγχο ANOVA δεν προκύπτει στατιστικά σημαντική σχέση μεταξύ των δύο μεταβλητών ($p = 0,416 > 0.05$).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

5.1. Συμπεράσματα

Η παρούσα διπλωματική εργασία είχε ως στόχο την εξέταση της σχέσης μεταξύ των ΔΠΕ με την ποιότητα του ελεγκτικού έργου. Η ποιότητα του ελεγκτικού έργου διακρίνεται σε δύο είδη το ένα εκ των οποίων αφορά τον εσωτερικό έλεγχο και το άλλο τον εξωτερικό. Η ποιότητα μετριέται στην παρούσα έρευνα μέσα από τις στάσεις και αντιλήψεις των ελεγκτών για τη συμμόρφωσή τους με το ΔΠΕ και τη συμμόρφωσή τους με τις οδηγίες ελέγχου ποιότητας. Οι δύο διαστάσεις του ελέγχου καλούνται να αλληλεπιδράσουν και να λειτουργήσουν συμπληρωματικά η μια για την άλλη προκειμένου να προσφέρουν θετικά αποτελέσματα για τους μετόχους και τους ενδιαφερόμενους και να μπορέσει η επιχείρηση να αποκτήσει αξία μέσα από τις ελεγκτικές διαδικασίες.

Η θετική ή αρνητική επίδραση της εφαρμογής των ΔΠΕ αποτελεί το αντικείμενο της παρούσας έρευνας. Η ποιότητα του ελεγκτικού έργου λειτουργεί θετικά στην προσθήκη αξίας σε μια επιχείρηση και στην Ελλάδα υπάρχει κενό στη μελέτη της σχέσης της με την εφαρμογή των ΔΠΕ. Τα τελευταία χρόνια διάφοροι θεωρητικοί και εμπειρικοί ερευνητές εξετάζουν τη σχέση μεταξύ της ποιότητας ελέγχου με την εφαρμογή διεθνών προτύπων ελέγχου. Η βιβλιογραφική επισκόπηση ανέδειξε σημαντικά ζητήματα όπως η συμβουλευτική δράση του εσωτερικού ελέγχου που στοχεύει στον εντοπισμό και αξιολόγηση των σχετικών κινδύνων και συνδράμει στο σχεδιασμό και την εφαρμογή ελέγχων, η σύνδεση του εσωτερικού ελέγχου με την αποτελεσματικότητα διεκπεραίωσης των ελεγκτικών διαδικασιών αλλά και ζητήματα όπως η σύνδεση της εφαρμογής των ΔΠΕ με την τήρηση κωδικών δεοντολογίας και ο βαθμός εμπιστοσύνης που εκδηλώνουν οι επενδυτές και οι πελάτες με βάση την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Μέσα από τη βιβλιογραφική επισκόπηση προέκυψαν κάποιες ερευνητικές υποθέσεις οι οποίες εξετάστηκαν εμπειρικά με ένα δείγμα ελεγκτών που εργάζονται σε ελεγκτικές εταιρίες στην Ελλάδα και συγκεκριμένα, στην Θεσσαλονίκη. Η πρώτη ερευνητική υπόθεση αφορά την ύπαρξη στατιστικά σημαντικής σχέσης μεταξύ της συμμόρφωσης των εξωτερικών ελεγκτών στα διεθνή πρότυπα ελέγχου και της ποιότητας όπως αυτή ορίζεται με βάση το AICPA και το ISA 220. Η συγκεκριμένη υπόθεση εξετάστηκε με απλή γραμμική παλινδρόμηση με εξαρτημένη μεταβλητή την ποιότητα του ελεγκτικού έργου όπως προκύπτει από τις αντιλήψεις των ελεγκτών και ανεξάρτητες μεταβλητές τη συμμόρφωση των ελεγκτών

με το πρότυπο ΔΠΕ 220 και τη συμμόρφωση με τις οδηγίες ελέγχου ποιότητας. Η συγκεκριμένη ερευνητική υπόθεση επιβεβαιώνεται μέσα από την παλινδρόμηση, αλλά με μικρό ποσοστό μεταβλητότητας δηλαδή ποσοστό ερμηνείας του προτεινόμενου μοντέλου. Ακόμη, η σχέση που προκύπτει και με τις δύο ανεξάρτητες μεταβλητές και την ποιότητα ελέγχου είναι θετική.

Η δεύτερη ερευνητική υπόθεση εξετάζει την ύπαρξη στατιστικά σημαντικής σχέσης μεταξύ της συμμόρφωσης με τις οδηγίες ελέγχου ποιότητας και της ποιότητας ελεγκτικής απόδοσης του ελεγκτή. Από τη νέα αυτή παλινδρόμηση δεν προέκυψαν στατιστικά σημαντικά αποτελέσματα, γεγονός που υποδηλώνει πως η δεύτερη ερευνητική υπόθεση δεν επιβεβαιώνεται.

