ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΠΟΙΟΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

Της

ΑΦΡΟΔΙΤΗΣ Γ. ΠΑΝΑΓΙΩΤΟΥΛΑΣ

Επιβλέπουσα Καθηγήτρια : Αγγελική Σαμαρά

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη Λογιστική και Χρηματοοικονομική

Θεσσαλονίκη , Νοέμβριος 2020

Στην Οικογένεια μου,

που ήταν δίπλα μου σε κάθε επιλογή

Ευχαριστίες

Η παρούσα Διπλωματική πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια του Μεταπτυχιακού Προγράμματος Σπουδών του Πανεπιστημίου Μακεδονίας και ειδικότερα στο τμήμα «Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής», εν έτη 2019-2020.

Με την ολοκλήρωση της Μεταπτυχιακής μου Διπλωματικής εργασίας, θα ήθελα να εκφράσω τις θερμές μου ευχαριστίες σε όλους εκείνους που συνέβαλλαν στην εκπόνηση της.

Το μεγαλύτερο ευχαριστώ το οφείλω στην επιβλέπουσα καθηγήτρια μου κ. Σαμαρά Αγγελική για την εμπιστοσύνη που μου έδειξε από την αρχή , αναθέτοντας σε εμένα το συγκεκριμένο θέμα, για την πολύτιμη καθοδήγηση που μου προσέφερε κατά την διάρκεια της εκπόνησης της Διπλωματικής μου εργασίας καθώς και για την αμέριστη υποστήριξη και βοήθεια που μου προσέφερε κατά την διάρκεια της συγγραφής.

Ακόμα, θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους τους διδάσκοντες καθηγητές του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών στη Λογιστική & Χρηματοοικονομική του Πανεπιστημίου Μακεδονίας για τις γνώσεις που έλαβα κατά την διάρκεια του μεταπτυχιακού προγράμματος.

Επίσης, θέλω να ευχαριστήσω την καλή μου φίλη και συμφοιτήτρια Τζάρτζα Μαρία για την συνεχή συμπαράσταση όλο αυτό το διάστημα.

Θα ήταν παράλειψη να μην ευχαριστήσω την Οικογένεια μου και ειδικά τον πατέρα μου Γιώργο και την μητέρα μου Βαΐα !! Θα ήθελα να εκφράσω την ευγνωμοσύνη μου για την αγάπη τους , την κατανόηση τους και την υποστήριξη που έδειξαν σε ολόκληρη την διάρκεια των σπουδών μου. Θα ήθελα να σας ευχαριστήσω για κάθε θυσία που κάνατε για εμένα…

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Καίριο ζήτημα του εκάστοτε οικονομικού συστήματος αποτελεί η ποιότητα. Τα εταιρικά οικονομικά σκάνδαλα που έχουν έρθει στο προσκήνιο τις τελευταίες δεκαετίες έχουν αναδείξει την σημασία που έχει η ποιότητα και κατ' επέκταση η διαφάνεια για τις ελεγκτικές εταιρίες. Ο ποιοτικός έλεγχος είναι ιδιαιτέρως σημαντικός για τις Ρυθμιστικές και Εποπτικές Αρχές και για τους επενδυτές, καθώς μέσω αυτού διασφαλίζεται η ποιότητα των ελεγκτικών διαδικασιών και ταυτόχρονα η αξιοπιστία του θεσμού του ελεγκτικού επαγγέλματος. Η σύγκρουση συμφερόντων αποφεύγεται καθώς οι Εποπτικές Αρχές, στην αρμοδιότητα των οποίων βρίσκεται ο ποιοτικός έλεγχος, είναι ανεξάρτητες. Σκοπός της παρούσας μελέτης είναι η διερεύνηση των δεικτών ποιότητας ελέγχου (Audit Quality Indicators-A.Q.Is) που συμβάλλουν στην μέτρηση της ποιότητας ελέγχου σε διαφορετικές χώρες. Στόχος της μελέτης περίπτωσης είναι να αναδειχθούν οι διαφορές και οι τάσεις σύγκλισης των A.Q.Is διαφορετικών χωρών, που υπάγονται σε διαφορετικό νομοθετικό και θεσμικό πλαίσιο. Η διεξαγωγή των αποτελεσμάτων της έρευνας θα συμβάλλει στη διατύπωση προτάσεων εφαρμόσιμων στο ελεγκτικό επάγγελμα και στην εποπτεία του στην Ελλάδα, με σκοπό την αναβάθμιση του.

ΛΕΞΕΙΣ – ΚΛΕΙΔΙΑ : ΠΟΙΟΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ, ΕΠΟΠΤΕΙΑ, A.Q.Is

ABSTRACT

A key issue of the current economic system is quality. Corporate financial scandals that have come to the fore in recent decades have highlighted the importance of quality and consequently transparency for auditing firms. Quality control is particularly important for Regulatory and Supervisory Authorities and for investors, as it ensures the quality of audit procedures and at the same time the reliability of the audit profession. Conflicts of interest are avoided as the Supervisory Authorities, which are responsible for quality control, are independent. The purpose of this study is to investigate the Audit Quality Indicators (A.Q.Is) that contribute to the measurement of quality control in different countries. The aim of the case study is to highlight the differences and convergence trends of A.Q.Is of different countries, which are subject to different legislative and institutional frameworks. The conduct of the research results will contribute to the formulation of proposals applicable to the audit profession and its supervision in Greece, in order to upgrade it.

KEY WORDS: QUALITY CONTROL, SUPERVISION, A.Q.Is

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Περιεχόμενα

ΠΕΡΙΛΗΨΗ iii

ABSTRACT iv

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ v

ΕΥΡΕΤΗΡΙΑ ix

I.ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ ix

II. ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ x

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ xi

I. Ελληνικές Συντομογραφίες xi

II.Ξενόγλωσσες Συντομογραφίες xii

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο : ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ 1

1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις 1

1.2 Δομή Της Διπλωματικής Εργασίας 3

Μέρος Ι : ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΣΑΦΗΝΙΣΗ & ΟΡΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ ΟΡΩΝ 6

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΚΗ & ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ 6

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο : ΠΟΙΟΤΗΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ 7

2.1 Ποιότητα Ελέγχου 7

2.1.1 Ορισμός Της Ποιότητας Ελέγχου 7

2.2 Παράγοντες Που Επηρεάζουν Την Ποιότητα Ελέγχου 12

2.2.1 Μέγεθος Ελεγκτικής Εταιρείας 12

2.2.2 Εναλλαγή Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών & Διάρκεια Θητείας 15

2.2.3 Ανεξαρτησία Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών 18

2.2.4 Εξειδίκευση Ελεγκτικών Γραφείων 20

2.2.5 Παροχή Ελεγκτικών & Μη Ελεγκτικών Αμοιβών 22

2.2.6 Άλλοι Προσδιοριστικοί Παράγοντες Της Ποιότητας Ελέγχου 24

2.3 Σχετικές Μελέτες Για Τους Προσδιοριστικούς Παράγοντες 27

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο : ΔΕΙΚΤΕΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ 29
3.1 Δείκτες Ποιότητας Ελέγχου (Audit Quality Indicators) 29
3.1.1 Δείκτες Ποιότητας Ελέγχου (A.Q.Is) 29
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο : ΦΥΛΛΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ & ΦΑΚΕΛΟΙ ΕΛΕΓΧΟΥ 37
4.1 Φύλλα Εργασίας Ελέγχου 37
4.1.1 Ορισμός Των Φύλλων Εργασίας Ελέγχου 37
4.1.2 Φύλλα Εργασίας Εξωτερικού Ελέγχου 40
4.1.2.1 Περιεχόμενο Φύλλων Εργασίας Εξωτερικού Ελέγχου 41
4.2 Φάκελοι Ελέγχου 42
4.2.1 Ορισμός των Φακέλων Ελέγχου 42
4.2.1.1 Είδη Φακέλων Ελέγχου 43
4.3 Φάκελοι Ελέγχου & Ποιότητα 45
4.4 Πρόγραμμα Ποιοτικού Ελέγχου 46
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5ο : ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ 48
5.1 Εκθέσεις Ελέγχου 48
5.1.1 Ορισμός, Περιεχόμενο & Σημασία Εκθέσεων Ελέγχου 48
5.1.1.1 Είδη Εκθέσεων Ελέγχου 52
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6ο : ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΕΡΑ ΘΕΜΑΤΑ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΤΟΥ ΠΟΙΟΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ 54
6.1 Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου (Key Audit Matters) 54
6.1.1 Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου (K.A.Ms) 54
6.1.1.1 Αναγνώριση Εσόδων 60
6.1.1.2 Αποτίμηση Υπεραξίας & Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων 64
6.1.1.3 Αποτίμηση Ακινήτων, Εγκαταστάσεων & Εξοπλισμού 69
6.1.1.4 Αποτίμηση Αποθεμάτων 72
6.1.1.5 Έλεγχοι Ομίλου 75

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7ο : ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΔΙΚΛΙΔΩΝ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ & ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΟ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ 79

7.1.1 Διεθνές Πρότυπο Δικλίδων Ποιότητας 1 79

7.1.2 Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 220 85

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8ο : ΚΑΝΟΝΙΣΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΤΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ 87

8.1 Νομοθετικό Πλαίσιο Ποιοτικού Ελέγχου στην Ελλάδα 87

8.2 Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας Της I.F.A.C 92

8.3 Εποπτεία Ελεγκτικού Επαγγέλματος Στην Ελλάδα 94

8.3.1 Σώμα Ορκωτών Λογιστών Ελεγκτών 94

8.3.2 Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης & Ελέγχου 95

8.3.2.1 Διαδικασία Ποιοτικών ελέγχων 99

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9ο : ΞΕΠΛΥΜΑ "ΜΑΥΡΟΥ" ΧΡΗΜΑΤΟΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗ ΤΡΟΜΟΚΡΑΤΙΑΣ 102

9.1 Ξέπλυμα Χρήματος & Χρηματοδότηση Τρομοκρατίας 102

9.1 Ξέπλυμα Χρήματος & Χρηματοδότηση Τρομοκρατίας 102

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10ο: ΕΚΘΕΣΗ ΔΙΑΦΑΝΕΙΑΣ 105

10.1 Έκθεση Διαφάνειας 105

10.1.1 Έκθεση Διαφάνειας 105

Μέρος ΙΙ : ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ 109

A.Q.Is & ΕΠΟΠΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΣΕ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΕΣ ΧΩΡΕΣ 109

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11Ο : ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ 110

11.1 A.Q.Is & Εποπτικές Αρχές Σε Διαφορετικές Χώρες 110

11.1.1 Public Company Accounting Oversights Board (P.C.A.O.B) 110

11.1.2 Accounting and Corporate Regulatory Authority (A.C.R.A) 113

11.1.3 Federal Audit Oversights Authority (F.A.O.A) 115

11.1.4 Canadian Public Accountability Board (C.P.A.B) 117

11.1.5 Financial Reporting Council (F.R.C) 119

11.1.6 United States Center of Audit Quality (U.S C.A.Q) 121

11.2 Συγκριτική Ανάλυση των A.Q.Is 123

11.3 Συμπεράσματα Μελέτης Περίπτωσης 128

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12 : ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ & ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΠΡΟΤΑΣΗ 129

12.1 Συμπέρασμα……..... 129

12.2 Μελλοντική Πρόταση 130

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ……131

I. Ελληνική Βιβλιογραφία 131

II. Αγγλική Αρθρογραφία..... 131

III. Νομοθετικό Πλαίσιο 152

IV.Ηλεκτρονικές Πηγές 153

ΕΥΡΕΤΗΡΙΑ

Ι.ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1 : Προσεγγίσεις μέτρησης της ποιότητας ελέγχου……..……..9

Πίνακας 2 : Θεωρητικό πλαίσιο παραγόντων που επηρεάζουν την ποιότητα ελέγχου……...…….…….28

Πίνακας 3 : Επισκόπηση των A.Q.Is σε διάφορες πρωτοβουλίες……..…….36

Πίνακας 4 : Τα 4 Κορυφαία στοιχεία των Κ.Α.Ms που αναφέρονται στην έκθεση των ελεγκτών για χώρες που υιοθέτησαν το Δ.Π.Ε 701……...…….....…59

Πίνακας 5 : Μέρος του προγράμματος ποιοτικού ελέγχου Ε.Λ.Τ.Ε–Έσοδα……...…63

Πίνακας 6 : Μέρος του προγράμματος ποιοτικού ελέγχου Ε.Λ.Τ.Ε – Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία…….……...……..67

Πίνακας 7 : Μέρος του προγράμματος ποιοτικού ελέγχου Ε.Λ.Τ.Ε – Ακίνητα, Εγκαταστάσεις & Εξοπλισμός…….....…71

Πίνακας 8 : Μέρος του προγράμματος ποιοτικού ελέγχου ΕΛΤΕ – Αποθέματα…....74

Πίνακας 9 : Διεθνή πρότυπα δικλίδων ποιότητας από διαφορετικούς οργανισμούς……...……..81

Πίνακας 10 : Στοιχεία ποιοτικού ελέγχου Δ.Π.Δ.Π 1 (Επίπεδο εταιρείας ελέγχου) και Δ.Π.Ε 220 (Επίπεδο εμπλοκής ελέγχου)…….…….84

Πίνακας 11 : Μέρος του προγράμματος ελέγχου εφαρμογής Διεθνούς Προτύπου Διασφάλισης Δικλείδων Ποιότητας 1……...……104

Πίνακας 12 : A.Q.Is του P.C.A.O.B……...……112

Πίνακας 12.1 : A.Q.Is του A.C.R.A……..……..114

Πίνακας 12.2 : A.Q.Is του F.A.O.A……....116

Πίνακας 12.3 : A.Q.Is του C.P.A.B……...……118

Πίνακας 12.4 : A.Q.Is του F.R.C……...…..120

Πίνακας 12.5 : A.Q.Is του U.S C.A.Q…….....……..122

Πίνακας 12.6 : Συγκριτική ανάλυση των A.Q.Is από έξι διαφορετικές Εποπτικές Αρχές (P.C.A.O.B , A.C.R.A, F.A.O.A, C.P.A.B, F.R.C,US.C.A.Q)……...…….127

ΙΙ. ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

Διάγραμμα 1 : Γενικό πλαίσιο ελέγχου……..……..…….10

Διάγραμμα 2 : Σχέση ποιότητας ελέγχου, ανεξαρτησίας & εμπειρογνωμοσύνη……...19

Διάγραμμα 3 : Παράγοντες που επηρεάζουν την ποιότητα ελέγχου……...……..23

Διάγραμμα 4 : Καθορισμός A.Q.Is σε διαφορετικές χώρες…….……33

Διάγραμμα 5: Εξέλιξη του νομοθετικού πλαισίου από το 2014 εώς το 2018……...…91

Διάγραμμα 6 : Περιεχόμενο ποιοτικού ελέγχου Ε.Λ.Τ.Ε…….…..…101

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

Ι. Ελληνικές Συντομογραφίες

Γ.Σ	Γενική Συνέλευση
Δ.Λ.Π	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
Δ.Π.Ε	Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου
Δ.Π.Δ.Π	Διεθνή Πρότυπο Δικλίδων Ποιότητας
Δ.Π.Χ.Α	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
Δ.Σ	Διοικητικό Συμβούλιο
ΕΕ	Ευρωπαϊκή Ένωση
ΕΚ	Ευρωπαϊκή Κοινότητα
ΕΟΚ	Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα
Ε.Λ.Τ.Ε	Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου
Ε.Π.Ε	Επιτροπή Ποιοτικού Ελέγχου
Η.Π.Α	Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής
Ν.Δ	Νομοθετικό Διάταγμα
Ν.Π.Δ.Δ	Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
Ο.Ε.Λ	Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
Ο.Τ.Α	Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης
Ο.Δ.Ε	Οντότητες Δημοσίου Ενδιαφέροντος
Π.Δ	Προεδρικό Διάταγμα

Π.Σ	Πειθαρχικό Συμβούλιο
Σ.Ο.Ε.Λ	Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών
Σ.Ο.Λ	Σώμα Ορκωτών Λογιστών
Σ.Π.Ε	Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου
Σ.ΛΟ.Τ	Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης
ΦΕΚ	Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως
άρθ.	άρθρο
βλ.	βλέπε
δηλ	δηλαδή
ν.	νόμος
σ.	σελίδα
ό,π.	όπως παραπάνω
παρ.	παράγραφος
π.χ.	παραδείγματος χάριν
κ.α.	και άλλα

ΙΙ.Ξενόγλωσσες Συντομογραφίες

A.C.C.A	American Institute of Chartered Accountants
A.C.R.A	Accounting and Corporate Regulatory
A.I.C.P.A	American Institute of Certified Public Accountants
A.Q.Is	Audit Quality Indicators

A.Q.M	Audit Quality Measures
U.S C.A.Q	United States Center of Audit Quality
C.P.A.B	Canadian Public Accountability Board
COVID-19	Coronavirus disease 2019
I.A.S.B	International Accounting Standards Board
I.A.A.S	International Auditing and Assurance Standards
I.A.A.S.B	International Auditing and Assurance Standards Board
I.F.A.C	International Federation of Accountants
F.A.O.A	Federal Audit Oversights Authority
F.A.T.F	Financial Action Task Force
F.C.R	Financial Reporting Council
K.A.Ms	Key Audit Matters
P.C.A.O.B	Public Company Accounting Oversight Board
SEC U.S	Securities and Exchange Commission
S.OX	Sarbanes – Oxley
Vs	Εναντίον

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο : ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Αναπόσπαστο κομμάτι κάθε Ελεγκτικής και Εποπτικής Αρχής και ταυτόχρονα απαίτηση αποτελεί η έννοια της ποιότητας. Η βελτίωση της ελεγκτικής εργασίας καθίσταται αναγκαία λόγω των συνεχώς αυξανόμενων σκανδάλων. Επιπλέον κεντρική θέση στους προγραμματισμούς έρευνας και αναζήτησης των Εποπτικών Αρχών κατέχει ο ποιοτικός έλεγχος. Ο ποιοτικός έλεγχος στοχεύει στην αξιολόγηση του εσωτερικού συστήματος ποιότητας ελέγχου του ελεγχόμενου φορέα με απώτερο σκοπό την εξέταση της συμμόρφωσής τους με τα επαγγελματικά πρότυπα και το εκάστοτε ισχύον νομοθετικό πλαίσιο, επιπλέον αξιολογεί τη λήψη ή μη επαρκών, κατάλληλων στοιχείων που στηρίζουν την έκθεση ελέγχου του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή (Ο.Ε.Λ) και συμβάλλει στον εντοπισμό λαθών ή παραλείψεων.

Το εννοιολογικό περιεχόμενου του όρου *«ποιότητα ελέγχου»* είναι ευρύτατο, καθώς περιλαμβάνει ποικίλες παραμέτρους. Επιπλέον, ο εννοιολογικός προσδιορισμός της έννοιας εξαρτάται από τη θεωρητική προσέγγιση που ακολουθεί ο κάθε μελετητής με αποτέλεσμα να εμφανίζονται στη διεθνή αρθρογραφία ποικίλοι ορισμοί.

Στην Ελλάδα αρμόδια αρχή για την εποπτεία του ελεγκτικού επαγγέλματος είναι η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε). Ο ποιοτικός έλεγχος της Ε.Λ.Τ.Ε εστιάζει στην αξιολόγηση της ελεγκτικής διαδικασίας. Συγκεκριμένα περιλαμβάνει την αξιολόγηση του εσωτερικού συστήματος διασφάλισης ποιότητας ελέγχου ,των ελεγκτικών διαδικασιών αναφορικά με την εφαρμογή των προτύπων ελέγχου και των νόμων , την έκθεση διαφάνειας, την ανεξαρτησία, την αμοιβή και την εναλλαγή των Ο.Ε.Λ. Ακόμα, η νομιμοποίηση εσόδων από παράνομη δραστηριότητα αποτελούν θέματα τα οποία απασχολούν τον ποιοτικό έλεγχο. Η αρμόδια αρχή επιλέγει προς έλεγχο φορείς και ελεγκτικούς φακέλους με βάση συγκεκριμένα κριτήρια. Ένα από τα βασικότερα κριτήρια είναι Key Audit Matters (K.A.Ms), τα οποία αναφέρονται

στα σημαντικότερα θέματα ελέγχου και αποτυπώνονται στις εκθέσεις ελέγχου των ελεγκτικών εταιρειών.

Ο ποιοτικός έλεγχος διενεργείται για την εξαγωγή συγκεκριμένων συμπερασμάτων αναφορικά με την ποιότητα των παρεχόμενων ελεγκτικών υπηρεσιών.

Εκτός από την χρήση των K.A.Ms είναι θεμιτή και η χρήση συγκεκριμένων A.Q.Is για την αποτίμηση της ποιότητας ελέγχου, με σκοπό την αποκάλυψη σφαλμάτων ή λαθών κατά τη διενέργεια προγενέστερων ελέγχων .

Τα τελευταία χρόνια παρατηρείται πως όλο και περισσότερες Εποπτικές Αρχές προχωρούν στην συλλογή στοιχείων και δεδομένων από ελεγκτικές εταιρείες με σκοπό την δημιουργία ενός πλαισίου A.Q.Is που θα συμβάλλει στην διασφάλιση της ποιότητας ελέγχου, στην ενίσχυση της διαφάνειας των ελεγκτικών μηχανισμών καθώς και της λογοδοσίας των Ο.Ε.Λ.

Η συγκριτική ανάλυση των A.Q.Is ως δείγματα διαφορετικών Εποπτικών Αρχών που λειτουργούν υπό διαφορετικό κανονιστικό πλαίσιο προσφέρει τη δυνατότητα διαπίστωσης των δυνατοτήτων που προσφέρουν οι A.Q.Is για την αποτίμηση της ποιότητας ελέγχου.

1.2 Δομή Της Διπλωματικής Εργασίας

Η δομή της παρούσας Διπλωματικής Εργασίας με θέμα "Ποιοτικός Έλεγχος Ελεγκτικών Εταιριών" χωρίζεται σε δύο βασικά μέρη. Ειδικότερα, το Μέρος Ι περιλαμβάνει την εννοιολογική διασαφήνιση και οριοθέτηση των όρων, δηλ. την αρθογραφική και την βιβλιογραφική ανασκόπηση ενώ το Μέρος ΙΙ περιλαμβάνει την περίπτωση μελέτης.

Στο Κεφάλαιο 1^{ο} αναφέρονται εισαγωγικές παρατηρήσεις σχετικά με το αντικείμενο που πραγματεύεται η παρούσα Διπλωματική Εργασία.

Μέρος Ι : Εννοιολογική διασαφήνιση και οριοθέτηση των όρων

Στο Κεφάλαιο 2^{ο} περιλαμβάνεται η οριοθέτηση της έννοια της ποιότητας ελέγχου καθώς και οι παράγοντες που επηρεάζουν αυτήν. Επιπλέον, παρατίθενται σχετικές μελέτες αναφορικά με τους παράγοντες που επηρεάζουν την ποιότητα ελέγχου.

Στο Κεφάλαιο 3^{ο} ορίζεται η έννοια των A.Q.Is. Αναλύεται το περιεχόμενο, η χρησιμότητα τους, καθώς και τα πιθανά οφέλη από την χρήση A.Q.Is για την μέτρηση της ποιότητας ελέγχου. Επιπρόσθετα, παρατίθενται συγκριτικά διαγράμματα και πίνακες με στόχο την καλύτερη κατανόηση των πλαισίων A.Q.Is που έχουν υιοθετηθεί από διαφορετικές Εποπτικές Αρχές ανά τον κόσμο.

Στο Κεφάλαιο 4^{ο} παρατίθεται η έννοια και το περιεχόμενο των φύλλων εργασίας ελέγχου, των φύλλων εργασίας εξωτερικού ελέγχου, των φακέλων ελέγχου καθώς και του προγράμματος ποιοτικού ελέγχου. Ακόμα, αναφέρονται τα είδη διάκρισης και οι κατηγορίες των φακέλων ελέγχου καθώς και του προγράμματος ποιοτικού ελέγχου αντίστοιχα. Τέλος, αναλύεται η σχέση μεταξύ ποιότητας και φακέλων ελέγχου.

Στο Κεφάλαιο 5^{ο} αναφέρεται η έννοια, το περιεχόμενο, η σημασία και τα είδη κατηγοριοποίησης των εκθέσεων ελέγχου. Γίνεται σχετική αναφορά στο Διεθνές

Πρότυπο Ελέγχου (Δ.Π.Ε) 700, στο Δ.Π.Ε 705, στο Δ.Π.Ε 705, στο Δ.Π.Ε 706 καθώς και στο Δ.Π.Ε 710.

Στο Κεφάλαιο 6ο αναφέρεται η εννοιολογική προσέγγιση των K.A.Ms. Το κεφάλαιο περιλαμβάνει μια εκτενέστερη ανάλυση των πέντε σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα, εξετάζεται η αναγνώριση εσόδων με σχετική αναφορά στο Δ.Π.Ε 315, η αποτίμηση της υπεραξίας και άυλων περιουσιακών στοιχείων με σχετική αναφορά στο Δ.Π.Ε 540, η αποτίμηση ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού με σχετική αναφορά στα Δ.Π.Ε 500 και Δ.Π.Ε 520, η αποτίμηση αποθεμάτων με σχετική αναφορά στα Δ.Π.Ε 315, Δ.Π.Ε 330 και Δ.Π.Ε 501 καθώς και στους ελέγχου Ομίλου με σχετική αναφορά στο Δ.Π.Ε 600. Σε κάθε υποενότητα που εξετάζεται έχει παρατεθεί και το αντίστοιχο Πρόγραμμα Ποιοτικού Ελέγχου όπως ορίζεται από την Ε.Λ.Τ.Ε.

Στο Κεφάλαιο 7ο παρατίθεται το Διεθνές Πρότυπο Διασφάλισης Ποιότητας Ελέγχου (Δ.Π.Δ.Π) και το Δ.Π.Ε 220. Αναφέρονται επίσης τα κυριότερα σημεία όπως έχουν ορισθεί από το εγχειρίδιο της International Federation of Accountants (I.F.A.C).

Στο Κεφάλαιο 8ο ορίζεται το νομοθετικό πλαίσιο που αφορά την ποιότητα ελέγχου και την εποπτεία του ελεγκτικού επαγγέλματος στην Ελλάδα. Παρατίθενται σχετικοί νόμοι, κανονιστικές πράξεις και γίνεται σχετικά αναφορά στον Κώδικα Δεοντολογίας της I.F.A.C. Ακόμα, γίνεται σχετικά αναφορά στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ) και στην Ε.Λ.Τ.Ε, ενώ παρατίθεται η διαδικασία ποιοτικού ελέγχου όπως έχει ορισθεί από την τελευταία.

Στο Κεφάλαιο 9ο αναφέρεται ο ρόλος των Ο.Ε.Λ, της Ε.Λ.Τ.Ε και της Financial Action Task Force (F.A.T.F) για την καταπολέμηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες. Επιπλέον, γίνεται σχετική αναφορά στο κανονιστικό πλαίσιο που ακολουθεί η Ελλάδα. Τέλος, παρατίθεται ένα τμήμα από το πρόγραμμα ελέγχου εφαρμογής του Δ.Π.Δ.Π.1 σχετικά με την νομιμοποίηση των εσόδων.

Στο Κεφάλαιο 10ο ορίζεται η έννοια, το περιεχόμενο και η χρησιμότητα της έκθεσης διαφάνειας.

Μέρος ΙΙ : Μελέτη Περίπτωσης

Στο Κεφάλαιο 11^{ο} παρουσιάζεται η συγκριτική ανάλυση των A.Q.Is από διαφορετικές Εποπτικές Αρχές. Συγκεκριμένα, η ανάλυση αναφέρεται στο Public Company Accounting Oversight Board (P.C.A.O.B) και στο U.S Center of Audit Quality (U.S C.A.Q) στις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής (Η.Π.Α), στο Federal Audit Oversights Authority (F.A.O.A) της Ελβετίας, στο Financial Reporting Council (F.C.R) στην Ιρλανδία και Ηνωμένου Βασίλειου, στο Accounting and Corporate Regulatory Authority (A.C.R.A) της Σιγκαπούρης και τέλος στο Canadian Public Accountability Board (C.P.A.B) του Καναδά.

Στο Κεφάλαιο 12^{ο} παρατίθενται τα συμπεράσματα της παρούσας Διπλωματικής Εργασίας καθώς και οι μελλοντικές προτάσεις.

Μέρος Ι : ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΣΑΦΗΝΙΣΗ & ΟΡΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ ΟΡΩΝ

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΚΗ & ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο : ΠΟΙΟΤΗΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

2.1 Ποιότητα Ελέγχου

2.1.1 Ορισμός Της Ποιότητας Ελέγχου

Τις τελευταίες δεκαετίες παρατηρείται ανησυχία σχετικά με την ποιότητα του ελέγχου από την πλευρά των Ο.Ε.Λ. Η ποιότητα ελέγχου είναι ίσως ο πιο σημαντικός παράγοντας ώστε μια οικονομική οντότητα να λειτουργήσει με αποτελεσματικό τρόπο.[1]

Ο Flood (2020), επισημαίνει ότι ευθύνη κάθε ελεγκτικού γραφείου είναι η διεξαγωγή ποιοτικών ελέγχων. Επίσης, τονίζει ότι κάθε ελεγκτική εταιρεία πρέπει να χρησιμοποιεί ένα σύστημα ποιοτικού ελέγχου ώστε να διαβεβαιώνεται ότι οι Ο.Ε.Λ πληρούν τις απαιτήσεις όπως ορίζονται από τα πρότυπα ελέγχου καθώς και από το ισχύον νομικό πλαίσιο. Στις εκθέσεις ελέγχου οι Ο.Ε.Λ πρέπει να επιβεβαιώνουν την ορθότητα των οικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης οντότητας. [2] Τα ίδια αναφέρονται και από την Γκούμα (2020), η οποία υποστηρίζει ότι η ποιότητα συνδέεται άμεσα με όλα τα ενδιαφερόμενα μέλη π.χ. μέτοχοι, επενδυτές κ.α.. Προσθέτει ότι οι Ο.Ε.Λ πρέπει να ακολουθούν καθορισμένες ελεγκτικές διαδικασίες προσφέροντας υψηλότερη ποιότητα ελέγχου.[3]

Στην διεθνή αρθρογραφία παρατηρείται ότι υπάρχει συγκεκριμένος αριθμός ορισμών σχετικά με την ποιότητα του ελέγχου.

---

[1]Linden, V. L. & Hardies, K., 2019. "Entrance requirements to the audit profession within the EU and audit quality". International Journal of Accounting, December, 22(3), pp. 360 - 373

[2]Flood, M. J., 2020. "Wiley Practitioner's Guide to GAAS 2020: Covering all SASs, SSAEs, and SSARSs Inter pretations". Wiley, σ. 14-15

[3]Κυριακού, Ι. Μ., 2016. "Ανεξαρτησία Ορκωτού Ελεγκτή, Ελεγκτικές Αμοιβές και Ποιότητα Λογιστικού Ελέγχου". Πάτρα , σ. 21

Πολλοί μελετητές ανεξάρτητα από το θεωρητικό τους υπόβαθρο συμφωνούν ότι η ποιότητα ελέγχου αποτελεί μια πολυδιάστατη και πολύπλευρη έννοια. Για αυτόν τον λόγο δεν υπάρχει κάποιος ορισμός ο οποίος να προσδιορίζει πλήρως την έννοια του ποιοτικού ελέγχου.[4] Η παραπάνω θεώρηση επιβεβαιώνεται από τους Butcher, et al, (2012).[5] Μέσω του καθορισμού και του τρόπου μέτρησης της ποιότητας ελέγχου τα ενδιαφερόμενα μέρη είναι σε θέση να εκτιμήσουν την ποιότητα ελέγχου, και από την άλλη πλευρά, τα ελεγκτικά γραφεία αυξάνουν την ποιότητα ελέγχου στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας όπως αναφέρεται από τον Knechel (2016).[6]

Ο πιο συνηθισμένος ορισμός που συναντάμε στην διεθνή αρθρογραφία αναφορικά με την ποιότητα ελέγχου παρατίθεται από τον DeAngelo (1981), ο οποίος προβαίνει στην διάκριση δύο παραμέτρων. Συγκεκριμένα, στην ικανότητα ή πιθανότητα ένας Ο.Ε.Λ να ανιχνεύσει την παρατυπία ή παράβαση (δηλ. ικανότητα, γνώση, εμπειρία) και στην ικανότητα να αναφέρει αυτήν την παρατυπία ή παράβαση (δηλ. ανεξαρτησία, γνώμη αντικειμενική).[7] Σε εκτενέστερη ανάλυση του παραπάνω ορισμού προβαίνει ο Knechel (2016), επισημαίνοντας ότι η εμπειρογνωμοσύνη των Ο.Ε.Λ συντελεί στην ανακάλυψη λαθών ή σφαλμάτων επί των οικονομικών καταστάσεων ενώ, η αντικειμενικότητα του βοηθά στην λογιστική προσαρμογή των εκθέσεων ελέγχου με σκοπό την αποκάλυψη πιθανών σφαλμάτων.[8]

---

[4]Albersman, T. B. & Reiner, Q., 2020. "The impact of Audit Quality Indicators on the Timeliness of Goodwill Impairments: Evidence from the German. Contemporary Accounting Rearch, February, 56(1), pp. 66-103, Clinch, G., Stokes, D. & Zhu, T., 2011. "Audit quality and the information asygmmentry between traders". Accounting and Finance, April, 52(3), pp. 743-765, Dresdner, H. & Fisher, D., 2019. "Definitions and dererminants of audit quality". Journal of Corporate Accounting and Finance, 8 February, 2(1), pp. 1101- 1130, Simunic, A. D., Ye, M. & Zhang, 2016. "The joint Effects of Multiple Legal System Characteristions on Auditing Standards and Auditor Behaviors". Comptemporary Accounting Research, May, 34(1), pp. 7-38.

[5]Butcher, K.-R., Harrisson, G. & Ross, P., 2012. Perceptions of Audit Service Quality and Auditor Retention. International Journal of Accounting, August, 17(1), pp. 57-74.

[6]Knechel, W. R., 2016. "Audit quality and Regulation". International Journal of Accounting, November, 20(3), pp. 215-223.

[7]Chang, X. Gygan, F. A., Oon, E. & Zhang, F. H. 2008. "Audit quality, auditor compersation and initial public". Accounting and Finance, 12 August, 2(1), pp. 391-416, Blandon-Garsia, J. & Argiles-Bosch, J.-. M., 2017. "Audit parther industry specialization and audit quality: Evidence from Spain". International Journal of Auditing, November, 22(1), pp. 98-108, Christensen, E., Glover, M. S., Omer, M. T. & Shelley, K., 2015. "Understanding Audit Quality: Insights from Audit Professionals and Investors". International Journal of Accounting, 20 August, 33(4), pp. 1648-1684, Bell, B. T., Causholli, M. & Knechel, W., 2019. "Audit Firm Tenure Non- Audit Services and Internal Assessments of Audit Quality". Journal of Accounting Research, May, 53(3), pp. 461-509, Simunic, A. D., Ye, M. & Zhang, 2016, ό.π pp. 7-38.

[8]Knechel, W. R., 2016. ό, π, pp. 215-223.

Μια επέκταση του ορισμού γίνεται από τον Aobdia (2016), ο οποίος επισημαίνει ότι η ποιότητα του ελέγχου σχετίζεται με την διαβεβαίωση ότι οι οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν την πραγματική εικόνα της οντότητας. [9]

Σύμφωνα με τους Kilgore, et al, (2011), ως ποιότητα ελέγχου ορίζεται, η πιθανότητα ένας Ο.Ε.Λ να επηρεάζει την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων. Η ασύμμετρη πληροφόρηση και η μη κατανομή του ελεγκτικού έργου αποτελούν σημαντική απειλή για την μείωση της αξιοπιστίας. Οι προαναφερόμενοι, χρησιμοποιούν την άμεση και την έμμεση προσέγγιση ώστε να μετρήσουν την ποιότητα του ελέγχου.[10]

Άμεση Προσέγγιση	**Έμμεση Προσέγγιση**
Βασίζεται στην πιθανότητα ανακάλυψης & αναφοράς παραβιάσεων που αντικατοπτρίζονται στα αποτελέσματα ελέγχου όπως λάθη ελέγχου & αποτελέσματα οικονομικών καταστάσεων.	Υποκείμενα του ελέγχου (μέγεθος ελεγκτικού γραφείου, εμπειρία, θητεία ελεγκτή, αμοιβή κ.α.)

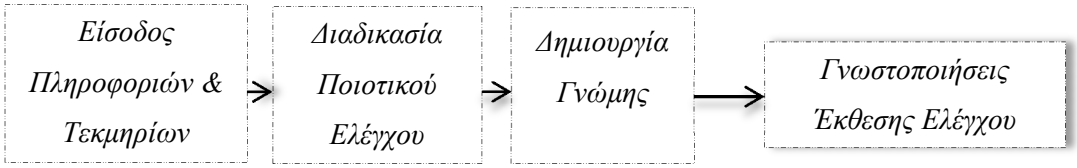
Πίνακας 1 : Προσεγγίσεις μέτρησης της ποιότητας ελέγχου (Πηγή : Kilgore, et al, (2011), pp.253-265)

Οι Beisland, et al, (2015), προσθέτουν ότι η έλλειψη ή απόκρυψη ουσιώδης στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας οδηγούν στην χαμηλότερη ποιότητα του ελέγχου.[11] Την ίδια θεώρηση ακολουθούν και οι Wenltkle, et al,(2018), και Nguyen, et al,(2020), όταν συσχετίζουν την ποιότητα ελέγχου με άμεσες επιπτώσεις (π.χ. σχέσεις Ο.Ε.Λ & ελεγχόμενης οντότητας).[12]

Σύμφωνα με τους Bauman & Ratziinger-Sakel (2019), η ποιότητα ελέγχου αποτελεί μια σύνθετη διαδικασία η οποία απαρτίζεται από υποκειμενικές κρίσεις και αποφάσεις σε όλα τα επίπεδα της ελεγκτικής γνώμης. Δηλαδή, σχεδιασμός ελέγχου, συλλογή και αξιολόγηση τεκμηρίων και αποδεικτικών στοιχείων, σχηματισμός ελεγκτικής γνώμης μετά το πέρας του ελέγχου. [13] Οι Salin, et al, (2015),καθώς και οι Besacier-Gonthier, et al,(2015), αναφέρουν ότι η χαμηλότερη ποιότητα ελέγχου επηρεάζει την ορθότητα

[9]Aobdia, D., 2019. "Do practitioner assessments agree with academic proxie for audit quality? Evidence from PCAOB and internal inspections". Journal of Accounting and Economics, February, 67(1), pp. 144-174.
[10]Kilgore, A., Radich, R. & Harrison, G., 2011. "The Relative Importance of Audit Quality Attributes". Australian Accounting Review, Semptember, 21(3), pp. 253-265.
[11]Beisland, L. A., Mersland, R. & Strom, R. Q., 2015. "Audit Quality and Corporate Covernance: Evidence from the Microfinance Industry". International Journal of Auditing, May, 19(3), pp. 218-237.
[12]Nguyen, L., Vu, L. & Yin, X.-K., 2020. "How audit effort affects audit quality: An audit process and audit output perspective". The British Accounting Review, August, 4(3), pp. 2-5, Wenltle, B., Sinhu, B. & Taylor, S., 2018. «Audit quality and properties of analysts' information enviroment". Journal of Business Finance and Accounting, October, 46(4), pp. 171-197.
[13]Bauman, F. M. & Ratzinger- Sakel, V. N., 2019. "The time Dependence of Audit firm Alumni Effects: Evidence from Audit Committees. International Journal of Auditing, February 20, 24(1), pp. 110-130.

της έκθεσης ελέγχου, με αποτέλεσμα την μείωση της εμπιστοσύνης του επενδυτικού κοινού.[14]



Διάγραμμα 1 : Γενικό πλαίσιο ποιοτικού ελέγχου (Πηγή : Christensen, et al, (2015), pp.1648-1684)

Ο Hohentels (2016), συσχετίζει τη ποιότητα ελέγχου με τα χαρακτηριστικά των Ο.Ε.Λ. Επισημαίνει ότι οι Ο.Ε.Λ για να παρέχουν ποιοτικούς ελέγχους πρέπει να διαθέτουν επαγγελματικά και επιστημονικά προσόντα ενώ θα πρέπει να διενεργούν τους ελέγχους σύμφωνα με τα πρότυπα ελέγχου και τον Κώδικα Δεοντολογίας σε κάθε χώρα.[15] Η παραπάνω θεώρηση αποδεικνύεται από τους Dresdner & Fisher (2019), συσχετίζοντας την ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων με τα χαρακτηριστικά του Ο.Ε.Λ.[16]

Κατά την θεώρηση των XiaO, et al,(2020), η ποιότητα ελέγχου είναι μια διαδικασία μέσω της οποίας ανιχνεύονται, αναπροσαρμόζονται και αναφέρονται ανακρίβειες των οικονομικών καταστάσεων μετά τον έλεγχο Εποπτικών Αρχών. Η διαδικασία ελέγχου περιλαμβάνει την αναζήτηση, την επεξεργασία, την αξιολόγηση και την προσαρμογή των πληροφοριών. Ο τρόπος διεξαγωγής του ελέγχου συντελεί στην αποτύπωση ορθών αποτελεσμάτων στις εκθέσεις ελέγχου των Ο.Ε.Λ.[17]

Ο Lai (2013), συσχετίζει την ποιότητα ελέγχου με τον καταμερισμό της ελεγκτικής εργασίας, με στόχο την διασφάλιση της διαφάνειας των οικονομικών καταστάσεων μέσω της χρήσης εκπαιδευμένου προσωπικού με άριστη γνώση Λογιστικών καθώς και Ελεγκτικών Αρχών.[18]

[14]Salin, K.-. W. & Hla, T.-. D., 2015. "Audit Quality in Federal Board of Supreme Audit of Iraq". International Conference on Contemporary Issues in Accounting and Finance, October, 8(10), pp. 111-118, Besacier-Gonthier, N., Hottegindre, G. & Fine-Falcy, S., 2016. "Audit quality Perception: Beyond the Role - Perception Gap". International Journal of Auditing, May, 20(2), pp. 1101-1121.
[15]Hohentels, D., 2016. "Auditor Tenure and Perceived Earnings Quality". International Journal of Auditing, August, 20(3), pp. 224-238.
[16] Dresdner, H. & Fisher, D., 2019. "Definitions and dererminants of audit quality". Journal of Corporate Accounting and Finance, 8 February, 2(1), pp. 1101- 1130.
[17]XiaO, T., Grug, C. & Yuan, C., 2020. "How audit effort effects audit quality: A audit process and audit output perspective". China Journal of Accounting Research, March, Τόμος 13, pp. 109-127.
[18]Lai, W.-K., 2013. "Audit report lag, audit fees, and audit quality following an audit firm merger: Evidence from Hong Kong". Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, August, 3(1), pp. 1-21.

Οι Dicknis, et al (2018), χρησιμοποιούν δύο παραμέτρους για τον προσδιορισμό της ποιότητας ελέγχου, δηλ. *«την ζήτηση και την προσφορά».* Από την πλευρά την ζήτησης εξετάζονται παράμετροι που επηρεάζουν την γνώμη των Ο.Ε.Λ στον καταμερισμό της εργασίας (π.χ. ελεγκτικά πρότυπα, τεχνικές, γνώσεις κ.α.), ενώ η προσφορά εξετάζει παραμέτρους που επηρεάζουν τους χρήστες των εκθέσεων ελέγχου (π.χ. Ρυθμιστικές Αρχές, ισχύοντες κανονισμοί, αμοιβές Ο.Ε.Λ).[19]

Επιπρόσθετα, οι Raak, et al, (2019), επισημαίνουν ότι μέσω των ποιοτικών ελέγχων οδηγούμαστε στην ορθή απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας με βάση διαφορετικές παραμέτρους όπως είναι η αμοιβή ή η θητεία των Ο.Ε.Λ.[20]

Η ανεξαρτησία των Ο.Ε.Λ αποτελεί τον σημαντικότερο παράγοντα που επηρεάζει την ποιότητα ελέγχου, καθώς η σχέση τους είναι αλληλένδετη.[21] Σύμφωνα με τον Knechel (2016), διασφαλίζοντας την ανεξαρτησία ενός Ο.Ε.Λ διασφαλίζεται ένα συγκεκριμένο επίπεδο ποιότητας ελέγχου. [22]

Από τα παραπάνω καθίσταται σαφές ότι υπάρχει ένας κοινός αποδεκτός ορισμός όσον αφορά την ποιότητα ελέγχου, ενώ μελετώντας την διεθνή αρθρογραφία συμπεραίνουμε ότι η ποιότητα ελέγχου συγχέεται με διάφορες παραμέτρους.

Συνεπώς, οι Pinto, et.al, (2020), επισημαίνουν ότι η ποιότητα ελέγχου αποτελεί ένα σύνολο διαδικασιών και τεχνικών μέσω των οποίων μπορεί να αυξηθεί (ή μειωθεί) η ποιότητα της έκθεσης ελέγχου των Ο.Ε.Λ.[23] Επιπρόσθετα, οι Heo Suk, et al,(2020), αναφερόμενοι στην ποιότητα ελέγχου προσθέτουν τους διαφορετικούς παράγοντες που μπορεί να επηρεάσουν αυτήν, όπως είναι το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρείας, η θητεία, η εξειδίκευση και η ανεξαρτησία των Ο.Ε.Λ, η οποία διασφαλίζεται μέσω του Κώδικα Δεοντολογίας και των προκαθορισμών ελεγκτικών προτύπων. [24]

---

[19]Dickins, D., Johnson- Snyder, J. & Reisch, T. J., 2018. "Selecting an auditior for Bradcousinh indicators of quality". Journal of Accounting Education, December, 45, pp. 32-44.

[20]Raak, V. J., Peek, E., Meunwissen, R. & Schelleman, 2019. "The effect of audit market Structure on audit quality and audit pricing in the private-client market". Journal of Business Finance and Accounting, October, 47(3), pp. 456-488.

[21]Κυριακού, Ι. Μ., 2016, ό.π σ. 22

[22]Knechel, W. R., 2016, ό.π, pp. 215-223

[23]Pinto, I., Morais, I.-. A. & Quick, R., 2020. "The impact of the precision of accounting standards on the expanded auditor's report in the European Union". Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Semptember, 40(1), pp. 1-18.

[24]Heo Suk, J., Kwon Young, S. & Tan, H.-J., 2020. "Auditors' Responses to Workload Imbalance and the Impact on audit quality". Comtemporary Accounting Research, April, 1(3), pp. 1102-1152.

2.2 Παράγοντες Που Επηρεάζουν Την Ποιότητα Ελέγχου

2.2.1 Μέγεθος Ελεγκτικής Εταιρείας

Σύμφωνα με την διεθνή αρθρογραφία, αρκετοί ερευνητές εστιάζουν την προσοχή τους στο μέγεθος του ελεγκτικού γραφείου για να προβούν στην μέτρηση της ποιότητας του ελέγχου.

Κατά τον DeAngelo (1981), το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρείας αποτελεί ίσως τον σημαντικότερα παράγοντα για τον προσδιορισμό της ποιότητας ελέγχου. Επίσης, το μέγεθος του ελεγκτικού γραφείου συνδέεται άμεσα με την υψηλότερη ποιότητα του ελέγχου (ανεξαρτησία), καθώς ένας "μεγάλος" Ο.Ε.Λ διαθέτει φήμη και εμπειρία. Ενώ, αναφέρεται ότι μια μεγάλη ελεγκτική εταιρεία η οποία διαθέτει φήμη δεν διακινδυνεύει να χάσει το υφιστάμενο ή το νέο πελατολόγιο της μειώνοντας την ποιότητα ελέγχου.[25]

Οι Kilgore, et al, (2011), αναφορικά με τους παράγοντες που καθορίζουν την ποιότητα ελέγχου επισημαίνουν ότι οι μεγάλες ελεγκτικές εταιρείες χαρακτηρίζονται από υψηλή φήμη, βελτιωμένη τεχνολογία και καταρτισμένο ανθρώπινο δυναμικό.[26] Σύμφωνα με τον Bianchi (2017), η φήμη που διαθέτει ένα μεγάλο ελεγκτικό γραφείο συντελεί στην αποφυγή δημιουργίας σχέσεων αλληλεξάρτησης μεταξύ της ελεγχόμενης οντότητας και των Ο.Ε.Λ [27] Την ίδια προσέγγιση χρησιμοποιεί και ο Lai (2019), όταν συσχετίζει το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρείας με την διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων.[28]

---

[25]Clinch, G., Stokes, D. & Zhu, T., 2011. "Audit quality and the information asygmmentry between traders". Accounting and Finance, April, 52(3), pp. 743-765, Butcher, K.-R., Harrisson, G. & Ross, P., 2012, ό,π 17(1), pp. 57-74, Alareeni, A. & Eddin, B., 2019. "The associations between audit firm attributes and audit quality-specific indicators: A meta-analysis". Managerial Auditing Journal, January, 34(1), pp. 1189-2010, Lehkamp, M. J. & Little, T. H., 2018. "The development of audit quality indicators". Archives of Business Research, January, 56(2), pp. 107-123, Wrong, M. R., Firth, A. M. & Ylo, W. A., 2018. "The impact of litigation risk on the association between audit quality and auditor size: Evidence from China". Journal of international finance management and accounting, August, 29(3), pp. 280-311.

[26]Kilgore, A., Radich, R. & Harrison, G., 2011, ό.π, pp. 253-265

[27]Bianchi, A. P., 2017. "Auditors' Joint Engagement and Audit Quality: Evidence from Italian Private Companies". Contemporary Accounting Research, June, 35(3), pp. 1533-1577.

[28]Lai, W.-K., 2019. "Audit report lag, audit fees, and audit quality following an audit firm merger: Evidence from Hong Kong". Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, August, 6(1), pp. 1-21.

Σύμφωνα με τους Chang, et al, (2008), τα μεγάλα ελεγκτικά γραφεία, ειδικότερα οι Big 4[29], παρέχουν υψηλότερα επίπεδα ποιότητας ελέγχου. Παραθέτουν σχετική έρευνα η οποία διενεργήθηκε σε 167 ελεγκτικά γραφεία (Big 4 Vs non-Big 4) στις Η.Π.Α. Τα ευρήματα τους επιβεβαιώνουν ότι οι μεγαλύτερες ελεγκτικές εταιρείες συνδέονται με λιγότερα λάθη στις οικονομικές καταστάσεις.[30] Το ίδιο επισημαίνουν και οι Clinch, et al (2011), οι οποίοι τονίζουν ότι τα μεγαλύτερα ελεγκτικά γραφεία διαθέτουν υψηλά κίνητρα ώστε να εκδώσουν πιο ακριβείς εκθέσεις ελέγχου παρέχοντας υψηλότερα επίπεδα ποιότητας ελέγχου. [31] Την ίδια θεώρηση ακολουθούν και οι Bills, et al, (2015), οι οποίοι αναφέρουν ότι οι Ο.Ε.Λ που αποτελούν μέλη των Big 4 χαρακτηρίζονται από μεγαλύτερη ανεξαρτησία και επιθυμούν να αποφύγουν αποτυχίες κατά την διενέργεια των ελέγχων.[32] Στο ίδιο καταλήγουν και οι Wentle, et al, (2018), όταν συσχετίζουν την ποιότητα ελέγχου με τις Big N εταιρείες.[33]

Σύμφωνα με τους Christence, et al, (2015), και τους Raak, et al, (2019), έρευνες στις Η.Π.Α επιβεβαιώνουν ότι το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρείας συντελεί στην αύξηση της ποιότητας ελέγχου. Οι μεγάλες ελεγκτικές εταιρείες επιθυμούν να διασφαλίσουν την ποιότητα των ελεγκτικών υπηρεσιών που παρέχουν. [34] Επιπρόσθετα, οι Chang, et al, (2008), αναφερόμενοι στις Big 4 εταιρείες παραθέτουν τα κίνητρα για υψηλότερη ποιότητα ελέγχου. Ως κίνητρα παραθέτουν την αποφυγή ανακριβειών, την επένδυση σε υψηλά επίπεδα φήμης καθώς και την απεικόνιση ορθών πληροφοριών στις καταστάσεις της ελεγχόμενης οντότητας. [35]

Η Κυριακού (2016), συμπληρώνει ότι τα μικρότερα ελεγκτικά γραφεία παρέχουν χαμηλότερη ποιότητα ελέγχου έναντι μεγάλων ελεγκτικών γραφείων. Αναφέρεται στην θετική σχέση αμοιβών και μεγέθους ελεγκτικού γραφείου. Επιπρόσθετα, παραθέτει έρευνα στις Η.Π.Α από τον Simunic (1980), του οποίου τα ευρήματα αποδεικνύουν ότι

[29]Το Big 4 είναι το ψευδώνυμο που χρησιμοποιείται αναφορικά με τα τέσσερα μεγαλύτερα δίκτυα επαγγελματιών ελεγκτικών εταιριών στον κόσμο: KPMG, Deloitte, Ernst &Young PricewaterhouseCoopers.
[30]Chang, X. Gygan, F. A., Oon, E. & Zhang, F. H. 2008. "Audit quality, auditor compersation and initial public". Accounting and Finance, 12 August, 2(1), pp. 391-416.
[31]Clinch, G., Stokes, D. & Zhu, T, 2011,'ό.π pp. 743-765.
[32]Bills, L. K., Swanquist, T. Q. & Whited, L. R., 2015, ό.π pp. 288-313
[33]Wenltle, B., Sinhu, B. & Taylor, S., 2018. "Audit quality and proprties of analysts' information enviroment". Journal of Business Finance and Accounting, October, 46(4), pp. 171-197
[34]Christensen, E., Glover, M. S., Omer, M. T. & Shelley, K. 2015. ό,π pp. 1648-1684, Raak, V. J., Peek, E., Meunwissen, R. & Schelleman, 2019. "The effect of audit market Structure on audit quality and audit pricing in the private-client market". Journal of Business Finance and Accounting, October, 47(3), pp. 456-488.
[35]Chang, X., Gygan, F. A., Oon, E. & Zhang, F. H., 2008, ό.π pp. 391-416.

