



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

Διπλωματική Εργασία

Ο Επαγγελματικός Σκεπτικισμός και η Επαγγελματική Κρίση του Ορκωτού Ελεγκτή

του

Φωτιάδη Χρήστου

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος

στην

Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Θεσσαλονίκη 2022

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Ο Επαγγελματικός Σκεπτικισμός και η Κρίση είναι ιδιαίτερα σημαντικά σε συγκεκριμένους τομείς του ελέγχου που περιλαμβάνουν σημαντικές κρίσεις της Διοίκησης ή συναλλαγές εκτός της συνηθισμένης δραστηριότητας της επιχείρησης, καθώς και στην εκτίμηση κινδύνου απάτης σε έναν έλεγχο. Όταν οι ελεγκτές δεν εφαρμόζουν κατάλληλα τον επαγγελματικό σκεπτικισμό, μπορεί να μην αποκτούν επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια για την στήριξη της γνώμης τους ή μπορεί να μην εντοπίσουν καταστάσεις στις οποίες οι οικονομικές καταστάσεις δεν είναι απαλλαγμένες από ουσιώδεις ανακρίβειες. Απόδειξη των παραπάνω, είναι οι ανησυχίες των επιθεωρητριών αρχών, που εντόπισαν πολλές ελεγκτικές αποτυχίες που οφείλονταν στην έλλειψη εφαρμογής επαγγελματικού σκεπτικισμού και καθιστά επιτακτική την ανάγκη για τον περιορισμό τέτοιων περιπτώσεων.

Η έρευνα αποσκοπεί να παρουσιάσει μέσα από την διεθνή βιβλιογραφία τις θεωρίες-αντιλήψεις που υπάρχουν σχετικά με τον Επαγγελματικό Σκεπτικισμό και να παρουσιάσει αναλυτικά τα επικρατέστερα μοντέλα του, έτσι ώστε να δοθεί μια βάση για την δημιουργία ενός κοινού μοντέλου, με σκοπό την κατανόηση του τι είναι επαγγελματικός σκεπτικισμός, των βημάτων της διαδικασίας για την εφαρμογή κατάλληλου επαγγελματικού σκεπτικισμού και των χαρακτηριστικών από τα οποία επηρεάζεται. Περαιτέρω, γίνεται μια παρουσίαση για το πλαίσιο αρχών της διαδικασίας κρίσης της KPMG, αναλύοντας τα βήματα του συγκεκριμένου πλαισίου και τον γενικότερο ρόλο του πλαισίου στην Ελεγκτική, με το οποίο οι ελεγκτικές εταιρείες θα μπορούσαν να καθοδηγήσουν το προσωπικό τους. Τέλος, κρίνεται απαραίτητο να γίνει μια κατηγοριοποίηση των απειλών του επαγγελματικού σκεπτικισμού και της κρίσης και τους τρόπους αντιμετώπισης τους.

Από την ανάλυση των τριών επικρατέστερων θεωριών του επαγγελματικού σκεπτικισμού, της τεκμαρτής αμφιβολίας, της ουδέτερης αντίληψης και του «συνεχές» επαγγελματικού σκεπτικισμού, φαίνεται πως καθοριστικοί παράγοντες αποτελούν τα χαρακτηριστικά του ελεγκτή, πρωτίστως η δεοντολογία και μετέπειτα η ικανότητα επίλυσης προβλημάτων, η αναζήτηση γνώσης, το διερευνητικό πνεύμα, η διαπροσωπική κατανόηση και η αυτοπεποίθηση. Άλλοι σημαντικοί παράγοντες αποτελούν, τα κίνητρα και η γνώση του ελεγκτή, όπως είναι η εμπειρογνωμοσύνη. Το

μοντέλο των Prawitt-Glover (2013) φαίνεται να είναι πιο ολοκληρωμένο, καθώς ενσωματώνει τις δύο προγενέστερες επικρατέστερες αντιλήψεις του σκεπτικισμού και καθιστά σαφές στον ελεγκτή, τις περιπτώσεις που χρειάζεται περισσότερος ή λιγότερος επαγγελματικός σκεπτικισμός. Ακόμη, οι απειλές του σκεπτικισμού και της κρίσης και οι τρόποι αντιμετώπισής τους κατηγοριοποιούνται σε 3 δομικά επίπεδα, τον μεμονωμένο ελεγκτή, την ομάδα ανάθεσης και το ελεγκτικό γραφείο / ελεγκτικό επάγγελμα. Τέλος, η σωστή καθοδήγηση των ελεγκτών θα γίνει με την υιοθέτηση ενός κοινού πλαισίου αρχών διαδικασίας κρίσης.

Λέξεις κλειδιά: Επαγγελματικός Σκεπτικισμός, Επαγγελματική Κρίση, Ελεγκτής, Ελεγκτική

ABSTRACT

Professional Skepticism and Judgment are particularly important in specific areas of the audit that include significant management judgments or transactions outside the normal course of business, as well as in the assessment of fraud risk in an audit. When auditors do not appropriately apply professional skepticism, they may not obtain sufficient and appropriate evidence to support their opinion or may not identify situations in which the financial statements are not free from material misstatement. Proof of this is the concerns of the inspectors, who identified many audit failures due to a lack of professional skepticism and make it imperative to limit such cases.

The research aims to present through the international literature the theories-perceptions that exist about Professional Skepticism and to present in detail its prevailing models, so as to provide a basis for the creation of a common model, in order to understand what it is professional skepticism, the steps in the process for applying appropriate professional skepticism and the characteristics that influence it. Furthermore, a presentation is made on the context of the KPMG judgment framework, analyzing the steps of this framework and the general role of the framework in the Audit, which the audit firms could guide their staff. Finally, it is necessary to categorize the threats of professional skepticism and judgment and the ways to deal with them.

From the analysis of the three dominant theories of professional skepticism, presumptive doubt, neutral perception and the professional skepticism continuum, it appears that the auditor's characteristics are decisive factors, primarily ethics and then the problem-solving ability, the search for knowledge, the questioning mind, the interpersonal understanding and the self-esteem. Other important factors are the auditor's motivations and knowledge, such as expertise. Prawitt-Clover's (2013) model appears to be more comprehensive, as it incorporates the two previous dominant conceptions of skepticism and makes it clear to the auditor when more or less professional skepticism is needed. Furthermore, the threats of skepticism and judgment and the ways to deal with them are categorized into 3 structural levels, the individual auditor, the engagement group and the audit firm / profession. Finally, the proper guidance of Auditors will be done by adopting a common judgment process framework.

Keywords: Professional Skepticism, Professional Judgment, Auditor, Auditor

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	ii
ABSTRACT	iv
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ.....	x
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ	x
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ	xi
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.....	1
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις	1
1.2 Σκοπός και Ερευνητικά Ερωτήματα	2
1.3 Δομή Εργασίας.....	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.....	5
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ.....	5
2.1 Εισαγωγή.....	5
2.2 Ορισμοί Και Απαιτήσεις Επαγγελματικού Σκεπτικισμού Και Κρίσης Ορκωτού Ελεγκτή – Διεθνή Βιβλιογραφία Και Ελεγκτικά Πρότυπα.....	5
2.3 Επικρατέστερες Αντιλήψεις Επαγγελματικού Σκεπτικισμού Συναρτήσει Μεταβλητών – Παράγοντες Επίδρασης Σκεπτικισμού Και Κρίσης.....	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.....	17
ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΟΣ ΣΚΕΠΤΙΚΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ – ΘΕΩΡΙΕΣ - ΑΝΤΙΛΗΨΕΙΣ	17
3.1 Εισαγωγή.....	17
3.2 Θεωρία Nelson – Επαγγελματικός Σκεπτικισμός.....	17
3.3 Μοντέλο Επαγγελματικού Σκεπτικισμού - Nelson	18
3.3.1 Γνώση	20
3.3.2 Χαρακτηριστικά	22
3.3.3 Κίνητρα.....	24
3.4 Θεωρία Hurt (2013) –Επαγγελματικός Σκεπτικισμός	27
3.5 Χαρακτηριστικά του Επαγγελματικού Σκεπτικισμού	27
3.5.1 Διερευνητικό Πνεύμα	28
3.5.2 Αναστολή της κρίσης	28
3.5.3 Αναζήτηση Γνώσης	28
3.5.4 Διαπροσωπική κατανόηση	29

3.5.5 Αυτονομία	29
3.5.6 Αυτοεκτίμηση	30
3.6 Μοντέλο Επαγγελματικού Σκεπτικισμού - Hurtt.....	30
3.6.1 Προγενέστερα Στοιχεία Της Επιφυλακτικής Κρίσης.....	31
3.6.2 Χαρακτηριστικά Του Ελεγκτή	32
3.6.3 Χαρακτηριστικά Ελεγκτικών τεκμηρίων	36
3.6.4 Χαρακτηριστικά Πελάτη	37
3.6.5 Χαρακτηριστικά Εξωτερικού Περιβάλλοντος	39
3.6.6 Προγενέστερα Στοιχεία Της Επιφυλακτικής Δράσης	40
3.7 Θεωρία Prawitt – Glover (2013) – Επαγγελματικός Σκεπτικισμός	45
3.8 Μοντέλο Επαγγελματικού Σκεπτικισμού – Prawitt – Glover	46
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.....	51
ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΚΡΙΣΗ ΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ	51
4.1 Εισαγωγή.....	51
4.2 Επαγγελματική Κρίση - Ορισμός.....	51
4.3 Το Πλαίσιο της Διαδικασίας κρίσης.....	52
4.3.1 Αποσαφήνιση ζητημάτων και στόχων	52
4.3.2 Εξέταση Εναλλακτικών Λύσεων	54
4.3.3 Συλλογή και Αξιολόγηση Πληροφοριών.....	55
4.3.4 Κατάληξη Σε Ένα Συμπέρασμα	57
4.3.5 Τεκμηρίωση Και Διατύπωση Του Συλλογισμού.....	58
4.4 Ορισμός Πλαισίου Και Ο Ρόλος Του Στην Διαδικασία Κρίσης.....	61
4.4.1 Νοοτροπία	62
4.4.2 Πλαίσιο Και Εκτίμηση Του Κινδύνου.....	62
4.4.3 Ο Ρόλος Του Πλαισίου Στη Συλλογή Και Αξιολόγηση Ελεγκτικών Τεκμηρίων	63
4.4.4 Υιοθετώντας Και Βοηθώντας Τους Άλλους Να Έχουν Επίγνωση Του Πλαισίου	63
4.4.5 Κατανοώντας Τη Μεγάλη Εικόνα	64
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.....	65
ΑΠΕΙΛΕΣ ΚΑΙ ΤΡΟΠΟΙ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΤΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΟΥ ΣΚΕΠΤΙΚΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΤΗΣ ΚΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ.....	65
5.1 Εισαγωγή.....	65
5.2 Απειλές Του Επαγγελματικού Σκεπτικισμού Ανά Δομικό Επίπεδο.....	65
5.2.1 Απειλές Του Επαγγελματικού Σκεπτικισμού – Επίπεδο Μεμονωμένου Ελεγκτή.....	66
5.2.2 Απειλές Του Επαγγελματικού Σκεπτικισμού – Επίπεδο Ομάδας Ανάθεσης...	67

5.2.3 Απειλές Του Επαγγελματικού Σκεπτικισμού – Επίπεδο Επαγγελματικού Γραφείου/Επάγγελμα.....	68
5.4 Παράγοντες – Απειλές Της Επαγγελματικής Κρίσης - Συντομεύσεις Κρίσης Που Μπορούν Να Οδηγήσουν Σε Προκατάληψη	71
5.4.1 Η Τάση Διαθεσιμότητας.....	71
5.4.2 Η Τάση Επιβεβαίωσης	72
5.4.3 Η Τάση Υπερβολικής Εμπιστοσύνης.....	73
5.4.4 Η Τάση Αγκύρωσης	74
5.5 Παράγοντες Μετριασμού Απειλών Επαγγελματικού Σκεπτικισμού– Επίπεδο Μεμονωμένου Ελεγκτή	75
5.5.1 Εφαρμογή Της Διαδικασίας Ορθής Κρίσης	75
5.5.2 Προληπτικό Πλαίσιο Θεμάτων.....	76
5.5.3 Προσαρμογή Της Αξιολόγησης της Απόδοσης και Των Κινήτρων Σε Επίπεδο Μεμονωμένου Ελεγκτή.....	77
5.6 Παράγοντες Μετριασμού Απειλών Επαγγελματικού Σκεπτικισμού– Επίπεδο Ομάδας Ανάθεσης.....	77
5.6.1 Ρύθμιση Του Κατάλληλου Ύφους Για Την Ομάδα Ανάθεσης	78
5.6.2 Διαχείριση Των Περιορισμών Του Μοντέλου Μαθητείας	78
5.6.3 Δόμηση Ομαδικών Αποφάσεων Για Την Αποφυγή Τάσεων Ομαδικής Σκέψης	79
5.6.4 Ειδική Εστίαση Στον Σκεπτικισμό Στις Εσωτερικές Διαδικασίες Επίβλεψη/Αναθεώρησης/Εκπαίδευσης Στην Εργασία	79
5.7 Παράγοντες Μετριασμού Απειλών Επαγγελματικού Σκεπτικισμού– Επίπεδο Επαγγελματικού Γραφείου - Επαγγέλματος	80
5.7.1 Ύψος Στην Κορυφή Και Κουλτούρα Διαβούλευσης.....	80
5.7.2 Διαδικασία Κρίσης Που Έχει Αναπτυχθεί Και Υποστηρίζεται Από Την Εταιρία.....	81
5.7.3 Εκπαίδευση Στις Διαδικασίες Κρίσης Που Τονίζουν Τον Επαγγελματικό Σκεπτικισμό	81
5.7.4 Εκπαίδευση Για Την Ενίσχυση Της Επαγγελματικής Κρίσης Καθώς Και Θεμελιώδη Και Εξειδικευμένη Γνώση, Επιτρέποντας Τον Ενισχυμένο Επαγγελματικό Σκεπτικισμό	82
5.7.5 Εργαλεία, Πρότυπα Και Τεχνολογία Για Την Ενίσχυση Και Την Απόδειξη Της Εφαρμογής Του Επαγγελματικού Σκεπτικισμού	83
5.8 Τρόποι Μετριασμού Των Τάσεων Προκατάληψης Κρίσης	86
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6.....	88
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ.....	88
6.1 Εισαγωγή.....	88
6.2 Συμπεράσματα Έρευνας	88

6.3 Περιορισμοί Έρευνας.....	92
6.4 Προτάσεις Για Μελλοντική Έρευνα	93
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	94

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1: Σύγκριση Μοντέλο PS Nelson – Μοντέλο PS Hurt.....	44
Πίνακας 2: Παράγοντες Περισσότερης ή Λιγότερης Ελεγκτικής Τεκμηρίωσης – Prawitt-Glover.....	50
Πίνακας 3: Απειλές του επαγγελματικού Σκεπτικισμού.....	69
Πίνακας 4: Παράγοντες Μετριασμού Απειλών του Επαγγελματικού Σκεπτικισμού.....	84
Πίνακας 5: Τρόποι Μετριασμού Τάσης Διαθεσιμότητας.....	86
Πίνακας 6: Τρόποι Μετριασμού Τάσης Επιβεβαίωσης.....	86
Πίνακας 7: Τρόποι Μετριασμού Τάσης Υπερβολικής Εμπιστοσύνης.....	87
Πίνακας 8: Τρόποι Μετριασμού Τάσης Διαθεσιμότητας.....	87

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

Διάγραμμα 1: A Model of Determinants of Professional Skepticism in Audit Performance.....	26
Διάγραμμα 2: A Model of Antecedents to and Outcomes of Skeptical judgment and Skeptical Action.....	43
Διάγραμμα 3: Μοντέλο Επαγγελματικού Σκεπτικισμού – Prawitt-Glover.....	49
Διάγραμμα 4: Πλαίσιο Διαδικασίας Κρίσης KPMG.....	61

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

CPA: Certified Public Accountant

ISA: International Standards on Auditing

IFAC: International Federation of Accountants

OCB: Organizational Citizenship Behavior

PCAOB: Public Company Accounting Oversight Board

PS: Professional Scepticism

SEC: Security and Exchange Commission

ΔΠΕ: Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου

ΕΛΤΕ: Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Η αξιόπιστη χρηματοοικονομική πληροφόρηση είναι ζωτικής σημασίας για την εμπιστοσύνη των επενδυτών στις χρηματοοικονομικές αγορές. Οι ορκωτοί ελεγκτές παρέχοντας την ανεξάρτητη και αμερόληπτη έκθεση ελέγχου σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις της εκάστοτε εταιρίας, συνδράμουν σημαντικό ρόλο στην διαδικασία της χρηματοοικονομικής αναφοράς, καθώς παρέχουν μια αντικειμενική γνώμη ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη ανακρίβεια ή όχι, και δίνουν μια αληθινή και δίκαιη οπτική της οικονομικής θέσης της ελεγχόμενης οντότητας. Μία υψηλής ποιότητας έλεγχου διαθέτει την άσκηση επαγγελματικής κρίσης από τον ελεγκτή και σημαντικότερα μια νοοτροπία που περιλαμβάνει τον επαγγελματικό σκεπτικισμό καθ' όλη την διάρκεια του σχεδιασμού και της εκτέλεσης του ελέγχου.

Οι ελεγκτές ακολουθούν πιστά τα ελεγκτικά πρότυπα προκειμένου να εκδώσουν την έκθεση ελέγχου. Στα ελεγκτικά πρότυπα αναφέρεται ρητά, η επιτακτική ανάγκη της άσκησης επαγγελματικού σκεπτικισμού και επαγγελματικής κρίσης για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Αυτό οφείλεται λόγω της πολυπλοκότητας των επιχειρηματικών συναλλαγών και των λογιστικών προτύπων. Λογιστικές Αρχές βασιζόμενες σε λογιστικά πρότυπα, όπως η εκτεταμένη χρήση της εύλογης αξίας και οι υποκειμενικές μετρήσεις και εκτιμήσεις απαιτούν την Διοίκηση να εφαρμόσει κρίσεις υψηλής ποιότητας κατά την εκτίμηση της αξίας σημαντικών ποσών κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων. Απόρροια αυτού, είναι η πολυπλοκότητα και υποκειμενικότητα των παραπάνω εκτιμήσεων να απαιτεί την κατάλληλη εφαρμογή επαγγελματικού σκεπτικισμού και κρίσης των ελεγκτών για την έκδοση της ελεγκτικής τους γνώμης σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις. Ο επαγγελματικός σκεπτικισμός

είναι μια σημαντική στάση που ενισχύει την ικανότητα του ελεγκτή να εντοπίζει και να ανταποκρίνεται σε καταστάσεις που μπορεί να υποδεικνύουν πιθανή ανακρίβεια. Αυτό περιλαμβάνει μια κριτική αξιολόγηση της ελεγκτικής τεκμηρίωσης. Το να είσαι σε εγρήγορση για ελεγκτικά τεκμήρια που είναι αντίθετα με άλλα τεκμήρια ή δημιουργούν ερωτήματα για την αξιοπιστία της αποκτώμενης πληροφορίας από την Διοίκηση της οντότητας. Η κριτική αξιολόγηση είναι σημαντική για τον ελεγκτή για να καταλήξει σε λελογισμένα συμπεράσματα.

Οι αναφορές των επιθεωρητριών αρχών όπως το PCAOB, έχει εντοπίσει σε πολλές περιπτώσεις ελεγκτικών αποτυχιών, να οφείλονται στην έλλειψη εφαρμογής επαγγελματικού σκεπτικισμού και κρίσης από τους ελεγκτές. Χαρακτηριστικά, πολλοί οικονομικοί αναλυτές θεωρούν ότι οι ελεγκτές έχουν ένα πολύ σημαντικό μερίδιο ευθύνης στην χρηματοπιστωτική κρίση του 2008, καθώς ισχυρίζονται ότι οι ελεγκτές δεν είχαν εφαρμόσει κατάλληλα τον σκεπτικισμό και την κρίση κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών με σκοπό τον εντοπισμό σφαλμάτων, κατά τα προγενέστερα έτη από την χρηματοπιστωτική κρίση. Ως επακόλουθο της παγκόσμιας χρηματοοικονομικής κρίσης του 2008-2009, πρόσφατες επιθεωρήσεις ελέγχου έχουν εντοπίσει περιοχές, όπως οι εύλογες αξίες, οι συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη, οι εκτιμήσεις της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, όπου οι ρυθμιστικές αρχές και οι εποπτικά όργανα, πιστεύουν ότι οι ελεγκτές θα πρέπει να παρουσιάσουν ξεκάθαρα επαγγελματικό σκεπτικισμό. Είναι επομένως προς το Δημόσιο συμφέρον να τονιστεί στους ελεγκτές, ο σημαντικός ρόλος που παίζει ο επαγγελματικός σκεπτικισμός στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.

1.2 Σκοπός και Ερευνητικά Ερωτήματα

Σκοπός της παρούσης έρευνας είναι να γίνει μια παρουσίαση των διάφορων θεωριών - αντιλήψεων του επαγγελματικού σκεπτικισμού του ορκωτού ελεγκτή, προκειμένου να κατανοήσουμε τα χαρακτηριστικά του επαγγελματικού σκεπτικισμού και τον τρόπο εφαρμογής του, στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων με τα αντίστοιχα μοντέλα του, καθώς και την διαδικασία εφαρμογής της ορθής επαγγελματικής κρίσης. Τα

ερευνητικά ερωτήματα που καλείται να απαντήσει η συγκεκριμένη έρευνα είναι τα ακόλουθα:

1^ο Ερευνητικό Ερώτημα:

Ποιες είναι οι επικρατέστερες θεωρίες-αντιλήψεις του επαγγελματικού σκεπτικισμού του ελεγκτή και η εφαρμογή του;

2^ο Ερευνητικό Ερώτημα:

Πώς οι ελεγκτικές εταιρίες θα καθοδηγήσουν τους ελεγκτές στην λήψη ορθής επαγγελματικής κρίσης κατά την εκτέλεση του ελεγκτικού τους έργου;

3^ο Ερευνητικό Ερώτημα:

Ποιες είναι οι απειλές του επαγγελματικού σκεπτικισμού και της επαγγελματικής κρίσης και πώς θα μπορούσαν να αντιμετωπιστούν και να μετριαστούν;

1.3 Δομή Εργασίας

Το πρώτο κεφάλαιο περιέχει τις εισαγωγικές παρατηρήσεις, τον σκοπό και τα ερευνητικά ερωτήματα της εργασίας.

Το δεύτερο κεφάλαιο περιλαμβάνει την βιβλιογραφική επισκόπηση της εργασίας, όπου παρουσιάζονται οι ορισμοί του επαγγελματικού σκεπτικισμού και κρίσης στην διεθνή βιβλιογραφία και στα ελεγκτικά πρότυπα καθώς και η σύγκριση των σκεπτικιστικών κρίσεων και αποφάσεων, των αντιλήψεων του επαγγελματικού σκεπτικισμού με μεταβλητές, όπως είναι ο κίνδυνος του πελάτη. Επίσης, παρουσιάζονται έρευνες που συσχετίζεται ο επαγγελματικός σκεπτικισμός με διάφορες εξαρτημένες μεταβλητές, όπως είναι η λογοδοσία, η κουλτούρα του επαγγέλματος, το αποτέλεσμα του ελέγχου, η επικοινωνία του εταίρου, η εξειδίκευση του κλάδου, η εκπαίδευση του ελεγκτή.

Στο τρίτο κεφάλαιο, γίνεται μια εκτενής παρουσίαση των επικρατέστερων θεωριών αντιλήψεων του επαγγελματικού σκεπτικισμού με τα αντίστοιχα μοντέλα τους, και αναλύονται τα χαρακτηριστικά του επαγγελματικού σκεπτικισμού σε διάφορες κατηγορίες.

Στο τέταρτο κεφάλαιο, ορίζεται η επαγγελματική κρίση του ελεγκτή και παρουσιάζεται αναλυτικά το πλαίσιο διαδικασίας κρίσης. Επίσης, αναφέρεται ο ορισμός του πλαισίου και ο ρόλος του στην διαδικασία κρίσης και η σχέση του πλαισίου στην Ελεγκτική.

Το πέμπτο κεφάλαιο περιλαμβάνει τις απειλές του επαγγελματικού σκεπτικισμού και της κρίσης του ελεγκτή και παρουσιάζονται οι τρόποι μετριασμού και αντιμετώπισης των αναφερόμενων απειλών.

Στο τελευταίο κεφάλαιο αναλύονται τα συμπεράσματα της έρευνας και οι περιορισμοί της έρευνας, με την πρόταση ιδεών για περαιτέρω έρευνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

2.1 Εισαγωγή

Στο Κεφάλαιο 2, πραγματοποιείται η επισκόπηση της βιβλιογραφίας, σχετικά με τον επαγγελματικό σκεπτικισμό και την επαγγελματική κρίση του ορκωτού ελεγκτή. Στην ενότητα 2.2, παρουσιάζονται οι ορισμοί του επαγγελματικού σκεπτικισμού και κρίσης του ορκωτού ελεγκτή, στην διεθνή βιβλιογραφία και στα ελεγκτικά πρότυπα, καθώς και οι απαιτήσεις των ελεγκτικών προτύπων για τον σκεπτικισμό και την κρίση των ελεγκτών. Στην ενότητα 2.3, γίνεται μία επισκόπηση αναφορικά με την σύγκριση των επικρατέστερων θεωριών-αντιλήψεων επαγγελματικού σκεπτικισμού συναρτήσει διαφόρων μεταβλητών, όπως ο κίνδυνος του πελάτη. Έπειτα, παρουσιάζονται παράγοντες επίδρασης του επαγγελματικού σκεπτικισμού, όπως η λογοδοσία, η κουλτούρα του επαγγέλματος και η έμφαση του εταίρου στον επαγγελματικό σκεπτικισμό συναρτήσει του επιπέδου των δεικτών απάτης.

2.2 Ορισμοί Και Απαιτήσεις Επαγγελματικού Σκεπτικισμού Και Κρίσης Ορκωτού Ελεγκτή – Διεθνή Βιβλιογραφία Και Ελεγκτικά Πρότυπα

Η διεθνής βιβλιογραφία έχει γίνει κάπως ασυνεπής στον ορισμό του επαγγελματικού σκεπτικισμού (PS). Μερικές μελέτες έχουν την «ουδέτερη αντίληψη» του επαγγελματικού σκεπτικισμού. Για παράδειγμα, η Hurtt (2007) ορίζει τον επαγγελματικό σκεπτικισμό (PS) ως προς τα διάφορα χαρακτηριστικά των σκεπτικιστών (π.χ. ένα διερευνητικό πνεύμα, αναστολή κρίσης, αυτοεκτίμηση) που εστιάζουν περισσότερο στην κατοχή και την εξέταση αμφιβολίας παρά σε μια συγκεκριμένη κατεύθυνση αμφιβολίας. Οι Bamber et al. (1997) θεωρούν πώς οι

ελεγκτές ενημερώνουν τις πεποιθήσεις τους υπό το φως νέων ελεγκτικών τεκμηρίων και το πλαίσιο τους προβλέπει μια ουδέτερη στάθμιση. Ο Cushing (2003) ορίζει ότι οι σκεπτικιστές τείνουν να είναι σχετικά ακριβείς στις εκτιμήσεις κινδύνου τους, σε αντίθεση με τους ελεγκτές που εμπιστεύονται ή τους καχύποπτους ελεγκτές που είναι προβλέψιμα προκατειλημμένοι.

Ωστόσο, άλλη βιβλιογραφία φαίνεται να λαμβάνει υπόψη περισσότερο την αντίληψη της τεκμαρτής αμφιβολίας (presumptive–doubt), βλέποντας τους ελεγκτές να εκδηλώνουν περισσότερο επαγγελματικό σκεπτικισμό PS, όταν θεωρούν πιθανότερο ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς ανακριβείς ή όταν συγκεντρώνουν περισσότερα ελεγκτικά τεκμήρια για να καταλήξουν στο συμπέρασμα ότι δεν υφίσταται ουσιώδη ανακρίβεια . Για παράδειγμα, ο Shaub (1996) εξισώνει τον σκεπτικισμό με την καχυποψία (και ως το αντίθετο της εμπιστοσύνης). Οι Hogarth και Einhorn (1992) ορίζουν έναν σκεπτικιστή ως κάποιον που είναι «πολύ ευαίσθητος σε αρνητική ελεγκτική τεκμηρίωση, αλλά αγνοεί την θετική ελεγκτική τεκμηρίωση», και οι McMillan και White (1993) βλέπουν έναν ελεγκτή ως σκεπτικιστή εάν ο ελεγκτής είναι περισσότερο ευαίσθητος σε ελεγκτικά τεκμήρια που μειώνουν τον κίνδυνο μη εντοπισμού σφαλμάτων (Detection Risk) στις οικονομικές καταστάσεις του πελάτη. Το πλαίσιο των Bamber et al. (1997) προβλέπει επίσης μια τέτοια μη ουδέτερη στάθμιση. Διάφορες έρευνες αναφέρουν ότι αυξάνουν τον επαγγελματικό σκεπτικισμό (PS) με χειρισμούς που τονίζουν την ανάγκη συγκέντρωσης περαιτέρω ελεγκτικών τεκμηρίων πριν την αποδοχή των εξηγήσεων του πελάτη. Τέλος, ορισμένες ερευνητικές μελέτες χαρακτηρίζουν τον επαγγελματικό σκεπτικισμό (PS) από μια αντίληψη έκβασης που φαίνεται να θεωρεί τα επιφυλακτικά αποτελέσματα (skeptical) ως ένδειξη ότι ασκήθηκε περισσότερο τεκμαρτή αμφιβολία, π.χ., με καλύτερη ικανότητα εντοπισμού της απάτης που υποδηλώνει περισσότερο επαγγελματικό σκεπτικισμό (PS) (Choo and Tan 2000).

Στα ελεγκτικά πρότυπα (ISA 200), ο Επαγγελματικός Σκεπτικισμός ορίζεται ως ένας τρόπος σκέψης που περιλαμβάνει διερευνητικό πνεύμα, εγρήγορση για συνθήκες που μπορεί να υποδεικνύουν πιθανό σφάλμα λόγω λάθους ή απάτης, και κριτική εκτίμηση των ελεγκτικών τεκμηρίων. Ο ελεγκτής πρέπει να σχεδιάζει και να πραγματοποιεί έναν έλεγχο με επαγγελματικό σκεπτικισμό, αναγνωρίζοντας ότι μπορεί να υπάρχουν περιστάσεις που κάνουν τις οικονομικές καταστάσεις να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες. Επίσης, αναφέρεται ότι ο Επαγγελματικός Σκεπτικισμός περιλαμβάνει την κατάσταση εγρήγορσης για παράδειγμα στα πιο κάτω: α.) Ελεγκτικά τεκμήρια που

έρχονται σε αντίθεση με άλλα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, β.) Πληροφορίες που θέτουν σε αμφισβήτηση την αξιοπιστία εγγράφων και απαντήσεων σε διερευνητικά ερωτήματα που θα χρησιμοποιηθούν ως ελεγκτικά τεκμήρια, γ.) Συνθήκες που μπορεί να υποδεικνύουν πιθανή απάτη, δ.) Περιστάσεις που υποδεικνύουν την ανάγκη για ελεγκτικές διαδικασίες, επιπλέον εκείνων που απαιτούνται από τα ΔΠΕ. Η διατήρηση του επαγγελματικού σκεπτικισμού σε όλη τη διάρκεια του ελέγχου είναι απαραίτητη εάν ο ελεγκτής, για παράδειγμα, πρόκειται να μειώσει τους κινδύνους: Παράβλεψης ασυνήθιστων περιστάσεων, Υπεργενίκευσης κατά την εξαγωγή συμπερασμάτων από τις παρατηρήσεις του ελέγχου και χρήσης ακατάλληλων υποθέσεων για τον καθορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των ελεγκτικών διαδικασιών καθώς και κατά την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων των ανωτέρω. Επίσης, ο Επαγγελματικός Σκεπτικισμός είναι αναγκαίος για την κριτική εκτίμηση των ελεγκτικών τεκμηρίων. Αυτό περιλαμβάνει τη διερεύνηση αντιφατικών ελεγκτικών τεκμηρίων και της αξιοπιστίας εγγράφων και απαντήσεων σε διερευνητικές ερωτήσεις, καθώς και άλλων πληροφοριών που αποκτήθηκαν από τη διοίκηση και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Περιλαμβάνει επίσης εξέταση της επάρκειας και της καταλληλότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτώνται υπό το φως των περιστάσεων, για παράδειγμα, στην περίπτωση όπου υπάρχουν παράγοντες κινδύνου απάτης και ένα απλό έγγραφο, μιας φύσης επιρρεπούς σε απάτη, είναι το μόνο υποστηρικτικό τεκμήριο για ένα σημαντικό ποσό των οικονομικών καταστάσεων.

Σύμφωνα με τα Πρότυπα Ελέγχου (ISA 200), η Επαγγελματική Κρίση ορίζεται ως η εφαρμογή της σχετικής εκπαίδευσης, των γνώσεων και της εμπειρίας, στο πλαίσιο που παρέχονται από τα πρότυπα ελέγχου, λογιστικής και δεοντολογίας, κατά τη λήψη ενήμερων αποφάσεων για τους τρόπους δράσης που είναι κατάλληλοι στις περιστάσεις της ανάθεσης ελέγχου. Ο ελεγκτής πρέπει να ασκεί επαγγελματική κρίση κατά το σχεδιασμό και την εκτέλεση ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων. Η επαγγελματική κρίση, είναι απαραίτητη για την κατάλληλη διεξαγωγή του ελέγχου. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η ερμηνεία των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας και των ΔΠΕ καθώς και οι ενήμερες αποφάσεις που απαιτούνται σε όλο τον έλεγχο, δεν μπορεί να γίνουν χωρίς την εφαρμογή της σχετικής γνώσης και εμπειρίας για τα γεγονότα και τις περιστάσεις. Η επαγγελματική κρίση, είναι αναγκαία ιδιαίτερα σε αποφάσεις που αφορούν: α.) Το ουσιώδες μέγεθος και τον ελεγκτικό κίνδυνο, β.) Τη φύση, το χρόνο, και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών που χρησιμοποιούνται για την ικανοποίηση των απαιτήσεων των ΔΠΕ και τη συγκέντρωση ελεγκτικών

τεκμηρίων, γ.) Την αξιολόγηση του εάν έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια και εάν πρέπει να γίνουν περισσότερα για την επίτευξη των σκοπών των ΔΠΕ και, ως εκ τούτου, και των γενικών σκοπών του ελεγκτή, δ.) Την αξιολόγηση των κρίσεων της διοίκησης κατά την εφαρμογή του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς της οντότητας, ε.) Την εξαγωγή συμπερασμάτων με βάση τα αποκτηθέντα ελεγκτικά τεκμήρια, για παράδειγμα, την εκτίμηση της λογικότητας των εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

Τα ΔΠΕ απαιτούν από τον ελεγκτή να ασκεί επαγγελματική κρίση και να διατηρεί επαγγελματικό σκεπτικισμό σε ολόκληρο το σχεδιασμό και στην εκτέλεση του ελέγχου και, μεταξύ άλλων: Να εντοπίζει και να εκτιμά τους κινδύνους από ουσιώδες σφάλμα είτε οφείλεται σε απάτη ή σε λάθος, βασιζόμενος στην κατανόηση της οντότητας και του περιβάλλοντός της, συμπεριλαμβανομένων των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας, Να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με την ύπαρξη σημαντικών σφαλμάτων, μέσω του σχεδιασμού και της εφαρμογής κατάλληλων μέτρων αντίδρασης στους κινδύνους που εκτιμήθηκαν, Να σχηματίζει μια γνώμη για τις οικονομικές καταστάσεις με βάση τα συμπεράσματα που προέκυψαν από τα αποκτηθέντα ελεγκτικά τεκμήρια.

2.3 Επικρατέστερες Αντιλήψεις Επαγγελματικού Σκεπτικισμού Συναρτήσει Μεταβλητών – Παράγοντες Επίδρασης Σκεπτικισμού Και Κρίσης

Οι Quadackers, Groot και Wright (2012) εξέτασαν την σχέση μεταξύ των σκεπτικιστικών αντιλήψεων των ελεγκτών (ουδέτερη και τεκμαρτή αμφιβολία) και των σκεπτικιστικών κρίσεων και αποφάσεων με βάση τον κίνδυνο του πελάτη (υψηλότερος έναντι χαμηλότερου κινδύνου εσωτερικού ελέγχου). Το αποτέλεσμα της έρευνας τους κατέληξε ότι, αν και οι δύο σκεπτικιστικές αντιλήψεις μπορούν να οδηγήσουν τους ελεγκτές σε σκεπτικιστικές κρίσεις και αποφάσεις, η αντίληψη της τεκμαρτής αμφιβολίας του επαγγελματικού σκεπτικισμού είναι περισσότερο προγνωστική στις σκεπτικιστικές κρίσεις και αποφάσεις έναντι της ουδέτερης αντίληψης, σε καταστάσεις υψηλότερου κινδύνου.

Οι Cohen, Dalton και Harp (2017) μελέτησαν την σχέση μεταξύ των

επικρατέστερων αντιλήψεων του επαγγελματικού σκεπτικισμού και των φιλότιμων οργανωσιακών συμπεριφορών «OCB» και των προθέσεων κινητικότητας και αντικατάστασης προσωπικού, στο ελεγκτικό επάγγελμα. Τα ευρήματα τους δείχνουν ότι τα άτομα που είναι περισσότερο συνδεδεμένα με τις σκεπτικιστικές κρίσεις και αποφάσεις (σκεπτικιστές τεκμαρτής αμφιβολίας) είναι λιγότερο πιθανόν να επιδείξουν φιλότιμη οργανωσιακή συμπεριφορά και να παραμείνουν εργαζόμενοι της εκάστοτε ελεγκτικής εταιρείας, επειδή αντιλαμβάνονται λιγότερο την στήριξη του εταίρου ανάθεσης σχετικά με τον επαγγελματικό σκεπτικισμό, τον προγραμματισμό και τον σχεδιασμό. Σε αντίθεση, οι ελεγκτές που είναι συνδεδεμένοι με την ουδέτερη αντίληψη επαγγελματικού σκεπτικισμού, συνδέονται με υψηλότερα επίπεδα «OCB» και χαμηλότερης συχνότητας πρόθεσης οικειοθελούς αποχώρησης από την εκάστοτε ελεγκτική εταιρεία, επειδή αντιλαμβάνονται περισσότερο, την στήριξη για επαγγελματικό σκεπτικισμό από τον εταίρο ανάθεσης. Σύμφωνα με τους Cohen, Dalton και Harp (2017), η διακρινόμενη στήριξη του εταίρου για επαγγελματικό σκεπτικισμό αποτελεί μεταβλητή που βοηθά να εξηγήσει τις σχέσεις μεταξύ επαγγελματικού σκεπτικισμού και τα αποτελέσματα της εργασίας των ελεγκτών. Σε συνδυασμό με τα ευρήματα της έρευνας των Quadackers et al.(2012), τα ευρήματα των Cohen, Dalton και Harp (2017), προτείνουν ότι οι ελεγκτικές εταιρείες θα μπορούσαν να ωφεληθούν προορίζοντας γενικά τους ουδέτερους σκεπτικιστές σε περισσότερες ελεγκτικές αναθέσεις, ενώ οι σκεπτικιστές της τεκμαρτής αμφιβολίας θα μπορούσαν να προοριστούν σε συγκεκριμένους πελάτες(π.χ. υψηλού κινδύνου πελάτες) ή να εκτελέσουν συγκεκριμένους ρόλους (π.χ. εκτιμήσεις κινδύνου απάτης).