Στη συνέχεια, η επόμενη ερευνητική υπόθεση εξετάζει τη σχέση μεταξύ της ποιότητας ελέγχου και των εξειδικευμένων δεξιοτήτων των εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών. Εξετάστηκαν όλες οι πιστοποιήσεις που τυχόν διαθέτουν οι ελεγκτές του δείγματος ωστόσο και δε βρέθηκαν στατιστικά σημαντικές σχέσεις με αποτέλεσμα και η τρίτη ερευνητική υπόθεση να απορρίπτεται.

Τέλος, η τέταρτη ερευνητική υπόθεση εξετάζει τη σχέση μεταξύ της ποιότητας ελέγχου και των ετών συνεργασίας του ελεγκτή με την επιχείρηση. Από τον αντίστοιχο στατιστικό έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στο SPSS δεν προκύπτουν στατιστικά σημαντικά αποτελέσματα γεγονός που σημαίνει ότι και η τέταρτη ερευνητική υπόθεση απορρίπτεται.

Συμπερασματικά, προκύπτει σχέση μεταξύ της ποιότητας του ελέγχου και της εφαρμογής των ΔΠΕ όταν αυτή μετρείται τόσο μέσα από τη συμμόρφωση των ελεγκτών με το ΔΠΕ 220 όσο και με τις οδηγίες ελέγχου ποιότητας. Ο συνδυασμός αυτών των δύο φαίνεται να επηρεάζει την ποιότητα του ελεγκτικού έργου και αυτό μπορεί να χρησιμεύσει προβλεπτικά για την επιτυχία εφαρμογής των ελεγκτικών διαδικασιών σε μια επιχείρηση.

5.2. Περιορισμοί

Η παρούσα έρευνα χαρακτηρίζεται από ορισμένους περιορισμούς. Αρχικά, το δείγμα της έρευνας μπορεί να θεωρηθεί μικρό σε σχέση με τον πληθυσμό των ελεγκτών που εφαρμόζουν εσωτερικό και εξωτερικό έλεγχο σε ελληνικές επιχειρήσεις και οργανισμούς. Καθώς όμως η έρευνα περιορίστηκε στην πόλη της Θεσσαλονίκης θεωρείται πως το δείγμα είναι αντιπροσωπευτικό ώστε να υπάρξουν κάποια πρώτα συμπεράσματα για τις στάσεις και αντιλήψεις των ελεγκτών στην πόλη.

Ένας άλλος περιορισμός αφορά στην εξέταση συγκεκριμένων παραγόντων που μπορεί να έχουν επιρροή στην ποιότητα του ελεγκτικού έργου ως μέτρα της εφαρμογής των ΔΠΕ. Στη βιβλιογραφία ωστόσο υπάρχουν διάφοροι τρόποι μέτρησης του αντίκτυπου εφαρμογής των ΔΠΕ στην ποιότητα του ελέγχου. Για παράδειγμα, η Palea (2013) μετρά την εφαρμογή των ΔΠΕ μέσα από τη λογιστική τυποποίηση που υπάρχει μεταξύ χωρών με διαφορετικά θεσμικά πλαίσια και κανόνες επιβολής. Οι Soderstrom&Sun (2007) εξέτασαν την εθελοντική υιοθέτηση των προτύπων και στην επίδραση των ανακοινώσεων στο χρηματιστήριο εξαιτίας της υιοθέτησης αυτών των προτύπων στην Ε.Ε..

Υπάρχουν διάφοροι τρόποι μέτρησης τόσο της εφαρμογής των ΔΠΕ στις ελληνικές επιχειρήσεις και οργανισμούς όσο και μέτρησης της ποιότητας του ελεγκτικού έργου. Ο διαχωρισμός του ελέγχου σε εξωτερικό και εσωτερικό διατηρεί τις ξεχωριστές ιδιότητες κάθε ελέγχου ενώ ταυτόχρονα ο συντελεστής βαρύτητας είναι ο ίδιος και για δύο είδη ελέγχων. Ωστόσο, στην Ελλάδα ενδέχεται ο εξωτερικός έλεγχος να έχει μεγαλύτερη βαρύτητα για τους μετόχους και τους λοιπούς ενδιαφερόμενους.

5.3. Προτάσεις για Μελλοντική Έρευνα

Μέσα από τη βιβλιογραφική επισκόπηση αλλά και την εμπειρική έρευνα αναδείχθηκαν ενδιαφέροντα ζητήματα γύρω από την ποιότητα του ελεγκτικού έργου στην Ελλάδα. Μια πρόταση για μελλοντική έρευνα είναι η διανομή του ίδιου ερωτηματολογίου σε μεγαλύτερο δείγμα ελεγκτών και συγκεκριμένα, στους ελεγκτές των αποκαλούμενων Big 4 δηλαδή των τεσσάρων μεγαλύτερων ελεγκτικών εταιριών που δραστηριοποιούνται και στην Ελλάδα.