δεν υπάρχει διαφορά σχετικά με τις ελεγκτικές αμοιβές των Ο.Ε.Λ είτε αποτελούν μέλη των Big N είτε των non-Big N.[36]

Κατά την θεώρηση των Deung, et al, (2014), η Ευρωπαϊκή Κοινότητα επιδιώκει την αποδυνάμωση της κυριαρχίας των Big 4 μέσω της ανάθεσης κοινών ελέγχων σε πιο μικρά ελεγκτικά γραφεία.[37] Οι Kallunki, et al, (2019), επισημαίνουν ότι η συγκέντρωση υψηλότερων μεριδίων αγοράς μόνο με μεγάλα ελεγκτικά γραφεία συσχετίζεται άμεσα με την έλλειψη του ανταγωνισμού.[38]

Αξίζει να σημειωθεί ότι το νομοθετικό πλαίσιο κάθε χώρας επηρεάζει άμεσα την ποιότητα ελέγχου όσον αφορά το μέγεθος του ελεγκτικού γραφείου. Συγκεκριμένα, οι Dang, et al, (2016), προβαίνουν σε μια συγκριτική μελέτη ελεγκτικών γραφείων που βρίσκονται στις Η.Π.Α, στην Κίνα και στο Χονγκ-Κόνγκ. Συμπεραίνουν ότι, οι Η.Π.Α παρέχουν υψηλότερα επίπεδα ποιότητας ελέγχου καθώς οι ελεγκτικές τους εταιρείες υπάγονται σε παγκόσμια δίκτυα ελέγχων και χαρακτηρίζονται από φερεγγυότητα και διαφάνεια. [39] Την ίδια θεώρηση ακολουθούν και οι Raak, et al, (2019), προβαίνοντας σε μια συγκριτική ανάλυση των Big-5 Vs non-Big-5 (σήμερα Big-4), στην Νέα Υόρκη και στην Κίνα, όπου οι ελεγκτικές εταιρείες ακολουθούν διαφορετικά νομικά καθώς και θεσμικά πλαίσια. [40]

Αντίθετα, ελάχιστοι μελετητές υποστηρίζουν ότι η ποιότητα ελέγχου δεν εξαρτάται από το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρείας.

Αυτήν την άποψη υποστηρίζουν οι Besacier-Gonthier, et al, (2016), οι οποίοι τονίζουν ότι το ελεγκτικό επάγγελμα δεν μπορεί να υποδιαιρεθεί σε Big-4 Vs non-Big-4.[41]Την ίδια θεώρηση ακολουθούν και οι Raak, et al, (2019), μετά από σχετική έρευνα στην Νότια Κορέα.[42]

[36]Κυριακού, Ι. Μ., 2016, ό.π , σ. 36-3.
[37]Deung, M. Lu, J., Simunic, A. D. & Ye, M. 2014. "Do Joint Audits Improve or Impair Audit Quality?". Journal of Accounting Research, Semptember, 52(5), pp. 1029-1060.
[38]Kallunki, J., Kallunki, J.-. P., Niemi, L. & Nilsson, H., 2019. Contemporary Accounting Research. "IQ and audit quality: Do smarter Auditors Deliver Beetter Audits?", February, 36(3), pp. 1373-1416.
[39]Dang, C.-. M., Fargher, N. & Lee, G., 2016. "Audit Quality for US-Listed Chinese Companies". International Journal of Auditing, December, 2(1), pp. 150-163.
[40]Raak, V. J., Peek, E., Meunwissen, R. & Schelleman, 2019, ό.π, pp. 456-488.
[41]Besacier-Gonthier, N., Hottegindre, G. & Fine-Falcy, S., 2016. "Audit quality Perception: Beyond the Role - Perception Gap". International Journal of Auditing, May, 20(2), pp. 1101-1121.
[42]Raak, V. J., Peek, E., Meunwissen, R. & Schelleman, 2019, ό.π, pp. 456-488.

2.2.2 Εναλλαγή Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών & Διάρκεια Θητείας

Για τον καλύτερο προσδιορισμό της ποιότητας ελέγχου αξίζει να αναφερθούμε σε μια ακόμα παράμετρο, την διάρκεια θητείας ενός ανεξάρτητου Ο.Ε.Λ.

Η Κυριακού (2016), ορίζει ως διάρκεια θητείας την χρονική περίοδο που διαμένει ένας Ο.Ε.Λ στην ελεγχόμενη οντότητα. Προβαίνει στον διαχωρισμό μακροχρόνιας και βραχυχρόνιας διάρκειας.[43]

Ο Karjalainen (2011), επισημαίνει ότι η μακροχρόνια θητεία επιδρά αρνητικά στην ποιότητα ελέγχου, διότι καθώς αυξάνεται η θητεία των Ο.Ε.Λ μειώνεται η ανεξαρτησία τους και κατ' επέκταση η ποιότητα των εκθέσεων ελέγχου. [44] Το ίδιο αναφέρεται και από τους Linden, et al, (2019), οι οποίοι συσχετίζουν την μείωση της ποιότητας ελέγχου με την μείωση των αναμενόμενων κερδών.[45] Οι Blandon-Garsia, et al,(2019), μέσω σχετικών ερευνών στην Ισπανία και στην Ιταλία αναφερόμενοι στις επιπτώσεις της μακράς θητείας επιβεβαιώνουν την παραπάνω θεώρηση, προσθέτοντας ότι είναι πιθανό να αναπτυχθούν σχέσεις αλληλεξάρτησης (Ο.Ε.Λ & ελεγκτικής εταιρείας) με απόρροια την μείωση της ανεξαρτησίας τους.[46]

Σύμφωνα με τον Rainsbury (2019), η διεξαγωγή έρευνας σε 316 μικρές ελεγκτικές εταιρείες στην Νέα Ζηλανδία αποδεικνύει ότι οι Ο.Ε.Λ στα πρώτα χρόνια εργασίας τους έχουν υψηλότερα ποσοστά αποτυχίας ποιοτικών ελέγχων.[47] Στο ίδιο συμπέρασμα καταλήγουν και οι Bell, et al, (2019), οι οποίοι εξετάζοντας την σχέση μακράς θητείας και ποιότητας ελέγχου, επισημαίνουν ότι οι Ο.Ε.Λ που διαθέτουν εμπειρία γνωρίζουν καλύτερα την τρέχουσα κατάσταση της ελεγχόμενης οντότητας.[48] Οι XiaO, et al,

---

[43]Κυριακού, Ι. Μ., 2016, ό.π , σ. 38

[44]Karjalainen, J., 2011. "Audit Quality and Cost of Debt Capital". International Journal of Auditing, January, 15(1), pp. 88-108.

[45]Linden, V. L. & Hardies, K., 2019. "Entrance requirements to the audit profession within the EU and audit quality". International Journal of Accounting, December, 22(3), pp. 360 - 373.

[46]Blandon-Garsia, J. S., Argiles- Bosh, J.-M. & Ravenda, D., 2019. "Audit Firm tenure and audit quality: A cross - European Study". Journal of International Financial Management and Accounting, April, 31(1), pp. 35-64.

[47]Rainsbury, A. E., 2019. "Audit Quality in New Zealand- Early Evidence from the Regulator". Australian Accounting Review, December, 4(2), pp. 455-467.

[48]Bell, B. T., Causholli, M. & Knechel, W., 2019. "Audit Firm Tenure Non- Audit Services and Internal Assessments of Audit Quality". Journal of Accounting Research, May, 53(3), pp. 461-509.

(2020), τονίζουν ότι η μακρά θητεία συντελεί σε ποιοτικούς ελέγχους όμως επηρεάζει την ανεξαρτησία των Ο.Ε.Λ.[49]

Αρκετοί μελετητές εξετάζουν την βραχυχρόνια θητεία και τις επιπτώσεις της συχνής εναλλαγής των Ο.Ε.Λ.

Κατά την θεώρηση των Lehkamp, et al, (2016), η βραχυχρόνια θητεία οδηγεί σε υψηλά επίπεδα ποιοτικών ελέγχων.[50] Επιπλέον, οι Blandon-Garsia, et al, (2017), αναφέρονται στην γραμμική προσέγγιση της βραχυχρόνιας θητείας των Ο.Ε.Λ και της ποιότητας του ελέγχου παραθέτοντας σχετική έρευνα στην Γερμανία. Δύο χρόνια αργότερα, τονίζουν ότι η μακροχρόνια θητεία έναντι της βραχυχρόνιας θητείας επηρεάζει αρνητικά την ανεξαρτησία των Ο.Ε.Λ. Μετά την διεξαγωγή ερευνών τόσο σε Αυστραλούς όσο και σε Ευρωπαίους επενδυτές επισημαίνουν ότι η βραχυχρόνια θητεία κατ' επέκταση η εναλλαγή των Ο.Ε.Λ συσχετίζεται με την αύξηση της ανεξαρτησίας και της ποιότητας ελέγχου. Τέλος, επισημαίνουν ότι η εναλλαγή των Ο.Ε.Λ φέρει αρνητικές επιπτώσεις όπως είναι οι παροχή υψηλών μη ελεγκτικών αμοιβών.[51]

Ο Moroney (2016), επισημαίνει την υποχρεωτική εναλλαγή των Ο.Ε.Λ μετά το πέρας πέντε ετών, μετά την Οδηγία 2014/56/ΕΕ και τον κανονισμό 537/2014 που τέθηκε σε ισχύ τον Ιούνιο του 2016. Συμπεραίνει, ότι μέσω αυτών των ρυθμιστικών κανονισμών αυξάνεται η ποιότητα ελέγχου καθώς και η ανεξαρτησία των Ο.Ε.Λ.[52] Οι Simunic, et al, (2016), επιβεβαιώνουν την παραπάνω θεώρηση μέσω σχετικών ερευνών σε ελεγκτικά γραφεία της Γερμανίας. Τονίζουν πως η εναλλαγή των Ο.Ε.Λ έχει μεγαλύτερο αντίκτυπο κατά την διενέργεια ποιοτικών ελέγχων σε χώρες του Δυτικού Κόσμου έναντι σε χώρες της Ασίας.[53]

Οι Dresdner & Fisher (2019), αναφέρουν ευρήματα ερευνών με αντικείμενο μελέτης την υποχρεωτική εναλλαγή των Ο.Ε.Λ στην Κίνα. Συμπεραίνουν ότι η εναλλαγή της θητείας των Ο.Ε.Λ βοηθά στην ανίχνευση ανακριβειών ή λαθών στις οικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας, καθώς ένας νέος Ο.Ε.Λ είναι περισσότερο πρόθυμος να εντοπίσει παραβάσεις ώστε να διατηρήσει την φήμη του προβαίνοντας σε ποιοτικούς

[49]XiaO, T., Grug, C. & Yuan, C., 2020, ό.π, pp. 109-127.
[50]Lehkamp, M. J. & Little, T. H., 2018, ό.π, 56(2), pp. 107-123.
[51]Blandon-Garsia, J. & Argiles- Bosch, J.-. M., 2017. "Audit parther industry specialization and audit quality: Evidence from Spain". International Journal of Auditing, November, 22(1), pp. 98-108., Blandon-Garsia, J. S., Argiles- Bosh, J.-M. & Ravenda, D., 2019, ό.π pp. 35-64.
[52]Moroney, R., 2016. "Editorial: Regulating Audit Quality- Ramifications and Research Opportunities".
[53]Simunic, A. D., Ye, M. & Zhang, 2016. "The joint Effects of Multiple Legal System Characteristions on Auditing Standards and Auditor Behaviors". Comptemporary Accounting Research, May, 34(1), pp. 7-38.

ελέγχους. Αξίζει να σημειωθεί ότι στην Κίνα η θητεία των Ο.Ε.Λ δεν ξεπερνά τα πέντε χρόνια με αποτέλεσμα η υποχρεωτική εναλλαγή να γίνεται σε σπάνιες περιπτώσεις.[54]

Οι Besacier-Gonthier, et al, (2016), επισημαίνουν ότι υπάρχει περιορισμένος αριθμός μελετών σχετικά με την εναλλαγή των Ο.Ε.Λ, διότι κάθε χώρα ακολουθεί το δικό της νομοθετικό πλαίσιο, με συνέπεια να μην είναι υποχρεωτική η υπογραφή ή η αναφορά του ονόματος των Ο.Ε.Λ στις εκθέσεις ελέγχου σε ορισμένες χώρες.[55]

Αξίζει να επισημανθεί, ότι παρατηρείται μια ποικιλομορφία σχετικά με την εναλλαγή των Ο.Ε.Λ από την πλευρά των ερευνητών. Ορισμένοι μελετητές έχουν ταχθεί υπέρ της μακροχρόνιας θητείας ενώ κάποιοι άλλοι υπέρ της βραχυχρόνιας θητείας με στόχο την αύξηση της ποιότητας ελέγχου. Υπάρχει όμως και μια μερίδα ερευνητών οι οποίοι δεν έχουν βρει καμία επίδραση στην ποιότητα ελέγχου από την εναλλαγή των Ο.Ε.Λ.[56]

Το P.C.A.O.B, όπως επισημαίνουν οι Dresdner & Fisher (2019), έχει αποδείξει ότι η ανεξαρτησία του Ο.Ε.Λ έχει άμεση σχέση με την ποιότητα του ελέγχου. Κάθε ελεγκτική εταιρεία που επιθυμεί να παρέχει υψηλά επίπεδα ποιότητας ελέγχου πρέπει να προβαίνει στην εναλλαγή των Ο.Ε.Λ.[57]

[54]Dresdner, H. & Fisher, D., 2019, ό.π pp. 1101- 1130.
[55]Dresdner, H. & Fisher, D., 2019, ό.π pp. 1101- 1130.
[56]Besacier-Gonthier, N., Hottegindre, G. & Fine-Falcy, S., 2016, ό.π, pp. 1101-1121.
[57]Dresdner, H. & Fisher, D., 2019, ό.π pp. 1101- 1130.

2.2.3 Ανεξαρτησία Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών

Σύμφωνα με τον Knechel, (2016), η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητα ενός Ο.Ε.Λ επηρεάζει άμεσα την ποιότητα ελέγχου. [58]

Στο βιβλίο των Νεγκάκη & Ταχυνάκη (2017), παρατίθενται αρκετοί ορισμοί σχετικά με την έννοια της ανεξαρτησίας. Συγκεκριμένα, αναφέρουν διαφορετικούς ορισμούς όπως γίνονται αντιληπτοί από διαφορετικά Σώματα που ανήκουν οι εκάστοτε Ο.Ε.Λ.

Το Σ.Ο.Ε.Λ στο άρθ. 4 *«Αντικειμενικότητα & Ανεξαρτησία»* τονίζει ότι κάθε Ο.Ε.Λ πρέπει να ενεργεί με αντικειμενικό καθώς και ανεξάρτητο τρόπο απαλλαγμένος από σχέσεις αλληλεξάρτησης με την οντότητα που ελέγχεται. Επιπλέον, το I.F.A.C, υποδιαιρεί την έννοια της ανεξαρτησίας σε δύο παραμέτρους. Αναλυτικότερα, στην *«ανεξαρτησία στην σκέψη»,* δηλ. έκφραση ελεγκτικής γνώμης χωρίς επιρροή και στην *«ανεξαρτησία στην έκφραση»*, δηλ. αποφυγή καταστάσεων που επηρεάζουν την ανεξαρτησία των Ο.Ε.Λ. Το American Institute of Certified Public Accountants (A.I.C.P.A), οριοθετεί την ανεξαρτησία ως την ικανότητα των Ο.Ε.Λ να δρουν με αντικειμενικότητα καθώς και με ακεραιότητα.[59]

Μετά την πρώτη δεκαετία του 21^{ου} αι., παρατηρείται μια σημαντική αλλαγή των Κανονισμών που διέπουν το ελεγκτικό επάγγελμα, συμπεριλαμβανομένης και της ανεξαρτησίας των Ο.Ε.Λ. Ο Νόμος Sarbanes-Oxley (S.OX), θεσπίστηκε λόγω εταιρικών σκανδάλων την πρώτη δεκαετία του εικοστού πρώτου αιώνα. Ο S.OX περιλαμβάνει μια σειρά κανονισμών και τροποποιήσεων των υφιστάμενων Αρχών που τηρεί μια οντότητα ώστε να προστατεύεται μεταξύ άλλων και η ανεξαρτησία των Ο.Ε.Λ.[60] Την ίδια προσέγγιση σχετικά με τον S.OX τονίζουν και οι Christensen,et al, (2015), προσθέτοντας ότι η υψηλή ποιότητα συνδέεται άμεσα με την διασφάλιση της ανεξαρτησίας των Ο.Ε.Λ όπως ορίζεται από τον S.OX.[61]

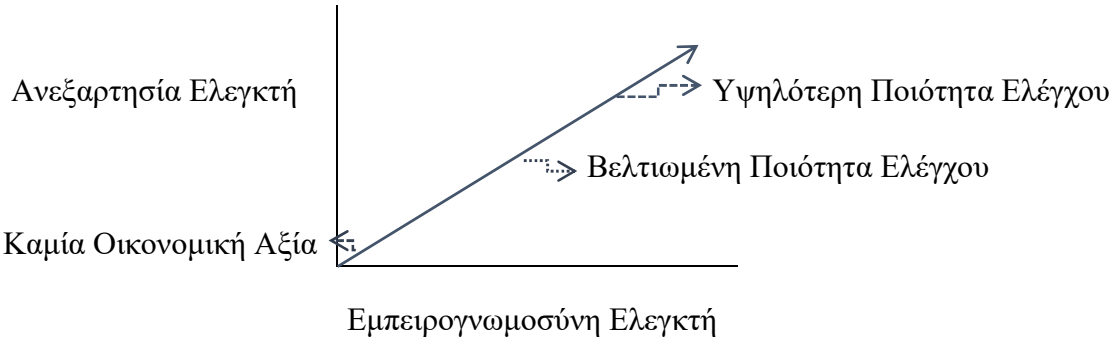
---

[58]Knechel, W. R., 2016. "Audit quality and Regulation". International Journal of Accounting, November, 20(3), pp. 215-223.
[59]Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017. ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ - ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ : Θεωρία και Εφαρμογές. Θεσσαλονική: Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ, σ. 65,69,71
[60]Knechel, W. R., 2016, ό.π pp. 215-223.
[61]Christensen, E., Glover, M. S., Omer, M. T. & Shelley, K. 2015, ό.π, pp. 1648-1684.

Σύμφωνα με τους Wentle, et al, (2018), αρκετοί μελετητές συσχετίζουν τα υψηλότερα επίπεδα ποιοτικού ελέγχου με την ανεξαρτησία καθώς και την αντικειμενικότητα των Ο.Ε.Λ.[62] Μια άλλη προσέγγιση παραθέτουν οι Bauman & Ratziinger-Sakel (2019), οι οποίοι συσχετίζουν την ανεξαρτησία των Ο.Ε.Λ με διαφορετικές παραμέτρους όπως είναι το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρείας, την θητεία ή εναλλαγή των Ο.ΕΛ, την παροχή ελεγκτικών ή μη αμοιβών και την οικονομική εξάρτηση της οντότητας.[63]

Οι Sun, et al, (2020), εξετάζουν την σχέση μεταξύ της ανεξαρτησίας των Ο.Ε.Λ και της ποιότητας του ελέγχου από την πλευρά συνδεδεμένων επιχειρήσεων (δηλ. ομίλου, Μητρική & Θυγατρική). Πιο συγκεκριμένα, παραθέτουν σχετικές έρευνες για ομίλους στις Η.Π.Α και στην Κίνα. Τα ευρήματα τους επιβεβαιώνουν ότι οι Ο.Ε.Λ επιθυμούν να διατηρήσουν την ανεξαρτησία τους ώστε να παρέχουν υψηλή ποιότητα κατά την εκτέλεση των ελεγκτικών τους υποχρεώσεων επί του ομίλου.[64]

Επιπρόσθετα, ο Knechel (2016), εξετάζει την σχέση μεταξύ της ποιότητας ελέγχου, της ανεξαρτησίας και της εξειδίκευσης στον κλάδο. Τα ευρήματα της συγκεκριμένης μελέτης επιβεβαιώνουν ότι καθώς αυξάνεται/ή μειώνεται η ανεξαρτησία ενός Ο.Ε.Λ, η ποιότητα ελέγχου αυξάνεται/ή μειώνεται ισόποσα. Διαπιστώνουν ακόμα ότι, καθώς η ανεξαρτησία και η εμπειρογνωμοσύνη των Ο.Ε.Λ μειώνεται και η ποιότητα ελέγχου καθώς διαθέτει συγκεκριμένο πελατολόγιο, λόγω της φήμης.[65]



Διάγραμμα 2: Σχέση ποιότητας ελέγχου, ανεξαρτησίας & εμπειρογνωμοσύνη (Πηγή: Knechel (2016), ό.π pp. 215-223

[62]Wenltle, B., Sinhu, B. & Taylor, S., 2018, ό. π, pp. 171-197.
[63]Bauman, F. M. & Ratzinger- Sakel, V. N., 2019, ό.π, pp. 110-130.
[64]Sun, J., Wang, J., Kent, P. & Qi, B., 2020. "Does sharing the same network auditor in group affiliated firms affect audit quality?", Journal of Accounting and Public Policy, February, 39(1), pp. 1157-1789.
[65]Knechel, W. R., 2016, ό.π pp. 215-223.

2.2.4 Εξειδίκευση Ελεγκτικών Γραφείων

Παρατηρείται ότι αρκετοί μελετητές συσχετίζουν τα υψηλά επίπεδα ποιότητας ελέγχου με την εξειδίκευση που διαθέτει ένα ελεγκτικό γραφείο και κατ' επέκταση ένας Ο.Ε.Λ σε κάποιον συγκεκριμένο κλάδο.

Οι Clinch, et al, (2011), τονίζουν ότι μέσω της εξειδίκευσης των ελεγκτικών γραφείων ενισχύεται η αξιοπιστία και η διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων. Προσθέτουν, ότι ένας Ο.Ε.Λ που διαθέτει επαγγελματικά και επιστημονικά προσόντα είναι σε θέση να αναγνωρίσει πιο εύκολα πιθανούς κινδύνους και αντιλαμβάνεται πιο γρήγορα τις απαιτήσεις της ελεγχόμενης εταιρείας.[66] Την ίδια θεώρηση ακολουθούν και οι Butcher, et, al (2012), τονίζοντας ότι μέσω της εξειδίκευσης οι Ο.Ε.Λ παρέχουν πιο αξιόπιστες εκθέσεις ελέγχου.[67]

Σύμφωνα με τους Blandon-Garsia, et al, (2017), η εξειδίκευση στον κλάδο εξαρτάται από τα χαρακτηριστικά που φέρουν οι Ο.Ε.Λ. Τονίζουν ότι η εξειδίκευση των εταιρειών στην αγορά της Ισπανίας συνδέεται άμεσα με την υπογραφή που φέρουν οι Ο.Ε.Λ στις εκθέσεις ελέγχου, καθώς εκείνοι είναι υπεύθυνοι για την ποιότητα ελέγχου σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις.[68] Οι Wenltle, et al, (2018), συσχετίζουν την εξειδίκευση στον κλάδο με την βελτίωση των λογιστικών πληροφοριών.[69]

Ο Lai (2019) επισημαίνει πως οι Ο.Ε.Λ μέσω της εξειδίκευσης στον κλάδο προστατεύουν την φήμη τους και το πελατολόγιο τους καθώς διαθέτουν επαγγελματικά και επιστημονικά προσόντα.[70] Την ίδια προσέγγιση αναφέρουν και οι Linden & Hardies, (2019), τονίζοντας ότι οι εξειδικευμένοι Ο.Ε.Λ διενεργούν ελέγχους υψηλής ποιότητας καθώς διαθέτουν εμπειρία, χρησιμοποιούν σύγχρονα συστήματα της τεχνολογίας ώστε να εδραιωθούν στον κλάδο της Ελεγκτικής.[71] Οι Clinch, et al, (2011), επισημαίνουν ότι *«..η μη εξειδίκευση στον κλάδο επιφέρει χαμηλή ποιότητα ελέγχου»*.[72]

---

[66]Clinch, G., Stokes, D. & Zhu, T., 2011, ό.π, pp. 743-765.
[67]Butcher, K.-R., Harrisson, G. & Ross, P., 2012, ό, π, pp. 57-74.
[68]Blandon- Garsia, J. & Argiles- Bosch, J.-. M., (2017), ό.π, pp. 98-108.
[69]Wenltle, B., Sinhu, B. & Taylor, S., 2018, ό. π, pp. 171-197
[70]Lai, W.-K., 2019. "Audit report lag, audit fees, and audit quality following an audit firm merger: Evidence from Hong Kong". Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, August, 6(1), pp. 1-21.
[71]Linden, V. L. & Hardies, K., 2019, ό.π pp. 360 - 373.
[72]Clinch, G., Stokes, D. & Zhu, T., 2011, ό.π, pp. 743-765

Η εξειδίκευση συνδέεται με το μερίδιο αγοράς που διαθέτει κάθε ελεγκτική εταιρεία. Σχετικές έρευνες στην Γερμανική αγορά, λαμβάνοντας ως δείγμα εισηγμένες εταιρείες στο Χρηματιστήριο της Φρανκφούρτης, επιβεβαιώνουν ότι η μείωση της εξειδίκευσης στον κλάδο της Ελεγκτικής επιφέρει αρνητικά αποτελέσματα στην ποιότητα ελέγχου, καθώς οι εκθέσεις ελέγχου δεν χαρακτηρίζονται από αξιοπιστία. Επιπρόσθετα, για να μετρήσουμε την εξειδίκευση ενός Ο.Ε.Λ στον κλάδο πρέπει να λάβουμε υπόψιν το μερίδιο που κατέχει κάθε ελεγκτικό γραφείο στην αγορά. [73]

Η συλλογή ελεγκτικών τεκμηρίων ή αποδεικτικών στοιχείων με σκοπό την έκφραση της ελεγκτικής γνώμης συνδέεται άμεσα με την σχέση Ο.Ε.Λ και ελεγχόμενης εταιρείας, την εμπειρία, την εξειδίκευση καθώς και την πολυπλοκότητα που φέρουν οι Ο.Ε.Λ.[74]

Οι Eshleman & Guo (2020), αναφερόμενοι στην εξειδίκευση του κλάδου αναφέρουν ότι το P.C.A.O.B κατατάσσει την εξειδίκευση του ελεγκτικού γραφείου ως τον 28ο παράγοντα που επηρεάζει την ποιότητα ελέγχου. Επισημαίνουν, μετά την διεξαγωγή εμπειρικής μελέτης, ότι η εξειδίκευση στον κλάδο αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της υψηλής ποιότητας ελέγχου, καθώς μέσω αυτής οι Εποπτικές Αρχές είναι σε θέση να αξιολογήσουν την ελεγκτική εργασία των Ο.Ε.Λ, οι οποίοι φέρουν ευθύνη για την ανίχνευση πιθανών κινδύνων ή σφαλμάτων.[75]

[73]Butcher, K.-R., Harrisson, G. & Ross, P., 2012, ό.π, pp. 57-74, Meza, M.-M., 2013. "Does Auditor Industry Specialization Improve Audit Quality? » Journal of Accounting Research, June, 51(4), pp. 1110-1124.
[74]Harris, M. K. & Williams, L., 2019. "Audit Quality indicators: Perspectives from Non-Big Four audit firms and small company audit committees". Advances in Accounting, September 2020, 50(1), pp. 1-13.
[75]Eshleman, D. J. & Guo, P., 2020, ό.π, pp. 1-15

2.2.5 Παροχή Ελεγκτικών & Μη Ελεγκτικών Αμοιβών

Στην διεθνή αρθρογραφία παρατηρείται ότι αρκετοί μελετητές έχουν ασχοληθεί με την σχέση ελεγκτικών ή μη αμοιβών και ποιότητας ελέγχου.

Η Κυριακού (2016), επισημαίνει ότι η ανεξαρτησία των Ο.Ε.Λ επηρεάζεται από δύο παράγοντες. Πιο συγκεκριμένα, την σχέση εξάρτησης Ο.Ε.Λ και ελεγχόμενης οντότητας καθώς και την εναλλαγή ενός Ο.Ε.Λ σε εσωτερικό ελεγκτή λαμβάνοντας μη ελεγκτικές αμοιβές.[76]

Σύμφωνα με τους Causholli, et al, (2013), οι μη ελεγκτικές αμοιβές δεν επηρεάζουν την ποιότητα ελέγχου. Προσθέτουν ότι οι Ο.Ε.Λ επιθυμούν να διατηρήσουν την φήμη τους και το υφιστάμενο πελατολόγιο τους διενεργώντας ποιοτικούς ελέγχους στις οικονομικές καταστάσεις μιας ελεγχόμενης οντότητας.[77] Στο ίδιο συμπέρασμα καταλήγει και η Κυριακού (2016), μελετώντας σχετικές έρευνες.[78] Οι Harris & Williams (2020), επισημαίνουν ότι η οικονομική εξάρτηση, δηλ. ελεγκτικές ή μη αμοιβές, των δύο συμβαλλόμενων μερών δεν επηρεάζει την ποιότητα ελέγχου.[79]

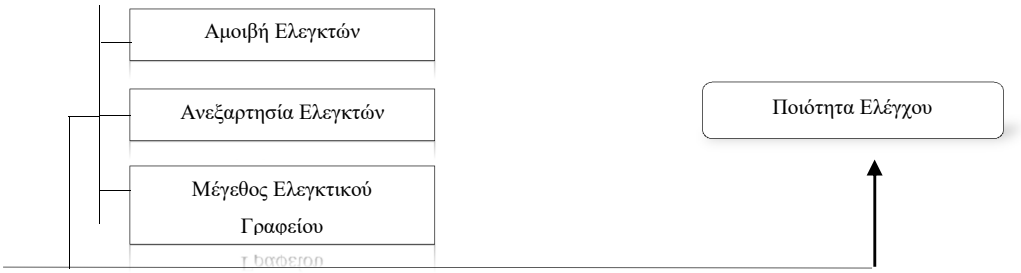
Αντίθετη γνώμη υιοθετούν αρκετοί μελετητές. Σύμφωνα με τον Hossain (2013) οι υψηλές αμοιβές που προέρχονται από μη ελεγκτικές υπηρεσίες ενδέχεται να θέσουν σε κίνδυνο την ανεξαρτησία των Ο.Ε.Λ μειώνοντας την ποιότητα ελέγχου.[80] Ο Beck (2010), τονίζει ότι οι Ο.Ε.Λ στοχεύοντας στην παραπλάνηση του επενδυτικού κοινού προς όφελος της ελεγχόμενης οντότητας λαμβάνουν υψηλές μη ελεγκτικές αμοιβές μειώνοντας την ποιότητα ελέγχου.[81] Η λήψη μη ελεγκτικών αμοιβών θέτουν σε κίνδυνο την ανεξαρτησία των Ο.Ε.Λ.[82]

Κατά την θεώρηση των Beisland, et al, (2015), οι υψηλότερες ελεγκτικές υπηρεσίες συντελούν στην βελτίωση της εμπιστοσύνης του επενδυτικού κοινού. Προσθέτουν, ότι

[76]Κυριακού, Ι. Μ., 2016, ό.π , σ. 30.
[77]Causholli, M. Chambers, J. D. & Payne, L., 2013. "Future Nonaudit Service Fees and Audit Quality". Contemporary Accounting Research, April, 4(1), pp. 681-712.
[78]Κυριακού, Ι. Μ., 2016, ό.π , σ. 30
[79]Harris, M. K. & Williams, L., 2020, ό.π pp. 1-13.
[80]Hossain, S., 2013. Effect of Regulatory Changes on Auditor Independence and Audit Quality". International Journal of Auditing, January, 17(3), pp. 246-264.
[81]Beck, J. P., 2010. "Learning by Doing and Audit Quality". International Journal of Auditing, 15 January, 23(1), pp. 1-30.
[82]Κυριακού, Ι. Μ., 2016, ό.π , σ. 33

η ποιότητα ελέγχου συνδέεται άμεσα με τους ελέγχους των εσωτερικών ελεγκτών και των Ο.Ε.Λ ανεξάρτητα από την αμοιβή που λαμβάνουν.[83]

Αντίθετη άποψη εκφέρουν οι Alareeni & Eddin (2019), επισημαίνοντας ότι οι παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών βελτιώνουν την σχέση ελεγχόμενης εταιρείας με τους Ο.Ε.Λ, διότι καθώς αυξάνεται η ανεξαρτησία τους παρέχουν υψηλότερη ποιότητα ελέγχου. Μέσω έρευνας συμπεραίνεται ότι η παροχή μη ελεγκτικών αμοιβών, η θητεία και το μέγεθος του ελεγκτικού γραφείου συντελούν στην αύξηση της ποιότητας ελέγχου.[84] Το ίδιο επισημαίνουν και οι Ernstberger, et al, (2019), όταν εξετάζουν σε τι βαθμό επηρεάζεται η ανεξαρτησία των Ο.Ε.Λ από την παροχή μη ελεγκτικών αμοιβών.[85]



Διάγραμμα 3 : Παράγοντες που επηρεάζουν την ποιότητα ελέγχου (Πηγή : Rahmina & Agner, (2014), p.p. 327)

Σύμφωνα με τον Beck (2010), η μείωση μη ελεγκτικών υπηρεσιών οδηγεί στην μείωση του κινδύνου αλληλεξάρτησης μεταξύ Ο.Ε.Λ και ελεγχόμενης οντότητας με συνέπεια ποιοτικότερους ελέγχους.[86]

Όπως αναφέρεται από τους Wentle, et al, (2018),το Ρ.C.A.O.B μέσω της καθιέρωσης ενός νέου Νομοθετικού Πλαισίου, δημιουργήθηκαν αρκετοί περιορισμοί αναφορικά με τις σχέσεις αλληλεξάρτησης Ο.Ε.Λ και ελεγχόμενων οντοτήτων. Οι περιορισμοί αυτοί, επικεντρώνονται στην παροχή ελεγκτικών και μη αμοιβών.[87]

[83]Beisland, L. A., Mersland, R. & Strom, R. Q. 2015. "Audit Quality and Corporate Covernance: Evidence from the Microfinance Industry". International Journal of Auditing, May, 19(3), pp. 218-237.
[84]Alareeni, A. & Eddin, B., 2019. "The associations between audit firm attributes and audit quality-specific indicators
[85]Ernstberger, J., Koch, C., Schreiber, E.-. M. & Trompeter, G., 2019. "Are Audit firms' Compensation Policies Associated with Audit Quality". Contemporary Accounting Research, May, 37(1), pp. 982-1010.
[86]Beck, J. P., 2010, ό.π pp. 1-30
[87]Wenltle, B., Sinhu, B. & Taylor, S., 2018, ό. π, pp. 171-197

2.2.6 Άλλοι Προσδιοριστικοί Παράγοντες Της Ποιότητας Ελέγχου

Οι KranB, et al, (2013), τονίζουν ότι η ποιότητα ελέγχου είναι πιθανό να επηρεασθεί από το φόρτο εργασίας των Ο.Ε.Λ. Το συμπέρασμα αυτό προκύπτει μετά από σχετική μελέτη σε ελεγκτικά γραφεία στην Νότια Κορέα.[88]

Οι Dang, et al, (2016), παραθέτουν έρευνα η οποία εξετάζει την ποιότητα ελέγχου των ελεγκτικών γραφείων που βρίσκονται στις Η.Π.Α και εκδίδουν εκθέσεις ελέγχου σε οντότητες οι οποίες έχουν την επιχειρηματική τους δραστηριότητα στην Ηπειρωτική Κίνα. Τα ευρήματα αποδεικνύουν ότι δεν μπορούν να διενεργηθούν ποιοτικοί έλεγχοι, καθώς οι δύο χώρες ακολουθούν διαφορετικό νομοθετικό πλαίσιο.[89]

Σύμφωνα με τους Bell, et al, (2019), κάθε ελεγκτικό γραφείο φέρει επιχειρηματικούς κινδύνους κατά την διεξαγωγή ελεγκτικών διαδικασιών. Ως επιχειρηματικός κίνδυνος ορίζονται οι δικαστικές διαμάχες μεταξύ Ο.Ε.Λ & ελεγχόμενης οντότητας, πιθανές κυρώσεις από Εποπτικές Αρχές κ.α. Επομένως, κάθε ελεγκτικό γραφείο έχοντας ως στόχο να μειώσει τον επιχειρηματικό κίνδυνο πρέπει να αποφύγει εταιρείες που φέρουν χαρακτηριστικά υψηλού κινδύνου ενώ πρέπει να διαχειρίζεται με αποτελεσματικότητα πιθανούς κινδύνους οι οποίοι μειώνουν την ποιότητα ελέγχου.[90]

Οι Wrong, et al, (2018), εξετάζουν την σχέση μεταξύ ποιότητας ελέγχου και κινδύνου δικαστικής διαμάχης. Συμπεραίνεται ότι καθώς ο κίνδυνος της δικαστικής διαμάχης μειώνεται, οι Ο.Ε.Λ. καταβάλλουν λιγότερη προσπάθεια ώστε να εντοπίσουν κάποια παρατυπία στις οικονομικές καταστάσεις. Αυτό έχει ως συνέπεια την μείωση ποιότητας ελέγχου και είναι πιθανό οι Ο.Ε.Λ να προβούν στην έκδοση τροποποιημένης έκθεσης ελέγχου.[91] Εκτός από τον δικαστικό κίνδυνο υπάρχει ο κίνδυνος της φήμης δηλ. την ικανότητα προσέλκυσης και διατήρησης πελατών καθώς και ο κίνδυνος κανονισμών, δηλ. μη ορθή χρήση ελεγκτικών κανονισμών, νόμων ή αρχών. [92]

---

[88]KranB, P., Quosigk, M. B. & Zulich, H., 2013. "Effects of Initial Audit fee Disconuts on Audit Quality: Evidence from Germany". International Journal of Accounting, April, 18(1), pp. 1109-1156.
[89]Dang, C.-. M., Fargher, N. & Lee, G., 2016, ό.π pp. 150-163.
[90]Bell, B. T., Causholli, M. & Knechel, W., 2019, ό.π, pp. 461-509.
[91]Wrong, M. R., Firth, A. M. & Ylo, W. A., 2018. "The impact of litigation risk on the association between audit quality and auditor size: Evidence from China". Journal of International Finance Management and Accounting, August, 29(3), pp. 280-311.
[92]βλ. Review, A. A., 2020. "Audit Quality, Climate Risk Disclosures and Ethical (eCode) στην βιβλιογραφία

Κατά τους Lehkamp & Little, (2018), η ασυμμετρία πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις, οδηγεί ελεγκτικά γραφεία και οντότητες να έχουν διαφορετική αντίληψη σχετικά με την ορθότητα των εκθέσεων ελέγχου. [93] Οι Wenltle, et al, (2018), εξετάζουν εάν η ποιότητα ελέγχου επηρεάζεται από το περιβάλλον που αντλούμε πληροφορίες. Συμπεραίνουν ότι η υψηλότερη ποιότητα ελέγχου συνδέεται θετικά με την υψηλότερη ποιότητα πληροφοριών.[94]

Οι Bauman & Ratzinger-Sakel, (2019), τονίζουν ότι οι Επιτροπές Ελέγχου επηρεάζουν άμεσα την ποιότητα ελέγχου μέσω των επιθεωρήσεων που διενεργούν.[95]

Οι επιθεωρήσεις του P.C.A.O.B συντελούν στην βελτίωση της ποιότητας ελέγχου, διότι οι Ο.Ε.Λ συμμορφώνονται στου ισχύοντες κανονισμούς και στα αντίστοιχα πρότυπα ελέγχου.[96] Την ίδια θεώρηση ακολουθούν και Christensen, et al, (2015), οι οποίοι αναφέρουν ότι ο βαθμός εμπιστοσύνης του επενδυτικού κοινού ως προς την γνώμη των Ο.Ε.Λ στις εκθέσεις ελέγχου εξαρτάται από την ποιότητα επιθεωρήσεων από το P.C.A.O.B.[97]Ο Aobdia (2019), επικεντρώνεται στον τρόπο επιθεωρήσεων του P.C.A.O.B. Συγκεκριμένα, οι επιθεωρήσεις του P.C.A.O.B γίνονται σε ετήσια βάση με στόχο τον έλεγχο της εργασίας των Ο.Ε.Λ. Εάν η ομάδα επιθεώρησης δεν μπορεί να επιλύσει φλέγοντα ζητήματα τότε μέσω της επανεξέτασης, προβαίνει στην έκδοση φόρμας ελέγχου. Αξίζει να επισημανθεί ότι οι ομάδες επιθεώρησης του P.C.A.O.B εστιάζουν την προσοχή τους στην διασφάλιση της ποιότητας ελέγχου από την πλευρά των Ο.Ε.Λ.[98]

Ο Rainsbury (2019), επισημαίνει ότι έχουν διεξαχθεί αρκετές έρευνες στις Η.Π.Α, οι οποίες αναφέρονται στο αντίκτυπο των επιθεωρήσεων του P.C.A.O.B. Παρατηρείται ότι υπάρχει περιορισμένος αριθμός ερευνών σχετικά με το αντίκτυπο του P.C.A.O.B σε άλλες χώρες.[99]

Η ποιότητα ελέγχου βελτιώνεται μέσω σχετικών επιθεωρήσεων του P.C.A.O.B καθώς παρέχονται πιο αξιόπιστες πληροφορίες επί των οικονομικών καταστάσεων. Αυτήν η θεώρηση επιβεβαιώνεται μέσω συγκριτικής έρευνας του Australian Securities and

[93]Lehkamp, M. J. & Little, T. H., 2018, ό.π, pp. 107-123.
[94]Wenltle, B., Sinhu, B. & Taylor, S., 2018, ό.π, pp. 171-197.
[95]Bauman, F. M. & Ratzinger- Sakel, V. N., 2019, ό.π, pp. 110-130.
[96]Moroney, R., 2016, ό.π, pp.1108-1176.
[97]Christensen, E., Glover, M. S., Omer, M. T. & Shelley, K, 2015, ό.π, pp. 1648-1684.
[98]Aobdia, D., 2019, ό.π pp. 144-174.
[99]Rainsbury, A. E., 2019, ό.π, 4(2), pp. 455-467.

Investments Commission (ASIC). Λαμβάνοντας ως δείγμα 110 ελεγκτικές εταιρείες οι οποίες εδρεύουν στην Αυστραλία, συμπεραίνεται ότι υπάρχουν ελάχιστα αποδεικτικά στοιχεία αναφορικά με την βελτίωση της ποιότητας ελέγχου και των επιθεωρήσεων του Facility Management Association of Australian (FMA).[100]

Όπως αναφέρεται από τους Dickins, et al, (2018), τόσο το International Auditing and Assurance Standards Board (I.A.A.S.B) όσο και το P.C.A.O.B εξέτασαν την ποιότητα ελέγχου με βάση τις εισροές (π.χ. χαρακτηριστικά Ο.Ε.Λ), τις διαδικασίες (π.χ. συλλογή, σχεδιασμός και αξιολόγηση των αποδεικτικών στοιχείων) και τα αποτελέσματα (π.χ. πληροφορίες που βοηθούν τους Ο.Ε.Λ να συντάξουν τις εκθέσεις ελέγχου).[101]

[100]Rainsbury, A. E., 2019, ό.π, pp. 455-467.
[101]Dickins, D., Johnson- Snyder, J. & Reisch, T. J., 2018, ό.π, pp. 32-44.

2.3 Σχετικές Μελέτες Για Τους Προσδιοριστικούς Παράγοντες

Οι Bills, et al, (2015), απέδειξαν μέσω έρευνας, ότι η ποιότητα ελέγχου επηρεάζεται από τα χαρακτηριστικά που διαθέτει μια ελεγκτική εταιρεία (δηλ. ανάθεση προσωπικού, απόκτηση εμπειρίας, υπογραφή των Ο.Ε.Λ.) και από τα χαρακτηριστικά της εταιρείας που ελέγχεται.[102]

Μέσω σχετικής έρευνας οι Christensen, et al, (2015), προσπάθησαν να προσδιορίσουν τους παράγοντες που επηρεάζουν την ποιότητα ελέγχου. Τα ευρήματα τους απέδειξαν ότι η ποιότητα ελέγχου επηρεάζεται κάθε φορά από διαφορετικές παραμέτρους όπως είναι η αναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων, ο κίνδυνος δικαστικής διαμάχης κατά των Ο.Ε.Λ, η παροχή ελεγκτικών ή μη αμοιβών και το μέγεθος του ελεγκτικού γραφείου.[103]

ΟΙ Kilgore, et al, (2011), παραθέτουν μεταγενέστερες μελέτες επισημαίνοντας ότι η ποιότητα ελέγχου επηρεάζεται από την εναλλαγή των Ο.Ε.Λ, την φήμη που διαθέτει κάθε ελεγκτικό γραφείο, τον τρόπο διεξαγωγής ελέγχων καθώς και την εξειδίκευση στον κλάδο.[104] Τα ίδια παραθέτει και η Κυριακού (2016), προσθέτοντας την επιλογή και τις γνωμοδοτήσεις των Ο.Ε.Λ. [105] Μέσω σχετικής έρευνας ο Hohentels (2016), προσθέτει ως παράγοντα προσδιορισμού της ποιότητας ελέγχου την ικανότητα των Ο.Ε.Λ να διασφαλίσουν την ανεξαρτησία τους.[106]

Μια εμπειρική μελέτη αναφορικά με τους παράγοντες που επηρεάζουν την ποιότητα ελέγχου διενεργούν οι Dresdner & Fisher (2019), συμπεραίνοντας ότι η γνώμη των Ο.Ε.Λ αποτελεί μια ακόμα παράμετρο. Επισημαίνουν, ότι η ποιότητα του ελέγχου των Εποπτικών Αρχών συνδέεται άμεσα την ποιότητα ελέγχου των Ο.Ε.Λ στις οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης οντότητας.[107]

---

[102]Bills, L. K., Swanquist, T. Q. & Whited, L. R., 2015. "Growing Pains: Audit Quality and office Growth". "Journal of Accounting", 20 January, 2(1), pp. 288-313.
[103]Christensen, E., Glover, M. S., Omer, M. T. & Shelley, K. 2015, ό, π, pp. 1648-1684.
[104]Kilgore, A., Radich, R. & Harrison, G., 2011, ό.π, pp. 253-265.
[105]Κυριακού, I. M., 2016, ό.π , σ. 22.
[106]Hohentels, D. 2016, ό, π, pp. 224-238.
[107]Dresdner, H. & Fisher, D., 2019, ό.π pp. 1101- 1130.

Οι Jung & Kim (2020), επικεντρώνουν την προσοχή τους στην εξειδίκευση των Ο.Ε.Λ, στις εκθέσεις ελέγχου και στην λογιστική αντιμετώπιση των αποτελεσμάτων.[108]

Αρκετές έρευνες επιβεβαιώνουν ότι οι διαδικασίες ποιοτικού ελέγχου συνδέονται με πέντε παραμέτρους οι οποίες είναι αλληλένδετες μεταξύ τους όπως τονίζει ο Flood (2020). Πιο συγκεκριμένα, οι παράμετροι είναι το μέγεθος του ελεγκτικού γραφείου, η ανεξαρτησία των Ο.Ε.Λ, η φύση κα η πολυπλοκότητα της ελεγχόμενης οντότητας και η εφαρμογή πολιτικών και διαδικασιών που ακολουθεί κάθε ελεγκτικό γραφείο. Επίσης επισημαίνεται ότι αρκετοί ερευνητές αποδεικνύουν ότι τα μέλη που ενδιαφέρονται για τις οικονομικές καταστάσεις επηρεάζουν την ποιότητα ελέγχου.[109]

Σε πολλές ακαδημαϊκές εργασίες έχουν παρατεθεί διαφορετικά θεωρητικά πλαίσια σχετικά με τους παράγοντες που επηρεάζουν την ποιότητα του ελέγχου.[110]

Χαρακτηριστικά Ο.Ε.Λ
Εμπειρία, Γνώσεις, Ικανότητα, Φήμη, Εξειδίκευση σε Λογιστικές & Ελεγκτικές Αρχές, Εξειδίκευση στον Κλάδο Δραστηριότητας, Παροχή Ελεγκτικών (μη) Αμοιβών, Ανεξαρτησία
Χαρακτηριστικά Ελεγκτικών Γραφείων ή Ελεγκτικών Εταιριών
Εναλλαγή Ο.Ε.Λ (θητεία), Κίνδυνος Προσφυγής στα Δικαστήρια κατά των Ο.Ε.Λ, Επιλογή Ο.Ε.Λ για την διενέργεια Ποιοτικών Ελέγχων, Εμπειρία, Φήμη, Big 4 Vs Non-Big, Αναθεώρηση Ανθρώπινου Δυναμικού
Διαδικασία Ελέγχου
Έκθεση Ελέγχου, Γνωμοδοτήσεις των Ο.Ε.Λ, Υπογραφή Ελεγκτικών Γνωμών, Ελεγκτική Γνώμη, Λογιστική Αναδιατύπωση ή Αναπροσαρμογή

Πίνακας 2 : Θεωρητικό πλαίσιο παραγόντων που επηρεάζουν την ποιότητα ελέγχου (Πηγή : Christensen, et al (2015), pp.1648-1684)

[108]Jung, Y.-K. & Kim, S.-H., 2020. "Asia-Pacific Journal of Financial Studies". Information Risk and Debtholders' Mispricing by Considering Audit Quality", July, 49(3), pp. 463-508.
[109]Flood, M. J., 2020., ό,π, p.p 15-20
[110]Christensen, E., Glover, M. S., Omer, M. T. & Shelley, K. 2015. ό, π , pp. 1648-1684.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο : ΔΕΙΚΤΕΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

3.1 Δείκτες Ποιότητας Ελέγχου (Audit Quality Indicators)

3.1.1 Δείκτες Ποιότητας Ελέγχου (A.Q.Is)

Οι A.Q.Is χαρακτηρίζονται από αρκετούς μελετητές ως μια παράμετρος μέσω της οποίας μπορεί να μετρηθεί η ποιότητα ελέγχου. Η δημιουργία ενός κοινού πλαισίου A.Q.Is αποτέλεσε αντικείμενο προς μελέτη για αρκετούς ερευνητές σε πολλές χώρες ώστε να προσδιορισθεί πλήρως το πώς επηρεάζεται η ποιότητα ελέγχου.[111] Η Fornelli (2016), προσθέτει ότι μέσω ενός κοινού πλαισίου A.Q.Is διασφαλίζεται η καλύτερη επικοινωνία μεταξύ των ελεγκτικών γραφείων και των Εποπτικών Αρχών.[112]

Κατά την θεώρηση του Martin (2013), οι A.Q.Is υπόκεινται σε εξονυχιστικό έλεγχο τόσο από τις Εποπτικές Αρχές όσο και από τα ελεγκτικά γραφεία, καθώς επηρεάζουν άμεσα την ποιότητα ελέγχου.[113]

Οι Brown, et al, (2016), ορίζουν ως A.Q.Is ποσοτικά και ποιοτικά μέτρα με σκοπό τον προσδιορισμό του εξωτερικού ελέγχου συμπεριλαμβανομένων, αποτελεσμάτων καθώς και εισροών. Επισημαίνουν ότι τα ελεγκτικά γραφεία παρακολουθούν την πορεία των A.Q.Is με απώτερο σκοπό την ανακάλυψη πιθανών σφαλμάτων ή λαθών σε ελέγχους που έχουν διενεργεί σε προγενέστερο χρόνο.[114] Οι Ramamoorti, et al, (2017), τονίζουν ότι μέσω της χρήσης των A.Q.Is αυξάνεται ο ανταγωνισμός μεταξύ των ελεγκτικών

[111]Lehkamp, M. J. & Little, T. H., 2018. "The Development of Audit Quality Indicators". The Journal of Accounting, 25 January, 6(1), pp. 1-18.
[112]Fornelli, C., 2016. "Improving Audit Quality through Auditor Communication". The CPA Journal, 88(2), pp. 10-12.
[113]Martin, D. R., 2013. "Audit Quality Indicators: Audit Practice Meets Audit Research". American Accounting Association, August, 7(2), pp. 1609-1620
[114]Brown, L. V., Gissel, L. J. & Neely, G.-D., 2016. "Audit quality indicators: perceptions of junior level auditors". Managerial Auditing Journal, September, 3(1), pp. 949-980.

εταιριών. Έτσι οι Ο.Ε.Λ προβαίνουν σε πιο ποιοτικούς ελέγχους ώστε να διασφαλίσουν την φήμη του ελεγκτικού γραφείου.[115]

Οι Nagy, et al,(2020), επισημαίνουν ότι μέσω της χρήσης των A.Q.Is οι ελεγκτικές εταιρείες είναι σε θέση να κατανοήσουν εάν διαθέτουν τις κατάλληλες προϋποθέσεις, δηλ. *«πολιτικές, διαδικασίες ελέγχου, πόροι»*, ώστε οι Ο.Ε.Λ να διενεργήσουν ελέγχους οι οποίοι χαρακτηρίζονται από υψηλά επίπεδα ποιότητας.[116] Ενώ, οι Harris & Williams (2020), αναφέρουν ότι κάθε ελεγκτική εταιρεία πρέπει να είναι σε θέση να αναγνωρίζει τους περισσότερο κατάλληλους A.Q.Is, μέσω των οποίων θα επέλθουν τα επιθυμητά αποτελέσματα.[117] Την ίδια προσέγγιση χρησιμοποιούν και οι Hairstor, et al, (2019), τονίζοντας ότι τα ελεγκτικά γραφεία και κατ' επέκταση οι Ο.Ε.Λ έχουν την τάση να αποτυπώνουν την ποιότητα ελέγχου ενσωματώνοντας τα χαρακτηριστικά τους (π.χ. είσοδος ελέγχου, επίπεδο διαδικασίας ελέγχου, αποτελέσματα κ.α.). Μέσα από αυτήν την ενσωμάτωση οι Ο.Ε.Λ είναι σε θέση να επιλέξουν κατάλληλους A.Q.Is για την εκτέλεση του εξωτερικού ελέγχου.[118]

Οι A.Q.Is βοηθούν στην μείωση του χάσματος πληροφοριών, μεταξύ ενδιαφερόμενων μελών και Ο.Ε.Λ, καθώς κάθε ενδιαφερόμενο μέλος είναι σε θέση να αντλήσει όλες τις πληροφορίες που χρειάζεται.[119] Μέσω σχετικής έρευνας αναφορικά με τα οφέλη των A.Q.Is, οι Rezaee, et al, (2016), αποδεικνύουν την παραπάνω θεώρηση.[120]

Οι Pinello, et al, (2019), επικεντρώνονται στην καθιέρωση των A.Q.Is στις Η.Π.Α. Το 2012, ελεγκτικές εταιρείες, μέλη Εποπτικών Αρχών, Κυβερνητικές Υπηρεσίες καθώς και συντάκτες οικονομικών καταστάσεων πραγματοποιούν το Symposium με σκοπό την υιοθέτηση καθορισμένων A.Q.I.s και την πιθανή ένταξη τους ως υποχρεωτικό στοιχείο στις οικονομικές καταστάσεις. Επιπρόσθετα, τέθηκαν βασικοί στόχοι πριν την έναρξη του Symposium. Συγκεκριμένα, ο τρόπος με τον οποίο θα μετρηθεί η ποιότητα ελέγχου μέσω των A.Q.Is και πως θα χρησιμοποιηθούν οι A.Q.Is για την μέτρηση της ποιότητας ελέγχου. Όμως έμφαση δόθηκε στην αξία των A.Q.Is και στην δυνητική

[115]Ramamoorti, S., Bak, L. D. & Krull, W. G., 2017. «The Gresham's law of measurement and audit quality indicators: Implications for policy making and standard-setting". Research in Accounting Regulation, 01 April, 27(1), pp. 79-89.
[116]Nagy, L. A., Sherwood, G. M. & Zimmerman, B. A., 2020. "Qualified Audit Personnel, office Workload and Audit Quality". Journal of Accounting, January, 17(2), pp. 1-45.
[117]Harris, M. K. & Williams, L., 2020, ό.π, pp. 1-13.
[118]Hairstor, S., Lin, H.-Y. & Hnang, T.-C., 2019, ό.π pp. 1-27.
[119]Ramamoorti, S., Bak, L. D. & Krull, W. G., 2017, ό.π, pp. 79-89.
[120]Rezaee, Z., Abernathy, J., Causcholli, N. P. & Roush, B. P. R. S. &. V. K. U., 2016. "Comments of Auditing Standards Committee of the Auditing Section of American Accounting Association on P.C.A.O.B Concept on Audit Quality Indicators". Current Issues in Auditing, 10(1), pp. 11-27.