Η Hurt (2010) ανέπτυξε μια κλίμακα σχεδιασμένη για την εκ των προτέρων (ex ante) μέτρηση του επιπέδου του επαγγελματικού σκεπτικισμού του ατόμου με βάση τα χαρακτηριστικά που προέρχονται από τα ελεγκτικά πρότυπα, την ψυχολογία, την φιλοσοφία και την έρευνα της συμπεριφοράς του καταναλωτή. Αποδεχόμενη την πολυδιάσταση του επαγγελματικού σκεπτικισμού, αναγνωρίζει έξι χαρακτηριστικά που περιλαμβάνουν τον επαγγελματικό σκεπτικισμό: τον διερευνητικό νου, την αναστολή κρίσης, την αναζήτηση γνώσης, την διαπροσωπική κατανόηση, την αυτοεκτίμηση και την αυτονομία. Τα αποτελέσματα της παραπάνω δοκιμής παρείχαν μια προκαταρκτική απόδειξη ότι η κλίμακα του σκεπτικισμού είναι ένα έγκυρο εργαλείο. Ως εκ τούτου, παρέχει στις ελεγκτικές εταιρείες και στους ερευνητές, ένα εργαλείο θεωρητικά σχεδιασμένο για να μετρήσει τον επαγγελματικό σκεπτικισμό.

Οι Westermann, Cohen και Trompeter (2014) εξέτασαν πως ο επαγγελματικός

σκεπτικισμός λειτουργεί και εφαρμόζεται στην πράξη, πως οι πολλαπλές πηγές λογοδοσίας μπορεί να επηρεάσουν τον επαγγελματικό σκεπτικισμό του ελεγκτή και ποιοι είναι οι παράγοντες που ενδεχομένως προωθούν και αναστέλλουν τον επαγγελματικό σκεπτικισμό. Συγκεκριμένα, εστίασαν την εξέταση τους σε έξι πηγές λογοδοσίας που σημειώθηκαν σε προηγούμενη βιβλιογραφία, οι οποίες επηρεάζουν δυνητικά την συμπεριφορά του ελεγκτή: την απειλή επιθεώρησης PCAOB, τον κίνδυνο της δικαστικής διαμάχης (αγωγή), την σημαντικότητα του πελάτη, την επιθεώρηση (επισκόπηση) των φύλλων εργασίας, την επίσημη αξιολόγηση, και την πίεση του προϋπολογισμένου χρόνου. Τα αποτελέσματα της έρευνας τους, προτείνουν ότι οι λογοδοσίες προς επιθεωρήσεις, που ενδεχομένως φέρουν ποινές (π.χ. επιθεωρήσεις του PCAOB) προωθούν περισσότερο την σκεπτικιστική συμπεριφορά. Η προσωπική λογοδοσία θεωρείται η πιο αποτελεσματική πηγή για την βελτίωση του σκεπτικισμού του ελεγκτή σε όλα τα επίπεδα της ελεγκτικής εταιρίας, καθώς είναι η αιτία που οδηγεί στο μέγιστο του επαγγελματικού σκεπτικισμού. Επίσης, η επιθεώρηση του επόπτη μπορεί να λειτουργήσει ως μια ισχυρή δύναμη για να προωθήσει τον επαγγελματικό σκεπτικισμό, καθώς ένα άτομο λογοδοτεί για την ποιότητα της εργασίας τόσο κατά την ανάθεση ελέγχου όσο και κατά την ετήσια διαδικασία αξιολόγησης. Συνεπείς με τους Peecher et al. (2013), οι Westermann, Cohen και Trompeter (2014) ανακάλυψαν ότι οι αποτελεσματικές λογοδοσίες είναι εκείνες που παρακινούν για βραχυπρόθεσμες, προς συμμόρφωση με τα πρότυπα, συμπεριφορές, με τους ελεγκτές να λειτουργούν με μια στρατηγική «αποφυγής ποινών».

Η έρευνα των Brazel, Schaefer και Stewart (2016) αναγνωρίζει ένα δυνητικά κρίσιμο εμπόδιο του επαγγελματικού σκεπτικισμού, το οποίο είναι η κουλτούρα του επαγγέλματος που εκδηλώνεται στις αξιολογήσεις των ελεγκτών. Χρησιμοποίησαν δύο πειράματα και μια έρευνα με σκοπό να εξετάσουν τον βαθμό στον οποίο οι επιδράσεις του αποτελέσματος, επηρεάζουν τις αξιολογήσεις του ελεγκτή, τις αξιολογήσεις των ελεγκτών από τον πελάτη, και εάν οι ελεγκτές προσδοκούν ότι οι δικές τους αξιολογήσεις θα επηρεαστούν από το αποτέλεσμα μιας έρευνας. Τα αποτελέσματα του πειράματός τους, επιβεβαιώνουν το γεγονός ότι η έκβαση του αποτελέσματος μεροληπτεί τις αξιολογήσεις των συμμετεχόντων σχετικά με τη σκεπτικιστική συμπεριφορά. Αξιολογούν τις επιδόσεις των σκεπτικιστών ελεγκτών ως σημαντικά χαμηλότερες, όταν δεν ανακαλύπτεται μια ανακρίβεια (έναντι όταν μια ανακρίβεια ανακαλύπτεται). Επίσης, τα ευρήματα της έρευνας τους απεικονίζουν ότι οι εταιρικοί διευθυντές βλέπουν τους σκεπτικιστές ελεγκτές που απαιτούν πρόσθετους πόρους για

ελέγχους πελατών τους, ως πηγή «χαμένου χρόνου» για το προσωπικό τους, εάν η πρόσθετη έρευνα δεν εντοπίσει μια ανακρίβεια. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο διευθυντής είναι πιθανόν να μεταφέρει αρνητική αξιολόγηση σχετικά με το προσωπικό στον εταίρο ανάθεσης. Υπό τον φόβο να αξιολογηθούν λιγότερα ευνοϊκά, στην περίπτωση μη εντοπισμού μιας ανακρίβειας, οι ελεγκτές φαίνεται να γνωρίζουν ότι οι ενέργειές τους θα αξιολογηθούν με βάση το αποτέλεσμα του ελέγχου, το οποίο συνεπάγεται ως εν δυνάμει εμπόδιο του σκεπτικισμού του ελεγκτή.

Οι Kim και Trotman (2015) εξέτασαν την επίδραση της λογοδοσίας της διαδικασίας κρίσης/ ελέγχου και του αποτελέσματος του ελέγχου, στην ενίσχυση του επιπέδου του επαγγελματικού σκεπτικισμού και τις διαφορές των επιδράσεων με βάση τα επίπεδα της ελεγκτικής εμπειρίας. Τα ευρήματά τους έδειξαν ότι οι αρχάριοι ελεγκτές χρησιμοποίησαν μεγαλύτερο επαγγελματικό σκεπτικισμό, όταν αυτοί ήταν υπεύθυνοι για την διαδικασία κρίσης τους, σε αντίθεση με την περίπτωση που θα λογοδοτούσαν για το αποτέλεσμα ελέγχου. Ωστόσο, αυτή η διαφορά δεν παρατηρείται στους έμπειρους ελεγκτές. Αυτό παρουσιάζει το όφελος της χρησιμοποίησης της λογοδοσίας της διαδικασίας κρίσης στην αρχική εκπαίδευση και στην επιθεώρηση των λιγότερο έμπειρων ελεγκτών.

Οι Carpenter και Reimers (2013) εξέτασαν τις επιδράσεις της έμφασης του εταίρου στον επαγγελματικό σκεπτικισμό συναρτήσει του επιπέδου των δεικτών απάτης, στην αναγνώριση των σχετικών παραγόντων κινδύνου απάτης από τον ελεγκτή, στην εκτίμηση του κινδύνου απάτης και στην επιλογή των σχετικών ελεγκτικών διαδικασιών για την απάτη. Τα αποτελέσματα της έρευνας τους, έδειξαν ότι η έμφαση του εταίρου στον επαγγελματικό σκεπτικισμό, επηρεάζει σημαντικά τις εκτιμήσεις του κινδύνου απάτης, συνεπώς με το Μοντέλο του Νέλσον (2009), σχετικά με τον σύνδεσμο μεταξύ κινήτρων και σκεπτικιστικών κρίσεων. Ειδικότερα, οι ελεγκτές που βιώνουν από τον εταίρο μια μεγαλύτερη έμφαση στον επαγγελματικό σκεπτικισμό, παρέχουν υψηλότερες εκτιμήσεις κινδύνου απάτης, όταν υφίσταται είτε ένα υψηλό ή χαμηλό επίπεδο δεικτών απάτης, σε σχέση με τους ελεγκτές που βιώνουν χαμηλή έμφαση από τον εταίρο ανάθεσης. Επομένως, παρέχουν απόδειξη ότι ο σωστός τόνος που καθορίζεται από τον εταίρο μπορεί να έχει μια θετική και σημαντική επιρροή στις κρίσεις του ελεγκτή για την απάτη. Η έρευνά τους εξετάζει την πιθανή αρνητική εφαρμογή για τον εταίρο, που δεν δίνει έμφαση στον επαγγελματικό σκεπτικισμό, αλλά αντίθετα δίνει έμφαση στην αποτελεσματικότητα σχετική της αποδοτικότητας. Συγκεκριμένα, οι ελεγκτές που βιώνουν μια χαμηλή έμφαση από τον εταίρο, δεν είναι

αποδοτικοί στην αναγνώριση σχετικών παραγόντων κινδύνων απάτης ή στην επιλογή σχετικών ελεγκτικών διαδικασιών, όταν υφίσταται ένα ισχυρό επίπεδο δεικτών απάτης, καθώς δεν υπάρχουν διαφορές αντιμετώπισης στις καταστάσεις διαφορετικού επιπέδου δεικτών απάτης. Αυτό έχει σημαντικές συνέπειες στις ελεγκτικές εταιρείες, καθώς δίνουν μεγάλη σημασία στο αντιστάθμισμα μεταξύ της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας και την επίδραση του τόνου του εταίρου στις κρίσεις των ελεγκτών σχετικά με την απάτη. Επιπλέον, η έρευνα παρέχει αποδείξεις ότι το αντιστάθμισμα αποτελεσματικότητας-αποδοτικότητας μπορεί να μην είναι ένα σημαντικό πρόβλημα σε αυτό το πλαίσιο, όταν ένας εταίρος δίνει έμφαση στον επαγγελματικό σκεπτικισμό.

Οι Harding και Trotman (2017) εξέτασαν την επίδραση της επικοινωνίας του εταίρου σχετικά με το επίπεδο του επαγγελματικού σκεπτικισμού στις κρίσεις και δράσεις του ελεγκτή στα πλαίσια της συνάντησης της ανταλλαγής ιδεών και την άποψη περί πιθανότητας για απάτη (fraud brainstorming), όπου ο εταίρος είναι της άποψης ότι υπάρχει χαμηλή πιθανότητα απάτης. Η έρευνα τους έδειξε ότι το επίπεδο του επαγγελματικού σκεπτικισμού στις κρίσεις είναι υψηλότερο, όταν ο εταίρος γνωστοποιεί την άποψη της Διοίκησης ότι υπάρχει χαμηλή πιθανότητα απάτης, ενώ ο εταίρος που εκφράζει την δική του άποψη ότι υπάρχει μικρή πιθανότητα απάτης, δεν οδηγεί σε μείωση του επαγγελματικού σκεπτικισμού που ασκείται, τουλάχιστον σε ένα περιβάλλον που έχουν εντοπιστεί οι πιθανές απάτες σε μια συζήτηση ανταλλαγής ιδεών. Επίσης, η επικοινωνία της σημασίας του επαγγελματικού σκεπτικισμού, που ενθαρρύνει την εφαρμογή τόσο του εξωτερικού όσο και του εσωτερικού σκεπτικιστικού προσανατολισμού, δεν οδηγεί σε υψηλότερα επίπεδα επαγγελματικού σκεπτικισμού στις κρίσεις ελέγχου, αλλά αυξάνει το επίπεδο του επαγγελματικού σκεπτικισμού στις ελεγκτικές ενέργειες: οι ελεγκτές στις εσωτερικές συν εξωτερικές συνθήκες επέλεξαν ελεγκτικές διαδικασίες που κάλυπταν ευρύτερα τα στοιχεία της εκπροσώπησης της διοίκησης και επικεντρώνονταν περισσότερο σε τεκμήρια που υπόκεινται λιγότερο στην υποκειμενικότητα της διοίκησης, συγκεκριμένα σε εξωτερικά τεκμήρια. Τα ευρήματά τους υποδηλώνουν ότι η ενθάρρυνση των ελεγκτών να αμφισβητούν τις δικές τους εσφαλμένες κρίσεις μπορεί να τους βοηθήσει να ανταποκριθούν στις προσδοκίες για αυξημένο επίπεδο επαγγελματικού σκεπτικισμού στις ελεγκτικές τους ενέργειες. Πρώτον, τα αποτελέσματα δείχνουν ότι ενώ οι εταίροι έχουν εκφράσει την ανησυχία τους για να εκφράσουν τη δική τους άποψη ότι η πιθανότητα ουσιώδους ανακρίβειας λόγω απάτης είναι χαμηλή, αυτό δεν θα οδηγήσει απαραίτητα σε χαμηλότερα επίπεδα επαγγελματικού σκεπτικισμού από ό, τι θα

συνέβαινε εάν ο εταίρος δεν παρείχε την άποψή του. Δεύτερον, σε περιπτώσεις όπου τόσο ο εταίρος ελέγχου όσο και η διοίκηση πιστεύουν ότι υπάρχει μικρή πιθανότητα απάτης, υπάρχουν πιθανά οφέλη από την παροχή της άποψης της διοίκησης αντί της άποψης του εταίρου, ή αντί καμίας άποψης εάν ο στόχος είναι η αύξηση ή η διατήρηση του επιπέδου του επαγγελματικού σκεπτικισμού. Τρίτον, κατά την ανακοίνωση των αποτελεσμάτων της συνάντησης της ανταλλαγής ιδεών και την άποψη της πιθανότητας της απάτης, υπάρχουν πιθανά οφέλη από την ενθάρρυνση των ελεγκτών να υιοθετήσουν τόσο εσωτερικό όσο και εξωτερικό σκεπτικιστικό προσανατολισμό, καθώς τα αποτελέσματά δείχνουν ότι αυτό αύξησε το επίπεδο επαγγελματικού σκεπτικισμού στις ελεγκτικές ενέργειες.

Ο Rasso (2015) εξέτασε εάν οι οδηγίες ελεγκτικής τεκμηρίωσης μπορεί να βοηθήσουν τους ελεγκτές να ερμηνεύσουν τα ελεγκτικά τεκμήρια με τρόπο που ενισχύει την διαδικασία της τεκμηρίωσης και προάγει τον επαγγελματικό σκεπτικισμό. Τα ευρήματα της έρευνας του δείχνουν, ότι οι ελεγκτές χρησιμοποιώντας τις οδηγίες τεκμηρίωσης που προάγουν υψηλού επιπέδου ερμηνείες, αντικατοπτρίζουν ένα υψηλότερο επίπεδο επαγγελματικού σκεπτικισμού. Επίσης, συγκριτικά με τους ελεγκτές που είναι λήπτες οδηγιών τεκμηρίωσης, που προάγουν χαμηλού επιπέδου ερμηνείες και τους ελεγκτές που δεν λαμβάνουν οδηγίες, οι ελεγκτές που χρησιμοποιούν οδηγίες υψηλού επιπέδου, είναι σε θέση να επεξεργάζονται πιο αποτελεσματικά τα ελεγκτικά τεκμήρια, ιδιαίτερα ελλιπή σύνολα τεκμηρίων. Επιπλέον, ο Rasso συστήνει ότι οι ελεγκτές στην πράξη συλλέγουν και επεξεργάζονται την πληροφορία με ερμηνείες χαμηλού επιπέδου και δεν έχουν εντοπιστεί σημαντικές διαφορές στον εκλαμβανόμενο κίνδυνο της εκτίμησης που παρέχεται από τους χρήστες χαμηλού επιπέδου οδηγιών και από τους ελεγκτές που δεν λαμβάνουν οδηγίες τεκμηρίωσης. Επίσης, ο τρόπος τεκμηρίωσης των ελεγκτικών τεκμηρίων από τους ελεγκτές των δύο προαναφερθέντων κατηγοριών, που ήταν συνεπής με τις ερμηνείες χαμηλού επιπέδου των ελεγκτικών τεκμηρίων, μπορεί να υφίσταται λόγω έλλειψης εκπαίδευσης στην επεξεργασία ελλιπών συνόλων τεκμηρίων.

Ο Grenier (2016) διενέργησε ένα πείραμα, με το οποίο διαπίστωσε ότι η εξειδίκευση του κλάδου, αν και αποτελούσε παράγοντα βελτίωσης της ποιότητας ελέγχου από προηγούμενη βιβλιογραφία, αναστέλλει ορισμένες πτυχές του επαγγελματικού σκεπτικισμού εξαιτίας της εμπιστοσύνης των ειδικών, και την εξάρτησή τους, στην ανώτερη ποιότητα γνώσης τους, της μη ουσιώδους ανακρίβειας και την ικανότητα αναγνώρισης μοτίβων, όταν δεν υπάρχουν εμφανείς δείκτες

αυξημένου κινδύνου ουσιώδους ανακρίβειας. Επίσης, ο Grenier διαπίστωσε ότι οι προσπάθειες των ελεγκτικών εταιριών να προωθήσουν τον επαγγελματικό σκεπτικισμό είναι περισσότερο αποτελεσματικές για τους ειδικούς καθώς οι μη-ειδικοί είναι σκεπτικιστικοί ανεξάρτητα των συγκεκριμένων προσπαθειών. Ενώ, οι ειδικοί είναι περισσότερο πιθανόν να ανταποκριθούν σε αυτές τις προσπάθειες, επειδή ο περιορισμένος σκεπτικισμός τους δεν είναι συνάρτηση της ανηθικότητας, αλλά συνάρτηση της εξειδίκευσης τους που τους καθιστά ικανούς να αναγνωρίζουν μοτίβα τεκμηρίων που δείχνουν ότι οι ουσιώδεις ανακρίβειες είναι απίθανες. Ωστόσο, η υπερβολική εμπιστοσύνη τους μπορεί να οδηγήσει σε ελεγκτική αποτυχία, όταν ανήθικες Διοικήσεις των πελατών τους, καταβάλλουν κάθε προσπάθεια για να εξαπατήσουν και να ξεγελάσουν τους ελεγκτές. Επίσης, ο Grenier διαπίστωσε, ότι οι σχεδιασμένες προτάσεις για την ενίσχυση της ανεξαρτησίας του ελεγκτή (π.χ. εναλλαγή ελεγκτικής εταιρίας, όρια αμοιβής ελεγκτή) μπορεί να μην είναι αποτελεσματικές στην ενίσχυση του επαγγελματικού σκεπτικισμού, αν δεν μειώσουν την εξάρτηση των ειδικών στην υπεροπτική γνώση τους περί μη ουσιώδους ανακρίβειας.

Οι Carpenter, Durtschi και Gaynor (2011) εξέτασαν την απόδοση μεταξύ των μαθητών που παρακολούθησαν το μάθημα «Εγκληματολογική Λογιστική» διάρκειας 7 μηνών, εκείνων των μαθητών που παρακολούθησαν μόνο τα βασικά μαθήματα ελεγκτικής, και μιας ομάδας από εμπειρογνώμονες της απάτης. Τα ευρήματά τους, έδειξαν ότι οι μαθητές που εκπαιδεύτηκαν στην εγκληματολογική λογιστική, όταν ήρθαν αντιμέτωποι με έναν λογαριασμό χρέους ασυνήθιστα μεγάλο, εκτίμησαν μια σημαντικά υψηλότερη αρχική πιθανότητα ότι ο συγκεκριμένος λογαριασμός ήταν σκοπίμως λανθασμένος, από ότι εκτίμησαν οι μη εκπαιδευμένοι μαθητές στην «Εγκληματολογική Λογιστική», χωρίς να διέφεραν σημαντικά με τις εκτιμήσεις των εμπειρογνώμωνων απάτης. Το παραπάνω, αποδεικνύει, ότι η εκπαίδευση στην Εγκληματολογική Λογιστική, τους ευαισθητοποιεί στην παρουσία της απάτης και υπονοεί ότι το επίπεδο του επαγγελματικού τους σκεπτικισμού είναι υψηλότερο μετά την εκπαίδευση, καθώς οι εκπαιδευόμενοι μαθητές όταν έρθουν αντιμέτωποι με μια σειρά από παράγοντες κινδύνου απάτης, τείνουν να αξιολογούν αυτά τα γεγονότα ως πιο σχετικά, σε σύγκριση με τους μη εκπαιδευόμενους μαθητές, και οι αναθεωρημένες εκτιμήσεις του κινδύνου είναι σημαντικά υψηλότερες από ότι οι αρχικές εκτιμήσεις τους. Επομένως, σύμφωνα με τους Carpenter, Durtschi και Gaynor (2011), ένα μάθημα σαν την Εγκληματολογική Λογιστική, μπορεί να αυξήσει την ευαισθησία των μαθητών

στους παράγοντες κινδύνου απάτης, χωρίς να υπερβάλλουν στην αναθεωρημένη εκτίμηση κινδύνου.

Οι Hurt, Eining και Plumlee (2008) εξέτασαν την επίδραση του επιπέδου του σκεπτικισμού του ελεγκτή στην αξιολόγηση των τεκμηρίων και στην παραγωγή εναλλακτικών εξηγήσεων στις συνηθισμένες περιστάσεις και στις περιστάσεις απαίτησης σκεπτικισμού. Στις συνηθισμένες ελεγκτικές περιστάσεις, βρήκαν ότι οι περισσότεροι σκεπτικιστικοί ελεγκτές εντοπίζουν περισσότερες αντιφάσεις και παράγουν περισσότερες εναλλακτικές εξηγήσεις, αλλά εντοπίζουν λιγότερα μηχανικά σφάλματα και εξετάζουν σχετικά λιγότερες ουσιαστικές δοκιμές (substantive tests) από ότι οι λιγότερο σκεπτικιστικοί ελεγκτές. Στην περίπτωση των περιστάσεων απαίτησης σκεπτικισμού, που δημιουργήθηκαν από έναν νέο πελάτη, η αλλαγή στην αναζήτηση πληροφοριών για να επικεντρωθεί περισσότερο στις ουσιαστικές διαδικασίες, και ο αριθμός των εντοπισμένων σφαλμάτων και αντιφάσεων ήταν μεγαλύτερος για την ομάδα των σκεπτικιστών, χωρίς να παρατηρείται καμία επίδραση στην παραγωγή εναλλακτικών εξηγήσεων ανεξάρτητα του επιπέδου σκεπτικισμού. Το επίπεδο του επαγγελματικού σκεπτικισμού του ελεγκτή συνδέεται με ορισμένες ελεγκτικές συμπεριφορές καθώς και με τις αλλαγές στις συμπεριφορές αυτές.

Οι Payne και Ramsay (2005) εξέτασαν εάν οι εκτιμήσεις κινδύνου απάτης στο στάδιο σχεδιασμού, επηρεάζουν το επίπεδο του επαγγελματικού σκεπτικισμού που επιδεικνύουν οι ελεγκτές καθώς αξιολογούν έναν ισχυρισμό της Διοίκησης, και εάν οι επιδράσεις είναι αυτές που προβλέπονται από τα ελεγκτικά πρότυπα. Συγκεκριμένα, η έρευνά τους έδειξε ότι οι ελεγκτές ήταν περισσότερο σκεπτικιστικοί σε έναν ισχυρισμό της Διοίκησης κατά την διάρκεια της επιτόπιας εργασίας, όταν δεν γνώριζαν τον κίνδυνο απάτης κατά τον στάδιο του σχεδιασμού, από ότι εκείνους που ήταν προδιατεθειμένοι σε ένα χαμηλό κίνδυνο απάτης κατά το στάδιο σχεδιασμού. Αυτό δικαιολογείται από το γεγονός ότι οι ελεγκτές αγκυροβολούν στις εκτιμήσεις χαμηλού κινδύνου απάτης, το οποίο έχει μια ανεπιθύμητη επίδραση στο επίπεδο του επαγγελματικού σκεπτικισμού που παρουσιάζεται, όταν αργότερα εμφανίζεται με ένα νέο παράγοντα κινδύνου απάτης. Συνολικά, οι ελεγκτές που είχαν προδιάθεση για μετριοπαθείς/υψηλές εκτιμήσεις κινδύνου απάτης, επέδειξαν ένα υψηλότερο επίπεδο σκεπτικισμού από εκείνους της ομάδας ελέγχου, που δεν είχαν γνώση του εκτιμώμενου κινδύνου απάτης στο στάδιο του σχεδιασμού. Συγκεκριμένα, οι κύριοι ελεγκτές ήταν συνολικά λιγότερο σκεπτικιστικοί από ότι το προσωπικό. Οι κύριοι ελεγκτές παρουσίασαν ένα χαμηλότερο επίπεδο επαγγελματικού σκεπτικισμού ως

αντίδραση/απόκριση σε μια χαμηλή εκτίμηση κινδύνου στο στάδιο σχεδιασμού, αλλά δεν παρουσίασαν ένα υψηλότερο επίπεδο σκεπτικισμού ως απάντηση της υψηλής εκτίμησης κινδύνου απάτης στο στάδιο σχεδιασμού. Τα ευρήματα είναι συνεπή με εκείνα των Shaub και Lawrence (1999) και αυτή η επίδραση του βαθμού εμπειρίας μπορεί να οφείλεται στο γεγονός ότι ελάχιστοι ελεγκτές είναι έμπειροι σε εντοπισμό απάτης στην καριέρα τους, και ότι υπάρχει μια μείωση του σκεπτικισμού κατά την αύξηση των ετών εμπειρίας τους. Απότοκο αυτού, καθώς οι ελεγκτές έχουν υψηλά επίπεδα ευθύνης, ο σκεπτικισμός και η ικανότητα να αντιμετωπίζουν με αντικειμενικότητα τις παρουσιάσεις του πελάτη, καθιστά αυτά τα στοιχεία υψίστης σημασίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΟΣ ΣΚΕΠΤΙΚΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ – ΘΕΩΡΙΕΣ - ΑΝΤΙΛΗΨΕΙΣ

3.1 Εισαγωγή

Στο κεφάλαιο 3, θα γίνει μια εκτενή ανάλυση των επικρατέστερων θεωριών – αντιλήψεων, σχετικά με τον επαγγελματικό σκεπτικισμό του ορκωτού ελεγκτή καθώς και η παρουσίαση των μοντέλων επαγγελματικού σκεπτικισμού της κάθε θεωρίας. Αναλυτικότερα, στις ενότητες 3.2 και 3.3 παρουσιάζεται ο ορισμός και το μοντέλο του επαγγελματικού σκεπτικισμού του Nelson (2009). Στην ενότητα 3.4, παρουσιάζονται τα χαρακτηριστικά του επαγγελματικού σκεπτικισμού και η θεωρία της Hurt (2013), και η σύγκριση των μοντέλων Nelson και Hurt. Στην ενότητα 3.5, παρουσιάζεται μία εναλλακτική θεωρία των Prawitt – Glover, η οποία προσδίδει μια διαφορετική οπτική σκοπιά, σχετικά με τον επαγγελματικό σκεπτικισμό του ορκωτού ελεγκτή.

3.2 Θεωρία Nelson – Επαγγελματικός Σκεπτικισμός

Ο Nelson (2009) υιοθετεί μια αντίληψη «τεκμαρτής αμφιβολίας» του επαγγελματικού σκεπτικισμού (PS), καθώς θεωρεί τον σκεπτικιστή ως έναν του οποίου η συμπεριφορά υποδεικνύει σχετικά περισσότερη αμφιβολία για την εγκυρότητα κάποιου ισχυρισμού. Πιο συγκεκριμένα, ο Nelson (2009) ορίζει τον επαγγελματικό σκεπτικισμό (PS), όπως υποδεικνύεται για τους ελεγκτές, τις κρίσεις και τις αποφάσεις που αντικατοπτρίζουν μια αυξημένη εκτίμηση του κινδύνου ότι ένας ισχυρισμός είναι εσφαλμένος, με βάση τις πληροφορίες που διαθέτει ο ελεγκτής. Σύμφωνα με αυτόν τον ορισμό, ένας ελεγκτής που έχει υψηλό επαγγελματικό σκεπτικισμό (PS) χρειάζεται περισσότερη πειθώ (με τη μορφή ενός πιο πειστικού συνόλου ελεγκτικών τεκμηρίων) προτού καταλήξει στο

συμπέρασμα ότι ένας ισχυρισμός είναι αληθής. Επίσης, θεωρεί την ελεγκτική πρωταρχικά ως έλεγχο των ισχυρισμών ότι οι οικονομικές καταστάσεις του πελάτη είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη ανακρίβεια και ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου του πελάτη λειτουργεί αποτελεσματικά, αλλά ο ορισμός του θα μπορούσε να ισχύει και για άλλους ισχυρισμούς.

Η υιοθέτηση αυτής της τεκμαρτής αμφιβολίας για τον επαγγελματικό σκεπτικισμό (PS) ισοδυναμεί ουσιαστικά με την ενίσχυση μιας ασύμμετρης έναντι μιας συμμετρικής αμφιβολίας από την πλευρά των ελεγκτών. Σύμφωνα με αυτήν την άποψη, οι ελεγκτές υψηλού επιπέδου επαγγελματικού σκεπτικισμού (PS) είναι περισσότερο πιθανόν να αμφισβητούν τα ελεγκτικά τεκμήρια ότι ένας ισχυρισμός είναι αληθής από ότι να αμφισβητούν ελεγκτικά τεκμήρια ότι ένας ισχυρισμός είναι ψευδής και θα τείνουν να συλλέγουν σχετικά περισσότερα ελεγκτικά τεκμήρια ως αποτέλεσμα. Έτσι, σύμφωνα με αυτόν τον ορισμό, το υψηλό επίπεδο επαγγελματικού σκεπτικισμού (PS) σε έναν έλεγχο μπορεί να μην αποφέρει τη βέλτιστη ισορροπία αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας. Αντίθετα, είναι πιθανό ένας ελεγκτής να είναι υπερβολικά σκεπτικός και ένας έλεγχος που εμφανίζει εξαιρετικά υψηλό επίπεδο επαγγελματικού σκεπτικισμού (PS) μπορεί να είναι αναποτελεσματικός και μπορεί να προκαλέσει υπερβολική κακή εντύπωση του πελάτη.

3.3 Μοντέλο Επαγγελματικού Σκεπτικισμού - Nelson

Ο Nelson παρουσιάζει μια επισκόπηση ενός απλού μοντέλου επαγγελματικού σκεπτικισμού (PS), που φαίνεται στο Διάγραμμα 1. Το μοντέλο του Nelson ενσωματώνει την προηγούμενη εργασία πολλών αρθρογράφων. Στο επίκεντρο του μοντέλου, βρίσκεται η ιδέα ότι υπάρχει διαφορά μεταξύ της Επιφυλακτικής Κρίσης (skeptical judgment) και της Επιφυλακτικής Δράσης (skeptical action) (Σύνδεσμος 1). Όπως αναφέρεται στον ορισμό του επαγγελματικού σκεπτικισμού που παρέχεται στα ελεγκτικά πρότυπα (ΔΠΕ 230), ο επαγγελματικός σκεπτικισμός είναι προϊόν της κρίσης των ελεγκτών, αλλά ο επαγγελματικός σκεπτικισμός αποκαλύπτεται από επιφυλακτική συμπεριφορά και ως εκ τούτου είναι ένα χαρακτηριστικό της απόδοσης του ελεγκτή. Η συλλογή ελεγκτικών τεκμηρίων παρέχει σημαντική συνεισφορά στη διαδικασία κρίσης (Σύνδεσμος 2). Σύμφωνα με το μοντέλο του Nelson, ως ελεγκτικά τεκμήρια θεωρούνται όλες οι πληροφορίες που συλλέγονται και εξετάζονται κατά τη

διάρκεια του ελέγχου. Ο επαγγελματικός σκεπτικισμός (PS) μπορεί να επηρεάσει τον αρχικό σχεδιασμό ελέγχου (audit planning), όταν η αρχική συλλογή ελεγκτικών τεκμηρίων μπορεί να αποτελείται μόνο από βασικές πληροφορίες σχετικά με την προϋστορία του πελάτη και μπορεί επίσης να επηρεάσει την επιλογή της ελεγκτικής γνώμης, όταν η αρχική συλλογή τεκμηρίων αποτελείται από όλα τα ελεγκτικά τεκμήρια που συγκεντρώνονται ως μέρος της διαδικασίας ελέγχου.

Άλλα στοιχεία συνεισφοράς στην διαδικασία κρίσης αποτελεί η γνώση (knowledge) του ελεγκτή (Σύνδεσμος 3), άλλα μη γνωστικά χαρακτηριστικά που αναφέρονται ως χαρακτηριστικά (traits) του ελεγκτή (π.χ. νοημοσύνη, τάση αμφιβολίας, αυτοπεποίθηση) (Σύνδεσμος 4) και τα κίνητρα (incentives) του ελεγκτή (Σύνδεσμος 5). Ο Nelson ακολουθώντας τους Libby και Luft (1993), θεωρεί την γνώση (knowledge) του ελεγκτή ως αποτέλεσμα ενός συνδυασμού χαρακτηριστικών (traits) (Σύνδεσμος 6) και προηγούμενης εμπειρίας, που περιλαμβάνει την εκπαίδευση (training) (Σύνδεσμος 7), και θεωρεί τα χαρακτηριστικά (traits), αυτά που καθορίζονται από τη στιγμή που ένας ελεγκτής ξεκινάει την εκπαίδευση ελέγχου (audit training) και την πρακτική (practice).

Προηγούμενη έρευνα στην ψυχολογία και την λογιστική έχει εντοπίσει ότι οι κρίσεις των ελεγκτών είναι ευάλωτες σε διάφορα προβλήματα, όπως δυσκολία αναγνώρισης μοτίβων ελεγκτικών τεκμηρίων, εφαρμογής προηγούμενης γνώσης στην τρέχουσα εργασία κρίσης, κατάλληλης στάθμισης των ελεγκτικών τεκμηρίων και αποφυγής κινήτρων, που ασυνείδητα ασκούν επιρροή στην κρίση. Όλες αυτές οι δυσκολίες θα μπορούσαν να επηρεάσουν τον βαθμό στον οποίο οι κρίσεις αντικατοπτρίζουν τον επαγγελματικό σκεπτικισμό (PS).

Εάν οι (PS) επιφυλακτικές κρίσεις μετατρέπονται σε επιφυλακτικές δράσεις (PS), δεν εξαρτάται μόνο από την έκταση που οι κρίσεις αντικατοπτρίζουν τον επαγγελματικό σκεπτικισμό (PS), αλλά και σε πτυχές των κινήτρων (incentives) του ελεγκτή (Σύνδεσμος 8), των χαρακτηριστικών (traits) του (Σύνδεσμος 9) και της γνώσης (knowledge) του (Σύνδεσμος 10). Αυτή η διάκριση μεταξύ κρίσης και δράσης αντικατοπτρίζει την ιδέα ότι ο επαγγελματικός σκεπτικισμός (PS) θα πρέπει να φτάσει σε κάποιο όριο το οποίο θα είναι επαρκές για να ενθαρρύνει την δράση (promote action), και ότι εάν ένας ελεγκτής φαίνεται να έχει ασκήσει επαγγελματικό σκεπτικισμό (PS), επηρεάζεται επίσης από τις πτυχές της γνώσης (knowledge) (π.χ., γνώση των περιορισμών από τα λογιστικά και ελεγκτικά πρότυπα), των χαρακτηριστικών (traits) (π.χ. αυτοπεποίθηση) και των κινήτρων (incentives) (π.χ. εάν οι πιέσεις να παραμείνουν

εντός χρονικού προϋπολογισμού ή να αποτρέψουν τη δυσαρέσκεια του πελάτη, αποθαρρύνουν τον ελεγκτή να πάρει συγκεκριμένες δράσεις, διατηρώντας πιστά τον επαγγελματικό σκεπτικισμό (PS) αντικατοπτριζόμενο στην κρίση τους).

Η επιφυλακτική δράση (skeptical action) μπορεί να αλλάξει το ποσό ή την φύση των ελεγκτικών τεκμηρίων που διαθέτει ο ελεγκτής, το οποίο στη συνέχεια πρέπει να επανεξετάσει και το οποίο γίνεται μέρος της εμπειρίας (experience) και της γνώσης (knowledge) του ελεγκτή. Επομένως, αυτό το μοντέλο είναι επαναλαμβανόμενο, με τα ελεγκτικά τεκμήρια να ενσωματώνονται και να κρίνονται, να λαμβάνονται δράσεις, και τα περαιτέρω ελεγκτικά τεκμήρια που προκύπτουν από τη λήψη δράσεων (Σύνδεσμος 11), γίνονται μέρος της εμπειρίας (experience) του ελεγκτή (Σύνδεσμος 12), και χρησιμοποιούνται για την μελλοντική συλλογή τεκμηρίων (Σύνδεσμος 13) στη διαδικασία.