Μια άλλη πρόταση για μελλοντική έρευνα είναι η εξέταση και άλλων παραγόντων που ενδεχομένως επηρεάζουν την ποιότητα του ελεγκτικού έργου. Ο εξωτερικός έλεγχος και ο εσωτερικός έλεγχος διαχωρίζονται σε διάφορες λειτουργίες οι οποίες ξεχωριστά η καθεμία μπορεί να επηρεάσει την ποιότητα του ελεγκτικού έργου. Απαιτείται καταγραφή τους και εξέταση της επίδρασης που έχουν στην ποιότητα του ελεγκτικού. Συνίσταται δε αυτό να γίνει συνδυαστικά τόσο με τις διαστάσεις του εσωτερικού όσο και του εξωτερικού ελέγχου καθώς όπως προκύπτει από την παρούσα έρευνα ο συνδυασμός των διαδικασιών έχει στατιστικά σημαντική επίδραση στην ποιότητα του ελεγκτικού έργου.

BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Abbott, L.J., Daugherty, B., Parker, S., Peters, G.F. (2015). Internal Audit Quality and Financial Reporting Quality: The Joint Importance of Independence and Competence. *Journal of Accounting Research*, 54 (1), pp. 3-40.

Aguolu, O., Igwe, A., Okoyeuzu, C., Ukpere, W. I. (2018). Strategies and constraints for effective communication in internal auditing quality assurance delivery in the university system. *International Journal of Education, Economics and Development*, 9 (3), pp. 248-267.

Al Matarneh, F. G. (2011). Factors Determining the Internal Audit Quality in Banks- Empirical Evidence from Jordan. *International Research Journal of Finance and Economics*, 73, pp. 110 – 119.

Al – Nawaiseh, M.I. (2006). Factors affecting audit quality. An empirical study from the perspective of Jordanian Auditors. *Jordan Journal of Business Administration*.

Al – Olimat, N.H., Al Shbail, M.O. (2020). The Mediating Effect of External Audit Quality on the Relationship Between Corporate Governance and Creative Accounting. *International Journal of Financial Research*, 12 (1), pp. 149 – 157.

Almasani, A. A., Azam, S. F., Ahmed, S., Yusoff, S. K. B. M. (2019). The Mediation Effect of Audit Quality on the relationship between Auditor-Client Contracting Features and the Reliability of Financial Reports in Yemen. *International Journal of Business Society*, 3 (10), pp. 58-69.

Asiriwuwa, O., Aronmwan, E. J., Uwuigbe, U., Uwuigbe, O. R. (2018). Audit committee attributes and audit quality: a benchmark analysis. *Business: Theory and Practice*, 19, pp. 37-48.

Balsam, S., Krishnan, J., Yang, J. S. (2003). Auditor Industry Specialisation and Earnings Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22 (2), pp.71-97.

Barton, J. 2005. Who Cares about Auditor Reputation? *Contemporary Accounting Research*, 22 (3), pp.549-586.

Benncib, J. (2002). Proposition d'un modèle de l'efficacité du co-commissariat aux comptes dans les sociétés anonymes cotées françaises. 23ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Toulouse.

Bou-Raad, G. (2000). Internal auditors and a value-added approach: the new business regime. *Managerial Auditing Journal*, 15 (4), pp.182-187.

- Butcher, K., Harrison, G., Ross, P. (2013). Perceptions of Audit Service Quality and Auditor Retention. *International Journal of Auditing*, pp. 54-74
- Callen, J. L., Fang, X., Xin, B., Zhang, W. (2020). Capital market consequence of audit office size: evidence from the stock price crash risk. *Auditing: A Journal of Practice Theory*, 39 (2), pp. 1 - 26.
- Catanach, A. H., Walker, P. (1999). The International Debate Over Mandatory Auditor Rotation: A Conceptual Research Framework. *Journal of International Accounting, Auditing, and Taxation*, 8 (1), pp.43-66.
- Che, L., Hope, O. K., Langli, J. C. (2020). How big-4 firms improve audit quality. *Management Science*, 66 (10), pp. 4359 - 4919.
- Creswell, J.W. (2009). *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed approaches*. 3rd Edition. SAGE Publications.
- Dedman, E., Kausar, A., Lennox, C. (2014). The demand for audit in private firms: recent large-sample evidence from the UK. *The European Accounting Review*, 23 (1), pp. 1–23.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3 (3), pp. 183–199.
- De Simone, L., Ege, M.S., Stomberg, B. (2015). Internal Control Quality: The Role of Auditor – Provided Tax Services. *The Accounting Review*, 90 (4), pp. 1469 -1496.
- Desai, N. K., Gerard, G. J., Tripathy, A. (2011). Internal Audit Sourcing Arrangements and Reliance by External Auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30 (1), pp.149-171.
- Dimitrijevic, D., Milovanovic, V., Stancic, V. (2015). The role of a company's internal control system in fraud prevention. *Financial Internet Quarterly e-Finanse*, 11 (3), pp.34 – 44.
- Dopuch, N., Simunic, D. (1980). The nature of competition in the auditing profession: A descriptive and normative view. *Regulation and the Accounting Profession*, 34 (2), pp. 283–289.
- Endaya, K.A., Hanefah, M.M. (2016). Internal auditor characteristics, internal audit effectiveness, and moderating effect of senior management. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 32 (2), pp. 160-176.
- Esplin, A., Jamal, K., Sunder, S. (2018). Demand for and Assessment of Audit Quality in Private Companies. *Abacus*, 54 (3), pp.319-352.
- Gana, M.R., Krichen, A.L. (2013). Board Characteristics and External Audit Quality: Complementary or Substitute Mechanisms? The Belgium Case. *International Journal of Management Sciences and Business Research*, 2 (3), pp. 68 - 74.