ζήτηση αυτών εντός του ελεγκτικού κλάδου. Το U.S C.A.Q συνέβαλε υπέρ της υιοθέτησης ενός κοινού πλαισίου A.Q.Is, καθώς το 2015 χρησιμοποιεί δέκα λογιστικά και τριάντα ελεγκτικά γραφεία με στόχο την δοκιμαστική χρήση των προκαθορισμένων A.Q.Is που είχε αναπτύξει.[121]

Μετά την πρωτοβουλία του C.A.Q στις Η.Π.Α, το P.C.A.O.B δημιουργεί 28 A.Q.Is, οι οποίοι κατατάσσονται σε τέσσερις κατηγορίες. Πιο συγκεκριμένα : [122]

- *«Επαγγελματικός Έλεγχος»,* δηλ., A.Q.Is ικανότητας, διαθεσιμότητας, εστίασης (π.χ. φόρτο εργασίας, εξειδίκευση, κύκλος εργασιών, κατανομή εργασίας, ώρες εργασίας σε περιοχές που φέρουν κίνδυνο κ.α.).
- *«Διαδικασία Ελέγχου»*, δηλ. A.Q.Is ηγεσίας, κινήτρων, ανεξαρτησίας (.πχ προσπάθεια, αποτελέσματα ανεξάρτητης έρευνας, επίπεδο κινδύνου της οντότητας, αμοιβή, ποιότητα ελέγχου κ.α.).
- *«Έλεγχος»* δηλ., A.Q.Is παρακολούθησης (π.χ. αποτελέσματα επιθεωρήσεων του P.C.A.O.B και εσωτερικών επιθεωρήσεων κ.α.).
- *«Αποτελέσματα Ελέγχου»*, δηλ. A.Q.Is οικονομικών καταστάσεων, εσωτερικού ελέγχου, επικοινωνίας ελεγκτικού γραφείου και Εποπτικών Αρχών.
  (π.χ. συχνότητα και αντίκτυπο επί των οικονομικών καταστάσεων, τάσεις καθώς και επιβολή του P.C.A.O.B, επικοινωνία ελεγκτικού γραφείου και Εποπτικών Αρχών, επαναδιατύπωση και εντοπισμός σφαλμάτων, αποτελέσματα ερευνών της Επιτροπής Ελέγχου κ.α.)

Ο Mayangsari (2020), μετά την συλλογή των A.Q.Is σε διαφορετικές χώρες, τονίζει ότι οι πιο γνωστοί A.Q.Is σχετίζονται με την χρονική διάρκεια που απαιτείται κατά την εκτέλεση ελεγκτικών διαδικασιών, με την χρήση εξειδικευμένου προσωπικού και με τις ώρες εργασίας σε περιοχές που φέρουν κίνδυνο.[123] Τους ίδιους A.Q.Is αναφέρουν και οι Harris & Williams, (2020), τονίζοντας ότι οι A.Q.Is προσελκύουν περισσότερες ελεγκτικές εταιρείες καθώς και Εποπτικές Αρχές, διότι μέσω της χρήσης αυτών μπορούν να μετρήσουν την ποιότητα ελέγχου.[124]

---

[121]Pinello, S. A., Volkan, G. A., Levatino, M. & Franklin, J. &. T. K., 2019. "The P.C.A.O.B Audit Quality Indicators Framework Project: Feedback from Stakeholders". Journal of Business and Economic Research-First Quarter, 16(1), pp. 1-8.
[122]Brown, L. V., Gissel, L. J. & Neely, G.-D., 2016, ό.π, pp. 949-980.
[123]Mayangsari, S., 2020. "Audit Quality in Indonesia". Advancer in Economics, Business and Management, September, 151(2), pp. 1-11.
[124] Harris, M. K. & Williams, L., 2020, ό.π, pp. 1-13.

Σύμφωνα με τους Rezaee, et al,(2016), οι A.Q.Is προσελκύουν τέσσερις ομάδες. Πιο συγκεκριμένα, τις Επιτροπές Ελέγχου, τα ελεγκτικά γραφεία, τους επενδυτές και τις Ρυθμιστικές Αρχές. Τονίζουν, ότι οι A.Q.Is παρέχουν χρήσιμες πληροφορίες σε όλους όσους ενδιαφέρονται για τις χρηματοοικονομικές αναφορές καθώς και για τον τρόπο με τον οποίο διεξάγεται ολόκληρη η διαδικασία ελέγχου.[125] Το ίδιο αναφέρουν και οι Lehkamp & Little (2018), προσθέτοντας ότι A.Q.Is παρέχουν στοιχεία σχετικά με τον τρόπο διενέργειας ποιοτικών ελέγχων, με σκοπό οι οικονομικές καταστάσεις να είναι συγκρίσιμες και αξιόπιστες.[126]

Μέσω της υιοθέτησης ενός κοινού πλαισίου A.Q.Is, οι ελεγκτικές εταιρείες ενισχύουν την διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων, ενώ οι Ο.Ε.Λ είναι υπόλογοι για λάθη κατά την εκτέλεση των ελεγκτικών τους διαδικασιών.[127]

Το Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada), αναφερόμενο στους A.Q.Is, παραθέτει τα πλεονεκτήματα που μπορούμε να αποκομίσουμε από την χρήση τους. Αναλυτικότερα, οι Επιτροπές Ελέγχου, τα ελεγκτικά γραφεία και η Διοίκηση της οντότητας κατανοούν τις ευθύνες που φέρουν ως προς την ποιότητα ελέγχου. Ακόμα, μέσω των A.Q.Is, δίνεται ιδιαίτερη προσοχή σε τομείς που φέρουν πιθανούς κινδύνους μέσω της επικοινωνίας ελεγκτικών γραφείων και Επιτροπών Ελέγχου. Επιπρόσθετα, υπάρχει εκτενής πληροφόρηση σχετικά με τις ελεγκτικές διαδικασίες και την ποιότητα ελέγχου σε όλα τα μέλη της Επιτροπής. Επιπλέον, γίνεται περισσότερο κατανοητό το ελεγκτικό έργο των Ο.Ε.Λ (π.χ. διαδικασίες που αφορούν τον συντονισμό ή την συνεργασία) και οι Εποπτικές Αρχές είναι σε θέση να αξιολογήσουν με αντικειμενικό τρόπο τους Ο.Ε.Λ[128]

[125]Rezaee, Z., Abernathy, J., Causcholli, N. P. & Roush, B. P. R. S. &. V. K. U., 2016, ό, π, pp. 11-27.
[126]Lehkamp, M. J. & Little, T. H., 2018. "The Development of Audit Quality Indicators". The Journal of Accounting, 25 January, 6(1), pp. 1-18.
[127]Knechel, W., Krishman, G., Pevzner, M. & Stefchickik, L. &. V. U., 2013. "Audit Quality: Insights from the Academic Literature". A Journal of Practice and Theory, December, 32(1), pp. 385-421.
[128]βλ. Audit committee guide to audit quality indicators - https://www.cpacanada.ca.

Federal Audit Oversights Authority (FAOA)

(Ελβετία)

2014 : Χρήση δώδεκα (12) AQIs.

2015 : Χρήση μόνο τεσσάρων (4)AQIs.

2017 : Αναφορά εννέα (9) AQIs.

2020: Αναθεώρηση των AQIs.

Accounting and Corporate Regulatory Authority in Singapore (ACPA)

(Σιγκαπούρη)

2011 : Χρήση οκτώ (8) AQIs.

2016 : Έθεσαν στόχους για τα AQIs.

2020 : Απέσυρε ένα (1) AQIs.

Chartered Accountants of Australia & New Zealand (CAANZ)

Δεν αναφέρουν ότι υπάρχουν καθορισμένοι AQIs αλλά καθορίζονται διαφορετικά για κάθε ελεγχόμενη οντότητα.

Independent Regulatory Board for Auditors (IRBA)

(Αφρική)

2015 : Χρήση είκοσι (20) AQIs, ενώ μετέπειτα χρήση δεκατριών (13) AQIs.

2016 : Οριοθέτηση σχετικά με του ορισμό των AQIs.

Japanese Institude of Certified Public Accountants (JICPA)

(Κίνα)

2018/ 19 : Χρήση δεκαέξι (16) AQIs.

Public Company Accounting Oversight Board (P.C.A.O.B)

(Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής)

2014 : Χρήση είκοσι-οκτώ (28) AQIs.

Canadian Public Accountability Board (CPAB)

(Καναδάς)

2017: Δημιουργία Πιλοτικού Προγράμματος για τον καθορισμό των AQIs.

Δεν γνωστοποιούν τα AQIs.

International Organization of Securities Commissions (IOSCO)

(Ισπανία)

2009 : Χρήση τριάντα (30) AQIs που εστιάζονται στις εισόδους & εξόδους.

U.K Financial Reporting Council (FRC)

(Ηνωμένο Βασίλειο)

2008 : Χρήση δέκα οκτώ (18) AQIs.

Nederland Beroepsorgamisatie van Accountants (NBA)

(Ολλανδία)

2014: Λίστα τριανταεπτά (37) AQIs για τον έλεγχο οντοτήτων Δημοσίου Συμφέροντος. Τρείς μέρη : επένδυση στην ποιότητα ελέγχου (είσοδος) , τρόπος εξασφάλισης της ποιότητας (διαδικασία) και αποτελέσματα

United States Center for Audit Quality (U.S CAQ)

(Αμερική)

2012 : Δημιουργία Συμποσίου σχετικά με AQIs δίνοντας περισσότερο έμφαση στην έννοια της «αξίας» των AQIs.

Audit Quality Indicators – AQIs

Διάγραμμα 4 : Καθορισμός AQIs σε διαφορετικές χώρες (πηγή : www.accountancyeurope.eu -Overview of Audit Quality Indicators,(2016),pp.1-29)

Μελετώντας τους A.Q.Is οι Kertarajasa, et al, (2019), επισημαίνουν ότι κάθε χώρα έχει θεσπίσει ένα δικό της πλαίσιο A.Q.Is, καθώς διέπονται από διαφορετικά νομικά πλαίσια σε αποτέλεσμα να δίνεται βαρύτητα σε διαφορετικούς A.Q.Is.[129] Οι Indrayati, et al, (2020), αναφέρουν ότι οι A.Q.Is επηρεάζονται από την *«Οργανωτική Κουλτούρα»* της ελεγχόμενης οντότητας και της ελεγκτικής εταιρείας.[130] Σύμφωνα με την θεώρηση των Al-Uatanin, et al, (2020), ο καθορισμός των A.Q.Is, επηρεάζεται τόσο από τον *«Επαγγελματικό Σκεπτικισμό»,* δηλ. η ικανότητα των Ο.Ε.Λ να συλλέγουν κατάλληλα στοιχεία όσο και από την *«Εμπειρογνωμοσύνη»,* δηλ. τις γνώσεις που διαθέτει ένας Ο.Ε.Λ για την λήψη κατάλληλων τεκμηρίων.[131] Επίσης, οι Harris & Williams, (2020), τονίζουν ότι οι A.Q.Is επηρεάζονται από εσωτερικούς και εξωτερικούς παράγοντες.[132]

Οι A.Q.Is μεταβάλλονται ανά τακτά χρονικά διαστήματα για να καλύψουν τις ανάγκες των ελεγκτικών γραφείων. Οι Key Performance Indicators (K.P.Is) διαφέρουν από τους A.Q.Is, καθώς οι τελευταίοι συντελούν στην εκτίμηση της ποιότητα ελέγχου ή στον καθορισμό ενεργειών που βελτιώνουν την ποιότητα ελέγχου.[133]

Το International Auditing and Assurance Standards (I.A.A.S), δημιούργησε ένα κοινό πλαίσιο A.Q.Is για τις χώρες που είχαν υιοθετήσει τις Αρχές, όπως επισημαίνουν οι Hairstor, et al, (2019). Οι A.Q.Is εστίαζαν την προσοχή τους στις εισόδους, διαδικασίες στα αποτελέσματα, σε παράγοντες που επηρεάζουν την ποιότητα ελέγχου καθώς και στην αλυσίδα εφοδιασμού χρηματοοικονομικών αναφορών. Ενώ, οι A.Q.Is του U.S C.A.Q των Η.Π.Α εστίαζαν σε ζητήματα όπως είναι η ηγεσία, η εμπειρία, η γνώσεις, το φόρτο εργασίας, η παρακολούθηση και οι αναφορές ελέγχου.[134]

Μελετώντας την διεθνή αρθρογραφία παρατηρείται μια διαφωνία των ερευνητών όσον αφορά την γνωστοποίηση ή μη των A.Q.Is.

Οι Rezaee, et al, (2016), αναφερόμενοι στους A.Q.Is, παραθέτουν σχετική έρευνα η οποία αφορά την γνωστοποίηση των A.Q.Is. Τα ευρήματα της έρευνας αποδεικνύουν

---

[129]Kertarajasa, A. Y., Marwa, T. & Wahjude, T. 2019. "The effects of Competence, Experience, Independence, Due Professional Care and Auditor Integrity on Audit Quality with Auditor Ethics as Moderating Variable". Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies, April, 5(1), pp. 80-99.

[130]Indrayati, Grahita, C. & Supanto, F., 2020. "The effect on audit quality Corporate Govermance, Tranformational Leadership on organizational Culture and Auditor Performance: Study on Public Accountant officers in Indonesia". International Journal of Advances in Scientific Research and Engineering, May, 6(4), pp. 1-12

[131]Al-Uatanin, T. K. & Salleh, Z., 2020. "Audit Quality: A Literature Overview and Research Synthesis". Journal of Business and Management, February, 22(2), pp. 56-66.

[132]Harris, M. K. & Williams, L., 2020, ό.π, pp. 1-13.

[133]Abozaid, E., Mona, M. & Elshaabany, A. A. D., 2020. "The impact of Audit Quality on Narrative Disclosure: Evidence from Egypt". Journal of Economics, April, 24(1), pp. 1-14.

[134]Hairstor, S., Lin, H.-Y. & Hnang, T.-C., 2019, ό.π, pp. 1-27.

ότι υποχρεωτική γνωστοποίηση των A.Q.Is συμβάλλει στην διασφάλιση της ποιότητας των οικονομικών καταστάσεων, στην παροχή κατάλληλων πληροφοριών ως προς το επενδυτικό κοινό καθώς και στην αξιολόγηση της ποιότητας ελέγχου ανεξάρτητα από πιθανά κίνητρα που φέρει η Διοίκηση της οντότητας ή οι Επιτροπές Ελέγχου.[135]

Αντίθετη άποψη, εκφέρουν σύμφωνα με τους Nagy, et al, (2020), αρκετοί μελετητές όσον αφορά γνωστοποίηση των A.Q.Is. Οι υποστηρικτές της μη γνωστοποίησης των A.Q.Is επισημαίνουν ότι είναι πιθανό να υπάρχουν ουσιώδη σφάλματα ή λάθη στις οικονομικές καταστάσεις με αποτέλεσμα να επηρεάζεται η ποιότητα ελέγχου καθώς και η αντικειμενικότητα ή αποτελεσματικότητα του.[136]

Συνοψίζοντας, η χρήση των A.Q.Is συντελεί στην αύξηση της ποιότητας ελέγχου διότι είμαστε σε θέση να κατανοήσουμε καλύτερη την διαδικασία του ελέγχου, ενισχύοντας τη διαφάνεια καθώς και την συγκρισιμότητα των οικονομικών στοιχείων. Οι Επιτροπές Ελέγχου πρέπει να χρησιμοποιούν τους A.Q.Is ώστε να αξιολογώντας τους Ο.Ε.Λ για την ποιότητα ελέγχου συγκρίνοντας την εργασία τους με άλλα ελεγκτικά γραφεία. Τα ελεγκτικά γραφεία πρέπει να χρησιμοποιούν τους A.Q.Is ώστε να αναπτύσσουν την *«Οργανωτική Κουλτούρα»*, η οποία εστιάζει στην ποιότητα ελέγχου.[137]

Ως στόχος του παρακάτω πίνακα είναι η καλύτερη κατανόηση των A.Q.Is, διότι κάθε Εποπτική Αρχή έχει υιοθετήσει ένα διαφορετικό πλαίσιο A.Q.Is για την μέτρηση της ποιότητας ελέγχου. Ο πίνακας αποτελείται από δεκαπέντε διαφορετικές πρωτοβουλίες A.Q.Is από εννέα διαφορετικούς Οργανισμούς που χρησιμοποιούν A.Q.Is. Τα στοιχεία είναι εκφρασμένα σε γενικευμένους όρους (ποσοτικούς, ποιοτικούς ή και τα δύο) ώστε να μπορούν να συγκριθούν μεταξύ τους.

[135]Rezaee, Z., Abernathy, J., Causcholli, N. P. & Roush, B. P. R. S. &. V. K. U., 2016. ό.π, pp. 11-27.
[136]Nagy, L. A., Sherwood, G. M. & Zimmerman, B. A., 2020, ό.π, pp. 1-45.
[137]Abozaid, E., Mona, M. & Elshaabany, A. A. D., 2020, ό.π, pp. 1-14.

	NBA	FAOA	FRC UK [3]	P.C.A.O.B	US CAQ	CPAB	CAANZ	ACRA	IOSCO	Σύνολο
Ώρες εκπαίδευσης ανά έλεγχο προσωπικού	x		x	x	x *	x	x*	x	x*	8
Εσωτερική δέσμευση ποιοτικές προβολές	x	x[4]	x	x	x			x		6
Εξωτερικές επιθεωρήσεις	x		x	x	x			x	x	6
Αριθμός ελεγκτικού προσωπικού ανά συνεργάτη ελέγχου		x		x		x	x*	x		5
Εμπειρία				x	x	x		x	x	5
Φόρτο εργασίας συνεργάτη	x[5]			x	x	x		x		5
Βιομηχανική εμπειρογνωμοσύνη του προσωπικού ελέγχου				x	x	x		x	x	5
Φόρτο εργασίας προσωπικού				x	x	x			x	4
Επενδύσεις σε ανάπτυξη νέων μεθόδων ελέγχου και εργαλείων			x	x			x			4
Κύκλος εργασιών προσωπικού	x	x		x				x		4
Ανεξαρτησία	x			x					x	4
Τεχνικοί πόροι υποστήριξης	x			x	x	x				4
Έρευνα ικανοποίησης προσωπικού	x[6]		x	x						3
Εξωτερικές έρευνες	x		x	x						3
Τόνος στην κορυφή				x	x				x	3

Πίνακας 3 : Επισκόπηση των A.Q.Is σε διάφορες πρωτοβουλίες (Πηγή : www.accountancyeurope.eu., - Overview of Audit Quality Indicators,(2016),pp.5)

* : Εκφράζεται σε ποιοτικούς και όχι ποσοτικούς όρους.

4 : Εκφράζεται σε ποσοτικούς και όχι ποιοτικούς όρους.

5 : Εκφράζεται από έναν αριθμό διαφορετικών τιμών και αναλογιών.

6 : Έρευνες σχετικά με την καθοδήγηση και την ποιότητα του ελέγχου

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο : ΦΥΛΛΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ & ΦΑΚΕΛΟΙ ΕΛΕΓΧΟΥ

4.1 Φύλλα Εργασίας Ελέγχου

4.1.1 Ορισμός Των Φύλλων Εργασίας Ελέγχου

Οι Τσακλάγκανος & Σπαθής (2015),επισημαίνουν ότι οι Ο.Ε.Λ για να επαληθεύσουν την ελεγκτική τους γνώμη προβαίνουν στον σχεδιασμό, στην ανάλυση λογαριασμών του Γενικού Καθολικού καθώς και στην συγκέντρωση αποδεικτικού υλικού στα φύλλα εργασίας ελέγχου. Ως φύλλα εργασίας ελέγχου ορίζουν, κάθε αποδεικτικό στοιχείο το οποίο αποδεικνύει την μεθοδολογία και τις τεχνικές που έχουν χρησιμοποιηθεί ώστε να καταλήξουν σε κάποιο συγκεκριμένο ελεγκτικό αποτέλεσμα.[138]

Σύμφωνα με τους Saha & Roy (2016), τα φύλλα εργασίας ελέγχου αποτυπώνουν όλη την ελεγκτική διαδικασία. Επισημαίνουν, ότι τα φύλλα εργασίας ελέγχου συνδέουν τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας με τις εκθέσεις ελέγχου των Ο.Ε.Λ.[139] Την ίδια θεώρηση ακολουθούν και Sulaiman, et al, (2018), προσθέτοντας ότι το πρόγραμμα του ελέγχου, η συλλογή αποδεικτικών στοιχείων, η τεκμηρίωση τους και οι ευθύνες των Ο.Ε.Λ βρίσκονται μέσα στα φύλλα εργασίας ελέγχου.[140]

---

[138]Τσακλάγκανος, Α. Ά. & Σπαθής, Θ. Χ., Σεπτέμβριος 2015. *Ελεγκτική.* 3η Έκδοση, Θεσσαλονική: ΑΦΟΙ Κυριακίδη Εκδόσεις Α.Ε.σ. 168.

[138]Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 272, Ravas, B., 2018. "General aspects on how to approach the internal audit missionaa". Annals of the University Τσακλαγκάνος, Α. Ά. & Σπαθής, Θ. Χ, 2015, ό.π, σ. 159.

[139]Saha, S. S. & Roy, M. N., 2016. "A Conceptual Review on Select Standards on Auditing (SAs) in the Backdrop of Audit Activities in India". Journal of Poverty, Investment and Development - An International Peer-reviewed Journal, December, 25(1), pp. 49-55.

[140]Sulaiman, A. N., Yasin, F. M. & Muhamed, R., 2018. "Perspective on audit quality : an analysis . Asian Journal of Accounting Perspectives, September, 11(1), pp. 1-27.

Σε μια εκτενέστερη ανάλυση του ορισμού προβαίνουν οι Νεγκάκης & Ταχυνάκης (2017). Ορίζουν ως φύλλα εργασίας ελέγχου ολόκληρο το ελεγκτικό υλικό (αναλύσεις, περιλήψεις, υπολογιστικές εργασίες, προσωρινά ισοζύγια, πρακτικά συνεδριάσεων του Δ.Σ ή Γ.Σ, υπολογιστικές διαδικασίες κ.α.) το οποίο έχει συγκεντρωθεί, αξιολογηθεί και βρίσκεται στην κατοχή των Ο.Ε.Λ είτε σε ηλεκτρονική είτε σε έντυπη μορφή. Κάθε λογαριασμός ελέγχεται και τεκμηριώνεται ανεξάρτητα αν βρίσκεται στις καταστάσεις ή εάν εμφανίζει μηδενικό υπόλοιπο. Προσθέτουν, ότι Ο.Ε.Λ μέσα στα φύλλα εργασίας παραθέτουν τις ελεγκτικές διαδικασίες, την φύση, το χρονικό διάστημα καθώς και τα αποτελέσματα των συμπερασμάτων τους. Η *«μορφή, το περιεχόμενο και η έκταση»* τους εξαρτώνται από το μέγεθος και την φύση των διαδικασιών, από πιθανά σφάλματα σε λογαριασμούς ή υπόλοιπα και από την ανάγκη τεκμηρίωσης των συμπερασμάτων τους. Τα φύλλα εργασίας ελέγχου έχουν εμπιστευτικό χαρακτήρα συμβάλλοντας έτσι στην ορθή έκφραση ελεγκτικής γνώμη από τους Ο.Ε.Λ.[141]

Ο Mansour (2016), εστιάζει την προσοχή του στην χρήση των ηλεκτρονικών φύλλων εργασίας ελέγχου. Επισημαίνει ότι μέσω της συγκέντρωσης αποδεικτικού υλικού σε ηλεκτρονική μορφή (π.χ. ισοζύγια, μητρώα παγίων κ.α.), είναι δύσκολο η ελεγχόμενη οντότητα να αποκρύψει στοιχεία.[142]

Κατά την θεώρηση των Pagalung, et al, (2018), η ποιότητα ελέγχου ενισχύεται μέσω των φύλλων εργασίας ελέγχου. Ως περιεχόμενο των φύλλων εργασίας επισημαίνουν τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου, τις διαδικασίες που χρησιμοποιούνται καθώς και την συμμόρφωση της ελεγκτικής γνώμης.[143] Το ίδιο αναφέρεται και από τους Darmayasa & Putrayasa (2019), επισημαίνοντας ότι η εφαρμογή των Δ.Π.Ε καθώς και του Κώδικα Δεοντολογίας συντελεί στην συλλογή αποδεικτικών στοιχείων με σκοπό την διασφάλιση της ποιότητας ελέγχου.[144]

Οι CHUKWY, et al, (2019), επισημαίνουν ότι τα φύλλα εργασίας ελέγχου αποτελούν το σημαντικότερο αποδεικτικό υλικό αναφορικά με την ποιότητα ελέγχου. Ταξινομούν τα φύλλα εργασίας ελέγχου σε δύο κατηγορίες. Συγκεκριμένα, στα *«Ελεύθερα Φύλλα*

---

[141]Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 268-269.
[142]Mansour, M. E., 2016. "Factors Affecting the Adoption of Computer Assisted Audit Techniques in Audit Process: Findings from Jordan". Business and Economic Research, 08 March, 6(1), pp. 2162-4860.
[143]Pagalung, G., Arifuddin, M. & Arifin, 2018. "The Effect Discussion of Review Audit and Emotional Intelligence to Auditor Performance". International Journal of Innovative Science and Research Technology, August, 3(8), pp. 2456-2165.
[144]Darmayasa, I. N. & Putrayasa, I. A., 2019. "Detecting Fraud Through Audit Tool and Linked Archive System Working". Advances in Social Science, Education and Humanities Research, October, 354(1), pp. 29-34.

Εργασίας», τα οποία εξετάζουν και τεκμηριώνουν ασυνήθιστες διαδικασίες και στα *«Δομημένα Φύλλα Εργασίας»,* τα οποία περιέχουν το προγράμματα ελέγχου καθώς και τους στόχους των Ο.Ε.Λ.[145]

Σύμφωνα με τους Karim, et al, (2020), μέσω των φύλλων εργασίας ελέγχου οι Ο.Ε.Λ βεβαιώνουν την ποιότητα των ελεγκτικών διαδικασιών σε περίπτωση αμφισβήτησης του πορίσματος του ελέγχου.[146] Την ίδια προσέγγιση ακολουθούν και οι Νεγκάκης & Ταχυνάκης (2017), καθώς και οι Τσακλάγκανος & Σπαθής (2015), όταν συσχετίζουν τα φύλλα εργασίας ελέγχου ως μέσω απόδειξης της ελεγκτικής εργασίας.[147]

Αρκετοί μελετητές επικεντρώνονται στους σκοπούς των φύλλων εργασίας ελέγχου.

Οι Τσακλάγκανος & Σπαθής (2017), τονίζουν ότι ο προγραμματισμός καθώς και ο συντονισμός του ελέγχου είναι αποτελεσματικός όταν οι Ο.Ε.Λ εστιάζουν την προσοχή τους σε λογαριασμούς που φέρουν πιθανούς κινδύνους.[148] Οι Νεγκάκης & Ταχυνάκης (2017), αναφέρουν ότι τα φύλλα εργασίας βοηθούν στον σχεδιασμό, στην εκτέλεση, στην επισκόπηση του ελεγκτικού έργου μετά το πέρας του ελέγχου.[149] Σύμφωνα με τους Karim, et al,(2020), τα φύλλα εργασίας ελέγχου συντελούν στην διεξαγωγή πιο ποιοτικών ελέγχων.[150]

Αναφερόμενος στην σημασία των φύλλων εργασίας τόσο των εσωτερικών ελεγκτών όσο και των Ο.Ε.Λ ο Mansour (2016), επισημαίνει ότι αποτελούν τον καθοριστικό παράγοντα για την διεξαγωγή ποιοτικών ελέγχων.[151] Την ίδια προσέγγιση ακολουθούν και οι Darmayasa, et al, (2019), όταν συγχέουν τα φύλλα εργασίας με την επάρκεια των αποδεικτικών στοιχείων και την εγκυρότητα του αποτελέσματος από την πλευρά των Ο.Ε.Λ.[152]

Επομένως, τα φύλλα εργασίας περιλαμβάνουν όλες τις σημαντικές πληροφορίες αναφορικά με τις ελεγκτικές εργασίες και την επαλήθευση των υπολοίπων.[153]

---

[145]Chukwu, J., Ordu, A. P. & Baringbon, M. &. N., 2019. "Sufficiency and Appropriateness of Audit Evidence for Giving an Opinion on the True and Fair View of Financial Statements". International Journal of Innovative Development and Policy Studies, September, 7(3), pp. 36-43.
[146]Karim, A. H.-M., AL-Shatnawi, H.-M., Sabir Jaf, R. A. & Al-Kake, F. &. H. M., 2020. "The role of adopting strategic audit to improve audit quality". Journal of critical reviews, 15 July, 7(11), pp. 2256-2568.
[147]Τσακλάγκανος, Α. Ά. & Σπαθής, Θ. Χ.,2015, ό.π, σ. 163, Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 271
[148]Τσακλάγκανος, Α. Ά. & Σπαθής, Θ. Χ., 2015, ό.π, σ. 160-161.
[149] Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 268-269.
[150]Karim, A. H.-M., AL-Shatnawi, H.-M., Sabir Jaf, R. A. & Al-Kake, F. &. H. M., 2020, ό.π, pp. 2256-2568.
[151]Mansour, M. E., 2016, ό.π, pp. 2162-4860.
[152]Darmayasa, I. N. & Putrayasa, I. A., 2019, ό.π, pp. 29-34.
[153]Saha, S. S. & Roy, M. N., 2016, ό.π, pp. 49-55.

4.1.2 Φύλλα Εργασίας Εξωτερικού Ελέγχου[154]

Οι Νεγκάκης & Ταχυνάκης (2015), τονίζουν ότι μέσω των φύλλων εργασίας ελέγχου διασφαλίζεται η γνώμη των Ο.Ε.Λ. Μέσω της χρήσης αυτών, σχεδιάζονται και εκτελούνται ποιοτικοί έλεγχοι από την πλευρά των Ο.Ε.Λ. Επιπρόσθετα, ενισχύεται η διαφάνεια και η λογοδοσία ενώ τίθενται κατευθυντήριες γραμμές στα μέλη της ομάδας ελέγχου ώστε να εποπτεύουν με πιο αποτελεσματικό τρόπο τις ελεγκτικές διαδικασίες προβαίνοντας στην δημιουργία συστημάτων δικλίδων ποιότητας και επιθεωρήσεων.

Προσθέτουν, ότι *«η έκταση, το περιεχόμενο και η μορφή»* τους εξαρτώνται από τα επαγγελματικά προσόντα που διαθέτει ο εκάστοτε Ο.Ε.Λ. Η ποιότητα της ελεγκτικής γνώμης αυξάνεται καθώς τεκμηριώνεται από τα ευρήματα καθώς και τα συμπεράσματα που παραθέτουν οι Ο.Ε.Λ. Μετά την τεκμηρίωση τους, οι Εποπτικές Αρχές μπορούν να κατανοήσουν τον τρόπο με τον οποίο οι Ο.Ε.Λ οδηγήθηκαν στα συμπεράσματα τους καθώς και να αξιολογήσουν εάν τα έγγραφα που κατέχουν είναι αξιόπιστα ώστε να μπορούν να χρησιμοποιηθούν σε μεταγενέστερους ελέγχους.

Τα φύλλα εργασίας εξωτερικού ελέγχου μετά την τεκμηρίωση τους ταξινομούνται σε φακέλους ελέγχου. Ο τελικός φάκελος πρέπει να ολοκληρωθεί και να υπογραφεί από τους Ο.Ε.Λ προτού εκφράσουν την ελεγκτική τους γνώμη (έκθεση ελέγχου), ενώ ο συγκεκριμένος φάκελος ελέγχου πρέπει να διατηρηθεί για ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα χωρίς να τροποποιηθεί. Γενικότερα, οι φάκελοι ελέγχου περιλαμβάνουν την τεκμηρίωση των Ο.Ε.Λ σχετικά με τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε καθώς και τα συμπεράσματα που προέκυψαν.

Επομένως, οι φάκελοι ελέγχου που περιλαμβάνουν όλα τα φύλλα εργασίας ελέγχου αποτελούν τον συνδετικό κρίκο μεταξύ των στοιχείων που βρίσκονται στα λογιστικά βιβλία ή στα παραστατικά της ελεγχόμενης οντότητας και της ελεγκτικής γνώμης των Ο.Ε.Λ στις εκθέσεις ελέγχου.

[154]Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 269-270.

4.1.2.1 Περιεχόμενο Φύλλων Εργασίας Εξωτερικού Ελέγχου[155]

Κατά την θεώρηση των Νεγκάκη & Ταχυνάκη (2017), το *«περιεχόμενο των φύλλων είναι το πόρισμα της εργασίας του ελεγκτή»*.

Αναφέρουν ότι τα φύλλα εργασίας εξωτερικού ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνουν την επωνυμία της οντότητας που ελέγχεται, τον αριθμό του φύλλου εργασίας, την χρονική περίοδο και την ημερομηνία διεξαγωγής που καλύπτει ο έλεγχος, τον λογαριασμό που εξετάζεται, τα υπόλοιπα λογαριασμών κατά το τρέχον και το επόμενο έτος, σημειώσεις ή παρατηρήσεις των Ο.Ε.Λ καθώς και το ονοματεπώνυμο του ατόμου που εκτελεί τον έλεγχο. Προσθέτουν, ότι το περιεχόμενο πρέπει να είναι *«σύντομο, κατανοητό, σαφές»* για οποιοδήποτε ενδιαφερόμενο μέλος εκτός ή εντός της επιχείρησης.

Προβαίνοντας σε μια εκτενέστερη ανάλυση του περιεχομένου των φύλλων εργασίας εξωτερικού ελέγχου παραθέτουν ότι αποτελούνται από πληροφορίες σχετικά με τους λογαριασμούς που πρόκειται να ελεγχθούν, με τις ελεγκτικές διαδικασίες εφόσον δεν έχει καταρτισθεί στο πρόγραμμα ελέγχου, με τα ερωτηματολόγια εσωτερικού ελέγχου, με το πρόγραμμα ελέγχου, με τις επιστολές από τρίτα πρόσωπα (π.χ. πελάτες, τραπεζικά ιδρύματα), με τις πληροφορίες ή διευκρινήσεις για κάθε ελεγκτικό αντικείμενο, με τους πίνακες, με τις αναλύσεις, με τα αποσπάσματα Γενικών Συνελεύσεων (Γ.Σ) ή Διοικητικών Συμβουλίων (Δ.Σ), με πιθανές τεκμηριωμένες παρατηρήσεις καθώς και με την χρήση συμβόλων για επεξηγηματικό σκοπό.

Επιπρόσθετα, μετά το πέρας του προκαταρκτικού ελέγχου οι Ο.Ε.Λ προβαίνουν στην σύνταξη δύο ακόμα φύλλων εργασίας ελέγχου, την *«Ανακεφαλαίωση Παρατηρήσεων Προκαταρκτικού Ελέγχου»* και την *«Υπόψη Τελικού Ελέγχου»*.

Μετά το πέρας του τελικού ελέγχου, οι Ο.Ε.Λ είναι υποχρεωμένοι να προβούν στην σύνταξη δύο φύλλων εργασίας ελέγχου, την *«Ανακεφαλαίωση Παρατηρήσεων Τελικού Ελέγχου»* και την *«Υπόψιν Ελέγχου Επόμενης Χρήσεως»*.

[155]Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 270-271

4.2 Φάκελοι Ελέγχου

4.2.1 Ορισμός των Φακέλων Ελέγχου

Οι Τσακλάγκανος & Σπαθής (2015), αναφέρουν ότι τα φύλλα εργασίας ελέγχου πρέπει να ταξινομούνται σε φακέλους ή αρχεία ελέγχου.[156] Την ίδια θεώρηση επισημαίνουν οι Νεγκάκης & Ταχυνάκης (2017), και ο Ravas(2018), διακρίνοντας τους φακέλους ελέγχου σε δύο κατηγορίες, στους *«Ετήσιος»* και τους *«Μόνιμους»*. [157]

Οι φάκελοι ελέγχου, περιλαμβάνουν όλα τα ελεγκτικά αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία βρίσκονται στην κυριότητα των Ο.Ε.Λ ώστε να διενεργούνται ποιοτικοί έλεγχοι.[158]

Σύμφωνα με τον Rainsbury (2019), η επανεξέταση των φακέλων ελέγχου συμβάλλει στην ενίσχυση της ποιότητας ελέγχου καθώς αποτελούν ένδειξη της τήρησης όλων των νομικών απαιτήσεων και των Προτύπων Διασφάλισης της Ποιότητας. Προβαίνοντας στην διεξαγωγή σχετικής μελέτης εξετάζει το αντίκτυπο του κανονιστικού πλαισίου στην ποιότητα των φακέλων ελέγχου. Λαμβάνοντας ως δείγμα, ελέγχους που έχουν διενεργηθεί από το Financial Markets Authority της Νέας Ζηλανδίας, συμπεραίνουν ότι οι φάκελοι ελέγχου αποτελούνται από λογαριασμούς που φέρουν κινδύνους. Ενώ, αξίζει να σημειωθεί ότι οι έλεγχοι δεν εκτελούνται λαμβάνοντας υπόψιν όλες τις πτυχές του Νομοθετικού Πλαισίου μειώνοντας την ποιότητα του ελέγχου.[159]

Μια άλλη πτυχή των φύλλων εργασίας ελέγχου επισημαίνει ο Eni (2016), δηλ. τους ηλεκτρονικούς φακέλους ελέγχου. Μέσω της χρήσης αυτών, αυξάνεται η ποιότητα του ελέγχου, διότι τα αποδεικτικά στοιχεία συλλέγονται σε ένα συγκεκριμένο λογιστικό πρόγραμμα.[160]

---

[156]Τσακλάγκανος, Α. Ά. & Σπαθής, Θ. Χ.,2015, ό.π, σ. 168.
[157]Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 272, Ravas, B., 2018, pp. 223-230.
[158]Zhang, X., Yuan, S. & Xiongzhi, C., 2020. "Study on the Impact of Big Data Technology on the Audit and its Application". Journal of Accounting, 30 July, 1(2), pp. 457-460.
[159]Rainsbury, A. E., 2019, ό.π, pp. 455-467
[160]Eni, L. C., 2016. "Considerations regarding the design of an online collaborative audit system". Managerial Accounting Journal, 04 January, 31(1), pp. 65-86

Στην Ελλάδα, ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ) του ν. 4093/2012 ορίζει ότι κάθε οικονομική οντότητα η οποία τηρεί διπλογραφικά βιβλία έχει υποχρέωση να τηρεί ηλεκτρονικό φάκελο ελέγχου, ο οποίος περιλαμβάνει στοιχεία όπως, τα ισοζύγια, τα ημερολόγια, τα βιβλία απογραφών και ισολογισμών, το μητρώο παγίων κ.α.[161]

4.2.1.1 Είδη Φακέλων Ελέγχου

Όλα τα φύλλα εργασίας ταξινομούνται και διατηρούνται σε ένα συγκεκριμένο φάκελο ή αρχείο, δηλ. στους φακέλους ελέγχου. Επιπλέον, οι Ο.Ε.Λ συνηθώς διατηρούν δύο είδη φακέλων ελέγχου, τον *«Φάκελο Ετήσιου Ελέγχου»* καθώς και τον *«Μόνιμο Φάκελο Φύλλων Εργασίας»*. Συγκεκριμένα :[162]

Ι. «Φάκελος (Ετήσιου) Ελέγχου Χρήσεως»

Περιλαμβάνει μόνο φύλλα εργασίας τα οποία έχουν συμπληρωθεί κατά την εκτέλεση ελεγκτικών σε μια δεδομένη χρονική περίοδο. Οι ετήσιοι φάκελοι περιέχουν αναλύσεις του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, στοιχεία μετά την διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου, επιστολές ανάθεσης, παρατηρήσεις, οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσα χρήσεως, λογιστικά στοιχεία, διοικητικές αναφορές, σχετικές εγγραφές διορθωτικές/ή τέλους/ή χρήσης/ή τέλους, αντίγραφα (λογαριασμών, ισοζυγίων, πρακτικών), κ.α..

Τα φύλλα εργασίας ελέγχου ταξινομούνται στους φακέλους ελέγχου χρήσεως. Στο εξωτερικό μέρος του φακέλου ελέγχου (κλασέρ ή ντοσιέ) θα πρέπει να υπάρχει το όνομα της ελεγχόμενης εταιρείας, η χρήση που αφορά ο συγκεκριμένος έλεγχος, ο αριθμός μητρώου της συγκεκριμένης εργασίας καθώς και το ονοματεπώνυμο του Ο.Ε.Λ που πραγματοποίησε τον έλεγχο. Το εσωτερικό μέρος πρέπει να διαχωρίζεται και να διακρίνεται από τα άλλα εξεταζόμενα θέματα.

[161]βλ.Τήρηση Ηλεκτρονικού Φακέλου Ελέγχου - www.e-forologia.gr
[162]Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 272, Τσακλάγκανος, Α. Ά. & Σπαθής, Θ. Χ.,2015, ό.π, σ. 168-170

Επομένως, τα φύλλα εργασίας ελέγχου που βρίσκονται μέσα στους φακέλους ετήσιας χρήσης χαρακτηρίζονται από μεγάλη αποδεικτική δύναμη καθώς είναι στοιχεία που δημιουργούνται εκτός της ελεγχόμενης οντότητας και παραμένουν στα γραφεία των ελεγκτικών εταιριών ώστε να μην έχουν πρόσβαση τρίτα πρόσωπα σε αυτά.

ΙΙ. «Μόνιμος Φάκελος Φύλλων Εργασίας»

Περιλαμβάνει αμετάβλητα στοιχεία, τα οποία καλύπτουν μεγάλο χρονικό διάστημα. Τα στοιχεία που εμφανίζονται στους μόνιμους φακέλους προέρχονται από τον τρόπο που πραγματοποιείται ο έλεγχος των λογιστικών βιβλίων της εταιρείας.

Περιέχουν στοιχεία όπως τα αντίγραφα παραστατικών καταστατικού, την οργανωτική δομή της Διοίκησης, τους όρους έκδοσης μετοχών ή ομολόγων, τα εγχειρίδια διαδικασιών ή λειτουργίας πληροφοριακών συστημάτων, άρθρα εφημερίδων/ή περιοδικών σχετικά με την οντότητα, εγκύκλιους καθορισμού στρατηγικών, στοιχεία λογαριασμών λογιστικού σχεδίου, αναλύσεις *«μόνιμων λογαριασμών»,* φορολογικούς ελέγχους, διαγράμματα (πληροφοριών, παραγωγής, χώρων επιχείρησης), αντίγραφα (πρακτικά Γ.Σ ή Δ.Σ, τραπεζικών συμβάσεων, φορολογικών δηλώσεων προηγούμενων ετών) και εκθέσεις.

Οι μόνιμοι φάκελοι πρέπει να ενημερώνονται αμέσως μετά από οποιαδήποτε αλλαγή ή μεταβολή καθώς και από την εμφάνιση νέων στοιχείων. Τα τρέχοντα φύλλα εργασίας διαθέτουν παραπομπές αναφορών στους μόνιμους φακέλους.

Στο εξωτερικό μέρος των μόνιμων φακέλων (κλασέρ ή ντοσιέ) αναγράφεται η ένδειξη του μόνιμου φακέλου, το ονοματεπώνυμο του Ο.Ε.Λ και η επωνυμία της οντότητας που ελέγχεται. Το εσωτερικό μέρος πρέπει να διαχωρίζεται και να διακρίνεται από τα άλλα εξεταζόμενα θέματα.

Μετά την ταξινόμηση των φύλλων εργασίας, αυτά αρχειοθετούνται. Πρέπει να παραμένουν από τρία έως και πέντε χρόνια αρχειοθετημένα προτού αποθηκευτούν στους μόνιμους φακέλους. Ελεγκτικές εταιρείες οι οποίες εξειδικεύονται πάνω σε θέματα Δημόσιων Υπηρεσιών πρέπει να διατηρούν ξεχωριστούς φακέλους όσον αφορά τις εκθέσεις των Ο.Ε.Λ ή φορολογικά ζητήματα.

Οι μόνιμοι φάκελοι χαρακτηρίζονται από περιορισμένη αποδεικτική δύναμη καθώς οι πληροφορίες δημιουργούνται από πρόσωπα που ανήκουν στην ελεγχόμενη εταιρεία.

4.3 Φάκελοι Ελέγχου & Ποιότητα[163]

Σύμφωνα με τους Τσακλάγκανο & Σπαθή (2015), η ελεγκτική εργασία των Ο.Ε.Λ είναι πολύ σημαντική κατά την εκτέλεση της ελεγκτικής διαδικασίας. Αναφέρουν ότι πολλά εταιρικά σκάνδαλα τις τελευταίες δεκαετίες συνδέονται άμεσα με την κακή ποιότητα της εργασίας των Ο.Ε.Λ.

Εξαιτίας της δυσαρέσκειας που εξέφρασαν αρκετά σώματα ελέγχου σχετικά με την ποιότητα ελέγχου, το American Institute of Chartered Accountants (A.C.C.A) προέβει στην προσπάθεια καθιέρωσης Προτύπων Ποιοτικού Ελέγχου καθώς στην θέσπιση ενός κοινού προγράμματος ελέγχου ώστε τα ελεγκτικά γραφεία να ενισχύσουν την ποιότητα των ελεγκτικών εργασιών.

Το A.C.C.A παροτρύνει τα ελεγκτικά γραφεία να καθιερώσουν μια πολιτική αναφορικά με την εξασφάλιση παροχής συμβούλων από Ο.Ε.Λ, οι οποίοι διαθέτουν εξειδικευμένα προσόντα. Σε περιπτώσεις όπου τίθεται σε κίνδυνο η ανεξαρτησία των Ο.Ε.Λ το A.C.C.A παροτρύνει τους ανεξάρτητους Ο.Ε.Λ να ζητήσουν την βοήθεια από κάποιον ειδικό (π.χ. συνέταιροι ή διευθυντές μεγάλων ελεγκτικών εταιριών).

Ως κατευθυντήρια γραμμή της διενέργειας ποιοτικών ελέγχων είναι η επαγγελματική κρίση των Ο.Ε.Λ. Τονίζουν, ότι πολλά μεγάλα ελεγκτικά γραφεία έχουν προβεί στην δημιουργία *«Ειδικών Ομάδων Εποπτείας»* με σκοπό την αξιολόγηση του συστήματος ποιοτικού ελέγχου ανεξάρτητων τμημάτων, ώστε να ασκείται κριτική στην ελεγκτική εργασία άλλων Ο.Ε.Λ. Επιπλέον, είναι πιθανό να ζητηθεί από ένα μεγάλο ελεγκτικό γραφείο να ασκήσει κριτική σε κάποιο ελεγκτικό γραφείο ανεξαρτήτου μεγέθους.

Εν κατακλείδι, πολλά ελεγκτικά γραφεία έχουν υιοθετήσει το προαιρετικό πρόγραμμα ελέγχου του A.C.C.A καθώς δείχνουν ενδιαφέρον για τις δυνατότητες και τα οφέλη που λαμβάνουν μέσω της χρήσης αυτού.

[163] Τσακλάγκανος, Α. Ά. & Σπαθής, Θ. Χ.,2015, ό.π, σ. 172-173.

4.4 Πρόγραμμα Ποιοτικού Ελέγχου[164]

Οι Νεγκάκης & Ταχυνάκης (2017), αναφερόμενοι στις ελεγκτικές διαδικασίες ορίζουν τι είναι καθώς και το περιεχόμενο του προγράμματος ελέγχου. Ως πρόγραμμα ελέγχου ορίζουν την αναλυτική περιγραφή όλων των ελεγκτικών διαδικασιών με σκοπό τον εκτενέστερο έλεγχο όλων των λογαριασμών που απεικονίζονται. Για να θεωρηθεί ένα πρόγραμμα ελέγχου ποιοτικό και αποτελεσματικό θα πρέπει οι Ο.Ε.Λ να είναι ενήμεροι σχετικά με όλα τα ζητήματα που αφορούν την ελεγχόμενη εταιρεία.

Μέσω της κατάρτισης καθορισμένου προγράμματος ελέγχου οι Ο.Ε.Λ προβαίνουν στην διενέργεια οργανωμένων ελέγχων, κατανέμουν τις ελεγκτικές εργασίες σύμφωνα με το νομοθετικό πλαίσιο, αποκτούν αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τις ελεγκτικές διαδικασίες τα οποία χαρακτηρίζονται από μεγάλη αποδεικτική ισχύ και μειώνουν την πιθανότητα παράλειψης ελεγκτικών διαδικασιών.

Πριν την κατάρτιση του προγράμματος ελέγχου, οι Ο.Ε.Λ θα πρέπει να προβούν σε συγκεκριμένες ενέργειες. Πιο αναλυτικά, πρέπει να ενημερωθούν για την παραγωγική και συναλλακτική δραστηριότητα της ελεγχόμενης οντότητας, να ενημερωθούν για τον τρόπο με τον οποίο έχουν ενημερωθεί τα λογιστικά βιβλία καθώς και τον τρόπο με τον οποίο έχουν τεκμηριωθεί οι λογιστικές εργασίες από τους εσωτερικούς ελεγκτές, να προβούν στην μελέτη των αποδεικτικών στοιχείων που βρίσκονται στους μόνιμους φακέλους ελέγχου (π.χ. ερωτηματολόγια εσωτερικού ελέγχου, σχόλια αναφορικά με την ορθότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, εκθέσεις ελέγχου προηγούμενων χρήσεων κ.α.) καθώς και την μελέτη του νομοθετικού πλαισίου που χρησιμοποιεί η οντότητα (Δ.Π.Ε, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π)).

Προσθέτουν, ότι οι έλεγχοι των Ο.Ε.Λ θα πρέπει να εστιάζουν την προσοχή τους σε δύο ενότητες. Συγκεκριμένα, στους *«Ελέγχους τεκμηρίωσης συναλλαγών»*, δηλ. έλεγχοι που σχετίζονται με την επαλήθευση συναλλαγών και στους *«Ελέγχους τεκμηριώσεων υπολοίπων»,*δηλ. έλεγχοι που σχετίζονται με την επαλήθευση υπολοίπων λογαριασμών στο τέλος και στην αρχή της χρήσης.

[164]Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 280-282.