3.3.1 Γνώση

Σύμφωνα με τον Nelson, για να μπορέσουν οι ελεγκτές να ασκήσουν τον επαγγελματικό σκεπτικισμό (PS) ως ανταπόκριση σε ένα συγκεκριμένο σύνολο ελεγκτικών τεκμηρίων, θα πρέπει να κατανοήσουν τις κατευθυντήριες συνέπειες των ελεγκτικών τεκμηρίων για τον ελεγκτικό κίνδυνο (Audit Risk) και επίσης να είναι σε θέση να εφαρμόσουν τις γνώσεις τους σχετικά με τα μοτίβα των ελεγκτικών τεκμηρίων και τις συχνότητες σφάλματος / μη σφάλματος, με σκοπό να προσδιορίσουν αν ένα καθορισμένο σύνολο τεκμηρίων υποδηλώνει αυξημένο κίνδυνο. Συγκεκριμένα, ο Nelson κάνει μια αναφορά για την γνώση των κατευθυντήριων σχέσεων μεταξύ των ελεγκτικών τεκμηρίων και των κινδύνων ελέγχου. Σύμφωνα με μελέτες, δεδομένου μιας συγκέντρωσης ελεγκτικών τεκμηρίων, ένα κρίσιμο στοιχείο της γνώσης είναι η κατευθυντήρια σχέση μεταξύ ενός ελεγκτικού τεκμηρίου και του κινδύνου ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιώδεις ανακριβείς. Οι συγκεκριμένες μελέτες εκτίμησης κινδύνου αποδεικνύουν ότι οι ελεγκτές διαθέτουν γνώσεις που τους επιτρέπουν να τροποποιήσουν τον εκτιμώμενο κίνδυνο ως ανταπόκριση στην ποιότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων και στα χαρακτηριστικά των πελατών, όπως η ακεραιότητα της Διοίκησης ο κύκλος εργασιών, τα χαρακτηριστικά της εταιρείας όπως η οικονομική

βιωσιμότητα και η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Επιπλέον, ο Nelson αναφέρεται και στην γνώση της συχνότητας, στην αναγνώριση μοτίβων και στην εμπειρογνωμοσύνη. Συγκεκριμένα, ο επαγγελματικός σκεπτικισμός αποκαλύπτεται εάν οι εμπειρίες των ελεγκτών, τους έχουν μεταφέρει την γνώση σχετικά με τις συχνότητες σφαλμάτων και μη σφαλμάτων και τα μοτίβα ελεγκτικών τεκμηρίων που υποδηλώνουν αυξημένο κίνδυνο ανακρίβειας. Προηγούμενες μελέτες αποδεικνύουν ότι οι έμπειροι ελεγκτές διαθέτουν σχετικά ακριβείς γνώσεις για πιο κοινές αιτίες σφαλμάτων και τις επιδράσεις σφαλμάτων, και ότι η γνώση τουλάχιστον των αιτιών των σφαλμάτων αυξάνεται με την εμπειρία. Η καλύτερη γνώση συχνότητων σχετίζεται με την τάση των ελεγκτών που αντιμετωπίζουν ανεξήγητα ελεγκτικά ευρήματα, να δημιουργούν υποθέσεις υψηλής ποιότητας και να αξιολογούν αυτές τις υποθέσεις με μεγαλύτερη ακρίβεια. Σχετικά με την εμπειρογνωμοσύνη του κλάδου, οι ειδικοί του κλάδου είναι ιδιαίτερα ικανοί να εντοπίσουν μοτίβα τεκμηρίων που υποδηλώνουν μια συγκεκριμένη ανακρίβεια. Για παράδειγμα, οι έμπειροι ελεγκτές αυξάνουν τις προγραμματισμένες ώρες ελέγχου όταν αντιλαμβάνονται τον συνδυασμό ενός πελάτη που έχει ένα ξεκάθαρο κίνητρο να ανακριβεί και υπάρχουν ελάχιστα επιβεβαιωτικά τεκμήρια που να υποστηρίζουν την εξήγηση του μη σφάλματος του πελάτη (Glover et al. 2000), απεικονίζοντας μια επίδραση της γνώσης στην κρίση και στη συνέχεια στη δράση. Ωστόσο, ο Nelson παρουσιάζει και μελέτες που αποδεικνύουν το αντίθετο, ότι η γνώση της εμπειρογνωμοσύνης μπορεί να μην βελτιώσει πάντα τον επαγγελματικό σκεπτικισμό. Οι ειδικοί του κλάδου τείνουν επίσης να εντοπίζουν μη σφάλματα ως πιθανότερη εξήγηση για τα ευρήματα ελέγχου (Solomon et al. 1999), και σε ορισμένες εργασίες, οι ειδικοί εκτιμούν χαμηλότερο εγγενές κίνδυνο από τους μη ειδικούς (Taylor 2000). Η μεγαλύτερη προσδοκία των πιο έμπειρων ελεγκτών ότι τα μη σφάλματα εξηγούν τα ευρήματα του ελέγχου, θα μπορούσαν να εξηγήσουν τις αποδείξεις ότι οι αρχάριοι ελεγκτές είναι πιο σκεπτικοί στις κρίσεις και τις συμπεριφορές τους από τους πιο έμπειρους ελεγκτές. Ιδιαίτερα σε μια περίπτωση όπου μια ανακρίβεια είναι σκόπιμη, τα μοτίβα των τεκμηρίων μπορεί να φαίνονται να υποδηλώνουν μια εξήγηση μη σφάλματος, και οι ελεγκτές που κατανοούν αυτά τα μοτίβα μπορεί να τείνουν να ακολουθούν αυτήν την προσδοκία παρά να αναζητούν κρίσιμες πληροφορίες που λείπουν.

Έτσι, η γνώση των ελεγκτών για μοτίβα σφαλμάτων και μη σφαλμάτων, μπορεί να χρησιμεύσει για τη βελτίωση του PS. Ωστόσο, εάν οι ελεγκτές μαθαίνουν με την πάροδο του χρόνου να υποθέτουν εξηγήσεις μη σφαλμάτων και να μην επιδιώκουν

κρίσιμες χαμένες πληροφορίες, η μεγαλύτερη συχνότητα γνώσης μπορεί πραγματικά να υπονομεύσει τον επαγγελματικό σκεπτικισμό.

3.3.2 Χαρακτηριστικά

Τα χαρακτηριστικά (traits) είναι μη γνωστικά χαρακτηριστικά του ελεγκτή που μπορούν να επηρεάσουν τον επαγγελματικό σκεπτικισμό (PS) του. Ο Nelson διαχωρίζει την έρευνα σχετικά με τα χαρακτηριστικά που σχετίζονται με τον επαγγελματικό σκεπτικισμό (PS) σε τρεις κατηγορίες: α.) Την ικανότητα επίλυσης προβλημάτων, β.) την Δεοντολογία / Ηθικό Συλλογισμό και γ.) τις κλίμακες σκεπτικισμού.

Η ικανότητα επίλυσης προβλημάτων είναι ένα χαρακτηριστικό που εντοπίστηκε σε προηγούμενες έρευνες και η βασική ιδέα είναι ότι η ακατέργαστη νοημοσύνη θα βοηθήσει τους ελεγκτές να εντοπίσουν πιθανές ανακρίβειες. Σύμφωνα με αυτές τις μελέτες, έχουν εντοπιστεί σημαντικές σχέσεις μεταξύ της ικανότητας και της εκτέλεσης άσκησης των εργασιών ελέγχου σχετικών με τον επαγγελματικό σκεπτικισμό (εντοπισμός σφαλμάτων μέσω ανάλυσης αναλογίας, ανίχνευση χειραγώγησης - κερδών), ιδιαίτερα όταν αυτές οι εργασίες δεν είναι δομημένες, χωρίς ωστόσο να εξετάζουν εάν η μεγαλύτερη ικανότητα επίλυσης προβλημάτων τείνει να ενθαρρύνει περισσότερο επαγγελματικό σκεπτικισμό PS.

Η δεοντολογία ή ο ηθικός συλλογισμός είναι ένα άλλο χαρακτηριστικό που διερευνήθηκε από πολλές προηγούμενες μελέτες και το γενικό συμπέρασμα αυτών των μελετών είναι ότι οι ελεγκτές σε υψηλότερα στάδια ηθικής ανάπτυξης, φαίνονται πιο ευαίσθητοι σε πληροφορίες σχετικά με την ικανότητα και την ακεραιότητα των πελατών (Ponemon και Gabhart 1993), είναι σε θέση να εντοπίσουν πιθανή ακατάλληλη συμπεριφορά (Bemardi 1994) και είναι λιγότερο πιθανό να εμπλακούν σε ακατάλληλη συμπεριφορά (Ponemon and Gabhart 1993). Η δεοντολογία παρέχει ένα πλαίσιο αρχών και πεποιθήσεων, με σκοπό να βοηθήσει τα άτομα να αποκτήσουν τις δεξιότητες και την επίγνωση που είναι απαραίτητες για την δεοντολογική λήψη αποφάσεων. Στο ελεγκτικό επάγγελμα, είναι επιτακτική η ανάγκη, ο ελεγκτής να διακρίνεται για την ηθική και τις αξίες του. Τέτοιες θεμελιώδεις δεοντολογικές αρχές

αποτελούν, η ακεραιότητα, η αντικειμενικότητα και γενικότερα η ανεξαρτησία του ελεγκτή, στοιχεία απαραίτητα για την κατάλληλη εφαρμογή επαγγελματικού σκεπτικισμού. Επομένως, η δεοντολογία συνεισφέρει σημαντικά στην ανεξαρτησία του ελεγκτή, απαραίτητη τόσο κατά την επιλογή της φύσης ή του όγκου των ελεγκτικών διαδικασιών και την εκτέλεσή τους, όσο και κατά την αμερόληπτη έκφραση της γνώμης του στην έκθεση ελέγχου (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2017).

Σχετικά με τα χαρακτηριστικά, εντοπίζονται στην βιβλιογραφία, οι αρχικές κλίμακες σκεπτικισμού του Wrightsman (1974) που αξιολογούν την πεποίθηση ότι οι άνθρωποι είναι αξιόπιστοι (ηθικοί και υπεύθυνοι) και ανεξάρτητοι, καθώς αντιστέκονται στις πιέσεις των ομάδων και ακολουθούν τις δικές τους πεποιθήσεις. Καθώς και η κλίμακα εμπιστοσύνης πελάτη που αξιολογεί τη γενική τάση των ελεγκτών να εμπιστεύονται τους πελάτες τους. Τις παραπάνω κλίμακες χρησιμοποίησε ο Shaub (1996) ανεπιτυχώς για να αξιολογήσει τη γενική τάση, του να είσαι σκεπτικιστικός. Καθώς, δεν βρήκε καμία σημαντική σχέση μεταξύ των βαθμολογιών στις κλίμακες αξιοπιστίας και ανεξαρτησίας και των σκεπτικιστικών κρίσεων ή δράσεων των ελεγκτών και της σημασίας του μέτρου εμπιστοσύνης του πελάτη.

Αντίθετα, φαίνεται να είναι επιτυχής, η πρόσφατη κλίμακα σκεπτικισμού της Hurtt (2007), που ανέπτυξε και δοκίμασε μια κλίμακα PS επικεντρωμένη στον έλεγχο. Βασίζει την κλίμακα σε έξι ξεχωριστά χαρακτηριστικά των σκεπτικιστών που διαφέρουν από την γνώση και την ηθική. Τα παραπάνω χαρακτηριστικά είναι η αναστολή κρίσης, το διερευνητικό πνεύμα, η αναζήτηση γνώσης, η διαπροσωπική κατανόηση, η αυτοπεποίθηση και η αυτοεκτίμηση, τα οποία θα αναλυθούν περισσότερο στην επόμενη ενότητα. Όταν εξετάζονται συλλογικά, αυτά τα χαρακτηριστικά συλλαμβάνουν την ιδέα ότι οι σκεπτικιστές διατηρούν ανοιχτό μυαλό και αμφισβητούν πιθανά συμπεράσματα, αναζητώντας ελεγκτικά τεκμήρια, λαμβάνοντας υπόψη το ενδεχόμενο ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια είναι προκατειλημμένα και τα αμφισβητούν επιθετικά μέχρι να φτάσουν προσωπικά σε ένα συμπέρασμα. Η Hurtt (2007) περιγράφει μια συστηματική προσέγγιση για την αξιολόγηση αυτών των χαρακτηριστικών χρησιμοποιώντας ένα εργαλείο 30 ερωτήσεων και χρησιμοποιεί ανάλυση παραγόντων για να αποδείξει τη μοναδικότητα κάθε χαρακτηριστικού. Η βαθμολογία Hurtt είναι σχετικά σταθερή με την πάροδο του χρόνου, και δύο μελέτες των Fullerton και Durtschi (2005) αποδεικνύουν ότι η κλίμακα σκεπτικισμού της Hurtt, μπορεί να προβλέψει την σκεπτικιστική συμπεριφορά. Συγκεκριμένα, παρέχουν στοιχεία ότι η βαθμολογία Hurtt σχετίζεται σημαντικά με τον αριθμό των ερωτημάτων

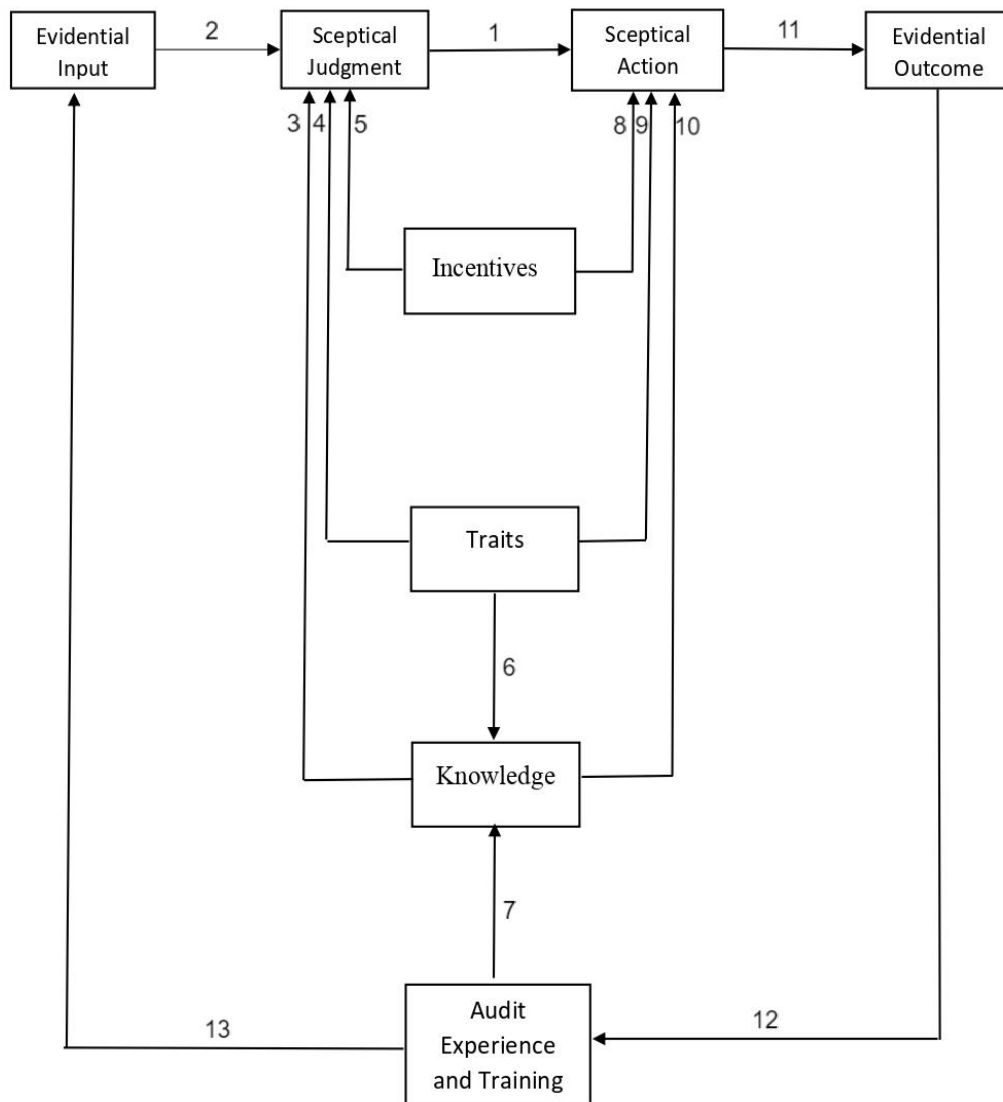
αναζήτησης πληροφοριών και τον αριθμό των αντιφάσεων που εντοπίζονται όταν οι ελεγκτές αντιμετωπίζουν πελάτες υψηλού κινδύνου, αλλά λιγότερο όταν αντιμετωπίζουν πελάτες χαμηλού κινδύνου.

3.3.3 Κίνητρα

Σε επίπεδο εταιρείας, τα κίνητρα που ευνοούν τον επαγγελματικό σκεπτικισμό (PS) παρέχονται από τη δυνατότητα κανονιστικής επιβολής από τις PCAOB, SEC και άλλες ρυθμιστικές αρχές, δίκες και επακόλουθη απώλεια φήμης που μειώνει την ικανότητα ενός ελεγκτικού γραφείου να προσελκύει πελάτες και να διατηρεί υψηλότερες αμοιβές για τις ελεγκτικές υπηρεσίες. Αυτοί οι παράγοντες επηρεάζουν τα κίνητρα των μεμονωμένων ελεγκτών μέσω της ατομικής ευθύνης τους, την απειλή για την ατομική φήμη και την πιθανή απώλεια εταιρικού κεφαλαίου και των αποδοχών του. Επίσης, η σημασία των κινήτρων για το ελεγκτικό γραφείο, ενθαρρύνει την εταιρεία να προβεί σε ενέργειες που τροποποιούν τα κίνητρα των ατομικών ελεγκτών μέσω αξιολογήσεων απόδοσης που επηρεάζουν το πακέτο αποδοχών, την πρόοδο και την πιθανότητα απώλειας θέσης (Nelson 2006). Οι ελεγκτές αντιμετωπίζουν επίσης μη χρηματικά κίνητρα που ευνοούν την ποιότητα του ελέγχου, που παρέχεται από την επαγγελματική τους ταυτότητα και τον ρόλο τους στις κουλτούρες των ελεγκτικών εταιρειών, καθώς εργάζονται σε ομάδες ελέγχου το οποίο μπορεί να τους προστατεύσει κάπως από την πίεση των πελατών (Nelson 2004).

Από την άλλη πλευρά, υπάρχουν κίνητρα που μειώνουν τον επαγγελματικό σκεπτικισμό (PS). Οι πελάτες και ο ανταγωνισμός πιέζουν τους ελεγκτές για να διατηρούν χαμηλή την αμοιβή του ελέγχου, γεγονός που θα μπορούσε να αποθαρρύνει να πραγματοποιηθούν περαιτέρω δαπάνες της ελεγκτικής προσπάθειας. Η απώλεια αμοιβών μπορεί να επηρεάσει την πρόοδο και την αμοιβή των ελεγκτών και οι διαφωνίες με τους πελάτες μπορούν να θέσουν σε κίνδυνο τις σχέσεις με τους πελάτες, που θα οδηγήσει σε απώλεια εσόδων. Αυτές οι ανησυχίες μπορεί να αυξηθούν εάν το ελεγκτικό γραφείο καταφεύγει σε χαμηλές προσφερόμενες αμοιβές ελέγχου, με σκοπό να προσελκύσει πελάτες, καθώς ο ελεγκτής πιθανώς ενδιαφέρεται περισσότερο για τη διατήρηση μιας μακροπρόθεσμης σχέσης με τον πελάτη. Επίσης, δεδομένου ότι πολλοί ελεγκτές αφήνουν τελικά το επάγγελμα της ελεγκτικής για να συμμετάσχουν στη

χρηματοοικονομική Διοίκηση των προηγούμενων πελατών τους, μπορεί να οδηγήσει τους ελεγκτές να είναι απρόθυμοι να βλάψουν τις σχέσεις τους με την Διοίκηση. Επίσης, σύμφωνα με τους Bazemian et al. (2006) υφίστανται μη χρηματικά κίνητρα για τη μείωση του επαγγελματικού σκεπτικισμού (PS) , με τη μορφή κοινωνικών πιέσεων από τους πελάτες , όπου ο ελεγκτής δεν θέλει να τους απογοητεύσει.



Διάγραμμα 1: A Model of Determinants of Professional Skepticism in Audit Performance – Nelson (2009)

3.4 Θεωρία Hurt (2013) –Επαγγελματικός Σκεπτικισμός

Η Hurtt (2013) χρησιμοποιεί την «ουδέτερη» αντίληψη του επαγγελματικού σκεπτικισμού και ορίζει τον επαγγελματικό σκεπτικισμό ως μια πολυδιάστατη δομή που χαρακτηρίζει την τάση ενός ατόμου να αναβάλλει το συμπέρασμα έως ότου τα στοιχεία παρέχουν επαρκή υποστήριξη για μία εναλλακτική / εξήγηση έναντι των άλλων. Ως ατομικό χαρακτηριστικό, ο επαγγελματικός σκεπτικισμός μπορεί να είναι ένα χαρακτηριστικό (μια σχετικά σταθερή, διαρκής πτυχή ενός ατόμου) και επίσης ως μια κατάσταση (μια προσωρινή κατάσταση που προκαλείται από μεταβλητές κατάστασης). Η Hurtt (2010) έχει αναπτύξει μια κλίμακα που έχει σχεδιαστεί για την εκ των προτέρων μέτρηση του επιπέδου επαγγελματικού σκεπτικισμού ενός ατόμου με βάση τα χαρακτηριστικά που προέρχονται από τα πρότυπα ελέγχου, την ψυχολογία, τη φιλοσοφία και την έρευνα συμπεριφοράς καταναλωτών. Αποδεχόμενη την πολύ-διάσταση του επαγγελματικού σκεπτικισμού, η Hurtt αναγνωρίζει έξι χαρακτηριστικά που περιλαμβάνουν τον επαγγελματικό σκεπτικισμό: το διερευνητικό πνεύμα, την αναστολή κρίσης, την αναζήτηση γνώσης, την διαπροσωπική κατανόηση, την αυτοεκτίμηση και την αυτονομία.

3.5 Χαρακτηριστικά του Επαγγελματικού Σκεπτικισμού

Τα τρία πρώτα χαρακτηριστικά του επαγγελματικού σκεπτικισμού (διερευνητικό πνεύμα, αναστολή κρίσης, αναζήτηση γνώσης) σχετίζονται με τον τρόπο που ένας ελεγκτής εξετάζει τα ελεγκτικά τεκμήρια. Τα ανωτέρω χαρακτηριστικά δείχνουν την προθυμία του ελεγκτή να αναζητήσει και να εξετάσει πλήρως επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια πριν λάβει μια απόφαση. Ένας ελεγκτής που επιδεικνύει επαγγελματικό σκεπτικισμό είναι πρόθυμος να περιμένει για να κάνει μια κρίση. Το τέταρτο χαρακτηριστικό, η διαπροσωπική κατανόηση, προσδιορίζει την ανάγκη να ληφθούν υπόψη και οι ανθρώπινες πτυχές ενός ελέγχου κατά την αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων και τα δύο τελευταία χαρακτηριστικά, η αυτοεκτίμηση και η

αυτονομία, απευθύνονται στην ικανότητα του ατόμου να ενεργήσει βάσει των πληροφοριών που αποκτήθηκαν.

3.5.1 Διερευνητικό Πνεύμα

Σύμφωνα με την Hurtt, δεν υπάρχει αμφιβολία ότι μια πτυχή του επαγγελματικού σκεπτικισμού είναι ένα διερευνητικό πνεύμα. Τα ελεγκτικά πρότυπα υποδεικνύουν ότι ο επαγγελματικός σκεπτικισμός είναι μια στάση που περιλαμβάνει ένα διερευνητικό πνεύμα και απαιτεί συνεχή αμφισβήτηση εάν οι πληροφορίες και τα ελεγκτικά τεκμήρια που λαμβάνονται, υποδηλώνουν ότι έχει σημειωθεί ουσιώδη ανακρίβεια λόγω απάτης.

3.5.2 Αναστολή της κρίσης

Η δεύτερη πτυχή του επαγγελματικού σκεπτικισμού είναι το χαρακτηριστικό της αναβολής της κρίσης έως ότου υπάρξει ένα κατάλληλο επίπεδο ελεγκτικών τεκμηρίων στο οποίο να βασιστεί ένα συμπέρασμα. Με τα ελεγκτικά πρότυπα που δηλώνουν ότι ο επαγγελματικός σκεπτικισμός υποχρεώνει τη συλλογή και την αντικειμενική αξιολόγηση ελεγκτικών τεκμηρίων καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου, αυτό υποστηρίζει την ιδέα ότι οι κρίσεις πρέπει να ανασταλούν έως ότου ληφθούν επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια. Χαρακτηριστικά, στα ελεγκτικά πρότυπα αναφέρεται ότι ο ελεγκτής δεν πρέπει να είναι ικανοποιημένος με λιγότερα από πειστικά ελεγκτικά τεκμήρια.

3.5.3 Αναζήτηση Γνώσης

Το χαρακτηριστικό «αναζήτηση γνώσης», διαφέρει από το χαρακτηριστικό ενός διερευνητικού πνεύματος, επειδή το διερευνητικό πνεύμα έχει κάποια αίσθηση δυσπιστίας ή αμφιβολίας, ενώ η αναζήτηση για γνώση είναι περισσότερο μια αίσθηση γενικής περιέργειας ή ενδιαφέροντος. Οι σκεπτικιστές ενδιαφέρονται γενικά για τη

γνώση και δεν έχουν απαραίτητα κίνητρα να αναζητήσουν απλά, για να επαληθεύσουν ένα συγκεκριμένο συμπέρασμα ή να λάβουν συγκεκριμένες πληροφορίες.

3.5.4 Διαπροσωπική κατανόηση

Μια σημαντική πτυχή της αξιολόγησης των ελεγκτικών τεκμηρίων είναι η διαπροσωπική κατανόηση, η οποία ασχολείται με την κατανόηση των κινήτρων και της ακεραιότητας των ατόμων που παρέχουν ελεγκτικά τεκμήρια. Οι φιλόσοφοι προτείνουν ότι μόνο με την κατανόηση των ανθρώπων, ένας σκεπτικιστής μπορεί να αναγνωρίσει και να αποδεχθεί ότι διαφορετικά άτομα έχουν διαφορετικές αντιλήψεις για το ίδιο αντικείμενο ή γεγονός. Τα κίνητρα και οι αντιλήψεις των ατόμων μπορούν να τους οδηγήσουν να παρέχουν ανακριβείς, προκατειλημμένες ή παραπλανητικές πληροφορίες. Εάν ο σκεπτικιστής δεν κατανοήσει τους ανθρώπους, είναι δύσκολο να αναγνωριστεί η πιθανότητα προκατάληψης που υπάρχει στις πληροφορίες που δίνουν οι άνθρωποι και είναι δύσκολο να εντοπίσει τότε οι άνθρωποι θα μπορούσαν σκόπιμα να παρέχουν παραπλανητικές πληροφορίες. Μόλις οι υποθέσεις ή τα κίνητρα ενός ατόμου εντοπιστούν και κατανοηθούν, ο σκεπτικιστής έχει μια βάση για την πρόκληση ή τη διόρθωση λανθασμένων υποθέσεων.

3.5.5 Αυτονομία

Τα πρότυπα ελέγχου υποδεικνύουν ότι κάθε ελεγκτής πρέπει να αξιολογήσει αντικειμενικά τα ελεγκτικά τεκμήρια για να προσδιορίσει εάν τα τεκμήρια είναι επαρκή για να αποφανθεί. Αυτό υποστηρίζει το χαρακτηριστικό της αυτονομίας, όταν ένας ελεγκτής αποφασίζει για τον εαυτό του το επίπεδο των ελεγκτικών τεκμηρίων που είναι απαραίτητα για την αποδοχή μιας συγκεκριμένης υπόθεσης. Ο σκεπτικιστής ελεγκτής ασχολείται με τον καθορισμό του επιπέδου των τεκμηρίων για την ακρίβεια των ισχυρισμών και επηρεάζεται λιγότερο από τις πεποιθήσεις ή απόπειρες προσπάθειες πειθούς των άλλων.

3.5.6 Αυτοεκτίμηση

Η αυτοεκτίμηση επιτρέπει σε έναν ελεγκτή να αντιστέκεται στις προσπάθειες πειθούς και να αμφισβητεί τις εικασίες ή συμπεράσματα των άλλων. Αυτό συχνά απαιτεί πρόσωπο-με-πρόσωπο αλληλεπιδράσεις και προθυμία εκ μέρους του σκεπτικιστή να προσδιορίσει ρητά και να αναγνωρίσει εξηγήσεις άλλες από αυτές που προσφέρει ένας πάροχος ελεγκτικών τεκμηρίων. Ο σκεπτικισμός φαίνεται να συνεπάγεται με κάποιο επίπεδο αυτοεκτίμησης που είναι απαραίτητο για τη λήψη μέτρων για την απόκτηση επαρκών ελεγκτικών τεκμηρίων για τον μετριασμό των αμφιβολιών ή των απαντήσεων των ερωτήσεων που τέθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Μαζί, αυτά τα έξι χαρακτηριστικά περιλαμβάνουν τον σκεπτικισμό, ως ατομικό χαρακτηριστικό και αποτελούν τη βάση για την ανάπτυξη μιας κλίμακας που επιτρέπει στους ερευνητές να εντοπίζουν τους ελεγκτές που διαθέτουν περισσότερο ή λιγότερο επαγγελματικό σκεπτικισμό.

3.6 Μοντέλο Επαγγελματικού Σκεπτικισμού - Hurtt

Η Hurtt (2013) αναπτύσσει ένα μοντέλο βασισμένο σε δύο θεμελιώδη στοιχεία του μοντέλου Nelson(2009): την επιφυλακτική κρίση και την επιφυλακτική δράση. Επιφυλακτική κρίση συμβαίνει όταν ένας ελεγκτής αναγνωρίζει ότι μπορεί να υπάρχει πιθανό ζήτημα και ότι απαιτείται περισσότερη δουλειά ή προσπάθεια. Η επιφυλακτική δράση εμφανίζεται όταν ένας ελεγκτής αλλάζει τη συμπεριφορά του βάσει της επιφυλακτικής κρίσης. Τόσο η επιφυλακτική κρίση όσο και η επιφυλακτική δράση είναι απαραίτητες για τον έλεγχο, με τη επιφυλακτική κρίση να είναι απαραίτητη προϋπόθεση για τη επιφυλακτική δράση. Για παράδειγμα, ένας ελεγκτής μπορεί να έχει τις απαραίτητες γνώσεις, εμπειρία ή χαρακτηριστικά για να αναγνωρίσει ένα ζήτημα και να είναι σε θέση να διατυπώσει μια επιφυλακτική κρίση, αλλά μπορεί να επιλέξει να μην κάνει τίποτα βάσει αυτής της κρίσης λόγω διαφόρων πιέσεων κατά τον έλεγχο. Αφετέρου, ένας ελεγκτής μπορεί να βρίσκεται σε ένα περιβάλλον όπου ενθαρρύνεται να ενεργεί σκεπτικιστικά (π.χ., η ελεγκτική εταιρεία και τα ελεγκτικά πρότυπα

επιβάλλουν οι ελεγκτές να ενεργούν με σκεπτικισμό), αλλά ο ελεγκτής δεν έχει τα χαρακτηριστικά ή τη γνώση να αναγνωρίσει ένα πρόβλημα. Και στις δύο περιπτώσεις, ένας ελεγκτής ενδέχεται να μην ασκήσει επαρκή επαγγελματικό σκεπτικισμό. Αν όμως υπάρχουν και τα δύο στοιχεία, υπάρχει μεγαλύτερη πιθανότητα να προκύψουν επαγγελματικά σκεπτικιστικές ενέργειες.

Για να γίνουν κατανοητά τα πολυάριθμα προγενέστερα στοιχεία της επιφυλακτικής κρίσης και της επιφυλακτικής δράσης, το μοντέλο της Hurt (2013) οργανώνεται σε τέσσερις υποκατηγορίες: τα Χαρακτηριστικά του ελεγκτή, τα Χαρακτηριστικά των ελεγκτικών τεκμηρίων, τα Χαρακτηριστικά του πελάτη και τα Χαρακτηριστικά του εξωτερικού περιβάλλοντος. Το Μοντέλο της Hurt (2013), μας επιτρέπει να συλλέγουμε στοιχεία επαγγελματικού σκεπτικισμού που δεν υπάρχουν στο μοντέλο του Νέλσον (2009), αν και το μοντέλο του Νέλσον (2009) παρέχει περισσότερες λεπτομέρειες για άλλα στοιχεία που δεν καλύπτει η Hurt σε βάθος. Επομένως, το μοντέλο της Hurt αποκλίνει από του Nelson, καθώς επεκτείνει το μοντέλο Nelson, διατηρώντας ταυτόχρονα την αλληλοεπικάλυψη μεταξύ των δύο μοντέλων στο ελάχιστο. Συγκεκριμένα, παρατίθενται ο Πίνακας 1 που παρέχει μια περιγραφή των διαφορών μεταξύ των δύο μοντέλων και το Σχήμα 2 που απεικονίζει το συνολικό πλαίσιο και την οργάνωση της έρευνας της Hurtt.

3.6.1 Προγενέστερα Στοιχεία Της Επιφυλακτικής Κρίσης

Τα τέσσερα προγενέστερα στοιχεία της επιφυλακτικής κρίσης στο πλαίσιο της Hurtt (χαρακτηριστικά ελεγκτή, χαρακτηριστικά τεκμηρίων, χαρακτηριστικά πελάτη και περιβαλλοντικές επιρροές) παρέχουν έναν τρόπο οργάνωσης και σύνθεσης των παραγόντων που φαίνεται να επηρεάζουν τις κρίσεις των ελεγκτών. Πρώτον, τα χαρακτηριστικά του ελεγκτή διαδραματίζουν εξέχοντα ρόλο σε μεγάλο αριθμό ερευνητικών μελετών σχετικά με τον επαγγελματικό σκεπτικισμό. Είναι σαφές ότι κάθε ελεγκτής φέρνει μοναδικούς και ποικίλους συνδυασμούς μεμονωμένων χαρακτηριστικών (π.χ. χαρακτηριστικά, εμπειρία, εκπαίδευση, κίνητρα, δεοντολογική συμπεριφορά και επιρροή) σε κάθε ανάθεση. Δεύτερον, τα ελεγκτικά τεκμήρια (ή η έλλειψή τους) επηρεάζουν την άσκηση ελεγκτικής κρίσης και δεν πρέπει όλα τα ελεγκτικά τεκμήρια να σταθμίζονται εξίσου. Τρίτον, υπάρχουν τα χαρακτηριστικά κάθε πελάτη, όπως οι τάσεις τους να κερδίσουν την εύνοια του ελεγκτή (Robertson

2010), που επηρεάζουν τις κρίσεις των ελεγκτών. Τέλος, τα εξωτερικά περιβαλλοντικά χαρακτηριστικά όπως οι κανονισμοί, τα πρότυπα και το περιβάλλον ελέγχου που περιβάλλει την κάθε ανάθεση, επηρεάζουν τον επαγγελματικό σκεπτικισμό των ελεγκτών.

3.6.2 Χαρακτηριστικά Του Ελεγκτή

Η Hurtt εξετάζει πρώτα τον ρόλο των μεμονωμένων χαρακτηριστικών του ελεγκτή ως προηγούμενο στοιχείο της επιφυλακτικής κρίσης. Όσον αφορά την ανάθεση, η γνώμη του ελεγκτή σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις ενός πελάτη, είναι προϊόν της εργασίας που εκτελείται από τις ομάδες ελέγχου. Ωστόσο, κάθε ελεγκτής προσεγγίζει τον έλεγχο μεμονωμένα διεξάγοντας δοκιμές, αξιολογώντας ελεγκτικά τεκμήρια και λαμβάνοντας κρίσεις σχετικά με την ποσότητα και την ποιότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων που παρέχονται για την υποστήριξη μιας ελεγκτικής γνώμης. Η βασική εκπαίδευση και η εταιρική κατάρτιση, συμπεριλαμβανομένης της ανατροφοδότησης από τη διαδικασία επανεξέτασης, καθώς και των προγραμμάτων ελέγχου και των αξιολογήσεων, διαρθρώνονται με σκοπό την ανάπτυξη των δεξιοτήτων του ελεγκτή, που είναι απαραίτητες για την αποτελεσματική και αποδοτική απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων για την υποστήριξη των κρίσιμων κρίσεων μιας ελεγκτικής γνώμης.

Η Hurtt ορίζει τα χαρακτηριστικά ως ατομικά χαρακτηριστικά που επιτρέπουν στους ελεγκτές να καθορίζουν πότε τα ελεγκτικά τεκμήρια προσθέτουν αξία ή όχι, ή τα χαρακτηριστικά που επιτρέπουν στους ελεγκτές να ασκήσουν σκεπτικιστική κρίση. Συνολικά, η έρευνα για τις ατομικές διαφορές έδειξε ότι οι ελεγκτές με υψηλότερα επίπεδα σκεπτικισμού χαρακτηριστικών (όπως μετράται από το HPSS) ή χαμηλότερα επίπεδα εμπιστοσύνης (όπως μετράται από τις κλίμακες εμπιστοσύνης Rotter Interpersonal Trust (RIT) και Wrightsman), τείνουν να παρουσιάζουν πιο δύσπιστες κρίσεις. Αυτές οι κρίσεις μετρούνται με τον εντοπισμό περισσότερων αντιφάσεων (Hurtt et al. 2012), την δημιουργία εναλλακτικών εξηγήσεων (Hurtt et al. 2012), την εστίαση στις υποδείξεις απάτης (Porona 2012), την λιγότερη εξάρτηση από τις εξηγήσεις της Διοίκησης (Quadaeckers et al. 2011), την μεγαλύτερη τάση του ελεγκτή, να βλέπει την συμπεριφορά της Διοίκησης ως ανήθικη (Farag και Elias 2012) και να

δίνει μεγαλύτερη προσοχή στην επιθετική ή σκόπιμα ανήθικη συμπεριφορά (Rose 2007). Ο Rosman (2011) διαπίστωσε ότι παράγοντες όπως οι διαφορές στην προσωπικότητα και τα κίνητρα μπορούν επίσης να επηρεάσουν το επίπεδο του σκεπτικισμού που παρουσιάζεται.

Εκτός από τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα που περιγράφηκαν παραπάνω, η εμπειρία επιτρέπει στους ελεγκτές να αναπτύξουν γνώση ενός τομέα και γνώση για μοτίβα που θα τους επιτρέψουν να προσδιορίσουν πότε τα ελεγκτικά τεκμήρια δεν έχουν προστιθέμενη αξία στο σύνολο των τεκμηρίων. Η εμπειρία έχει εξεταστεί από την άποψη της γενικής εμπειρίας ελέγχου (δηλαδή, αριθμός ετών ως ελεγκτής), της εμπειρία συγκεκριμένου κλάδου, εμπειρία σε συγκεκριμένο ρόλο (π.χ. ο διενεργών την επισκόπηση) και εμπειρία με συγκεκριμένη εργασία (π.χ. ο εντοπισμός απάτης). Αρκετές έρευνες έχουν προτείνει ότι η ποιότητα του ελέγχου βελτιώνεται με τη μεγαλύτερη χρήση υψηλότερου προσωπικού που έχει μεγαλύτερη κατανόηση της επιχείρησης και του κλάδου του πελάτη (Peecher et al. 2007; Knechel et al. 2010), πιθανώς επειδή τέτοια άτομα είναι καλύτερα εξοπλισμένα για να κάνουν δύσπιστες κρίσεις. Για παράδειγμα, Ο Brewster (2012) αποδεικνύει ότι οι ελεγκτές με βαθύτερη κατανόηση της επιχείρησης του πελάτη, είναι πιο ικανοί να αντισταθούν στις απόπειρες πειθούς από τον πελάτη, δηλαδή, μπορούν να παραμείνουν σκεπτικοί για τις αξιώσεις του πελάτη ακόμη και όταν παρουσιάζονται με πειστικό τρόπο.