- Gana, M., Lajmi, A. (2012). Structure de propriété et qualité de l'audit externe: cas des entreprises belges cotées. *Gestion 2000 Bimestriel* 3, 2012, pp. 83-96.
- Gao, P., Zhang, G. (2017). Auditing Standards, Professional Judgement, and Audit Quality. *The Accounting Review*, pp. 94 (6).
- Ghadhab, A. K., Matrood, A. K., Hameed, A. M. (2019). Factors affecting the quality of external auditor performance: an analytical study of the opinions of auditors working in iraqi audit firms and companies. *Academy of Strategic Management Journal*, pp. 18 (1).
 Διαθέσιμο από: <https://www.abacademies.org/articles/factors-affecting-the-quality-of-external-auditor-performance-an-analytical-study-of-the-opinions-of-auditors-working-in-iraqi-aud-7832.html>.
- Ghosh, A., Moon, D. (2005). Auditor tenure and perceptions of audit quality. *The Accounting Review*, 80 (2), pp.585–612.
- Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A., Church, B. K. (2004). The Role of the Internal Audit Function in Corporate Governance: A Synthesis of the Extant Internal Auditing Literature and Directions for Future Research. *Journal of Accounting Literature*, 23, pp.194-244
- Gramling, A. A., Nuhoglu, I., Wood, D. A. (2012). A Descriptive Study of Factors Associated with the Internal Audit Function Having an Impact: Comparisons between Organizations in a Developed and an Emerging Economy. Working Paper
- Grossi, G., Papenfuß, U., Tremblay, M.-S. (2015). Corporate governance and accountability of state-owned enterprises. *International Journal of Public Sector Management*, 28 (4/5), pp.274 – 285.
- Haak, M., Muraz, M., Zieseniß, R. (2018). Joint audits: does the allocation of audit work affect audit quality and audit fees? *Accounting in Europe*, 15 (1), pp.55-80.
- Hay, D. C. (2017). Audit fee research on issues related to ethics. *Current Issues in Auditing*, 11 (2), pp.1 – 22.
- Hay, D., Knechel, W. R., Ling, H. (2008). Evidence on the impact of internal control and corporate governance on audit fees. *International Journal of Auditing*, 12, pp. 9-24
- Haynes, S.N., Richard, D.C.S., Kubany, E.S. (1995). Content Validity in Psychological Assessment: A Functional Approach to Concepts and Methods. *Psychological Assessment*, 7 (3), pp. 238-247.
- Hooda, N., Bawa, S., Rana, P.S. (2018). Fraudulent Firm Classification: A Case Study of an External Audit. *Applied Artificial Intelligence*, 32 (1), pp.48 – 64.

International Federation of Accountants (IFAC) (2009). *International Standard on Auditing ISA 610: Using the Work of Internal Auditors*. New York, NY: IFAC.

IFAC. (2010). International Standards on Auditing. Διαθέσιμους: <https://www.iaasb.org/clarity-center/clarified-standards>.

Jensen, M. C., Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3, pp. 305-360.

Jiraporn, P., Chintrakarn, P., Tong, S., Treepongkaruna, S. (2018). Does board independence substitute for external audit quality? Evidence from an exogenous regulatory shock. *Australian Journal of Management*, 43 (1), pp. 27-41.

Kaplan S. E., Williams, D. D. (2012). The changing relationship between audit firm size and going concern reporting. *Accounting, Organization and Society*, 37, pp. 322-341

Kim, J.B., Chung, R., Firth M. (2003). Auditor conservatism, asymmetric monitoring, and earnings management. *Contemporary Accounting Research*, 20, pp. 323–359.

Kluger, B. D., Shields, D. (1991). Managerial moral hazard and auditor changes. *Critical Perspectives on Accounting*, 2 (3), pp. 255–272.

Kouaib, A., Jarboui, A. (2014). External audit quality and ownership structure: interaction and impact on earnings management of industrial and commercial Tunisian sectors. *Journal of Economics, Finance and Administrative Science*, 19, pp. 78 -89.

Lawrence, A., Minutti-Meza, M., Zhang, P. (2011). Can big 4 versus non-Big 4 differences in audit-quality proxies be attributed to client characteristics? *The Accounting Review*, 86 (1), pp. 259-286.

Lee, H. S., Nagy, A. L., Zimmerman, A. B. (2019). Audit partner assignments and audit quality in the United States. *The Accounting Review*, 94 (2), pp. 297 - 323.

Lin, S., Pizzini, M., Vargus, M., Bardhan, I. (2011). The Role of the Internal Audit Function in the Disclosure of Material Weaknesses. *The Accounting Review*, 86 (1), pp. 287-323.