Το πρόγραμμα ελέγχου ταξινομείται σε τρείς ευρύτερες κατηγορίες. Αναλυτικότερα :

- Το *«Πρόγραμμα Ενημέρωσης Του Μόνιμου Φακέλου»*
  Περιέχει όλες τις ελεγκτικές διαδικασίες οι οποίες αφορούν την ενημέρωση του μόνιμου φακέλου. Οι διαδικασίες αυτές εκτελούνται και στον τελικό και στον προκαταρκτικό έλεγχο.
- Το *«Πρόγραμμα Προκαταρκτικού Ελέγχου»*
  Περιέχει όλες τις ελεγκτικές διαδικασίες που διενεργούνται σε συγκεκριμένους λογαριασμούς (π.χ. έλεγχος μισθοδοσίας, αγορών, πωλήσεων κ.α.). Μέσα στον προκαταρκτικό έλεγχο κάποια σημεία χρίζουν ιδιαίτερης προσοχής από τους Ο.Ε.Λ Σε περίπτωση, μη ύπαρξης του συγκεκριμένου σταδίου οι διαδικασίες εκτελούνται στον τελικό έλεγχο.
- Το *«Πρόγραμμα Τελικού Ελέγχου»*
  Περιέχει όλες τις ελεγκτικές διαδικασίες που διενεργούνται σε συγκεκριμένους λογαριασμούς. Αναλυτικότερα, περιλαμβάνει την συμφωνία υπολοίπων μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων και του Γενικού Καθολικού ή επιστολές από τρίτα πρόσωπα (π.χ. τράπεζες, πελάτες, κ.α.), τον έλεγχο του προσαρτήματος και των καταχωρήσεων σε θεωρημένα βιβλία απογραφών και ισολογισμών (π.χ. πίνακες μεταβολών της Καθαρής Θέσης, πάγια, αποθέματα, ταμειακών ροών για οντότητες που έχουν υιοθετήσει τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α) και τον πίνακα διάθεσης κερδών για εταιρείες οι οποίες χρησιμοποιούν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), την λήψη επιστολών σχετικά με την κυριότητα ακινήτων, την λήψη επιστολών σχετικά με δικαστικές διαφορές υπέρ ή κατά της οντότητας, την ανακεφαλαίωση παρατηρήσεων του ελέγχου (π.χ. επισκόπηση φύλλων εργασίας), την σύνταξη εκθέσεων ελέγχου και των αντίστοιχων φύλλων εργασίας σχετικά με κρίσιμα σημεία τα οποία έχουν ελεγχθεί σε μεταγενέστερους ελέγχους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5ο : ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

5.1 Εκθέσεις Ελέγχου

5.1.1 Ορισμός, Περιεχόμενο & Σημασία Εκθέσεων Ελέγχου

Ως έκθεση ελέγχου ορίζεται η γραπτή γνώμη των Ο.Ε.Λ με σκοπό την έκφραση της ελεγκτικής τους άποψης αναφορικά με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης οντότητας. Σκοπός της έκθεσης ελέγχου είναι η μείωση της αβεβαιότητας σχετικά με την ποιότητα ελέγχου.[165] Οι Τσακλαγκάνος & Σπαθής (2015), καθώς και οι Ali & Saad (2020), συσχετίζουν την έκθεση ελέγχου, με την έκφραση της ελεγκτικής γνώμης των Ο.Ε.Λ σχετικά με την ορθή απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων.[166] Στο ίδιο καταλήγουν και οι Alkilani, et al, (2019), όταν αναφέρονται στην υιοθέτηση των Δ.Π.Ε για την διενέργεια ποιοτικών ελέγχων.[167]

Σύμφωνα με την προσέγγιση του Moalla (2017), οι εκθέσεις ελέγχου χαρακτηρίζονται ως ένα είδος *«μηχανισμού εξωτερικής διακυβέρνησης»*. Έτσι μειώνεται η ασυμμετρία πληροφοριών μεταξύ του επενδυτικού κοινού και εξασφαλίζεται η ποιότητα ελέγχου, καθώς οι Ο.Ε.Λ εκφράζουν μια ανεξάρτητη ελεγκτική γνώμη για τις διαδικασίες που έχει χρησιμοποιήσει η ελεγχόμενη οντότητα.[168]

---

[165]Briozzo, A. & Albanere, D., 2020. "Voluntary audit, investment and financing decisions in Latin American small and medium enterprises". Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 20 February, 38(1), pp. 1-11.
[166]Ali, M.-I. & Saad, S. M., 2020. "Comprehensive Reporting under of the sustainability accounting and its role in reducing Covid-19: An applied study in one of the virtual educational units". Journal of Accounting & Finance, 1(2), pp. 1-14, Τσακλαγκάνος, Α. Ά. & Σπαθής, Θ. Χ. 2015, ό.π, σ. 320.
[167]Alkilani, S. Z., Hussin, W. N. W. & Salim, B., 2019. "The Influence of Audit Committee Characteristics onModified Audit Opinion in Jordan". *International Journal of Accounting, Finance and Risk Management*, 30 July, 4(3), pp. 71-83.
[168]Moalla, H., 2017. "Audit report qualification/modification: Impact of financial variables in Tunisia". Journal of Accounting in Emerging Economies, 06 November, 7(4), pp. 468-485.

Κατά την θεώρηση των Habib & Muhammadi (2018), οι εκθέσεις ελέγχου αποτελούν το σημαντικότερο αποδεικτικό στοιχείο κατά την διενέργεια του ελέγχου.[169] Οι Omer, et al, (2020), τονίζουν ότι μέσω των εκθέσεων ελέγχου γνωστοποιούνται σημεία που φέρουν πιθανούς κινδύνους στις οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης οντότητας ή στις ελεγκτικές διαδικασίες των εσωτερικών ελεγκτών.[170] Οι Νεγκάκης & Ταχυνάκης (2017), επισημαίνουν ότι όταν ζητηθεί από τους Ο.Ε.Λ να εκφράσουν την άποψη τους για άλλα ζητήματα πρέπει να διατυπώνουν την γνώμη τους σε μια ξεχωριστή έκθεση ή σε μια διαφορετική παράγραφο.[171]

Ο Saleem (2018), ορίζει την έκθεση ελέγχου ως το τελικό στάδιο κατά την εκτέλεση του εξωτερικού ελέγχου. Οι Ο.Ε.Λ εκφράζουν τα αποτελέσματα ελέγχου, αξιολογούν τα αποδεικτικά τεκμήρια που έχουν συλλέξει και εκφέρουν την γνώμη τους για την ορθότητα των οικονομικών καταστάσεων μέσα στις εκθέσεις ελέγχου.[172]

Ο Moalla (2017), αναφερόμενος στον σκοπό της έκθεσης ελέγχου, δηλώνει πως μέσω αυτής γνωστοποιούνται ιδιωτικές πληροφορίες της ελεγχόμενης οντότητας σχετικά με την ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων.[173] Την ίδια προσέγγιση υιοθετεί και η Ukoma (2020), τονίζοντας ότι οι πληροφορίες που αναγράφονται στις εκθέσεις ελέγχου πρέπει να είναι ενημερωμένες και αξιόπιστες ώστε το επενδυτικό κοινό να οδηγείται σε ορθολογικές αποφάσεις. [174]

Η ποιότητα της έκθεσης ελέγχου αντικατοπτρίζει την ποιότητα των πληροφοριών που περιέχονται μέσα σε αυτήν. Υψηλά επίπεδα ποιότητας της έκθεσης ελέγχου σημαίνει αυτόματα υψηλότερα επίπεδα διαφάνειας και αξιοπιστίας.[175]Οι Tahinakis & Samarinas (2016), αναφέρουν ότι η αξιοπιστία των εκθέσεων ελέγχου συντελεί στην διασφάλιση της ορθής λειτουργίας της ελεγχόμενης οντότητας.[176]

---

[169]Habib, A. & Muhammadi, A.-H., 2018. "Political connections and audit report lag: Indonesian evidence". International Journal of Accounting & Information Management, 05 March, 26(1), pp. 59-80

[170]Omer, W.-K.-H., Aljaaidi, K.-S. & Yusof, M. M.-A., 2020. "Effectiveness Score of the Board of Directors and Modified Audit Opinion: Empirical Evidence from Malaysian Publicly-Listed Companies". The Journal of Asian Finance, Economics and Business, 7(8), pp. 289-296.

[171]Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 542.

[172]Saleem, K.-A., 2018. "The Impact of the Requirements of International Audit Standard No300: Planning for Auditing Financial Statements on the Quality of Audit Report". International Journal of Economics and Finance, 05 November, 10(12), pp. 19-36.

[173]Moalla, H., 2017, ό.π, pp. 468-485.

[174]Ukoma, A. P., 2020. "The effect of audit quality on audit report lag of industrial goods companies in Nigeria". Journal of African Studies and Sustainable Development, 3(5), pp. 87-99.

[175]Saleem, K.-A., 2018, ό.π, pp. 19-36.

[176]Tahinakis, P. & Samarinas, M., 2016. "The incremental information content of audit opinion". Journal of Applied Accounting Research, 17(2), pp. 139-169.

Οι Fakhfakh & Jarboui (2020), αναφέρουν ότι οι Ο.Ε.Λ μετά την συλλογή καθώς και την αξιολόγηση των αποδεικτικών στοιχείων και τεκμηρίων αποτυπώνουν την γνώμη τους στις εκθέσεις ελέγχου.[177] Σύμφωνα με τους Albitar, et al, (2020), η ποιότητα των εκθέσεων ελέγχου εξαρτάται από την ποιότητα των αποδεικτικών στοιχείων. Τονίζουν, ότι εν μέσω της Πανδημίας του COVID-19, οι Ο.Ε.Λ λαμβάνουν όλα τα απαραίτητα στοιχεία από τρίτα πρόσωπα (π.χ. προμηθευτές, τράπεζες, πελάτες κ.α.) με συνέπεια να διακυβεύεται η επάρκεια και η αξιοπιστία της ποιότητα των εκθέσεων ελέγχου.[178]

Η ποιότητα των ελεγκτικών υπηρεσιών και η αύξηση της εμπιστοσύνης του δυνητικού επενδυτικού κοινού μπορούν να βελτιωθούν μέσω της χρήσης των Δ.Π.Ε σύμφωνα με τους Khodjayeva & Karimova (2020). Αναλυτικά, θα πρέπει εφαρμόζονται τα Δ.Π.Ε 700 *«Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων»* και το Δ.Π.Ε 705 *«Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή».*[179] Την ίδια θεώρηση ακολουθεί και ο Fakhfakh (2020).[180] Ενώ, οι Νεγκάκης & Ταχυνάκης (2017), τονίζουν το Δ.Π.Ε 706 *«Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλου θέματος στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή»*, το Δ.Π.Ε 720 *«Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες»* καθώς και το Δ.Π.Ε 710 *«Συγκριτικές πληροφορίες, αντίστοιχοι αριθμοί και συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις».*[181]

Οι Τσακλάγκανος & Σπαθής (2015), αναφέρουν τα υπέρ και τα κατά της έκθεσης του ελέγχου. Επισημαίνουν, ότι είναι πιθανό οι Ο.Ε.Λ να μην συμφωνούν με την οντότητα, σε κάποια σημεία με αποτέλεσμα, η έκθεση ελέγχου να παρερμηνεύεται από πιθανούς δυνητικούς επενδυτές. Σε μια τέτοια κατάσταση είναι προτιμότερο οι Ο.Ε.Λ να μην εκφέρουν την ελεγκτική τους γνώμη.[182]

Παρατηρείται ότι αρκετοί ερευνητές έχουν ασχοληθεί με την καθυστερημένη έκφραση της ελεγκτικής γνώμης.

---

[177]Fakhfakh, I. & Jarboui, A., 2020. "The moderating role of audit quality on the relationship between auditor reporting and earnings management: empirical evidence from Tunisia". EuroMed Journal of Business, 30 September, pp. 1-15.
[178]Albitar, K., Gerged, A.-M., Kikhia, H. & Hussainey, K., 2020. "Auditing in times of social distancing: the effect of COVID-19 on auditing quality". International Journal of Accounting & Information Management, 18 September, pp. 1-10.
[179]Khodjayeva, M. & Karimova, D., 2020. "Audit report: national standards of Uzbekistan and international practice". International Journal of Advanced Science and Technology, 29(5), pp. 1701-1704.
[180]Fakhfakh, M., 2020. "The Islamic harmonization of consolidated auditors' reports: A further and advanced empirical study from banks groups". Journal of Islamic Accounting and Business Research, 02 January, 11(3), pp. 647-673.
[181]Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 542.
[182]Τσακλάγκανος, Α. Ά. & Σπαθής, Θ. Χ.,2015, ό.π, σ. 329.

Κατά την προσέγγιση των Abernathy, et al, (2017), η έκφραση ελεγκτικής γνώμης με καθυστέρηση επιφέρει αρνητικά αποτελέσματα όπως είναι η ασυμμετρία πληροφοριών και η μείωση της ποιότητας ελέγχου.[183] Ο Hassan (2016), ορίζει ως *«…...καθυστέρηση έκφρασης της ελεγκτικής γνώμης»,* την χρονική περίοδο από την λήξη ενός οικονομικού έτους ως την ημερομηνία της έκθεσης ελέγχου. Η καθυστερημένη έκφραση της γνώμης μπορεί να οδηγήσει τους επενδυτές σε άντληση πληροφοριών με δόλιο τρόπο.[184]

Οι Ratha, et al, (2020), τονίζει ότι οι Επιτροπές Ελέγχου αυξάνουν την ποιότητα του ελέγχου ελεγκτικών εταιρειών ενώ παράλληλα μπορούν να αποτρέψουν την έκφραση της ελεγκτικής γνώμης με καθυστέρηση. Οι Επιτροπές Ελέγχου είναι υπεύθυνες για την διασφάλιση της συμμόρφωσης στο νομοθετικού πλαισίου καθώς και στον Κώδικα Δεοντολογίας που έχει υιοθετήσει κάθε χώρα. Η παραπάνω θεώρηση επιβεβαιώνεται μέσω έρευνας σε δείγμα 165 εταιριών εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Ινδονησίας την χρονική περίοδο 2015-2018.[185]

Η Ukoma (2020), κατατάσσει την έκφραση ελεγκτικής γνώμης με καθυστέρηση σε τρείς κατηγορίες. Στην *«Προκαταρκτική Καθυστέρηση», «Καθυστέρηση Υπογραφής των Ο.Ε.Λ» και «Συνολική Καθυστέρηση».*[186]

Αντίθετη γνώμη εκφράζουν οι Salehi, et al, (2020), οι οποίοι αναφέρουν ότι πιθανή αιτία έκφρασης γνώμης των Ο.Ε.Λ με καθυστέρηση, είναι η μεγαλύτερη προσπάθεια που καταβάλλουν οι Ο.Ε.Λ για να εντοπίσουν ένα σφάλμα ή λάθος.[187]

Αρκετοί μελετητές ταξινομούν την ελεγκτική γνώμη σε δύο κατηγορίες. Δηλαδή στην τροποποιημένη ελεγκτική γνώμη και στην μη τροποποιημένη ελεγκτική γνώμη.

Οι Maldonado, et al, (2019), ως *«μη τροποποιημένη ελεγκτική γνώμη»,* ορίζουν την γνώμη των Ο.Ε.Λ όταν καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη σφάλματα και έχουν καταρτισθεί σύμφωνα με τα ισχύοντα νομοθετικά πλαίσια. Ως *«τροποποιημένη ελεγκτική γνώμη»,* ορίζουν την

---

[183]Abernathy, L. J., Barnes, M., Stefaniak, C. & Weisbarth, A., 2017. "An International Perspective on Audit Report Lag: A Synthesis of the Literature and Opportunities for Future Research". International Journal of Accounting, March, 21(1), pp. 100-127.

[184] Hassan, Y.-M., 2016. "Determinants of audit report lag: evidence from Palestine". *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 01 February, 6(1), pp. 13-32.

[185] Ratha, J., Sutrisno, T. & Bambang, H., 2020. "Influence of audit committee and intenal audit on audit report lage :Size of public accountig firm as a moderating variable". *International Journal of Research in Business and Social*, 9(1), pp. 137-142.

[186]Ukoma, A. P., 2020, ό.π, pp. 87-99.

[187]Salehi, M., Dasht Bayaz, M. L. & Mohammadi, S. &. S.-A. M. &. F. S.-H., 2020. "Auditors'response to read ability of financial statement notes". Asian Review of Accounting, 03 June, 28(3), pp. 463-480.

γνώμη των Ο.Ε.Λ όταν καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη ή οι Ο.Ε.Λ δεν μπορούν να αντλήσουν όλα τα απαραίτητα ελεγκτικά τεκμήρια ώστε να διαμορφώσουν την γνώμη τους.[188] Την ίδια θεώρηση ακολουθεί και ο Moalla (2017).[189]

Κατά τους Alkilani, et al, (2019), η έκδοση ελεγκτικής γνώμη που φέρει τροποποιήσεις αποτελούν ένδειξη αμφισβήτησης από την πλευρά των Ο.Ε.Λ σχετικά με ζητήματα που αφορούν την ελεγχόμενη οντότητα.[190] Ο Ji (2019), προσθέτει ότι μέσω της ελεγκτικής γνώμης που φέρει τροποποιήσεις οδηγούμαστε σε χαμηλότερη ποιότητα ελέγχου διότι αυξάνεται η ασυμμετρία των πληροφοριών.[191]Οι θεωρήσεις επιβεβαιώνονται από τους Omer, et al, (2020) μετά από έρευνα στην Μαλαισία αναφορικά με την έκφραση της ελεγκτικής γνώμης.[192]

5.1.1.1 Είδη Εκθέσεων Ελέγχου

Οι εκθέσεις ελέγχου μπορούν να ταξινομηθούν σε τέσσερις κατηγορίες. Συγκεκριμένα : [193]

- Στην *«Σύμφωνη Γνώμη ή Ανεπιφύλακτη Γνώμη»*

  Οι Ο.Ε.Λ έχουν συγκεντρώσει όλα τα απαραίτητα και κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία (ελεγκτικά τεκμήρια). Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται με βάση τις γενικές αποδεκτές αρχές της λογιστικής και με τα ελεγκτικά πρότυπα. Οι Ο.Ε.Λ μπορούν να αναφερθούν εκτενέστερα σε μια παράγραφο σχετικά με τυχόν μεταγενέστερα γεγονότα.

[188]Maldonado, I. & Pinho, C. &. L. C.-A., 2019. Determinant factors of external audit opinion modification in Portuguese municipalities. Combra, Portugal.
[189]Moalla, H., 2017, ό.π, pp. 468-485.
[190]Alkilani, S. Z., Hussin, W. N. W. & Salim, B., 2019, ό.π, pp. 71-83.
[191]Ji, M. A., 2019. "Auditor Reporting and Corporate Debt Structure". Journal of Accounting and Finance, 29 December, 19(7), pp. 58-70.
[192]Omer, W.-K.-H., Aljaaidi, K.-S. & Yusof, M. M.-A., 2020, ό.π, pp. 289-296.
[193]Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 543-544, Τσακλαγκάνος, Α. Ά. & Σπαθής, Θ. Χ.,2015, ό.π, σ. 321-324

- Στην *«Γνώμη Με Επιφύλαξη (Επιφυλάξεις)»*

  Οι Ο.Ε.Λ δεν συμφωνούν με τις αποδεκτές λογιστικές αρχές ή εμφανίζονται αδυναμίες στην παρουσίας των οικονομικών καταστάσεων ή οι επεξηγήσεις τους δεν έχουν τεκμηριωθεί πλήρως. Έχουν τον δικαίωμα να αναφερθούν σε μια παράγραφο σχετικά με την διαφωνία τους όσον αφορά τις μεθόδους και τις λογιστικές αρχές που έχει χρησιμοποιήσει η ελεγχόμενη οντότητα.

- *«Αρνητική Γνώμη ή Άρνηση Γνώμης»*

  Οι Ο.Ε.Λ μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου αναφέρουν ότι οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν ουσιώδη λάθη με αποτέλεσμα η συνολική εικόνα της εταιρείας να θεωρείτε μη αληθής ή παραπλανητική, είτε οι οικονομικές της καταστάσεις δεν καταρτίζονται σύμφωνα με τις γενικές λογιστικές αρχές καθώς και τα ισχύοντα ελεγκτικά πρότυπα. Οι Ο.Ε.Λ μπορούν να τεκμηριώσουν σε μια παράγραφό τους λόγους που τους οδήγησαν στην έκφραση της αρνητικής γνώμης.

- *«Αδυναμία Έκφρασης Γνώμης ή Έκφραση Αντίθετης Γνώμης» (Σπάνια)*

  Οι Ο.Ε.Λ δεν διαθέτουν επαρκή καθώς και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια με συνέπεια να μην μπορούν να επιβεβαιώσουν την αξιοπιστία ή την ορθότητα των οικονομικών καταστάσεων. Αποτελεί μια σπάνια περίπτωση έκφρασης διότι οι οικονομικές οντότητες ακολουθούν τις υποδείξεις των λογιστών ώστε να παρουσιάζονται σωστά οι οικονομικές καταστάσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6ο : ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΕΡΑ ΘΕΜΑΤΑ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΤΟΥ ΠΟΙΟΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

6.1 Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου (Key Audit Matters)

6.1.1 Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου (K.A.Ms)

Κατά τους Köhler, et al, (2020), ως σημαντικότερα θέματα ελέγχου (K.A.Ms) είναι τα βασικά ζητήματα ή σημεία τα οποία προκύπτουν από την επαγγελματική κρίση των Ο.Ε.Λ και χρίζουν ιδιαίτερης σημασίας κατά τον εξωτερικό έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης οντότητας.[194] Οι Abda, et al, (2019), επισημαίνουν ότι τα K.A.Ms στοχεύουν στην παροχή πληροφοριών σχετικά με τους ελέγχους που έχουν προηγηθεί. Ενώ, επισημαίνουν ότι τα K.A.Ms πρέπει να γνωστοποιούνται από εταιρείες που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, καθώς παρέχουν εκείνα τα κρίσιμα ζητήματα ή θέματα όπου οι Ο.Ε.Λ θα πρέπει να προσέξουν περισσότερο κατά την εκτέλεση του ελεγκτικού τους έργου.[195]

Οι Gold, et al, (2020), αναφέρουν ότι όταν τα K.A.Ms δεν γνωστοποιούνται αυξάνεται η πιθανότητα οι Ο.Ε.Λ να μην είναι σε θέση να ανιχνεύσουν πιθανά λάθη ή σφάλματα στις οικονομικές καταστάσεις. Από την άλλη πλευρά, επισημαίνουν ότι σε περίπτωση γνωστοποίησης των K.A.Ms είναι πιθανό αν ένας Ο.Ε.Λ έχει ανακαλύψει ένα κρίσιμο

[194]Köhler, A., Ratzinger-Sakel, N. & Theis, J. 2020. "The Effects of Key Audit Matters on the Auditor's Report's Communicative Value: Experimental Evidence from Investment Professionals and Non-professional Investors". Accounting in Europe, 25 February, 17(2), pp. 105-128.
[195]Abda, W.-H., Kareemb, A.-D. & Kadhim, H. A., 2019. "Audit Program Proposal for Local Accounts Auditors: Applied Research on a Group of International Auditing Standards". International Journal of Innovation, Creativity and Change, 7(8), pp. 201-222.

θέμα στην έκθεση ελέγχου είναι σίγουρο ότι θα ελεγχθεί και από τους επόμενους Ο.Ε.Λ.[196]

Μελετώντας την διεθνή αρθρογραφία παρατηρούμε ότι αρκετοί ερευνητές ανεξάρτητα από το θεωρητικό τους υπόβαθρο έχουν ασχοληθεί με την χρησιμότητα των K.A.Ms.

Οι Masdor & Shamsuddin (2018), τονίζουν ότι μέσω της γνωστοποίησης των K.A.Ms ενισχύεται η διαφάνεια των ελεγκτικών διαδικασιών, βελτιώνεται ο τρόπος διεξαγωγής του εξωτερικού ελέγχου, αυξάνεται η ποιότητα ελέγχου και βελτιώνεται η ποιότητα των πληροφορίων που βρίσκονται στις οικονομικές καταστάσεις.[197] Το ίδιο αναφέρουν και οι Kitiwong & Sarapaivanich (2020), προσθέτοντας ότι όταν οι εκθέσεις ελέγχου περιλαμβάνουν τα K.A.Ms, οι Ο.Ε.Λ παραθέτουν πιο αξιόπιστα αποτελέσματα καθώς αναζητούν πιο ποιοτικά ελεγκτικά αποδεικτικά τεκμήρια. [198] Οι Moroney, et al,(2020), τονίζουν ότι μέσω των K.A.Ms βελτιώνεται η *«επικοινωνιακή αξία»* του ελέγχου, διότι γίνεται πιο κατανοητός ο τρόπος με τον οποίο οι Ο.Ε.Λ κατέληξαν σε συγκεκριμένα συμπεράσματα.[199] Επιπρόσθετα, οι Altawalbeh & Alhajaya, (2019), επισημαίνουν ότι η γνωστοποίηση των K.A.Ms συντελεί στην αύξηση της ποιότητα των πληροφοριών, οι οποίες σχετίζονται με κινδύνους ουσιώδης ανακρίβειας. [200] Ενώ, οι Pinto & Morais (2018), παραθέτουν ότι μέσω των K.A.Ms έχουν δημιουργηθεί νέες απαιτήσεις από την πλευρά των Επιτροπών Ελέγχου.[201]

Κατά τους Masdor, et al, (2018), τα K.A.Ms σχετίζονται με συγκεκριμένους όρους όπως είναι η απομείωση της υπεραξίας άυλων περιουσιακών στοιχείων, οι επενδύσεις σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις (ομίλου), η απομείωση των αποθεμάτων, η απομείωση υπεραξίας άυλων περιουσιακών στοιχείων, η φορολογία (συμπεριλαμβανομένου του αναβαλλόμενου φόρου), η αναγνώριση εσόδων κ.α. Μέσω συγκριτικής μελέτης των K.A.Ms σε διαφορετικές Χώρες (Βραζιλία, Κύπρο, Νιγηρία κ.α.) συμπεραίνουν την

[196]Gold, A., Heilmann, M., Pott, C. & Rematzki, J., 2020. "Do key audit matters impact financial reporting behavior?". International Journal of Accounting, 11 February, 24(1), pp. 232-244.
[197]Masdor, N. & Shamsuddin, A., 2018. "The Implementation of ISA 701-Key Audit Matters: A Review". Global Business and Management Research: An International Journal, 10(8), pp. 1107-1115.
[198]Kitiwong, W. & Sarapaivanich, N., 2020. Consequences of the implementation of expanded audit reports with key audit matters (KAMs) on audit quality. Managerial Auditing Journal, July, pp. 1-25.
[199]Moroney, R., Phang, S.-Y. & Xiao, X., 2020. When Do Investors Value Key Audit Matters?. European Accounting Review, 02 March, pp. 1-25.
[200]Altawalbeh, M.-A. -F. & Alhajaya, M. E. S., 2019. "The Investors Reaction to the Disclosure of Key Audit Matters: Empirical Evidence from Jordan". International Business Research, 01 February, 12(3), pp. 50-57.
[201]Pinto, I. & Morais, A.-I., 2018. "What matters in disclosures of key audit matters: Evidence from Europe". Journal of International Financial Management & Accounting, 23 December, 30(1), pp. 145-162.

ποικιλομορφία τους ενώ καταλήγουν πως κάθε χώρα γνωστοποιεί τα δικά της Κ.Α.Ms, τα οποία ενδέχεται να ταυτίζονται με άλλες χώρες. [202]

Ο Li (2020), κατατάσσει τα Κ.Α.Ms σε δύο κατηγορίες. Πιο συγκεκριμένα, πρώτη κατηγορία αναφέρεται στις οικονομικές καταστάσεις, δηλ. κίνδυνοι ή κρίσιμα θέματα που πρέπει να εξετασθούν από τους Ο.Ε.Λ και η δεύτερη κατηγορία στο ελεγκτικό έργο των Ο.Ε.Λ, δηλ. τομείς που είναι χρονοβόροι να εξετασθούν ή τομείς που απαιτείται η επαγγελματική κρίση των Ο.Ε.Λ (π.χ. αναγνώριση εσόδων ή χρηματοοικονομικά μέσα κ.α.)[203]

Σύμφωνα με τους Kitiwong & Sarapaivanich (2020), η γνωστοποίηση των Κ.Α.Ms ή Critical Audit Matters (CAMs) στις εκθέσεις, βοηθά τους Ο.Ε.Λ σε μεταγενέστερους ελέγχους να εστιάσουν την προσοχή τους σε Κ.Α.Ms που έφεραν πιθανούς κινδύνους, με αποτέλεσμα να αυξήσουν την ποιότητα ελέγχου. Αξίζει να σημειωθεί πως οι Ο.Ε.Λ απαλλάσσονται έτσι από πιθανές ευθύνες όταν αποκαλυφθεί μια ανακρίβεια ή λάθος στις οικονομικές καταστάσεις. [204]

Οι Moroney, et al, (2020), τονίζουν ότι τα Κ.Α.Ms πρέπει να εξετάζονται παράλληλα με το Δ.Π.Ε 701 *«Γνωστοποίηση σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή»*. Αναλυτικότερα, το Δ.Π.Ε 701 περιγράφει όλες τις ευθύνες που φέρει ο Ο.Ε.Λ σχετικά με την γνωστοποίηση των σημαντικών θεμάτων ελέγχου, τα οποία προκύπτουν μετά τον εξωτερικό έλεγχο των Ο.Ε.Λ.[205]

Κατά τους Masdor & Shamsuddin (2018), η χρήση του Δ.Π.Ε 701 συμβάλλει στην πληροφόρηση των επενδυτών καθώς και των Ο.Ε.Λ. Αναλυτικά, οι Ο.Ε.Λ. λαμβάνουν πληροφορίες οι οποίοι τους βοηθούν σε μεταγενέστερους ελέγχους ενώ οι επενδυτές αντλούν πληροφορίες σχετικά με θέματα τα οποία έθεσαν σε κίνδυνο την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων. [206] Την ίδια θεώρηση ακολουθούν και οι Köhler, et al, (2020), όταν συσχετίζουν την χρήση του Δ.Π.Ε 701 με την αύξηση της επικοινωνιακής αξίας των εκθέσεων ελέγχου.[207] Οι Ferreira & Morais (2020), επισημαίνουν ότι μέσω της χρήση του Δ.Π.Ε 701, οι Ο.Ε.Λ αφιερώνουν περισσότερο χρόνο και προσοχή στα

[202]Masdor, N. & Shamsuddin, A., 2018, ό.π, pp. 1107-1115.
[203]Li, H., 2020. "A Study of Key Audit Matters Disclosure". Modern Economy, February, 11(2), pp. 67-80.
[204]Kitiwong, W. & Sarapaivanich, N., 2020, ό.π, pp. 1-25.
[205]Moroney, R., Phang, S.-Y. & Xiao, X., 2020, ό.π, pp. 1-25.
[206]Masdor, N. & Shamsuddin, A., 2018, ό.π, pp. 1107-1115.
[207]Köhler, A., Ratzinger-Sakel, N. & Theis, J., 2020, ό.π, pp. 105-128.

κρίσιμα ζητήματα.[208] Το ίδιο επισημαίνουν και οι Kitiwong & Sarapaivanich (2020), προσθέτοντας ότι μέσω της χρήσης του Δ.Π.Ε 701 οι Ο.Ε.Λ γνωστοποιούν τα Κ.Α.Ms δίνοντας βαρύτητα σε σημεία που μπορούν να μειώσουν την ποιότητα του ελέγχου.[209]

Στην Ελλάδα το Δ.Σ της Ε.Λ.Τ.Ε υπ' αριθ. 144/10/11.1.2018 (ΦΕΚ 526/16-02-2018) λαμβάνοντας υπόψιν το άρθρ. 30 του ν. 4449/2017, υιοθέτησε το νέο Δ.Π.Ε 701. Τα κυριότερα σημεία του Δ.Π.Ε 701 είναι τα εξής : [210]

- *«Καθορισμός σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου»*
  Αναφέρεται ότι οι Ο.Ε.Λ είναι υποχρεωμένοι να προβούν στην γνωστοποίηση των Κ.Α.Ms (παρ. Α19-Α22). Και επισημαίνεται ότι οι Ο.Ε.Λ προσδιορίζουν τα Κ.Α.Ms μετά το πέρας του ελέγχου (παρ. Α9-Α11, Α27-Α30).
- *«Γνωστοποίηση σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου»*
  Ορίζονται οι μέθοδοι γνωστοποίησης των Κ.Α.Ms (παρ. Α31-Α33,Α5). Γενικά, Αναφέρεται ότι τα Κ.Α.Ms δεν αποτελούν υποκατάστατα της τροποποιημένης γνώμης και παρατίθενται οι τρόπο περιγραφής των μεμονωμένων Κ.Α.Ms (παρ. Α34-Α41), επισημαίνονται τυχόν επιπτώσεις μη γνωστοποίησης των Κ.Α.Ms στις εκθέσεις ελέγχου (παρ. Α42-Α56), τονίζονται οι αλληλεπιδράσεις μεταξύ των Κ.Α.Ms και άλλων στοιχείων στις εκθέσεις (παρ. Α6-Α7), και ορίζεται η μορφή της γνωστοποίησης των Κ.Α.Ms υπό προϋποθέσεις (παρ. Α57-Α59).
- *«Γνωστοποίηση στους υπεύθυνους για την διακυβέρνηση»*
  Ορίζονται οι διαδικασίες αναφορικά με τις γνωστοποιήσεις των Κ.Α.Ms όσον αφορά την διακυβέρνηση (παρ. Α60-Α63).
- *«Τεκμηρίωση»*
  Οι Ο.Ε.Λ θα πρέπει να προβαίνουν στην τεκμηρίωση των σημείων που χρίζουν ιδιαίτερης προσοχής. Ακόμα θα πρέπει να είναι σε θέση να τεκμηριώνουν την κρίση τους σχετικά με την μη γνωστοποίηση των Κ.Α.Ms ή την άποψη ότι δεν υπάρχουν Κ.Α.Ms (παρ.Α64)

[208]Kitiwong, W. & Sarapaivanich, N., 2020, ό.π, pp. 1-25.
[209]Ferreira, C. & Morais, A. I., 2020. "Analysis of the relationship between company characteristics and key audit matters disclosed". Revista Contabilidade & Finanças, August, 38(81), pp. 1871-1883.
[210]βλ. Δ.Π.Ε 701 «Σημαντικότερα θέματα ελέγχου στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή» - www.elte.org.gr

Παρατηρείται ότι έχουν διενεργηθεί αρκετές μελέτες σχετικά με το αν η γνωστοποίηση των Κ.Α.Ms επηρεάζει την ποιότητα ελέγχου.

Οι Kitiwong & Sarapaivanich (2020), παραθέτουν έρευνα στην Αυστραλία το 2013-2015 με σκοπό να εξετάσουν αν η γνωστοποίηση των Κ.Α.Ms επηρεάζει την ποιότητα ελέγχου. Τα ευρήματα της αποδεικνύουν ότι η γνωστοποίηση των Κ.Α.Ms δεν έχει κάποια σχέση με την ποιότητα ελέγχου.[211] Το ίδιο αποδεικνύεται και από την Sahyda (2019), μετά από έρευνα στην Γαλλία.[212]

Αντίθετη άποψη εκφέρουν οι Sierra-García, (2019), οι οποίοι μετά από έρευνα 160 ελεγκτικών εταιρειών στην Ταϊλάνδη συμπεραίνουν ότι η γνωστοποίηση των Κ.Α.Ms αυξάνει την ποιότητα ελέγχου. Ο.Ε.Λ καταβάλλουν περισσότερη προσπάθεια ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να είναι ενημερωμένες.[213] Στο ίδιο συμπέρασμα καταλήγουν και οι Pinto & Morais (2018), μετά από σχετική έρευνα στην Γαλλία, προσθέτοντας ότι η γνωστοποίηση των Κ.Α.Ms συντελεί στην διατήρηση της φήμης των Ο.Ε.Λ και βοηθά εκείνους να απαλλάσσονται από ευθύνες σε περίπτωση δικαστικής διαμάχης. [214]

Η γνωστοποίηση των Κ.Α.Ms έχει ιδιαίτερη σημασία όταν εκφράζουν τροποποιημένη ελεγκτική γνώμη.[215] Μέσω έρευνας σε εισηγμένες εταιρείες της Βραζιλίας, αναφέρεται ότι οι Big 4 στην έκθεση ελέγχου περιέχει μικρότερο εύρος Κ.Α.Ms όταν η γνώμη των Ο.Ε.Λ τροποποιείται.[216]

Κατά τους Chang-yeol, et al, (2020), οι Ο.Ε.Λ πρέπει να ελέγχουν, να εξετάζουν και να τεκμηριώνουν τον τρόπο επιλογής των Κ.Α.Ms. Επομένως, η γνωστοποίηση των Κ.Α.Ms αποκαλύπτει ζητήματα σχετικά με το εσωτερικό της οντότητας.[217]

---

[211]Kitiwong, W. & Sarapaivanich, N., 2020, ό.π, pp. 1-25.
[212]Sahyda, R., 2019. "Key Audit Matters in Enhanced Auditor's Report: Tracing Malaysia in Its First Year Implementation". International Journal of Progressive Sciences and Technologies, February, 13(1), pp. 39-45.
[213]Sierra-García, L., Gambetta, N., García-Benau, A. M. & Orta-Pérez, M., 2019. "Understanding the determinants of the magnitude of entity-level risk and account-level risk key audit matters: The case of the United Kingdom". The British Accounting Review, April, 51(3), pp. 227-240.
[214]Pinto, I. & Morais, A.-I., 2018, ό.π, pp. 145-162.
[215]Segal, M., 2019. Key audit matters: insight from audit experts. Meditari Accountancy Research, 03 June, 27(3), pp. 472-494.
[216]Ferreira, C. & Morais, A. I., 2020. "Analysis of the relationship between company characteristics and key audit matters disclosed". Revista Contabilidade & Finanças, August, 38(81), pp. 1871-1883.
[217]Chang-yeol, I., Taeheung, K. & Sambock, P., 2020. "Key Audit Matters for Production-To-Order Industry and Conservatism". International Journal of Financial Studies, 30 January, 8(1), pp. 1-19.

Χώρες	KAMs 1	KAMs 2	KAMs 3	KAMs 4
Ηνωμένο Βασίλειο	Valuation of Property, Plant and Equipment	Taxation	Impairment of Goodwill and Intangible Asset	Management Override Control
Νέα Ζηλανδία	Impairment of Goodwill and Intangible Asset	Valuation of Property, Plant and Equipment	Revenue Recognition	Biological Asset
Αυστρία	Impairment of Goodwill and Intangible Asset	Revenue Recognition	Taxation	Acquisition
Χονγκ-Κονγκ	Loan and Receivable	Impairment of Goodwill and Intangible Asset	Valuation of Property, Plant and Equipment	Revenue Recognition
Βραζιλία, Κύπρος, Κένυα, Νιγηρία, Ομάν, Ρουμανία, Νότια Αφρική και Ζιμπάμπουε	Valuation of Property, Plant and Equipment	Revenue Recognition	Loan and Receivable	Impairment of Goodwill and Intangible Asset
Ελβετία	Impairment of Goodwilland Intangible Asset	Revenue Recognition	Loan and Receivable	Provisions
Μαλαισία	Revenue Recognition	Loan and Receivable	Impairment of Goodwilland Intangible Asset	Valuation of Inventories
Σιγκαπούρη	Loan and Receivable	Valuation of Inventories	Revenue Recognition	Impairment of Goodwill and Intangible Asset
Ταϊλάνδη	Revenue Recognition	Loan and Receivable	Valuation of Inventories	Valuation of Property, Plant and Equipment

Πίνακας 4 : Τα 4 κορυφαία στοιχεία των K.A.Ms που αναφέρονται στην έκθεση των ελεγκτών σε χώρες που υιοθέτησαν το Δ.Π.Ε 701 (Πηγή : Masdor, N. & Shamsuddin, A., 2018, ό.π, pp. 1107-111

6.1.1.1 Αναγνώριση Εσόδων

Μέσω σχετικής έρευνας ο Yaşar (2013), εξετάζει την επίδραση της ποιότητας ελέγχου κατά την αναγνώριση των εσόδων. Λαμβάνοντας ως δείγμα μεταποιητικές εταιρείες οι οποίες είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο της Κωνσταντινούπολης συμπεραίνει ότι το ελεγκτικό περιβάλλον της χώρας δεν παρακινεί τους Ο.Ε.Λ να παρέχουν υψηλή ποιότητα ελέγχου, καθώς οι μηχανισμοί εποπτείας των Ο.Ε.Λ χαρακτηρίζονται από μη αποτελεσματικούς ελέγχους.[218]

Το 2014 το International Accounting Standards Board (I.A.S.B) εξέδωσε το Δ.Π.Χ.Α 15 *«Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες»*. Λίγο αργότερα, Financial Accounting Standards Board δημοσιεύει το FASB ASC Topic 606, με βασική αρχή ότι τα έσοδα πρέπει να αναγνωρίζονται ώστε να απεικονίζεται η μεταφορά των αγαθών ή υπηρεσιών στους πελάτες σε ένα ποσό το οποίο αντανακλά την αναμενόμενη αντιπαροχή.[219]

Μέσω του Δ.Π.Χ.Α 15 επηρεάζεται ο τρόπος με τον οποίο οι εταιρείες που ελέγχονται αναγνωρίζουν τα έσοδα ως ταμειακές ροές.[220] Κατά τους Altaji & Alokdeh (2019), η χρήση του Δ.Π.Χ.Α 15 βελτιώνει την ποιότητα των πληροφοριών από την λογιστική πλευρά.[221]

Οι Xu & & Doupnik (2016), επισημαίνουν ότι μέσω της δημιουργίας κατευθυντήριων γραμμών τέθηκαν νέοι κανονισμοί σχετικά με την αναγνώριση εσόδων, με συνέπεια να ενισχυθεί η διαφάνεια και η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων καθώς και η λογοδοσία των Ο.Ε.Λ..[222]

---

[218]Yaşar, A., 2013. "Big Four Auditors' Audit Quality and Earnings Management: Evidence from Turkish Stock Market". International Journal of Business and Social Science, December, 4(17), pp. 153-163.
[219]Wagenhofer, A., 2014. "The role of revenue recognition in performance reporting". International Accounting Policy Forum, 21 May, 44(4), pp. 349-379.
[220]Napier, J. C. & Stadler, C., 2020. "The real effects of a new accounting standard: the case of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers". Accounting and Business Research, 26 July, 50(5), pp. 474-503.
[221] Altaji, F. S. & Alokdeh, S. K., 2019. "The impact of the implementation of international financial reporting standards no.15 on im-proving the quality of accounting information". Management Science Letters, 9(13), p. 2369–2382.
[222]Xu, Y. & Doupnik, T., 2016. "The impact of different types and amounts of guidance on the implementation of an accounting principle". Research in Accounting Regulation, October, 28(2), pp. 66-76.

Οι Τσακλάγκανος & Σπαθής (2015), επισημαίνουν τους αντικειμενικούς σκοπούς των Ο.Ε.Λ κατά την αναγνώριση εσόδων και δαπανών. Πιο συγκεκριμένα, αναφέρουν την αξιολόγηση του εσωτερικού συστήματος της οντότητας κατά την απεικόνιση των εσόδων, την εξακρίβωση όλων των δεδουλευμένων εσόδων που έχουν καταχωρηθεί, τον καθορισμό σημαντικών μεταβολών σε διαφορετικές κατηγορίες εσόδων καθώς και την επιβεβαίωση ότι όλα τα έσοδα είναι δεδουλευμένα.[223]

Κατά τους Du & Whittington (2018), επισημαίνεται ότι οι Ο.Ε.Λ πρέπει να ελέγξουν την ορθότητα των αποτελεσμάτων καθώς και την πιθανότητα να ανακαλύψουν κάποιο σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας σχετικά με την αναγνώριση των εσόδων.[224] Την ίδια θεώρηση ακολουθούν και οι Amoah, et al, (2018), εξετάζοντας τον βαθμό επηρεασμού της αναγνώρισης εσόδων από την μη τήρηση λογιστικών αρχών και κανονισμών. Τα ευρήματα της αποδεικνύουν ότι μέσω της αναγνώρισης εσόδων παρέχονται χρήσιμες πληροφορίες σχετικά με την διαδικασία λήψης αποφάσεων ενώ η μη σωστή χρήση των λογιστικών κανονισμών σχετικά με την αναγνώριση εσόδων οδηγεί σε μείωση της ποιότητας ελέγχου.[225]

Οι Schultz & Tropmann-Frick (2020), επισημαίνουν ότι υπάρχει μια κοινή αντίληψη από την πλευρά των Ο.Ε.Λ σχετικά με την ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων. Πιο συγκεκριμένα, κατατάσσουν τις παρατυπίες των οικονομικών καταστάσεων (π.χ. εσφαλμένη αναγνώριση εσόδων κ.α.) και τα σφάλματα ή λάθη που έχουν άμεση σχέση με τις καταχωρήσεις στο Γενικό Καθολικό (π.χ. λανθασμένη δημοσιεύσεων κ.α.).[226]

Ο Folarin (2020), επισημαίνει ότι πολλά ελεγκτικά γραφεία έχουν χρησιμοποιήσει τις *«Voodoo Accounting Practices»,* οι οποίες οδήγησαν στην κακή ποιότητα ελέγχου από την πλευρά των Ο.Ε.Λ με συνέπεια την κατάρρευση πολλών εταιριών. Η χρήση των *«Voodoo Accounting Practices»* από τις Διοικήσεις των εταιρειών συνέβαλλαν στην εξαπάτηση του επενδυτικού κοινού. Αξίζει να σημειωθεί ότι οι *«Voodoo Accounting*

[223]Τσακλαγκάνος, Α. Ά. & Σπαθής, Θ. Χ.,2015, ό.π, σ. 301-304
[224]Du, N. & Whittington, R., 2018. "An experimental investigation of dimensional precision in uncertainty disclosures related to revenue recognition". Accounting Reasearch Journal, 08 May, 31(1), pp. 90-101.
[225]Amoah, N. Y., Bonaparte, I., Kelly, M. & Makawwi, B., 2018. "Accounting Irregularity, Improper Revenue Recognition and Auditor Litigation". Academy of Accounting and Financial Studies Journal, 22(3), pp. 2-11.
[226]Schultz, M. & Tropmann-Frick, M., 2020. "Autoencoder Neural Networks versus External Auditors: Detecting Unusual Journal Entries in Financial Statement Audits". Hawaii, Proceedings of the 53rd Hawaii International Conference on System Sciences

Practices» συνδέονται με την αποτίμηση των αποθεμάτων και την αναγνώριση των εσόδων.[227]

Η κατάρρευση της Βρετανικής πολυεθνικής εταιρείας Carillion plc οφείλεται σε λάθος χειρισμό της αναγνώρισης εσόδων από την πλευρά των Ο.Ε.Λ. Η έκθεση ελέγχου της Carillion plc (2016) τρεις μήνες πριν την κατάρρευση της αναφέρει ως Κ.Α.Ms την αναγνώριση εσόδων. Είναι γεγονός ότι η κατάρρευση της Carillion plc οφείλεται σε λάθος του ελεγκτικού γραφείου σχετικά με την αναγνώριση εσόδων και όχι εξαιτίας προβλημάτων που σχετίζονταν με την χρηματοδοτική μίσθωση.[228]

Κατά τους Νεγκάκη & Ταχυνάκη (2017), οι Ο.Ε.Λ οφείλουν να εξετάσουν πιθανούς λογαριασμούς οι οποίοι δεν έχουν καταγραφεί στο τέλος της χρήσεως ώστε να προβούν σε εγγραφές προσαρμογής. Σε περίπτωση όπου διαπιστωθούν παραλήψεις κατά την αναγνώριση εσόδων οι Ο.Ε.Λ προβαίνουν σε τυχόν διορθωτικές εγγραφές.[229]

Την αντίθετη σχέση μεταξύ της έγκυρης παροχής λογιστικών πληροφοριών, της παροχής αξιόπιστων πληροφοριών καθώς και του χρονοδιαγράμματος κατά την αναγνώριση των εσόδων αναδεικνύεται από την θεώρηση των Namryoung & Kwon (2020). Επισημαίνουν, ότι αρκετές οντότητες χρησιμοποιούν διαφορετικές μεθόδους με σκοπό να επιτύχουν τα αναμενόμενα κέρδη αναγνωρίζοντας πρόωρα τα έσοδα. Η πρόωρη αναγνώριση των εσόδων αποτελεί το πέμπτο σημαντικό πρόβλημα των οικονομικών καταστάσεων. Οι εταιρείες που εμφανίζουν προβλήματα στα κέρδη τους προβαίνουν στην δημιουργία πλαστών εικονικών κερδών με δόλιο τρόπο. [230] Την ίδια θεώρηση ακολουθεί Trussel (2019), προσθέτοντας ότι εάν οι Ο.Ε.Λ δεν αντιληφθούν τα λάθη που προκύπτουν από την αναγνώριση των εσόδων οδηγούνται σε λανθασμένες εκθέσεις ελέγχου.[231]

---

[227]Folarin, A. I., 2020. Voodoo Accounting and Shareholders' Wealth in Nigeria. Global Journal of Management and Business Research: D. Accounting and Auditing, 20(1), pp. 1-8.
[228]Li, L., 2020. "Book Review of Disruption in the Audit Market: The Future of the Big Four, Financial Failures & Scandals: From Enron to Carillion, and the Future of Auditing". International Journal of Accounting, 16 June, pp. 431-435.
[229]Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 461-462
[230]Namryoung, L. & Kwon, K.-H., 2020. "Revenue recognition on percentage of completion basis and firm value ". International Journal of Business and Society, 21(1), pp. 25-41.
[231]Trussel, J., 2019. "Earnings Quality and the Likelihood of Material". Journal of Accounting and Finance, 19(8), pp. 171-199.

Η Kassem (2019), τονίζοντας την σχέση μεταξύ αναγνώρισης εσόδων και διαχείρισης κερδών, προσθέτουν ότι η μη ορθή αναγνώριση των εσόδων συνδέεται με παράνομες ενέργειας από την πλευρά της ελεγχόμενης οντότητας ή του Ο.Ε.Λ.[232]

Πρόγραμμα Ποιοτικού Ελέγχου της Ε.Λ.Τ.Ε [233]

Διαδικασίες Υπολοίπων Σημαντικών Λογαριασμών	**Δ.Π.Ε**
Ζητήματα Προς Εξέταση	Στοιχείο Οικονομικών Καταστάσεων
Εξετάσθηκαν διαδικασίες αναγνώρισης εσόδων (εάν δεν καλύπτονται ήδη από δοκιμασίες των εισπρακτέων λογαριασμών εμπορίου και διεπιχειρησιακών), για παράδειγμα αναλυτικές διαδικασίες όπου χρησιμοποιήθηκαν αναλυτικά δεδομένα (π.χ. κατά μήνα, κατά γραμμή παραγωγής, κατά τομέα), διερευνητικά ερωτήματα στο προσωπικό πωλήσεων και εμπορίας για οποιαδήποτε ασυνήθιστη συναλλαγή ή παρόμοια κονδύλια, επισκόπηση των όρων των συμφωνιών πωλήσεων των κίνητρων πωλήσεων και των πολιτικών του πελάτη για τον χειρισμό των επιστροφών, ώστε να εντοπισθούν πιθανές ασυνήθιστες συναλλαγές ή γεγονότα.	
Εξετάσθηκαν καταλλήλως άλλα σημαντικά θέματα αναγνώρισης εσόδων, περιλαμβανομένων μεγάλες ή ασυνήθιστες συναλλαγές, συναλλαγές στο κοντά ή στο τέλος χρήσης, συναλλαγές που τιμολογήθηκαν τα είδη αλλά δεν αποστάλθηκαν στον πελάτη, συναλλαγές με δικαιώματα επιστροφής, επέκταση πιστωτικών όρων ή ασυνήθιστες χρηματοοικονομικές συμφωνίες, προϊόντα ευαίσθητα στις γρήγορες τεχνολογικές αλλαγές, ποσοστό ολοκλήρωσης έργου καθώς και συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη.	

Πίνακας 5 : Μέρος του προγράμματος ποιοτικού ελέγχου Ε.Λ.Τ.Ε- Έσοδα (Πηγή : Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 471-472.

Σύμφωνα με την Solar (2012), επιτακτική είναι η χρήση του Δ.Π.Ε 315 *«Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της»*.[234] Οι μορφές των ισχυρισμών βρίσκονται στο Δ.Π.Ε 315 (παρ. 111) και κατατάσσονται σε τρείς κατηγορίες : [235]

- *«Ισχυρισμοί για κατηγορίες συναλλαγών και γεγονότα για την υπό έλεγχο περίοδο (πραγματοποίηση, πληρότητα, ακρίβεια, διαχωρισμός, ταξινόμηση).*
- *Ισχυρισμοί για τα υπόλοιπα λογαριασμών στο τέλος της περιόδου (ύπαρξη, δικαιώματα & δεσμεύσεις, πληρότητα, αποτίμηση και κατανομή).*
- *Ισχυρισμοί για την παρουσίαση και γνωστοποίηση (ακρίβεια & αποτίμηση, ταξινόμηση & κατανοητότατα, πληρότητα, πραγματοποίηση & δικαιώματα & δεσμεύσεις)».*

[232]Kassem, R., 2019. "Understanding financial reporting fraud in Egypt: evidence from the audit field". Journal of Third World Quartely, July, 40(11), pp. 1996-2015.
[233]Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 471-472.
[234]Solar, A., 2012."IFRS adopting process in Romanian banks-impact on independent audit of financial statements. " International Journal of Accounting, 4(2), pp. 439-450.
[235]βλ. Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας (2010) : www.elte.org.gr.

6.1.1.2 Αποτίμηση Υπεραξίας & Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων

Σύμφωνα με τους Malijebtou & Faouzi, (2017), η απομείωση της υπεραξίας χαρακτηρίζεται ως περίπλοκο κομμάτι κατά τον έλεγχο των Ο.Ε.Λ. Μόνο σε περίπτωση συνένωσης θα πρέπει να καταχωρείται η υπεραξία στον Ισολογισμό. Ακόμα, αρκετοί μελετητές τάσσονται υπέρ των μεθόδων απόσβεσης σχετικά με την υπεραξία, καθώς εσωτερικοί ελεγκτές παραθέτουν ποσά τα οποία δεν απεικονίζουν την πραγματική εικόνα με στόχο την παραπλάνηση των επενδυτών και των Ο.Ε.Λ.[236]

Η λογιστική αντιμετώπιση τους, αναφέρεται στο Δ.Λ.Π 36 *«Απομείωση της αξίας περιουσιακών στοιχείων»,* στο Δ.Λ.Π 38 *«Άυλα περιουσιακά* στοιχεία» καθώς και στο Δ.Π.Χ.Α 3 *«Συνενώσεις Επιχειρήσεων»*.[237]

Οι Linnenluecke, et al, (2015), καθώς και οι Luta & Grigorescu (2016), αναφέρουν ότι οι Ο.Ε.Λ θα πρέπει να επιβεβαιώνουν τις διαδικασίες που έχει εφαρμόσει η οντότητα ώστε να διασφαλίσουν ότι η αξία των άυλων στοιχείων έχει καταχωρηθεί σε τιμή που υπερβαίνει ή είναι ίση με την ανακτήσιμη αξία της.[238] Επιπλέον, οι DelgadoL, et al, (2018), αναφερόμενοι στις ελεγκτικές εργασίες των Ο.Ε.Λ σχετικά με τον έλεγχο της απομείωσης, προσθέτουν ότι οι Ο.Ε.Λ θα πρέπει να είναι σε θέση να αντιληφθούν τυχόν σφάλματα ή λάθη.[239] Ενώ, ορισμένοι μελετητές τονίζουν ότι οι Ο.Ε.Λ πρέπει να δίνουν μεγαλύτερη προσοχή στον τρόπο με τον οποίο η οντότητα έχει αποτιμήσει τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με αόριστη διάρκεια ζωής.[240]

---

[236]Malijebtou, H. & Faouzi, J., 2017. "Earning Management Behavior with Respect to Goodwill Impairment losses under IAS 36: The Franche Case. International Journal of Academic Research in Accounting, Finance & Management Sciences, April, 7(2), pp. 177-179.