Η ειδημοσύνη του κλάδου έχει αποδειχθεί ότι εξηγεί καλύτερα την απόδοση των ελεγκτών σε σύγκριση με την εμπειρία εργασίας και οι ελεγκτές αποδίδουν καλύτερα όταν ελέγχουν λογαριασμούς της εξειδίκευσή του κλάδου τους (Moroney 2007). Η προγενέστερη έρευνα που εξετάζει τις επιπτώσεις της εμπειρογνωμοσύνης του κλάδου, υποδηλώνει ότι η εμπειρογνωμοσύνη του κλάδου συσχετίζεται θετικά με την ποιότητα ελέγχου (Romanus et al. 2008). Για παράδειγμα, η εμπειρογνωμοσύνη του κλάδου επιτρέπει στους ελεγκτές να είναι πιο αποτελεσματικοί στην εκτίμηση εγγενών κινδύνων και να αξιολογούν τον κίνδυνο ελέγχου με μεγαλύτερη ακρίβεια. Αυτές οι μελέτες υπονοούν ότι η ποιότητα του ελέγχου βελτιώνεται, ίσως επειδή οι ελεγκτές με πιο λεπτομερείς γνώσεις στον κλάδο μπορεί να είναι πιο σκεπτικοί. Υπάρχουν πολλές άλλες μελέτες που έχουν διαπιστώσει ότι η ειδική για την εργασία εμπειρία ενισχύει τη επιφυλακτική κρίση. Ο Rose (2007) διαπιστώνει ότι η εμπειρία που σχετίζεται με την απάτη σχετίζεται θετικά με κρίσεις εκ προθέσεως ανακριβειών εκ μέρους του πελάτη, ενώ η γενική εμπειρία δεν είναι σημαντική. Οι Agoglia et al. (2009) διαπιστώνουν ότι οι έμπειροι διενεργούντες την επισκόπηση αξιολογούν με

ακρίβεια τον κίνδυνο απάτης, ανεξάρτητα από τη μορφή τεκμηρίωσης του φύλλου εργασίας. Ωστόσο, υπάρχουν έρευνες που δίνουν μια άλλη διάσταση στο χαρακτηριστικό της εμπειρίας καθώς έχουν βρει ότι η εμπειρία μπορεί να μην είναι πάντα ωφέλιμη. Χαρακτηριστικά, Ο Grenier (2011) διαπιστώνει ότι οι μη ειδικοί ενός κλάδου ελεγκτές εκδήλωσαν σκεπτικισμό, ενώ οι εμπειρογνώμονες του κλάδου πρέπει να τους υπενθυμιστεί ότι πρέπει να αμφισβητήσουν τη δική τους διαδικασία κρίσης προκειμένου να εκδηλώσουν σκεπτικισμό.

Η Hurtt καταλήγει στο συμπέρασμα, ότι ο αντίκτυπος της εμπειρίας στη επιφυλακτική κρίση (ή η έλλειψη αυτής) προέρχεται από διάφορους παράγοντες, όπως το επίπεδο γνώσης της επιχείρησης και του κλάδου του πελάτη, ο αριθμός των ετών που εργάζεται ως ελεγκτής, ειδική για την εργασία εμπειρία και εμπειρία με πιο περίπλοκες εργασίες ελέγχου. Το εύρημα ότι η εμπειρία που σχετίζεται με την απάτη, αυξάνει τις κρίσεις του σκεπτικισμού, υποδηλώνει ότι η παροχή βιωματικής μάθησης στους φοιτητές και τους ελεγκτές για την ανίχνευση απάτης μπορεί να αυξήσει τις δύσπιστες κρίσεις.

Η Hurtt βασισόμενη στις έρευνες πάνω στην εκπαίδευση, θεωρεί ότι η εκπαίδευση των ελεγκτών να είναι περισσότερο σκεπτικοί, δίνει υπόσχεση για την βελτίωση των σκεπτικιστικών κρίσεων. Από τις μελέτες των Peecher et al. (2010) και Grenier (2011) φαίνεται ότι η απλή καθοδήγηση των ελεγκτών να είναι πιο σκεπτικοί στα ελεγκτικά τεκμήρια, δεν είναι τόσο αποτελεσματική όσο είναι, το να τους διδάξει να είναι δύσπιστοι και να κατανοήσουν την δική τους διαδικασία και πού θα μπορούσαν να είναι επιρρεπείς σε προκαταλήψεις στις κρίσεις τους. Εναλλακτικά, με το να ζητηθεί από τους ελεγκτές να αλλάξουν τις διαδικασίες σκέψης τους (π.χ., να συμμετάσχουν σε μια πιο συγκλίνουσα και αποκλίνουσα σκέψη ή πιο χρονοβόρο συλλογισμό) και εκπαιδύοντας τους να εξετάσουν τις δύο πλευρές των ζητημάτων πιο ρητά, όπως εκπαιδύονται οι φοιτητές νομικής, μπορεί να οδηγήσουν σε πιο σκεπτικιστικές κρίσεις. Χαρακτηριστικές είναι οι έρευνες των Bazerman (2002) και Peecher et al. (2010). Ο Bazerman (2002) πιστεύει ότι εάν οι ελεγκτές εκπαιδύονται για να γνωρίζουν τις διαδικασίες σκέψης τους ή τις ασυνείδητες προκαταλήψεις που επηρεάζουν τις κρίσεις τους, μπορεί να αρχίσουν να συμμετέχουν σε πιο σκεπτικιστική σκέψη. Επιπλέον, οι Peecher et al. (2010) προτείνουν οι ελεγκτές να εκπαιδευτούν ώστε να είναι σκεπτικοί για τις δικές τους διαδικασίες κρίσης και για τις διαδικασίες κρίσης που επιδεικνύουν άλλοι ελεγκτές, στις ομάδες ανάθεσης τους και ότι οι ελεγκτές πρέπει να καταλάβουν ότι, παρά την εμπιστοσύνη στις δικές τους κρίσεις, υπάρχουν κίνητρα,

και προκαταλήψεις που αρνητικά επηρεάζουν την κρίση κάθε ατόμου. Πιθανές προσεγγίσεις για την κατάρτιση ελεγκτών, του να είναι σκεπτικοί για τις δικές τους διαδικασίες κρίσης, περιλαμβάνουν τη συμμετοχή σε αντι-εξήγηση, την εξέταση πολλαπλών εναλλακτικών λύσεων εκτός από την προτιμώμενη εναλλακτική λύση της Διοίκησης, και τους ελεγκτές να αμφισβητούν τη σκέψη άλλων ελεγκτών.

Ο ρόλος του κινήτρου και η σχέση του με τη επιφυλακτική κρίση είναι περίπλοκος, επειδή σχετίζεται με το μεγαλύτερο ζήτημα των κινήτρων, τα οποία ορίζονται ευρέως από τον Nelson (2009) ότι περιλαμβάνουν περισσότερα από απλά οικονομικά κίνητρα. Υπάρχουν μερικές μελέτες που εξετάζουν το ρόλο του κινήτρου ως προηγούμενο στοιχείο των σκεπτικιστικών κρίσεων. Οι Bazerman και Tenbrunsel (2011) προτείνουν ότι όταν οι εργαζόμενοι δεν λαμβάνουν σκεπτικιστικές κρίσεις, θα πρέπει να εξεταστούν οι στόχοι του ελεγκτικού γραφείου και τα κίνητρα ανταμοιβής. Από την παραπάνω εξέταση, διαπιστώνουν ότι, οι άνθρωποι βλέπουν αυτό που θέλουν να δουν και χάνουν εύκολα αντιφατικές πληροφορίες όταν είναι προς το συμφέρον τους να παραμείνουν αδαείς – ένα ψυχολογικό φαινόμενο γνωστό ως παρακινημένη τύφλωση (Bazerman και Tenbrunsel 2011). Σημειώνουν επίσης τη σχέση μεταξύ της επιφυλακτικής κρίσης και δράσης και πώς αυτός ο σύνδεσμος σχετίζεται με τη δομή ανταμοιβής στον έλεγχο, σημειώνοντας ότι πολλοί διευθυντές κατακρίνονται για την ανταμοιβή αποτελεσμάτων και την μη ανταμοιβή αποφάσεων υψηλής ποιότητας. Ένας υπάλληλος μπορεί να πάρει μια κακή απόφαση που αποδεικνύεται καλά και να ανταμείβεται για αυτήν ή μια καλή απόφαση που αποδεικνύεται δύσκολα και να τιμωρείται. Και περαιτέρω οι νόμοι συχνά τιμωρούν τα αρνητικά αποτελέσματα πιο επιθετικά από τις κακές προθέσεις (Bazerman and Tenbrunsel 2011). Οι παραπάνω παρατηρήσεις υποδηλώνουν, ότι οι ελεγκτές ενδέχεται να μην αισθάνονται εξωγενή κίνητρα για να κάνουν δύσπιστες κρίσεις, διότι τα συστήματα κινήτρων δεν τους ανταμείβουν για τη διαδικασία λήψης σκεπτικών κρίσεων, αλλά τους ανταμείβουν μόνο όταν οι αποφάσεις καταλήγουν σε ευεργετικό αποτέλεσμα για την εταιρεία. Οι Peacher et al. (2010) διαπιστώνουν, ότι το PCAOB, σημειώνοντας μόνο τα αρνητικά αποτελέσματα στις επιθεωρήσεις του, ενισχύει την πεποίθηση ότι τα θετικά αποτελέσματα είναι καλύτερα από τις προσεκτικές και καλά εκτελεσμένες ελεγκτικές διαδικασίες. Ο Rosman (2011) βρήκε μια σχέση μεταξύ κινήτρου και σκεπτικισμού, σημειώνοντας ότι τα άτομα με υψηλό κίνητρο ήταν πιο σκεπτικά ανεξάρτητα από τον τύπο της προσωπικότητας και τους εξωτερικούς παράγοντες, ενώ τα άτομα με λιγότερα κίνητρα παρουσίασαν διαφορετικά επίπεδα σκεπτικισμού ανάλογα με τον τύπο της

προσωπικότητάς τους και τους εξωτερικούς παράγοντες (όπως το επίπεδο σταθερής υποστήριξης για τις αποφάσεις τους). Συνολικά, η περιορισμένη έρευνα που συνδέει το κίνητρο με τη επιφυλακτική κρίση υποδηλώνει ότι η φιλοσοφία και το στυλ λειτουργίας της εταιρείας είναι ένα σημαντικό προηγούμενο στοιχείο για τη δημιουργία κινήτρων και την παρακίνηση των ελεγκτών να γίνουν πιο σκεπτικοί. Ωστόσο, τα χαρακτηριστικά προσωπικότητας που φέρνει ο επιμέρους ελεγκτής στην εταιρεία, είναι επίσης πολύ σημαντικοί καθοριστικοί παράγοντες για το εάν αυτός εμφανίζει ένα κατάλληλο επίπεδο σκεπτικισμού.

Η μελέτη του αντίκτυπου της δεοντολογίας στη επιφυλακτική κρίση είναι αξιοσημείωτη καθώς υπάρχουν μελέτες που συνδέουν άμεσα την δεοντολογία, ή την ηθική συμπεριφορά, με τις σκεπτικιστικές κρίσεις. Σύμφωνα με την Hurtt, μία μελέτη που προσπαθεί να το κάνει αυτό είναι των Kerler και Killough (2009), οι οποίοι θεωρούν ότι η απόφαση να εμπιστευτεί έναν πελάτη είναι συνειδητή, που διαμορφώνεται από ηθική συμπεριφορά και ότι η εμπιστοσύνη (ή η έλλειψη αυτής) έχει τη δυνατότητα να επηρεάσει τον επαγγελματικό σκεπτικισμό. Ωστόσο, δεν βρίσκουν σχέση μεταξύ της δεοντολογίας / ηθικού συλλογισμού και της εμπιστοσύνης. Αυτό μπορεί να υποδηλώνει ότι η εμπιστοσύνη δεν είναι μια συνειδητή διαδικασία ή μπορεί να μην διαμορφώνεται από την ηθική συμπεριφορά όπως υποστηρίζουν οι συγγραφείς. Αντίθετα, οι Farag και Elias (2012) βρίσκουν ότι οι περισσότερο δύσπιστοι ελεγκτές έχουν μια πιο συντηρητική άποψη σχετικά με τα κέρδη της Διοίκησης, την οποία οι συγγραφείς θεωρούν ότι είναι μια πιο ηθική αντίληψη.

Πολύ λίγες ερευνητικές μελέτες μέχρι σήμερα έχουν εξετάσει την άμεση σχέση μεταξύ επίδρασης και σκεπτικισμού. Οι εξαιρέσεις περιλαμβάνουν την εξέταση του τρόπου με τον οποίο επηρεάζονται οι προσπάθειες των Διοικήσεων, για να κερδίσουν την εύνοια των ελεγκτών και πως επιδρά στις σκεπτικιστικές κρίσεις των ελεγκτών, τον αντίκτυπο της διάθεσης στη δημιουργία υποθέσεων και τις ηθικές κρίσεις ελεγκτών και την επίδραση διαφορετικών καταστάσεων διάθεσης στις κρίσεις αποτίμησης των ελεγκτών.

3.6.3 Χαρακτηριστικά Ελεγκτικών τεκμηρίων

Σχετικά με τα επιβεβαιωτικά έναντι μη επιβεβαιωτικά τεκμήρια, υπάρχουν μελέτες που εξέτασαν την τάση των ελεγκτών να επικεντρώνονται σε ελεγκτικά τεκμήρια που θα επιβεβαιώνουν την εξήγηση ενός πελάτη σχετικά με τη διακύμανση ενός λογαριασμού του ισολογισμού, αντί να αναζητούν μη επιβεβαιωτικά ελεγκτικά τεκμήρια, ως αποτέλεσμα της έλλειψης επιφυλακτικής κρίσης (Trompeter and Wright 2010). Τα ευρήματα δείχνουν ότι αν και οι ελεγκτές τείνουν να επιβεβαιώνουν δεδομένους ισχυρισμούς, είναι λιγότερο πιθανό να επιβεβαιώσουν αρνητικούς ισχυρισμούς από ότι θετικούς (Fukukawa και Mock 2011). Επιπλέον, οι ελεγκτές εξακολουθούν να βασίζονται σε μεγάλο βαθμό στους πελάτες για πληροφορίες, για να καθορίσουν τις προσδοκίες και να αξιολογήσουν τις εξηγήσεις κατά τη διενέργεια συγκεκριμένων ελεγκτικών διαδικασιών, όπως οι αναλυτικές διαδικασίες, το οποίο εγείρει ανησυχίες σχετικά με το κατά πόσον οι ελεγκτές βασίζονται υπερβολικά στους ισχυρισμούς των πελατών, ενδεχομένως οδηγώντας σε μια προκατάληψη προς την επιβεβαίωση πληροφοριών.

Η ανησυχία σχετικά με την υπερβολική εξάρτηση από τις εξηγήσεις του πελάτη, επαναλαμβάνεται από τον Knechel (2007), ο οποίος ισχυρίζεται ότι με την πάροδο του χρόνου και ειδικά με τη χρήση της προσέγγισης επιχειρηματικού κινδύνου για τον έλεγχο, οι έλεγχοι πλέον αφορούν όλο και περισσότερο σε τεκμήρια που συγκεντρώνονται μέσω συζητήσεων-συνεντεύξεων με τον πελάτη. Ως εκ τούτου, υπάρχει ο κίνδυνος να γίνονται εύλογα αποδεκτές λογικές ιστορίες από τους ελεγκτές, παρά την απαίτηση για επαγγελματικό σκεπτικισμό.

Η Hurtt αναφέρει ότι τα λιγότερο αξιόπιστα ελεγκτικά τεκμήρια πρέπει να σταθμίζονται λιγότερο από τους ελεγκτές και τα ελεγκτικά πρότυπα απαιτούν από τους ελεγκτές να προσαρμόσουν τον σκεπτικισμό με βάση τα αποκτηθέντα τεκμήρια. Όταν οι ελεγκτές πιστεύουν ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που παρέχονται από τον πελάτη είναι αναξιόπιστα, πρέπει να αναζητούν εξωτερική επιβεβαίωση σε αντίθεση με το να αναζητούν πρόσθετα τεκμήρια που παρέχονται από πελάτες.

3.6.4 Χαρακτηριστικά Πελάτη

Η Hurtt (2013) κατηγοριοποιεί τα χαρακτηριστικά του πελάτη ως προγενέστερα στοιχεία της σκεπτικιστικής κρίσης, στην ακεραιότητα της Διοίκησης, στην πολυπλοκότητα των πελατών, στις προτιμήσεις των πελατών, στην αδυναμία του πελάτη, στον αντίκτυπο του κλάδου των πελατών και στην σχέση με το ελεγκτικό

γραφείο. Αρκετές μελέτες έχουν εξετάσει τον αντίκτυπο των πεποιθήσεων των ελεγκτών σχετικά με την ακεραιότητα της Διοίκησης (δηλαδή την ειλικρίνεια των πεποιθήσεων και της Διοίκησης) στις δύσπιστες κρίσεις. Η έρευνα των Early et al (2010) διαπίστωσε ότι οι ελεγκτές που βλέπουν την Διοίκηση ως υψηλής ακεραιότητας, ενδεχομένως να ξεγελαστούν και να παραβλέψουν τα στοιχεία απάτης. Ενώ η έρευνα των Kerler και Killough (2009) βρήκαν ότι, οι ελεγκτές που είχαν αρνητική εμπειρία με την Διοίκηση ενός πελάτη, έκαναν στη συνέχεια υψηλότερες εκτιμήσεις κινδύνου απάτης, ενώ για όσους είχαν θετική εμπειρία με την Διοίκηση δεν είχε αντίκτυπο στην εκτίμηση κινδύνου απάτης. Μια άλλη έρευνα του Robertson (2010) διαπιστώνει ότι οι ελεγκτές που αντιμετώπισαν Διοικήσεις, που προσπαθούσαν στρατηγικά να προκαλέσουν θετική επίδραση στον ελεγκτή, δεν αξιολόγησαν αντικειμενικά τα ελεγκτικά τεκμήρια και επέτρεψαν στον πελάτη να επηρεάσει τις κρίσεις του, λόγω της έλλειψης επαγγελματικού σκεπτικισμού.

Η πολυπλοκότητα του πελάτη μπορεί να αλληλοεπιδράσει με την εμπειρογνωμοσύνη του ελεγκτή και να προκαλέσει τους ελεγκτές να κατακλύζονται από πληροφορίες και να μπερδεύονται, κάτι που στη συνέχεια οδηγεί σε αδυναμίες στην επιφυλακτική κρίση. Οι Tucker et al. (2003) υποστηρίζουν ότι επειδή η πολυπλοκότητα του πελάτη και η αβεβαιότητα αυξάνονται σε περιπτώσεις, όπου οι ελεγκτές έχουν αμφιβολίες σχετικά με την ικανότητα της εταιρείας περί συνεχιζόμενης δραστηριότητας (going concern), οι ελεγκτές δυσκολεύονται να διατηρήσουν την ανεξαρτησία και την ακεραιότητα τους ενόψει της οικονομικής πίεσης του πελάτη. Επιπλέον, η κρίση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας περιπλέκεται από το γεγονός ότι η γνώμη του ελεγκτή επιταχύνει το τέλος της εταιρείας και οι ελεγκτές εκφράζουν λιγότερες γνώμες σχετικά με τη συνεχιζόμενη δραστηριότητα. Πρόσφατες περιπτώσεις απάτης οικονομικών καταστάσεων έχουν συμβεί σε πελάτες που είχαν πολύπλοκες επιχειρήσεις ή πολύπλοκη λογιστική σε συγκεκριμένες περιοχές των οικονομικών καταστάσεων.

Πολλές μελέτες έχουν εξετάσει την σχέση μεταξύ του κινδύνου ελέγχου και του σκεπτικισμού και διαπιστώνουν ότι όταν ο κίνδυνος μετριάζεται, οι ελεγκτές αποδέχονται μια επιθετική επιλογή σημείου αναφοράς, αλλά όταν είναι υψηλή προτιμούν τη συντηρητική επιλογή. Επίσης, διαπιστώνουν ότι ο υψηλότερος κίνδυνος σχετίζεται αρνητικά με την πιθανότητα του ελεγκτή να συμφωνήσει με μια αμφισβητούμενη προτίμηση χρηματοοικονομικής αναφοράς ενός πελάτη και γενικότερα αυτές οι μελέτες αποδεικνύουν με συνέπεια ότι σε ένα πλαίσιο υψηλού

κινδύνου, οι ελεγκτές λαμβάνουν πιο συντηρητικές κρίσεις και δράσεις.

Συνολικά, υπάρχουν στοιχεία που υποστηρίζουν την ιδέα ότι οι προτιμήσεις των πελατών επηρεάζουν τις σκεπτικιστικές κρίσεις. Η έρευνα των Earley et al. (2008) βρίσκει το αντίθετο αυτής της προκατάληψης στο περιβάλλον της εύλογης αξίας, δηλαδή οι ελεγκτές ήταν σκεπτικοί για την αντιμετώπιση της προτίμησης της Διοίκησης, ενώ η έρευνα των έρευνα των McDaniel και Kinney (1995), δείχνει ένα θετικό αντίκτυπο. Σύμφωνα με τους McDaniel και Kinney (1995), σε πολλές ρυθμίσεις, οι ελεγκτές είναι προκατειλημμένοι προς τις προτιμήσεις της διοίκησης, ιδίως όταν η διοίκηση προτιμά μια επιλογή που είναι πιο επωφελής για τον εαυτό της, και το οποίο συνεπάγεται έλλειψη επαγγελματικού σκεπτικισμού.

3.6.5 Χαρακτηριστικά Εξωτερικού Περιβάλλοντος

Το τελευταίο προγενέστερο στοιχείο της σκεπτικιστικής κρίσης είναι η επίδραση του εξωτερικού περιβάλλοντος, και περιλαμβάνει την αλληλοεπίδραση του μεμονωμένου ελεγκτή με την ελεγκτική εταιρεία του μέσω της λογοδοσίας του προς τους διενεργούντες την επισκόπηση, προς τις ρυθμιστικές αρχές, και τον αντίκτυπο των σπάνιων ή πιο δύσκολων εκτιμήσεων κινδύνου. Αυτές οι επιρροές αντιπροσωπεύουν τα ισχυρά κίνητρα που έχουν την ικανότητα να παρακινούν την σκεπτικιστική κρίση είτε με θετικό είτε με αρνητικό τρόπο.

Η λογοδοσία προς τους διενεργούντες την επισκόπηση, ενεργεί ως κίνητρο που μπορεί να επηρεάσει τόσο την επιφυλακτική κρίση όσο και την επιφυλακτική δράση εκ μέρους των ελεγκτών που εξετάζονται. Συνολικά, αυτές οι μελέτες δείχνουν ότι οι προτιμήσεις του διενεργούντος την επισκόπηση, μπορούν να έχουν σημαντική επίδραση στις σκεπτικιστικές κρίσεις και ενέργειες των ελεγκτών που εξετάζονται. Καθώς ο σκεπτικισμός των διενεργούντων την επισκόπηση, αυξάνεται και κοινοποιείται στους ελεγκτές που εξετάζονται, οι ελεγκτές θα παρουσιάσουν αυξημένο σκεπτικισμό ακόμα και όταν είναι μη αποδοτικό να το πράξουν. Έτσι, η διαδικασία επισκόπησης, είναι ένας τρόπος για να προάγει τον σκεπτικισμό, καθώς όσο οι ελεγκτές σε υψηλότερα επίπεδα της εταιρείας επιδεικνύουν σκεπτικιστική νοοτροπία οι ίδιοι και το κοινοποιούν σε ελεγκτές, στους οποίους θα εξεταστεί το έργο τους. Σχετικά με τις μελέτες που σχετίζονται με την λογοδοσία προς τις ρυθμιστικές αρχές, δείχνουν ότι όταν η λογοδοσία λειτουργεί ως κίνητρο, οι ελεγκτές επιδεικνύουν

πιο δύσπιστες κρίσεις, αλλά παρατηρείται ότι συγκεκριμένες απαιτήσεις των προτύπων ελέγχου μπορούν να κάνουν τους ελεγκτές να εμπλακούν σε γνωστική διαδικασία που μπορεί να οδηγήσει σε μειωμένο σκεπτικισμό. Ένας τύπος δύσκολης εκτίμησης κινδύνου που πρέπει να κάνουν οι ελεγκτές είναι η εκτίμηση της πιθανότητας απάτης. Τα ελεγκτικά πρότυπα (ISA 240) απαιτούν από την ομάδα ανάθεσης να πραγματοποιήσει μια συνεδρία ανταλλαγής ιδεών για απάτη σε μια προσπάθεια να βοηθήσει τους ελεγκτές να αναπτύξουν μια επίγνωση των πιθανών περιοχών κινδύνου απάτης.

3.6.6 Προγενέστερα Στοιχεία Της Επιφυλακτικής Δράσης

Η Hurtt (2013) προσπαθεί να κάνει μια παρουσίαση των προγενέστερων στοιχείων της επιφυλακτικής δράσης με την ίδια κατηγοριοποίηση όπως για την επιφυλακτική κρίση στις τέσσερις προαναφερθέντες κατηγορίες. Σχετικά με τα χαρακτηριστικά του ελεγκτή, πιστεύει ότι η δεοντολογία έχει επιρροή στο να ωθήσει τους ελεγκτές να αναλάβουν δράση για τις αποφάσεις που λαμβάνουν. Επίσης, η ανεξαρτησία του ελεγκτή είναι σημαντικό να ληφθεί υπόψη στη συζήτηση του επαγγελματικού σκεπτικισμού, γιατί εάν ένας ελεγκτής στερείται ανεξαρτησίας, είναι πιθανό ο ελεγκτής να μην προσεγγίσει τον έλεγχο με κατάλληλο επίπεδο αντικειμενικότητας και επαγγελματικού σκεπτικισμού. Επομένως, η δεοντολογία παίζει καθοριστικό ρόλο στην εξασφάλιση της ανεξαρτησίας μέσω των δεοντολογικών αρχών της ακεραιότητας και αντικειμενικότητας, τα οποία πρέπει να διαθέτουν οι ελεγκτές και θα τους βοηθήσουν στην κατάλληλη εφαρμογή σκεπτικισμού. Η γνώση είναι συστατικό της εμπειρογνωμοσύνης του ελεγκτή και συνεπώς συνήθως συνδέεται με τη επιφυλακτική κρίση. Ωστόσο, υπάρχει μια μελέτη που εξετάζει πώς η γνώση σχετίζεται άμεσα με τη επιφυλακτική δράση, εξετάζοντας κυρίως, πώς η γνώση σχετίζεται με την εξέταση πρόσθετων τεκμηρίων. Τα ευρήματα της έρευνας των Griffith et al. (2012) έδειξαν ότι η έλλειψη γνώσεων ή / και άλλων πτυχών, όπως τα χαρακτηριστικά και τα κίνητρα, οδηγεί άμεσα τον ελεγκτή σε μια αποτυχία να δράσει σκεπτικιστικά και σε μια αποτυχία συγκέντρωσης πρόσθετων ελεγκτικών τεκμηρίων. Αυτή η έλλειψη δράσης φαίνεται να οφείλεται στην αποτυχία κατανόησης και αξιολόγησης των περιπτώσεων, όταν απαιτούνται περισσότερα ελεγκτικά τεκμήρια για την υποστήριξη ή την απόρριψη των ισχυρισμών της Διοίκησης.

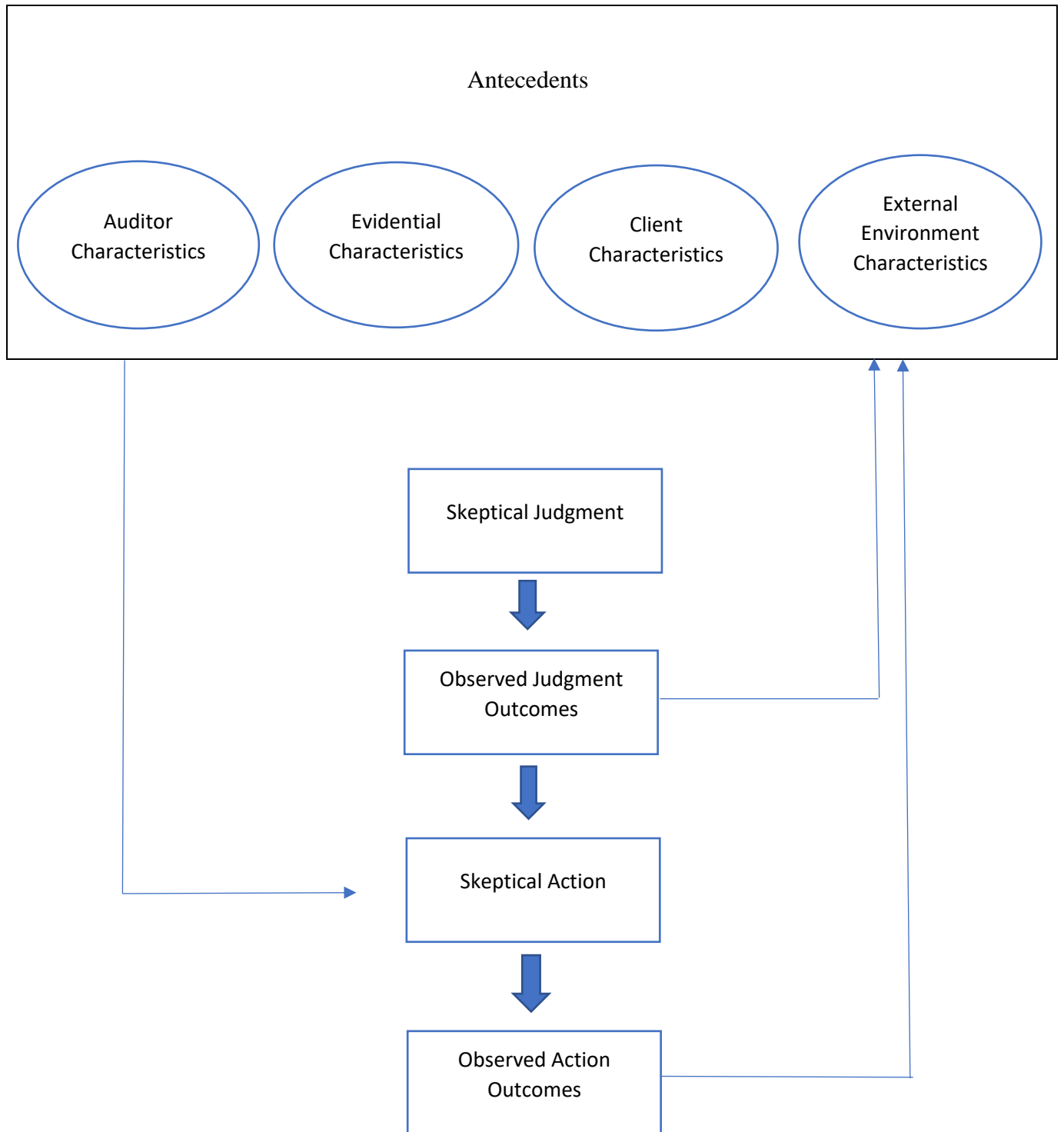
Σχετικά με τα χαρακτηριστικά των ελεγκτικών τεκμηρίων, η Hurtt αναφέρει ότι

τα ελεγκτικά πρότυπα, και η σαφήνεια τους βελτιώνει ή εμποδίζει την επιφυλακτική δράση, εξετάζοντας το επίπεδο ασάφειας των προτύπων έναντι της ειδικότητας στα πρότυπα ή την προτεινόμενη διατύπωση προτύπων. Συγκεκριμένα η έρευνα των Ng και Tan (2003) διαπίστωσε ότι κατά τη διάρκεια διαπραγματεύσεων με πελάτες, οι ελεγκτές πήραν ισχυρότερη θέση, δηλαδή, επιφυλακτική δράση όταν υπήρχαν έγκυρα πρότυπα που υποστήριζαν πιο ρητά τη θέση του ελεγκτή, ενώ πήραν μια πιο συμφιλιωτική θέση έναντι των λιγότερο ρητών προτύπων.

Όσον αφορά την κατηγορία των χαρακτηριστικών του πελάτη, η Hurtt κάνει αναφορά στην εταιρική διακυβέρνηση και στα χαρακτηριστικά του κινδύνου. Έρευνες δείχνουν ότι όταν ένας ελεγκτής βρίσκεται σε αντιπαράθεση με τη Διοίκηση για ένα δύσκολο ζήτημα, μια ισχυρή επιτροπή ελέγχου ενισχύει την σχετική δύναμη διαπραγμάτευσης του ελεγκτή, λειτουργώντας ως σημαντικός σύμμαχος. Όταν οι ελεγκτές θεωρούν ότι η ελεγκτική επιτροπή είναι ισχυρή, οι ελεγκτές είναι πιο αποφασιστικοί, εμμένοντας στην θέση τους και προτείνουν μεγαλύτερες προσαρμογές, ενώ το αντίθετο συμβαίνει όταν λείπει η έγκυρη καθοδήγηση. Οι ελεγκτές αντιλαμβάνονται ότι το αποτέλεσμα μιας διαπραγμάτευσης με τη Διοίκηση, θα έχει ως αποτέλεσμα ο πελάτης να προσαρμοστεί, όταν η επιτροπή ελέγχου είναι αποτελεσματική, σύμφωνα με τους Ng και Tan (2003). Αυτές οι μελέτες δείχνουν ότι ένα αποτελεσματικό περιβάλλον εταιρικής διακυβέρνησης, αποτελεί ένα προηγούμενο στοιχείο για επιφυλακτική δράση εκ μέρους των ελεγκτών. Παρά τα ευρήματα που δείχνουν τη σημασία της επιτροπής ελέγχου στη διαδικασία χρηματοοικονομικής αναφοράς, η Διοίκηση εξακολουθεί να είναι το πιο κυρίαρχο μέρος στις αποφάσεις επιλογής και διατήρησης ελεγκτή, σύμφωνα με τους Cohen et al. (2010). Λίγες μελέτες εξετάζουν συγκεκριμένα τον αντίκτυπο των χαρακτηριστικών κινδύνου του πελάτη στις σκεπτικιστικές ενέργειες των ελεγκτών. Οι Quadackers et al. (2011) διαπιστώνουν ότι ο υψηλότερος κίνδυνος εσωτερικού ελέγχου σχετίζεται σημαντικά με έναν υψηλότερο αριθμό προϋπολογισμένων ωρών ελέγχου, και οι Hurtt et al. (2012) διαπιστώνουν ότι οι ελεγκτές ανταποκρίθηκαν σε έναν επικίνδυνο πελάτη αυξάνοντας τον αριθμό των φύλλων εργασίας που εξέτασαν. Έτσι έχουμε κάποια στοιχεία ότι οι ελεγκτές αναγνωρίζουν και ανταποκρίνονται στους παράγοντες κινδύνου των πελατών.

Η τελευταία κατηγορία έχει να κάνει με τις επιρροές του εξωτερικού περιβάλλοντος, όπως η εναλλαγή εταιρείας, η νομική ευθύνη και τα κίνητρα επιφυλακτικής δράσης. Το PCAOB έχει εκφράσει την ανησυχία του και γνωστοποίησε την Έκδοση Νο. 2010-006 (PCAOB 2010) ως απάντηση στην ανησυχία του, ότι οι

ελεγκτές κατά καιρούς έχουν δείξει έλλειψη κατάλληλου επιπέδου επαγγελματικού σκεπτικισμού. Το PCAOB υποστηρίζει ότι η εναλλαγή των ελεγκτικών γραφείων είναι δυνητικά ένας τρόπος για την ενίσχυση της αντικειμενικότητας της ανεξαρτησίας του ελεγκτή και του επαγγελματικού σκεπτικισμού. Οι Doruch et al. (2001) διαπίστωσαν ότι η επιβολή εναλλαγής ελεγκτικού γραφείου μείωσε την προθυμία των ελεγκτών να προκαταλάβουν τις εκθέσεις τους υπέρ της Διοίκησης. Οι Wang και Tuttle (2009), στο πλαίσιο μιας διαπραγμάτευσης ελεγκτή-πελάτη, διαπιστώνουν ότι οι ελεγκτές-συμμετέχοντες είναι λιγότερο συνεργάσιμοι και οι εκβάσεις των διαπραγματεύσεων, ευθυγραμμίζονται περισσότερο με τις προτιμήσεις του ελεγκτή όταν απαιτείται εναλλαγή εταιρείας. Ωστόσο, οι Bowlin et al. (2012) προτείνουν το αντίθετο ότι η εναλλαγή των ελεγκτών μειώνει τον επαγγελματικό σκεπτικισμό. Αποδίδουν τη μείωση του επαγγελματικού σκεπτικισμού στους συμμετέχοντες που έχουν λιγότερη εμπειρία με έναν νέο πελάτη, και ως εκ τούτου υποτιμούν τη δική τους κρίση σχετικά με την ειλικρίνεια ή την ανεντιμότητα του πελάτη. Διαπιστώνουν ότι κάτω από την υποχρεωτική εναλλαγή υπάρχει λιγότερη σκεπτικιστική ελεγκτική κρίση και χαμηλότερα επίπεδα ελεγκτικής προσπάθειας. Σχετικά με τα νομικά έξοδα για τους ελεγκτές, που προκύπτουν από την αποτυχία του ελέγχου, υποδηλώνουν ότι οι ελεγκτές πρέπει να απαιτούν πιο συντηρητικές χρηματοοικονομικές αναφορές και ως εκ τούτου θα λαμβάνουν πιο επιφυλακτική δράση όταν έρχονται αντιμέτωποι με τεκμήρια που υποδηλώνουν πιθανές ανακρίβειες. Όσον αφορά τα κίνητρα, αυτά διαδραματίζουν πολύ σημαντικό ρόλο στην παρακίνηση της επιφυλακτικής δράσης και το μεγαλύτερο μέρος της έρευνας που περιλαμβάνει επιφυλακτική δράση στην ελεγκτική, έχει μελετήσει τον ρόλο των κινήτρων. Τα κίνητρα για να ενεργούν δύσπιστα οι ελεγκτές, μπορεί να αυξηθούν ή να μειωθούν ανάλογα με το επίπεδο του ατόμου στην ελεγκτική εταιρεία. Για παράδειγμα, οι εταίροι έχουν μεγαλύτερο κίνδυνο δεδομένου του ιδιοκτησιακού τους συμφέροντος και τις ανησυχίες της φήμης τους. Επομένως, μπορεί να θέλουν να κάνουν πιο δύσπιστες ενέργειες. Οι Knechel et al. (2012) διαπιστώνουν επίσης ότι η αμοιβή των εταίρων επηρεάζεται θετικά (αρνητικά) από την απόκτηση (απώλεια) πελατών, παρέχοντας έτσι το κίνητρο για διατήρηση πελατών ή απόκτηση επικίνδυνων πελατών. Ωστόσο, η έρευνα δείχνει ότι όταν ο κίνδυνος ανάθεσης είναι υψηλός, οι συμμετέχοντες ελεγκτές είναι λιγότερο πιθανό να αποδεχθούν την πίεση των πελατών (Brown και Johnstone 2009). Εναλλακτικά, οι εταίροι βρίσκονται επίσης υπό μεγαλύτερες πιέσεις διατήρησης πελατών και αυτές οι πιέσεις μπορεί να τους αναγκάσουν να ενεργήσουν λιγότερο σκεπτικιστικά.