Mansi, S. A., Maxwell, W. F., Miller, D. P. (2004). Does auditor quality and tenure matter to investors? Evidence from the bond market. *Journal of Accounting Research*, 42 (4), pp. 755–793.

Moeller, R. R. (2009). *Brinks Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge*. 7th Edition. Hoboken, NJ: Wiley

Mohammed, M. S. (2019). The effect of the external auditor qualifications on improvement the qualitative characteristics of accounting information: A survey study on sample of external auditors of Iraq. *Tikrit Journal Of Administrative Economic Sciences*, 12 (36), pp. 93-105

- Montenegro, M.T., Brás, F. A. (2018). A review of the concept and measures of audit quality across three decades of research. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 14 (2-3),pp. 183-253
- Narayanaswamy, R., Raghunandan, K. (2019). The Effect of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Quality, Audit Fees and Audit Market Concentration: Evidence from India. *SSRN Electronic Journal*. Διαθέσιμο από: <https://www.researchgate.net/publication/332055077> The Effect of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Quality Audit Fees and Audit Market Concentration Evidence from India.
- Nawaiseh, M.E. (2016). Impact of External Audit Quality on Earnings Management by Banking Firms: Evidence from Jordan. *British Journal of Applied Science & Technology*, 12 (2), pp. 1-14.
- Neuman, W.L. (2003). *Social Research Methods: Qualitative and Quantitative Approaches*. New York: Allyn and Bacon.
- Newman, W., Edmore, T., Milondzo, K., Ongayi, W.V. (2016). A literature review on the impact of IAS / IFRS and regulations on quality of financial reporting. *Risk Governance & Control: Financial Markets & Institutions*, 6 (4), pp. 102 -108.
- Nurjannah, R. (2019). Analysis of The Effect of Corporate Governance, Leverage, And Audit Quality On Profit Management With Company Size As A Moderating Variable On The Goods Consumer Company Registered In Indonesia Stock Exchange (Idx). *International Journal of Public Budgeting, Accounting and Finance*, 2 (1), pp. 1-11.
- Ogundana, O., Ojeka, S., Ojua, M., Nwaze, C. (2017) Quality of Accounting Information and Internal Audit Characteristics in Nigeria. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 13 (8), pp. 333-344.
- Ojala, H., Niskanen, M., Collis, J., Pajunen, K. (2014). Audit quality and decision – making in small companies. *Managerial Auditing Journal*, 29 (9), pp. 800 – 817.
- Oussii, A.A., Taktak, N.B. (2018). The impact of internal audit function characteristics on internal control quality. *Managerial Auditing Journal*. Διαθέσιμο από: <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2017-1579>.
- Palea, V. (2013). IAS/ IFRS and financial reporting quality: Lessons from the European experience. *China Journal of Accounting Research*, 6, pp. 247 – 263.
- PCAOB (The Public Company Accounting Oversight Board) (2013). Proposed auditing standards. Διαθέσιμο από: https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket034/Release_2013-005_ARM.pdf.

- Peecher, M. E., Schwartz, R., Solomon, I. (2007). It's all about audit quality: Perspectives on strategic-systems auditing. *Accounting, Organizations and Society*, 32 (4-5), pp.463-485.
- Pinello, A. S., Volkan, A. G., Franklin, J., Levatino, M., & Tiernan, K. (2019). The PCAOB Audit Quality Indicator Framework Project: Feedback from Stakeholders. *Journal of Business & Economics Research (JBER)*, 16 (1), pp. 1-8.
- Pizzini, M., Lin, S., Vargus, M. E., Ziegenfuss, D. E. (2012). The Impact of Internal Audit Function Quality and Contribution on Audit Delays. Working Paper
- Pope, P.F., McLeay, S.J. (2011). The European IFRS experiment: objectives, research challenges and some early evidence. *Accounting and Business Research*, 41 (3), pp. 233 – 266.
- Prawitt, D. F., Smith, J. L., Wood, D. A. (2009). Internal Audit Characteristics and Earnings Management. *The Accounting Review*, 84, pp. 1255–80.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2007). An Audit of Internal Control over Financial Reporting That Is Integrated with an Audit of Financial Statements. In *Auditing Standard No. 5*. Washington, D.C.: PCAOB
- Raghunandan, K.R., Read, W.J., Rama, D.V. (2001). Audit Committee Composition, Gray Directors, and Interaction with Internal Auditing. *Accounting Horizons*, 15 (2), pp.105–118
- Salih, J.I., Flayyih, H.H. (2020). Impact of Audit Quality in Reducing External Audit Profession Risks. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 13 (7), pp. 176 – 199.
- Salih, J.I., Flayyih, H.H. (2020). Impact of Audit Quality in Reducing External Audit Profession Risks. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 13 (7), pp. 176 -199.
- Saputra, I. G., Yusuf, A. (2019). The role of internal audit in corporate governance and contribution to determine audit fees for external audits. *Journal of Finance*, 7 (1), pp. 1-5.
- Shireenjit, K.J, Satirenjit, K.J., Subramaniam, N., Cooper, B. (2013). Internal audit function, board quality and financial reporting quality: Evidence from Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 28 (9), pp. 780 – 814.
- Simnett, R., Trotman, K. T. (2018). Twenty-Five-Year Overview of Experimental Auditing Research: Trends and Links to Audit Quality. *Behavioral Research in Accounting*, 30 (2), pp. 55-76.
- Skinner, D. J., Srinivasan, S. (2012). Audit quality and auditor reputation: Evidence from Japan. *The Accounting Review*, 87 (5), pp. 1737-1765.