[237]Pajunen, K. & Saastamoinen, J., 2013. "Do auditor perceive that there exists earnings management in goodwill accounting under IFRS? Finnish evidence. Managerial Auditing Journal, 15 March, 28(3), pp. 245-260, Schatt, A., Doukakis, L., Bessieux- Ollier, C. & Walliser, E., 2016. "Do Goodwill Impairments by European firms provise useful information to investors? ". Accounting in Europe, 01 December, 13(3), pp. 307-327

[238]Linnenluecke, K. M., Birt, J., Lyon, J. & Sidhu, K. B., 2015. "Planetary boundaries: implications for asset impairment". Accounting & Finance, 26 October, 55(1), pp. 911-929, Luta, D. & Grigorescu, S., 2016. "Continental and international normalization of asset impairment". Management Strategies Journal, pp. 83-89.

[239]DelgadoL, R. A., Sáiz-Bárcena, L., Manzanedo, M. A. & Olmo, R. D., 2018. "The Importance of Intangible Liabilities to Business Management". Engineering Digital Transformation, 19 September, 6(2), pp. 141-148.

[240]Wu, K. & Lai, S., 2020. "Intangible Assets intensity and stock price crash risk". Journal of Corporate Finance, 24 June, 64(2), pp. 1-23, DelgadoL, R. A., Sáiz-Bárcena, L., Manzanedo, M. A. & Olmo, R. D., 2018, ό.π, pp. 141-148.

Σχετική έρευνα έχουν διενεργήσει οι Adeyemi, et al, (2019), εξετάζοντας κατά πόσο ο έλεγχος των Ο.Ε.Λ σχετικά με την απομείωση υπεραξίας και άυλων περιουσιακών στοιχείων επηρεάζει την ποιότητα του ελέγχου. Λαμβάνοντας ως δείγμα τις ετήσιες εκθέσεις (2012-2014) πενήντα μεταποιητικών εταιριών στην Νιγηρία, συμπεραίνουν ότι οι οντότητες εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π και Δ.Π.Χ.Α. Οι Ο.Ε.Λ χρησιμοποιώντας τα αντίστοιχα Δ.Π.Ε βεβαιώνουν ότι οι οικονομικές εκθέσεις των εταιρειών είναι αληθείς και αξιόπιστες. [241] Στα ίδια ευρήματα καταλήγει και ο Agyei-Mensah (2019), μετά την διεξαγωγή έρευνας στην Γκάνα.[242]

Αντίθετα, οι Ancuta, et al, (2017), μετά από έρευνα σε εκθέσεις ελέγχου των Ο.Ε.Λ καθώς και σε δημοσιευμένες καταστάσεις φαρμακοβιομηχανιών στην Ρουμανία, συμπεραίνουν ότι οι Ο.Ε.Λ δεν αντιλήφθηκαν λάθη αναφορικά με την λογιστική αντιμέτωπη της υπεραξίας και των άυλων περιουσιακών στοιχείων.[243]

Οι Chen, et al, (2019), αναφέρουν ότι οι Ο.Ε.Λ κατά τον έλεγχο της υπεραξίας πρέπει να προβαίνουν σε ελεγκτικές διαδικασίες οι οποίες σχετίζονται με την επαλήθευση της ύπαρξης, της ιδιοκτησίας ή του ποσού της υπεραξίας.[244]

Κατά την θεώρηση των Kuo & Lee (2017), οι Ο.Ε.Λ αντιμετωπίζουν σοβαρά θέματα όσον αφορά τον έλεγχο απομείωσης άυλων περιουσιακών στοιχείων. Παραθέτουν, ότι αρκετοί μελετητές αναφέρουν ότι οι Ο.Ε.Λ κατά τον προγραμματισμό διαδικασιών θα πρέπει να εξετάζουν επιπτώσεις κεφαλαιοποίησης του κόστους.[245]

Οι Zhang & Jiang (2018), αναφερόμενοι στην αποτίμηση της υπεραξίας και των άυλων περιουσιακών στοιχείων προσθέτουν ότι οι Ο.Ε.Λ πρέπει να δίνουν ιδιαίτερη προσοχή : [246]

[241]Adeyemi, S. B., Omobude, S. I. & Udofia, I. E., 2019. "Impairment Testing of Intangible Assets and Quality of Financial Reporting of Nigerian Manufacturing Companies". Global Journal of Accounting, 5(1), pp. 1-15.
[242]Agyei-Mensah, B. K., 2019. "IAS-38 disclosure compliance and corporate governance: evidence from an emerging market". Journal of Accounting, 03 June, 4(3), pp. 419-437.
[243]Ancuta, A. G., Moisescu, F. & Varlanuta, F., 2017. "Study Regarding the Financial Reporting of Intangible". European Journal of Sustainable Development, 6(1), pp. 31-41.
[244]Chen, Y. V., Keung, C. E. & Lin, I. M., 2019. "Disclosure of fair value measurement in goodwill impairment tests and audit fees". Journal of Contemporary Accounting & Economics, December, 15(3), pp. 1-21.
[245] Kuo, N. & Lee, C., 2017. "Investor legal protection, capitalized development costs, and audit fees: A cross-country analysis". *Journal of International Financial Management & Accounting*, 21 August, pp. 57-82.
[246]Zhang, H. & Jiang, N., 2018. "The Influence of Intangible Assets on the Core Competence of Enterprises". Advances in Social Science, Education and Humanities Research, 199(3), pp. 601-604.

- Στην *«Ύπαρξη»*, δηλ. ενδέχεται ορισμένες εταιρείες να χρησιμοποιούν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία ως άυλα. Είναι πιθανό να κεφαλαιοποιούν δαπάνες και να αυξάνουν το κόστος αυτών.
- Στην *«Αποδοτικότητα»*, δηλ. οντότητες αυξάνουν την ρευστότητα τους.
- Στον *«Κίνδυνο»*, δηλ. εξαιτίας της πολυπλοκότητας του περιβάλλοντος και των συνεχών αλλαγών, υπάρχει μεγάλη αβεβαιότητα σχετικά με την αποτίμηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Οι Lim, et al, (2020), επισημαίνουν ότι όταν οι Ο.Ε.Λ δίνουν λιγότερη προσοχή στην αποτίμηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι πιθανότερο ο έλεγχος σχετικά με τις αποτιμήσεις να αποτελείται από ουσιώδη λάθη. Οι Ο.Ε.Λ πρέπει να διενεργούν εξονυχιστικό έλεγχο σχετικά με την αναγνώριση και την επιμέτρηση της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχειών.[247]

Σύμφωνα με τους Datta, et al, (2019), η έντονη προβολή των άυλων περιουσιακών στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις δημιουργεί επιπτώσεις στην επαγγελματική κρίση των Ο.Ε.Λ. Ελεγχόμενες εταιρείες με σκοπό να αποκρύψουν δόλιες ενέργειες στις αποτίμηση της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων προβαίνουν σε τέτοιες ενέργειες.[248] Οι Uttamagana & Sukartha (2020), επισημαίνουν ότι οι Ο.Ε.Λ θα πρέπει να ελέγχουν εάν έχουν εκτελεσθεί και τεκμηριωθεί σωστά οι απομειώσεις των άυλων περιουσιακών στοιχείων ώστε να αποφευχθούν αυτές οι ενέργειες.[249]

Οι Azevedo, et al, (2020), μέσω σχετικής έρευνας επισημαίνουν ότι οι Big 4 Vs non-Big 4, διενεργούν ποιοτικούς ελέγχους σχετικά με την αποτίμηση υπεραξίας και των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Πιθανολογούν ότι αυτό οφείλεται σε δύο παράγοντες. Συγκεκριμένα, στην καλύτερη εξοικείωση των Ο.Ε.Λ στα Δ.Π.Ε και δεύτερον στην δημιουργία ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος σε περίπτωση εντοπισμού λάθους.[250]

Ιδιαίτερη προσοχή θα πρέπει να δίνεται από τους Ο.Ε.Λ σχετικά με την αποτίμηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας καθώς

[247]Lim, C. S., Macias, J. A. & Moeller, T., 2020. "Intangible assets and capital structura". Journal of Banking and Finance, 04 June, 199(1), pp. 1-24.
[248]Datta, S., Jha, A. & Kulchania, M., 2019. "On accounting's twenty first century challenge: evidence on the relation between intangible assets and audit fees". Journal of Quantitative Finance and Accounting, 24 August, 55(2), pp. 123-162.
[249]Uttamagana, d. A. W. & Sukartha, I. M., 2020. "The effect of goodwill to asset in the relevance accounting information value". American Journal of Humanities and Social Sciences Research, 4(3), pp. 209-214.
[250]Azevedo, G., Oliveira, J. & Freitas Couto, M. A., 2020. "Compliance with intangible assets disclosure requirements: study of Portuguese non-financial companies". Journal of Accounting, 12 May, 64(4), pp. 1781-1802.

συντελεί στην ενίσχυση της ποιότητας ελέγχου.[251] Οι Saastamoinen, et al, (2020), προσθέτουν ότι οι Ο.Ε.Λ μέσω των ελέγχων πρέπει να διασφαλίζουν ότι η ελεγχόμενη οντότητα αναφέρει την πραγματική απομείωση άυλων περιουσιακών στοιχείων και υπεραξίας.[252]

Πρόγραμμα Ποιοτικού Ελέγχου Ε.Λ.Τ.Ε[253]

Διαδικασίες Υπολοίπων Σημαντικών Λογαριασμών	**Δ.Π.Ε**
2.9Απομείωση αξίας παγίων	
Εκτελέστηκαν και τεκμηριώθηκαν επαρκώς διαδικασίες για την εξέταση της τυχόν απομείωσης των παγίων	Στοιχείο Οικονομικών Καταστάσεων
Ζητήματα Προς Εξέταση	
Έχει η διοίκηση εντοπίσει ενδείξεις απομείωσης και όταν μια απομείωση πρέπει να αναγνωριστεί, οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται από την διοίκηση, οι σχετικές παραδοχές για την αναγνώριση και μέτρηση της απομείωσης είναι λογικές	
Σχόλια…….	
Η αναγνώριση και αρχική επιμέτρηση της υπεραξίας που προκύπτει από την συνένωση επιχειρήσεων και η περίοδος απόσβεσης επισκοπήθηκαν για να καθορισθεί εάν η λογιστική συμμορφώνεται με τα ισχύοντα λογιστικά πρότυπα.	
Η αναγνώριση και αρχική επιμέτρηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων καθώς και η περίοδος απόσβεσης επισκοπήθηκαν για να καθοριστεί εάν η λογιστική αντιμετώπιση συμμορφώνεται με τα ισχύοντα λογιστικά πρότυπα.	
Έγινε ετήσιος έλεγχος απομείωσης για άυλα περιουσιακά στοιχεία με μη προσδιοριζόμενη περίοδος ζωής (infinite useful life) και για υπεραξία, Έγινε έλεγχος απομείωσης για τα υπόλοιπα άυλα στοιχεία, όταν υπήρχαν ενδείξεις απομείωσης, Σε περιπτώσεις όπου αναγνωρίσθηκε απομείωσης, ήταν η απομείωση αυτή εύλογη.	
Σχόλια…….	

Πίνακας 6 : Μέρος του προγράμματος ποιοτικού ελέγχου Ε.Λ.Τ.Ε-Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία (Πηγή : Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 330)

Μέσω της χρήσης του Δ.Π.Ε 540 *«Έλεγχος λογιστικών εκτιμήσεων, περιλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας και σχετικών γνωστοποιήσεων»* οι Ο.Ε.Λ επικεντρώνονται στον έλεγχο εύλογων εκτιμήσεων καθώς και στον εντοπισμό τυχόν ανακριβειών στις οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης οντότητας.[254] Επίσης, οι Νεγκάκης & Ταχυνάκης (2017), παραθέτοντας το Πρόγραμμα Ποιοτικού Ελέγχου της Ε.Λ.Τ.Ε επισημαίνουν τον χειρισμό των Ο.Ε.Λ αναφορικά με την εύλογη αξία : [255]

[251]Gietzmann, M. & Wang, Y., 2019. "Goodwill valuations certified by independent experts: Bigger and cleaner impairments?". Journal of Business Finance & Accounting, 25 September, 47(1), pp. 27-51.
[252]Saastamoinen, J., Djatej, A., Pajunen, K. & Gorton, M. D., 2020. "Practitioner views of goodwill accounting under US GAAP". Journal of Applied Accounting Research, 09 July.
[253]Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 330
[254]Pajunen, K. & Saastamoinen, J., 2013, ό.π, pp. 245-260.
[255] Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 871-872

- Κατανόηση διαδικασιών αναφορικά με τον τρόπου όπου η ελεγχόμενη εταιρεία έχει καθορίσει τις επιμετρήσεις της εύλογης αξίας, των γνωστοποιήσεων καθώς και των σχετικών διαδικασιών δικλίδων με σκοπό να εκτιμηθούν οι κίνδυνοι ουσιώδους σφαλμάτων και τον σχεδιασμό περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών. (Δ.Π.Ε 540.8)
- Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφαλμάτων σχετικά με την επιμέτρηση της εύλογης αξίας, των γνωστοποιήσεων και των διαδικασιών ώστε να καθορισθεί η φύση, ο χρόνος και η επέκταση των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών. (Δ.Π.Ε 540.8)
- Σχεδιασμός αυτών των ελεγκτικών διαδικασιών (Δ.Π.Ε 540.8)
- Απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων ώστε να βεβαιωθεί ότι η ελεγχόμενη εταιρεία έχει ενεργήσει με ορθό τρόπο σχετικά με την εκτίμηση της εύλογης αξίας και των γνωστοποιήσεων. (Δ.Π.Ε 540,12β)
- Αξιολόγηση των ενεργειών της ελεγχόμενης εταιρείας σχετικά με την μέτρηση της εύλογης αξίας (Δ.Π.Ε 540,12β)
- Εξέταση εάν απαιτούνται ενέργειες κάποιο ειδήμονα (Δ.Π.Ε 540.8, Α.29-30)
- Με βάση τα αποτελέσματα από τις παραπάνω ελεγκτικές διαδικασίες πρέπει να αξιολογηθεί εάν οι παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν από την οντότητα όσον αφορά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας παρέχει λογιστική βάση (Δ.Π.Ε 540.8, Α.31-Α36), πρέπει να αξιολογηθεί ότι οι επιμετρήσεις της εύλογης αξίας προέρχονται από αυτά τα δεδομένα και να αξιολογηθεί η επάρκεια καθώς και η καταλληλόλητα των αποδεικτικών στοιχείων σχετικά με τις επιμετρήσεις της εύλογης αξίας.(Δ.Π.Ε 540.18)
- Βεβαίωση ότι οι ελεγκτικές διαδικασίες μεταγενέστερων χρόνων σχετικά με την επιμέτρηση και τις γνωστοποιήσεις υπάρχουν στην επισκόπηση (Δ.Π.Ε 540, Α.126)
- Απόκτηση έγγραφων διαβεβαιώσεων της Διοίκησης αναφορικά με την ύπαρξη παραδοχών που εκτός των άλλων αποτυπώνουν κατάλληλα την πρόθεση και την δυνατότητα της να ενεργήσει με καθορισμένο τρόπο για λογαριασμό της οντότητας αναφορικά με τις γνωστοποιήσεις και την επιμέτρηση της εύλογης του αξίας (Δ.Π.Ε 540,Α.126-Α.127)

6.1.1.3 Αποτίμηση Ακινήτων, Εγκαταστάσεων & Εξοπλισμού

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνουν τα ακίνητα, τις εγκαταστάσεις καθώς και το εξοπλισμό.[256] Η ίδια θεώρηση ακολουθείται και από τους Νεγκάκη & Ταχυνάκη (2017),προσθέτοντας ότι αποκτώνται από μια οικονομική οντότητα για μακροχρόνια χρήση (μεγαλύτερη του έτους).[257]

Η λογιστική αντιμετώπιση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων παρουσιάζεται στο Δ.Λ.Π 16 *«Ενσώματες Ακινητοποιήσεις»*.[258] Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στο κόστος κτήσης ενώ σε μεταγενέστερο χρόνο πρέπει να αποτιμηθούν στο ιστορικό κόστος ή στο αναπροσαρμοσμένο κόστος όπως ορίζει το Δ.Λ.Π 16.[259]

Κατά την θεώρηση αρκετών μελετητών, η οικονομική οντότητα κατά την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων έχει την δυνατότητα να επιλέξει την μέθοδο αποτίμησης των ενσώματων παγίων. Συγκριμένα είτε την μέθοδο του κόστους είτε την μέθοδο της αναπροσαρμογής. [260]

Η μέθοδος αναπροσαρμογής προβλέπει *ότι «η αναπόσβεστη αξία είναι η εύλογη αξία κατά την ημέρα αναπροσαρμογής, μείον της συσσωρευμένες αποσβέσεις και ζημίες λόγω μείωσης της αξίας τους» όπως* ορίζεται από τους Νεγκάκη & Ταχυνάκη (2017).[261] Κατά τους Ballas, et al, (2014), ουσιώδης σφάλματα στις οικονομικές καταστάσεις διάφορων εταιρειών συσχετίζονται με την χρήση της μεθόδου αναπροσαρμογής. Προσθέτουν, ότι

[256]Τσακλάγκανος, Α. Ά. & Σπαθής, Θ. Χ.,2015, ό.π, σ. 243
[257]Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 294
[258]Binch, D. P., 2014. "Tangible fixed assets accounting system for enterprise in Vietnam". International Journal of Economics and Finance, 25 March, 6(6), pp. 30-37, Egbunike, P. A., Jesuwunmi, C. A., Adewoyin, A. O. & Ogunmeru, A., 2018. "Empirical Appraisal of ISA 16 Disclosurer Compliance Level of Listed Cement Manufacturing firms in Nigeria". International Journal of Economics & Business, 4(2), pp. 56-76.
[259]Nichols, M. L. & Buerger, H. K., 2002. "An investigation of the effect of valuation alternative for fixed assets on the decisions of statement users in the United States & Germany". Journal of International Accounting Auditing and Taxation, 11(2), pp. 155-163.
[260]Herrmann, D., Sandagaran, M. S. & Wayne, B. T., 2006. "The quality of fair values measures for property, plant and equipment". International Journal of Accounting, March, 20(1), pp. 43-59, Matei, N.-C., 2019. "Reverrible Depreciations of Property, Plant and Equipments - Tax Implications Vs Ensuring the Quality of the Accounting Information". Global Economic Observer, 2(1), pp. 74-80, Bamer, K., 2014. "Fixed Assets Valuation in the Condition of Bankruptcy Risk: The Role of Estimates". Journal of Modern Accounting and Auditing, June, 10(6), pp. 652-666, Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 296.
[261]Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 296.

οι Ο.Ε.Λ θα πρέπει να γνωστοποιούν παρατυπίες σχετικά με την χρήση της μεθόδου αναπροσαρμογής. [262]

Σύμφωνα με τους Maysan & Haran (2020), σε κάθε οντότητα η οποία χρησιμοποιεί το Δ.Π.Χ.Α και αποτιμά τα πάγια περιουσιακά στοιχεία με την μέθοδο αποτίμησης, οι Ο.Ε.Λ πρέπει να χρησιμοποιούν το Δ.Π.Ε 500 *«Ελεγκτικά Τεκμήρια»*. Μέσω του Δ.Π.Ε 500 οι Ο.Ε.Λ συλλέγουν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία ώστε να μπορούν να εξάγουν συγκεκριμένο συμπέρασμα για τις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας. [263]

Οι Νεγκάκης & Ταχυνάκης (2017), τονίζουν ότι για την διενέργεια αποτελεσματικού ελέγχου των παγίων περιουσιακών στοιχείων επιτακτική είναι η χρήση του Δ.Π.Ε 520 *«Αναλυτικές Διαδικασίες»*. Οι ελεγκτικές διαδικασίες σχετίζονται με την λειτουργία και τα υπόλοιπα λογαριασμών και ισοζυγίων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.[264]

Στην περίπτωση ζημίας απομείωσης αναφέρεται ο Herrmann, et al, (2006). Προσθέτει ότι είναι πιθανό η οντότητα να μην εμφανίζει την αύξηση της αναπροσαρμογής όταν εμφανίζεται ζημία με συνέπεια την παραποίηση των αποτελεσμάτων. Σε περίπτωση μη εντοπισμού του σφάλματος οι Ο.Ε.Λ απεικονίζουν μη αληθή εικόνα στις εκθέσεις ελέγχου τους .[265]

Οι Mykolaitiene, et al, (2010), τονίζουν ότι οι Ο.Ε.Λ κατά τον έλεγχο των ενσώματων παγίων πρέπει να δίνουν ιδιαίτερη προσοχή στον υπολογισμό των αποσβέσεων.[266] Οι Νεγκάκης & Ταχυνάκης (2017), προσθέτουν ότι ο έλεγχος των αποσβέσεων από τους Ο.Ε.Λ περιλαμβάνει την επαλήθευση υπολογισμού των αποσβέσεων, την επαλήθευση χειρισμού του κόστους αποσβέσεων, την επαλήθευση συντελεστών αποσβέσεων ανά περίοδο και την επαλήθευση του αποτελέσματος στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων.[267]

Οι Ballas, et al, (2014), διεξάγουν σχετική έρευνα με σκοπό να εξετάσουν εάν η μέθοδος αποτίμησης των ενσώματων παγίων επηρεάζει το ελεγκτικό αποτέλεσμα των Ο.Ε.Λ. Λαμβάνοντας ως δείγμα Ελληνικές Εταιρείες εισηγμένες στο Χρηματιστήριο

---

[262]Ballas, A., Panagiotou, V. & Tzovas, C., 2014. "Accounting Choices for Tangible Assets: A Study of Greek Firms". Journal of Economics and Business, 64(4), pp. 18-38.
[263]Maysan, A. & Haran, E. M., 2020. "Extent of Commitment of Accountants in Lebanon to Implementing the International Accounting Standard 16: Property, Plant and Equipment (An empirical study)". Research in Economics and Management, pp. 1760-1789.
[264]Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 309.
[265]Herrmann, D., Sandagaran, M. S. & Wayne, B. T., 2006, ό.π, pp. 43-59
[266]Mykolaitiene, V. & Vecerskiene, G. &. J. K. &. V. L, "Peculariariter of Tangible fixed assets accounting. Inzinerine Ekonomica - Engineering Economics Valancience, 2010, 21(2), pp. 142-150.
[267]Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 312.

Αξιών Αθηνών (2005,2007,2009), συμπεραίνουν πως το μέγεθος του ελεγκτικού γραφείου καθώς και τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του Ο.Ε.Λ (εμπειρία, εξειδίκευση στα Δ.Π.Ε κ.α.), συντελούν στην ορθή εξέταση των μεθόδων αποτίμησης αυξάνοντας την ποιότητα της έκθεσης ελέγχου.[268]

Πρόγραμμα Ποιοτικού Ελέγχου Ε.Λ.Τ.Ε [269]

Διαδικασίες Για Υπόλοιπα Σημαντικών Λογαριασμών	Δ.Π.Ε
2.8 Ακίνητα, Εγκαταστάσεις και εξοπλισμός	
Έχουν εντοπιστεί οι κατάλληλοι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις και έχουν εκτελεστεί για την αντιμετώπιση των κινδύνων αυτών;	Στοιχεία Οικονομικών Καταστάσεων
Ζητήματα Προς εξέταση	
Έχει αποκτηθεί και επισκοπηθεί μια κίνηση των ακινήτων, των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού (των ενσώματων ακινητοποιήσεων) συμπεριλαμβανομένων των κεφαλαιοποιημένων μισθώσεων, καθώς και των στοιχείων προσθηκών, των διαθεσίμων, των ανακατατάξεων και των αποσβέσεων, των απομειώσεων ή/ και των χρεολυσίων. Τα υπόλοιπα συμφωνήθηκαν με τους αντίστοιχους λογαριασμούς του γενικού καθολικού.	
Για σημαντικές προσθήκες και διαθέσεις κατά την διάρκεια του έτους, τα τιμολόγια, οι άδειες των κεφαλαιουχικών δαπανών, οι μισθώσεις και άλλα στοιχεία που υποστηρίζουν αυτές τις προσθήκες και τις διαθέσεις εξετάστηκαν.	
Υποστήριξη για ενοικίαση υπό το καθεστώς λειτουργικών μισθώσεων και για τις σημαντικές χρεώσεις για επισκευές και συντήρηση καθώς και για άλλα έξοδα λογαριασμών επισκοπήθηκαν και εξετάστηκαν για να καθοριστεί εάν θα πρέπει να κατηγοριοποιηθούν ως ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός.	
Έχουν εξετασθεί οι αποσβέσεις, οι απομειώσεις σε σχέση με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και τις προσδοκίες για το τρέχον έτος.	
Έχουν εξετασθεί τυχόν εμπράγματα βάρη επί των ακινήτων; Έχουν γίνει οι κατάλληλες γνωστοποιήσεις;	
Η εταιρεία έχει προβεί σε εξέταση (περιοδική) της εύλογης αξίας των ακινητοποιήσεων, όπου συντρέχουν ενδείξεις απομείωσης;	Στοιχεία Οικονομικών Καταστάσεων
Σχόλια…….	
Απομείωση αξίας παγίων	
Έχει η διοίκηση εντοπίσει ενδείξεις απομείωσης, και όταν μια απομείωση πρέπει να αναγνωριστεί, οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται από την διοίκηση, οι σχετικές παραδοχές για την αναγνώριση και μέτρηση της απομείωσης είναι λογικές	
Σχόλια…….	

Πίνακας 7 : Μέρος του προγράμματος ποιοτικού ελέγχου Ε.Λ.Τ.Ε-Ακίνητα, Εγκαταστάσεις & Εξοπλισμός (Πηγή : Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 329

[268]Ballas, A., Panagiotou, V. & Tzovas, C., 2014, ό.π, pp. 18-38.
[269]Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017

6.1.1.4 Αποτίμηση Αποθεμάτων

Οι Νεγκάκης & Ταχυνάκης (2017), επισημαίνουν ότι ο λογαριασμός των αποθεμάτων τόσο από λογιστική όσο και από ελεγκτική άποψη χρίζει ιδιαίτερης προσοχής καθώς περιλαμβάνει το μεγαλύτερο μέρος του κυκλοφορούντος ενεργητικού, χαρακτηρίζεται από ευαισθησία αριθμητικών και λογιστικών σφαλμάτων, μέσω αυτού καθορίζονται οι αριθμοδείκτες (κυκλοφοριακή ταχύτητα αποθεμάτων, εισπράξεων κ.α.), φανερώνεται η μεταβλητότητα των τιμών, ασκούνται εναλλακτικοί μέθοδοι αποτίμησης, επιδρούν στην δημιουργία του κόστος πωληθέντων και των εσόδων και τέλος επηρεάζουν τον προσδιορισμό των φορολογικών κερδών.[270] Τα ίδια παραθέτουν και οι Τσακλάγκανος & Σπαθής (2015), αναφερόμενοι στην σημασία των αποθεμάτων.[271] Την ίδια θεώρηση ακολουθούν και οι Wu, et al, (2018), προσθέτοντας ότι τα αποθέματα αποτελούν την πιο *«κρίσιμη συνιστώσα»* των οικονομικών καταστάσεων διότι κατά την διενέργεια του ελέγχου (εσωτερικού ή εξωτερικού) πρέπει να γίνονται συγκεκριμένες διαδικασίες καθώς η αποτίμηση τους χαρακτηρίζεται από ευαισθησία και απαιτεί ορθή πρόβλεψη μελλοντικών γεγονότων.[272]

Αρκετοί μελετητές αναφερόμενοι στο Δ.Λ.Π 2 *«Αποθέματα»* τονίζουν ότι η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στην χαμηλότερη αξία ανάμεσα στο κόστος αγοράς (π.χ. τιμή αγοράς, έξοδα παράδοσης, κ.α.) και στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία (εκτιμώμενη τιμή πώλησης, μείον το εκτιμώμενο κόστος ολοκλήρωσης και το εκτιμώμενο κόστος που είναι αναγκαίο για την πραγματοποίηση της πώλησης).[273]

Οι μέθοδοι αποτίμησης που χρησιμοποιούνται από τις ελεγχόμενες οντότητες σχετικά με τα αποθέματα διακρίνονται σε δύο κατηγορίες. Πιο συγκεκριμένα : [274]

---

[270]Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 334.
[271]Τσακλάγκανος, Α. Ά. & Σπαθής, Θ. Χ.,2015, ό.π, σ. 194-195.
[272]Wu, X. Wang, X. & Yang, Y. 2018. "The puzzling association between inventory and auditor pricing in China". China Journal of Accounting Research, December, 11(4), pp. 351-366.
[273]Ampofo, K. A. & Sellani, J. R., 2019. "Examining the differences between United States Generally Accepted Accounting Principles (U.S GAAP) and International Accounting Standards (IAS): Implications for the harmonization of accounting standards". International Journal of Accounting, 28 February, 29(2), pp. 219-231, Kaufinger, G. G. & Neuenrchwander, C., 2020. "Investigating inventory valuation as a determinant of retail firm failure". International Journal of Accounting", 05 May, 21(3), pp. 83-101, Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 337.
[274]Simeon, E.-D. & Ohaka, J. 2018. "Implication of Choice of Inventory Valuation Methods on Profit, Tax and Closing Inventory". Account and Financial Management Journal, 07 July, 13(7), pp. 1639-1645, Ionescu, L., Toma, M. & Founanou, M., 2018. "Applied analysis of the impact on inventory valuation methods on the financial situation

- Μέθοδος *«First in First out (FIFO)»,* δηλ. τα αντικείμενα που αγοράστηκαν πρώτα, χρησιμοποιούνται και πρώτα.
- Μέθοδος *«Weighted Average Method (WAC)»,* δηλ. η καθαρή τιμή προστίθεται στο αρχικό απόθεμα και στην συνέχεια διαιρείται με τις διαθέσιμες μονάδες.

Οι Onkeyekwelu & Boniface, (2014), επισημαίνουν ότι οι Ο.Ε.Λ πρέπει να δίνουν ιδιαίτερη προσοχή στις μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων με στόχο την ορθή και πιστή απεικόνιση της πραγματικής τους εικόνας στις οικονομικές καταστάσεις.[275] Την ίδια θεώρηση ακολουθεί και η Elem (2019), προσθέτοντας πως η μέθοδος αποτίμησης των αποθεμάτων αποτελεί τον πιο αξιόπιστο παράγοντα για την επίτευξη καλύτερων αποδόσεων και ποιοτικών πληροφοριών.[276]

Σύμφωνα με τους Τσακλάγκανο & Σπαθή (2015), οι Ο.Ε.Λ κατά τον εξωτερικό έλεγχο των μεθόδων και τεχνικών αναφορικά με την αποτίμηση των αποθεμάτων θα πρέπει να επιβεβαιώνουν την χρήση γενικών παραδεκτών αρχών της Λογιστικής. Επομένως, οι Ο.Ε.Λ θα πρέπει να ελέγξουν ποια μέθοδος αποτίμησης έχει χρησιμοποιηθεί από την ελεγχόμενη οντότητα, θα πρέπει να ελέγξουν αν η μέθοδος αποτίμησης είναι ίδια με προηγούμενες χρήσεις και θα πρέπει να επιβεβαιώνουν ότι οι μέθοδοι αποτίμησης αποθεμάτων έχουν χρησιμοποιηθεί με ακρίβεια στην πράξη.[277]

Η Elem (2019), τονίζει ότι το απόθεμα στο τέλος της περιόδου εμφανίζεται ως τρέχον περιουσιακό στοιχείο στον Ισολογισμό της οντότητας. Σε περίπτωση όπου το απόθεμα δεν αποτιμηθεί με σωστό τρόπο, ο Ισολογισμός περιλαμβάνει σφάλματα ή ανακρίβειες με συνέπεια την μείωση της ποιότητας των πληροφοριών. [278]

Κατά την θεώρηση των Νεγκάκη & Ταχυνάκη (2015), η μεθοδολογία του εξωτερικού ελέγχου αναφορικά με τον έλεγχο των αποθεμάτων βασίζεται στο επίπεδο ελεγκτικού κινδύνου των Ο.Ε.Λ. Κατά τον έλεγχο των αποθεμάτων γίνεται χρήση του Δ.Π.Ε 300 *«Σχεδιασμός ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων»*, του Δ.Π.Ε 315 *«Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω κατανόησης της οντότητας και του*

---

and financial performance". Valahian Journal of Economics Studies", 23(9), pp. 67-76, Onkeyekwelu, U. & Boniface, U. -. U., 2014. "Effects of IFRS Adoption on Inventory Valuation and Financial Reporting in Nigeria". European Journal of Business and Management, 6(8), pp. 29-34, Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 334.

[275]Onkeyekwelu, U. & Boniface, U. -. U., 2014, ό.π, pp. 29-34

[276]Elem, C.-T., 2019. "Inventory Valuation Methods and Financial Performance Consumer Goods Companies in Nigeria". PSU Journal of Strategic and Internet Business, 4(2), pp. 543-555.

[277]Τσακλάγκανος, Α. Ά. & Σπαθής, Θ. Χ. 2015, ό.π, σ. 205-206.

[278]Elem, C.-T., 2019, ό.π, pp. 543-555.

περιβάλλοντος», του Δ.Π.Ε 501 *«Ελεγκτικά τεκμήρια & Ειδικά ζητήματα για επιλεγμένα κονδύλια»* καθώς και του Δ.Π.Ε 330 *«Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους».*[279]

Οι Chandren, et al, (2015), επισημαίνουν ότι το Δ.Π.Ε 501 παροτρύνει τους Ο.Ε.Λ να παρευρίσκονται στην απογραφή των αποθεμάτων. Μέσω του ελέγχου των υπολοίπων της απογραφής και των υπολοίπων αναφορών αποθεμάτων ενισχύεται η ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων.[280] Οι Νεγκάκης & Ταχυνάκης, προσθέτουν ότι το Δ.Π.Ε 501 συντελεί στην επιθεώρηση και αξιολόγηση, στην συμμόρφωση της ελεγχόμενης οντότητας αναφορικά με την καταγραφή των αποθεμάτων και στην κατοχή ελεγκτικών τεκμηρίων που σχετίζονται με την ορθότητα των διαδικασιών.[281]

Πρόγραμμα Ποιοτικού Ελέγχου Ε.Λ.Τ.Ε[282]

Διαδικασίες Για Υπόλοιπα Σημαντικών Λογαριασμών	**Δ.Π.Ε**
Αποτίμηση Αποθεμάτων	
Τα φύλλα εργασίας υποδηλώνουν ότι πραγματοποιήθηκαν επαρκείς δοκιμασίες (συμπεριλαμβανομένης τεκμηρίωσης των μεγεθών των δειγμάτων και των επιλογών δοκιμασιών) στις δαπάνες και στις μεθόδους κοστολόγησης που χρησιμοποιούνται για την αποτίμηση όλων των στοιχείων (πρώτες ύλες, εργασία σε εξέλιξη, έτοιμα προϊόντα)των αποθεμάτων , Η μέθοδος αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκε είναι συνεπής με τις λογιστικές πολιτικές του πελάτη ή με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς	
Τα φύλλα εργασίας υποδηλώνουν ότι έχει γίνει έλεγχος της αποτίμησης των αποθεμάτων στην χαμηλότερη μεταξύ της κτήσεως και τρέχουσας	
Τέθηκαν διερευνητικά ερωτήματα αναφορικά με την ύπαρξη πιθανών δυσμενών δεσμεύσεων αγορών και πωλήσεων, και αυτές οι δεσμεύσεις αγορών και πωλήσεων, οι αναδρομικές παραγγελίες και οι επιλογές πωλήσεων επισκοπήθηκαν προκειμένου να διαπιστωθεί εάν είναι πιθανό να υλοποιηθούν τυχόν ζημίες στο πλαίσιο της εκπλήρωσης αυτών	
Εφόσον συντρέχει περίπτωση, διενεργούνται διαδικασίες για την αναγνώριση βραδέως κινούμενων ή απαξιωμένων αποθεμάτων	
Εφόσον συντρέχει περίπτωση, διενεργούνται διαδικασίες προκειμένου να διαπιστωθεί εάν οποιοσδήποτε μέρος των αποθεμάτων έχει τοποθετηθεί ως ενέχυρο	
Έχει γίνει επαλήθευση ότι οι υπολογισμοί των δια και ενδοεταιρικών κερδών σε αποθέματα, που κατά περίπτωση, έχουν εξοφληθεί	
Σχόλια……	

Πίνακας 8 : Μέρος του προγράμματος ποιοτικού ελέγχου Ε.Λ.Τ.Ε-Αποθέματα (Πηγή : Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 357-358

[279]Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 333-334.
[280] Chandren, S., Sauthiraregaran, N. & Abdullah, Z.-B., 2015. "Inventory Physical Count Process: A Best Practice Discourse". International Journal of Supply Chain Management, September, 4(3), pp. 87-92.
[281]Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 344
[282]Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 357-358

6.1.1.5 Έλεγχοι Ομίλου

Οι Downey & Becard (2018), αναφερόμενοι στους ελέγχους ομίλου επισημαίνουν ότι οι συγκεκριμένοι έλεγχοι διενεργούνται από πολλά ελεγκτικά γραφεία. Σε αυτήν την περίπτωση, μόνο ένα ελεγκτικό γραφείο βάζει την υπογραφή στις εκθέσεις ελέγχου της ενοποιημένης οντότητας. Επίσης, οι Ο.Ε.Λ του ομίλου συγκεντρώνουν και έχουν στην κατοχή τους όλα τα απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία ώστε να τεκμηριωθεί η γνώμη του κύριου Ο.Ε.Λ.[283]

Οι Dee, et al, (2018), εξετάζουν κατά πόσο η ποιότητα του ελέγχου μειώνεται όταν ένα μέρος του ελέγχου (σε περίπτωση ελέγχου ομίλου) διενεργείται από έναν Ο.Ε.Λ, ο οποίος δεν αποτελεί μέρος του ελεγκτικού γραφείου και έχει το δικαίωμα υπογραφής στην έκθεση ελέγχου. Τα ευρήματα αποδεικνύουν ότι η χρήση περισσότερων Ο.Ε.Λ συντελεί στην μείωση της ποιότητας ελέγχου καθώς ο καθένας εκφέρει διαφορετική γνώμη σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας.[284]

Κατά την θεώρηση των Chang, et al, (2019), ως ομαδικό έλεγχο ορίζουν, εκείνο τον έλεγχο που διενεργείται στις οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου. Προσθέτουν ότι οι κίνδυνοι ενός ομαδικού ελέγχου κατατάσσονται σε δυο κατηγορίες. Αναλυτικά, στους κινδύνους που συνδέονται με την διαχείριση επιχειρηματικών λειτουργιών και στους κινδύνους που συνδέονται με τον συντονισμό ελεγκτικών συνιστωσών. Επίσης, αναφέρουν ότι το I.A.A.S.B και το P.C.A.O.B έχουν εκφράσει τις ανησυχίες τους σχετικά με την ποιότητα ελέγχου των πολυεθνικών ομίλων.[285] Οι Impink, et al, (2020), προβαίνοντας σε μια εκτενέστερη ανάλυση των ανησυχιών που φέρει το P.C.A.O.B αναφορικά με τους ελέγχους ομίλου επισημαίνουν ότι εμφανίζεται δυσκολία εποπτείας και συντονισμού πολλών ελέγχων ταυτόχρονα. Επίσης, προσθέτουν ότι οι έλεγχοι του

[283]Downey, H. D. & Becard, C. J., 2018. "Coordination and Communication Challenges in Global Group Audits". AUDITING: A Journal of Practise, 01 January, 38(1), pp. 123-147.
[284]Dee, C. C., Gunny, K. & Lulseged, A., 2018. "Outsourced External Audit Work and Audit Quality". Journal of Accounting, August 30, 3(1), pp. 1870-1928.
[285]Chang, Y.-S., Chiang, C.-Y., Liu, L.-L. & Xied, X., 2019. "Audit partner independence and business affiliation: evidence from Taiwan". Advances in Accounting, July 94, 46(1), pp. 1-18.

ομίλου απαιτούν συντονισμό και ποιοτικό έλεγχο των διαδικασιών από την πλευρά των Ο.Ε.Λ.[286]

Σύμφωνα με τους Mao, et al, (2020), σε ένα ομαδικό έλεγχο ο επικεφαλής ελέγχου (Lead Auditor) πρέπει να είναι σε θέση να πιστοποιεί ότι οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται στις γενικές αποδεκτές αρχές της Λογιστικής καθώς και στα Δ.Π.Ε. Ενώ, τονίζουν ότι οι έλεγχοι ενός ομίλου μπορούν να μειώσουν την ποιότητα ελέγχου καθώς ο επικεφαλής της ελεγκτικής διαδικασίας μπορεί να δεχθεί ή να απορρίψει την ελεγκτική εργασία των άλλων Ο.Ε.Λ.[287]

Οι Schleic, & Fleiterb (2019), αναφέρουν ότι μέσω των ελέγχων του ομίλου είμαστε σε θέση να αξιολογήσουμε την επαγγελματική ικανότητα των Ο.Ε.Λ αλλά και κρίσιμα σημεία που επηρεάζουν την ποιότητα του ελέγχου. Συγκεκριμένα, πρέπει να εξετάζεται η εκτίμηση της επικινδυνότητας των Ο.Ε.Λ σχετικά με τον προγραμματισμό ελέγχου (π.χ. επαρκείς προβλεπόμενες διαδικασίες),να εξετάζεται πλήρως το ελεγκτικό έργο των συνιστωσών Ο.Ε.Λ ώστε τα αποδεικτικά στοιχεία να παρέχουν υψηλή αποδεικτική ισχύ και τέλος να εξετάζονται τα ευρήματα των συνιστωσών Ο.Ε.Λ (π.χ. περιουσιακά στοιχεία Μητρικής & Θυγατρικής).[288]

Τις θεωρήσεις των Schleic & Fleiterb (2019), και Mao, et al, (2020), επιβεβαιώνουν οι Downey & Westermann (2020), οι οποίοι μέσω σχετικής έρευνας σε 111 έμπειρους Ο.Ε.Λ συνιστωσών στην Αυστραλία και στις Κάτω Χώρες, καταλήγουν πως οι έλεγχοι ενός ομίλου (ομαδικοί έλεγχοι) βελτιώνουν την επικοινωνία και τον συντονισμό των Ο.Ε.Λ.[289]

Οι Sean & Jan (2017), επισημαίνουν ότι οι Ο.Ε.Λ εκτός από την τελική ευθύνη για τον συντονισμό και για την ολοκλήρωση των ελέγχων, έχουν την ευθύνη για την εποπτεία και την επανεξέταση του ελεγκτικού έργου των υπόλοιπων Ο.Ε.Λ. Μεγάλη ανησυχία

[286]Impink, J., Lyubimov, A. & Prasad, A., 2020. "Group audits and earnings informativeness". International Journal of Accounting, 15 February, 24(1), pp. 245-267.
[287]Mao, J., Ettredge, M. & Mary, S., 2020. "Group audits: Are audit quality and price associated with the Lead auditor's decision to accept responsibility?". Journal of Accounting and Public Policy, 04 March, 39(2), pp. 1-25.
[288] Schleic, J. & Fleiterb, T., 2019. "Effectiveness of group audits in small business organizations". Journal of Economics, May, 56(6), pp. 59-70.
[289]Downey, D. & Westermann, K., 2020. "Challenging Global Group Audits: The Perspective of U.S. Group Audit Leads". Contemporary Accounting Research, July, 31(4), pp. 1890-1945.

σχετικά με την εποπτεία του έργου των άλλων Ο.Ε.Λ φαίνεται να έχουν οι ελεγκτικές εταιρείες, οι επιθεωρητές ελέγχου καθώς και οι Ρυθμιστικές Αρχές.[290]

Οι Downey & Becard (2018), επισημαίνουν ότι το Δ.Π.Ε 600 *«Ειδικά ζητήματα & έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου»* υποχρεώνει τους Ο.Ε.Λ ενός ομίλου να κατευθύνουν και να εποπτεύουν όλες τις εργασίες που σχετίζονται με την γνώμη ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων μιας ενοποιημένης οντότητας. Αναφέρεται ότι οι Ο.Ε.Λ του ομίλου είναι υπεύθυνοι για τον καθορισμό της συνολικής στρατηγικής. Έχοντας ως στόχο την λήψη επαρκών και κατάλληλων αποδεικτικών στοιχείων, οι Ο.Ε.Λ θα πρέπει να ελέγχουν όλες τις διαδικασίες που φέρουν πιθανούς κινδύνους. Ο επικεφαλής του ελέγχου θα πρέπει να αξιολογεί στους Ο.Ε.Λ συνιστωσών μέσω της τεκμηρίωσης αναφορικά με τον ομαδικό έλεγχο. [291]

Οι Abda, et al, (2019), επικεντρώνονται στις διαδικασίες κατά την χρήση του Δ.Π.Ε 600. Αναλυτικότερα, επισημαίνουν : [292]

- Ότι ο επικεφαλής Ο.ΕΛ καθορίζει πως οι Ο.Ε.Λ συνιστωσών επηρεάζουν την ελεγκτική διαδικασία.
- Ότι ο επικεφαλής Ο.Ε.Λ πρέπει να λαμβάνει και να αξιολογεί το ελεγκτικό έργο των συνιστωσών Ο.Ε.Λ, δηλ. προβαίνουν σε έλεγχο ενός συγκεκριμένου τμήματος, στο επίπεδο γνώσεων και ικανοτήτων, στον εντοπισμό πιθανών σημείων που φέρουν σφάλματα και αλλά και στην εκτέλεση πρόσθετων διαδικασιών που αναφέρονται στο παρόν Δ.Π.Ε.
- Τέλος, ο επικεφαλής Ο.Ε.Λ πρέπει να ελέγχει την επαγγελματική επάρκεια των άλλων Ο.Ε.Λ, λαμβάνοντας επαρκή αποδεικτικά στοιχεία για τις ελεγκτικές εργασίες που έχει διενεργήσει.

Οι Fitrianya, et al, (2020), επιβεβαιώνουν ότι η αποτυχία ελέγχου από μια συνιστώσα εταιρεία έχει αντίκτυπο στην ποιότητα ελέγχου του ομίλου. Αυτό πιθανός να συμβαίνει καθώς υπάρχει μεγάλη πιθανότητα να εμφανίζονται διαφορές στις ικανότητες μεταξύ του κύριου Ο.Ε.Λ και των συνιστωσών Ο.Ε.Λ. Αξίζει να σημειωθεί ότι οι οικονομικές

[290]Sean, T. L. & Jan, A. H., 2017. "How to manage risks related to multijurisdictional group audits". Journal of Accountancy, July, 3(224), pp. 40-87.
[291]Downey, H. D. & Becard, C. J., 2018, ό.π, pp. 123-147
[292]Abda, W.-H., Kareemb, A.-D. & Kadhim, H. A., 2019. "Audit Program Proposal for Local Accounts Auditors: Applied Research on a Group of International Auditing Standards". International Journal of Innovation, Creativity and Change, 7(8), pp. 201-222.

καταστάσεις των ομίλων ελέγχονται από μεγάλα ελεγκτικά γραφεία ενώ οι θυγατρικές ελέγχονται από μικρότερα ελεγκτικά γραφεία.[293]

Ο *«ποιοτικός έλεγχος εξαρτάται άμεσα από το έργο της ομάδας ελέγχου»*. Το ελεγκτικό αποτέλεσμα εξαρτάται από την κρίση και τις αποφάσεις που λαμβάνει η ομάδα ελέγχου, η οποία χαρακτηρίζεται από ιεραρχική δομή και καταμερισμό εργασιών.[294] Ακόμα, ο Flood (2020), εντοπίζει αρκετά σημεία σχετικά με τις ευθύνες που πρέπει να διαθέτει μια ομάδα ελέγχου και μια ομάδα συνιστωσών. Οι ευθύνες σχετίζονται με την φύση, τους στόχους των διαδικασιών, με πιθανούς κινδύνους σε συγκεκριμένους λογαριασμούς ή υπόλοιπα καθώς και στην έκφραση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων.[295]

Οι επιθεωρητές ελέγχων ομίλου εξασφαλίζουν την ποιότητα του συστήματος ελέγχου. Οι Abozaid, et al, (2020), μέσω σχετικής έρευνας καταλήγουν ότι οι Ο.Ε.Λ πληρούν τις απαραίτητες προϋποθέσεις όπως μέθοδοι, πολιτικές ελεγκτικού γραφείου και χρήση Προτύπων Ελέγχου αναφορικά με την διενέργεια ομαδικών ελέγχων.[296]

Η Πανδημία του COVID-19 έχει επιφέρει σημαντικές αλλαγές στο επάγγελμα των Ο.Ε.Λ όπως αναφέρεται από τον Agulhas (2020). Οι Ο.Ε.Λ συνιστωσών στις πληγείσες περιοχές ενδέχεται να αντιμετωπίζουν δυσκολίες κατά την απόκτηση αποδεικτικών στοιχείων με αντίκτυπο στην ολοκλήρωση των ελέγχων σχετικά με έναν όμιλο.[297] Το ίδιο επισημαίνουν και οι Albitar, et al, (2020), τονίζοντας τον τρόπο όπου ο επικεφαλής ελέγχου επανεξετάζει το έργο των συνιστωσών Ο.Ε.Λ αναφορικά με τις απαιτήσεις, τις διαδικασίες και τα πρότυπα.[298] Η Ε.Λ.Τ.Ε μέσω της Ανακοίνωσης 05/2020 – Οδηγία *««ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΚΟΡΩΝΟΪΟΥ COVID-19»* [299] επικεντρώνεται στις δυσκολίες των Ο.Ε.Λ λόγω τις τρέχουσας κατάστασης.[300]

---

[293]Fitrianya, F., Anggraitab, V., Mitac, A. F. & Indrianid, F., 2020. "Impact of Implementation of ISA 600 on Audit Market Share in Indonesia". International Journal of Innovation, Creativity and Change, 12(4), pp. 135-150.
[294] βλ. *ό,π,* Review, A. A., 2020. *"Audit Quality, Climate Risk Disclosures and Ethical (eCode),*
[295]Flood, M. J., 2020, ό.π σ. 415-418, 852
[296]Abozaid, E., Mona, M. & Elshaabany, A. A. D., 2020, ό.π, pp. 1-14.
[297]Agulhas, B., 2020. "The implications of Covid-19 on audits and auditors". Accounting & Auditing News South Africa, 167(76), pp. 87-90.
[298]Albitar, K., Gerged, A.-M., Kikhia, H. & Hussainey, K., 2020. "Auditing in times of social distancing: the effect of COVID-19 on auditing quality". International Journal of Accounting & Information Management, 18 September, pp. 1-10.
[299] Ανακοίνωση 05/2020 – *Οδηγία «ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΚΟΡΩΝΟΪΟΥ COVID-16» : Ιδιαίτερη προσοχή αναφορικά με την συγκέντρωση επαρκών & κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, λαμβάνοντας υπόψη την πιθανότητα αλλαγής του σχεδιασμού ελέγχου & την ανάπτυξη τυχόν εναλλακτικών διαδικασιών σε περίπτωση ελέγχου ομίλων».*
[300]Βλ. Οδηγία Ανακοίνωση 05/2020 – Οδηγία *«ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΚΟΡΩΝΟΪΟΥ COVID-16»* www.elte.org.gr

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7ο : ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΔΙΚΛΙΔΩΝ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ & ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΟ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Το I.A.A.S.B της I.F.A.C είναι αρμόδιο για την καθιέρωση Δ.Π.Δ.Π 1 και των Δ.Π.Ε. Ως στόχος ορίζεται η παροχή ελεγκτικής ποιότητας σε κάθε ελεγκτική εταιρεία.[301]

7.1.1 Διεθνές Πρότυπο Δικλίδων Ποιότητας 1

Μελετώντας την διεθνή αρθρογραφία μπορούμε να παραθέσουμε ένα κοινό ορισμό του Δ.Π.Δ.Π 1.

Μέσω της εφαρμογής του προτύπου Δ.Π.Δ.Π 1 *«Ποιοτικός έλεγχος για επιχειρήσεις που διενεργούν ελέγχους, κριτικές οικονομικών καταστάσεων, άλλες δεσμεύσεις διασφάλισης και συναφών υπηρεσιών»,* οι ελεγκτικές εταιρείες ή γραφεία καθιερώνουν ένα σύστημα ποιοτικού ελέγχου, το οποίο έχει δημιουργηθεί ώστε να διαβεβαιώνει ότι η οικονομική οντότητα καθώς και το προσωπικού που διαθέτει, συμμορφώνονται στα Ελεγκτικά Πρότυπα, στις κανονιστικές καθώς και νομικές απαιτήσεις. Επιπρόσθετα, επιβεβαιώνεται ότι οι εκθέσεις ελέγχου που εκδίδονται από τα ελεγκτικά γραφεία ή τους συνεργάτες δεσμεύσεων είναι σχετικές με την καταλληλόλητα των ελεγκτικών υπηρεσιών.[302]

[301]Sabauri, L., 2019. "Ways for the Development of the Audit Quality Control System through the Analysis of Ongoing Problems, Experience and Challenges: Example of the Republic of Georgia". International Journal of Economics and Management Engineering, 13(6), pp. 827-830.

[302]Pflugrath, G., Martinov-Bennie, N. & Chen, L., 2007. "The impact of codes of ethics and experience on auditor judgments". Managerial Auditing Journal, 03 July, 22(6), pp. 566-589, Nelson, S. P., Ahmad, M. & Zainal –Abidin , N. H., 2019. "Attitude towards academic survey among audit firms in Malaysia: Some Challenges". Journal of Business and Social Development, September, 7(2), pp. 29-36, Veridiana, V., 2018. "Recommendation of Quality Control Policies and Procedures for Audit Engagement at PAF X (Medium-Sized Public Accounting Firm)". Advances in Economics, Business and Management Research, July, 89(1), pp. 1-10, Maroun, W. & Atkins, J., 2014. "Section 45 of the Auditing Profession Act: Blowing the whistle for audit quality?". The British Accounting Review, September, 46(3), pp. 248-263, Briciu, S. & Pop, "The quality control system for the financial audit in Romania and Spain". *International Journal of Accounting*, 15(1), pp. 119-113.