Διάγραμμα 2: A Model of Antecedents to and Outcomes of Skeptical Judgment and Skeptical Action – Hurtt (2013)

Πίνακας 1: Σύγκριση Μοντέλο PS Nelson – Μοντέλο PS Hurt (2013)

Model in Hurtt (2013)	Model in Nelson (2009)
Skeptical Judgment	Skeptical Judgment
Auditor Characteristics	
<ul style="list-style-type: none"> • Individual differences (traits) • Experience and expertise 	Traits Auditor experience and training (within the Knowledge construct)
<ul style="list-style-type: none"> • Training 	Auditor experience and training (within the Knowledge construct)
<ul style="list-style-type: none"> • Motivation • Moral reasoning • Affect 	Incentives Indirectly covered under "Traits" Traits
Evidential Characteristics	
<ul style="list-style-type: none"> • Confirming versus disconfirming • Sources (subjective versus objective) 	Evidential input Not directly covered
Client Characteristics	
<ul style="list-style-type: none"> • Integrity of management • Complexity of client • Riskiness of client • Client preferences • Negotiation • Client industry and relationship 	Incentives Not covered Knowledge Incentives and judgment process Not directly covered Not directly covered
External Environment Characteristics	
<ul style="list-style-type: none"> • Accountability to reviewers • Accountability to regulators • Infrequent and more frequent risk assessments 	Incentives Incentives Knowledge
Skeptical Action	Skeptical Action
Auditor Characteristics	
<ul style="list-style-type: none"> • Moral courage • Independence • Knowledge 	Traits Traits and incentives Knowledge
Evidential Characteristics	
<ul style="list-style-type: none"> • Auditing standards 	Not directly covered
Client Characteristics	
<ul style="list-style-type: none"> • Corporate governance • Risk characteristics 	Not directly covered Incentives
External Environment	
<ul style="list-style-type: none"> • Tenure with client/firm rotation • Legal liability • Incentives to skeptical action • International issues 	Incentives Incentives Incentives Not directly covered

3.7 Θεωρία Prawitt – Glover (2013) – Επαγγελματικός Σκεπτικισμός

Οι Glover και Prawitt (2013) πιστεύουν ότι οι διαφορετικές απόψεις και η έλλειψη σαφούς καθοδήγησης για την εφαρμογή του επαγγελματικού σκεπτικισμού, παρουσιάζουν μια σημαντική ευκαιρία για το ελεγκτικό επάγγελμα, τους ακαδημαϊκούς, τους νομοθέτες προτύπων και τους επιθεωρητές, να αναπτύξουν μια πιο ολοκληρωμένη και πρακτική άποψη του επαγγελματικού σκεπτικισμού και να συμπληρώσουν το κενό της καθοδήγησης της πρακτικής εφαρμογής. Θεωρούν ότι αντί να επικεντρωθούμε σε μία από τις δύο αντιλήψεις του επαγγελματικού σκεπτικισμού, είναι προτιμότερο και πιο παραγωγικό να σκεφτούμε την εφαρμογή του επαγγελματικού σκεπτικισμού ως ένα «συνεχές» που σχετίζεται με το κίνδυνο της ουσιώδους ανακρίβειας και άλλων παραγόντων. Κατά τον σχεδιασμό της εφαρμογής του επαγγελματικού σκεπτικισμού ως ένα «συνεχές», είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι η εφαρμογή του «συνεχές» πραγματοποιείται μετά από μια προσεκτική και αυστηρή αρχική εκτίμηση κινδύνου και ότι ο ελεγκτής συνεχίζει να επανεκτιμά τον κίνδυνο καθ' όλη την διάρκεια του ελέγχου, για να εξασφαλίσει ότι εφαρμόζεται ένα κατάλληλο επίπεδο σκεπτικισμού στη συλλογή και αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων. Επομένως, οι Glover και Prawitt (2013) προτείνουν ένα «συνεχές επαγγελματικού σκεπτικισμού» που αναγνωρίζει ότι η κατάλληλη εφαρμογή του επαγγελματικού σκεπτικισμού θα εξαρτηθεί από τα χαρακτηριστικά του συγκεκριμένου λογαριασμού και ισχυρισμού που ελέγχονται.

Οι Glover και Prawitt (2013) αναφέρουν ότι ο σκεπτικισμός προέρχεται από την ελληνική λέξη «σκεπτικός», που σημαίνει «διερευνητικός ή ανακλαστικός». Το να είσαι σκεπτικιστής συνδέεται συχνά με την ανάκριση, την προσεκτική παρατήρηση, τη διερεύνηση, την αναζήτηση πέρα από το εμφανές και την αναστολή της κρίσης. Ο επαγγελματικός σκεπτικισμός συμπεριλαμβάνει τα χαρακτηριστικά που σχετίζονται με το να γίνεσαι σκεπτικιστής σε ένα επαγγελματικό περιβάλλον που απαιτεί την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα, τη δέουσα επιμέλεια και την καθιερωμένη φροντίδα στο πλαίσιο των επαγγελματικών προτύπων, κανονισμών, εποπτείας, διαπραγματεύσεων, συλλογής τεκμηρίων και αξιολόγησης, επαγγελματικής κρίσης, πολύπλοκων επιχειρηματικών συναλλαγών κ.ο.κ.

3.8 Μοντέλο Επαγγελματικού Σκεπτικισμού – Prawitt – Glover

Όπως προαναφέρθηκε, η χρήση ενός «συνεχές» καθιστά σαφές ότι το κατάλληλο επίπεδο σκεπτικισμού ποικίλλει ανάλογα με την κατάσταση. Ενώ το Διάγραμμα 3 απεικονίζει διαφορετικά επίπεδα επαγγελματικού σκεπτικισμού, το «συνεχές» αντιπροσωπεύει μια διαβάθμιση περισσότερης ή λιγότερης αμφιβολίας εντός και μεταξύ κατηγοριών και όχι απαραίτητα εντελώς διαφορετικών νοοτροπιών, σε διαφορετικά στάδια του «συνεχές». Ο πίνακας 2 απαριθμεί παράγοντες που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε μια πιο «ουδέτερη» ή « τεκμαρτής αμφιβολίας» αντίληψη και συνεπώς την ανάγκη για λιγότερα ή περισσότερα ελεγκτικά τεκμήρια. Αυτοί οι παράγοντες βασίζονται κυρίως στο κίνδυνο και στην ευαισθησία ουσιώδους ανακρίβειας και στους δείκτες που παρέχονται από τα ελεγκτικά τεκμήρια. Οι παράγοντες που οδηγούν στην ανάγκη συγκέντρωσης περισσότερο ελεγκτικών τεκμηρίων, όπως η πολυπλοκότητα των επιχειρηματικών συναλλαγών, η εκτεταμένη χρήση των εύλογων αξιών και οι υποκειμενικές εκτιμήσεις, και η μετάβαση σε λογιστικά πρότυπα βασισμένα σε αρχές, τείνουν να αυξάνουν τον απαιτούμενο βαθμό επαγγελματικής κρίσης και σκεπτικισμού που απαιτείται από τους ελεγκτές να εφαρμόσουν. Τα πλαίσια που απαριθμούν τους παράγοντες, υποδεικνύουν ότι το «συνεχές» επικεντρώνεται στην ελεγκτική στρατηγική, στις ελεγκτικές διαδικασίες και στην τεκμηρίωση, αφού πραγματοποιηθεί μια κατάλληλη αρχική εκτίμηση κινδύνου για κάθε λογαριασμό και σχετικό ισχυρισμό που διεξάγεται με βάση τα ισχύοντα ελεγκτικά πρότυπα. Αναγνωρίζουν ότι, μια αρχική εκτίμηση κινδύνου που οδηγεί σε ένα συγκεκριμένο επίπεδο σκεπτικισμού θα πρέπει να επανεκτιμηθεί και να αμφισβητηθεί με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν κατά την διάρκεια του ελέγχου, για να διαπιστωθεί εάν η αρχική εκτίμηση παραμένει κατάλληλη.

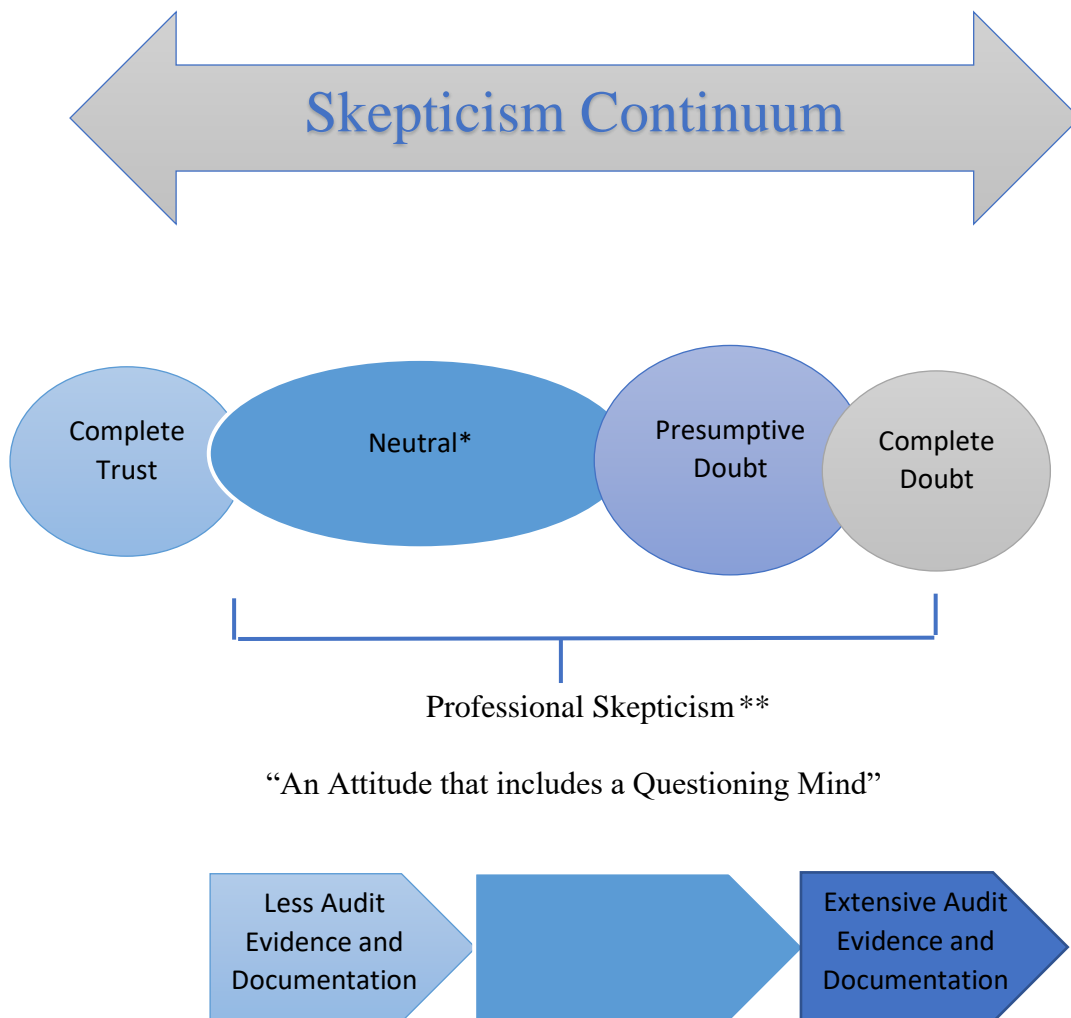
Ο πίνακας 2 απεικονίζει επίσης ότι υπάρχουν περιπτώσεις όπου οι διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου του ελεγκτή θα οδηγήσουν τον ελεγκτή, στον προσδιορισμό ότι είναι απαραίτητη λίγη έως καθόλου επιπρόσθετη ελεγκτική εργασία, πέρα από τις διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου, για έναν συγκεκριμένο λογαριασμό ή ισχυρισμό. Για παράδειγμα, ένα υπόλοιπο λογαριασμού περιουσιακών στοιχείων που είναι σαφώς ασήμαντο και δεν παρουσιάζει κίνδυνο ουσιώδους ανακρίβειας, δεν θα απαιτούσε

επιπλέον εργασία πέρα από την αρχική εκτίμηση κινδύνου. Καθώς οι ελεγκτές λαμβάνουν υπόψη την έκταση των απαιτούμενων τεκμηρίων, είναι επίσης σημαντικό να αναγνωριστεί ότι οι διαφορετικές μορφές και η φύση των ελεγκτικών τεκμηρίων διαφέρουν σε βαρύτητα. Πρέπει να σημειωθεί ότι η διατήρηση ενός διερευνητικού νου σχετίζεται με όλο το φάσμα του επαγγελματικού σκεπτικισμού. Για παράδειγμα, για έναν ουσιώδες λογαριασμό ή ισχυρισμό που εκτιμάται ως χαμηλότερου κινδύνου, μπορεί να είναι σκόπιμο να εφαρμοστεί μια ουδέτερη αντίληψη στον προσδιορισμό των ελεγκτικών τεκμηρίων που απαιτούνται, αλλά αυτό δεν σημαίνει ότι ο ελεγκτής παύει να είναι σε εγρήγορση και να παρακολουθεί τους δείκτες πιθανών ζητημάτων που μπορεί να οδηγήσουν στην ανάγκη για περισσότερο πειστικά τεκμήρια.

Το διάγραμμα 3 αποτελείται από τέσσερις αλληλεπικαλυπτόμενες κατηγορίες στο «συνεχές» του σκεπτικισμού: την πλήρη εμπιστοσύνη, την ουδέτερη αντίληψη, την αντίληψη τεκμαρτής αμφιβολίας και την πλήρη αμφιβολία. Οι κατηγορίες δεν χρησιμοποιούνται σε ίση αναλογία σε έναν έλεγχο χρηματοοικονομικής κατάστασης. Απεικονίζεται η ουδέτερη αντίληψη, να καλύπτει το μεγαλύτερο μέρος του «συνεχούς» για να αναγνωριστεί ότι η πλειοψηφία των ισχυρισμών θα εμπίπτουν σε αυτή την περιοχή και ότι θα υπάρχει ένα σημαντικό εύρος κινδύνου που καλύπτεται από αυτήν την αντίληψη. Με άλλα λόγια, εντός της περιοχής της ουδέτερης αντίληψης, το επίπεδο κινδύνου και τα ελεγκτικά τεκμήρια αυξάνονται κινούμενα από αριστερά προς τα δεξιά. Η μετάβαση από αριστερά προς τα δεξιά, στην περιοχή του επαγγελματικού σκεπτικισμού, αυξάνει το επίπεδο του διερευνητικού νου του ελεγκτή. Ελεγκτικά τεκμήρια που προκαλούν την δημιουργία περισσότερων ερωτήσεων, μπορεί να περιλαμβάνουν αναθεώρηση της φύσης, του χρόνου ή της έκτασης των δοκιμών. Για παράδειγμα, ο χρόνος των δοκιμών μπορεί να πλησιάζει στο τέλος της περιόδου, η φύση των δοκιμών μπορεί να περιλαμβάνει πρόσθετους τύπους διαδικασιών για την παροχή επιβεβαιωτικών τεκμηρίων ή η έκταση των δοκιμών μπορεί να αυξηθεί. Μια άλλη πτυχή της αύξησης των ερωτήσεων, κατά την εφαρμογή του επαγγελματικού σκεπτικισμού μπορεί να είναι η μεγαλύτερη εστίαση σε δυνητικά μη επιβεβαιωτικά τεκμήρια και όταν υπάρχουν παράγοντες υψηλού κινδύνου, όπως η παρουσία δεικτών κινδύνου απάτης, το οποίο μπορεί να οδηγήσει σε ενεργή αναζήτηση ελεγκτικών τεκμηρίων, που θα αντικρούσουν ή θα διαψεύσουν τους ισχυρισμούς της Διοίκησης. Μια ενεργή αναζήτηση μη επιβεβαιωτικών πληροφοριών μπορεί να επιτευχθεί από τον ελεγκτή, που σχεδιάζει και διενεργεί ελεγκτικές διαδικασίες για να αντιμετωπίσει συγκεκριμένα ερωτήματα όπως «ποια τεκμήρια μπορεί να υποστηρίξουν τα αντίθετα

επιχειρήματα;» ή «ποια τεκμήρια μπορεί να δείχνουν ότι οι παραδοχές της διοίκησης δεν ισχύουν;»

Η πιο σωστή κατηγορία, η «πλήρης αμφιβολία», είναι μια πιο σκεπτικιστική αντίληψη από ό,τι η «τεκμαρτή αμφιβολία» και θα ήταν κατάλληλη όταν, για παράδειγμα, οι δοκιμές ελέγχου αποκαλύπτουν γνωστά σφάλματα και/ή απάτες που πιθανόν θα οδηγήσουν σε ουσιώδη ανακρίβεια. Κατά συνέπεια, όταν οι δοκιμές ελέγχου αποκαλύπτουν συστηματικά σφάλματα που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε ουσιώδη ανακρίβεια, ο ελεγκτής θα αναζητήσει για επιπλέον σφάλματα. Όταν υπάρχουν τεκμήρια απάτης ή ουσιαστικής ουσιώδους ανακρίβειας, μπορεί να είναι κατάλληλο, ο ελεγκτής να συμβουλευτεί την επιτροπή ελέγχου και, κατά περίπτωση, να εφαρμόσει μια νοοτροπία εγκληματολογικής λογιστικής και διαδικασιών. Η τεκμαρτή αμφιβολία, από την άλλη πλευρά, μπορεί να είναι κατάλληλη όταν οι παράγοντες υποδεικνύουν σημαντικό κίνδυνο ή ευαισθησία ουσιώδους ανακρίβειας. Ελλείψει γνωστών σφαλμάτων, ή άλλων συνθηκών κινδύνου που υποδηλώνουν υψηλό κίνδυνο και ευαισθησία ουσιώδους ανακρίβειας, η εφαρμογή πάντα μιας νοοτροπίας τεκμαρτής αμφιβολίας σε όλους τους ισχυρισμούς διαφόρων κινδύνων, μπορεί να επιβάλει περιττό και αχρείαστο κόστος στην οντότητα αναφοράς και εν συνεχεία στους επενδυτές. Από την άλλη πλευρά, η υπερβολική χρήση ουδέτερης προσέγγισης μπορεί να οδηγήσει σε αδυναμία απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, σε περιοχές με μεγαλύτερη ευαισθησία σε απάτη ή ουσιώδη ανακρίβεια. Οι Glover και Prawitt (2013) προτείνουν ότι η συνεπής εφαρμογή ενός κατάλληλου επιπέδου επαγγελματικού σκεπτικισμού θα μπορούσε να ενισχυθεί εάν τα ελεγκτικά γραφεία, οι ρυθμιστές των προτύπων, οι ρυθμιστικές αρχές και οι επιθεωρητές ενσωματώσουν ρητά ένα «συνεχές» σκεπτικισμού εννοιολογικά παρόμοια με αυτήν που απεικονίζεται στο Διάγραμμα 3, σε πολιτικές και πρότυπα και στη συνέχεια λειτουργούν για την παροχή σχετικών πρακτικών οδηγιών εφαρμογής. Μια τέτοια καθοδήγηση θα αναγνωρίζει κατάλληλες διαφορές στην εφαρμογή του επαγγελματικού σκεπτικισμού, καθώς και διαφορές στη φύση και την έκταση των ελεγκτικών τεκμηρίων και τεκμηρίωσης σε μια συνέχεια κινδύνου.



Διάγραμμα 3: Μοντέλο Επαγγελματικού Σκεπτικισμού Prawitt – Glover (2013)

Πίνακας 2 – Παράγοντες Που Οδηγούν σε Λιγότερη/Περισσότερη Ελεγκτική Τεκμηρίωση

FACTORS POTENTIALLY LEADING TO LESS AUDIT EVIDENCE (After initial appropriate risk assessment procedures)	FACTORS POTENTIALLY LEADING TO MORE AUDIT EVIDENCE (after initial appropriate risk assessment procedures)
<ul style="list-style-type: none"> • Lower risk and susceptibility of material misstatement • No indicators of fraud • No errors detected • Routine, little judgment required • Audit evidence consistent with initial risk assessment 	<ul style="list-style-type: none"> • Higher risk and susceptibility of material misstatement • Fraud indicators present • Errors detected • Complex judgment • Audit evidence inconsistent or contrary to the initial risk assessment

*Neutral – neither assuming management dishonesty nor unquestioned honesty.

**Professional Skepticism does not include the area of the continuum depicted by complete trust, in the area depicted as complete doubt, the auditor will move to a forensic mindset.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΚΡΙΣΗ ΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

4.1 Εισαγωγή

Στο κεφάλαιο 4, θα αναφερθεί ο ορισμός της επαγγελματικής κρίσης και θα παρουσιαστεί εκτενέστατα το πλαίσιο της διαδικασίας κρίσης, το οποίο είναι ένα πλαίσιο αρχών, που θα καθοδηγήσει και θα βοηθήσει τους ελεγκτές για την ορθή λήψη αποφάσεων κατά την άσκηση του ελεγκτικού επαγγέλματος.

4.2 Επαγγελματική Κρίση - Ορισμός

Οι Ranzilla et al. (2011) ορίζουν ότι η κρίση είναι η διαδικασία λήψης απόφασης ή εξαγωγής συμπεράσματος όπου υπάρχουν πολλές πιθανές εναλλακτικές λύσεις. Η κρίση συμβαίνει σε ένα περιβάλλον αβεβαιότητας και κινδύνου. Στους τομείς της ελεγκτικής και της λογιστικής, η κρίση ασκείται συνήθως σε τρεις ευρείς τομείς: α.) στην αξιολόγηση ελεγκτικών τεκμηρίων, (π.χ. τα ελεγκτικά τεκμήρια που λαμβάνονται από επιβεβαιώσεις, σε συνδυασμό με άλλα ελεγκτικά τεκμήρια, παρέχουν επαρκή κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να προσδιορίσουν εάν οι εισπρακτέοι λογαριασμοί καταρτίζονται δίκαια), β.) στην εκτίμηση πιθανοτήτων (π.χ. προσδιορισμός του κατά πόσον οι σταθμισμένες πιθανές ταμειακές ροές που χρησιμοποιεί μια εταιρεία για τον προσδιορισμό της ανακτησιμότητας των μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων είναι λελογισμένες) και γ.) στις αποφάσεις μεταξύ επιλογών (π.χ. επιλογές ελεγκτικών διαδικασιών, όπως ανάκριση Διοίκησης, επιθεώρηση ή επιβεβαίωση).

Οι Ranzilla et al. (2011) παρουσιάζουν τα χαρακτηριστικά ή στοιχεία της κρίσης, που αποδεικνύουν ότι ένα άτομο ασκεί καλή κρίση. Δηλαδή, θεωρούν το άτομο που είναι λογικός, συνεπής, αξιόπιστος, αμερόληπτος, που διαθέτει κατάλληλη

εξισορρόπηση εμπειρίας και γνώσης, διαίσθησης και συναισθήματος, χρησιμοποίηση της σωστής ποσότητας σχετικών πληροφοριών, συμπεριλαμβανομένης της επαγγελματικής βιβλιογραφίας και των ελεγκτικών τεκμηρίων. Καθώς, οι αποφάσεις γίνονται πιο σημαντικές και πιο δύσκολες (λόγω πολύπλοκων συναλλαγών κ.α.), είναι χρήσιμο να υπάρχει ένα πλαίσιο που θα βοηθήσει στην καθοδήγηση της διαδικασίας κρίσης των ελεγκτών, καθώς μια τεκμηριωμένη διαδικασία μπορεί να βελτιώσει την ποιότητα των κρίσεων και να βοηθήσει τους ελεγκτές επαγγελματίες να ανταπεξέλθουν αποτελεσματικότερα στην πολυπλοκότητα και την αβεβαιότητα. Για τον λόγο αυτό δημιούργησαν το Επαγγελματικό Πλαίσιο Κρίσης (Professional Judgment Framework) της KPMG, στο οποίο ενσωματώνονται τα στοιχεία της καλής κρίσης που αναφέρθηκαν παραπάνω.

Σύμφωνα με τους Ranzilla et al. (2011), ένα από τα οφέλη αυτού του πλαισίου, είναι η παροχή ενός κοινού λεξιλογίου που μπορεί να χρησιμοποιηθεί από τους ελεγκτές, με σκοπό την συζήτηση για το πώς να βελτιώσουν την κρίση τους και πώς να αποφύγουν τις κοινές παγίδες κρίσεων και τις προκαταλήψεις. Η ενεργή και επαναλαμβανόμενη εφαρμογή μιας διαδικασίας κρίσης, όπως αυτή που ακολουθεί, βοηθάει τους ελεγκτές να κάνουν κρίσεις υψηλότερης ποιότητας και επίσης να ενσωματώνουν τα στοιχεία της καλής κρίσης στην καθημερινή τους προσέγγιση κρίσης.

4.3 Το Πλαίσιο της Διαδικασίας κρίσης

Το Πλαίσιο της διαδικασίας κρίσης, των Ranzilla et al. (2011) αποτελείται από πέντε διαδοχικά βήματα τα οποία είναι: (1) Η αποσαφήνιση ζητημάτων και στόχων, (2) Η εξέταση εναλλακτικών Λύσεων, (3) Η συγκέντρωση και αξιολόγηση πληροφοριών, (4) Η κατάληξη σε ένα συμπέρασμα και (5) Η τεκμηρίωση και η διατύπωση του συλλογισμού. Τα βήματα αυτά αναλύονται ακολούθως για την καλύτερη κατανόηση του Πλαισίου.

4.3.1 Αποσαφήνιση ζητημάτων και στόχων

Στην αρχή μιας διαδικασίας κρίσης, ο ελεγκτής πρέπει να διευκρινίζει το ζήτημα, ή με άλλα λόγια, να ορίσει με σαφήνεια το «τι» επιλύεται. Εάν αποτύχει να εξετάσει ή να ορίσει σωστά το ζήτημα ή το πρόβλημα, θα μπορούσε να λύσει το λάθος πρόβλημα. Ο λόγος που η αποσαφήνιση ή διευκρίνιση του ζητήματος είναι τόσο κρίσιμη, οφείλεται στο γεγονός ότι μια καλή λύση στο σωστό πρόβλημα είναι σχεδόν πάντα καλύτερη από μια τέλεια λύση στο λάθος πρόβλημα. Οι βιαστικές κρίσεις (judgment triggers) συχνά αναγνωρίζονται, όταν χρησιμοποιείται μια συγκεκριμένη εναλλακτική λύση για τον ορισμό του θέματος, ένα κρίσιμο σημείο που πρέπει να είναι κατανοητό από τον ελεγκτή. Επίσης, η αποσαφήνιση των στόχων περιλαμβάνεται στο πρώτο βήμα της διαδικασίας κρίσης και οι στόχοι είναι αυτό που πραγματικά θέλει ή χρειάζεται ο ελεγκτής. Με άλλα λόγια, οι στόχοι είναι τα κριτήρια κρίσης και βοηθούν στον προσδιορισμό των απαραίτητων πληροφοριών και της σημασίας της κρίσης ή της απόφασης, και συνεπώς της προσπάθειας που είναι απαραίτητη. Στην πράξη, κατά τον καθορισμό του προβλήματος, υπάρχει η τάση να αφιερώνεται λίγος χρόνος και προσπάθεια για να προσδιοριστούν ρητά οι πραγματικοί στόχοι λόγω της βιασύνης για να λυθεί το πρόβλημα. Ο εντοπισμός και η αποσαφήνιση των θεμελιωδών στόχων, δεν είναι τόσο εύκολος όσο φαίνεται και χρήζει μεγάλης προσοχής. Ο εντοπισμός και ο προσδιορισμός του ζητήματος, συνεπάγεται την προσεκτική ανάλυση της κατάστασης και συχνά περιλαμβάνει αλληλεπίδραση και συζήτηση με άλλους για να κατανοήσουν την κατάσταση και τις πιθανές επιπτώσεις της στον έλεγχο. Παρόλο που δεν είναι πάντα δυνατό να προσδιοριστούν όλα τα σχετικά ζητήματα, στην αρχή της διαδικασίας κρίσης, οι ελεγκτές θα πρέπει να αφιερώνουν χρόνο για να καθορίσουν προσεκτικά το πρωταρχικό ζήτημα που πρέπει να αντιμετωπιστεί, καθώς και να αναπτύξουν προοπτικές για άλλα ζητήματα που μπορεί να χρειαστεί να αναλυθούν για να υποστηρίξουν το συνολικό συμπέρασμα. Συχνά δεν χρειάζεται πολύς χρόνος για να εξεταστεί το πρώτο βήμα στη διαδικασία κρίσης, αλλά όσο πιο σημαντική είναι η απόφαση, τόσο πιο σημαντικό είναι η επένδυση στην αποσαφήνιση των θεμελιωδών ζητημάτων και στόχων. Ένας πολύ ισχυρός τρόπος για να βελτιωθεί η επαγγελματική κρίση του ελεγκτή, είναι να βεβαιωθεί ότι δεν αποδέχεται μια βιαστική κρίση (judgment trigger) έναντι ενός σταθερού ορισμού του ζητήματος, αλλά ότι χρειάζεται χρόνο για να διασφαλίσει ότι ο ορισμός του προβλήματος είναι πλήρης και σωστός.

Ο ελεγκτής για να προσδιορίσει τους στόχους κρίσης, μπορεί να κάνει ερωτήσεις όπως(CAQ,2014) :

- Τι θα έκανε ένα αποτέλεσμα ή μια εναλλακτική λύση ιδιαίτερα ιδανική ή κάκιστη;
- Είναι άνετος καθώς προχωράει με την διαδικασία κρίσης; Εάν όχι, μπορεί να μην έχει σωστά καθορίσει το πρόβλημα ή τους στόχους.
- Ποιες υποθέσεις (εάν αλλάξουν) θα είχαν την μεγαλύτερη επίδραση στην κρίση;
- Γιατί είναι κρίσιμη αυτή η κρίση για τις οικονομικές καταστάσεις;
- Ποιος είναι ο αντίκτυπος στις οικονομικές καταστάσεις;
- Ποιο είναι το επίπεδο πολυπλοκότητας που ενυπάρχει στο ζήτημα;
- Ποιο είναι το επίπεδο αβεβαιότητας που επηρεάζει την έκβαση του ζητήματος;
- Ποιος είναι ο αντίκτυπος στις προγραμματισμένες διαδικασίες ελέγχου;
- Υπάρχουν σχετικά ζητήματα που μπορεί να χρειαστεί να εξεταστούν;

4.3.2 Εξέταση Εναλλακτικών Λύσεων

Εάν ο ελεγκτής έχει διευκρινίσει σωστά το ζήτημα και τους στόχους, συχνά μπορεί να εντοπίσει εναλλακτικές λύσεις ρωτώντας «πώς» μπορούν να επιτύχουν τους στόχους του. Το πιο σημαντικό σημείο που πρέπει να θυμάται ο ελεγκτής, όταν ολοκληρώνει το Βήμα 2 είναι, ότι η κρίση του μπορεί να είναι τόσο καλή όσο η καλύτερη εναλλακτική λύση που σκέφτεται. Η ικανότητά του να εξετάζει εναλλακτικές λύσεις (Βήμα 2) σχετίζεται άμεσα με το πόσο καλά διευκρινίζει τα ζητήματα και τους στόχους (Βήμα 1). Το σύνολο των εναλλακτικών λύσεων που εξετάζει συνήθως περιορίζεται τόσο από τον τρόπο με τον οποίο ορίζει το πρόβλημα όσο και από το σύνολο των στόχων που προσδιορίζει ρητά. Αυτό είναι ένα κρίσιμο σημείο που πρέπει να τονιστεί ότι, εάν πέσει θύμα της αποδοχής μιας βιαστικής κρίσης, η ομάδα εναλλακτικών λύσεων πιθανότατα θα περιοριστεί σοβαρά. Για να εντοπίσει εναλλακτικές λύσεις που θα τον βοηθήσουν να επιτύχει τους στόχους του, συχνά πρέπει να είναι δημιουργικός στην αναζήτηση εισφορών από άλλους. Για παράδειγμα, η παγίδα της εξέτασης μόνο της πρώτης εναλλακτικής που έρχεται στο μυαλό μπορεί να προκύψει σε ένα πλαίσιο ελέγχου, εάν ένας ελεγκτής εξετάσει μόνο τις εναλλακτικές λύσεις που αντιπροσωπεύονται από τις διαδικασίες ελέγχου του προηγούμενου έτους.

Για παράδειγμα, ο ελεγκτής θα μπορούσε να εξετάσει ένα από τα ακόλουθα (Ranzilla et al.,2013) (CAQ,2014):

- Ποια ελεγκτικά τεκμήρια έχει λάβει που υποστηρίζει τους ισχυρισμούς και τα συμπεράσματα της Διοίκησης; Υπάρχουν τεκμήρια που δεν υποστηρίζουν αυτούς τους ισχυρισμούς και τα συμπεράσματα;
- Ποιες εύλογες εναλλακτικές, εκτός από αυτές που προτείνει η Διοίκηση, έχει εξετάσει;
- Είναι βέβαιος ότι έχει συγκεντρώσει και αναλύσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, όχι μόνο τι είναι εύκολα διαθέσιμο ή αυτό που επιβεβαιώνει την εταιρεία ή το αρχικό του συμπέρασμα;
- Η εφαρμοστέα έγκυρη καθοδήγηση αντιμετωπίζει άμεσα το ζήτημα ή πρέπει να εφαρμοστούν άλλες ποσοτικές αναλογίες;
- Εάν αναφέρθηκαν εναλλακτικές προοπτικές από μέλη της ομάδας ελέγχου ή από άλλα άτομα που ζητήθηκε η γνώμη, έχει εξετάσει κατάλληλα τέτοιες προοπτικές;
- Έχει ζητήσει πληροφορίες από άλλους με διαφορετικές προοπτικές; Για παράδειγμα, η πολυπλοκότητα ή η υποκειμενικότητα του θέματος υποδηλώνει την ανάγκη διαβούλευσης με πιο έμπειρα μέλη της ομάδας ανάθεσης, ειδικούς εντός της εταιρείας ή εξωτερικούς ειδικούς;

4.3.3 Συλλογή και Αξιολόγηση Πληροφοριών

Η συλλογή και αξιολόγηση πληροφοριών αποτελεί κεντρικό μέρος της διαδικασίας ελέγχου. Στην πραγματικότητα, τα ελεγκτικά πρότυπα απαιτούν από τον ελεγκτή να συγκεντρώσει «επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική τεκμηρίωση» για να υποστηρίξει μια ελεγκτική γνώμη. Η συνάφεια και η αξιοπιστία των ελεγκτικών τεκμηρίων είναι θεμελιώδους σημασίας για έναν αποτελεσματικό έλεγχο, αλλά υφίστανται ορισμένες τάσεις που μπορούν να μεροληπτούν την αναζήτηση πληροφοριών. Είναι σημαντικό για τους νέους ελεγκτές να συνειδητοποιήσουν ότι δεν μπορούν απλώς να συγκεντρώσουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες και τα ελεγκτικά τεκμήρια αλληλοεπιδρώντας αποκλειστικά με άτομα εντός του Λογιστηρίου του πελάτη, όπως ο

Λογιστής ή ο εσωτερικός ελεγκτής. Ένα σημαντικό βήμα στη συλλογή πληροφοριών, είναι η εύρεση του «σωστού» ατόμου. Αυτό το άτομο μπορεί να είναι εκτός λογιστικού τμήματος, στο τμήμα ανθρώπινων πόρων ή στο τμήμα Διανομών, ή θα μπορούσε να είναι ένας πωλητής ή πελάτης της ελεγχόμενης οντότητας. Η συλλογή πληροφοριών από διαφορετικές πηγές με διαφορετικές αντιλήψεις/οπτικές, είναι ένα σημαντικό βήμα για τον ελεγκτή προκειμένου να είναι επαγγελματικά σκεπτικιστής.