- Smits, I., Beudeker, N., Vos, B. J., Hendriks-Brouwer, N., Schmidbauer, U., Smulders, Y. C., Rakhorst, H. A. (2019). Quality auditing in breast reconstruction using funnel plots and indicators: a semi-anonymous and practical method for your practice. *European Journal of Plastic Surgery*, 42 (2),pp.155-160.
- Soderstrom, N.S., Sun, K.J. (2007). IFRS adoption and accounting quality: A review. *European Accounting Review*, 16 (4), pp. 675 – 702.
- Solomon, I., Shields, M. D., Whittington, O. R. (1999). What Do Industry Specialist Auditors Know? *Journal of Accounting Research*, 37, pp. 191-208
- Svanberg, J., Öhman, P. (2019). Auditors' issue contingency of reduced audit quality acts: perceptions of managers and partners. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 15 (1), pp. 57-88.
- Sultana, N., Singh, H., Rahman, A. (2019). Experience of audit committee members and audit quality. *European Accounting Review*, 28 (5), pp. 947-975.
- Üç, M., Haxhiraj, E. (2015). The Perceptions on IIA's Standards and Internal Audit Quality: Evidence from Albania Banking Industry. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 6 (1), pp. 147 – 155.
- Ulla, A. (2014). ISA 220 Summary. *Le Accountant*. Διαθέσιμο από: <https://leaccountant.com/isa-220-summary/>.
- Waltz, C.F., Strickland, O.L., Lenz, E.R. (2005). Measurement in nursing and health research. 3rd edition. New York: Springer Publishing Co.
- Wiguna, I., Yasa, I., Suardani, A. (2019). Time budget pressure as moderating variable on the effect of professionalism, experience, and audit fee on audit quality. *Journal of Applied Sciences in Accounting, Finance, Tax*, 2 (2), pp. 101-108.
- Wong, R. M., Firth, M. A., Lo, A. W. (2018). The impact of litigation risk on the association between audit quality and auditor size: Evidence from China. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 29 (3),pp.280-311.
- Zalata, A.M., Elzahar, H., McLaughlin, C. (2020). External audit quality and firms' credit score. *Cogent Business & Management*, 7 (1).
- ΕΛΤΕ (2020). IFAC Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control. ISBNNumber 978-1-934779-92-7. Διαθέσιμο από: <https://elte.org.gr/wp-content/uploads/2020/12/Diethni-Protypa-Elegxou.pdf>
- Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδος (2017). Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Διαθέσιμο από: <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Greek.pdf>.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ - ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

«Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΠΕ ΚΑΙ Η ΣΧΕΣΗ ΤΟΥΣ ΜΕ ΤΗΝ ΠΟΙΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΕΡΓΟΥ»

Σκοπός της παρούσας έρευνας είναι να εξετάσει την σχέση των διεθνών προτύπων ελέγχου (ΔΠΕ) με την ποιότητα του ελεγκτικού έργου.. Το παρόν ερωτηματολόγιο διανέμεται για τους σκοπούς εκπόνησης της διπλωματικής εργασίας στο πλαίσιο του Μεταπτυχιακού Προγράμματος «Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική» στο Πανεπιστήμιο Μακεδονίας.

Οδηγίες συμπλήρωσης

- Πριν απαντήσετε στο ερωτηματολόγιο διαβάστε προσεκτικά τις ερωτήσεις.
- Σε κάθε ερώτηση δίνετε μόνο μια απάντηση.
- Οι απαντήσεις είναι απόρρητες, ανώνυμες και προσωπικές, όπως τις βιώνει ο καθένας και ως εκ τούτου δεν υπάρχουν λάθος ή σωστές απαντήσεις.
- Παρακαλούμε να απαντήσετε σε όλες τις ερωτήσεις. Αν έχετε ερωτήσεις ή χρειάζεστε περαιτέρω διευκρινίσεις παρακαλούμε επικοινωνήστε με τον υπεύθυνο για την έρευνα (Παναγιώτα Στεργιακίδου, email: panstergia@gmail.com).

Σας ευχαριστώ εκ των προτέρων για το χρόνο σας.