Σύμφωνα με τους Maroun & Atkis (2014), το Δ.Π.Δ.Π 1 τέθηκε σε ισχύ στις 15.12.09, ώστε να επιβληθούν συγκεκριμένες ευθύνες από την πλευρά των Ο.Ε.Λ σχετικά με το σύστημα ποιοτικού ελέγχου.[303] Οι Pflugrath, et al, (2007),τονίζουν ότι το Δ.Π.Δ.Π 1 χρησιμοποιείται από όλα τα μέλη της I.F.A.C και απαιτεί από κάθε ελεγκτική εταιρεία να εφαρμόζει πολιτικές και διαδικασίες, ώστε να διασφαλίζεται ότι το προσωπικό της ελεγκτικής εταιρείας διενεργεί ορθά τα επαγγελματικά του καθήκοντα.[304]

Οι Pflugrath, et al, (2007), και οι Maroun, et al, (2014), επικεντρώνονται στον στόχο του Δ.Π.Δ.Π 1. Τονίζουν πως στόχος του Δ.Π.Δ.Π 1 είναι η βελτίωση των αποδόσεων των Ο.Ε.Λ και η βελτίωση της ποιότητας ελέγχου ενισχύοντας το ηθικό περιβάλλον της ελεγκτικής εταιρείας μέσω της χρήσης του Κώδικα Δεοντολογίας.[305]

Εκτός από τους στόχους το Δ.Π.Δ.Π 1 περιλαμβάνει ορισμούς, οι οποίοι ρυθμίζουν τα οργανωτικά ζητήματα της ποιότητας ελέγχου.[306] Οι Hardan, et al, (2016), προσθέτουν ότι το Δ.Π.Δ.Π 1 περιλαμβάνει ένα σύνολο απαιτήσεων (εφαρμογή και επεξηγηματικό υλικό όπου κριθεί αναγκαίο) το οποίο συμβάλλει στην επίτευξη των στόχων που έχουν ορισθεί από την πλευρά της ελεγκτικής εταιρείας.[307]

Κατά την θεώρηση των Pflugrath, et al, (2007), το Δ.Π.Δ.Π 1 πρέπει να εφαρμόζεται παράλληλα με τον Κώδικα Δεοντολογίας. Η παραπάνω θεώρηση επιβεβαιώνεται μετά από σχετική έρευνα τα ευρήματα της οποίας αποδεικνύουν ότι η παρουσία έναντι της απουσίας του Κώδικα Δεοντολογίας βελτιώνει την ποιότητα του ελέγχου.[308]

Οι Kang, et al, (2016), αναφερόμενοι στην εφαρμογή του Δ.Π.Δ.Π 1, επισημαίνουν ότι μέσω της χρήσης του οι ελεγκτικές εταιρείες είναι σε θέση να αναπτύξουν τις δεξιότητες και τα προσόντα του ανθρώπινου δυναμικού.[309] Οι Hardan, et al, (2016), παραθέτουν την ίδια θεώρηση προσθέτοντας ότι μέσω της συνεχιζόμενης εκπαίδευσης

[303]Maroun, W. & Atkins, J., 2014, ό.π, pp. 248-263
[304]Pflugrath, G., Martinov-Bennie, N. & Chen, L., 2007, ό.π, pp. 566-589
[305]Maroun, W. & Atkins, J., 2014, ό.π, pp. 248-263, Pflugrath, G., Martinov-Bennie, N. & Chen, L., 2007, ό.π, pp. 566-589
[306]Sabauri, L., 2019, ό,π, pp. 827-830
[307]Hardan, A.-O., Mohamad, N. R. & Salleh, Z., 2016. "Human capital antecedent's : the impact of the implementation international standard on quality control 1 ISQC 1 on the audit firm performance in Jordan : a conceptual study". Journal of Modern Accounting and Auditing, 14(5), pp. 2955-2968.
[308]Pflugrath, G., Martinov-Bennie, N. & Chen, L., 2007, ό, π, pp. 566-589.
[309]Kang, M., Lee, H.-Y., Son, M. & Michael, S., 2016. "The association between human resource investment by audit firms and their audit quality". Asia- Pacific Journal of Accounting & Economics, 12 August, 24(3-4), pp. 249-271

των Ο.Ε.Λ, το ελεγκτικό γραφείο είναι σε θέση να διατυπώνει ορθά αποτελέσματα στις εκθέσεις ελέγχου χωρίς υποτυπώδη σφάλματα ή ανακρίβειες.[310]

Οι Maroun & Atkins (2014), αναφέρουν ότι παρά την ύπαρξη προτύπων, τα οποία διασφαλίζουν την ποιότητα ελέγχου, πολύ συχνά παρατηρούμε μια μη κατανόηση των ωφελειών που μπορούν να αποκομίσουν τα ελεγκτικά γραφεία από την υιοθέτηση αυτών των προτύπων (π.χ. φήμη, εδραίωση στην αγορά κ.α.). Επιπλέον, παραθέτουν σχετικές έρευνες στην Νότια Αφρική και στη Μαλαισία, τα ευρήματα των οποίων αποδεικνύουν ότι η μη ορθή εφαρμογή του Δ.Π.Δ.Π 1 συσχετίζεται με την έλλειψη καθοδήγησης των Ο.Ε.Λ, την μείωση της συμμόρφωσης σε πρότυπα και στον Κώδικα Δεοντολογίας, στην στάση των Ο.Ε.Λ καθώς και στην αξιολόγηση της ποιότητας του ελέγχου.[311]

Οι Ergun & Gonen (2019), αναφερόμενοι στην βελτίωση της ποιότητας ελέγχου επισημαίνουν ότι θα πρέπει να εφαρμόζονται τόσο τα αντίστοιχα Δ.Π.Ε όσο και το Δ.Π.Δ.Π 1. Επιπλέον, παραθέτουν τον παρακάτω πίνακα ο οποίος αποτελεί μια συγκριτική ανάλυση των προτύπων που συνδέονται με την διασφάλιση της ποιότητας ελέγχου όπως ορίζονται από διάφορους οργανισμούς : [312]

Διεθνής Οργανισμοί	**Πρότυπα Σχετικά Με Την Ποιότητα Ελέγχου**
Νέα Υόρκη IFAC – IAASB	Δ.Π.Δ.Π 1 Ποιοτικός έλεγχος για εταιρείες που διενεργούν ελέγχους και κριτικές οικονομικών καταστάσεων και άλλες δεσμεύσεις διασφάλισης και συναφών υπηρεσιών
Ηνωμένος Πολιτείες Αμερικής (Η.Π.Α) AICPA	Statements on Auditing Standards (SAS) 25 Statements on Quality Control Standards (SQCs) No.2 No.3
Ευρωπαϊκή Ένωση European Union (E.U)	Αναθεωρημένη 8η Οδηγία
Αυστραλία AUASB (Auditing Assurance Standards Board)	American Society for Quality Control (ASQC) 1 Ποιοτικός έλεγχος για εταιρείες που διενεργούν ελέγχους και κριτικές χρηματοοικονομικών εκθέσεων, άλλων χρηματοοικονομικών πληροφοριών και άλλων δεσμεύσεων διασφάλισης
APESB (Accounting Professional and Ethical Standard's Board)	APES (Accounting Professional and Ethical Standard) 320

Πίνακας 9 : Διεθνή πρότυπα δικλίδων ποιότητας από διαφορετικούς οργανισμούς (Πηγή : ERGUN, Ü. & GÖNEN, S., 2019, ό.π, pp 249-27

[310]Hardan, A.-O., Mohamad, N. R. & Salleh, Z., 2016, ό, π, pp. 21-33.
[311]Maroun, W. & Atkins, J., 2014, ό.π, pp. 248-263
[312]Ergun, Ü. & Gonen, S., 2019. "The importance of quality control and quality assurance systems in an independent audit". International Journal of Accounting & Finance, 07 May, 3(2), pp. 1-17.

Τα στοιχεία ενός συστήματος δικλίδων ποιότητας έχουν τεθεί στο επίκεντρο πολλών ερευνητών. Πιο συγκεκριμένα, το σύστημα δικλίδων ποιότητας εμπεριέχει ζητήματα όπως είναι οι *«ευθύνες ηγεσίας για την διατήρηση της ποιότητας εντός της λογιστικής επιχείρησης, σχετικές απαιτήσεις της Δεοντολογίας, αποδοχή και συνέχιση των σχέσεων με πελάτες και ειδικές αναθέσεις, εκτέλεση ανάθεσης, παρακολούθηση και ανθρώπινοι πόροι».*[313]

Στην Ελλάδα, την χρονική περίοδο του 2010 το Σ.Ο.Ε.Λ μέσω εξουσιοδότησης της Ε.Λ.Τ.Ε μετέφρασε τα Δ.Π.Ε και το Δ.Π.Δ.Π στην Ελληνική Γλώσσα. Επιπρόσθετα, όλα αυτά αναφέρονται σε λεπτομέρειες στο Εγχειρίδιο της I.F.A.C *«Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου & Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας».*[314]

Τα κυριότερα σημεία του Δ.Π.Δ.Π 1 όπως ορίζονται από το Εγχειρίδιο (2010) της IFAC είναι τα εξής : [315]

- *«Ευθύνες Ηγεσίας για την ποιότητα εντός της λογιστικής επιχείρησης»*
  Ορίζονται συγκεκριμένες διαδικασίες καθώς και πολιτικές οι οποίες αφορούν την εσωτερική κουλτούρα αναγνωρίζοντας ότι η ποιότητα είναι ουσιαστική για την εκτέλεση των αναθέσεων ελέγχου. (παρ. Α4-Α5). Επιπλέον αναφέρεται σε πολιτικές και διαδικασίες που θέτει η λογιστική επιχείρηση ώστε το προσωπικό της να διαθέτει επαγγελματικά προσόντα (παρ. Α6).
- *«Σχετικές Απαιτήσεις Δεοντολογίας»*
  Ορίζονται διαδικασίες και πολιτικές ώστε να διασφαλίζεται η συμμόρφωση του προσωπικού στις σχετικές απαιτήσεις που έχουν τεθεί. (παρ. Α7-Α10). Επίσης, επισημαίνονται διαδικασίες και πολιτικές ώστε να διασφαλισθεί η ανεξαρτησία του προσωπικού (παρ. Α10-Α11). Τέλος, παρατίθενται οι απαιτήσεις για την συνεχή εναλλαγή του εταίρου ανάθεσης[316] ή προσώπων εξαιτίας ζητημάτων που αφορούν τις σχέσεις αλληλεξάρτησης Ο.Ε.Λ και ελεγχόμενης οντότητας. (παρ. Α12-Α17).
- *«Αποδοχή και συνέχιση των σχέσεων με τους πελάτες και ειδικές αναθέσεις»*

[313]Hardan, A.-O., Mohamad, N. R. & Salleh, Z., 2016, ό,π, pp. 2955-2968, Veridiana, V., 2018, ό,π, pp. 1-10, Maroun, W., 2015. "Reportable irregularities and audit quality: Insights from South Africa". Accounting Forum, 25 March, 39(1), pp. 21-33, Briciu, S. & Pop, I.-I., 2013, ό.π, pp. 119-113.
[314]βλ. Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας (2010) : www.elte.org.gr
[315]βλ. Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας (2010) : www.elte.org.gr, σ. 35-75
[316]Με τον όρο έταιρος ανάθεσης νοούμε, κάθε έταιρος ή πρόσωπο ο οποίος είναι υπεύθυνος για την ανάθεση ελέγχου, την εκτέλεση ελέγχου και την έκθεση του Ο.Ε.Λ επί των οικονομικών καταστάσεων που εκδίδεται για κάθε ελεγχόμενη επιχείρηση.

Αναφέρεται ότι η λογιστική επιχείρηση πρέπει να καθιερώνει πολιτικές και διαδικασίες οι οποίες συνδέονται με την αποδοχή καθώς και την συνέχιση των σχέσεων με τους πελάτες. (παρ. Α18-Α23). Τονίζεται η καθιέρωση διαδικασιών και πολιτικών σε περιπτώσεις όπως είναι η απόσυρση ενός εταίρους ανάθεσης από τα επαγγελματικά του καθήκοντα ή λόγω νομικών και επαγγελματικών του ευθυνών. (παρ. Α22-Α23).

- *«Ανθρώπινο Δυναμικό»*

  Επισημαίνεται ότι η λογιστική επιχείρηση καθιερώνει διαδικασίες και πολιτικές ώστε να διασφαλίζεται η ικανότητα του προσωπικού, η συμμόρφωση αυτού σε κανόνες και σε αρχές δεοντολογίας. (παρ. Α24-Α29). Επίσης, επισημαίνεται η καθιέρωση πολιτικών και διαδικασιών ώστε η λογιστική επιχείρηση να διαθέτει καταρτισμένο προσωπικό το οποίο χαρακτηρίζεται από ικανότητες, εμπειρία και δεξιότητες (παρ. Α31).

- *«Εκτέλεση Ανάθεσης»*

  Αναφέρεται ότι η λογιστική επιχείρηση πρέπει να καθιερώνει πολιτικές καθώς και διαδικασίες ώστε να επιβεβαιώνεται ότι οι αναθέσεις εκτελούνται σύμφωνα με τα επαγγελματικά προσόντα, το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο καθώς και τις ρυθμιστικές απαιτήσεις. Ενώ, πρέπει να επιβεβαιώνεται ότι οι εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται σε συγκεκριμένες περιπτώσεις (παρ. Α32-Α35). Οι παρ. Α36-Α40 σχετίζονται με την *«Διαβούλευση»*. Επιπλέον ορίζεται η επισκόπηση δικλίδων ποιότητας, δηλ. η αξιολόγηση σημαντικών σημείων και συμπερασμάτων κατά την διαμόρφωση της ελεγκτικής γνώμης. (παρ. Α41-Α44). Ακόμα, ορίζονται διαδικασίες και πολιτικές όσον αφορά τα κριτήρια επιλογής των διενεργούντων στην επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας ελέγχου (παρ. Α47-Α51). Επίσης, ορίζονται διαδικασίες και πολιτικές ώστε η λογιστική επιχείρηση να αντιμετωπίζει και να επιλύει τις διαφορετικές απόψεις εντός της ομάδας ανάθεσης.[317] Τέλος, ορίζονται διαδικασίες και πολιτικές που πρέπει να υιοθετούνται από την λογιστική επιχείρηση σχετικά με την έγκαιρη συμπλήρωση των τελικών φακέλων ανάθεσης κατά την οριστικοποίηση της και την τεκμηρίωση της ανάθεσης (παρ. Α54-Α63).

[317]Με τον όρο ομάδα ανάθεσης νοούμε τους εταίρους, το προσωπικό και όλα τα άτομα που έχουν προσληφθεί από την λογιστική επιχείρηση ώστε να εκτελούν τις ελεγκτικές διαδικασίες.

- *«Παρακολούθηση»*

  Αναφέρεται ότι η λογιστική επιχείρηση θεσπίζει μια σειρά ενεργειών ώστε να προβεί στην παρακολούθηση του συστήματος δικλίδων ποιότητας (παρ. Α64-Α68). Η παρ. Α69 περιέχει τον τρόπο αξιολόγησης των επιπτώσεων από τυχόν ελλείψεις. Ακόμα, τονίζεται ότι η λογιστική επιχείρηση θεσπίζει πολιτικές και διαδικασίες για την διαχείριση παραπόνων και καταγγελιών. Οι ενέργειες αυτές συσχετίζονται με την θέσπιση μέσων επικοινωνίας του προσωπικού καθώς και με την συμμόρφωση εξαιτίας καταγγελιών. (παρ. Α70-Α72). Εν κατακλείδι, οι παρ. Α73-Α75, αναφέρουν την ανάγκη τεκμηρίωσης ενός συστήματος δικλίδων ποιότητας ελέγχου (σύστημα δικλίδων ποιότητας, χρονικό διάστημα, παράπονα και καταγγελίες).

Κατά τους Briciu & Pop (2013), το Δ.Π.Δ.Π 1 πρέπει να μελετάται με το Δ.Π.Ε 220 *«Δικλίδες ποιότητας για τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων»*. Επισημαίνουν ότι οι ελεγκτικές εταιρείες μέσω της χρήσης του Δ.Π.Δ.Π 1 καθώς και του Δ.Π.Ε 220 είναι σε θέση να επιτύχουν τους ελεγκτικούς τους στόχους που έχουν θέσει, βελτιώνοντας την ποιότητα του ελέγχου.[318]

Οι Maroun & Atkis (2014), παραθέτουν το παρακάτω συγκριτικό πίνακα του Δ.Π.Δ.Π 1 και του Δ.Π.Ε 220 : [319]

Έλεγχος επιπέδου εταιρείας ελέγχου Δ.Π.Δ.Π 1	**Έλεγχος επιπέδου δέσμευσης ελέγχου Δ.Π.Ε 220**
Ηγετικές Ικανότητες	Ευθύνη των συνεργατών
Ηθικές απαιτήσεις	Συμμόρφωση με τις ηθικές απαιτήσεις
Αποδοχή και συνέχιση του πελάτη	Αποδοχή και συνέχιση του πελάτη
Ανθρώπινο δυναμικό	Απόδοση δέσμευσης
Απόδοση εμπλοκής	Ανασκόπηση ποιότητας ελέγχου αφοσίωσης
Παρακολούθηση	Τεκμηρίωση

Πίνακας 10 : Στοιχεία ποιοτικού ελέγχου Δ.Π.Δ.Π 1 (Επίπεδο εταιρείας ελέγχου) και Δ.ΠΕ 220 (Επίπεδο εμπλοκής ελέγχου) (Πηγή : Maroun, W. & Atkins, J., 2014, ό.π, pp. 566-589)

[318]Briciu, S. & Pop, I.-I., 2013, ό.π, pp. 119-113.
[319]Maroun, W. & Atkins, J., 2014, ό.π, pp. 566-589.

7.1.2 Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 220

Οι Briciu & Pop (2013), επισημαίνουν ότι το Δ.Π.Ε 220 *«Δικλίδες ποιότητας για τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων»* ασχολείται με τις ευθύνες που φέρουν οι Ο.Ε.Λ σε σχέση με τις δικλίδες ποιότητας κατά την διενέργεια εξωτερικών ελέγχων.[320] Το ίδιο αναφέρουν οι Ergun & Gonen (2019), τονίζοντας ότι το Δ.Π.Ε 220 διαχωρίζεται σε τέσσερις κατηγορίες. Αναλυτικότερα, τα εισαγωγικά, τον σκοπό, τις απαιτήσεις, την εφαρμογή και το λοιπό επεξηγηματικό υλικό.[321]

Ο Sabauri (2019), αναφέρει ότι το Δ.Π.Ε 220 ασχολείται με θέματα ποιότητας ελέγχου στο επίπεδο των επιμέρους εργασιών από την πλευρά των Ο.Ε.Λ. Ακόμα, παραθέτει την έννοια της ομάδας εμπλοκής και την ομάδας αφοσίωσης. Συγκεκριμένα, η ομάδα εμπλοκής είναι υπεύθυνη για την εφαρμογή πολιτικών και διαδικασιών αναφορικά με την διαδικασία της ποιότητας του ελέγχου, ενώ η ομάδα αφοσίωσης αντλεί στοιχεία από το σύστημα ποιοτικού ελέγχου της εταιρείας με την προϋπόθεση ότι όλα τα στοιχεία ή οι πληροφορίες προέρχονται από την οντότητα είναι ορθές.[322]

Κατά την θεώρηση του Kang, et al, (2016), το Δ.Π.Ε 220 και το Δ.Π.Δ.Π 1 συνδέονται άμεσα καθώς κάθε Ο.Ε.Λ πρέπει να χρησιμοποιεί διαδικασίες και πολιτικές ποιοτικού ελέγχου. Το Δ.Π.Ε 220 και το Δ.Π.Δ.Π 1 επιβεβαιώνει ότι ο έλεγχος διενεργείται σύμφωνα με τα ελεγκτικά πρότυπα, ισχύοντες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις. Ενώ, οι εκθέσεις ελέγχου αντικατοπτρίζουν τα πραγματικά στοιχεία της ελεγχόμενης οντότητας. [323]

Σύμφωνα με τους Kang, et al, (2016), το επεξηγηματικό υλικό και η εφαρμογή τόσο του Δ.Π.Ε 220 όσο και του Δ.Π.Δ.Π 1 χρησιμοποιείται σε περιπτώσεις όπου οι Ο.Ε.Λ επιθυμούν να κατανοήσουν βαθύτερα σχετικά ζητήματα όσον αφορά την ποιότητα του ελέγχου.[324]

---

[320]Briciu, S. & Pop, I.-I., 2013, ό.π, pp. 119-113.
[321]Ergun, Ü. & Gonen, S., 2019, ό, π, pp. 1-17.
[322]Sabauri, L., 2019, ό, π, pp. 827-830.
[323]Kang, M., Lee, H.-Y., Son, M. & Michael, S., 2016, ό.π, pp. 249-271.
[324]Kang, M., Lee, H.-Y., Son, M. & Michael, S., 2016, ό.π, pp. 249-271.

Τα κυριότερα σημεία του Δ.Π.Ε 220 όπως ορίζονται από το Εγχειρίδιο (2010) της I.F.A.C είναι τα εξής : [325]

- *«Ευθύνες ηγεσίας για την ποιότητα στους ελέγχους»*

  Ο εταίρος ανάθεσης λαμβάνει την ευθύνη για την συνολική ποιότητα σχετικά με την ανάθεση του ελέγχου (παρ. Α3).

- *«Σχετικές Απαιτήσεις Δεοντολογίας»*

  Αναφέρεται ότι ο εταίρος ανάθεσης είναι υπεύθυνος για την παρακολούθηση των τεκμηρίων σχετικά με την μη συμμόρφωση των απαιτήσεων. Σε περίπτωση μη συμμόρφωσης, ο εταίρος ανάθεσης και η λογιστική επιχείρηση προβαίνουν σε κατάλληλες ενέργειες (παρ. Α4-Α5). Οι παρ. Α6- Α7 ορίζουν το επίπεδο της ανεξαρτησίας που πρέπει να διαθέτει ο εταίρος ανάθεσης.

- *«Αποδοχή και συνέχιση των σχέσεων με πελάτη και αναθέσεις ελέγχου»*

  Επισημαίνεται ότι ο εταίρος ανάθεσης ακολουθεί διαδικασίες και πολιτικές ώστε να διασφαλίζει την αποδοχή και την συνέχιση των σχέσεων με την εταιρεία που ελέγχεται (*παρ. Α8-49).*

- *«Συγκρότηση Ομάδων Ανάθεσης»*

  Επισημαίνεται ότι ο εταίρος ελέγχου ή κάθε ειδήμων πρέπει να διαθέτει τα απαραίτητα επαγγελματικά προσόντα (παρ. Α10-Α12).Στις παρ. Α13-Α15, Α20 ορίζονται οι ευθύνες σχετικά με την κατεύθυνση, την εποπτεία, την εκτέλεση. Επίσης, αναφέρεται ότι ο εταίρος ανάθεσης έχει ευθύνη για την επισκόπηση και την επιβεβαίωση όλων των ελεγκτικών τεκμηρίων (παρ. Α16-Α17,Α20). Οι παρ. Α21-Α22, αναφέρονται στις *«Διαβουλεύσεις»*. Επιπλέον, αναφέρεται στην επισκόπηση δικλίδων ποιότητας [αντικειμενικές επισκοπήσεις, ενέργειες του εταίρου ανάθεσης] (παρ. Α23-Α31). Ενώ, επισημαίνεται η υιοθέτηση ενεργειών σε περιπτώσεις διαφορετικών γνωμών.

- *«Παρακολούθηση»*

  Αναφέρεται η αποδοχή ενός αποτελεσματικού συστήματος δικλίδων ποιότητας με σκοπό την εξασφάλιση της ορθότητας του αποτελέσματος (παρ. Α32-Α34)

- *«Τεκμηρίωση»*

  Στην παρ. Α35 ορίζεται ο τρόπος με τον οποίο τεκμηριώνονται οι ενέργειες.

[325]βλ. Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας (2010) : www.elte.org.gr

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8ο : ΚΑΝΟΝΙΣΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΤΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

8.1 Νομοθετικό Πλαίσιο Ποιοτικού Ελέγχου στην Ελλάδα

Από το 1957 ως το 1992 το Σώμα Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ), αποτέλεσε ένα Νομικό ανεξάρτητο πρόσωπο, το οποίο λειτουργούσε κάτω από ενιαία εποπτεία και διοίκηση όπως όριζε το Ν.Δ 3319/1955. Το Σ.Ο.Λ καταργήθηκε το 1993 και αντικαταστάθηκε από το Σ.Ο.Ε.Λ.[326]

Γενικότερα, μετά το 1992, παρατηρείται μια στροφή σε νέες κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με τους ελέγχους, τους ισχύοντες κανονισμούς καθώς και την εποπτεία του ελεγκτικού έργου. Μέσω του Προεδρικού Διατάγματος (Π.Δ) 226/92 το ελεγκτικό επάγγελμα λαμβάνει νέα μορφή, καθώς τέθηκαν νέοι κανονισμοί σύμφωνα με την 8η Οδηγία (84/253/ΕΟΚ) της ΕΕ.Η επιτακτική ανάγκη για ποιοτικούς ελέγχου οδηγεί στην ανάθεση της εποπτείας του ελεγκτικού επαγγέλματος στην χώρα μας την Ε.Λ.Τ.Ε.[327]

Οι κυριότερες νομοθετικές ρυθμίσεις που αφορούν την εποπτεία και την ποιότητα του ελέγχου είναι οι εξής : [328]

1. Νόμος 3148/2003 (ΦΕΚ 136/Α/5.6.2003) : *«Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, αντικατάσταση και συμπλήρωση των διατάξεων για τα ιδρύματα ηλεκτρονικού χρήματος και άλλες διατάξεις»*.

Ο Νόμος αναφέρεται στην σύσταση, στην λειτουργία και στην οργανωτική δομή (άρθ. 1-12). Αξίζει να σημειωθεί ότι μέσω της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ, η οποία ενσωματώθηκε

[326]βλ. Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών - www.soel.gr.
[327]βλ. Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών - www.soel.gr, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίηση & Ελέγχων (ΕΛΤΕ) - www.elte.org.gr
[328]βλ. Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίηση & Ελέγχων (ΕΛΤΕ) , Νομοθετικό Πλαίσιο & Κανονιστικές Πράξεις www.elte.org.gr

στον συγκεκριμένο νόμο, εκτός από την σύσταση της Ε.Λ.Τ.Ε, επισημαίνεται ότι εντός αυτής υπάγεται το Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου (Σ.Π.Ε) καθώς και το Πειθαρχικό Συμβούλιο (Π.Σ).

2. Νόμος 3693/2008 (ΦΕΚ.Α174/25.08.2008) : *«Εναρμόνιση της Ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/ΕΚ για την τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις».*

Στο άρθ. 27 ορίζεται το σύστημα ποιοτικού ελέγχου, μέσα στο οποίο επισημαίνεται η ανάθεση της εποπτείας ενός συστήματος ποιότητας ελέγχου στην Ε.Λ.Τ.Ε. Επιπλέον, το άρθ. 39 ορίζεται ως η ποιότητα ελέγχου, μέσα στο οποίο αναφέρεται ότι ο ποιοτικός έλεγχος όπως επισημαίνεται στο άρθ. 27 διενεργείται τουλάχιστον κάθε τρία χρόνια για τους Ο.Ε.Λ ή τα ελεγκτικά γραφεία και κάθε έξι χρόνια για οντότητες Δημοσίου Συμφέροντος.

3. Νόμος 4170/2013 (Τροποποίηση του ν. 3148/2003 & ν. 4170/2008) : *«Ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ, ρύθμιση θεμάτων της ΕΛ.Τ.Ε., αναμόρφωση Οργανισμού του Ν.Σ.Κ. και άλλες διατάξεις».*

Ο Νόμος εστιάζει σε κανονισμούς και διαδικασίες βάση των οποίων οι Ελληνικές Αρχές Εποπτείας συνεργάζονται με Αρχές άλλων Μελών-Κρατών με στόχο την ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με τον τομέα των άμεσων φόρων και των φόρων επί των ασφαλίστρων. Μέσω του νόμου τεκμηριώνονται όλες οι πληροφορίες ενδο-ομιλικών συναλλαγών.

4. Νόμος 4305/2014 *(Τροποποίηση του ν. 3148/2003)* : *«Ανοικτή διάθεση και περαιτέρω χρήση εγγράφων, πληροφοριών και δεδομένων του δημόσιου τομέα, τροποποίηση του ν. 3448/2006 (Α΄ 57), προσαρμογή της εθνικής νομοθεσίας στις διατάξεις της Οδηγίας 2013/37/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, περαιτέρω ενίσχυση της διαφάνειας, ρυθμίσεις θεμάτων Εισαγωγικού Διαγωνισμού Ε.Σ.Δ.Δ.Α. και άλλες διατάξεις».*

Ο συγκεκριμένος Νόμος θεσπίζει την καθιέρωση της ανοιχτής διάθεσης και χρήση πληροφοριών (εγγραφών, πληροφοριών, δεδομένων) που βρίσκονται στην κατοχή των φορέων Δημόσιου Τομέα. Επιπρόσθετα, παρατίθενται όροι, κανονισμοί, προϋποθέσεις όσον αφορά με την χρήση των πληροφοριών.

5. Νόμος 4449/2017 (ΦΕΚ 7/Α/24-1-2017) : *«Υποχρεωτικός έλεγχος των ετήσιων και των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δημόσια εποπτεία επί του ελεγκτικού έργου και λοιπές διατάξεις»*.

Ο Νόμος αποτελεί το νέο Νομοθετικό Πλαίσιο της Ε.Λ.Τ.Ε. Αποτελείται από νέες διατάξεις σχετικά με τα επαγγελματικά και επιστημονικά προσόντα που πρέπει να διαθέτει το προσωπικό των ελεγκτικών εταιριών (ικανότητα, απόρρητο, Δεοντολογία, αντικειμενικότητα & ανεξαρτησία, εμπιστευτικότητα) καθώς και την χρονική θητεία των Ο.Ε.Λ. Επίσης, παρατίθενται διατάξεις σχετικά με την υιοθέτηση των Δ.Π.Ε και την έκδοση της έκθεσης ελέγχου μετά το πέρας του ελέγχου. Ορίζονται οι ευθύνες των Ο.Ε.Λ (αστικές & πειθαρχικές) καθώς και οι κυρώσεις εξαιτίας παραβάσεων. Επιπλέον παρατίθενται διευκρινήσεις σχετικά με την Δημόσια Εποπτεία & συνεργασία με άλλα Κράτη-Μέλη και τον υποχρεωτικό έλεγχο Οντοτήτων Δημοσίου Συμφέροντος. Ακόμα, αναφέρονται σχετικές διατάξεις σχετικά με την ποιότητα ελέγχου.

Το άρθ. 29 ορίζεται ως *«σύστημα ποιοτικού ελέγχου»*. Αναφέρεται ότι οι ελεγκτικές εταιρείες που διενεργούν ελέγχους, υπόκεινται σε ένα σύστημα διασφάλισης ποιότητα ελέγχου (ποιοτικός έλεγχος). Το παρόν άρθρο επικεντρώνεται σε ζητήματα όπως η επαγγελματική εκπαίδευση, η κατάρτιση και η εξειδίκευση των ελεγκτικών εταιριών στον τομέα του ελέγχου διασφάλισης της ποιότητας. Επίσης, γίνεται αναφορά του άρθ. 27 και του άρθ. 39 όπως ορίζονται από τον ν. 3693/2008.

Τονίζεται επίσης ότι ο ποιοτικός έλεγχος θα πρέπει να τεκμηριώνεται μέσω επαρκών δοκιμασιών επιλεγμένων φακέλων ελέγχου, οι οποίοι περιλαμβάνουν την εκτιμώμενη συμμόρφωση στα ισχύοντα πρότυπα ελέγχου και τις απαιτήσεις της ανεξαρτησίας, στην ποσότητα και στην ποιότητα πόρων, αμοιβών που δόθηκαν και του εσωτερικού συστήματος διασφάλισης ποιότητας. Οι Ο.Ε.Λ μετά το πέρας του ποιοτικού ελέγχου, προβαίνουν στην σύνταξη εκθέσεων, οι οποίες περιλαμβάνουν τα συμπεράσματα του σχετικά με την ελεγχόμενη οντότητας. Οι ποιοτικοί έλεγχοι θα πρέπει να διενεργούνται τουλάχιστον ανά έξι χρόνια. Επιπρόσθετα, σε περίπτωση όπου οι Ο.Ε.Λ ή τα ελεγκτικά γραφεία δεν συμμορφωθούν στις απαιτήσεις μέσα σε ένα χρονικό διάστημα υπόκεινται σε κυρώσεις. Ενώ, τα αποτελέσματα όσον αφορά το σύστημα διασφάλισης ποιότητας γνωστοποιούνται ετησίως.

Στο συγκεκριμένο άρθρο ορίζεται και η έννοια του *«εντεταλμένου ελεγκτή»*[329]. Ο όρος εντεταλμένος ελεγκτής υιοθετήθηκε από το Δ.Σ της ΕΛΤΕ μετά από παρότρυνση του Σ.Π.Ε. Οι «*εντεταλμένοι ελεγκτές*» δηλώνουν υπεύθυνα στο Σ.Π.Ε μέσω δήλωσης ότι συμμορφώνονται στις απαιτήσεις και στους περιορισμούς που έχουν τεθεί πριν την έναρξη του ελέγχου.

Επιπρόσθετα, επισημαίνει ότι τα μέλη δεν μπορούν να διορισθούν ως μέλη του Σ.Π.Ε και του Δ.Σ της Ε.Λ.Τ.Ε, μέχρι το πέρας τριών ετών από την στιγμή που σταμάτησαν τα ελεγκτικά τους καθήκοντα ως εταίροι, Ο.Ε.Λ ή συνδέονται με άλλον τρόπο.

Αναφορικά με την διεξαγωγή ποιοτικών ελέγχων στους φακέλους υποχρεωτικών ελέγχου σε ετήσιες και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις μικρομεσαίων οντοτήτων, πρέπει να εξετάζεται ένα τα ελεγκτικά πρότυπα είναι σχεδιασμένα ως προς την κλίμακα ή την πολυπλοκότητα της εταιρείας που ελέγχεται.

Καθορίζεται ακόμα, ότι οι Ο.Ε.Λ είναι υποχρεωμένοι να παραδώσουν όλο το εύρος των στοιχείων ή εγγραφών που ήταν απαραίτητα κατά την εκτέλεση του ποιοτικού ελέγχου όταν ζητηθεί από το Σ.Π.Ε. Σε περίπτωση μη κατάθεσης τους εντός δεκαπέντε ημερολογιακών ημερών οι Ο.Ε.Λ συνιστούν πειθαρχικό παράπτωμα και δέχονται τις κυρώσεις του νόμου.

Στο παρόν άρθρο παρατίθεται μέρος του ν. 3148/2003 (παρ. 3, άρθ.5) αναφορικά με το *«περιεχόμενο, τον τρόπο, την διαδικασία εκτέλεσης ποιοτικών ελέγχων και κάθε άλλο θέμα»*.

Επιπρόσθετα, επισημαίνεται η οργανωτική δομή της πενταμελής Επιτροπής Ποιοτικού Ελέγχου (Ε.Π.Ε) που συγκροτείται μέσω της απόφασης του Εποπτικού Συμβουλίου του Σ.Ο.Ε.Λ. Τέλος, αναφέρεται ότι η Ε.Λ.Τ.Ε μπορεί να αναθέσει τον ποιοτικό έλεγχο των Ο.Ε.Λ ή των ελεγκτικών γραφείων στην Ε.Π.Ε.

6. Κανονιστική Πράξη 007/10 (23.03.11) : *«Η ρύθμιση του περιεχομένου, του πλαισίου διενέργειας και αναφοράς επί των ποιοτικών ελέγχων καθώς και άλλων σχετικών θεμάτων»*.

[329] *Φυσικά πρόσωπα, ιδιώτες ή υπαλλήλους του Δημοσίου ή νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, με κατάλληλη επαγγελματική κατάρτιση και εμπειρία που έχουν λάβει εξειδικευμένη εκπαίδευση, ιδίως σε θέματα διενέργειας ποιοτικών ελέγχων.*

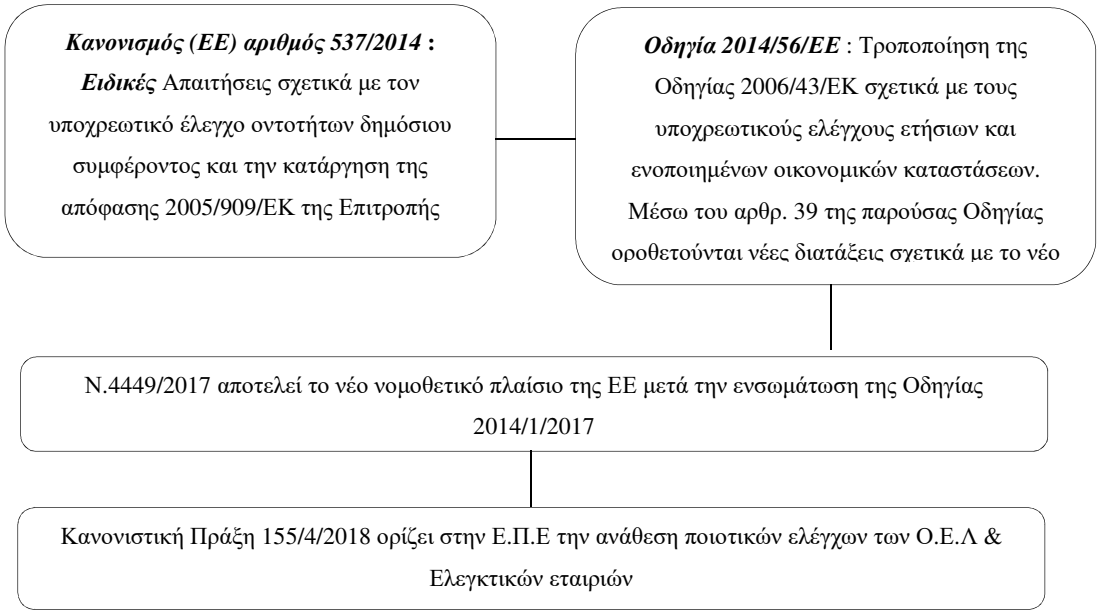
Η παρούσα Κανονιστική Πράξη εστιάζει την προσοχή της σε ζητήματα που αφορούν, τα πρόσωπα που διενεργούν τους ποιοτικούς ελέγχους, τα κριτήρια επιλογής ένταξης των Ο.Ε.Λ στον προγραμματισμό του Σ.Π.Ε, τις υποχρεώσεις των προσώπων όπου ελέγχονται, την γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων ποιοτικών ελέγχων καθώς και τις υποχρεώσεις των προσώπων ελέγχου μετά το πέρας του ποιοτικού ελέγχου.

7. Κανονιστική Πράξη 004/2017 (ΦΕΚ Β' 3916/07-11-2017) *: «Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας της IFAC»*

Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρ. 20 του ν. 4449/2017 ορίζεται ότι με απόφαση του Δ.Σ της Ε.ΛΤΕ, εκδίδεται ο *«Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας»*, ο οποίος περιλαμβάνει τις αρχές και για τον οποίο λαμβάνεται υπόψη οι προβλέψεις του *«Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας της I.F.A.C»,*

8. Κανονιστική Πράξη 155/4/19/10/2018 (ΦΕΚ 155/4/19/10/2018) : *«Ανάθεση ποιοτικού ελέγχου των ορκωτών ελεγκτών λογιστών και των ελεγκτικών εταιρειών στην Επιτροπή Ποιοτικού Ελέγχου (Ε.Π.Ε)».*

Η εν λόγω Κανονιστική Πράξη επιβεβαιώνει ότι η ανάθεση ποιοτικού ελέγχου των Ο.Ε.Λ και των ελεγκτικών γραφείων διενεργείται από την Ε.Π.Ε όπως ορίζεται στον ν.4449/2017 παρ.12 (αρθ.33).



Διάγραμμα 5 : Εξέλιξη του νομοθετικού πλαισίου από το 2014 εώς το 2018

8.2 Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας Της I.F.A.C

Κατά τους Bulo, et. Al (2020), ο *«Διεθνής Κώδικας Δεοντολογίας»,* περιέχει το συνολικό εννοιολογικό πλαίσιο που πρέπει να χρησιμοποιεί ένας Ο.Ε.Λ με σκοπό να εντοπίσει, να αξιολογήσει να αντιμετωπίσει πιθανά ουσιώδης σφάλματα, τα οποία προέρχονται από μη συμμόρφωση αυτών στις θεμελιώδης αποδεκτές Αρχές [330] Οι Dinah, et al, (2019), τονίζουν ότι μέσω ενός ενιαίου πλαισίου θέτονται κατευθυντήριες γραμμές για τον καθορισμό της προσωπικής στάσης των Ο.Ε.Λ και για την υιοθέτηση ενιαίων Αρχών και Κανονισμών. [331]

Οι *«Θεμελιώδης Αρχές του Κώδικα Δεοντολογίας»*, επισημαίνονται από τους Arwoshegbe, et al, (2017). Συγκεκριμένα, ως στοιχεία που επηρεάζουν την ποιότητα ελέγχου αναφέρουν *«την ακεραιότητα, την αντικειμενικότητα, την εμπιστευτικότητα, την επαγγελματική συμπεριφορά, την επαγγελματική επάρκεια και επιμέλεια, τα τεχνικά και επαγγελματικά κριτήρια».*[332]

Σε μια εκτενέστερη ανάλυση προβαίνουν οι Νεγκάκης & Ταχυνάκης (2017), σχετικά με τις *«Θεμελιώδης Αρχές του Κώδικα Δεοντολογίας»* της I.F.A.C. Αναλυτικότερα : [333]

- *«Ακεραιότητα (Integrity)»,* δηλ. οι Ο.Ε.Λ κατά την παροχή των ελεγκτικών τους υπηρεσιών πρέπει να χαρακτηρίζονται από εντιμότητα, ειλικρίνεια καθώς και ευθύτητα.
- *«Αντικειμενικότητα (Objectivity)»,* δηλ. οι Ο.Ε.Λ πρέπει να μην υποκύπτουν σε προκαταλήψεις, συγκρούσεις συμφερόντων ή στην επιρροή από τρίτα άτομα κατά την εκτέλεση του ελεγκτικού τους έργου. Θα πρέπει να είναι αμερόληπτοι, δίκαιοι και αντικειμενικοί.

[330]Bulo, A., Mhaluca, F. & Vilanculor, A &. M. E. &. M. A. &. M. J. &. M. O., 2020. "Analysis of the level of compliance with the code of ethics in the accounting profession". Journal of Accounting and Taxation, September, 12(3), pp. 108-117.
[331]Dinah, M. P., Corey, C. & Raiborn, C. &. Z. M., 2019. "An applied code of ethics model for decision-making in the accounting profession". Management Research Review, 26 April, 43(9), pp. 117-1134.
[332]Arwoshegbe, O. A., Uniamikogbo, E. & Atu, G., 2017. "Accounting Ethics and Audit Quality in Nigeria". Asian Journal of Business and Accounting, 16 September, 4(2), pp. 1-15.
[333]Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 54-55.

- *«Επαγγελματική συμπεριφορά (Professional behavior)», δηλ.* οι Ο.Ε.Λ πρέπει να συμμορφώνονται στο νομοθετικό πλαίσιο, στους κανόνες και στις ρυθμίσεις με συνέπεια, ενώ πρέπει να διασφαλίζουν την φήμη τους.
- *«Επαγγελματική Επάρκεια & Επιμέλεια (Professional Competence & due care»,* δηλ. συνεχής βελτίωση των επαγγελματικών και τεχνικών προσόντων που διαθέτει ένας Ο.Ε.Λ ώστε να κατοχυρώσει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα έναντι άλλων. Επίσης, οι Ο.Ε.Λ πρέπει να χρησιμοποιούν με επιμέλεια λογιστικά και ελεγκτικά πρότυπα.
- «*Τεχνικά & Επαγγελματικά Κριτήρια (Technical & Professional Standards),* δηλ. οι Ο.Ε.Λ εκτελούν τα καθήκοντα τους σύμφωνα με τα επαγγελματικά και τεχνικά κριτήρια όπως έχουν ορισθεί από το Σώμα που υπηρετούν.

Επιπρόσθετα, οι Ο.Ε.Λ θα πρέπει να ενεργούν μεταξύ άλλων, με *«ακεραιότητα»* καθώς και με *«αντικειμενικότητα»*, δηλ. με ανεξαρτησία. Το ελεγκτικό επάγγελμα βασίζεται στην ανεξαρτησία των Ο.Ε.Λ για την παροχή ποιοτικών ελεγκτικών υπηρεσιών. Είναι πολύ πιθανό η ανεξαρτησία να μειωθεί ως συνέπεια της εξάρτησης μεταξύ ελεγχόμενης οντότητας και Ο.Ε.Λ ή λόγω παροχής μη ελεγκτικών υπηρεσιών.[334]

Οι ελεγκτικές εταιρείες καθώς και οι Ο.Ε.Λ όπως προβλέπει ο *«Κώδικας»*, πρέπει να ακολουθούν συγκεκριμένες διαδικασίες ώστε να επιθεωρήσουν της ανεξαρτησία τους ως συνιστώσα της *«διαδικασίας ελέγχου ποιότητας»*. Συγκεκριμένα, παροτρύνει τους Ο.Ε.Λ να γνωστοποιούν τους προβληματισμούς τους αναφορικά με την ανεξαρτησία, να επιθεωρούν τις σχέσεις μεταξύ αυτών και της ελεγχόμενης οντότητας και τέλος να ακολουθούν καθορισμένες διαδικασίες έχοντας ως στόχο την αποδοχή δυνητικών πελατών.[335]

Στην Ελλάδα μέσω του ν. 4449/17 έχει καθιερωθεί ότι οι Ο.Ε.Λ καθώς και οι ελεγκτικές εταιρείες πρέπει να συμμορφώνονται σύμφωνα με τον *«Διεθνή Κώδικα Δεοντολογίας της IFAC».*[336]

[334]Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 57-58.
[335]Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 60.
[336]Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 54.

8.3 Εποπτεία Ελεγκτικού Επαγγέλματος Στην Ελλάδα

8.3.1 Σώμα Ορκωτών Λογιστών Ελεγκτών [337]

Η ίδρυση και η λειτουργία του Σ.Ο.Ε.Λ προβλέπεται από το Π.Δ. Δύο όργανα απαρτίζουν το Σώμα Ορκωτών Λογιστών, το Εποπτικό και το Επιστημονικό.

Το μεν πρώτο, Εποπτικό, αποτελείται από οκτώ μέλη και τον Πρόεδρο ενώ το Επιστημονικό από τέσσερα μέλη και τον Πρόεδρό του. Τα μέλη αμφότερων εκλέγονται από τη Γ.Σ. Για να έχει κάποιος δικαίωμα εκλογής στο Επιστημονικό όργανο υπάρχουν προϋποθέσεις όπως, να είναι εν ενεργεία Ο.Ε.Λ ή καθηγητής Ανώτατου Εκπαιδευτικού Ιδρύματος με γνωστικό αντικείμενο *«Λογιστική»* ή *«Ελεγκτική»*.

Οι αρμοδιότητες του κάθε οργάνου καθορίζονται με σαφήνεια στο Π.Δ που προβλέπει τη σύστασή του. Οι αρμοδιότητες του Εποπτικού Συμβουλίου είναι οι εξής:

- Η άσκηση της διοίκησης του οργάνου και η εποπτεία του έργου των μελών.
- Η παρακολούθηση της οικονομικής διαχείρισης του σώματος και η σύνταξη οικονομικών καταστάσεων και του προϋπολογισμού.
- Η εισήγηση του ύψους των οικονομικών εισφορών των μελών και ο προσδιορισμός των οικονομικών υποχρεώσεων τους.
- Η εποπτεία και ο έλεγχος για την τήρηση των νόμων και των κανόνων επαγγελματικής δεοντολογίας και η διασφάλιση ποιότητας και διαφάνειας των παρεχόμενων υπηρεσιών αλλά και του κύρος του ελεγκτικού επαγγέλματος.
- Η έκδοση κανονισμών που αφορούν την διαμόρφωση , συμπλήρωση και εφαρμογή των Ελεγκτικών Προτύπων και η εναρμόνιση τους προς τα Κοινοτικά ή Δ.Π.Ε.
- Η σύνταξη γενικών οδηγιών που αφορούν την διεξαγωγή ελέγχων
- Η διαμόρφωση κανόνων επαγγελματικής Δεοντολογίας για τα μέλη
- Η απόφαση για την διαγραφή μελών.

[337]Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 24-35.

Το δε Επιστημονικό Συμβούλιο έχει τις παρακάτω αρμοδιότητες :

- Την κατάρτιση, την επεξεργασία κανονισμών , οδηγιών και άλλων επιστημονικών κειμένων που εμπίπτουν των αρμοδιοτήτων του, και η γνωμοδότηση για σχετικά θέματα.
- Η εξέταση και αντιμετώπιση τεχνικών ή πρακτικών ζητημάτων που προκύπτουν από την άσκηση του ποιοτικού ελέγχου της εργασίας των μελών.
- Η εξέταση των φύλλων εργασίας που στηρίζουν την γνώμη του ελεγκτή και η υποβολή σχετικής έκθεσης προς το Εποπτικό Συμβούλιου όταν ζητηθεί , καθώς και σε περιπτώσεις επώνυμων καταγγελιών .

Αξίζει να σημειωθεί πως ο έλεγχος του Επιστημονικού Συμβουλίου δεν συνιστά παρέμβαση στο έργο των ελεγκτών.

8.3.2 Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης & Ελέγχου[338]

Η Ε.Λ.Τ.Ε αποτελεί ένα σχετικά νέο όργανο με τη μορφή Ν.Π.Δ.Δ καθώς συστάθηκε μόλις το 2003 με τον ν.3148/03. Αποτελεί την εθνική Εποπτική Αρχή του ελεγκτικού λογιστικού επαγγέλματος με αποστολή την διαρκή ενδυνάμωση της εμπιστοσύνης του επενδυτικού κοινού στην λειτουργία του ελεγκτικού και λογιστικού θεσμού. Σκοπός της είναι να ενισχύσει την διαφάνεια λειτουργίας των επιχειρήσεων με την εφαρμογή λογιστικής τυποποίησης και να διασφαλίσει την ποιότητα των λογιστικών ελέγχων.

Διοικείται από Δ. Σ επτά μελών που απαρτίζεται από τον Πρόεδρο, δύο αντιπροέδρους και τέσσερα μέλη. Η επιτροπή συγκροτείται σε σώμα με απόφαση του εκάστοτε Υπουργού Οικονομικών και ο Πρόεδρος ορίζεται με την διαδικασία του άρθ. 49 Α΄ του Κανονισμού της Βουλής. Η θητεία του Δ. Σ είναι 3 έτη. Η Ε.Λ.Τ.Ε διοικείται από το Δ. Σ και ασκεί τις αρμοδιότητες της μέσω της Εκτελεστικής Επιτροπής και των άλλων συμβουλίων της όπως το Σ.Π.Ε, το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (Σ.ΛΟ.Τ) και

[338]Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 35-39.

την Επιτροπή Επαγγελματικών Εξετάσεων. Κάθε επιμέρους συμβούλιο έχει τις δικές του αρμοδιότητες .

Γενικά η Ε.Λ.Τ.Ε έχει τις κάτωθι αρμοδιότητες :

- την εισήγηση προς τον εκάστοτε Υπουργό Οικονομικών θεμάτων που σχετίζονται με τη Λογιστική Τυποποίηση και τον Έλεγχο, εφαρμογής των Δ.Π.Ε και της εναρμόνισης της νομοθεσίας με το δίκαιο της ΕΕ
- την μέριμνα για τον έλεγχο της ποιότητας των υποχρεωτικών λογιστικών ελέγχων
- την γνωμοδότηση προς τον Υπουργό σε θέματα λογιστικής τυποποίησης καθώς και των λογαριασμών του Δημοσίου, Ο.Τ.Α και φορέων του δημοσίου τομέα
- την εποπτεία στο Σ.Ο.Ε.Λ αναφορικά με την τήρηση των κανόνων για την άσκηση του λειτουργήματος των μελών του
- την αξιολόγηση των πορισμάτων του ελέγχου διαχείρισης του Σ.Ο.Ε.Λ
- την θέσπιση, μετά από εισήγηση του Σ.Ο.Ε.Λ, κανόνων δεοντολογία σχετικά με την άσκηση του έργου των νόμιμων ελεγκτών και ελεγκτικών εταιρειών και τον έλεγχο αυτών των κανόνων
- την συνεργασία με την εθνική αρχή καταπολέμησης και νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές ενέργειες σε θέματα πρόληψης της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές ενέργειες από τις ελεγκτικές εταιρείες και του νόμιμους ελεγκτές λογιστές
- την σύσταση προσωρινών επιτροπών ή ομάδων εργασίας προς εξυπηρέτηση των αναγκών της

Η Εκτελεστικής Επιτροπή απαρτίζεται από τον Πρόεδρο και δύο Αντιπροέδρους και έχει ως αντικείμενο :

- την επιμέλεια θεμάτων που της αναθέτει το Διοικητικό Συμβούλιο της Ε.Λ.Τ.Ε
- την ανάθεση για μελέτη στο Σ.ΛΟ.Τ, στο Σ.Π.Ε και στο Π.Σ. θεμάτων της αρμοδιότητας του με στόχο την υποβολή προτάσεων και εισηγήσεων

- την εκτέλεση των αποφάσεων του Δ.Σ και την άσκηση της διοικητικές εποπτείας το Σώμα και τους επαγγελματικούς φορείς ελεγκτών και λογιστών
- την αξιολόγηση των πορισμάτων της διαχείρισης του Σώματος και των λοιπών επαγγελματικών φορέων ελεγκτών και λογιστών
- Την εκπροσώπηση της Ε.Λ.Τ.Ε στην Ελλάδα και στο εξωτερικό για την πρόληψη και την καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες πράξεις

Η θέσπιση Ελεγκτικών Προτύπων, Κωδίκων Δεοντολογίας και η διασφάλιση της ποιότητας των ελεγκτικών υπηρεσιών αποτελούν αρμοδιότητα του Σ.Π.Ε. Πιο συγκεκριμένα το Σ.Π.Ε :

- διενεργεί ποιοτικούς ελέγχους και διατυπώνει υποδείξεις προς αυτά
- διεξάγει έρευνες για να διαπιστωθούν τυχόν παραβάσεις της νομοθεσίας και του ρυθμιστικού πλαισίου που διέπει τις εργασίες των ελεγκτών είτε αυτεπαγγέλτως είτε κατόπιν καταγγελίας και σαν αποτέλεσμα διατυπώνει εισηγήσεις προς το Δ.Σ της Ε.Λ.Τ.Ε
- διεξάγει έρευνες σχετικά με την επιβολή πειθαρχικών κυρώσεων και ασκεί εποπτεία επί της Διεύθυνσης Λογιστικών και Ελεγκτικών Θεμάτων, Μελετών και Υποστήριξης Ποιοτικών Ελέγχων της Ε.Λ.Τ.Ε
- διατυπώνει γενικές εισηγήσεις προς το Δ.Σ για ελεγκτικά θέματα, θέματα ποιοτικού ελέγχου και διερεύνησης πειθαρχικών παραβάσεων
- είναι αρμόδιο για κάθε άλλου θέματος σχετικό με την άσκηση ποιοτικού ελέγχου σε ελεγκτικές εργασίες αλλά και για την διερεύνηση των υποθέσεων για την διαπίστωση της τυχόν τέλεσης πειθαρχικών παραβάσεων.