Η συλλογή των γεγονότων και των πληροφοριών συνεπάγεται επίσης με τον εντοπισμό των βασικών εισροών και παραδοχών για τη συναλλαγή, το συμβάν ή την κατάσταση. Για παράδειγμα, αυτό μπορεί να περιλαμβάνει την κατανόηση των υποκειμενικών οικονομικών εκτιμήσεων μιας συγκεκριμένης συναλλαγής ή μιας σειράς σχετικών γεγονότων ή την εξέταση της νομικής μορφής της συναλλαγής και της οικονομικής της ουσίας. Η απόκτηση μιας τέτοιας κατανόησης περιλαμβάνει συχνά την εξέταση του κατά πόσον υπάρχουν άλλες επιβεβαιωτικές πληροφορίες, καθώς και τον προσδιορισμό των πληροφοριών που επιβεβαιώνουν ή έρχονται σε διένεξη, καθώς και μια αξιολόγηση των πηγών αυτών των πληροφοριών και κατά πόσον αυτές οι πηγές ενδέχεται να υπόκεινται σε προκατάληψη. Οι πρακτικές σκέψεις του ελεγκτή στο συγκεκριμένο βήμα θα μπορούσε να ήταν οι εξής (CAQ,2014):

- Έχει σκεφτεί ότι η σχετική τεχνική βιβλιογραφία, τα επαγγελματικά πρότυπα και οι πληροφορίες του κλάδου, αναγνωρίζοντας ότι η αναφορά σε περισσότερες από μία πηγές, μπορεί να είναι κατάλληλη για την αντιμετώπιση του ζητήματος;
- Έχει κατανοήσει τη μορφή και την ουσία της συναλλαγής; Εάν έχει εφαρμοστεί κατάλληλα η αντιμετώπιση που προκύπτει από την εφαρμογή της σχετικής βιβλιογραφίας σε παρόμοιες συναλλαγές, γεγονότα ή καταστάσεις;
- Έχει εξετάσει την πηγή των τεκμηρίων και άλλο υλικό, όπως ενδείκνυται, συμπεριλαμβανομένου του προσδιορισμού κατά πόσον τέτοιες πληροφορίες προέρχονται ανεξάρτητα ή ετοιμάζονται από την εταιρεία, έχει πάρει συνέντευξη από το πεπειραμένο προσωπικό του πελάτη και έκρινε κατάλληλες άλλες σχετικές πηγές πληροφόρησης;
- Έχει εντοπίσει τις σχετικές πληροφορίες που απαιτούνται για την αντιμετώπιση του ζητήματος εξετάζοντας (Ranzilla et al.,2011):
 - Την επιχειρηματική λογική ή τα οικονομικά της συναλλαγής, του γεγονότος ή της κατάστασης;

- Την σημασία του ζητήματος για τον κίνδυνο ουσιώδους ανακρίβειας στις οικονομικές καταστάσεις;
 - Τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους ανακρίβειας που σχετίζονται με το ζήτημα;
 - Την σημασία του ζητήματος στο συνολικό σχεδιασμού ελέγχου, συμπεριλαμβανομένης της ικανότητας του ελεγκτή να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλη τεκμηρίωση;
 - Τις σχετικές παρατηρήσεις ελέγχου;
 - Τον τρόπο με τον οποίο η εταιρεία αντιμετωπίζει τον εκτιμώμενο κίνδυνο ουσιώδους ανακρίβειας;
- Έχει επιβεβαιώσει τις πρακτικές ή τις παραδοχές που έχουν μεγάλη σημασία για την ανάλυση;
 - Έχει αξιολογήσει επαρκώς, δοκιμάσει και αμφισβητήσει αντικειμενικά την καταλληλότητα και αξιοπιστία των υποθέσεων και των δεδομένων που πρέπει να χρησιμοποιηθούν στην ανάλυση της συναλλαγής ή της κατάστασης, λαμβάνοντας επαρκή κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια;
 - Έχει σκεφτεί ποιες υποθέσεις, εάν αλλάξουν, θα είχαν τον μεγαλύτερο αντίκτυπο στην κρίση;
 - Έχει σκεφτεί δυνητικά μη επιβεβαιωτικά τεκμήρια, συμπεριλαμβανομένων πληροφοριών που έρχονται σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς της διοίκησης; Εάν ναι, πώς αντιμετώπισε τον αντίκτυπο αυτών των στοιχείων;
 - Έχει εντοπίσει ασυμφωνίες ή ασυνέπειες στα γεγονότα και τις πληροφορίες που συγκεντρώθηκαν;

4.3.4 Κατάληξη Σε Ένα Συμπέρασμα

Αφού ο ελεγκτής αξιολογήσει τις πληροφορίες που συγκεντρώθηκαν και λαμβάνοντας υπόψη τους στόχους του, πρέπει να καταλήξει σε ένα συμπέρασμα. Σημαντικές εξετάσεις σε αυτό το βήμα περιλαμβάνουν (Ranzilla et. al, 2011):

- Να κάνει βήματα προς τα πίσω και να εξετάσει εάν η κρίση του βγάζει νόημα από μια οπτική της μεγάλης εικόνας.
- Να ζυγίσει τις διαφορετικές απόψεις.
- Να αξιολογήσει εάν έχουν συγκεντρωθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια.
- Να εξετάσει κατάλληλα τα ελεγκτικά τεκμήρια και τις εναλλακτικές λύσεις βάσει των σχετικών επαγγελματικών προτύπων.
- Όσο πιο σημαντική είναι η κρίση, τόσο πιο σημαντικό είναι για όλα τα μέλη της ομάδας ανάθεσης, να μιλήσουν και να μοιραστούν οτιδήποτε γνωρίζουν.

4.3.5 Τεκμηρίωση Και Διατύπωση Του Συλλογισμού

Κατά την παροχή επαγγελματικών ελεγκτικών υπηρεσιών, οι Ranzilla et al. (2011) προτείνουν ότι η κατάλληλη διατύπωση και τεκμηρίωση του συλλογισμού είναι τόσο σημαντική για έναν αποτελεσματικό και υψηλής ποιότητας έλεγχο, που αξίζει τον ορισμό ως ξεχωριστό βήμα. Έχοντας ένα ξεχωριστό βήμα, επισημαίνεται στις ομάδες ανάθεσης ότι, ενώ η επίτευξη ενός συμπεράσματος είναι σίγουρα σημαντική, εξίσου σημαντική είναι η διατύπωση και η τεκμηρίωση του συλλογισμού που υποστηρίζει το συμπέρασμα. Καθώς η ομάδα ανάθεσης τεκμηριώνει τον συλλογισμό για τα συμπεράσματά της, μπορεί να εξετάσει εάν απέφυγε παγίδες και προκαταλήψεις και αν έδειξε κατάλληλα επαγγελματικό σκεπτικισμό. Ένας τρόπος για να αποδειχθεί ο επαγγελματικός σκεπτικισμός, είναι να τεκμηριωθεί το πλήρες σύνολο πληροφοριών και εναλλακτικών λύσεων που οι ελεγκτές εξέτασαν κατά τη διαμόρφωση ενός συμπεράσματος, το οποίο μπορεί να περιλαμβάνει πληροφορίες που δεν υποστηρίζουν το τελικό συμπέρασμα. Όταν οι ομάδες ανάθεσης ακολουθούν την παραπάνω διαδικασία, οι κρίσεις θα είναι πιο αμυντικές, παρόλο που σε έναν κόσμο αβεβαιότητας, τα αποτελέσματα δεν θα είναι πάντα αυτά που περιμένουμε. Η σωστή τεκμηρίωση και διατύπωση του συλλογισμού είναι ιδιαίτερα σημαντική, διότι δεν είναι ασυνήθιστο για μια ομάδα ανάθεσης να καταλήξει σε ένα προσωρινό συμπέρασμα

μόνο και μόνο για να διαπιστώσει ότι ο συλλογισμός της καταρρέει, μόλις επιχειρήσει να τεκμηριώσει τον συλλογισμό της. Εάν ο συλλογισμός καταρρεύσει, η ομάδα ανάθεσης γνωρίζει ότι πρέπει να επιστρέψει και να προσδιορίσει στο «πού» πρέπει να επενδυθεί περισσότερος χρόνος κατά τη διαδικασία κρίσης.

Κατά τη συλλογή ελεγκτικών τεκμηρίων, οι ελεγκτές συχνά θα βρουν τόσο επιβεβαιωτικά όσο και μη-επιβεβαιωτικά ελεγκτικά τεκμήρια. Η περιγραφή του τρόπου με τον οποίο τα επιβεβαιωτικά τεκμήρια υπερισχύουν των μη-επιβεβαιωτικών τεκμηρίων είναι πολύ σημαντική, στον συλλογισμό και στην τεκμηρίωση και βοηθά να δείξει ότι ασκήθηκε ο κατάλληλος επαγγελματικός σκεπτικισμός. Η Διοίκηση των πελατών, τα μέλη της επιτροπής ελέγχου, οι ομότιμοι επιθεωρητές και οι ρυθμιστικές αρχές πρέπει να είναι σε θέση να κατανοήσουν τον συλλογισμό, που χρησιμοποιήθηκε από την ομάδα ανάθεσης, για να καταλήξει στο συμπέρασμα που αναφέρεται στην τεκμηρίωση ελέγχου. Η προσεκτική εκτέλεση των πέντε βημάτων του πλαισίου κρίσης στην διαδικασία κρίσης, βοηθά τους ελεγκτές να τεκμηριώσουν σωστά και ενδεδειγμένα τα ελεγκτικά τεκμήρια που συγκεντρώθηκαν και τα συμπεράσματά τους.

Τα ελεγκτικά πρότυπα απαιτούν την τεκμηρίωση ενός ελεγκτή να αποδεικνύει επαρκώς τη συμμόρφωση με τα σχετικά επαγγελματικά πρότυπα και να προετοιμάζεται με επαρκείς λεπτομέρειες ώστε να παρέχει σαφή κατανόηση (1) του χαρακτήρα, του χρονοδιαγράμματος της έκτασης και των δοκιμών των διαδικασιών που πραγματοποιήθηκαν, τα ελεγκτικά τεκμήρια που ελήφθησαν και τα συμπεράσματα που παρήχθησαν και (2) των πληροφοριών που ο ελεγκτής έχει εντοπίσει σχετικά με σημαντικά ευρήματα ή ζητήματα που είναι ασυνεπή ή έρχονται σε αντίθεση με τα τελικά συμπεράσματά του. Τέτοια ελεγκτικά πρότυπα επισημαίνουν επίσης ότι η έγκαιρη τεκμηρίωση και οι αναθεωρήσεις των αποφάσεων που λαμβάνονται, ενισχύουν την ποιότητα του ελέγχου. Κατά συνέπεια, ένας ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει χρήσιμο να τεκμηριώσει ορισμένες αποφάσεις καθ' όλη τη διαδικασία κρίσης, καθώς η τεκμηρίωση καθ' όλη τη διάρκεια της διαδικασίας κρίσης μπορεί να βοηθήσει έναν ελεγκτή να δυναμώσει την σκέψη του για το ζήτημα, ιδίως καθώς σχετίζεται με την εξέταση εύλογων εναλλακτικών λύσεων. Επιπλέον, η τεκμηρίωση καθ' όλη τη διάρκεια της διαδικασίας κρίσης, παρέχει μια ευκαιρία για μια πιθανώς πιο αντικειμενική και πλήρη αξιολόγηση του συλλογισμού, που χρησιμοποιείται για την επίτευξη και την επικύρωση της απόφασης. Ενδεικτικές ερωτήσεις που θα μπορούσε να κάνει ο ελεγκτής προκειμένου να προετοιμαστεί κατάλληλα για την τεκμηρίωση είναι (CAQ,2014) :

1. Έχει περιγράψει τον συλλογισμό για την εναλλακτική που επέλεξε, συμπεριλαμβανομένου του λόγου για τον οποίο η επιλεγμένη εναλλακτική λύση προτιμάται από άλλες εναλλακτικές;
2. Κατά περίπτωση, τεκμηρίωσε τον τρόπο με τον οποίο ελήφθησαν υπόψη τα στοιχεία επιβεβαίωσης;
3. Αξιολόγησε εάν η εργασία ελέγχου και η έκταση της τεκμηρίωσης, συνάδουν με τη σημασία και την πολυπλοκότητα της επαγγελματικής κρίσης που επιτεύχθηκε;
4. Έχει τεκμηριώσει επαρκείς πληροφορίες για καθένα από τα βήματα της διαδικασίας ώστε να επιτρέψει σε έναν έμπειρο ελεγκτή να κατανοήσει τα ζητήματα, τα γεγονότα που εξετάστηκαν και τις βάσεις για τις κρίσεις και τα σχετικά συμπεράσματα;



Διάγραμμα 4: Πλαίσιο Διαδικασίας Κρίσης KPMG - Ranzilla et al. (2011)

4.4 Ορισμός Πλαισίου Και Ο Ρόλος Του Στην Διαδικασία Κρίσης

Τα πλαίσια είναι νοητικές δομές που χρησιμοποιούμε, συνήθως υποσυνείδητα, για να απλοποιήσουμε, να οργανώσουμε και να καθοδηγήσουμε την κατανόησή μας για μια κατάσταση (Ranzilla et al.,2011). Διαμορφώνουν τις προοπτικές μας και καθορίζουν τις πληροφορίες που θα δούμε ως σχετικές ή άσχετες, σημαντικές ή ασήμαντες. Τα πλαίσια είναι μια απαραίτητη πτυχή της κρίσης, αλλά είναι σημαντικό να συνειδητοποιήσουμε ότι τα πλαίσια κρίσης, μας παρέχουν μόνο μία συγκεκριμένη προοπτική. Τα πλαίσια είναι απαραίτητα και χρήσιμα, αλλά το πρόβλημα είναι ότι συχνά δεν γνωρίζουμε την οπτική ή το πλαίσιο που χρησιμοποιούμε. Επίσης, το πλαίσιο μας, μπορεί να μας τυφλώσει από το γεγονός ότι υπάρχουν άλλες έγκυρες οπτικές/αντιλήψεις. Με άλλα λόγια, τα πλαίσια μας βοηθούν να κατανοήσουμε τα πράγματα, αλλά μας δυσκολεύουν επίσης να δούμε άλλες οπτικές. Η χρήση των πλαισίων κρίσης, μπορεί να συμβάλλει στα αρχικά βήματα της διαδικασίας κρίσης: α.) αποσαφήνιση ζητημάτων και στόχων και β.) εξέταση εναλλακτικών λύσεων. Αυτό

είναι σημαντικό, επειδή ένα διακριτικό χαρακτηριστικό των επαγγελματιών που ασκούν με συνέπεια την ορθή κρίση είναι ότι αναγνωρίζουν το πλαίσιο κρίσης που χρησιμοποιούν και είναι σε θέση να εξετάσουν την κατάσταση μέσω διαφορετικών πλαισίων.

4.4.1 Νοοτροπία

Το πλαίσιο επηρεάζει τη νοοτροπία μας, η οποία βρίσκεται στο επίκεντρο της διαδικασίας κρίσης στο «KPMG Professional Judgment Framework». Η νοοτροπία ενός επαγγελματία ελεγκτή, είναι η αντικειμενικότητα και ο επαγγελματικός σκεπτικισμός. Όμως, όσον αφορά την κατάρτιση ή την καθοδήγηση των ελεγκτών, το να ακούν απλά να «είναι επαγγελματικά σκεπτικοί» δεν είναι τόσο χρήσιμο όσο το να αποδεικνύεται πώς φαίνεται ο επαγγελματικός σκεπτικισμός. Η έννοια του πλαισίου κρίσης είναι σημαντική, επειδή η κατάλληλη αμφισβήτηση της άποψης της Διοίκησης, επιτυγχάνεται με την παρατήρηση της κατάστασης μέσω άλλων πλαισίων, θεμελιώδης για τον επαγγελματικό σκεπτικισμό.

4.4.2 Πλαίσιο Και Εκτίμηση Του Κινδύνου

Μία περιοχή όπου οι ελεγκτές και οι πελάτες τους ενδέχεται να έχουν διαφορετικές οπτικές είναι η περιοχή της εκτίμησης κινδύνου. Είναι σημαντικό για τους ελεγκτές να κατανοήσουν την αντίληψη της Διοίκησης, αλλά οι ελεγκτές πρέπει επίσης να είναι προσεκτικοί για να εξετάσουν τις εναλλακτικές προοπτικές. Με άλλα λόγια, εάν μια συγκεκριμένη εταιρεία-πελάτης ξεπερνά σωστά τον ανταγωνισμό, ή έχει ανοδική τάση όταν άλλοι στον κλάδο έχουν μια επίπεδη ή καθοδική τάση, θα μπορούσε να οφείλεται στο γεγονός ότι ο πελάτης είναι πραγματικά ισχυρότερος, ταχύτερος και εξυπνότερος από τον ανταγωνισμό. Ωστόσο, υπάρχουν εναλλακτικά πλαίσια που πρέπει να ληφθούν υπόψη. Το ένα είναι ότι μπορεί να είναι «πολύ καλό για να είναι αληθινό» Το θέμα είναι ότι όταν ένας ελεγκτής αξιολογεί τη λογιστική αντιμετώπιση

ή τις εκτιμήσεις της διοίκησης, θα πρέπει να κατανοήσει το πλαίσιο της Διοίκησης, αλλά θα πρέπει να προσέξει να μην το υιοθετήσει πολύ εύκολα.

4.4.3 Ο Ρόλος Του Πλαισίου Στη Συλλογή Και Αξιολόγηση Ελεγκτικών Τεκμηρίων

Το πλαίσιο είναι επίσης σημαντικό για τη συλλογή και αξιολόγηση ελεγκτικών τεκμηρίων. Η έρευνα δείχνει ότι η αναζήτηση πληροφοριών των ελεγκτών και η αξιολόγηση των τεκμηρίων επηρεάζεται σημαντικά από το πλαίσιο που υιοθετούν. Εάν οι ελεγκτές αρχικά καθορίσουν ένα παρατηρούμενο μοτίβο ως πιθανό σφάλμα, οι εκτιμήσεις κινδύνου και οι προσεγγίσεις συλλογής ελεγκτικών τεκμηρίων, είναι ουσιαστικά διαφορετικές από τις προσεγγίσεις, που χρησιμοποιούν εκείνοι που πλαισίωσαν το μοτίβο ως απλώς μια αντανάκλαση μιας αλλαγής στις επιχειρηματικές συνθήκες. Για παράδειγμα, εάν τα αποτελέσματα μιας ουσιαστικής αναλυτικής διαδικασίας, υποδηλώνουν ότι το ανεκτό επίπεδο του πελάτη για επισφαλείς λογαριασμούς είναι υποτιμημένο, η προσέγγιση του ελεγκτή για τη συλλογή περαιτέρω ελεγκτικών τεκμηρίων θα είναι διαφορετική εάν τα αποτελέσματα βασίζονται στο πλαίσιο μιας αλλαγής, στην κατάσταση της επιχείρησης ή στην πιστωτική πολιτική του πελάτη σε σύγκριση με έναν δείκτη για πιθανό σφάλμα. Και πάλι, αυτό δεν σημαίνει ότι το ένα πλαίσιο είναι απαραίτητα καλύτερο από το άλλο, αλλά ο ελεγκτής μπορεί να ενισχύσει τον επαγγελματικό του σκεπτικισμό εξετάζοντας και τα δύο πλαίσια.

4.4.4 Υιοθετώντας Και Βοηθώντας Τους Άλλους Να Έχουν Επίγνωση Του Πλαισίου

Ένα βασικό χαρακτηριστικό αυτών που λαμβάνουν κρίσεις υψηλής ποιότητας είναι, ότι είναι ενήμεροι του πλαισίου. Γνωρίζουν πώς να αναζητήσουν και να εξετάσουν διαφορετικά πλαίσια για να πάρουν μια πληρέστερη εικόνα της κατάστασης. Οι έμπειροι ελεγκτές αναπτύσσουν αυτήν την ικανότητα και την εφαρμόζουν σε

καταστάσεις, όπου πρέπει να βοηθήσουν την Διοίκηση-πελάτη να δει μια εναλλακτική οπτική σκοπιά για ένα σημαντικό λογιστικό ζήτημα. Για παράδειγμα, ένα εναλλακτικό πλαίσιο που θα μπορούσαν να χρησιμοποιήσουν οι ελεγκτές, θα μπορούσε να είναι η οπτική ενός επενδυτή ή αναλυτή ή μιας ρυθμιστικής αρχής. Ενώ οι έμπειροι ελεγκτές είναι συνήθως αρκετά εξειδικευμένοι σε προκλητικά πλαίσια και εξετάζουν θέματα από διαφορετικές οπτικές γωνίες, είναι μια περιοχή που χρειάζεται συνεχή βελτίωση.

4.4.5 Κατανοώντας Τη Μεγάλη Εικόνα

Το Πλαίσιο μπορεί επίσης να βοηθήσει τους ελεγκτές, να κατανοήσουν τη «μεγάλη εικόνα» του «τι» εργάζονται ως ελεγκτές. Η κατανόηση και η αποτελεσματική διαχείριση των πλαισίων μπορεί να βελτιώσει την απόδοση της δουλειάς και να οδηγήσει σε καλύτερη προσπάθεια και καλύτερες κρίσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΑΠΕΙΛΕΣ ΚΑΙ ΤΡΟΠΟΙ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΤΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΟΥ ΣΚΕΠΤΙΚΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΤΗΣ ΚΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

5.1 Εισαγωγή

Στο κεφάλαιο αυτό, θα παρουσιαστούν οι απειλές του επαγγελματικού σκεπτικισμού σε κάθε δομικό επίπεδο, καθώς και οι ενδεικτικοί τρόποι αντιμετώπισης τους, όπως ο ρόλος των πλαισίων και οι εφαρμογές τους στον κλάδο της Ελεγκτικής. Εν συνεχεία, θα ακολουθήσει μια αντίστοιχη παρουσίαση των παραγόντων απειλών της επαγγελματικής κρίσης του ελεγκτή και το πώς θα μπορούσαν να μετριαστούν οι συγκεκριμένες απειλές.

5.2 Απειλές Του Επαγγελματικού Σκεπτικισμού Ανά Δομικό Επίπεδο

Το κλειδί για την κατανόηση, την αξιολόγηση και την κατάλληλη αντιμετώπιση των παραγόντων που μπορεί είτε να απειλήσουν είτε να ενισχύσουν τον επαγγελματικό σκεπτικισμό, είναι να αναγνωριστεί το γεγονός ότι διαφορετικοί παράγοντες παίζουν ρόλο, σε διαφορετικά δομικά επίπεδα του περιβάλλοντος του επαγγέλματος. Οι Glover και Prawitt (2013) διαχωρίζουν αυτά τα δομικά επίπεδα στις ακόλουθες κατηγορίες: ο μεμονωμένος ελεγκτής, η ομάδα ανάθεσης, το ελεγκτικό γραφείο και το γενικό ελεγκτικό επάγγελμα. Προτείνουν ότι η συζήτηση των δράσεων που μπορούν να εφαρμοστούν για την βελτίωση της συνεπούς και κατάλληλης εφαρμογής του επαγγελματικού σκεπτικισμού στην διαδικασία χρηματοοικονομικής αναφοράς, θα είναι πιο παραγωγική εάν ληφθεί υπόψη το πλαίσιο καθενός διαρθρωτικού επιπέδου

και επίσης την φύση των απειλών σε κάθε επίπεδο και των παραγόντων μετριασμού που υπάρχουν ήδη.

5.2.1 Απειλές Του Επαγγελματικού Σκεπτικισμού – Επίπεδο Μεμονωμένου Ελεγκτή

Έρευνες έχουν βρει ότι οι κρίσεις των ελεγκτών μπορεί να είναι εσφαλμένες επειδή, όπως όλοι οι άνθρωποι, μερικές φορές δεν ακολουθούν σταθερά μια ορθή διαδικασία κρίσης και πέφτουν θύματα συστηματικών, προβλέψιμων παγίδων και προκαταλήψεων. Αυτές οι απλές συντομεύσεις και τάσεις γενικά, μας εξυπηρετούν πολύ καλά. Ωστόσο, επειδή είναι συντομεύσεις, μπορεί να προκύψουν καταστάσεις όπου συστηματικά και προβλέψιμα οδηγούν σε μη βέλτιστες κρίσεις και δυνητικά εμποδίζουν την εφαρμογή του κατάλληλου επαγγελματικού σκεπτικισμού. Οι τάσεις που προκαλούν μεροληψία, μπορούν να οδηγήσουν ακόμη και τους πιο έξυπνους, πιο έμπειρους επαγγελματίες, συμπεριλαμβανομένων των ελεγκτών, να κάνουν κρίσεις μη βέλτιστες και η εφαρμογή του επαγγελματικού σκεπτικισμού μπορεί να επηρεαστεί από συστηματική προκατάληψη.

Η πίεση χρόνου που επηρεάζει την ομάδα ανάθεσης επηρεάζει και τον μεμονωμένο ελεγκτή. Οι αξιολογήσεις των ομάδων ανάθεσης και των μεμονωμένων ελεγκτών συχνά περιλαμβάνουν μετρήσεις απόδοσης σε σχέση με τις προσδοκίες του προϋπολογισμού. Αυτή η πίεση μπορεί να δημιουργήσει κίνητρα για τους ελεγκτές, να εφαρμόσουν ανεπαρκή επαγγελματικό σκεπτικισμό που θα μπορούσε να οδηγήσει σε ανεπαρκή τεκμηρίωση και κίνητρα για την απόκτηση τεκμηρίων που είναι πιο εύκολο να συλλεχθούν αλλά ίσως λιγότερο σχετικά.

Η κρίση των μεμονωμένων ελεγκτών και το επίπεδο σκεπτικισμού μπορεί να επηρεαστεί από τις προτιμήσεις των εποπτών τους. Δεδομένου, ότι ο επόπτης θα παράσχει τελικά μια επισκόπηση της απόδοσης, ο μεμονωμένος ελεγκτής έχει κίνητρα να ακολουθήσει την καθοδήγηση του επόπτη. Ως εκ τούτου, τα ακούσια αρνητικά μηνύματα ή κίνητρα που παρέχονται από τους επικεφαλής των ομάδων ανάθεσης, μπορούν να μεταφραστούν σε ένα λιγότερο από το ιδανικό επίπεδο επαγγελματικού σκεπτικισμού και από την πλευρά του μεμονωμένου ελεγκτή.

Η έλλειψη γνώσης και εμπειρίας μπορεί να επηρεάσει την κατάλληλη άσκηση

επαγγελματικού σκεπτικισμού. Η χρήση του μοντέλου μαθητείας στη δημόσια λογιστική, περιλαμβάνει τη χρήση σχετικά άπειρου προσωπικού ελεγκτών, των οποίων η έλλειψη σχετικής γνώσης και εξειδίκευσης στη διαδικασία, μπορεί να περιορίσει την ικανότητά τους να εφαρμόζουν αποτελεσματικά τον επαγγελματικό σκεπτικισμό. Οι νέοι ελεγκτές συνήθως δεν είναι υπεύθυνοι για τους πιο πολύπλοκους τομείς ελέγχου και μπορούν σε πολλές περιπτώσεις να φέρουν μια νέα οπτική. Ωστόσο, μπορεί σε ορισμένες περιπτώσεις να δυσκολεύονται να κατανοήσουν τα ελεγκτικά πρότυπα, τις πολιτικές και διαδικασίες του ελεγκτικού γραφείου, την ορολογία, τους όρους ή τα υποκείμενα οικονομικά στοιχεία. Όταν εφαρμόζεται ουσιαστική γνωστική προσπάθεια για την απλή κατανόηση των θεμάτων και την εφαρμογή μεθοδολογίας ελέγχου, οι νεότεροι ελεγκτές μπορεί να υιοθετήσουν μια νοοτροπία «κατανόησης» αντί μιας «προκλητικής» ή «αμφισβητούμενης» νοοτροπίας και μπορεί να δυσκολεύονται να αμφισβητήσουν τις απόψεις και τις προτιμήσεις της Διοίκησης. Αυτή η απειλή υπογραμμίζει τη σημασία της καθοδήγησης των νεότερων ελεγκτών και της διατήρησης ενός αυστηρού επιπέδου εποπτείας και ελέγχου από πιο έμπειρους ελεγκτές.

5.2.2 Απειλές Του Επαγγελματικού Σκεπτικισμού – Επίπεδο Ομάδας Ανάθεσης

Η πίεση για την διατήρηση και την καλλιέργεια σχέσεων με τους πελάτες των ελεγκτικών εταιριών, μπορεί να επηρεάσει την ικανότητα των ατόμων και των ομάδων ανάθεσης να ασκούν επαρκή επαγγελματικό σκεπτικισμό. Για παράδειγμα, υπάρχουν ορισμένες αποδείξεις ότι οι ομάδες ανάθεσης, μερικές φορές πιστεύουν ότι η άσκηση πολύ υψηλού επιπέδου επαγγελματικού σκεπτικισμού μπορεί να είναι επιζήμια για τη σχέση τους με την Διοίκηση της ελεγχόμενης οντότητας. Αυτή η αντίληψη θα μπορούσε να επηρεάσει τις εκτιμήσεις κινδύνου όπως ο εκτιμώμενος κίνδυνος σφάλματος ή απάτης και να οδηγήσει σε ανεπαρκή εφαρμογή του επαγγελματικού σκεπτικισμού. Οι πιέσεις του προϋπολογισμού και του χρόνου, ενδέχεται να περιορίσουν το κίνητρο ή την ικανότητα των ομάδων ανάθεσης να ασκήσουν κατάλληλο επίπεδο επαγγελματικού σκεπτικισμού. Επιπλέον, μπορεί να αποθαρρυνθεί

η κατάλληλη εφαρμογή της χρήσης εμπειρογνομόνων για την απάτη ή άλλων ειδικών κατά τη διάρκεια ενός ελέγχου.

Τα μέλη μιας ομάδας ανάθεσης επηρεάζονται από τις απόψεις και τις προτιμήσεις του προϊσταμένου τους και συχνά εφαρμόζουν τον βαθμό επαγγελματικού σκεπτικισμού που εκδηλώνεται από τους ανωτέρους τους. Έτσι, μπορεί να προκύψει απειλή για τον επαγγελματικό σκεπτικισμό, εάν οι προτιμήσεις του άμεσου επιθεωρητή τους, δεν συμβάλλουν θετικά στα κατάλληλα επίπεδα σκεπτικισμού. Μία απειλή δημιουργείται, εάν οι άπειροι ελεγκτές δεν ανατεθούν σωστά σε καθήκοντα ή δεν καθοδηγηθούν σωστά. Οι άπειροι ελεγκτές είναι πιο ευάλωτοι από τους έμπειρους ελεγκτές στην παγίδα της αποδοχής μιας εύλογης εξήγησης της Διοίκησης του πελάτη χωρίς περαιτέρω διερεύνηση. Οι πιο έμπειροι ελεγκτές πρέπει να αναγνωρίζουν τους περιορισμούς των νεότερων ελεγκτών σε γνώσεις και εμπειρία και να προσδιορίζουν πότε ένα μέλος του προσωπικού, χρειάζεται βοήθεια για να εφαρμόσει αποτελεσματικά τον επαγγελματικό σκεπτικισμό.

«Ομαδική Σκέψη» είναι ο όρος για τις τάσεις που προκύπτουν σε ομάδες, για να εμποδίσουν τις βέλτιστες διαδικασίες των συναντήσεων ανταλλαγής ιδεών και διαδικασιών κρίσης. Για παράδειγμα, σε ορισμένες περιπτώσεις, οι τάσεις ομαδικής σκέψης, μπορεί να οδηγήσουν σε ομαδικές κρίσεις που είναι πιο επιθετικές όσον αφορά στην ανοχή του κινδύνου από ό,τι θα ήταν αποδεκτό από οποιοδήποτε μεμονωμένο μέλος της ομάδας. Αυτές οι τάσεις μπορεί να αποτελέσουν απειλή για την κατάλληλη άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού και θα πρέπει να ληφθούν υπόψη στις προσπάθειες ενίσχυσης της εφαρμογής του επαγγελματικού σκεπτικισμού.

5.2.3 Απειλές Του Επαγγελματικού Σκεπτικισμού – Επίπεδο Επαγγελματικού Γραφείου/Επάγγελμα

Σε επίπεδο επαγγέλματος και ελεγκτικού γραφείου, ο ανταγωνισμός στις αμοιβές, μειώνει τα περιθώρια κέρδους και, όταν τα περιθώρια είναι στενά ή αρνητικά, θα μπορούσε να οδηγήσει σε ανεπαρκή σκεπτικισμό, καθώς οι ελεγκτές αισθάνονται πίεση να μειώσουν τον χρόνο που αφιερώνουν στον έλεγχο. Εάν οι επαγγελματικές ενώσεις ή η ηγεσία της ελεγκτικής εταιρείας δεν δίνουν επαρκώς έμφαση, δεν δίνουν

κίνητρα και δεν υποστηρίζουν την ποιότητα του ελέγχου: τη διατήρηση μιας νοοτροπίας αμφισβήτησης, αντικειμενικότητας, διερεύνησης και του ρόλου των ελεγκτών στο πλαίσιο των ευρύτερων κεφαλαιαγορών, τότε οι ομάδες ανάθεσης μπορεί να μην ασκήσουν επαρκή επαγγελματικό σκεπτικισμό. Τέλος, η ρυθμιστική αρχή μπορεί να απειλήσει τον σκεπτικισμό εάν η ρυθμιστική αρχή και/ή η εστίαση των επιθεωρήσεων δεν ευθυγραμμιστεί σωστά με τους σχετικούς κινδύνους ελέγχου. Με άλλα λόγια, εάν οι ελεγκτές καταβάλλουν προσπάθειες για να διαχειριστούν τον «κίνδυνο επιθεώρησης» σε τομείς που δεν συσχετίζονται επαρκώς με τον κίνδυνο ουσιώδους ανακρίβειας για μια συγκεκριμένη ανάθεση, η επιρροή προηγούμενων επιθεωρήσεων μπορεί να οδηγήσει σε άστοχη εστίαση και προσπάθεια και ενδεχομένως λιγότερη προσοχή σε τομείς που παρουσιάζουν μεγαλύτερο ελεγκτικό κίνδυνο.

Ακολουθεί ο Πίνακας 3 που αναπαριστά τις απειλές του επαγγελματικού σκεπτικισμού σε κάθε επίπεδο.

Πίνακας 3: Απειλές Του Επαγγελματικού Σκεπτικισμού Ανά Δομικό Επίπεδο

Ατομικός ελεγκτής – Αφορά κάθε μεμονωμένο ελεγκτή για οποιαδήποτε δεδομένη ανάθεση.

Απειλές -Μερικές από τις πιθανές απειλές για τον επαγγελματικό σκεπτικισμό που μπορεί να υπάρχουν σε επίπεδο μεμονωμένου ελεγκτή είναι :

- Παγίδες κρίσης και προκαταλήψεις, έλλειψη γνώσης και εμπειρογνωμοσύνης.
- Πίεση προθεσμίας, προσωπικές προτιμήσεις και προσδοκίες.
- Χαρακτήρα ελεγκτή και προσωπικά και πολιτιστικά χαρακτηριστικά.
- Μετρήσεις απόδοσης και αμοιβής και κίνητρα που δεν ενθαρρύνουν κατάλληλα τον επαγγελματικό σκεπτικισμό.

Ομάδα Ανάθεσης – Αφορά σε κάθε ομάδα ανάθεσης που της έχει ανατεθεί ένας συγκεκριμένος πελάτης.

Απειλές – Μερικές από τις πιθανές απειλές για τον επαγγελματικό σκεπτικισμό, που υπάρχουν σε επίπεδο ομάδα ανάθεσης είναι :

- Στόχοι εξυπηρέτησης πελάτη και ανάπτυξης επιχείρησης που δημιουργούν σύγκρουση συμφερόντων.
- Ανεπαρκής διαχείριση χρόνου, περιορισμένοι πόροι, μη αποτελεσματική χρήση ειδικών και εμπειρογνώμων.
- Εσφαλμένη επίδραση επιθεώρησης (π.χ. διευρυμένες απαιτήσεις).
- Προτιμήσεις της Διοίκησης και του εταίρου, ύφος ή πρακτικές ηγεσίας ανάθεσης που δεν τονίζουν επαρκώς τον επαγγελματικό σκεπτικισμό.
- Μοντέλο μαθητείας.
- Χαρακτηριστικά πελάτη (δομή διακυβέρνησης, το ύφος στην κορυφή).
- Εξοικείωση συνδεδεμένη με την θητεία του ελέγχου.
- Πιθανή προκατάληψη που απορρέει από δυσλειτουργικές τάσεις λήψης αποφάσεων ομάδας.

Επάγγελμα/ Ελεγκτικό Γραφείο – Αφορά το επάγγελμα του εξωτερικού ελεγκτή, περιλαμβάνει τις ελεγκτικές εταιρίες και το οικονομικό και κανονιστικό περιβάλλον στο οποίο λειτουργούν.

Απειλές – Μερικές από τις πιθανές απειλές για τον επαγγελματικό σκεπτικισμό που υπάρχουν σε επίπεδο επαγγέλματος και εταιρίας περιλαμβάνουν :

- Σύγκρουση συμφερόντων που προέρχονται από το μοντέλο πληρωτή/ελεγκτή.
- Ανεπαρκείς πόροι που διατίθενται για τον έλεγχο, ή ο ανταγωνισμός που βασίζεται κυρίως στις ελεγκτικές αμοιβές.
- Κίνητρα που δημιουργούνται από τις μετρήσεις απόδοσης γραφείου και τις επιπτώσεις.
- Εξάρτηση από το τοπικό γραφείο σε μεγάλο πελάτη.
- Φύση ή όγκος μη ελεγκτικών υπηρεσιών.
- Εστίαση επιθεώρησης που δεν προσαρμόζεται πλήρως με τους σχετικούς κινδύνους ελέγχου.

5.4 Παράγοντες – Απειλές Της Επαγγελματικής Κρίσης - Συντομεύσεις Κρίσης Που Μπορούν Να Οδηγήσουν Σε Προκατάληψη

Η κρίση ενός ατόμου μπορεί να προκαλεί ακούσια προκατάληψη λόγω υποκείμενου προσωπικού συμφέροντος ή επειδή χρησιμοποιεί εν αγνοία πνευματικές συντομεύσεις. Ως επί το πλείστον, οι συντομεύσεις που χρησιμοποιούμε είναι αποδοτικές και συχνά αποτελεσματικές, αλλά σε ορισμένες περιπτώσεις, μπορούν να οδηγήσουν σε συστηματική, προβλέψιμη προκατάληψη. Λαμβάνοντας υπόψη, ότι οι τάσεις ή οι συντομεύσεις που θα αναλυθούν είναι απλές στρατηγικές κρίσης ή κανόνες που έχουμε αναπτύξει κατά λάθος με την πάροδο του χρόνου για να μας βοηθήσουν να αντιμετωπίσουμε τα περίπλοκα περιβάλλοντα στα οποία λειτουργούμε. Είναι αποτελεσματικές και συχνά αποδοτικές, αλλά επειδή είναι συντομεύσεις, μπορούν να οδηγήσουν, σε ορισμένες περιπτώσεις, σε χαμηλότερης ποιότητας κρίση. Ομοίως, οι συντομεύσεις κρίσης που χρησιμοποιούμε συνήθως είναι αποδοτικές και γενικά αποτελεσματικές. Ωστόσο, υπάρχουν καταστάσεις όπου η χρήση μιας συντόμευσης μπορεί να οδηγήσει προβλέψιμα σε χαμηλότερη ποιότητα ή μεροληπτική κρίση. Με την κατανόηση των επιπτώσεων μιας συντόμευσης, είναι δυνατή η επινόηση τρόπων για τον μετριασμό των πιθανών προκαταλήψεων που προκύπτουν από τη συντόμευση.

Οι τέσσερις κοινές τάσεις είναι (Ranzilla et. al,2011) (CAQ,2014) (Prawitt,2015):

- Η τάση διαθεσιμότητας
- Η τάση επιβεβαίωσης
- Η τάση υπερβολικής εμπιστοσύνης
- Η τάση αγκύρωσης.

Η αναφορά των παραπάνω τάσεων έχει ως στόχο να αναδείξει ότι οι τάσεις είναι κοινές και ότι οι σχετικές προκαταλήψεις επηρεάζουν όλους μας.