Ενότητα Α΄ Γενικές ερωτήσεις

1.Μορφωτικό επίπεδο

- Απόφοιτος ΑΕΙ/ ΤΕΙ
- Κάτοχος μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών
- Κάτοχος διδακτορικού τίτλου σπουδών

2.Κάτοχος των εξής πιστοποιήσεων

CIA Ναι Όχι

CRMA Ναι Όχι

QIAL Ναι Όχι

CGAP Ναι Όχι

CFSA Ναι Όχι

CCSA Ναι Όχι

Άλλη (παρακαλούμε αναφέρετε:)

3.Έτη συνεργασίας με τις επιχειρήσεις που έχετε αναλάβει (κατά μέσο όρο)

- <3
- 3-5
- 6-10
- >10

Ενότητα Β΄ Συμμόρφωση με το ΔΠΕ 220

	Διαφωνώ απόλυτα	Διαφωνώ	Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	Συμφωνώ	Συμφωνώ απόλυτα
1. Η ποιότητα του ελέγχου σημαίνει τη συμμόρφωση του ελεγκτή με τις απαιτήσεις των ΔΠΕ και τα επαγγελματικά πρότυπα, κανόνες και ηθική των επαγγελματιών οργανώσεων που επιβλέπουν το επάγγελμα.	1	2	3	4	5
2. Η επαγγελματική απόδοση του ελεγκτή σημαίνει ότι ο ελεγκτής πρέπει να διατηρήσει την αμεροληψία και ανεξαρτησία του σε όλα τα θέματα που προκύπτουν κατά τη διαδικασία ελέγχου.	1	2	3	4	5
3. Ο ελεγκτής πρέπει να συμμορφώνεται με τους ποιοτικούς ελέγχους που έχουν εκπονήσει οι AICPA και IFAC.	1	2	3	4	5
4. Οι ελεγκτικές εταιρίες πρέπει να αναπτύξουν πρακτικές και διαδικασίες διασφάλισης ότι το ανθρώπινο δυναμικό δεσμεύεται στις αρχές της ανεξαρτησίας, της αμεροληψίας, της αντικειμενικότητας, της ακεραιότητας, της εμπιστευτικότητας και της επαγγελματικής συμπεριφοράς.	1	2	3	4	5
5. Η ελεγκτική εταιρία πρέπει να αναπτύξει πολιτικές και διαδικασίες για την επαγγελματική ανάπτυξη των ελεγκτών μέσω συνεχούς επαγγελματικής κατάρτισης, εκπαιδευτικών δραστηριοτήτων, μαθημάτων και σεμιναρίων.	1	2	3	4	5

6. Η ελεγκτική εταιρία πρέπει να αναπτύξει πολιτικές και διαδικασίες για την ανάθεση καθηκόντων στο ανθρώπινο δυναμικό με τεχνική κατάρτιση και επαγγελματική εμπειρία.	1	2	3	4	5
7. Οι διαδικασίες εποπτικού ελέγχου βασίζονται σε διαδικασίες που τελούνται από την ελεγκτική εταιρία και τον καθορισμό ευθυνών εντός της επιχείρησης για την εφαρμογή πολιτικών και διαδικασιών ποιοτικού ελέγχου.	1	2	3	4	5
8. Η επαγγελματική απόδοση των ελεγκτών σημαίνει ότι διαθέτουν εξειδικευμένη γνώση σε όλες τις πτυχές της λογιστικής και του ελέγχου.	1	2	3	4	5
9. Η ποιότητα ελέγχου διασφαλίζει ότι ο ελεγκτής εκτελεί τη δουλειά του με τρόπο που διασφαλίζονται τα ενδιαφερόμενα μέρη.	1	2	3	4	5
10. Η συμμόρφωση με τις επαγγελματικές και νομικές απαιτήσεις πραγματοποιείται με τα ΔΠΕ.	1	2	3	4	5

Ενότητα Γ΄ Συμμόρφωση με τις οδηγίες ελέγχου ποιότητας

Συμμόρφωση με τις οδηγίες ελέγχου ποιότητας	Διαφωνώ απόλυτα	Διαφωνώ	Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	Συμφωνώ	Συμφωνώ απόλυτα
1. Είναι σημαντικό η ελεγκτική εταιρία να προσλαμβάνει άτομα με επαγγελματικά και ακαδημαϊκά προσόντα διατηρώντας αρχείο αυτών.	1	2	3	4	5
2. Τα ελεγκτικά γραφεία είναι εξοπλισμένα με προσωπικό που έχει διατηρήσει τα τεχνικά επαγγελματικά πρότυπα που απαιτούνται κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους με τη δέουσα επιμέλεια.	1	2	3	4	5
3. Υπάρχουν προγράμματα και σαφείς οδηγίες που καθορίζονται από τις διοικήσεις των ελεγκτικών εταιριών για τη διασφάλιση συνεχούς επαγγελματικής βελτίωσης και ανάπτυξης των ατόμων.	1	2	3	4	5
4. Οι ελεγκτικές εταιρίες πρέπει να ακολουθούν προγράμματα που έχουν καταρτιστεί και σχετίζονται με τους στόχους και τις βασικές απαιτήσεις της εκπαίδευσης και επαγγελματικής εμπειρίας και ένα ξεχωριστό πρόγραμμα για νεοπροσληφθέντες.	1	2	3	4	5
5. Το ανθρώπινο δυναμικό ενθαρρύνεται να συμμετέχει σε επαγγελματικές δραστηριότητες και να ενημερώνει τους συναδέλφους για τρέχουσες εξελίξεις σε επαγγελματικά και τεχνικά πρότυπα.	1	2	3	4	5
6. Οι οδηγίες που δίνονται περιγράφουν τις	1	2	3	4	5