Η θέσπιση και η εποπτεία των Λογιστικών Προτύπων που εφαρμόζονται στην Ελλάδα αποτελεί αρμοδιότητα του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης. Το Σ.ΛΟ.Τ έχει γνωμοδοτικό χαρακτήρα σε θέματα λογιστικής τυποποίησης κατόπιν απόφασης του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. Τα θέματα αυτά είναι : α. η κατάρτιση, αναθεώρηση ή τροποποίηση των εκάστοτε Λογιστικών Σχεδίων που βρίσκονται σε ισχύ, β. ο τρόπος, χρόνος και η διαδικασία της γενικής ή κατά στάδια υποχρεωτικής

εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α από τις επιχειρήσεις , γ. η έκδοση οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των εκάστοτε ισχυόντων Λογιστικών Σχεδίων και των Δ.Π.Χ.Α.

Η δημόσια εποπτεία του ελεγκτικού επαγγέλματος καθώς επίσης και η εποπτεία και ο έλεγχος των επαγγελματικών εξετάσεων αποτελούν αρμοδιότητα της Ε.Λ.Τ.Ε. , η οποία με απόφαση του Δ.Σ ορίζει πενταμελή Επιτροπή Επαγγελματικών Εξετάσεων .

Με στόχο την προστασία του δημοσίου συμφέροντος έχει θεσπιστεί από την Ε.Λ.Τ.Ε το πλαίσιο και το πρόγραμμα ποιοτικών ελέγχων, του οποίου η διαδικασία βασίζεται σε κριτήρια που σχετίζονται με την συχνότητα αλλά και την μεθοδολογία επιλογής των ελεγχόμενων φορέων.

Αναφορικά με την συχνότητα διεξαγωγής του ποιοτικού ελέγχου τα κριτήρια επιλογής των ελεγκτικών γραφείων και των νόμιμων εκλεκτικών φορέων είναι τα παρακάτω:

- κάθε τρία χρόνια για φορείς που πραγματοποιούν ελέγχους σε Οντότητες Δημοσίου Ενδιαφέροντος (Ο.Δ.Ε)
- κάθε έξι χρόνια εφόσον οι φορείς δεν πραγματοποιούν ελέγχους σε οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος
-

Αναφορικά με την επιλογή του εκάστοτε φακέλου/ αντικειμένου του ποιοτικού ελέγχου εξετάζονται από την Ε.Λ.Τ.Ε μεταξύ άλλων οι εξής παράμετροι :

- ο βαθμός συγκέντρωσης κινδύνου για το δημόσιο συμφέρον στον ελεγχόμενο φορέα. Για να εκτιμηθεί η παράμετρος εξετάζεται ιδίως ο αριθμός ή/και η κεφαλαιοποίηση των Ο.Δ.Ε που ελέγχονται.
- ο βαθμός συγκέντρωσης κινδύνου για το δημόσιο συμφέρον , ανάλογα με τις εκάστοτε συνθήκες της αγοράς στις Ο.Δ.Ε που ελέγχονται
- η δυνητική διακύβευση της ανεξαρτησίας του ελεγχόμενου φορέα λόγω της τυχόν συγκέντρωσης των πηγών εσόδων του σε περιορισμένο αριθμό ελεγχόμενων οντοτήτων
- ζητήματα της επικαιρότητας, λογιστικά και ελεγκτικά θέματα
- παραβιάσεις που έχουν διαπιστωθεί κατά το παρελθόν και τα ευρήματα ποιοτικών ελέγχων που έχουν διενεργηθεί
- καταγγελίες και αναφορές που έχουν γνωστοποιηθεί στην Ε.Λ.Τ.Ε

- τις αμοιβές των ελεγκτών αν τυχόν είναι δυσανάλογα χαμηλές σε σχέση με το μέγεθος των ελεγχόμενων οντοτήτων και την πολυπλοκότητα της δραστηριότητας τους

Σχετικά με το περιεχόμενο των ελέγχων λαμβάνονται υπόψιν από την Ε.Λ.Τ.Ε , ανάμεσα στα άλλα :

- η αξιολόγηση του σχεδιασμού του εσωτερικού συστήματος ποιοτικού ελέγχου που είναι υποχρεωμένος να διατηρεί ο ελεγχόμενος φορέας αλλά και ο έλεγχος για το αν τηρείται αυτός αποτελεσματικά.
- η αξιολόγηση των εργασιών των ελεγκτών επί των υποχρεωτικών ελέγχων σύμφωνα με τα ισχύοντα πρότυπα ελέγχου και την κείμενη νομοθεσία
- την αξιολόγηση του περιεχομένου της πιο πρόσφατης Έκθεσης Διαφάνειας που έχει δημοσιευθεί από την ελεγχόμενη ελεγκτική εταιρεία. Επιπλέον στο περιεχόμενο μπορεί να ενταχθεί και η αξιολόγηση της επάρκειας μέτρων και διαδικασιών που υιοθετήθηκαν από τους ορκωτούς λογιστές και τις ελεγκτικές εταιρείας αναφορικά με την πρόληψη και την καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και την χρηματοδότηση της τρομοκρατίας.

8.3.2.1 Διαδικασία Ποιοτικών ελέγχων

Ο ποιοτικός έλεγχος περιλαμβάνει τα παρακάτω πέντε στάδια :

- Επιλογή φακέλου/ αντικειμένου
- Έκδοση και αποστολή της εντολής ελέγχου προς την ελεγκτική εταιρεία
- Επίσκεψη της ομάδας ποιοτικού ελέγχου στην ελεγκτική εταιρεία αι επισκόπηση του φακέλου τεκμηρίωσης
- Κατάρτιση του προσχεδίου της έκθεσης ευρημάτων και αποστολή αυτών στην ελεγκτική εταιρεία

- Επαναξιολόγηση των ευρημάτων του προσχεδίου με βάση τα σχόλια του ορκωτού ελεγκτή και τροποποίηση της έκθεσης ευρημάτων όπου κρίνεται απαραίτητο.

Μετά την ολοκλήρωση της έκθεσης ευρημάτων το Σ.Π.Ε αποφασίζει είτε την οριστικοποίηση της και την αποστολή της στην ελεγκτική εταιρεία είτε την παραπομπή της έκθεσης στο Π.Σ της Ε.Λ.Τ.Ε.

Σε περίπτωση που εντοπιστούν παραβάσεις της Νομοθεσίας και του Ρυθμιστικού Πλαισίου αλλά και των κανονιστικών αποφάσεων της Ε.Λ.Τ.Ε επιβάλλονται διοικητικά πρόστιμα στους Ο.Ε.Λ και τις ελεγκτικές εταιρείες. Τα πρόστιμα επιβάλλονται από το Δ.Σ της Ε.Λ.Τ.Ε. Όταν το Δ.Σ συνεδριάζει σαν Π.Σ σε αυτό μετέχουν δύο μέλη του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους , τα οποία ορίζονται από τον Πρόεδρο και δύο μη επαγγελματίες, οι οποίοι ορίζονται από το Εποπτικό Συμβούλιο της Σ.Ο.Ε.Λ. Το Συμβούλιο εξετάζει υποθέσεις κατά Ορκωτών Λογιστών μετά από έκθεση ποιοτικού ελέγχου του Σ.Π.Ε ή μετά από καταγγελία ή αυτεπαγγέλτως εφόσον υπάρχουν επαρκείς ενδείξεις για την τέλεση πειθαρχικού παραπτώματος.

Από τα παραπάνω καθίσταται σαφές πως η ποιότητα ελέγχων αποτελεί ύψιστη προτεραιότητα για την Ε.Λ.Τ.Ε. Το νέο Κανονιστικό Πλαίσιο της ΕΕ πιστοποιεί την ιδιαίτερη σημασία που δίνει η ΕΕ στην διασφάλιση της ποιότητας των ελέγχων. Τα νέα μέτρα σχετίζονται με τον υποχρεωτικό έλεγχο των Οντοτήτων Δημοσίων Συμφέροντος (PIEs) και αφορούν την υποχρεωτική εναλλαγή ανά δεκαετία των Ο.Ε.Λ και των ελεγκτικών εταιρειών, την απαγόρευση παροχής μη ελεγκτικών υπηρεσιών από τους Ο.Ε.Λ και τις ελεγκτικές εταιρείες, τον καθορισμό της ανώτατης αμοιβής για την παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών για να αποφεύγονται ζητήματα σύγκρουσης συμφερόντων, η ενίσχυση του ρόλου και των αρμοδιοτήτων της Επιτροπής Ελέγχου , η οποία συμμετέχει στον διορισμό του ελεγκτικού γραφείου και στην παρακολούθηση του έργου του.

Εφαρμογή του Δ.Π.Δ.Π 1

Αξιολόγηση του σχεδιασμού του εσωτερικού συστήματος ποιοτικού ελέγχου του ελεγχόμενου φορέα & ο έλεγχος της αποτελεσματικής τήρησης αυτού

Ελεγκτικές Αναθέσεις

Αξιολόγηση των ελεγκτικών εργασιών επί των υποχρεωτικών ελέγχων που ο ελεγχόμενος φορέας αναλαμβάνει, σύμφωνα με τα ισχύοντα πρότυπα ελέγχου και την κείμενη νομοθεσία

Έκθεση Διαφάνειας

Αξιολόγηση του περιεχομένου της πιο πρόσφατης Έκθεσης Διαφάνεια που ο ελεγχόμενος φορέας έχει δημοσιεύσει όπως ορίζεται από το άρθρο 45 του ν.4449/2017

Ξ.Χ & Χ.Τ

Αξιολόγηση της επάρκειας των μέτρων και διαδικασιών, για την πρόληψη και καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας

Συμπληρωματική Έκθεση

Αξιολόγηση της συμπληρωματικής έκθεσης προς την επιτροπή ελέγχου της ελεγχόμενης οντότητας

Ανεξαρτησία

Αξιολόγηση των θεμάτων ανεξαρτησίας αμοιβών και της απαγόρευσης παροχής μη-ελεγκτικών υπηρεσιών

Διορισμός Ελεγκτή

Αξιολόγηση διορισμού των ορκωτών ελεγκτών λογιστών και των ελεγκτικών εταιριών και της διάρκειας της ελεγκτικής εργασίας

Διάγραμμα 6 : Περιεχόμενο ποιοτικού ελέγχου Ε.Λ.Τ.Ε (Πηγή www.elte.org.gr)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9ο : ΞΕΠΛΥΜΑ "ΜΑΥΡΟΥ" ΧΡΗΜΑΤΟΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗ ΤΡΟΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

9.1 Ξέπλυμα Χρήματος & Χρηματοδότηση Τρομοκρατίας

9.1 Ξέπλυμα Χρήματος & Χρηματοδότηση Τρομοκρατίας

Σύμφωνα με τους Mohammadi, et al, (2020), η νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες χαρακτηρίζεται ως ένα παγκόσμιο πρόβλημα. Η νομιμοποίηση εσόδων επιφέρει αρνητικές συνέπειες, όπως η οικονομική αστάθεια, η αυξημένη διαφθορά και οι οικονομικές κυρώσεις.[339]

Κατά την προσέγγιση των Amara, et al, (2020), τα ελεγκτικά γραφεία διαδραματίζουν καθοριστικό ρόλο στην καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων που προέρχονται από παράνομες δραστηριότητες. Πιο συγκεκριμένα, οι Ο.Ε.Λ είναι υπεύθυνοι για τον έλεγχο ασυνήθιστων συναλλαγών, τον εντοπισμό παράνομων δραστηριοτήτων καθώς και την εκτίμηση του κινδύνου συναλλαγών που πιθανό να συνδέονται, με το ξέπλυμα "μαύρου" χρήματος, ναρκωτικά ή τρομοκρατικές δραστηριότητες. Σε περίπτωση όπου οι αναφερθέντες κίνδυνοι κατά την εκτέλεση του ελέγχου δεν γίνουν αντιληπτοί από τους Ο.Ε.Λ εξάγεται το συμπέρασμα ότι δεν έχει γίνει ορθή εφαρμογή των Ελεγκτικών Προτύπων με συνέπεια εσφαλμένες εκθέσεις ελέγχου.[340]

Το 2007 η Ισλαμική Δημοκρατία θεσπίζει σχετική Οδηγία ώστε να καταπολεμήσει την νομιμοποίηση παράνομων δραστηριοτήτων. Μέσω της σχετικής Οδηγίας οι Ο.Ε.Λ δεν είναι μόνο υποχρεωμένοι να γνωστοποιούν τις παράνομες δραστηριότητες αλλά

[339]Mohammadi, S., Naghstbandi, N. & Moridahmandibezdi, Z., 2020. "Investigating the impact of audit features on money laundering: Evidence from Iranian stock exchange companies". Journal of Money Laundering Control, 06 April, pp. 1-18.
[340]Amara, I., Knif, H. & Ammari, E. A., 2020. "Strength of auditing and reporting standards, corruption and money laundering: a cross-country investigation". Managerial Auditing Journal, 28 September, pp. 1-17.

επιπλέον θα πρέπει να αναφέρουν αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου τέτοιες ασυνήθιστες συναλλαγές. Επιπλέον, σε περίπτωση όπου οι Ο.Ε.Λ ενημερώσουν την ελεγχόμενη οντότητα για την άποψη τους σχετικά με κάποιους συγκεκριμένους λογαριασμούς διώκονται με ποινικές κυρώσεις.[341] Αξίζει να επισημανθεί, ότι σε χώρες που εφαρμόζονται πιο συντηρητικά Νομοθετικά Καθεστώτα, οι Ο.Ε.Λ αποφεύγουν να καλύψουν τέτοιες δραστηριότητες. Μέσω της δημοσίευσης αυτών των συναλλαγών, αποτρέπεται η δωροδοκία των Ο.Ε.Λ και έτσι είναι αδύνατο να παραλείψουν λογαριασμούς που φέρουν ασυνήθιστα ποσά.[342]

Οι Salehi, et al, (2019), επισημαίνουν ότι μη αποκάλυψη νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες φέρουν σημαντικές επιπτώσεις στην ελεγκτική εργασία των Ο.Ε.Λ. Πιο συγκεκριμένα, μειώνεται η ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας που ελέγχεται, ενώ οι Ο.Ε.Λ παραποιούν το αποτέλεσμα του ελέγχου στις εκθέσεις. Η θεώρηση αυτή επιβεβαιώνεται μετά από σχετική έρευνα σε Ιρανούς Ελεγκτές.[343]

Ο Pavlidis (2020), παραθέτει ότι το F.A.T.F είναι *«ένα παγκόσμιο φόρουμ για την ανάπτυξη και την παρακολούθηση για την καταπολέμησης της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες».*[344] Ενώ, οι Rohit & Patel, (2018), επικεντρώνονται στις τέσσερις συστάσεις και στις εννέα ειδικές συστάσεις του F.A.T.F (σύστημα ποινικής δικαιοσύνης, χρηματοοικονομικό σύστημα, κανονισμοί και συνεργασία με άλλες χώρες), προσθέτοντας ότι οι συγκεκριμένες συστάσεις έχουν ορισθεί από πολλούς Διεθνούς Οργανισμούς ως Πρότυπα Ελέγχου.[345]

Στην Ελλάδα, όπως ορίζεται από το άρθ. 6 *«Αρμόδιες Αρχές»* παρ.1 του ν. 4557/2018 (ΦΕΚ Α' 139/30.07.2018) *«Πρόληψη και καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2015/849/ΕΕ) και άλλες διατάξεις»* η Ε.Λ.Τ.Ε είναι υπεύθυνη για την εποπτεία των Ο.Ε.Λ καθώς και των ελεγκτικών γραφείων, που είναι εγγεγραμμένοι στο

[341]Mohammadi, S., Naghstbandi, N. & Moridahmandibezdi, Z., 2020, ό.π, pp. 1-18.
[342]Amara, I., Knif, H. & Ammari, E. A., 2020, ό.π, 1-17.
[343]Salehi, M., Imeny, V.-M. & Khaleghibaygi, A., 2019. "The necessity of anti-money laundering standards for Iranian auditors". Journal of Money Laundering Control, 19 December, 23(1), pp. 187-207.
[344]Pavlidis, G., 2020. "Financial action task force and the fight against money laundering and the financing of terrorism: Quo vadimus?". Journal of Financial Crime, 20 January, pp. 1-9.
[345]Rohit, D. K. & Patel, B. D., 2018. " Review On Detection of Suspicious Transaction In Anti-Money Laundering Using Data Mining Framework". International Journal for Innovative Research in Science & Technology, January, 8(1), pp. 133-129.

Δημόσιο Μητρώο[346] της. [347] Στην παρ. 3 (α εώς ι) του συγκεκριμένου άρθρου παρατίθενται οι *«αρμοδιότητες των εποπτικών αρχών»*.[348] Η Ε.Λ.Τ.Ε στο περιεχόμενο ποιοτικού ελέγχου της ετήσιας έκθεσης 2017/2018 αναφορικά με το ξέπλυμα χρήματος και την χρηματοδότηση της τρομοκρατίας, επισημαίνει ότι είναι υπεύθυνη για την εκτίμηση των μέτρων και των διαδικασιών με στόχο την πρόληψη και καταστολή παράνομων δραστηριοτήτων, όπως είναι το ξέπλυμα χρήματος και η χρηματοδότηση της τρομοκρατίας.[349]

Ο Νόμος 4734/2020 (ΦΕΚ 196/Α/8-10-2020) τροποποιεί τον ν. 4557/2018 (Α' 139) *«πρόληψη και καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και χρηματοδότησης της τρομοκρατίας»* μέσω της ενσωμάτωσης *«στην Ελληνική Νομοθεσία της Οδηγίας (ΕΕ) 2018/843 (L 156) και του άρθρου 3»*.[350]

Αξίζει να σημειωθεί ότι παρά την τροποποίηση του ν. 4734/2020 (ΦΕΚ 196/Α/8-10-2020), δεν έχουν επέλθει αλλαγές σχετικά με τις ευθύνες και τις αρμοδιότητες των Εποπτικών Αρχών.

Οι Νεγκάκης & Ταχυνάκης (2017), παραθέτουν το *«Πρόγραμμα Ελέγχου Εφαρμογής Διεθνούς Προτύπου Διασφάλισης Δικλείδων Ποιότητας Ελέγχου (Δ.Π.Δ.Π1)»* μέσα στο οποίο αναφέρονται για την Νομιμοποίηση Εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες. Ο παρακάτω πίνακας αποτελεί τμήμα του Προγράμματος Ελέγχου όπως ορίζεται από την Ε.Λ.Τ.Ε. [351]

8. Νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες.	**Σχόλια**
8.3.1 Με ποιες διαδικασίες εξασφαλίζεται η εταιρεία ότι κατά την εκτέλεση των ελεγκτικών έργων, συναλλαγές για την νομιμοποίηση των εσόδων από παράνομες δραστηριότητες θα αποκαλύπτονται;	
8.3.2 Πως οι διαδικασίες αυτές γνωστοποιούνται στο προσωπικό; Πως εκπαιδεύεται το προσωπικό στα ανωτέρω θέματα	
8.3.3. Υπάρχουν συγκεκριμένες διαδικασίες για τον εντοπισμό περιπτώσεων νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες κατά το στάδιο της αποδοχής των ελεγκτικών έργων ;	

Πίνακας 11 : Μέρος του προγράμματος ελέγχου εφαρμογής Διεθνούς Προτύπου Διασφάλισης Δικλείδων Ποιότητας 1 (Πηγή : Νεγκάκης & Ταχυνάκης (2017), σ. 833)

[346]Η Ε.Λ.Τ.Ε *«είναι αρμόδια να τηρεί το δημόσιο μητρώο (Μητρώο Ελεγκτών) για την εγγραφή νόμιμων ελεγκτών, ελεγκτικά γραφεία και μητρώο ελεγκτών τρίτων Χωρών, στα οποία έχει χορηγηθεί επαγγελματική άδεια»*.
[347]βλ. Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίηση & Ελέγχων (ΕΛΤΕ), ν. 4557/2018 - www.elte.org.gr.
[348]βλ. Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίηση & Ελέγχων (ΕΛΤΕ), ν. 4557/2018 - www.elte.org.gr.
[349]βλ. Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίηση & Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Ετήσια Έκθεση 2017/2018 - www.elte.org.gr.
[350]Βλ. νόμος 4734/2020 (ΦΕΚ 196/Α/8-10-2020)- www.e-nomothesia.gr.
[351]Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017, ό.π σ. 833

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10ο: ΕΚΘΕΣΗ ΔΙΑΦΑΝΕΙΑΣ

10.1 Έκθεση Διαφάνειας

10.1.1 Έκθεση Διαφάνειας

Μέσω των εκθέσεων διαφάνειας δίνεται η δυνατότητα στις ελεγκτικές εταιρείες ή στους νόμιμους ελεγκτές να προωθήσουν την εσωτερική κουλτούρα τους επιβεβαιώνοντας ότι όλες οι ελεγκτικές διαδικασίες που παρέχουν χαρακτηρίζονται από υψηλά επίπεδα ποιότητας ελέγχου.[352]

Κατά τον Čular (2017), ως έκθεση διαφάνειας ή έκθεση ποιότητας ελέγχου ορίζεται η δημοσιευμένη έκθεση, η οποία προέρχεται από την Διοίκηση της ελεγκτικής εταιρείας, με σκοπό την παροχή πληροφοριών σχετικά με *« την οργανωτική δομή, τα συστήματα εταιρικής διασφάλισης της ποιότητας ελέγχου και της διακυβέρνησης»* του ελεγκτικού γραφείου.[353] Κατά τους Pott, et al, (2008), οι εκθέσεις διαφάνειας παρέχουν στο κοινό πληροφορίες που σχετίζονται, με τις Αρχές Δεοντολογίας, τις εσωτερικές πολιτικές και διαδικασίες, τις δεσμεύσεις που φέρουν οι ελεγχόμενες οντότητες καθώς και το επίπεδο ανεξαρτησίας των Ο.Ε.Λ.[354]

Οι εκθέσεις διαφάνειας έχουν ως στόχο να πείσουν το επενδυτικό κοινό ότι οι Ο.Ε.Λ και κατ' επέκταση τα ελεγκτικά γραφεία συμμορφώνονται στο νομοθετικό πλαίσιο (Ελεγκτικά Πρότυπα & Κώδικας Δεοντολογίας) που έχει υιοθετήσει κάθε χώρα. Με άλλα λόγια, οι ενδιαφερόμενοι (επενδυτές, Ρυθμιστικές Αρχές κ.α.) ενημερώνονται για τα χαρακτηριστικά της ελεγκτικής εταιρείας, ενισχύοντας την εμπιστοσύνη τους, στις

[352]Čular, M., 2017. "Transparency report delay and disclosure by Croatian audit firms". CRORR Journal Regular Issue, 31 March, 8(1), pp. 299-316.
[353]Čular, M., 2017, ό.π, pp. 299-316.
[354]Pott, C., Mock, J. T. & Watrin, C., 2008. "The effect of a transparency report on auditor independence: practitioners' self-assessment". Review of Managerial Science, 16 April, pp. 111-127.

διαδικασίες για την επίτευξη υψηλής ποιότητας ελέγχου. Μέσω της συγκρισιμότητας τους, οι ελεγκτικές εταιρείες διαθέτουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα, καθώς το κοινό είναι ενημερωμένο σχετικά με την ποιότητα που παρέχουν. [355]

Μελετώντας την διεθνή αρθρογραφία παρατηρείται ότι υπάρχει περιορισμένο εύρος αναφορών σχετικά με την ποιότητα των εκθέσεων ελέγχου. Ο περιορισμένος αριθμός ίσως να οφείλεται στο γεγονός ότι η γνωστοποίηση εκθέσεων διαφάνειας αποτελεί μια νέα σχετική απαίτηση.[356]

Συγκεκριμένα, το 2006 η ΕΕ αναφέρεται για πρώτη φορά σε απαιτήσεις διαφάνειας του ελέγχου από την πλευρά των ελεγκτικών γραφείων. Δύο χρόνια αργότερα σύμφωνα με το άρθ. 4 της Οδηγίας της ΕΕ *«περί υποχρεωτικού ελέγχου Οντοτήτων Δημοσίου Συμφέροντος»*, του ν. 537/2014 απαιτεί από νόμιμους Ο.Ε.Λ και τα ελεγκτικά γραφεία να δημοσιεύουν ετήσιες εκθέσεις διαφάνειας, με σκοπό την παροχή πληροφοριών για τις ελεγκτικές εταιρείες.[357] Η Οδηγία απαιτεί από τις εταιρείες Δημοσίου Συμφέροντος να δημοσιεύσουν είτε στον ιστότοπο του Ο.Ε.Λ είτε του ελεγκτικού γραφείου εντός τεσσάρων μηνών μετά την λήξη του οικονομικού έτους, την έκθεση διαφάνειας η οποία πρέπει να διατηρηθεί για ένα καθορισμένο διάστημα (τουλάχιστον πέντε χρόνια). Ενώ, απαιτεί από τους Ο.Ε.Λ να ενημερώσουν τις Εποπτικές Αρχές για την γνωστοποίηση τους.[358]

Την ίδια χρονική περίοδο αλλά και σε μεταγενέστερο χρόνο, πολλές χώρες ανά την εμφύλιο, αναφέρθηκαν στην επιτακτική ανάγκη για απαιτήσεις διαφάνειας.

Στην ίδια χρονική περίοδο, συγκεκριμένα το 2006, στην Κίνα το Japanese Certified Public Accountants Act απαιτεί την γνωστοποίηση εκθέσεων διαφάνειας μέσω του ν. 1948. Επιπλέον, στην Αυστραλία το 2013 το Canadian Public Accountability Board, απαιτεί από τους Ο.Ε.Λ να δημοσιεύουν ορισμένα στοιχεία (π.χ. μέγεθος ελεγκτικού γραφείου) στις ετήσιες εκθέσεις ελέγχου. Το P.C.A.O.B απαίτησε από τις Big N να γνωστοποιούν στοιχεία παρόμοια με αυτά της Οδηγίας της Ε.Ε. Αντιθέτως, μέχρι

[355]Čular, M., 2017, ό.π, pp. 299-316.
[356]Girdhar, S. & Jeppesen, K. K., 2018. "Practice variation in Big-4 transparency reports". Accounting, Auditing & Accountability Journal, 15 January, 31(1), pp. 261-285.
[357]Fu, Y., Carson, E. & Simnett, R., 2015. "Transparency report disclosure by Australian audit firms and opportunities for research". Managerial Auditing Journal, 05 October, 30(8), pp. 870-910.
[358]Čular, M., 2017, ό.π, pp. 299-316.

σήμερα στις Η.Π.Α δεν έχει οριστικοποιηθεί ο τρόπος γνωστοποίησης των εκθέσεων ελέγχου.[359]

Στην Ελλάδα, το άρθ. 29 του ν. 4481/2017 (άρθ. 22 παρ. 1,3,4 της Οδηγίας της ΕΕ) αναφέρει τις απαιτήσεις για την γνωστοποίηση εκθέσεων διαφάνειας για ελεγκτικές εταιρείες και νόμιμους ελεγκτές που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχου.[360]

Ακόμα, οι Pivac & Čular (2012), επικεντρώνονται στον τρόπο δημιουργίας Δεικτών Ποιότητας από τις εκθέσεις διαφάνειας των ελεγκτικών γραφείων. Πιο συγκεκριμένα, αναφέρουν : [361]

- Την αξιολόγηση της σημαντικότητας κάθε πληροφορίας που παρέχεται μέσα στις εκθέσεις διαφάνειας.
- Τον υπολογισμό της σημαντικότητας ενός στοιχείου στην έκθεση διαφάνειας.
- Την αξιολόγηση της ποιότητας των εκθέσεων διαφάνειας.
- Τον υπολογισμό του συνόλου των στοιχείων αναφορικά με την ποιότητα του ελέγχου των εκθέσεων διαφάνειας.
- Την δημιουργία αξιόπιστων δεικτών ποιότητας μετά την μελέτη της έκθεσης διαφάνειας.

Αξίζει να σημειωθεί ότι ελάχιστες έρευνες εμφανίζονται στην διεθνή αρθρογραφία αναφορικά με την έκθεση διαφάνειας.

Οι Pot, et al, (2008), επισημαίνουν σχετική έρευνα, στόχος της οποίας είναι να ελεγχθεί εάν οι Ο.Ε.Λ αξιολογούν τα διαφορετικά στοιχεία στις εκθέσεις διαφάνειας ανάλογα με το επίπεδο ανεξαρτησίας τους. Τα ευρήματα αποδεικνύουν ότι σύμφωνα με τους Ο.Ε.Λ δεν παρατηρείται σημαντική διαφορά σχετικά με την αξιολόγηση των στοιχείων και το επίπεδο ανεξαρτησίας τους.[362] Οι Fu, et al, (2018), παραθέτουν σχετική έρευνα η οποία σχετίζεται με την αντιληπτική ικανότητα ενενήντα δύο Ο.Ε.Λ και λογιστών στις εκθέσεις διαφάνειας. Αποδεικνύεται ότι, οι Ο.Ε.Λ και οι λογιστές επισημαίνουν ως σημαντικό στοιχείο στην έκθεση διαφάνειας την αποτύπωση του εσωτερικού συστήματος ελέγχου ποιότητας (Internal Quality Control System) καθώς και αναφορές σχετικά με την ανεξαρτησία τους. Στοιχεία που σχετίζονται με χρηματοοικονομικές

[359]Fu, Y., Carson, E. & Simnett, R., 2015, ό.π, pp. 870-910.
[360]βλ. Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης & Ελέγχων - www.elte.org.gr
[361]Pivac, S. & Čular, M., 2012. "Quality index creating and analysis of the transparency of audit firms – Case study in Croatia". Croatian Operational Research Review, 3(1), pp. 224-235.
[362]Pott, C., Mock, J. T. & Watrin, C, ό.π, pp. 111-127.

πληροφορίες ενδιαφέρουν περισσότερο τους λογιστές ενώ στοιχεία που σχετίζονται με την οργανωτική δομή ενδιαφέρουν περισσότερο τους Ο.Ε.Λ.[363]

Οι Girdhar & Jeppesen, (2018), παραθέτουν σχετική έρευνα, λαμβάνοντας ως δείγμα Big 4 εταιρείες, με σκοπό να κατανοούν την σημασία της γνωστοποίησης εκθέσεων διαφάνειας σε Χώρες της ΕΕ (Ηνωμένο Βασίλειο, Γερμανία, Δανία).[364] Ο Čular (2017), επισημαίνει έρευνα σε διαφορετικές Χώρες (Αυστρία, Γερμανία, Κάτω Χώρες), η οποία εξετάζει ποιες πληροφορίες παρέχονται στις εκθέσεις ελέγχου. Συμπεραίνει, ότι κάθε Χώρα εμφανίζει διαφορές πληροφορίες, εξαιτίας της ποσότητας των στοιχείων, του μέγεθος του ελεγκτικού γραφείου Big 4 Vs non-Big 4 και το επίπεδο ανεξαρτησίας των Ο.Ε.Λ.[365]

Το I.A.A.S.B αναφέρει ότι οι εκθέσεις διαφάνειας αυξάνουν την ποιότητα ελέγχου των ελεγκτικών εταιριών.[366] Κατά τους Chersan & Danilet (2019), το I.A.A.S.B υποστηρίζει ότι με σκοπό την παροχή ποιότητας ελέγχου τα ελεγκτικά γραφεία πρέπει να γνωστοποιούν εκθέσεις διαφάνειας, οι οποίες θα περιλαμβάνουν πληροφορίες όσον αφορά την διασφάλιση της ποιότητας.[367]

Μέσω της δημοσίευσης εκθέσεων διαφάνειας μειώνεται η ασσυμετρία πληροφοριών, ενώ τα ελεγκτικά γραφεία διατηρούν υψηλότερα επίπεδα διασφάλισης ποιότητας και εδραιώνονται μέσα στον κλάδο. Καθώς οι πληροφορίες ενδιαφέρουν ένα μεγάλο εύρος ενδιαφερόμενων (επενδυτές, Ρυθμιστικές Αρχές και άλλους ενδιαφερόμενους), ο τρόπος δημοσίευσης τους θα πρέπει να είναι απλός και κατανοητός.[368]

Το International Organization of Securities Commissions (I.O.S.C.O), παραθέτει ότι οι πληροφορίες των εκθέσεων διαφάνειας πρέπει να είναι σαφής και κατανοητές, να παρέχουν αξιόπιστες πληροφορίες και να μην είναι παραπλανητικά, να παρέχουν έγκυρη παρέχουν έγκυρη πληροφόρηση και τέλος να χαρακτηρίζονται από επάρκεια για επεξηγηματικούς σκοπούς των A.Q.Is.[369]

---

[363]Fu, Y., Carson, E. & Simnett, R., 2018, ό.π, pp. 870-910.
[364]Girdhar, S. & Jeppesen, K. K., 2018, ό.π, pp. 261-285.
[365]Čular, M., 2017, ό.π, pp. 299-316.
[366]Čular, M., 2017, ό.π, pp. 299-316.
[367]Chersan, I.-C. & Danilet, M., 2019.*"A content analysis of transparency reports of big four in Europe",* Europe Union financial regulation and administrative area.
[368]Čular, M., 2017, ό.π, pp. 299-316.
[369]Čular, M., 2017, ό.π, pp. 299-316.

Μέρος ΙΙ : ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

A.Q.Is & ΕΠΟΠΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΣΕ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΕΣ ΧΩΡΕΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11^{Ο} : ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

11.1 A.Q.Is & Εποπτικές Αρχές Σε Διαφορετικές Χώρες

11.1.1 Public Company Accounting Oversights Board (P.C.A.O.B) [370]

Το P.C.A.O.B των Η.Π.Α χαρακτηρίζεται ως μια μη κερδοσκοπική εταιρεία η οποία δημιουργήθηκε μέσω του νόμου S.OX το 2002 με στόχο την εποπτεία ελέγχων Δημόσιων Εταιριών, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα των επενδυτών και να προωθούνται ενημερωμένες και ανεξάρτητες εκθέσεις ελέγχου. Επιπρόσθετα, ο ρόλος του P.C.A.O.B διακρίνεται σε τέσσερις κατηγορίες, δηλ. *«εγγραφή, επιθεώρηση, καθορισμός προτύπων, επιβολή»*.

Η Συμβουλευτική Επιτροπή για το ελεγκτικό επάγγελμα τον Οκτώβριο του 2008 ζητά την καθιέρωση A.Q.Is με στόχο την διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων και την αύξηση της ποιότητας ελέγχου μέσω έκδοσης σχετικής έκθεσης. Η έκθεση παροτρύνει τους Ο.Ε.Λ να παρακολουθούν την ποιότητα ελέγχου και την υιοθέτηση ενός ενιαίου πλαισίου A.Q.Is. Την ίδια χρονική περίοδο το U.S C.A.Q συμβάλλει στην δημιουργία ενός πλαισίου A.Q.Is. Λίγα χρόνια αργότερα, και συγκεκριμένα το 2014 το U.S C.A.Q εκδίδει το *«C.A.Q Approach Audit Quality»,* δηλ. ένα πιθανό σύνολο A.Q.Is.

Εν τέλει στις 30 Ιουνίου του 2015, το P.C.A.O.B εκδίδει το *«Concept Releare on Audit Quality Indicators 2015-005»*. Το P.C.A.O.B μέσω της Πρωτοβουλίας εκδίδει είκοσι οκτώ A.Q.Is, χωρισμένα σε τρείς κατηγορίες.

[370] Pinello, S. A., Volkan, G. A., Levatino, M. & Franklin, J. &. T. K., 2019, ό.π, pp. 1-8,

βλ. PCAOB AUDIT QUALITY INDICATORS: https://pcaobus.org.

Η έκδοση της Πρωτοβουλίας δεν είχε ως στόχο της επιβολή νέων απαιτήσεων ή την τροποποίηση των υπαρχοντών. Ως στόχο του P.C.A.O.B αναφορικά με τους A.Q.Is ορίζεται η συγκρισιμότητα και κατ' επέκταση η τόνωση του ανταγωνισμού μεταξύ των ελεγκτικών εταιριών με απώτερο σκοπό την αύξηση της ποιότητας ελέγχου σε Δημόσιες Εταιρείες στις Η.Π.Α .

Επιπρόσθετα, το P.C.A.O.B παροτρύνει τα ελεγκτικά γραφεία να προβαίνουν στην γνωστοποίηση μόνο εκείνων των A.Q.Is μου ενδιαφέρουν την επιχείρηση.

Ως πιθανές δυνητικές ομάδες που θα επωφεληθούν από την χρήση των A.Q.Is είναι οι Ρυθμιστικές Αρχές, οι Επενδυτές και τα ελεγκτικά γραφεία. Πιο συγκεκριμένα, οι ελεγκτικές εταιρίες μέσω της χρήσης των A.Q.Is θα καταβάλλουν περισσότερη προσπάθεια με στόχο την βελτίωση της ποιότητας ελέγχου, την διαχείριση των ελέγχων καθώς και τον εντοπισμό τυχόν σφαλμάτων. Επιπλέον, οι επενδυτές, θα είναι σε θέση να αποκτήσουν μια πλήρη εικόνα αναφορικά με την ποιότητα του ελέγχου. Τέλος, οι Ρυθμιστικές Αρχές, θα είναι σε θέση να μετρήσουν πιθανούς κινδύνους που φέρουν τα ελεγκτικά γραφεία και κατ' επέκταση οι Ο.Ε.Λ, με αποτέλεσμα την δημιουργία στρατηγικών και πολιτικών για την αύξηση του επιπέδου της επιθεώρηση και της εποπτείας.

Εν κατακλείδι, τα μέλη της Επιτροπής Ελέγχου ενθαρρύνουν την χρήση A.Q.Is καθώς θεωρούν ότι μέσω αυτών ενισχύεται η διαφάνεια και η λογοδοσία των Ο.Ε.Λ σχετικά με τους ελέγχους των Δημόσιων Εταιριών.

Ως την στιγμή συγγραφής της παρούσας Διπλωματικής Εργασίας δεν έχει υπάρξει κάποια τροποποίηση των A.Q..Is που έχει εκδώσει το P.C.A.O.B.

Ο παρακάτω πίνακας περιλαμβάνει τους είκοσι οκτώ A.Q.Is, διαχωρισμένους σε τρεις κατηγορίες όπως έχουν διαμορφωθεί με την έκδοση του *«Concept Releare on Audit Quality Indicators 2015-005»* του P.C.A.O.B το έτος 2015.

ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	
Διαθεσιμότητα	1. Μόχλευση προσωπικού
	2. Φόρτο εργασίας συνεργάτης
	3. Φόρτο εργασία Διευθυντή & Προσωπικού
	4. Πόροι τεχνικής Λογιστικής & ελέγχου
	5. Άτομα με εξειδικευμένο ικανότητα & γνώση
Επάρκεια	6. Εμπειρία του προσωπικού ελέγχου
	7. Βιομηχανική εμπειρία Προτύπου Ελέγχου
	8. Κύκλος εργασιών ελεγκτικού προσωπικού
	9. Πόσο ελεγκτικής εταιρείας που συγκεντρώνεται
	10. Ώρες εκπαίδευσης ανά επαγγελματία ελέγχου
	11 .Ώρες ελέγχου και περιοχές κίνδυνου
	12. Κατανομή ωρών ελέγχου σε τομείς
ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΛΈΓΧΟΥ	
Τόνος στην κορύφωση και ηγεσία	13.Αποτελέσματα έρευνας ανάπτυξης εταιρείας προσωπικού
Κίνητρα	14. Βαθμολογίες ποιότητας και αναβάθμιση
	15. Έξοδα ελέγχου, προσπάθεια, κίνδυνος πελάτη
Ανεξαρτησία	16. Συμμόρφωση με τις απαιτήσεις ανεξαρτησίας
Υποδομή	17. Επενδύσεις σε υποδομές υποστήριξης ποιοτικού ελέγχου
Παρακολούθηση & Αποκατάσταση	18. Αποτελέσματα ελέγχου εσωτερικού ποιοτικού ελέγχου των ελεγκτικών εταιριών
	19. Αποτελέσματα επιθεωρήσεων PCAOB
	20. Τεχνολογική ικανότητα δομής
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	
Οικονομικές Καταστάσεις	21. Συχνότητα και αντίκτυπος των αναδιατυπώσεων των οικονομικών καταστάσεων
	22.Απάτη και άλλα λάθη χρηματοοικονομική πληροφόρηση
	23. Συμπεράσματα ποιότητας ελέγχου από μετρά ποιότητας χρηματοοικονομικής αναφοράς.
Εσωτερικός	24.Έγκαιρη αναφορά αδυναμιών εσωτερικού ελέγχου
Ανησυχίες	25.Έγκυρη αναφορά των ζητημάτων που σχετίζονται με προβλήματα
Επικοινωνία Ελεγκτικών Γραφείων & Εποπτικών Αρχών	26.Αποτελέσματα ανεξάρτητων ερευνών των μελών της Επιτροπής Ελέγχου
Εφαρμογή & Δικαστική Εκδίκαση	27.Τάσεις στα πρακτικά για το PCAOB και επιθεωρήσεις SEC
	28. Τάσεις στην ιδιωτική αντιδικία

Πίνακας 12 : A.Q.Is του P.C.A.OB (Πηγή : https://pcaobus.org)

11.1.2 Accounting and Corporate Regulatory Authority (A.C.R.A) [371]

Το A.C.R.A της Σιγκαπούρης ιδρύθηκε το 2004 μετά την συγχώνευση του Μητρώου Εταιριών και Επιχειρήσεων με το Συμβουλίου Δημόσιων Λογιστών Ως στόχος της A.C.R.A ορίζεται η παρακολούθηση των ελεγκτικών εταιρειών ή Ο.Ε.Λ, αναφορικά με τις συμμόρφωση στο νομοθετικό πλαίσιο και τις απαιτήσεις γνωστοποίησης, οι οποίοι διενεργούν νόμιμους ελέγχους στην Σιγκαπούρη.

Τον Οκτώβριο του 2015, το A.C.R.A δημοσιεύει το *«Audit Quality Indicators (A.Q.Is) Disclosure Framework (the Framework)».* Το Πλαίσιο γνωστοποίησης των A.Q.Is αποτελείται από οκτώ A.Q.Is, κυρίως ποσοτικούς με την δυνατότητα προσθήκης και ποιοτικών πληροφορίων σε περίπτωση που απαιτηθεί. Στόχος του Πλαισίου είναι η ενίσχυση της ανταλλαγής πληροφορίων μεταξύ Επιτροπών Ελέγχου και ελεγκτικών εταιρειών αναφορικά με την ποιότητα ελέγχου. Η ανταλλαγή πληροφοριών πρέπει να διενεργείται είτε μετά το πέρας του ελέγχου της οικονομικής οντότητας είτε κατά τον επαναδιορισμό των Ο.Ε.Λ.

Το 2015 παροτρύνεται η χρήση των A.Q.Is από Επιτροπές Ελέγχου. Ένα χρόνο αργότερα παροτρύνεται και η χρήση των A.Q.Is από τις ελεγκτικές εταιρείες ώστε να βελτιωθεί η ποιότητα του ελέγχου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Οι A.Q.Is που δημοσιεύτηκαν το 2015 κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες.

Στους A.Q.Is του επιπέδου δέσμευσης, που περιλαμβάνουν τις ώρες ελέγχου, την εμπειρία καθώς και την ανεξαρτησία. Στους A.Q.Is του εταιρικού επιπέδου, που περιλαμβάνουν την εκπαίδευση, την επιθεώρηση καθώς και την ανεξαρτησία, που θεωρούνται πιο σημαντικές με τις Επιτροπές Ελέγχου. Αξίζει να επισημανθεί ότι οι A.Q.Is του εταιρικού επιπέδου συντελούν στην επισκόπηση των μέτρων διασφάλισης ποιότητας από μια ελεγκτική εταιρεία. Καθώς, και στους A.Q.Is αμφότερου επιπέδου (δηλ. και του επιπέδου δέσμευσης και του επιπέδου εμπλοκής), που περιλαμβάνουν την ποιότητα ελέγχου, την προσωπική επίβλεψη και το ποσοστό φθοράς.

[371] βλ. Accounting and Corporate Regulatory Authority: www.acra.gov.sg.

Μεταξύ άλλων, το A.C.R.A παρέχει χρήσιμες πληροφορίες σχετικά με τον τρόπο γνωστοποίησης των A.Q.Is τόσο στις Ελεγκτικές Επιτροπές όσο και στα ελεγκτικά γραφεία. Συγκεκριμένα, το A.C.R.A καθοδηγεί τα ελεγκτικά γραφεία να εκδίδουν A.Q.Is με συνεπή και ακριβή τρόπο, ενώ από την άλλη πλευρά καθοδηγεί τις Επιτροπές Ελέγχου να αναφέρονται λεπτομερώς στον τρόπο ερμηνείας των A.Q.Is

Στις 31 Μαρτίου του 2020 το A.C.R.A γνωστοποιεί το αναθεωρημένο Πλαίσιο των A.Q.Is. Αποσύρει τον A.Q.Is ανεξαρτησία του εταιρικού επιπέδου με αποτέλεσμα ο αριθμός των A.Q.Is να ορίζεται στους επτά.

Ο παρακάτω πίνακας περιλαμβάνει τους επτά A.Q.Is, ταξινομημένους σε τρεις κατηγορίες όπως έχουν διαμορφωθεί από την τροποποίηση του *«2020 Revisions to the AQI Framework»*.

Επίπεδο Δέσμευσης	1. Ώρες Ελέγχου	Χρόνος που αφιερώνεται από τα ανώτερα μέλη
	2. Εμπειρία	Έτη ελεγκτικής εμπειρίας και βιομηχανική ειδίκευση
Εταιρικό Επίπεδο	3. Εκπαίδευση	Μέσος Όρος ωρών εκπαίδευσης και συγκεκριμένη βιομηχανική εκπαίδευση
	4. Επιθεώρηση	Αποτελέσματα εσωτερικών και εξωτερικών επιθεωρήσεων
Αμφοτέρου Επιπέδου	5. Ποιότητα ελέγχου	Ικανότητα της εταιρείας να παρέχει κεντρικούς πόρους για την υποστήριξη της ποιότητας ελέγχου
	6. Προσωπική επίβλεψη	Ικανότητα των ανώτερων μελών ομάδων να εποπτεύουν τα μέλη της ομάδας
	7. Ποσοστό φθοράς	Ικανότητα της εταιρείας να διατηρεί γνώση και εμπειρίας

Πίνακας 12.1: A.Q.Is του A.C.R.A (Πηγή : www.acra.gov.sg)

11.1.3 Federal Audit Oversights Authority (F.A.O.A) [372]

Η F.A.O.A της Ελβετίας, χαρακτηρίζεται ως ένας Δημόσιος Φορέας που εδρεύει στην Βέρνη. Το F.A.O.A είναι υπεύθυνο για την παροχή άδειας σε άτομα και εταιρείες, που παρέχουν νομικές ελεγκτικές υπηρεσίες καθώς και για την παρακολούθηση εταιρειών Δημοσίου Συμφέροντος.

Το F.A.O.A, το 2009 συλλέγει και παρακολουθεί ποιοτικά μέτρα ελέγχου (A.Q.M-Audit Quality Measures), από τις πέντε μεγαλύτερες ελεγκτικές εταιρείες στην Ελβετία, εστιάζοντας την προσοχή τους σε τομείς ελέγχου που διασφαλίζουν την ποιότητα του συστήματος. Τα A.Q.M βασίζονται σε στοιχεία τα οποία προέρχονται από τις πέντε μεγαλύτερες ελεγκτικές εταιρείες στην Ελβετία με στόχο τον προσδιορισμό παραγόντων που επηρεάζουν την ποιότητα ελέγχου. Επίσης , τα A.Q.M χρησιμοποιούνται ως μέτρο αξιολόγησης των κινδύνων κατά τον προγραμματισμό των επιθεωρήσεων.

Οι παραπάνω ενέργειες, οδήγησαν το F.A.O.A, στην έκδοση δώδεκα A.Q.Is. Η χρήση των A.Q.Is συντελεί στην εκτίμηση του κινδύνου προγραμματισμού επιθεωρήσεων Οντοτήτων του Swiss Market Index (SMI) και άλλων Δημόσιων εταιριών. Μεταξύ άλλων, αναφέρεται ότι το F.A.O.A μέσω της χρήσης των A.Q.Is επιδιώκει να τονώσει το αίσθημα του ανταγωνισμού μεταξύ των ελεγκτικών εταιριών με απώτερο στόχο την αύξηση της ποιότητας ελέγχου.

Επιπρόσθετα, το F.A.O.A χρησιμοποιεί ποσοτικές πληροφορίες για να παρουσιάσει τα A.Q.Is. Δηλαδή, δεν προβαίνει μόνο στην σύγκριση των A.Q.Is, που προέρχονται από τις πέντε μεγαλύτερες ελεγκτικές εταιρείες της Ελβετίας, αλλά το 2011 προβαίνει σε μία εκτενέστερη ανάλυση των τάσεων των A.Q.Is.

Το 2014 στις εκθέσεις διαφάνειας των ελεγκτικών εταιριών εμφανίζονται ως και εννέα A.Q.Is. Την ίδια χρονική περίοδο, το F.A.O.A προσθέτει νέα μέτρα όπως είναι ο μέσος όρος ελεγκτικής εργασίας ανά κοινό έλεγχο και ο αριθμός ωρών ξένων υπηρεσιών σε

[372]βλ. Overview of Audit Quality Indicators Initiatives (2015) - www.accountancyeurope.eu
Federal Audit Oversight Authority-Swiss GAAP FER - www.fer.ch.

κοινή χρήση ως ποσοστό τον συνολικών ωρών και των αριθμό διαβουλεύσεων ανά Δημόσιο έλεγχο.

Αξίζει να σημειωθεί ότι το περιεχόμενο της λίστας των A.Q.Is έχει ενημερωθεί μόνο μια φορά, δηλαδή το 2014. Στόχος του F.A.O.A ήταν η αναθεώρηση των A.Q.Is μέσα στο 2020, όμως εξαιτίας του COVID-19, η αναθεώρηση μετατέθηκε για το 2021.

Ο παρακάτω Πίνακας περιλαμβάνει τους οκτώ A.Q.Is, μετά τις προσθήκες που έγιναν το 2014.

1. Μέσα ετήσια έσοδα ανά συνεργάτη ελέγχου
2. Αναλογία μη ελεγκτικών αμοιβών προς ελεγκτικές ▪ Εταιρείες Εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, SMI ▪ Οντότητες Δημοσίου μη εισηγμένες
3. Αριθμός προσωπικού ανά συνεργάτη
4. Κύκλος εργασιών σε ποσοστό (%)
5.Μέσος αριθμός εργασίας για την αναθεώρηση του συστήματος ποιότητας ελέγχου (Engagement Quality Control Reviews) ▪ Εταιρείες Εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, SMI ▪ Οντότητες Δημοσίου μη εισηγμένες
6. Μέσος όρος αριθμών ελεγκτών ▪ Εταιρείες Εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, SMI ▪ Οντότητες Δημοσίου μη εισηγμένες
7. αριθμός ωρών ξένων υπηρεσιών σε κοινή χρήση ως ποσοστό τον συνολικών ωρών και των αριθμό διαβουλεύσεων ανά Δημόσιο έλεγχο
8. Αριθμός διαβουλεύσεων ανά Δημόσιο έλεγχο εταιρείας

Πίνακας 12.2 : A.Q.Is του F.A.O.A (Πηγή : www.accountancyeurope.eu)

11.1.4 Canadian Public Accountability Board (C.P.A.B) [373]

Το C.P.A.B του Καναδά ιδρύθηκε το 2003 εξαιτίας της εμφάνισης πολλών λογιστικών σκανδάλων σε παγκόσμιο επίπεδο. Το C.P.A.B είναι έχει την ευθύνη για την εποπτεία των Δημόσιων λογιστικών εταιρειών που ελέγχουν Καναδικές εταιρείες.

Το C.P.A.B γνωστοποιεί το 2014 το *«A.Q.Is : Audit Quality of the Right»* με στόχο την ανάπτυξη ενός ενιαίου δυνητικού πλαισίου A.Q.Is. Το περιεχόμενο της συγκεκριμένης δημοσίευσης επικεντρώθηκε στα οφέλη της χρήσης των A.Q.Is, ενώ παρατηρήθηκαν αρκετές ασάφειες ως προς τις πληροφορίες που παρέχουν και στην υποβολή των A.Q.Is ως υποχρεωτική διαδικασία.

Συγκεκριμένα, το C.P.A.B γνωστοποίησε οκτώ A.Q.Is (ποσοτικούς), διαχωρίζοντας τους σε δυο κατηγορίες. Συγκεκριμένα, τέσσερις A.Q.Is επιπέδου δέσμευσης και τέσσερις A.Q.Is εταιρικού επιπέδου. Επισημαίνεται, ότι οι A.Q.Is επιπέδου δέσμευσης πρέπει να αξιολογούνται μόνο από ελεγκτικά γραφεία και έχουν εμπιστευτικό χαρακτήρα.