5.4.1 Η Τάση Διαθεσιμότητας

Η τάση διαθεσιμότητας ορίζεται ως η τάση για τους υπεύθυνους λήψης αποφάσεων, να θεωρούν πληροφορίες που μπορούν εύκολα να ανακτηθούν από τη μνήμη ως πιο πιθανές, πιο σχετικές και πιο σημαντικές για μια κρίση. Με άλλα λόγια, οι πληροφορίες που είναι πιο «διαθέσιμες» στη μνήμη μας, μπορεί να επηρεάσουν αδικαιολόγητα τις εκτιμήσεις, τις εκτιμήσεις πιθανότητας και άλλες επαγγελματικές κρίσεις. Όπως και άλλες διανοητικές συντομεύσεις, η τάση διαθεσιμότητας, μας εξυπηρετεί συχνά καλά, αλλά έχει αποδειχθεί ότι εισάγει προκατάληψη στις επιχειρηματικές και ελεγκτικές κρίσεις. Η διαθεσιμότητα μπορεί να εντοπιστεί σε διάφορα σημεία στο «KPMG Professional Judgment Framework». Όσον αφορά τα στάδια της διαδικασίας κρίσης, η τάση διαθεσιμότητας μπορεί να έχει ιδιαίτερη επίδραση στα Βήματα 2 και 3, στα οποία ο ελεγκτής πρέπει να εξετάζει εναλλακτικές λύσεις και να συλλέγει και να αξιολογεί στοιχεία. Η τάση διαθεσιμότητας περιορίζει τις εναλλακτικές λύσεις που εξετάζονται ή τα ελεγκτικά τεκμήρια που συγκεντρώνονται σε αυτές τις εναλλακτικές λύσεις ή εκείνα τα στοιχεία που έρχονται εύκολα στο μυαλό. Ομοίως, η τάση διαθεσιμότητας μπορεί να επηρεάσει τις εκτιμήσεις κινδύνου και πιθανότητας κατά την αξιολόγηση στοιχείων.

5.4.2 Η Τάση Επιβεβαίωσης

Η τάση επιβεβαίωσης ορίζεται ως η τάση για τους υπεύθυνους λήψης αποφάσεων να αναζητούν και να δίνουν μεγαλύτερο βάρος σε πληροφορίες που συνάδουν με τις αρχικές πεποιθήσεις ή προτιμήσεις τους. Η έρευνα στην ψυχολογία, υποστηρίζει ότι οι άνθρωποι τείνουν να αναζητούν επιβεβαιωτικά στοιχεία, αντί να αναζητούν κάτι ασυμβίβαστο με τις απόψεις ή τις προτιμήσεις τους. Μετά τη λήψη αυτών των επιβεβαιωτικών στοιχείων, οι υπεύθυνοι λήψης αποφάσεων συχνά είναι πεπεισμένοι ότι έχουν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία για να υποστηρίξουν την πεποίθησή τους. Όσο περισσότερα επιβεβαιωτικά στοιχεία είναι σε θέση να συγκεντρώσουν, τόσο πιο σίγουροι γίνονται. Ωστόσο, σε πολλές περιπτώσεις, δεν μπορούμε να γνωρίζουμε κάτι αληθινό, εκτός εάν εξετάσουμε ρητά πώς και γιατί μπορεί να είναι ψευδές.

Η τάση επιβεβαίωσης μπορεί επίσης να προκαλέσει μεροληπτικές κρίσεις κατά τη διεξαγωγή ουσιαστικών αναλυτικών διαδικασιών. Η έρευνα και οι επισκοπήσεις των φύλλων εργασίας, διαπιστώνουν ότι οι ελεγκτές ενδέχεται να είναι επιρρεπείς στο να βασίζονται υπερβολικά στην εξήγηση της Διοίκησης για μια σημαντική διαφορά μεταξύ της προσδοκίας του ελεγκτή και της καταγεγραμμένης αξίας της Διοίκησης, ακόμη και όταν η εξήγηση του πελάτη είναι ανεπαρκής. Η εξέταση αρχείων ελέγχου από ρυθμιστικές αρχές, δείχνει επίσης ότι σε ορισμένες περιπτώσεις, οι ελεγκτές μπορεί να βασίζονται υπερβολικά σε αδύναμες αναλυτικές διαδικασίες. Αυτό τείνει να συμβαίνει όταν μια αδύναμη ανάλυση δείξει μικρή ή καθόλου διαφορά από το προηγούμενο έτος. Κατά τη διεξαγωγή αναλυτικών διαδικασιών, ορισμένοι ελεγκτές του προσωπικού, μπορεί να έχουν μια φυσική προτίμηση να μη βρουν καμία σημαντική διαφορά μεταξύ της προσδοκίας και της καταγεγραμμένης αξίας του πελάτη, επειδή αυτό συνεπάγεται με το γεγονός ότι δεν απαιτείται περισσότερη ελεγκτική εργασία. Η τάση επιβεβαίωσης επηρεάζει κυρίως τα βήματα 3 και 4 της διαδικασίας κρίσης, στο κέντρο του «KPMG Professional Judgment Framework».

5.4.3 Η Τάση Υπερβολικής Εμπιστοσύνης

Η τάση υπερβολικής εμπιστοσύνης ορίζεται ως η τάση για τους υπεύθυνους λήψης αποφάσεων να υπερεκτιμούν τις ικανότητές τους να εκτελούν εργασίες ή να κάνουν ακριβείς εκτιμήσεις ή άλλες κρίσεις και αποφάσεις. Μελέτες που περιλαμβάνουν την εξάσκηση των ελεγκτικών καθηκόντων τους, καταδεικνύουν ότι οι ελεγκτές ενδέχεται να έχουν υπερβολικά μεγάλη αυτοπεποίθηση στις τεχνικές γνώσεις τους και στην ικανότητά τους να ελέγχουν επικίνδυνους τομείς. Επιπλέον, οι εταίροι και οι διευθυντές μπορεί να είναι υπερβολικά σίγουροι για την ικανότητα των λιγότερο έμπειρων ατόμων στην ολοκλήρωση σύνθετων εργασιών. Αντιστρόφως, οι εταίροι και οι ανώτεροι συνεργάτες μπορεί να έχουν υπερβολική αυτοπεποίθηση στην ικανότητα των πιο έμπειρων ελεγκτών, να ολοκληρώσουν εργασίες χαμηλότερου επιπέδου που δεν έχουν συνηθίσει να εκτελούν σε τακτική βάση. Αυτή η υπερβολική εμπιστοσύνη μπορεί να οδηγήσει σε μια ποικιλία μη βέλτιστων αποτελεσμάτων στον έλεγχο, συμπεριλαμβανομένης της παραμέλησης για ζήτηση βοήθειας ή καθοδήγησης, την αποτυχία απόκτησης των απαραίτητων γνώσεων, την κακή απόδοση των εργασιών, την

υπέρβαση του προϋπολογισμού, την ανάθεση καθηκόντων ελέγχου σε υπαλλήλους που δεν πληρούν τα προσόντα και την υπό - επισκόπηση της εργασίας των υφισταμένων φύλλων εργασίας. Η μη ελεγχόμενη, υπερβολική εμπιστοσύνη από τους ελεγκτές μπορεί σαφώς να οδηγήσει σε μη βέλτιστα αποτελέσματα.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, η υπερβολική εμπιστοσύνη μπορεί να επηρεάσει επιζήμια σημαντικές κρίσεις. Μπορεί να οδηγήσει σε μη βέλτιστη συμπεριφορά σε κάθε βήμα της διαδικασίας κρίσης. Για παράδειγμα, η υπερβολική εμπιστοσύνη μπορεί να οδηγήσει σε λιγότερη έμφαση, στην αποσαφήνιση ζητημάτων και στόχων, λαμβάνοντας υπόψη πολύ λίγες εναλλακτικές λύσεις, περικόπτοντας την αναζήτηση πληροφοριών ή παραλείποντας τη συλλογή στοιχείων. Μπορεί επίσης να οδηγήσει σε ανάληψη πάρα πολλών έργων, υπερβολική αισιοδοξία σε προθεσμίες και επίλυση λανθασμένων σύντομων αποφάσεων. Εν ολίγοις, η υπερβολική εμπιστοσύνη μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την αποφυγή ή την κακή εκτέλεση μιας διαδικασίας ορθής κρίσης σε κάθε βήμα.

5.4.4 Η Τάση Αγκύρωσης

Η τελευταία τάση κρίσης που εξετάζεται είναι η τάση αγκύρωσης, η οποία ορίζεται ως η τάση των υπευθύνων λήψης αποφάσεων να κάνουν αξιολογήσεις, ξεκινώντας από μια αρχική αριθμητική τιμή και στη συνέχεια να προσαρμόζονται ανεπαρκώς μακριά από αυτήν την αρχική τιμή στη διαμόρφωση μιας τελικής κρίσης. Η τάση αγκύρωσης έχει σαφώς άμεση σχέση με τον έλεγχο σε πολλά επίπεδα. Για παράδειγμα, η εκτίμηση της Διοίκησης ή το μη ελεγμένο υπόλοιπο λογαριασμού μπορεί να χρησιμεύσει ως αγκύρωση. Ο ελεγκτής επιφορτίζεται με την αντικειμενική αξιολόγηση της ορθότητας ενός υπολοίπου λογαριασμού. Αλλά, εάν οι κρίσεις του επηρεάζονται από το ποσό που ισχυρίζεται η Διοίκηση σε ένα μη ελεγμένο υπόλοιπο λογαριασμού, η αντικειμενικότητα ενδέχεται να διακυβευτεί. Με άλλα λόγια, ο ελεγκτής μπορεί να αγκυροβοληθεί στις εκτιμήσεις της Διοίκησης.

Οι απεικονίσεις της τάσης αγκύρωσης δείχνουν μια δυνητικά σημαντική περιοχή που χρήζει ιδιαίτερης προσοχής στον έλεγχο, επειδή μια κοινή αναλυτική διαδικασία, είναι η σύγκριση των υπολοίπων του περασμένου έτους με τα φετινά προ-ελεγμένα υπόλοιπα. Το πιθανό πρόβλημα είναι ότι αφού γνωρίζουμε τους προ-

ελεγμένους αριθμούς σε σύγκριση με τα προηγούμενα χρόνια, η τάση είναι να θεωρούμε τις τρέχουσες διακυμάνσεις του έτους ως αναμενόμενες και εξηγήσιμες. Με άλλα λόγια, οι διακυμάνσεις μεταξύ του τρέχοντος έτους και του προηγούμενου έτους μπορεί να μην φαίνονται υπερβολικά ασυνήθιστες για τον ελεγκτή. Εάν, από την άλλη πλευρά, ο ελεγκτής έπρεπε πρώτα να αναπτύξει μια προσδοκία, για το τι ποσό θα πρέπει να έχουν τα προ-ελεγμένα υπόλοιπα του τρέχοντος έτους, θα ήταν πιο πιθανό για τον εντοπισμό ασυνήθιστων διακυμάνσεων.

Η τάση αγκύρωσης, μας επηρεάζει πρωτίστως στο Βήμα 3 της διαδικασίας κρίσης, καθώς συλλέγουμε και αξιολογούμε πληροφορίες και καθώς χρησιμοποιούμε αυτές τις πληροφορίες για να καταλήξουμε σε ένα συμπέρασμα στο Βήμα 4. Κατά τη συλλογή και την αξιολόγηση πληροφοριών, η ανθρώπινη φύση είναι να αγκιστρωθεί σε μια αρχική τιμή και να προσαρμοστεί ανεπαρκώς, μακριά από αυτήν την τιμή, κάνοντας τις τελικές εκτιμήσεις για το ποια θα πρέπει να είναι η τιμή. Οι ελεγκτές θα πρέπει να αναγνωρίζουν αυτή την ιδιαίτερα σημαντική τάση, κατά τον έλεγχο των ποσών που καταγράφονται από τη διοίκηση.

5.5 Παράγοντες Μετριασμού Απειλών Επαγγελματικού Σκεπτικισμού– Επίπεδο Μεμονωμένου Ελεγκτή

Ο Πίνακας 4 παραθέτει ορισμένους παράγοντες που θα μπορούσαν να υπάρχουν ήδη, για να ενθαρρύνουν την κατάλληλη εφαρμογή του επαγγελματικού σκεπτικισμού σε ατομικό επίπεδο. Αν και ορισμένες ελεγκτικές εταιρείες έχουν ήδη λάβει τουλάχιστον μερικά από αυτά τα βήματα, οι εταιρείες ενδέχεται να βρουν ευκαιρίες για περαιτέρω βελτίωση σε αυτούς τους τομείς. Οι παράγοντες μετριασμού των απειλών, βασίζονται στις εξής κατηγορίες: ανάπτυξη και εφαρμογή μιας διαδικασίας ορθής κρίσης, προληπτική διαμόρφωση θεμάτων και προσαρμογή της αξιολόγησης απόδοσης και των κινήτρων σε επίπεδο μεμονωμένου ελεγκτή.

5.5.1 Εφαρμογή Της Διαδικασίας Ορθής Κρίσης

Ένας σημαντικός τρόπος για τη βελτίωση του επαγγελματικού σκεπτικισμού σε μεμονωμένους ελεγκτές, είναι να επιταχυνθεί η ικανότητά τους να ασκούν ορθή κρίση ακολουθώντας μια σωστή διαδικασία κρίσης και μαθαίνοντας να αποφεύγουν παγίδες κρίσης και προκαταλήψεις (Prawitt,2015). Ένα θεμελιώδες βήμα για τον μετριασμό αυτών των παγίδων και προκαταλήψεων, είναι η εκπαίδευση των ελεγκτών στα βήματα μιας διαδικασίας καλής κρίσης. Μια τέτοια διαδικασία παρέχει μια συνεπή, λογική προσέγγιση για να διασφαλίσει, ότι οι κρίσεις λαμβάνονται καλά και παρέχει ένα κοινό εννοιολογικό πλαίσιο και κοινό λεξιλόγιο στους ελεγκτές που εκπαιδεύουν και καθοδηγούν. Εάν οι ελεγκτές κατανοήσουν και ακολουθήσουν μια καλή διαδικασία κρίσης, πολλές παγίδες κρίσης και προκαταλήψεις μπορούν να αποφευχθούν ή να μετριαστούν.

Μια επίσημη διαδικασία κρίσης είναι επίσης χρήσιμη για την παροχή ενός πλαισίου, στο οποίο κατανοείται πού και πώς οι παγίδες και οι προκαταλήψεις μπορούν να υπονομεύσουν την κρίση και τον επαγγελματικό σκεπτικισμό. Μόλις εφαρμοστεί μια τέτοια διαδικασία, οι ελεγκτές μπορούν να εκπαιδευτούν, ώστε να γνωρίζουν ότι οι προβλέψιμες, συστηματικές παγίδες κρίσης και προκαταλήψεις υφίστανται, και να κατανοήσουν πώς μπορούν να επηρεάσουν την επαγγελματική κρίση και τον σκεπτικισμό. Η συνειδητοποίηση και η κατανόηση των παγίδων και των προκαταλήψεων, διευκολύνουν τις προσεγγίσεις μετριασμού της κοινής λογικής. Οι προτροπές αυτές πρέπει να ενσωματώνονται στις ελεγκτικές διαδικασίες, καθώς θα αποτελούν διαδικασίες που μπορούν να βοηθήσουν τους ελεγκτές να θυμούνται να γνωρίζουν τις παγίδες κρίσης και τις τάσεις σε όλη τη διαδικασία ελέγχου. Τέλος, η υπενθύμιση και η προσαρμογή των κινήτρων για τους ελεγκτές, ιδιαίτερα τους ειδικούς και τους εμπειρογνώμονες, για να αφιερώσουν χρόνο για να «κάνουν την αντίθετη υπόθεση και να τεκμηριώσουν ανάλογα» είναι ισχυρές τεχνικές για τον μετριασμό των επιπτώσεων των πιο διάχυτων προκαταλήψεων, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που προέρχονται από την τάση υπερβολικής εμπιστοσύνης και την τάση επιβεβαίωσης.

5.5.2 Προληπτικό Πλαίσιο Θεμάτων

Τα πλαίσια κρίσης είναι ένα εγγενές μέρος της ανθρώπινης γνώσης, μας επιτρέπουν να κατανοήσουμε τον κόσμο γύρω μας και μας βοηθούν να

προσδιορίσουμε τι είναι σημαντικό και σχετικό σε μια δεδομένη κατάσταση. Ωστόσο, οι άνθρωποι μπορούν να δουν τον κόσμο μόνο μέσα από ένα πλαίσιο τη φορά και συνήθως αγνοούν ότι έχουν ένα πλαίσιο, καθώς και το τι είναι το πλαίσιο ή ποιες είναι οι επιπτώσεις του. Εντοπίζοντας και κατανοώντας προληπτικά τα πλαίσια που χρησιμοποιούν οι ίδιοι και τα πλαίσια των άλλων και καταβάλλοντας προσπάθεια να κατανοήσουν πώς μοιάζουν τα ζητήματα από διαφορετικά πλαίσια ή οπτικές γωνίες, οι ελεγκτές μπορούν να βελτιώσουν την ικανότητά τους να αμφισβητούν κατάλληλα και αποτελεσματικά τα δικά τους αρχικά συμπεράσματα ή άλλων και να αμφισβητούν πιο αποτελεσματικά τις εξηγήσεις των πελατών. Για παράδειγμα, κατά την εξέταση των λογιστικών χειρισμών ή των επιλογών γνωστοποίησης μιας οικονομικής οντότητας, είναι συχνά χρήσιμο να εξετάζεται η κατάσταση από τη σκοπιά της Διοίκησης, των ρυθμιστικών αρχών, των επενδυτών και πώς μπορεί να φαίνεται η επιλογή εάν αναφερθεί στον επιχειρηματικό τύπο στο μέλλον, υπό το φως διαφορετικών ενδεχόμενων.

5.5.3 Προσαρμογή Της Αξιολόγησης της Απόδοσης και Των Κινήτρων Σε Επίπεδο Μεμονωμένου Ελεγκτή

Μια αρχή της ανθρώπινης συμπεριφοράς είναι ότι οι άνθρωποι ανταποκρίνονται στον τρόπο με τον οποίο αξιολογούνται και ανταμείβονται. Αν και πρόκειται για ενέργειες που πρέπει να γίνουν σε επίπεδο εταιρείας και ομάδας ανάθεσης, ο τελικός αντίκτυπος των πολιτικών και πρακτικών που επηρεάζουν την αξιολόγηση και τα κίνητρα, είναι στη συμπεριφορά σε επίπεδο μεμονωμένου ελεγκτή. Οι ελεγκτές πρέπει να τοποθετούνται σε ένα περιβάλλον, που να αξιολογεί θετικά και να επιβραβεύει την κατάλληλη εφαρμογή του επαγγελματικού σκεπτικισμού έναντι άλλων κινήτρων, όπως οι πιέσεις στον προϋπολογισμό.

5.6 Παράγοντες Μετριασμού Απειλών Επαγγελματικού Σκεπτικισμού— Επίπεδο Ομάδας Ανάθεσης

Οι παράγοντες μετριασμού των απειλών του επαγγελματικού σκεπτικισμού σε επίπεδο ομάδας ανάθεσης, βασίζονται στις εξής κατηγορίες: καθορισμός του

κατάλληλου τόνου για την ομάδα ανάθεσης, διαχείριση των περιορισμών του μοντέλου μαθητείας, δόμηση ομαδικών αποφάσεων για την αποφυγή τάσεων ομαδικής σκέψης και εστίαση ειδικά στον σκεπτικισμό στις εσωτερικές διαδικασίες επίβλεψης/αναθεώρησης.

5.6.1 Ρύθμιση Του Κατάλληλου Ύφους Για Την Ομάδα Ανάθεσης

Το ύφος ή η κατεύθυνση που ορίζεται από την ηγεσία της ομάδας ανάθεσης, μπορεί να είναι ένας σημαντικός παράγοντας στο επίπεδο του επαγγελματικού σκεπτικισμού, που εφαρμόζεται από την ομάδα ανάθεσης και τα μεμονωμένα μέλη της ομάδας. Ως εκ τούτου, η έμφαση στον επαγγελματικό σκεπτικισμό σε εταιρικό επίπεδο οφείλεται στους ηγέτες της ομάδας ανάθεσης και εάν οι προϊστάμενοι της ομάδας ανάθεσης δίνουν τον κατάλληλο τόνο, στο επίπεδο της ομάδας ανάθεσης. Εάν δεν ορίσει ένα κατάλληλο τόνο, ή ορίσει έναν τόνο που είναι μπερδεμένο από αντικρουόμενα κίνητρα ή μηνύματα, τα μηνύματα και ο τόνος σε επίπεδο εταιρείας ενδέχεται να μην είναι αποτελεσματικά. Η ευθυγράμμιση των κινήτρων μαζί με ένα σαφές και συνεπές μήνυμα ότι ένα κατάλληλο επίπεδο επαγγελματικού σκεπτικισμού αναμένεται και εκτιμάται, είναι απαραίτητο τόσο σε επίπεδο εταιρείας όσο και σε επίπεδο της ομάδας ανάθεσης.

5.6.2 Διαχείριση Των Περιορισμών Του Μοντέλου Μαθητείας

Είναι σημαντικό να γίνονται αναθέσεις εντός των σχετικών συνόλων δεξιοτήτων και να καθοδηγούνται σωστά οι νεότεροι ελεγκτές. Οι αποτελεσματικές τεχνικές ελέγχου και καθοδήγησης, μπορούν να βοηθήσουν τους πιο έμπειρους ελεγκτές να επιβλέπουν και να καθοδηγούν κατάλληλα. Ο αποτελεσματικός σχεδιασμός μπορεί να βοηθήσει τις ομάδες ανάθεσης, να εντοπίσουν καταστάσεις, όπου μπορεί να προκύψουν απειλές και πώς μπορούν να αντιμετωπιστούν. Ένα από τα σημαντικά πλεονεκτήματα του μοντέλου μαθητείας, είναι η τακτική εισροή

έξυπνων, ενεργητικών, εργατικών επαγγελματιών που φέρνουν μια νέα προοπτική. Αυτές οι νέες προοπτικές μπορεί να βοηθήσουν στην αντιστάθμιση ορισμένων από τις τάσεις που μπορεί να οδηγήσουν σε προκαταλήψεις.

5.6.3 Δόμηση Ομαδικών Αποφάσεων Για Την Αποφυγή Τάσεων Ομαδικής Σκέψης

Η ανταλλαγή ιδεών είναι μια τεχνική που μερικές φορές χρησιμοποιείται για τη βελτίωση του επαγγελματικού σκεπτικισμού. Για παράδειγμα, τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα απαιτούν από τους ελεγκτές να πραγματοποιούν συναντήσεις πριν από τη δοκιμή ελέγχου, για να συζητήσουν πιθανά σενάρια απάτης στον έλεγχο. Ένας ισχυρός εντοπισμός πιθανών μοτίβων απάτης, μπορεί να βοηθήσει τις ομάδες ανάθεσης να ασκήσουν κατάλληλο βαθμό επαγγελματικού σκεπτικισμού όσον αφορά την απάτη. Ωστόσο, η έρευνα στην ψυχολογία δείχνει ότι οι ομαδικές συνεδρίες ανταλλαγής ιδεών, μπορούν πραγματικά να εμποδίσουν τον επαγγελματικό σκεπτικισμό λόγω της ομαδικής σκέψης και άλλων δυναμικών της ομάδας. Για παράδειγμα, οι συναντήσεις ανταλλαγής ιδεών, είναι πιθανό να είναι πιο αποτελεσματικές όταν υπάρχει ποικιλία σκέψης και συζήτησης μεταξύ της ομάδας. Τα μέλη ενθαρρύνονται, όταν οι ελεγκτές προσδιορίζουν μεμονωμένα τους κινδύνους και τις πιθανές απαντήσεις του ελέγχου πριν από τη συνεδρία ανταλλαγής ιδεών, και όταν η συνεδρία διεξάγεται με συστηματικό και σκόπιμο τρόπο.

5.6.4 Ειδική Εστίαση Στον Σκεπτικισμό Στις Εσωτερικές Διαδικασίες Επίβλεψης/Αναθεώρησης/Εκπαίδευσης Στην Εργασία

Ο επαγγελματικός σκεπτικισμός μπορεί να ενισχυθεί μέσω κατάλληλης εσωτερικής επίβλεψης υψηλού επιπέδου και εποπτείας, που επικεντρώνεται ειδικά στην αξιολόγηση της εφαρμογής και της τεκμηρίωσης του επαγγελματικού σκεπτικισμού. Οι εταιρείες ενδέχεται επίσης να αναπτύξουν περαιτέρω πολιτικές γύρω από περιστάσεις που απαιτούν διαβούλευση εκτός της ομάδας ανάθεσης. Αυτές οι

διαβουλεύσεις, μπορεί να επικεντρωθούν όχι μόνο σε τεχνικά ζητήματα, αλλά και στο εάν εφαρμόζεται κατάλληλα, το επίπεδο επαγγελματικού σκεπτικισμού από την ανταπόκριση της ομάδας σε συγκεκριμένες περιστάσεις. Τέλος, η ενσωμάτωση της εκπαίδευσης των ελεγκτών στην εργασία σχετικά με την κατάλληλη εφαρμογή του επαγγελματικού σκεπτικισμού σε όλη τη διαδικασία εποπτείας και επανεξέτασης, όχι μόνο θα βελτιώσει την άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού για τη συγκεκριμένη ανάθεση ελέγχου, αλλά θα αυξήσει επίσης την ικανότητα του προσωπικού μακροπρόθεσμα.

5.7 Παράγοντες Μετριασμού Απειλών Επαγγελματικού Σκεπτικισμού– Επίπεδο Επαγγελματικού Γραφείου - Επαγγέλματος

Τα ελεγκτικά γραφεία πρέπει να βελτιώνονται συνεχώς, όσον αφορά τη συνεπή εφαρμογή του κατάλληλου επαγγελματικού σκεπτικισμού από τους ελεγκτές. Οι παράγοντες μετριασμού των απειλών του επαγγελματικού σκεπτικισμού, σε επίπεδο ελεγκτικού γραφείου και επαγγέλματος, βασίζονται στις εξής κατηγορίες: τον τόνο στην κορυφή και την κουλτούρα της διαβούλευσης, της ανάπτυξης και της εφαρμογής ενός πλαισίου κρίσης, της εκπαίδευσης σε δεξιότητες και διαδικασίες στις οποίες τονίζεται η κατάλληλη εφαρμογή επαγγελματικής κρίσης και σκεπτικισμού και την ανάπτυξη εργαλείων, προτύπων και τεχνολογίας για την παρακολούθηση και ενίσχυση της συνεπούς εφαρμογής του σκεπτικισμού σε ολόκληρη την εταιρία.

5.7.1 Ύψος Στην Κορυφή Και Κουλτούρα Διαβούλευσης

Ο σκεπτικισμός σε επίπεδο ομάδας ανάθεσης, το ύψος στην κορυφή της εταιρείας και στην κορυφή των τοπικών γραφείων πιθανότατα θα διαπεράσει τις ομάδες ανάθεσης και θα επηρεάσει συμπεριφορές και πρακτικές που περιλαμβάνουν την εφαρμογή επαγγελματικού σκεπτικισμού. Ένα σταθερό μήνυμα από την ηγεσία της εταιρείας και του γραφείου, ότι αναμένεται μια νοοτροπία αμφισβήτησης, διερεύνησης και ενθαρρύνεται και ανταμείβεται έναντι διάφορων πιέσεων (π.χ. οι προθεσμίες και ο προϋπολογισμός) θα πρέπει να αναφέρονται τακτικά. Επιπλέον, οι ελεγκτικές εταιρείες

θα πρέπει να εργαστούν για να δημιουργήσουν μια νοοτροπία διαβούλευσης. Η κατάλληλη εφαρμογή του επαγγελματικού σκεπτικισμού είναι δυνατή μόνο όταν οι ελεγκτές διαθέτουν την απαραίτητη οντότητα, τον κλάδο, τη λογιστική και την ελεγκτική τεχνογνωσία όχι μόνο για να κατανοήσουν το ζήτημα, αλλά και να επαναπροσδιορίσουν προληπτικά το ζήτημα, επιτρέποντας στον ελεγκτή να αμφισβητήσει αποτελεσματικά την άποψη της Διοίκησης. Η κουλτούρα της επιχείρησης θα πρέπει να υποστηρίζει τους ελεγκτές στην απόκτηση της απαιτούμενης εμπειρογνωμοσύνης για την άσκηση επαρκούς επαγγελματικού σκεπτικισμού – διαβούλευσης εκτός της ομάδας ανάθεσης, θα πρέπει να είναι διαθέσιμη και να ενθαρρύνεται, και σε ορισμένες περιπτώσεις να απαιτείται.

5.7.2 Διαδικασία Κρίσης Που Έχει Αναπτυχθεί Και Υποστηρίζεται Από Την Εταιρία

Έναν από τους πιο σημαντικούς τρόπους βελτίωσης της ικανότητας των ελεγκτών να ασκούν επαγγελματικό σκεπτικισμό είναι να αναπτύξουν την ικανότητά τους να ακολουθούν μια καλή διαδικασία κρίσης και να αποφεύγουν παγίδες κρίσης και προκαταλήψεις που μπορούν να υπονομεύσουν την αποτελεσματική εφαρμογή του επαγγελματικού σκεπτικισμού. Οι εταιρείες θα πρέπει να αναπτύξουν και να εφαρμόσουν μια υγιή διαδικασία κρίσης ελέγχου και να συμβάλουν στη διασφάλιση ότι οι ελεγκτές κατανοούν και εφαρμόζουν αυτή τη διαδικασία, έτσι ώστε να ενσωματώνεται στη συνεχή εκπαίδευση και στους ελέγχους της εταιρείας.

5.7.3 Εκπαίδευση Στις Διαδικασίες Κρίσης Που Τονίζουν Τον Επαγγελματικό Σκεπτικισμό

Τα υποκείμενα χαρακτηριστικά της προσωπικότητας πιθανότατα επηρεάζουν την ικανότητα ενός ατόμου για την κατάλληλη εφαρμογή του επαγγελματικού σκεπτικισμού, αλλά η εμπειρία καθώς και μια σειρά πρόσφατων ερευνητικών μελετών δείχνουν ότι οι γνώσεις και οι δεξιότητες που μπορούν να ενισχύσουν την ικανότητα των ελεγκτών να εφαρμόζουν επαγγελματικό σκεπτικισμό μπορούν να αναπτυχθούν

μέσω της κατάρτισης. Οι εταιρείες θα πρέπει να εξετάζουν το ενδεχόμενο συνεργασιών με ερευνητές και άλλους, ώστε να μπορούν να κατανοούν καλύτερα και να ενσωματώνουν στα αναπτυξιακά τους προγράμματα τακτικής, επαναλαμβανόμενης εκπαίδευσης σχετικά με τις διαδικασίες κρίσης που διέπουν τον επαγγελματικό σκεπτικισμό. Δεν αρκεί απλώς να λέγεται στους ελεγκτές να είναι δύσπιστοι. Πρέπει να εκπαιδεύονται στις υποκείμενες διαδικασίες κρίσης, τις γνώσεις, τις στάσεις και τις δεξιότητες που θα τους επιτρέψουν να φέρουν κατάλληλα και αποτελεσματικά επαγγελματικό σκεπτικισμό στη δουλειά τους.

5.7.4 Εκπαίδευση Για Την Ενίσχυση Της Επαγγελματικής Κρίσης Καθώς Και Θεμελιώδη Και Εξειδικευμένη Γνώση, Επιτρέποντας Τον Ενισχυμένο Επαγγελματικό Σκεπτικισμό

Εκτός από την ανάπτυξη των δεξιοτήτων κρίσης, που αποτελούν τη βάση της άσκησης επαγγελματικού σκεπτικισμού, η σταθερή κατάρτιση μπορεί να ενισχύσει τις ικανότητες επαγγελματικού σκεπτικισμού των ελεγκτών ενισχύοντας τις γνώσεις τους σε συγκεκριμένους τομείς σχετικούς με τους ελέγχους στους οποίους θα ανατεθούν. Παρατίθενται ενδεικτικά παραδείγματα, τα οποία ορισμένες εταιρείες έχουν ήδη ενσωματώσει πολλά από αυτά στην εκπαίδευσή τους όπως:

- Ειδική εκπαίδευση στον κλάδο, στις λειτουργίες, στις μεθοδολογίες εκτίμησης, στους ελέγχους πληροφορικής και στην λογιστική, Η απόκτηση γνώσης και κατανόησης του τρέχοντος περιβάλλοντος για τον κλάδο, τις λειτουργίες και τους λογιστικούς χειρισμούς του πελάτη, βοηθά τους ελεγκτές να αναγνωρίζουν καλύτερα τους κινδύνους.
- Εκπαίδευση σχετικά με τη σημασία του καθορισμού αντικειμενικών προσδοκιών για τα μη ελεγμένα υπόλοιπα λογαριασμών πριν από την ανάγνωση των καταγεγραμμένων ποσών του πελάτη. Οι ελεγκτές μπορεί μερικές φορές να βασίζονται στις προσδοκίες τους σε τεκμήρια που παρέχονται

από τους πελάτες, συμπεριλαμβανομένων των μη ελεγμένων οικονομικών αποτελεσμάτων της εταιρείας.

- Βελτιωμένη εκπαίδευση σε θέματα απάτης. Δεδομένου του χαμηλού ποσοστού απάτης, δεν προκαλεί έκπληξη το γεγονός ότι οι ελεγκτές μερικές φορές αποτυγχάνουν να το αναγνωρίσουν όταν υπάρχει. Η προηγούμενη εμπειρία σε θέματα απάτης, μπορεί να κάνει τους ελεγκτές πιο δύσπιστους σε μελλοντικά σενάρια όπου υπάρχουν παρόμοια τεκμήρια. Δεδομένου ότι το βασικό ποσοστό απάτης είναι χαμηλό, η τακτική πρακτική εκπαίδευσης σε θέματα απάτης μπορεί να βοηθήσει στη διευκόλυνση ενός κατάλληλου επιπέδου επαγγελματικού σκεπτικισμού. Η εκπαίδευση σε θέματα απάτης που περιλαμβάνει έκθεση σε συγκεκριμένα προγράμματα απάτης σε διάφορους τομείς, ιδιαίτερα όταν η εκπαίδευση παρέχει προσομοίωση έκθεσης σε τεκμήρια απάτης σε ένα ρεαλιστικό περιβάλλον ελέγχου, έχει ιδιαίτερη πιθανότητα να έχει αντίκτυπο.
- Εκπαίδευση στην επίλυση συγκρούσεων και στις δύσκολες συζητήσεις. Για παράδειγμα, η ενισχυμένη ικανότητα εντοπισμού και διατήρησης προκαθορισμένων ορίων και «μη διαπραγματεύσιμων» ζητημάτων μπορεί να βοηθήσει στην πρόληψη ή τον μετριασμό των επιπτώσεων καταστάσεων που απαιτούν επιλογή μεταξύ της άσκησης κατάλληλου επαγγελματικού σκεπτικισμού και της καταστροφής των σχέσεων με τους πελάτες.

5.7.5 Εργαλεία, Πρότυπα Και Τεχνολογία Για Την Ενίσχυση Και Την Απόδειξη Της Εφαρμογής Του Επαγγελματικού Σκεπτικισμού

Τα εργαλεία και τα πρότυπα μπορούν να ενθαρρύνουν τη συνεπή, κατάλληλη εφαρμογή του επαγγελματικού σκεπτικισμού καθώς και να βοηθήσουν τον ελεγκτή να αξιολογήσει σωστά και να τεκμηριώσει τόσο επιβεβαιωτικά όσο και μη επιβεβαιωτικά τεκμήρια, αποδεικνύοντας έτσι την εφαρμογή επαγγελματικού σκεπτικισμού. Η τεχνολογία παρακολούθησης και τα ηλεκτρονικά φύλλα εργασίας, μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την παρακολούθηση, του πότε γίνονται κρίσιμες κρίσεις σχετικά με τον έλεγχο και για την παρακολούθηση των προθεσμιών υποβολής εκθέσεων για να εξεταστεί εάν η πίεση της προθεσμίας μπορεί να βλάψει την κατάλληλη εφαρμογή του

επαγγελματικού σκεπτικισμού. Η τεχνολογία παρακολούθησης, θα μπορούσε επίσης να υπογραμμίσει καταστάσεις όπου μπορεί να δικαιολογείται η πραγματοποίηση αναθεώρησης, σε πραγματικό χρόνο, των εργασιών ελέγχου.

Πίνακας 4: Παράγοντες Μετριασμού Των Απειλών Του Επαγγελματικού Σκεπτικισμού

Ατομικός Ελεγκτής – Αφορά κάθε μεμονωμένο ελεγκτή για οποιαδήποτε δεδομένη ανάθεση.

Παράγοντες Μετριασμού – Μερικά από τα μέτρα που έχουν ληφθεί για να προωθήσουν και να ενθαρρύνουν την κατάλληλη εφαρμογή του επαγγελματικού σκεπτικισμού σε επίπεδο μεμονωμένου ελεγκτή είναι :

- Απαιτήσεις επαγγελματικής άδειας και συνεχιζόμενης εκπαίδευσης.
- Επίβλεψη, καθοδήγηση, επισκόπηση, και επιθεώρηση της εργασίας και αξιολογήσεις απόδοσης.
- Αποτελεσματικός σχεδιασμός και ελεγκτικά προγράμματα, συμπεριλαμβανομένου του καθορισμού προσδοκιών.
- Μετρήσεις απόδοσης που ανταμείβουν τους ελεγκτές για εργασία υψηλής ποιότητας.
- Αυστηρές απαιτήσεις πρόσληψης.
- Αποτελεσματική ανταλλαγή μηνυμάτων εταίρου ανάθεσης και ηγεσίας.
- Εκπαίδευση σε βασικές ικανότητες, επαγγελματική κρίση και άλλα θέματα.

Ομάδα Ανάθεσης – Αφορά σε κάθε ομάδα ανάθεσης που της έχει ανατεθεί ένας συγκεκριμένος πελάτης.

Παράγοντες Μετριασμού – Μερικά από τα μέτρα που έχουν ληφθεί για να προωθήσουν και να ενθαρρύνουν την κατάλληλη εφαρμογή του επαγγελματικού σκεπτικισμού σε επίπεδο ομάδας ανάθεσης είναι :

- Σχεδιασμός με την συμμετοχή της ηγεσίας ανάθεσης.

- Εμπειρία κλάδου και πελάτη.
- Συνεδριάσεις ανταλλαγής ιδεών για απάτη.
- Εσωτερικά προγράμματα επισκόπησης απόδοσης ποιότητας.
- Απαιτούμενη προς τα πάνω διαβούλευση.
- Πολιτικές ανθρώπινου δυναμικού και ανεξαρτησίας, συμπεριλαμβανομένων περιορισμών στην παροχή ορισμένων μη ελεγκτικών υπηρεσιών και περιορισμών στην αμοιβή που βασίζονται σε τέτοιες υπηρεσίες.
- Συνδέσεις δεοντολογίας και συμμόρφωσης.
- Απαιτήσεις εναλλαγής εταίρου.
- Επισκόπηση ποιοτικού ελέγχου ανάθεσης και προγράμματα εξωτερικής επιθεώρησης.