ευθύνες και τις επιδόσεις που πρέπει να εκτελούνται σε κάθε λειτουργικό επίπεδο εντός της ελεγκτικής εταιρίας και τα απαραίτητα προσόντα για πιθανή προαγωγή.					
7. Η απόδοση του ανθρώπινου δυναμικού αξιολογείται περιοδικά με τη συλλογή πληροφοριών και τη χρήση μοντέλων επαλήθευσης της αξιολόγησης.	1	2	3	4	5
8. Υπάρχει καθοδήγηση, επίβλεψη και παρακολούθηση σε όλα τα επίπεδα εργασίας για την παροχή εύλογης διασφάλισης ότι η εργασία που εκτελείται πληροί τα κατάλληλα πρότυπα ποιότητας.	1	2	3	4	5
9. Είναι σημαντικό τα ελεγκτικά γραφεία να αναπτύξουν διαδικασίες αξιολόγησης δυνητικών πελατών με σκοπό την μετατροπή τους σε πραγματικούς πελάτες λαμβάνοντας πληροφορίες από τραπεζικά και πιστωτικά ιδρύματα και άλλες πηγές πληροφόρησης.	1	2	3	4	5
10. Η ανεξαρτησία της ελεγκτικής εταιρίας, η καταλληλότητα της και η εμπιστοσύνη από τη διοίκηση λαμβάνονται υπόψη κατά τη λήψη απόφασης για την αποδοχή ή συνέχιση της συνεργασίας.	1	2	3	4	5

Ενότητα Δ΄ Ποιότητα ελέγχου

	Διαφωνώ απόλυτα	Διαφωνώ	Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	Συμφωνώ	Συμφωνώ απόλυτα
1. Σε αντίθεση με τη χρήση ελεγκτικών εταιριών, η ύπαρξη τμήματος ελέγχου στο δημόσιο τομέα δεν εξαρτάται από το πόσο αδύναμη η ισχυρή είναι η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.	1	2	3	4	5
2. Παρόλο που οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν είναι ανεξάρτητοι από τη διοίκηση, η ελεγκτική διαδικασία δεν αμφισβητείται ότι εφαρμόζεται με υψηλή ποιότητα.	1	2	3	4	5
3. Όσο περισσότεροι εσωτερικοί ελεγκτές κατέχουν την απαραίτητη γνώση, ικανότητα και δεξιότητες ώστε να εκπληρώσουν τις υποχρεώσεις τους, τόσο περισσότεροι αντιλαμβάνονται τους παράγοντες που οδηγούν σε προκαταλήψεις στη διαχείριση της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς.	1	2	3	4	5
4. Ο έλεγχος στον δημόσιο τομέα δεν είναι τόσο καλός όσο στον ιδιωτικό καθώς υπάρχει μικρότερος κίνδυνος από ό,τι με τους συμβαλλόμενους στον ιδιωτικό τομέα.	1	2	3	4	5
5. Οι πιο σημαντικοί παράγοντες στην αξιολόγηση της ποιότητας ελέγχου είναι η εμπειρία με τον πελάτη και η γνώση στο πεδίο.	1	2	3	4	5
6. Οι ελεγκτικές εταιρίες που δραστηριοποιούνται στον εσωτερικό έλεγχο δεν	1	2	3	4	5

απαιτείται να αποδίδουν με υψηλότερη ποιότητα σε σχέση με τις μη εξειδικευμένες στον εσωτερικό έλεγχο ελεγκτικές εταιρίες.					
7.Οι ελεγκτές που εργάζονται σε ελεγκτικές εταιρίες που εξειδικεύονται στην άσκηση εσωτερικού ελέγχου έχουν περισσότερες ευκαιρίες να αναπτύξουν τις ικανότητές τους σε σχέση με όσους εργάζονται σε μη εξειδικευμένες ελεγκτικές εταιρίες.	1	2	3	4	5
8.Το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρίας δεν επηρεάζει την ποιότητα ελέγχου και δεν θα έπρεπε να αποτελεί κριτήριο επιλογής του ελεγκτή.	1	2	3	4	5
9.Η ποιότητα του ελέγχου εξαρτάται από το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρίας ακόμη και αν οι ελεγκτές έχουν ίδια εμπειρία και τεχνολογική πρόσβαση.	1	2	3	4	5
10.Όταν οι ελεγκτές έχουν μεγάλο αριθμό πελατών θα χάσουν πολλά όταν αποτύχουν να αναφέρουν σφάλματα που εντοπίστηκαν στα αρχεία πελατών και αυτό αυξάνει τα μέτρα ποιότητας που λαμβάνονται από τις μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες.	1	2	3	4	5
11.Η φήμη της ελεγκτικής εταιρίας σχετίζεται με την ποιότητα του ελέγχου.	1	2	3	4	5
12.Η ευμάρεια των ελεγκτών αποτελεί στοιχείο διασφάλισης της υψηλής ποιότητας ελέγχου.	1	2	3	4	5