Επάγγελμα/ Ελεγκτικό Γραφείο – Αφορά το επάγγελμα του εξωτερικού ελεγκτή, περιλαμβάνει τις ελεγκτικές εταιρίες και το οικονομικό και κανονιστικό περιβάλλον στο οποίο λειτουργούν.

Παράγοντες Μετριασμού - Μερικά από τα μέτρα που έχουν ληφθεί για να προωθήσουν και να ενθαρρύνουν την κατάλληλη εφαρμογή του επαγγελματικού σκεπτικισμού σε επίπεδο επαγγέλματος και εταιρίας περιλαμβάνουν :

- Το ύφος στην κορυφή που ενθαρρύνει την ελεγκτική και τον επαγγελματικό σκεπτικισμό υψηλής ποιότητας.
- Απαιτήσεις ανεξαρτησίας συμπεριλαμβανομένης της απαγόρευσης παροχής συγκεκριμένων μη ελεγκτικών υπηρεσιών.
- Εξετάσεις άδειας, εμπειρία και απαιτήσεις συνεχιζόμενης εκπαίδευσης.
- Επαγγελματικά λογιστικά και ελεγκτικά πρότυπα.
- Μεθοδολογία ελέγχου, πρότυπα, εργαλεία και πολιτικές, συμπεριλαμβανομένης της σύνδεσης μεταξύ ισχυρισμών και ελεγκτικών διαδικασιών.
- Πολιτικές και διαδικασίες ποιοτικού ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων εσωτερικών και ομότιμων επιθεωρήσεων, και πολιτικές ανεξαρτησίας, παρακολούθησης και επιβολής.
- Ανεξάρτητη κανονιστική εποπτεία και επιθεώρηση, και κατάλληλη δημόσια αναφορά των αποτελεσμάτων της επιθεώρησης.

- Απαιτούμενες προς τα πάνω διαβουλεύσεις.
- Απειλή για δίκες, κυρώσεις και πρόστιμα.
- Ποιότητα ελέγχου, ποιότητα επισκόπησης και πρότυπα ανεξαρτησίας.
- Απαιτούμενη επικοινωνία με την επιτροπή ελέγχου, που επιλέγει και διορίζει τον ελεγκτή και την επιτροπή ελέγχου που εγκρίνει μη ελεγκτικές υπηρεσίες.

5.8 Τρόποι Μετριασμού Των Τάσεων Προκατάληψης Κρίσης

Στην συγκεκριμένη ενότητα, παρατίθενται συνοπτικά, οι τρόποι μετριασμού των τάσεων προκατάληψης κρίσης στους ακόλουθους πίνακες. Διαπιστώνεται, ότι υπάρχουν μερικοί κοινοί τρόποι αντιμετώπισης των τεσσάρων τάσεων όπως είναι η επίγνωση, η εξέταση γιατί κάτι έρχεται στο μυαλό και η πραγματοποίηση της αντίθετης περίπτωσης.

Πίνακας 5: Τρόποι Μετριασμού Τάσης Διαθεσιμότητας

Τρόποι Αντιμετώπισης Της Προκατάληψης Που Προκαλείται Από Την Τάση Διαθεσιμότητας

- Επίγνωση.
- Εξέταση γιατί κάτι έρχεται στο μυαλό.
 - Πρόσφατα γεγονότα.
- Πραγματοποίηση της αντίθετης περίπτωσης.
- Διαβούλευση με άλλους.
- Απόκτηση και εξέταση αντικειμενικών δεδομένων.

Πίνακας 6: Τρόποι Μετριασμού Τάσης Επιβεβαίωσης

Τρόποι Αντιμετώπισης Προκατάληψης Που Προκαλείται Από Την Τάση Επιβεβαίωσης

- Επίγνωση.
- Πραγματοποίηση της αντίθετης περίπτωσης και εξέτασης εναλλακτικών εξηγήσεων.
- Εξέταση μη επιβεβαιωτικών ή αντικρουόμενων πληροφοριών.

Πίνακας 7: Τρόποι Μετριασμού Τάσης Υπερβολικής Εμπιστοσύνης

Τρόποι Αντιμετώπισης Προκατάληψης Που Προκαλείται Από Την Τάση Υπερβολικής Εμπιστοσύνης

- Επίγνωση.
- Πρόκληση των εκτιμήσεων του εμπειρογνώμονα ή του συμβούλου.
 - Αναζήτηση για πιθανές αιτίες απροσδόκητων αποτελεσμάτων.
 - Αναζήτηση για εκτιμήσεις ή πιθανότητες απροσδόκητων αποτελεσμάτων.
- Πρόκληση για εξαιρετικά υψηλές ή χαμηλές εκτιμήσεις.
- Πρόκληση υποκείμενων υποθέσεων πίσω από τις εκτιμήσεις.

Πίνακας 8: Τρόποι Μετριασμού Τάσης Αγκύρωσης

Τρόποι Αντιμετώπισης Της Προκατάληψης Που Προκαλείται Από Την Τάση Αγκύρωσης Και Μετέπειτα Προσαρμόζεται Ανεπαρκώς

- Επίγνωση της σημαντικότητας των αγκυρών.
- Πραγματοποίηση μιας ανεξάρτητης κρίσης ή εκτίμησης. Λήψη μέτρων για την λήψη κρίσεων ή διατύπωση προσδοκιών πριν από την ανάγνωση των προκαταρκτικών αποτελεσμάτων (π.χ. μη ελεγμένες πληροφορίες).
- Εξέταση εναλλακτικών αγκυρών που βασίζονται σε σχετικές και υποστηρίξιμες πληροφορίες συγκριτικής αξιολόγησης.
- Αναζήτηση πληροφοριών από άλλους και προσοχή στη μη παροχή άγκυρας στην σκέψη τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

6.1 Εισαγωγή

Σκοπός του συγκεκριμένου κεφαλαίου είναι η ανάλυση των αποτελεσμάτων από την συγκεκριμένη έρευνα. Έτσι, θα γίνει αντιληπτό και κατανοητό, η σημαντικότητα της εφαρμογής του επαγγελματικού σκεπτικισμού και επαγγελματικής κρίσης εκ μέρους του ορκωτού ελεγκτή για την έκθεση ελέγχου και για το καλό του Δημοσίου συμφέροντος.

Η δομή των συμπερασμάτων θα ξεκινήσει, με την ανάλυση αποτελεσμάτων του τρίτου κεφαλαίου, με τις επικρατέστερες θεωρίες επαγγελματικού σκεπτικισμού του ορκωτού ελεγκτή και τους παράγοντες του σκεπτικισμού και θα συνεχιστεί με την ανάλυση των αποτελεσμάτων του τέταρτου κεφαλαίου, σχετικά με την καθοδήγηση των ελεγκτικών εταιριών σχετικά με το πλαίσιο διαδικασίας κρίσης. Τέλος, θα ακολουθήσει η ανάλυση των αποτελεσμάτων του πέμπτου κεφαλαίου, σχετικά με τις απειλές και τους τρόπους αντιμετώπισης του επαγγελματικού σκεπτικισμού και επαγγελματικής κρίσης του ορκωτού ελεγκτή.

Εν κατακλείδι, θα αναφερθούν οι περιορισμοί που υπάρχουν στην παρούσα εργασία, καθώς και προτάσεις για περαιτέρω έρευνα.

6.2 Συμπεράσματα Έρευνας

Λόγω των προηγούμενων αποτυχιών ελέγχου, εντοπισμένων ελλείψεων ελέγχου, στις εκθέσεις επιθεώρησης των ρυθμιστικών αρχών και του μεγάλου αριθμού και μεγέθους των πολύπλοκων εκτιμήσεων στις οικονομικές καταστάσεις, υπάρχει αυξανόμενη ανάγκη αξιοπιστίας και εμπιστοσύνης στις οικονομικές εκθέσεις και αντίστοιχη αυξημένη ζήτηση για ενισχυμένη ποιότητα ελέγχου. Ο επαγγελματικός σκεπτικισμός είναι θεμελιώδης για έναν έλεγχο υψηλής ποιότητας. Φαίνεται, ότι οι ελεγκτές προσεγγίζουν έναν έλεγχο με σκοπό να είναι επαγγελματικά σκεπτικοί και ανταποκρίνονται στον κίνδυνο αλλάζοντας συμπεριφορές. Ωστόσο, η SEC και το PCAOB εντόπισαν σε μεγάλη συχνότητα, έλλειψη επαγγελματικού σκεπτικισμού στην πράξη. Η παρούσα βιβλιογραφική επισκόπηση, δείχνει πολλές πιθανές εξηγήσεις, όπως τα μεμονωμένα χαρακτηριστικά του ελεγκτή, που μπορεί να επηρεάσουν την ικανότητα του, να αναγνωρίζει καταστάσεις όπου απαιτείται πρόσθετη εργασία ή έρευνα. Η ασυνείδητη προκατάληψη μπορεί να επηρεάσει τις κρίσεις ή τις ενέργειες ενός ελεγκτή και η έλλειψη γνώσης, εμπειρίας ή εμπειρογνωμοσύνης μπορεί να εμποδίσει τις επιφυλακτικές κρίσεις. Καθοριστικός παράγοντας του επαγγελματικού σκεπτικισμού αποτελεί η δεοντολογία, που ανήκει στην κατηγορία των ατομικών χαρακτηριστικών του ελεγκτή. Αυτό ενισχύεται από το γεγονός ότι ο κώδικας επαγγελματικής δεοντολογίας IFAC απαιτεί από τον ελεγκτή, να διακατέχεται από θεμελιώδεις δεοντολογικές αρχές, που είναι απαραίτητες για την εκτέλεση των ελεγκτικών του καθηκόντων και τη διατήρηση των επαγγελματικών του δικαιωμάτων. Τέτοιες θεμελιώδεις αρχές όπως, η ειλικρίνεια, η ακεραιότητα, η ανεξαρτησία, η αντικειμενικότητα, η εμπιστοσύνη και η ικανότητα, αποτελούν στοιχεία ύψιστης σημασίας για την άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού και ορθής κρίσης. Η σπουδαιότητα αυτού του παράγοντα, αποδεικνύεται και από το πρόστιμο που επέβαλλε πρόσφατα η SEC αξίας 100 εκατ. ευρώ, στην ελεγκτική εταιρία «Ernst & Young», καθώς ανακάλυψαν ότι οι ελεγκτές της «Ernst & Young» διέπραξαν απάτη, διότι «έκλεψαν» στις εξετάσεις πιστοποίησης επαγγελματικής «Δεοντολογίας» της CPA, καθώς θεωρήθηκε απαράδεκτο το γεγονός, να διαπράττουν απάτη σε εξετάσεις δεοντολογίας, οι ίδιοι επαγγελματίες που είναι υπεύθυνοι να εντοπίζουν ουσιώδεις ανακρίβειες και απάτες στους ελέγχους των πελατών τους. Άλλοι εξίσου σημαντικοί παράγοντες αποτελούν, άλλα ατομικά χαρακτηριστικά του ελεγκτή όπως είναι η ικανότητα επίλυσης προβλημάτων, η αναστολή κρίσης και το διερευνητικό πνεύμα, καθώς και ο ρόλος του κινήτρου, η εμπειρία και η εμπειρογνωμοσύνη. Ο επαγγελματικός σκεπτικισμός επιτρέπει στους ελεγκτές να εντοπίσουν περισσότερα

στοιχεία απάτης, να επεκτείνει τον προϋπολογισμό των ωρών ελέγχου, να εντοπίσει περισσότερες αντιφάσεις, να δημιουργήσει περισσότερες εναλλακτικές εξηγήσεις και να διαπραγματευτεί πιο δυναμικά με έναν πελάτη.

Η βελτίωση του επιπέδου του επαγγελματικού σκεπτικισμού που εφαρμόζεται στην πράξη, είναι ένα σημαντικό μέσο για τη βελτίωση της ποιότητας του ελέγχου, αλλά υπάρχει έλλειψη πρακτικής καθοδήγησης σχετικά με την κατάλληλη εφαρμογή και τεκμηρίωση του επαγγελματικού σκεπτικισμού στην επαγγελματική βιβλιογραφία. Μια κοινή κατανόηση θα επέτρεπε στους ελεγκτές να εντοπίσουν, να επικοινωνήσουν και να ασκήσουν ένα επίπεδο επαγγελματικού σκεπτικισμού, κατάλληλο για τους σχετικούς κινδύνους και θα επέτρεπε στις ρυθμιστικές αρχές να αξιολογήσουν δίκαια, μετά το γεγονός, το επίπεδο του σκεπτικισμού που εφαρμόζεται. Προκειμένου να πραγματοποιηθούν οι απαραίτητες αλλαγές, το επάγγελμα, οι ακαδημαϊκοί, οι ρυθμιστικοί φορείς και οι νομοθέτες των προτύπων, πρέπει να συνεργαστούν για να κατανοήσουν καλύτερα τη φύση του επαγγελματικού σκεπτικισμού, συμπεριλαμβανομένου του τρόπου με τον οποίο απειλείται ο σκεπτικισμός σε διάφορα δομικά επίπεδα, τρέχοντα μέτρα για την αντιμετώπιση αυτών των απειλών, και, τέλος, πώς μπορεί να ενισχυθεί ο σκεπτικισμός στα διάφορα δομικά επίπεδα. Συγκεκριμένα, παρουσιάζοντας τα τρία επικρατέστερα μοντέλα επαγγελματικού σκεπτικισμού, θα μπορούσαν να καταλήξουν σε ένα κοινό μοντέλο, με την παρουσίαση των βημάτων του μοντέλου ως μέρος των ελεγκτικών διαδικασιών, με σκοπό την κατάλληλη εφαρμογή του επαγγελματικού σκεπτικισμού. Το μοντέλο των Prawitt-Glover (2013) φαίνεται να είναι πιο ολοκληρωμένο καθώς ενσωματώνει τις δύο προγενέστερες επικρατέστερες αντιλήψεις του σκεπτικισμού (ουδέτερη και τεκμαρτή αμφιβολία) και καθιστά σαφές στον ελεγκτή, τις περιπτώσεις που χρειάζεται περισσότερος ή λιγότερος επαγγελματικός σκεπτικισμός. Συγκεκριμένα, προτείνει την εφαρμογή του επαγγελματικού σκεπτικισμού ως ένα «συνεχές» που σχετίζεται με το κίνδυνο της ουσιώδους ανακρίβειας και άλλων παραγόντων και η κατάλληλη εφαρμογή του θα εξαρτηθεί από τα χαρακτηριστικά του συγκεκριμένου λογαριασμού και ισχυρισμού που ελέγχονται. Το κοινό μοντέλο, θα μπορούσε να είχε ως βάση το μοντέλο των Prawitt-Glover και να ενσωμάτωνε περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τις αντιλήψεις ουδέτερης και τεκμαρτής αμφιβολίας.

Η κατανόηση, αξιολόγηση και κατάλληλη αντιμετώπιση των παραγόντων που μπορεί να αποτελέσουν είτε απειλή ή ενίσχυση του επαγγελματικού σκεπτικισμού, είναι η αναγνώριση του γεγονότος ότι διαφορετικοί παράγοντες διαδραματίζουν

σημαντικό ρόλο, σε διαφορετικά δομικά επίπεδα του περιβάλλοντος του επαγγέλματος. Αυτά τα δομικά επίπεδα διακρίνονται στον μεμονωμένο ελεγκτή, στην ομάδα ανάθεσης, στο ελεγκτικό γραφείο και στο γενικότερο ελεγκτικό επάγγελμα. Η εφαρμογή δράσεων για την βελτίωση της συνεπούς και κατάλληλης εφαρμογής του επαγγελματικού σκεπτικισμού θα επιτευχθεί με τον καθορισμό του πλαισίου του κάθε διαρθρωτικού επιπέδου, περιλαμβανομένου των απειλών και των τρόπων μετριασμού των συγκεκριμένων απειλών. Ενδεικτικές απειλές για τον μεμονωμένο ελεγκτή, αποτελούν η πίεση χρονικής προθεσμίας, οι κρίσεις των ελεγκτών επηρεασμένες από τις προτιμήσεις των εποπτών τους ή θύματα συστηματικών παγίδων κρίσης, η έλλειψη γνώσης και εμπειρίας. Ενδεικτικά, οι τρόποι αντιμετώπισης είναι, η ανάπτυξη και εφαρμογή μιας διαδικασίας ορθής κρίσης, η προληπτική διαμόρφωση θεμάτων και η προσαρμογή της αξιολόγησης απόδοσης και των κινήτρων του μεμονωμένου ελεγκτή. Οι απειλές για το επίπεδο ομάδας ανάθεσης, αποτελούν οι πιέσεις για διατήρηση καλών σχέσεων με τους πελάτες και του προϋπολογισμένου χρόνου, η άποψη του προϊσταμένου τους και η τάση της ομαδικής σκέψης. Σε επίπεδο ομάδας ανάθεσης, οι απειλές θα μπορούσαν να μετριαστούν με τον καθορισμό κατάλληλου ύφους από την ηγεσία, την διαχείριση των περιορισμών του μοντέλου μαθητείας, την δόμηση ομαδικών αποφάσεων για την αποφυγή τάσεων ομαδικής σκέψης και την εστίαση στον σκεπτικισμό στις εσωτερικές διαδικασίες επίβλεψης. Απειλές για το επίπεδο ελεγκτικού γραφείου και του επαγγέλματος, αποτελούν ο ανταγωνισμός των αμοιβών με την επακόλουθη μείωση χρόνου ανά πελάτη, η μη έμφαση κινήτρων για την ποιότητα ελέγχου και η μη ευθυγράμμιση των ελέγχων των ρυθμιστικών αρχών με τους κινδύνους ελέγχου. Οι κυριότεροι τρόποι αντιμετώπισης σε επίπεδο ελεγκτικού γραφείου/επαγγέλματος, θα μπορούσε να ήταν η κουλτούρα της διαβούλευσης, η εκπαίδευση σε δεξιότητες και διαδικασίες στις οποίες τονίζεται η κατάλληλη εφαρμογή επαγγελματικής κρίσης και σκεπτικισμού και η ανάπτυξη εργαλείων, προτύπων και τεχνολογίας για την παρακολούθηση και ενίσχυση της συνεπούς εφαρμογής του σκεπτικισμού σε ολόκληρη την εταιρία.

Η επαγγελματική κρίση είναι ένα ολοένα και σημαντικότερο θέμα στην Λογιστική και στην Ελεγκτική εξαιτίας των λογιστικών προτύπων, βασισμένων σε λογιστικές αρχές που ενυπάρχει το στοιχείο της υποκειμενικότητας, όπως στις εκτιμήσεις εύλογων αξιών, το οποίο συνεπάγεται την απαίτηση εφαρμογής περισσότερης και καλύτερης επαγγελματικής κρίσης από τους ελεγκτές. Η καθοδήγηση των ελεγκτών για την λήψη ορθής κρίσης, θα επιτευχθεί με την υιοθέτηση

ενός κοινού πλαισίου αρχών διαδικασίας κρίσης από τις ελεγκτικές εταιρίες, που θα τους ωφελήσει να κατανοήσουν τα στοιχεία της ορθής κρίσης, παρέχοντας ένα κοινό πλαίσιο και λεξιλόγιο για την βελτίωση της κρίσης και την διευκόλυνση της καθοδήγησης των ελεγκτών. Η σωστή χρήση των πλαισίων, βοηθά στην αποτελεσματική ολοκλήρωση των αρχικών βημάτων μιας διαδικασίας κρίσης. Ωστόσο, υπάρχουν μερικές κοινές τάσεις απειλής της κρίσης όπως η τάση διαθεσιμότητας, επιβεβαίωσης, υπερβολικής εμπιστοσύνης και αγκύρωσης. Η επίγνωση και η κατανόηση των συγκεκριμένων παγίδων, θα βοηθήσει στον εντοπισμό τρόπων αποφυγής ή μετριασμών των επιδράσεων των παγίδων ή προκαταλήψεων. Χρησιμοποιώντας ένα κοινό πλαίσιο αρχών διαδικασίας κρίσης όπως είναι αυτό της KPMG, θα συμβάλλει στην μείωση της επίδρασης των απειλών και παγίδων. Είναι απλό και ένα ισχυρό εργαλείο για τους ελεγκτές για να βελτιώσουν τις διαδικασίες κρίσης και τα σχετικά συμπεράσματα τους. Τα βήματα του είναι η αποσαφήνιση ζητημάτων και στόχων, η εξέταση εναλλακτικών λύσεων, η συγκέντρωση και αξιολόγηση πληροφοριών, η κατάληξη σε ένα συμπέρασμα και η τεκμηρίωση και η διατύπωση του συλλογισμού. Τέτοιες βελτιωμένες διαδικασίες θα οδηγήσουν σε πιο αποτελεσματικές κρίσεις, οι οποίες θα συμβάλλουν στην υψηλή ποιότητα ελέγχου στον κλάδο της Ελεγκτικής.

6.3 Περιορισμοί Έρευνας

Η έρευνα είναι περιορισμένη στα προγενέστερα στοιχεία των σκεπτικιστικών δράσεων, που οι ελεγκτές λαμβάνουν σχετικά με τον επαγγελματικό τους σκεπτικισμό και θα μπορούσε να γίνουν έρευνες σχετικά με αυτές τις σημαντικές περιοχές. Όσον αφορά τις αναφερόμενες αποτυχίες ελέγχου από τις ρυθμιστικές αρχές, δεν κατέστη δυνατόν, να αποκτήσουμε τις αναφορές των επιθεωρήσεων της ΕΛΤΕ, σχετικά με αποτυχίες ελέγχων που οφείλονταν στην έλλειψη εφαρμογής επαγγελματικού σκεπτικισμού και κρίσης, έτσι ώστε να αναλυθούν τα κρίσιμα σημεία που δεν εφαρμόστηκε ο σκεπτικισμός και η κρίση από τον ελεγκτή και να παρατεθούν οι ενδεδειγμένοι τρόποι αντιμετώπισης.

6.4 Προτάσεις Για Μελλοντική Έρευνα

Η πρόταση για περαιτέρω έρευνα, είναι να εξεταστούν οι εκθέσεις ελέγχου των εταιριών που απαρτίζουν τον Γενικό Δείκτη Τιμών του Χρηματιστηρίου Αθηνών, το οποίο αποτελεί ένα αντιπροσωπευτικό δείγμα της αγοράς και να εξεταστεί η συχνότητα των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου. Έπειτα, να πραγματοποιηθούν προσωπικές συνεντεύξεις με τους αντίστοιχους ελεγκτές των εκθέσεων των συγκεκριμένων εταιριών, για να εξηγήσουν στο πώς εφάρμοσαν τον επαγγελματικό σκεπτικισμό και την κρίση τους για τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου. Συγκεκριμένα, σε τομείς που προέχει το στοιχείο της υποκειμενικότητας εκ μέρους της Διοίκησης και στην πολυπλοκότητα των συναλλαγών, όπως είναι οι εκτιμήσεις της εύλογης αξίας, η αναγνώριση των εσόδων λόγω της πολυπλοκότητας των πληροφοριακών συστημάτων, η αποτίμηση και η Ανακτησιμότητα αποθεμάτων και η Ανακτησιμότητα εμπορικών απαιτήσεων. Από τις προσωπικές συνεντεύξεις, θα εξαχθούν κρίσιμα συμπεράσματα για τα βήματα που ακολουθούν οι ελεγκτές κατά την εφαρμογή του σκεπτικισμού και την κρίση τους. Έτσι, ώστε μετά την λήψη των συνεντεύξεων και την κατηγοριοποίηση των απαντήσεων τους, να συγκριθούν με τα μοντέλα σκεπτικισμού και με το πλαίσιο της διαδικασίας κρίσης της KPMG, που αναλύθηκαν στην παρούσα εργασία, για να εξακριβωθεί στο κατά πόσο συγκλίνουν οι ενέργειες και οι κρίσεις τους με τα πρότυπα μοντέλα. Επίσης, συστήνεται η διενέργεια έρευνας σχετικά με τα προγενέστερα στοιχεία της σκεπτικιστικής δράσης, για να εξαχθούν πιο εύλογα συμπεράσματα και ειδικότερα να εξεταστεί αν η υποχρεωτική εναλλαγή ελεγκτικού γραφείου επιδρά θετικά ή αρνητικά στην σκεπτικιστική δράση, καθώς υπάρχουν έρευνες με διφορούμενα αποτελέσματα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ξενογλώσση

Agoglia, C.P., Beaudoin, C. and Tsakumis G.T. (2009), “*The Effect of Documentation Structure and Task-Specific Experience on Auditors’ Ability to Identify Control Weaknesses*”, Behavioral Research in Accounting, vol. 21, pp.1–17.

Bamber, E. Michael, Ramsay, R.J. and Tubbs, R.M. (1997), “*An examination of the descriptive validity of the belief-adjustment model and alternative attitudes to evidence in auditing*”, Accounting, Organizations and Society, vol. 22, pp.249–268.

Bazerman, M. H., Loewenstein, G., and Moore D. A., (2002), “*Why good accountants do bad audits*”, Harvard Business Review (November), pp.97–102.

Bazerman, M.H., Moore, D.A., Tetlock, P.E. and Tanlu, L. (2006), “*Reports of Solving the Conflicts of Interest in Auditing Are Highly Exaggerated*”, Academy of Management Review, vol. 31, pp.43–49.

Bazerman, M. H., and Tenbrunsel, A. E., (2011), “*Good people often led bad things happen. Why?*”, Harvard Business Review (April), pp.58–65.

Bernardi, R. A., (1994), “*Fraud detection: The effect of client integrity and competence and auditor cognitive style*”, Auditing: A Journal of Practice & Theory 13, pp.68–84.

Bowlin, K.O., Hobson, J.L. and Piercey, M.D. (2015), “*The effects of auditor rotation, professional skepticism, and interactions with managers on audit quality*”, *The Accounting Review*, Vol. 90, pp.1363–1393.

Brazel, J.F., Jackson, S.B., Schaefer, T.J. and Stewart, B.W. (2016), “*The Outcome Effect and Professional Skepticism*”, *The Accounting Review*, vol. 91, pp.1577–1599.

Brewster, B. E. (2012), “*An Experimental Investigation of Delayed Persuasion During Analytical Procedures: Are Auditors Susceptible to the Sleeper Effect?*”, working paper, The University of Texas at Arlington.

Brown, H.L. and Johnstone, K.M. (2009), “*Resolving Disputed Financial Reporting Issues: Effects of Auditor Negotiation Experience and Engagement Risk on Negotiation*

Process and Outcome”, *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, vol. 28, pp.65–92.

Carpenter, T.D., Durtschi, C. and Gaynor, L.M. (2011), “The Incremental Benefits of a Forensic Accounting Course on Skepticism and Fraud-Related Judgments”, *Issues in Accounting Education*, vol. 26, pp.1–21.

Carpenter, T.D. and Reimers, J.L. (2013), “*Professional Skepticism: The Effects of a Partner’s Influence and the Level of Fraud Indicators on Auditors’ Fraud Judgments and Actions*”, *Behavioral Research in Accounting*, vol. 25, pp.45–69.

Center For Audit Quality, CAQ (2014), “*Professional Judgment Resource*”. [online] Available at: <https://www.thecaq.org/wp-content/uploads/2019/03/professional-judgment-resource.pdf>

Choo, F., and K., Tan. (2000), “*Instruction, skepticism, and accounting students’ ability to detect frauds in auditing*”, *The journal of Business Education* 1 (Fall), pp.72–87.

Cohen, J., Krishnamoorthy, G. and Wright, A. (2010), “*Corporate Governance in the Post-Sarbanes-Oxley Era: Auditors’ Experiences*”, *Contemporary Accounting Research*, vol. 27, pp.751–786.

Cohen, J.R., Dalton, D.W. and Harp, N.L. (2017), “*Neutral and presumptive doubt perspectives of professional skepticism and auditor job outcomes*”, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 62, pp.1–20.

Cushing (2003), “*Economic analysis of skepticism in an audit setting*”, Working paper, University of Utah.

Dopuch, N., King, R.R. and Schwartz, R. (2001), “*An Experimental Investigation of Retention and Rotation Requirements*”, *Journal of Accounting Research*, vol. 39, pp.93–117.

Earley, C.E., Hoffman, V.B. and Joe, J. (2008), “*Reducing Management’s Influence on Auditors’ Judgments: An Experimental Investigation of SOX 404 Assessments*”, *The Accounting Review*, vol. 83, pp.1461-1485.

- Earley, C. E., L., Gramling and J. R., Joe. (2010), *“The Effect of Information about Management on Auditors’ Inherent and Fraud Risk Assessments”*, Working paper, Providence College, University of Connecticut, and Georgia State University.
- Farag, M. S., and Elias, R. Z., (2012), *“The impact of accounting students’ professional skepticism on their ethical perception of earnings management”*, *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*, vol. 16, pp.185–200.
- Fukukawa, H., and T.J. Mock (2011), *“Audit risk assessments using belief versus probability”*, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 30, pp.75–99.
- Fullerton, R. R., and Durtschi, C., (2005), *“The effect of professional skepticism on the fraud detection skills of internal auditors”*, Working paper, Utah State University.
- Glover, S.M., Jiambalvo, J. and Kennedy, J. (2000), *“Analytical Procedures and Audit-Planning Decisions”*, *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, vol. 19, pp.27–45.
- Glover, S.M. and Prawitt, D.F. (2014), *“Enhancing Auditor Professional Skepticism: The Professional Skepticism Continuum”*, *Current Issues in Auditing*, vol. 8, pp. P1–P10.
- Grenier, J.H. (2011), *“Encouraging Professional Skepticism in the Industry Specialization Era”*, Working paper, Miami University.
- Grenier, J.H. (2016), *“Encouraging Professional Skepticism in the Industry Specialization Era”*, *Journal of Business Ethics*, vol. 142, pp.241–256.
- Griffith, E.E., Hammersley, J.S., Kadous, K. and Young, D. (2014), *“Auditor Mindsets and Audits of Complex Estimates”*, *Journal of Accounting Research*, vol. 53, pp.49-72.
- Harding, N., Azim, M.I., Jidin, R. and Muir, J.P. (2016), *“A Consideration of Literature on Trust and Distrust as they Relate to Auditor Professional Scepticism”*, *Australian Accounting Review*, vol. 26, pp.243–254.
- Hogarth, R.M. and Einhorn, H.J. (1992), *“Order effects in belief updating: The belief-adjustment model”*, *Cognitive Psychology*, vol. 24, pp.1–55.
- Hurttt, R. K., (2007), *“Professional skepticism: An audit specific model and measurement scale”*, Working paper, Baylor University.

Hurtt, K.K., Eining, M.M. and Plumlee, D. (2008), “*An Experimental Examination of Professional Skepticism*”, Working paper, Baylor University.

Hurtt, R. K., Eining and Plumlee, D., (2012), “*Linking Professional Skepticism to Auditors’ Behaviors*”, Working paper, Baylor University, and The University of Utah.

Hurtt, R.K. (2010), “*Development of a Scale to Measure Professional Skepticism*”, AUDITING: A Journal of Practice & Theory, vol. 29, pp.149–171.

Hurtt, R.K., Brown-Liburd, H., Earley, C.E. and Krishnamoorthy, G. (2013), “*Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research*”, AUDITING: A Journal of Practice & Theory, vol. 32, pp.45–97.

IFAC (2012), “*STAFF QUESTIONS AND ANSWERS PROFESSIONAL SKEPTICISM IN AN AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS*”. [online] Available at: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Toward-Enhanced-Professional-Skepticism-IAASB-IAESB-IESBA.pdf>

IAASB, (2009), “*Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*”, ISA 200 New York.

IAASB, (2009), “*The Auditor’s Responsibility to Consider Fraud In An Audit Of Financial Statements*”, ISA 230 New York.

Kerler, W.A. and Killough, L.N. (2008), “*The Effects of Satisfaction with a Client’s Management During a Prior Audit Engagement, Trust, and Moral Reasoning on Auditors’ Perceived Risk of Management Fraud*”, Journal of Business Ethics, vol. 85, pp.109–136.

Kim, S. and Trotman, K.T. (2014), “*The comparative effect of process and outcome accountability in enhancing professional scepticism*”, Accounting & Finance, vol. 55, pp.1015–1040.

Knechel, W.R. (2007), “*The business risk audit: Origins, obstacles and opportunities*”, Accounting, Organizations and Society, vol. 32, pp.383–408.

Knechel, W.R., Niemi, L. and Zerni, M. (2013), “*Empirical Evidence on the Implicit Determinants of Compensation in Big 4 Audit Partnerships*”, Journal of Accounting Research, vol. 51, pp.349–387.

Knechel, W.R., Salterio, S.E. and Kochetova-Kozloski, N. (2010), “*The effect of benchmarked performance measures and strategic analysis on auditors’ risk assessments and mental models*”, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 35, pp.316–333.

McMillan, J. J., and White, R. A., (1993), “*Auditors’ belief revisions and evidence search: The effect of hypothesis frame, confirmation and professional skepticism*”, *The Accounting Review*, vol. 68, pp.443–465.

McDaniel, L.S. and Kinney, W.R. (1995), “*Expectation-Formation Guidance in the Auditor’s Review of Interim Financial Information*”, *Journal of Accounting Research*, vol. 33, pp.59–76.

Moroney, R. (2007), “*Does Industry Expertise Improve the Efficiency of Audit Judgment?*”, *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, vol. 26, pp.69–94.

Nelson, M.W. (2004), “*A Review of Experimental and Archival Conflicts-of-Interest Research in Auditing*” *SSRN Electronic Journal*.

Nelson, M.W. (2006), “*Ameliorating Conflicts of Interest in Auditing: Effects of Recent Reforms on Auditors and Their Clients*”, *Academy of Management Review*, vol. 31, pp.30–42.

Nelson, M.W. (2009), “*A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing*”, *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, vol. 28, pp.1–34.

Payne, E.A. and Ramsay, R.J. (2005), “*Fraud risk assessments and auditors’ professional skepticism*”, *Managerial Auditing Journal*, vol. 20, pp.321–330.

P.C.A.O.B. (2010), “*Report on Observations of PCAOB Inspectors Related to Audit Risk Areas Affected by the Economic Crisis*”, Release No. 2010-006. Washington, DC: PCAOB.

Peecher, M.E., Schwartz, R. and Solomon, I. (2007), “*It’s all about audit quality: Perspectives on strategic-systems auditing*”, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 32, pp.463–485.

Peecher, M. E., I. Solomon and K. T., Trotman (2010), “*Improving the Quality of Financial-Statement Audits by Updating External Auditors’ Accountabilities*”,

Working paper, University of Illinois at Urbana-Champaign, and The University of New South Wales.

Ponemon, L., (1988), "*A cognitive-development approach to the analysis of certified public accountants' ethical judgments*", Union College of Union University.

Ponemon, L., (1993), "*The influence of ethical reasoning on auditors' perception of management's integrity and competence*", *Advances in Accounting*, vol. 11, pp.1–23.

Popova, V. (2012), "*Exploration of skepticism, client-specific experiences, and audit judgments*", *Managerial Auditing Journal*, vol. 28, pp.140–160.

Prawitt, D. F., (2015), "*Systematic Traps and Biases in Professional Judgment: Insights from Research in Psychology*", Working Paper, Brigham Young University.

Quadackers, L., Groot, T. and Wright, A. (2012), "*Auditors' Professional Skepticism: Neutrality Versus Presumptive Doubt*" *SSRN Electronic Journal*.

Ranzilla, S., Chevalier, R. E., Herrmann, G., Glover, S. M. and Prawitt, D. F. (2011), "Elevating Professional Judgment in Auditing and Accounting: The KPMG Professional Judgment Framework"

Rasso, J.T. (2015), "*Construal instructions and professional skepticism in evaluating complex estimates*", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 46, pp.44–55.

Robertson, J.C. (2010), "*The Effects of Ingratiation and Client Incentive on Auditor Judgment*", *Behavioral Research in Accounting*, vol. 22, pp.69–86.

Rosman, A. J., (2011), "*The Role of Personality and Motivation in Professional Skepticism When Tone at the Top Varies*", Working paper, Long Island University.

Romanus, R.N., Maher, J.J. and Fleming, D.M. (2008), "*Auditor Industry Specialization, Auditor Changes, and Accounting Restatements*", *Accounting Horizons*, vol. 22, pp.389–413.

Rose, J.M. (2007), "*Attention to Evidence of Aggressive Financial Reporting and Intentional Misstatement Judgments: Effects of Experience and Trust*", *Behavioral Research in Accounting*, vol. 19, pp.215–229.

Shaub, M. K., (1996), “*Trust and suspicion: The effects of situational and dispositional factors on auditors’ trust of clients*”, Behavioral Research in Accounting, vol. 8, pp.154–174.

Shaub, M. K., and J.E., Lawrence. (1999) “*Differences in auditors’ professional skepticism across career levels in the firm*”, Advances in Accounting Behavioral Research, vol. 2, pp.61–83.

Sipes and Brian (2012), “*STAFF AUDIT PRACTICE ALERT NO. 10 MAINTAINING AND APPLYING PROFESSIONAL SKEPTICISM IN AUDITS*”

Solomon, M. D., Shields. and O. R., Whittington. (1999), “*What do industry-specialist auditors know?*”, Journal of Accounting Research, vol. 37, pp.191–208.

Taylor, M.H. (2000), “*The Effects of Industry Specialization on Auditors’ Inherent Risk Assessments and Confidence Judgements*”, Contemporary Accounting Research, vol. 17, pp.693–712.

Terence Bu-Peow, Ng, and Hun-Tong, Tan., (2003), “*Effects of Authoritative Guidance Availability and Audit Committee Effectiveness on Auditors’ Judgments in an Auditor-Client Negotiation Context*”, The Accounting Review, vol. 78, pp.801–818.

Trompeter, G. and Wright, A. (2010), “*The World Has Changed-Have Analytical Procedure Practices?*”, Contemporary Accounting Research, vol. 27, pp.669–700.

Wang, K.J. and Tuttle, B.M. (2009), “*The impact of auditor rotation on auditor–client negotiation*”, Accounting, Organizations and Society, vol. 34, pp.222–243.

Wrightman., L. S., (1974), “*Assumptions about Human Nature: A Social-Psychological Analysis*”, Monterey. CA: Brooks/Cole.

Westermann, K., Cohen, J.R. and Trompeter, G. (2014), “*The Influence of Accountability on Professional Skepticism*” SSRN Electronic Journal.

Ελληνόγλωσση

Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική Εσωτερικός Έλεγχος Θεωρία Και Εφαρμογές, Αειφόρος Λογιστική, Θεσσαλονίκη.