Τα οφέλη από την χρήση των A.Q.Is επικεντρώνονται σε δύο ομάδες. Αναλυτικότερα, στα ελεγκτικά γραφεία, δηλ. αύξηση της ποιότητας ελέγχου και στις Εποπτικές Αρχές, δηλ. αξιολόγηση και επιθεώρηση των ελεγκτικών διαδικασιών των Ο.Ε.Λ. Το C.P.A.B παροτρύνει την χρήση των A.Q.Is από τις Επιτροπές Ελέγχου με στόχο την ενίσχυση της διαφάνειας μέσα από τα αποτελέσματα των επιθεωρήσεων και την ισορροπία της ποιότητας έναντι των αμοιβών κατά την εναλλαγή των Ο.Ε.Λ.

Το 2016, το C.P.A.B σε συνεργασία με έξι ελεγκτικά γραφεία και Ο.Ε.Λ ξεκίνησε την δημιουργία ενός πιλοτικού προγράμματος, *«AQI Pilot Project»*, με στόχο την εξέταση της χρησιμότητας των A.Q.Is. Έτσι, οι A.Q.Is τροποποιούνται και γνωστοποιούνται το 2018, δηλ. προστίθενται άλλοι έντεκα A.Q.Is.

Δεν υπάρχει κάποια τροποποίηση ή αναφορά σχετικά με τα A.Q.Is από το C.P.A.B μέχρι σήμερα.

---

[373] βλ. Canadian Public Accountability Board: www.cpab-ccrc.ca.
Annual Assessment of the External Auditor: Tool for Audit Committees (September 2018) www.cpab-ccrc.ca.

Ο παρακάτω πίνακας περιλαμβάνει τους δεκαεννιά A.Q.Is, ταξινομημένοι σε πέντε κατηγορίες μετά από τις προσθήκες το 2017 μέσω του *«AQI Pilot Project»*.

ΔΕΙΚΤΕΣ ΟΜΑΔΑΣ ΔΕΣΜΕΥΣΗΣ	1. Εμπειρία ομάδας δέσμευσης	Παράδοση συμφωνημένων δεξιοτήτων ομάδας (βιομηχανία / ειδικότητα / γνώση πελατών) και εμπειρία	**ΔΕΙΚΤΕΣ ΔΙΑΧΕΊΡΙΣΗΣ**	11. Παραδοτέα διαχείρισης	Συγχρονισμός μεταξύ Διοίκησης και ελεγκτή για την διαχείριση
	2. Κατάρτιση και επαγγελματική ανάπτυξη	Αριθμός ωρών και τύπων επαγγελματικής ανάπτυξης και τεχνικής κατάρτισης		12. Αποκατάσταση	Αποκατάσταση ελλείψεων ελέγχου
	3.Κύκλος Εργασιών	Ποσοστά (%) κύκλων εργασιών		13. Εμπιστοσύνη κατά τον έλεγχο	Προγραμματισμένη / μη προγραμματισμένη εξάρτηση από εσωτερικούς ελέγχους
	4. Συμμετοχή συνεργάτη / διαχείρισης	Ποσοστό των ωρών ελέγχου που διενεργούνται από ανώτερα μέλη της ομάδας αφοσίωσης σε σύγκριση με ολόκληρη την ομάδα αφοσίωσης	**ΔΕΙΚΤΕΣ ΕΤΑΙΡΙΚΟΥ ΕΠΙΠΕΔΟΥ**	14. Αποτελέσματα επιθεωρήσεων	Ειδικά αποτελέσματα εσωτερικών ή / και εξωτερικών επιθεωρήσεων στη δέσμευση ή / και στο ελεγκτικό γραφείο γενικά.
	5. Φόρτος εργασίας συνεργάτη	Οι πληροφορίες σχετικά με το επίπεδο εργασίας για τους βασικούς συμμετέχοντες εμπλοκής και εναλλαγής.		15.Ανεξαρτησία	Αποτελέσματα των ευρημάτων ανεξαρτησίας ειδικά για το δέσμευση ή / και στο ελεγκτικό γραφείο γενικά
ΔΕΚΤΕΣ ΟΜΑΔΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	6. Ώρες ελέγχου ανά κίνδυνο	Ο χρόνος που αφιέρωσε η ομάδα αφοσίωσης σημαντικούς τομείς κινδύνου		16. Φήμη	Η φήμη βασίζεται σε ειδήσεις
	7. Χρόνος εκτέλεσης του ελέγχου	Ώρες ελέγχου ανά φάση (προγραμματισμός, ενδιάμεσο, τέλος έτους)		17. Τόνος στην κορυφή	Ήχος στην κορυφή που καθορίζεται από άτομα ελεγκτικών γραφείων αποτελέσματα της έρευνας
	8. Ορόσημο του προγράμματος ελέγχου	Χρήση τεχνολογικών πρωτοβουλιών στον έλεγχο, συμπεριλαμβανομένης της πληροφορίες σχετικά με τους τομείς χρήσης, τους τύπους εργαλείων, αριθμός ωρών κ.α.	**ΔΕΙΚΤΕΣ ΕΞΥΠΗΡΕΤΗΣΗΣ ΠΕΛΑΤΩΝ**	18. Επικοινωνία με επιτροπή ελέγχου	Αποτελεσματική και έγκαιρη επικοινωνία μεταξύ του ελεγκτή και την επιτροπή ελέγχου ή / και τη διοίκηση σχετίζονται ειδικά με τον έλεγχο ή / και ευρύτερα θέματα σημασία (δηλ. κανονιστικές και λογιστικές αλλαγές)
	9. Ειδικός Δέσμευσης	Πού και πόσο (μετράται σε ώρες) άτομα με "εξειδικευμένες δεξιότητες και γνώσεις"		19. Κοινή χρήση πληροφοριών	Αριθμός και ποιότητα των πληροφοριών που αποκτήθηκαν και κοινοποιήθηκαν με τη διεύθυνση και την επιτροπή ελέγχου
	10. Κέντρα παροχής υπηρεσιών	Ποσό ελεγκτικού έργου συγκεντρωμένο στα κέντρα εξυπηρέτησης			

Πίνακας 12.3 : A.Q.Is του C.P.A.B (Πηγή : www.cpab-ccrc.ca..)

11.1.5 Financial Reporting Council (F.R.C) [374]

Το F.R.C είναι ένα ανεξάρτητο Ρυθμιστικό Όργανο στο Ηνωμένου Βασίλειο και στην Ιρλανδία. Είναι αρμόδιο για τον διορισμό των ελεγκτών, των καθώς και για την θέσπιση *«Κωδικών Εταιρικής Διακυβέρνησης και Διαχείρισης»*. Ως στόχος του F.R.C ορίζεται η προώθηση της διαφάνειας και της ακεραιότητας στοχεύοντας στην εργασία των επενδυτών και άλλων ενδιαφερόμενων βασιζόμενοι στις εκθέσεις εταιρειών, στους ελέγχους και στην διαχείριση υψηλού επιπέδου κινδύνου.

Το F.R.C αναπτύσσει ένα Πλαίσιο ανάπτυξης ελέγχου *(«Audit Quality Framework»)* το 2008. Το Πλαίσιο αναφέρεται σε πέντε βασικούς παράγοντες που επηρεάζουν την ποιότητα ελέγχου. Αποτελείται από δεκαέξι A.Q.Is ταξινομημένοι σε πέντε κατηγορίες Συγκεκριμένα στην ηγεσία, στον κώδικα και την κουλτούρα, στο ανθρώπινο δυναμικό, στην απόδοση της ομάδας δέσμευσης καθώς και στην παρακολούθηση. Ο διαχωρισμός αυτός γίνεται με στόχο την κάλυψη διαφορετικών πτυχών την ποιότητας ελέγχου όπως ορίζεται στο Δ.Π.Δ.Π 1.

Αξίζει να επισημανθεί, ότι για την δημιουργία των συγκεκριμένων ποσοτικών A.Q.Is καθοριστικό ρόλο έπαιξαν οι έξι μεγαλύτερες ελεγκτικές εταιρείες της χώρας. Το F.R.C έλαβε από τις ελεγκτικές εταιρείες πληροφορίες από τις εκθέσεις διαφάνειας αναφορικά με την ποιότητα του ελέγχου.

Μετά την δημοσιοποίηση των A.Q.Is το 2008 ελάχιστες είναι η αναφορές σχετικά με την ποιότητα ελέγχου κα μετά από μια δεκαετία επανέρχονται στο θέμα των A.Q.Is δημοσιεύοντας το 2020 το *«Audit Quality Indicators : Thematic Review May (2020)»* γνωστοποιώντας σαρανταοκτώ A.Q.Is.

Επισημαίνεται, ότι η χρήση των A.Q.Is είναι απαραίτητη για τις Επιτροπές Ελέγχου που επιδιώκουν να ενισχύσουν την διαφάνεια και για τις ελεγκτικές εταιρείες καθώς επιθυμούν να αυξήσουν την ποιότητα ελέγχου.

[374] βλ. Financial Reporting Council: www.frc.org.uk.
Audit Quality Indicators: Thematic Review May (2020): www.frc.org.uk.

Ο παρακάτω πίνακας περιλαμβάνει τους A.Q.Is, ταξινομημένους σε τρείς κατηγορίες (είσοδοι, διαδικασίες/διαχείριση έργου, αποτελέσματα) όπως προκύπτουν από τα έξι μεγαλύτερα ελεγκτικά γραφεία της Χώρας.

ΕΙΣΟΔΟΙ (Ανθρώπινο δυναμικό)	19.Εκπαίδεση και συμμόρφωση Δεοντολογίας	
1. Χρόνος που αφιερώνεται από το προσωπικό και τους συνεργάτες	**ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ/ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΕΡΓΟΥ**	
2. Αριθμός προσωπικού	20. Ορόσημα	
3. Κύκλος εργασιών προσωπικού	21.Ολοκλήρωση της διαδικασίας	
4. Μέτρα εξέλιξης	22. Ποσοστό χρόνου ανά στάδιο ελέγχου	38. Ανάλυση αιτιών
5. Ώρες χωρίς εργασία	23.Χρονική διάρκεια παράδοσης	39. Καταγγελίες και παράπονα
6. Αναλογία συνεργατών και τεχνικών	24.Παρακολούθηση προόδου ελέγχου	40. Αριθμός πελάτων με ιστορικό προσαρμογής
7. Κριτικές χαρτοφυλακίου συνεργατών	25. Αρχειοθέτηση	41. Χρηματοοικονομικές επενδύσεις σε ποιότητα ελέγχου.
8. Έλεγχοι εσόδου και εξόδου	26. Προσαρμογές του προηγούμενου έτους	**ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ**
9. Χρήση ειδικών	27. Χρήση αναλυτικών διαδικασιών και άλλων εργαλείων	42. Αποτελέσματα εσωτερικών επιθεωρήσεων
10. Αναλογίες προσωπικού και αριθμός συνεργατών	28. Δεοντολογία	43. Αποτελέσματα εξωτερικών επιθεωρήσεων
11. Εξειδίκευση	29. Στόχοι ποιότητας προσωπικού	44. Παραβιάσεις δεοντολογίας
12. Ποικιλία ελέγχου	30. Ζητήματα λογιστικού ελέγχου	45. Εσωτερικές κριτικές
13. Ποσοστό συνέχειας	31. Παρακολούθηση ερωτημάτων της μεθοδολογίας	46.Αξιολόγηση συνεργατών
ΕΙΣΟΔΟΙ (άλλοι)	32.Παρακολούθηση ύποπτης δραστηριότητας	47.Έρευνα για νομικές και πειθαρχικές κυρώσεις
14. Εκπαίδευση	33.Παρακολούθηση ακραίων τιμών	48. Προσωπικές στάσεις απέναντι στην ποιότητα ελέγχου και στην προσέγγιση της ποιότητας από την εταιρεία.
15. Τεχνικά Ερωτήματα	34.Ορόσημα αποδοχής και συνέχειας	
16. Πόροι κεντρικής ομάδας ελέγχου	35.Κίνδυνος λογαριασμού	
17. Εμπειρία	36.Παρακολούθηση πελατών με υψηλά επίπεδα κινδύνου	
18. Επιβεβαίωση συμμόρφωσης	37.Έξοδα ελέγχου ανά ώρα	

Πίνακας 12.4 : A.Q.Is του F.R.C (Πηγή : www.frc.org.uk.)

11.1.6 United States Center of Audit Quality (U.S C.A.Q) [375]

Το U.S C.A.Q, χαρακτηρίζεται ως ένας αυτόνομος, ανεξάρτητος, μη κερδοσκοπικός οργανισμός Δημόσιας Πολιτικής το οποίο ιδρύθηκε το 2007 μετά την εμφάνιση πολλών εταιρικών σκανδάλων ,το οποίο έχει σαν έδρα την Ουάσιγκτον. Στόχος του C.A.Q είναι η ενίσχυση της εμπιστοσύνης επενδυτών εξασφαλίζοντας την ποιότητα λέγχου, την ακεραιότητα και την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Το U.S C.A.Q προσπάθησε να καθιερώσει και να μετρήσει την ποιότητα ελέγχου το 2012. Δύο χρόνια αργότερα, γνωστοποιεί είκοσι τρεις A.Q.Is (ποσοτικούς και ποιοτικούς), κατηγοριοποιημένοι σε τέσσερις κατηγορίες, οι οποίοι προκύπτουν μετά από σχετικές συζητήσεις Επιτροπών Ελέγχου, ελεγκτικών εταιρειών και άλλων ενδιαφερόμενων. Ως πιθανά οφέλη από την χρήση των A.Q.Is επισημαίνεται η ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ Επιτροπών Ελέγχου και ελεγκτικών εταιρειών ώστε να βελτιώνουν την ποιότητα ελέγχου των Κεφαλαιαγορών. Επιπλέον, το U.S C.A.Q παροτρύνει τις Επιτροπές Ελέγχου να χρησιμοποιούν τους A.Q.Is, ειδικά σε επίπεδο μέτρων εμπλοκής.

Το 2016, δημοσιεύεται το *«Audit Quality Indicators: Journey and Path Ahead»* ώστε να δοθούν περισσότερες πληροφορίες αναφορικά με την χρησιμότητα και τα οφέλη των A.Q.Is. Επιπλέον, επισημαίνεται ότι οι Επιτροπές Ελέγχου πρέπει να είναι οι κύριοι χρήστες των A.Q.Is.

Ο παρακάτω πίνακας περιλαμβάνει τους είκοσι ένα A.Q.Is όπως έχουν ορισθεί από το U.S C.A.Q το 2019 μέσω της γνωστοποίησης του *«Audit Quality Disclosure Framework (2019)»*. Τα A.Q.Is είναι ταξινομημένα σε πέντε κατηγορίες.

[375]βλ. PCAOB: Concept Release on Audit Quality Indicators (2015) : www.thecaq.org.
Audit Quality Indicators: Journey and Path Ahead (2016) : www.thecaq.org
Audit Quality Disclosure Framework (2019): www.thecaq.org.

Ηγεσία, Κουλτούρα &Εταιρική Διακυβέρνηση	**Ηγεσία & Κουλτούρα**	1.Αποτελέσματα της ομάδας δέσμευσης στον έλεγχο της ποιότητας
	Εταιρική Διακυβέρνηση	2. Σύνθεση του Διοικητικού Συμβουλίου (ή ενός ισοδύναμου)
		3. Βιογραφίες των βασικών εταίρων και των ηγετών που είναι υπεύθυνοι για την ποιότητα του ελέγχου
		4. Η οργανωτική δομή της εταιρείας αναφοράς του ηγέτη της ομάδας.
		5. Περιγραφή των επιτροπών υπευθυνότητας για την εποπτεία της ποιότητας ελέγχου
Ανεξαρτησία	**Ανεξαρτησία**	6. Ποσοστό επαγγελματιών/ή ελεγκτών που επιλέχθηκαν για εσωτερικές κριτικές ανεξαρτησίας.
Ομάδας Δέσμευσης Διαχείρισης	**Κύκλος Εργασιών**	7. Μέσος ετήσιος εθελοντικός κύκλος εργασιών
	Εκπαίδευση	8. Μέσος όρος ετήσιων ωρών εκπαίδευσης ανά επαγγελματία (λογιστική, έλεγχος, βιομηχανία, ανεξαρτησία, ηθική)
	Πολιτικές & Διαδικασίες	9. Μέσος αριθμός ετών στο επάγγελμα ανά επίπεδο προσωπικού (σε ολόκληρη την εταιρεία)
	Φόρτο Εργασίας	10. Αναλογία μόχλευσης ωρών που σχετίζονται με τον έλεγχο ή ποσοστό κατά επίπεδο προσωπικού συγκριτικά με τις συνολικές ώρες ελέγχου.
		11. Ώρες υπερωρίας ανά επίπεδο προσωπικού
		12.Ποσοστό των συνολικών ωρών ελέγχου εκτελούνται από ειδικούς (όπως τεχνολογία πληροφοριών, φόροι και εκτίμηση)
		13.Ποσοστό των συνολικών ωρών ελέγχου εκτελούνται από κοινόχρηστα κέντρα εξυπηρέτησης
		14.Αναλογία συνεργατών που εξυπηρετούν τεχνικά ρόλους υποστήριξης (π.χ. εθνικό γραφείο ή παρόμοιο σώμα) με τον αριθμό του ελέγχου συνεργατών.
Έλεγχος Δέσμευσης Εκτέλεσης	**Εργαλεία Ελέγχου**	15. Ποσοστό ελέγχων που χρησιμοποιούν εργαλεία ελέγχου
	Διαβούλευση	16. Μέσος αριθμός διαβουλεύσεων ανά δέσμευση ελέγχου, συνολικός αριθμός διαβουλεύσεων ή / και αριθμός διαβουλεύσεις ανά τύπο
	Εσωτερικές Διαδικασίες	17. Αξιολόγηση του εσωτερικού συστήματος ποιότητας ελέγχου ως σύνολο των ωρών ή των δεσμεύσεων
Παρακολούθηση	**Έκταση, Φύση & Παρακολούθηση & Αποτελέσματα**	18.Ποσοστό εσωτερικών επιθεωρήσεων σε ετήσια βάση και αποτελέσματα
		19 Αριθμός και ποσοστό αναδιατυπώσεις των οικονομικών καταστάσεων και τάσεις ανά τύπο
		20. Αριθμός και ποσοστό αποχώρησης ελεγκτών εσωτερικού ελέγχου που είχε διεξάγει προηγουμένως Ελέγχους χρηματοοικονομικής αναφοράς και τάσεις ανά τύπο υλικής αδυναμίας

Πίνακας 12.5 : A.Q.Is του C.A.Q (Πηγή : www.thecaq.org.)

11.2 Συγκριτική Ανάλυση των A.Q.Is

Οι προαναφερθείσες Εποπτικές Αρχές δημιουργήθηκαν την πρώτη δεκαετία του εικοστού πρώτου αιώνα με στόχο την διασφάλιση της ποιότητας ελέγχου εξαιτίας της εμφάνισης πολλών εταιρικών σκανδάλων εκείνη την χρονική περίοδο.

Όλες οι Εποπτικές Αρχές έχουν ως σκοπό την εποπτεία του ελεγκτικού επαγγέλματος, αλλά παρατηρείται διαφοροποίηση των στόχων τους. Κάποιες δίνουν μεγαλύτερη έμφαση στην εποπτεία Δημόσιων Εταιρειών (P.C.A.OB και C.P.A.B), άλλες εστιάζουν την δραστηριότητας τους στην παροχή άδειας ασκήσεως επαγγέλματος στους Ο.Ε.Λ (F.A.O.A και F.R.C), ταυτόχρονα με την ευθύνη για την παρακολούθηση εταιρειών Δημοσίου Συμφέροντος (F.A.O.A) ή την θέσπιση του Κώδικα Εταιρικής Διακυβέρνησης και Διαχείρισης (F.R.C). Η εφαρμογή του νομοθετικού πλαισίου και η γνωστοποίηση των απαιτήσεων καθώς και η παρακολούθηση των ελεγκτικών εταιρειών αποτελούν στόχο του A.C.R.A. Ενώ, το U.S C.A.Q επικεντρώνεται στην ενίσχυση της ποιότητα ελέγχου, στην αξιοπιστία και στην ακεραιότητα των οικονομικών καταστάσεων.

Με στόχο την διασφάλιση της ποιότητας ελέγχου οι Εποπτικές Αρχές προσπάθησαν να δημιουργήσουν ένα Πλαίσιο A.Q.Is. Κάθε Εποπτική Αρχή γνωστοποιεί μετά το 2008 τους A.Q.Is χωρίς σταθερή συχνότητα (π.χ. ετησίως) αλλά παρατηρείται κάποια συχνότητα τετραετίας-πενταετίας. Μοναδική εξαίρεση αποτελεί το F.A.O.A το οποίο λόγω COVID-19 έχει μεταθέσει την τροποποίηση των A.Q.Is για το 2021.

Ο ορισμός των A.Q.Is και η γνωστοποίηση τους εξυπηρετεί διττό στόχο, αφενός την ενίσχυση της διαφάνειας των οικονομικών καταστάσεων και την αύξηση της ποιότητας ελέγχου (P.C.A.O.B, C.P.A.B, F.R.C, F.A.O.A) και αφετέρου την ανταλλαγή πληροφορίων μεταξύ ελεγκτικών γραφείων και Επιτροπών Ελέγχου (A.C.R.A, U.S C.A.Q).

Όσον αφορά τον αριθμό των A.Q.Is δεν είναι κοινός μεταξύ των Εποπτικών Αρχών και καλύπτει ένα εύρος από επτά εώς σαρανταοκτώ ενώ εξαρτάται από το νομοθετικό πλαίσιο που εδρεύει και δραστηριοποιείται η κάθε Εποπτική Αρχή.

Οι A.Q.Is διακρίνονται σε ποσοτικούς και ποιοτικούς. Επιπλέον, εντάσσονται σε διάφορες κατηγορίες. Αξίζει να επισημανθεί, πως η διάκριση και η κατηγοριοποίηση τους δεν ακολουθείται όμοια από όλες τις Εποπτικές Αρχές.

Αξίζει να επισημανθεί, ότι οι A.Q.Is που έχουν γνωστοποιηθεί από το F.A.O.A και το F.A.C βασίζονται αντίστοιχα σε πληροφορίες των πέντε και έξι μεγαλύτερων ελεγκτικών τους εταιρειών, σε αντίθεση με τις υπόλοιπες που στηρίζονται στην συλλογή πληροφοριών από Ρυθμιστικές Αρχές, ελεγκτικά γραφεία κ.α.

Σχετικά με τους πιθανούς ωφελούμενους από την χρήση των A.Q.Is υπάρχει σύγκλιση μεταξύ των Εποπτικών Αρχών και εστιάζεται στα ελεγκτικά γραφεία και στις ίδιες, με μοναδική εξαίρεση το P.C.A.O.B που προσθέτει και το επενδυτικό κοινό (υφιστάμενο και δυνητικό).

Ο παρακάτω πίνακας απεικονίζει τους A.Q.Is που είναι κοινοί στις έξι υπό εξέταση Εποπτικές Αρχές. Η μελέτη του επιτρέπει την εξαγωγή των εξής συμπερασμάτων.

Στις Η.Π.Α παρατηρείται η ύπαρξη δύο Εποπτικών Αρχών, δηλ. του P.C.A.O.B και του U.S. C.A.Q ,οι οποίες εστιάζουν στους επενδυτές, υποκινούμενες από τα εταιρικά σκάνδαλα που ξέσπασαν στις αρχές του εικοστού πρώτου αιώνα. Παρ ’όλο που εδρεύουν στην ίδια ήπειρο και αναφέρονται στην ίδια οικονομία δεν παρουσιάζουν απόλυτη ταύτιση ούτε στον αριθμό των A.Q.Is ούτε στην κατηγοριοποίηση τους. Η σύνδεση τους γίνεται φανερή εάν αναλογισθεί κανείς πως το Symposium του U.S C.A.Q το 2012 λειτούργησε σαν πλαίσιο αναφοράς στο οποίο στηρίχθηκε το P.C.A.O.B. Παρά την πληθώρα A.Q.Is που είναι κοινοί παρατηρείται πως ο κύκλος εργασιών, ο αριθμός προσωπικού ανά ελέγχου, οι καταγγελίες και παράπονα δεν υπάρχουν ως A.Q.Is στο U.S C.A.Q.

Τα F.A.O.A και F.R.C που εδρεύουν στην Ευρώπη δεν παρουσιάζουν μεταξύ τους ιδιαίτερη σύγκλιση στους A.Q.Is. Η απουσία επικαιροποιημένων A.Q.Is από το F.A.O.A δεν μας επιτρέπει την εξαγωγή ασφαλών συμπερασμάτων σχετικά με την χρήση κοινών ή μη A.Q.Is.

Το A.C.R.A στην Σιγκαπούρη ενώ τα προηγούμενα έτη ανέφερε την ανεξαρτησία ως βασικό A.Q.Is στην τελευταία του τροποποίηση της αφαίρεσε.

Το C.P.A.B εξαιτίας της προσθήκης νέων A.Q.Is εμφανίζει περισσότερα κοινά με τις άλλες Εποπτικές Εταιρείες.

Πρέπει να επισημανθεί, ότι ο βαθμός προσδιορισμού των A.Q.Is και ο τομέας στον οποίο εντάσσονται από κάθε Εποπτική Αρχή ποικίλλει και δεν παρουσιάζει ταύτιση. Επιπλέον τα κριτήρια που χρησιμοποιούνται για την εξέταση ή τον προσδιορισμό των A.Q.Is δεν είναι ταυτόσημα.

Οι A.Q.Is που σχετίζονται με την επαγγελματική ιδιότητα του Ο.Ε.Λ, όπως είναι οι ώρες εκπαίδευσης ανά προσωπικό ελέγχου, η εσωτερική δέσμευση για προβολή της ποιότητα, η εμπειρία και η γνώση γνωστοποιούνται από το σύνολο των Εποπτικών Αρχών που εξετάζεται, γεγονός που πιστοποιεί την ιδιαίτερη σημασία που αποδίδεται στο επάγγελμα του Ο.Ε.Λ. Ο τρόπο με τον οποίο αποτυπώνονται οι A.Q.Is δεν είναι ο ίδιος σε όλες τις Εποπτικές Αρχές καθώς κάποιοι εμφανίζονται με τη μορφή ποσοστών.

Η επιθεώρηση ως μηχανισμός ελέγχου κρίνεται απαραίτητος στις περισσότερες Εποπτικές Αρχές. Γίνεται διάκριση μεταξύ εξωτερικού και εσωτερικού ελέγχου αλλά η ύπαρξη του ενός ως A.Q.Is δεν καθιστά απαραίτητη την ύπαρξη του άλλου, καθώς ενδέχεται να μην εμφανίζονται και οι δύο στην ίδια Εποπτική Αρχή.

Ιδιαίτερη έμφαση δίνεται στους (εσωτερικούς ή εξωτερικούς) συνεργάτες καθώς εμφανίζονται ,στην πλειονότητα των υπό εξέταση Εποπτικών Αρχών, A.Q.Is που εξετάσουν το φόρτο εργασίας και τον αριθμό προσωπικού που αντιστοιχεί σε κάθε συνεργάτη στην πλειονότητα των υπό εξέταση Εποπτικών Αρχών.

Ύψιστη σημασία αποδίδεται από τις Εποπτικές Αρχές στο προσωπικό που στελεχώνει τις ελεγκτικές εταιρείες. Η βιομηχανική εξειδίκευση του προσωπικού, το φόρτο εργασίας, ο κύκλος εργασιών του και οι έρευνες που σχετίζονται με την ικανοποίηση τους αποτελούν A.Q.Is που εμφανίζονται από κοινού στις υπό εξέταση Εποπτικές Αρχές.

Τα μέσα και τα εργαλεία που χρησιμοποιούνται από τις ελεγκτικές εταιρείες καθώς και η εξέλιξη τους αποτελούν καθοριστικό παράγοντα για την αύξηση της ποιότητας ελέγχου σε ένα συνεχώς μεταβαλλόμενο περιβάλλον και είναι αναγκαία η εξέτασή τους ως A.Q.Is που αποτυπώνουν την ποιότητα της ελεγκτικής διαδικασίας.

Ενώ η ανεξαρτησία αποτελεί καθοριστικό παράγοντα που συμβάλλει στην αύξηση της ποιότητας ελέγχου δεν εμφανίζεται με μεγάλη συχνότητα ως A.Q.Is από τις Εποπτικές Αρχές.

Η νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες επισημαίνεται στην κάθε φορά κείμενη νομοθεσία γεγονός που καταδεικνύει τα βούληση των χωρών για την πάταξη της. Παρά την ιδιαίτερη έμφαση που δίνεται σε αυτήν οι ώρες ελέγχου σε περιοχές που φέρουν κίνδυνο στις οποίες εντάσσεται δεν εμφανίζεται σαν A.Q.Is σε αρκετές Εποπτικές Αρχές. Η ύπαρξη του F.A.T.F καθιστά πιθανή την μελλοντική υιοθέτηση του παραπάνω A.Q.Is από περισσότερες Εποπτικές Αρχές.

Η ανέλιξη σε επίπεδο ηγεσίας, οι καταγγελίες και τα παράπονα αποτελούν A.Q.Is, οι οποίοι όμως δεν εντοπίζονται σε αρκετές Εποπτικές Αρχές..

Δείκτες Ποιότητας Ελέγχου (A.Q.Is)	P.C.A.O.B	A.C.R.A	F.A.O.A[2]	C.P.A.B	F.R.C[1]	U.S C.A.Q
1.Ώρες εκπαίδευσης ανά προσωπικό ελέγχου	x	x		x	x	x*
2. Εσωτερική δέσμευση για προβολή της ποιότητας	x	x	x*		x	x
3. Εξωτερικές επιθεωρήσεις	x	x		x	x	x
4. Εμπειρία και γνώσεις	x	x		x	x	x
5. Φόρτο εργασίας συνεργάτη	x	x		x	x	x
6. Εσωτερικές επιθεωρήσεις του συστήματος ποιότητας	x			x	x	x
7. Κύκλος Εργασιών Προσωπικού	x	x	x*	x*		
8.Αριθμός προσωπικού ελέγχου ανά συνεργάτη	x	x	x	x		
9.Βιομηχανική εμπειρία του προσωπικού ελέγχου	x	x		x		x
10. Τεχνικοί πόροι και υποστήριξη	x			x	x	x
11.Φόρτο εργασίας προσωπικού	x			x	x	x
12. Επένδυση σε ανάπτυξη νέων μεθόδων και εργαλείων				x	x	x
13. Ανεξαρτησία	x			x		x
14. Ώρες ελέγχου σε περιοχές που φέρουν κίνδυνο	x				x	x
15.Ανέλιξη στην ηγεσία	x					x
16.Καταγγελίες και παράπονα	x				x	
17.Έρευνα σχετικά με την ικανοποίηση του προσωπικού	x					x

Πίνακας 12.6 : Συγκριτική ανάλυση των A.Q.Is από έξι διαφορετικές Εποπτικές Αρχές (P.C.A.O.B , A.C.R.A, F.A.O.A, C.P.A.B, F.R.C,US.CAQ)

* Εκφρασμένο σε ποσοτικούς όρους

[1] Στοιχεία από τα έξι μεγαλύτερα ελεγκτικά γραφεία της Χώρας

[2] Στοιχεία από τα πέντε μεγαλύτερα ελεγκτικά γραφεία της Χώρας

11.3 Συμπεράσματα Μελέτης Περίπτωσης

- Και στις έξι υπό εξέταση Εποπτικές Αρχές το αντικείμενο τους είναι κοινό και αναφέρεται ως η εποπτεία του ελεγκτικού επαγγέλματος αλλά οι επιμέρους σκοποί διαφοροποιούνται και καλύπτουν την εποπτεία Δημόσιων Λογιστικών εταιρειών, εταιρειών Δημοσίου Συμφέροντος, την παροχή άδειας ασκήσεως επαγγέλματος, την ενίσχυση της εμπιστοσύνης του επενδυτικού κοινού και την συμμόρφωση στο εκάστοτε νομοθετικό πλαίσιο καθώς και στον τρόπο γνωστοποίησης των ετήσιων εκθέσεων ελέγχου.
- Υπάρχει πληθώρα A.Q.Is και αυτό οφείλεται στο διαφορετικό νομοθετικό πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται η κάθε Εποπτική Αρχή καθώς επίσης στις απαιτήσεις που η ίδια ικανοποιεί.
- Ο αριθμός των A.Q.Is καθώς επίσης και ο βαθμός προσδιορισμού τους αλλά και ο τομέας στον οποίο εντάσσονται δεν παρουσιάζουν απόλυτη ταύτιση αλλά είναι δυνατός ο εντοπισμός τους σε κάθε Εποπτική Αρχή.
- Το δυνητικά επωφελούμενο κοινό είναι το ίδιο στις περισσότερες και εστιάζουν στα ελεγκτικά γραφεία και τις Επιτροπές Ελέγχου.
- Εποπτικές Αρχές που εδρεύουν στην ίδια Ήπειρο δεν εμφανίζουν απαραίτητα τους ίδιους A.Q.Is.
- Η συχνότητα γνωστοποίησης των A.Q.Is δεν είναι καθορισμένη αλλά η τροποποίηση των A.Q.Is εμφανίζεται περίπου ανά τέσσερα έως πέντε έτη.
- Η στοχοθεσία των A.Q.Is εντοπίζεται στην ενίσχυση της διαφάνειας και την αύξηση της ποιότητας ελέγχου αλλά και στην ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ ελεγκτικών εταιρειών και Επιτροπών Ελέγχου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12 : ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ & ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΠΡΟΤΑΣΗ

12.1 Συμπέρασμα

Με την ολοκλήρωση της παρούσας εργασίας γίνεται κατανοητό ότι η ποιότητα ελέγχου διαδραματίζει σημαντικό ρόλο για τις Εποπτικές Αρχές καθώς αποτελεί ίσως το σημαντικότερο παράγοντα για την ενίσχυση της διαφάνειας των οικονομικών καταστάσεων καθώς και τη λογοδοσία των Ο.Ε.Λ. Ανάμεσα στους άλλους παράγοντες που επηρεάζουν την ποιότητα ελέγχου ιδιαίτερη αναφορά πρέπει να γίνει στην ανεξαρτησία, στην εναλλαγή των Ο.Ε.Λ και στην παροχή μη ελεγκτικών αμοιβών καθώς η απουσία ή παρουσία τους ενδέχεται να μειώσει την ποιότητα ελέγχου.

Η εμφάνιση εταιρικών σκανδάλων στις αρχές του εικοστού πρώτου αιώνα συνδέθηκε με την αποτίμηση της ποιότητα ελεγκτικών εργασιών που διενεργούνται από τις ελεγκτικές εταιρείες. Απόρροια των παραπάνω αποτελεί η σύσταση Εποπτικών Αρχών με στόχο την εποπτεία του ελεγκτικού επαγγέλματος. Οι Εποπτικές Αρχές συμβάλλουν στην διασφάλιση της ποιότητας ελέγχου και κατ΄επέκταση διασφαλίζουν το κύρος των Ο.Ε.Λ.

Μέσω των ποιοτικών ελέγχων, η εκάστοτε Εποπτική Αρχή, αξιολογεί την ελεγκτική εργασία των Ο.Ε.Λ αναφορικά με την συμμόρφωση τους στα πρότυπα ελέγχου και στο νομοθετικό πλαίσιο. Επιπλέον, η έκθεση διαφάνειας που συντάσσεται από ελεγκτικές εταιρείες αποτελεί σημαντικό μέρος του ποιοτικού ελέγχου καθώς μέσα σε αυτήν περιλαμβάνονται όλες οι ελεγκτικές διαδικασίες που επιτρέπουν την εξαγωγή συμπερασμάτων αναφορικά με την ποιότητα τους και επιπρόσθετα αποτυπώνεται η κουλτούρα του ελεγχόμενου φορέα. Ακόμα, η νομιμοποίηση εσόδων και η συγκάλυψη της αποτελούν θέματα που κατέχουν σημαντική θέση κατά τη διάρκεια του ελέγχου και στα οποία δίδεται ιδιαίτερη έμφαση.

Οι Αρμόδιες Αρχές Εποπτείας κατά την αξιολόγηση των ελεγχόμενων φορέων επιλέγουν φακέλους ελέγχου εστιάζοντας την προσοχή τους στα K.A.Ms. Η εξέταση K.A.Ms ενισχύει τη διαφάνεια, βελτιώνει τον τρόπο διεξαγωγής του εξωτερικού ελέγχου και εν τέλει αυξάνει την ποιότητα ελέγχου.

Η χρήση των A.Q.Is αποδεικνύεται ιδιαιτέρως σημαντική καθώς αποτελεί μια παράμετρο για να μετρηθεί η ποιότητα ελέγχου, με απώτερο σκοπό την ενίσχυση της διαφάνειας των ελεγκτικών μηχανισμών.

Η συγκριτική ανάλυση των A.Q.Is σε έξι διαφορετικές χώρες επιβεβαιώνει ότι κάθε χώρα χρησιμοποιεί ένα δικό της Πλαίσιο A.Q.Is καθώς λειτουργεί εντός ενός συγκεκριμένου περιβάλλοντος το οποίο συνδέεται με συγκεκριμένη νομοθεσία, κανονισμούς και άλλες απαιτήσεις. Άξιο αναφοράς είναι πως δεν υπάρχει ταύτιση των A.Q.Is στις υπό εξέταση χώρες αλλά πρέπει να επισημανθεί πως οι Εποπτικές Αρχές έχουν ως στόχο την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των ελεγκτικών εταιριών και των ίδιων, με απώτερο σκοπό την αύξηση της ποιότητας των ελεγκτικών υπηρεσιών τους.

12.2 Μελλοντική Πρόταση

Ως μελλοντική πρόταση παρατίθεται η συγκριτική ανάλυση των A.Q.Is σε χώρες της ΕΕ ώστε να εξετασθεί αν παρά την εφαρμογή νόμων και κανονισμών που υπάγονται από την συμμετοχή στην ΕΕ εφαρμόζονται οι ίδιοι A.Q.Is.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ι. Ελληνική Βιβλιογραφία

Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017. *ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ - ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ : Θεωρία και Εφαρμογές.* Θεσσαλονική: Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ.

Τσακλαγκάνος, Α. Ά. & Σπαθής, Θ. Χ., Σεπτέμβριος 2015. *Ελεγκτική.* 3η Έκδοση επιμ. Θεσσαλονική: ΑΦΟΙ Κυριακίδη Εκδόσεις Α.Ε.

ΔΙΔΑΚΤΟΡΙΚΕΣ ΔΙΑΤΡΙΒΕΣ

Γκούμα, Ο., 2016. *Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων από ορκωτούς ελεγκτές με έμφαση στην υπόθεση της συνεχής της δραστηριότητας "going concern" : ανάπτυξη και εξέταση μοντέλου διαβάθμισης τους κινδύνου πτώχευσης.*Αθήνα: Εθνικό Κέντρο Τεκμηρίωσης.

Κυριακού, Ι. Μ., 2016. *"Ανεξαρτησία Ορκωτού Ελεγκτή, Ελεγκτικές Αμοιβές και Ποιότητα Λογιστικού Ελέγχου".* Πάτρα.

ΙΙ. Αγγλική Αρθρογραφία

Abda, W.-H., Kareemb, A.-D. & Kadhim, H. A., 2019. "Audit Program Proposal for Local AccountsAuditors: Applied Research on a Group of International Auditing Standards". *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 7(8), pp. 201-222.

Abernathy, L. J., Barnes, M., Stefaniak, C. & Weisbarth, A., 2017. "An International Perspective on Audit Report Lag: A Synthesis of the Literature and Opportunities for Future Research". *International Journal of Accounting*, March, 21(1), pp. 100-127.

Abozaid, E., Mona, M. & Elshaabany, A. A. D., 2020. "The impact of Audit Quality on Narrative Disclosure : Evidence from Egupt". *Journal of Economics*, April, 24(1), pp. 1-14.

Adeyemi, S. B., Omobude, S. I. & Udofia, I. E., 2019. "Impairment Testing of Intangible Assets and Quality of Financial Reporting of Nigerian Manufacturing Companies". *Global Journal of Accounting*, 5(1), pp. 1-15.

Agulhas, B., 2020. "The implications of Covid-19 on audits and auditors". *Accounting & Auditing News South Africa,* 167(76), pp. 87-90.

Agyei-Mensah, B. K., 2019. "IAS-38 disclosure compliance and corporate governance: evidence from an emerging market". *Journal of Accounting*, 03 June, 4(3), pp. 419-437.

Alareeni, A. & Eddin, B., 2019. "The associations between audit firm attributes and audit quality-specific indicators : A meta-analysis". *Managerial Auditing Journal*, January, 34(1), pp. 1189-2010.

Albersman, T. B. & Reiner, Q., 2020. "The impact of Audit Quality Indicators on the Timeliness of Goodwill Impairments : Evidence from the German. *Contemporary Accounting Rearch*, February, 56(1), pp. 66-103.

Albitar, K., Gerged, A.-M., Kikhia, H. & Hussainey, K., 2020. "Auditing in times of social distancing: the effect of COVID-19 on auditing quality". *International Journal of Accounting & Information Management*, 18 September, pp. 1-10.

Ali, M.-I. & Saad, S. M., 2020. "Comprehensive Reporting under of the sustainability accounting and its role in reducing Covid-19: An applied study in one of the virtual educational units". *Journal of Accounting & Finance*, 1(2), pp. 1-14.

Alkilani, S. Z., Hussin, W. N. W. & Salim, B., 2019. "The Influence of Audit Committee Characteristics onModified Audit Opinion in Jordan". *International Journal of Accounting, Finance and Risk Management*, 30 July, 4(3), pp. 71-83.

Altaji, F. S. & Alokdeh, S. K., 2019. "The impact of the implementation of international financial reporting standards no.15 on im-proving the quality of accounting information". *Management Science Letters*, 9(13), p. 2369–2382.

Altawalbeh, M.-A. -F. & Alhajaya, M. E. S., 2019. "The Investors Reaction to the Disclosure of Key Audit Matters: Empirical Evidence fromJordan". *International Business Research*, 01 February, 12(3), pp. 50-57.

Al-Uatanin, T. K. & Salleh, Z., 2020. "Audit Quality : A Literature Overview and Research Synthesis". *Journal of Business and Management*, February, 22(2), pp. 56-66.

Amara, I., Knif, H. & Ammari, E. A., 2020. "Strength of auditing and reporting standards, corruption and money laundering: a cross-country investigation". *Managerial Auditing Journal*, 28 September, pp. 1-17.

Amoah, N. Y., Bonaparte, I., Kelly, M. & Makawwi, B., 2018. "Accounting Irregularity,Improper Revenue Recognition and Auditor Litigation". *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 22(3), pp. 2-11.

Ampofo, K. A. & Sellani, J. R., 2019. "Examining the differences between United States Generally Accepted Accounting Principles (U.S GAAP) and International Accounting Standards (IAS) : Implications for the harmonization of accounting standards". *International Journal of Accounting*, 28 February, 29(2), pp. 219-231.

Ancuta, A. G., Moisescu, F. & Varlanuta, F., 2017. "Study Regarding the Financial Reporting of Intangible". *European Journal of Sustainable Development*, 6(1), pp. 31-41.

Aobdia, D., 2019. "Do practitioner assessments agree with academic proxie for audit quality? Evidence from PCAOB and internal inspections". *Journal of Accounting and Economics*, February, 67(1), pp. 144-174.

Arwoshegbe, O. A., Uniamikogbo, E. & Atu, G., 2017. "Accounting Ethics and Audit Quality in Nigeria". *Asian Journal of Business and Accounting*, 16 September, 4(2), pp. 1-15.

Asbahr, K. & Ruhnke, K., 2019. "Real effects of reporting key audit matters on auditors' judgment and choice of action". *International Journal of Accounting*, July, 23(2), pp. 165-180.

Azevedo, G., Oliveira, J. & Freitas Couto, M. A., 2020. "Compliance with intangible assets disclosure requirements: study of Portuguese non-financial companies". *Journal of Accounting* , 12 May , 64(4), pp. 1781-1802.

Ballas, A., Panagiotou, V. & Tzovas, C., 2014. "Accounting Choices for Tangible Assets:A Study of Greek Firms". *Journal of Economics and Business*, 64(4), pp. 18-38.

Bauer, D. T. & Estep, C., 2019. "One Team or Two? Relationship Quality between Auditors and IT Specialists : Implications for Audit team identity and thee Audit Process". *Journal of Accounting*, March, 36(4), pp. 2142-2177.

Bauman, F. M. & Ratzinger- Sakel, V. N., 2019. "The time Dependence of Audit firm Alumni Effects : Evidence from Audit Committees. *International Journal of Auditing*, February 20, 24(1), pp. 110-130.

Beck, J. P., 2010. "Learning by Doing and Audit Quality". *International Journal of Auditing*, 15 January, 23(1), pp. 1-30.

Beisland, L. A., Mersland, R. & Strom, R. Q., 2015. "Audit Quality and Corporate Covernance : Evidence from the Microfinance Industry". *International Journal of Auditing*, May, 19(3), pp. 218-237.

Bell, B. T., Causholli, M. & Knechel, W., 2019. "Audit Firm Tenure Non- Audit Services and Internal Assessments of Audit Quality". *Journal of Accounting Research*, May, 53(3), pp. 461-509.

Besacier-Gonthier, N., Hottegindre, G. & Fine-Falcy, S., 2016. "Audit quality Perception : Beyond the Role - Perception Gap". *International Journal of Auditing*, May, 20(2), pp. 1101-1121.

Bhuiyan, B.-U. & Mabel, C. C., 2020. "Audit committee ownership and audit report lag: evidence from Australia". *International Journal of Accounting & Information Management*, 13 January, 28(1), pp. 96-125.

Bianchi, A. P., 2017. "Auditors' Joint Engagement and Audit Quality : Evidence from Italian Private Companies". *Contemporary Accounting Research*, June, 35(3), pp. 1533-1577.

Bills, L. K., Swanquist, T. Q. & Whited, L. R., 2015. "Growing Pains : Audit Quality and office Growth". *"Journal of Accounting"*, 20 January, 2(1), pp. 288-313.

Binch, D. P., 2014. "Tangible fixed assets accounting system for enterprise in Vietnam". *International Journal of Economics and Finance*, 25 March, 6(6), pp. 30-37.

Blandon- Garsia, J. & Argiles- Bosch, J.-. M., 2017. "Audit parther industry specialization and audit quality : Evidence from Spain". *International Journal of Auditing*, November, 22(1), pp. 98-108.

Blandon-Garsia, J. S., Argiles- Bosh, J.-M. & Ravenda, D., 2019. "Audit Firm tenure and audit quality : A cross - European Study". *Journal of international financial management and accounting*, April, 31(1), pp. 35-64.

Briciu, S. & Pop, I.-I., 2013. "The quality control system for the financial audit in Romania and Spain". *International Journal of Accounting*, 15(1), pp. 119-113.

Briozzo, A. & Albanere, D., 2020. "Voluntary audit,investment,and financing decisions in Latin American small and medium enterprises". *Journal of International Accounting,Auditing and Taxation*, 20 February, 38(1), pp. 1-11.

Brown, L. V., Gissel, L. J. & Neely, G.-D., 2016. "Audit quality indicators : perceptions of junior level auditors". *Managerial Auditing Journal*, September, 3(1), pp. 949-980.

Bulo, A., Mhaluca, F. & Vilanculor, A. &. M. E. &. M. A. &. M. J. &. M. O., 2020. "Analysis of the level of compliance with the code of ethics in the accounting profession". *Journal of Accounting and Taxation*, September, 12(3), pp. 108-117.

Butcher, K.-R., Harrisson, G. & Ross, P., 2012. Perceptions of Audit Service Quality and Auditor Retention. *International Journal of Accounting*, August, 17(1), pp. 57-74.

Causholli, M., Chambers, J. D. & Payne, L., 2013. "Future Nonaudit Service Fees and Audit Quality". *Contemporary Accountong Research*, April, 4(1), pp. 681-712.

Chandren, S., Sauthiraregaran, N. & Abdullah, Z.-B., 2015. "Inventory Physical Count Process: A Best Practice Discourse". *International Journal of Supply Chain Management*, September, 4(3), pp. 87-92.

Chang, X., Gygan, F. A., Oon, E. & Zhang, F. H., 2008. "Audit quality, auditor compersation and initial public". *Accounting and Finance*, 12 August, 2(1), pp. 391-416.

Chang, Y.-S., Chiang, C.-Y., Liu, L.-L. & Xied, X., 2019. "Audit partner independence and business affiliation: evidence from Taiwan". *Advances in Accounting*, July 94, 46(1), pp. 1-18.

Chang-yeol, I., Taeheung, K. & Sambock, P., 2020. "Key Audit Matters for Production-To-Order Industry and Conservatism". *International Journal of Financial Studies*, 30 January, 8(1), pp. 1-19.

Chen, Y. V., Keung, C. E. & Lin, I. M., 2019. "Disclosure of fair value measurement in goodwill impairment tests and audit fees". *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, December, 15(3), pp. 1-21.

Chersan, I. -C. & Danilet, M., 2019. *"A content analysis of transparency reports of big four in Europe".* s.l.:Europe Union financial regulation and administrative area.

Christensen, E., Glover, M. S., Omer, M. T. & Shelley, K., 2015. "Understanding Audit Quality : Insights from Audit Professionals and Investors". *International Journal of Accounting*, 20 August, 33(4), pp. 1648-1684.

Chukwu, J., Ordu, A. P. & Barigbon, M. &. N., 2019. "Sufficiency and Appropriateness of Audit Evidence for Giving an Opinion on the True and Fair View of Financial Statements". *International Journal of Innovative Development and Policy Studies*, September, 7(3), pp. 36-43.

Clinch, G., Stokes, D. & Zhu, T., 2011. "Audit quality and the information asygmmentry between traders". *Accounting and Finance*, April, 52(3), pp. 743-765.

Čular, M., 2017. "Transparency report delay and disclosure by Croatian audit firms". *CRORR Journal Regular Issue*, 31 March, 8(1), pp. 299-316.

Dang, C.-. M., Fargher, N. & Lee, G., 2016. "Audit Quality for US-Listed Chinese Companies". *International Journal of Auditing*, December, 2(1), pp. 150-163.

Darmayasa, I. N. & Putrayasa, I. A., 2019. "Detecting Fraud Through Audit Tool and Linked Archive System Working". *Advances in Social Science, Education and Humanities Research*, October, 354(1), pp. 29-34.

Datta, S., Jha, A. & Kulchania, M., 2019. "On accounting's twenty-first century challenge: evidence on the relation between intangible assets and audit fees". *Journal of Quantitative Finance and Accounting* , 24 August, 55(2), pp. 123-162.

Dee, C. C., Gunny, K. & Lulseged, A., 2018. "Outsourced External Audit Work and Audit Quality". *Journal of Accounting*, August 30, 3(1), pp. 1870-1928.

DelgadoL, R. A., Sáiz-Bárcena, L., Manzanedo, M. A. & Olmo, R. D., 2018. "The Importance of Intangible Liabilities to Business Management". *Engineering Digital Transformation*, 19 September, 6(2), pp. 141-148.

Deung, M., Lu, J., Simunic, A. D. & Ye, M., 2014. "Do Joint Audits Improve or Impair Audit Quality?". *Journal Of Accounting Research*, September, 52(5), pp. 1029-1060.

Dickins, D., Johnson- Snyder, J. & Reisch, T. J., 2018. "Selecting an auditior for Bradcousinh indicators of quality". *Journal of Accounting Education*, December, Τόμος 45, pp. 32-44.

Dinah, M. P., Corey, C. & Raiborn, C. &. Z. M., 2019. "An applied code of ethics model for decision-making in the accounting profession". *Management Research Review*, 26 April, 43(9), pp. 117-1134.

Downey, D. & Westermann, K., 2020. "Challenging Global Group Audits: The Perspective of U.S. Group Audit Leads". *Contemporary Accounting Research*, July, 31(4), pp. 1890-1945.

Downey, H. D. & Becard, C. J., 2018. "Coordination and Communication Challenges in Global Group Audits". *AUDITING : A Journal of Practise*, 01 January, 38(1), pp. 123-147.

Dresdner, H. & Fisher, D., 2019. "Definitions and dererminants of audit quality". *Journal of Corporate Accounting and Finance*, 8 February, 2(1), pp. 1101- 1130.

Du, N. & Whittington, R., 2018. "An experimental investigation of dimensional precision in uncertainty disclosures related to revenue recognition". *Accounting Reasearch Journal*, 08 May, 31(1), pp. 90-101.

Egbunike, P. A., Jesuwunmi, C. A., Adewoyin, A. O. & Ogunmeru, A., 2018. "Empirical Appraisal of ISA 16 Disclosurer Compliance Level of Listed Cement Manufacturing firms in Nigeria". *International Journal of Economics & Business*, 4(2), pp. 56-76.

Elem, C.-T., 2019. "Inventory Valuation Methods and Financial Performance Consumer Goods Companies in Nigeria". *PSU Journal of Strategic and Internet Business*, 4(2), pp. 543-555.

Eni, L. C., 2016. "Considerations regarding the design of an online collaborative audit system". *Managerial Accounting Journal*, 04 January, 31(1), pp. 65-86.

Ergun, Ü. & Gonen, S., 2019. "The importance of quality control and quality assurance systems in an independent audit". *International Journal of Accounting & Finance*, 07 May, 3(2), pp. 1-17.

Ernstberger, J., Koch, C., Schreiber, E.-. M. & Trompeter, G., 2019. "Are Audit firms' Compensation Policies Associated with Audit Quality". *Contemporary Accounting Research*, May, 37(1), pp. 982-1010.

Eshleman, D. J. & Guo, P., 2020. "Do seasoned industry specialists provide higher audit quality? A re-examination". *Journal Accounting Public Policy*, August, 4(3), pp. 1-15.

Fakhfakh, I. & Jarboui, A., 2020. "The moderating role of audit quality on the relationship between auditor reporting and earnings management: empirical evidence from Tunisia". *EuroMed Journal of Business*, 30 September, pp. 1-15.

Fakhfakh, M., 2020. "The Islamic harmonization of consolidated auditors' reports: A further and advanced empirical study from banks groups". *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, 02 January, 11(3), pp. 647-673.

Ferreira, C. & Morais, A. I., 2020. "Analysis of the relationship between company characteristics and key audit matters disclosed". *Revista Contabilidade & Finanças*, August, 38(81), pp. 1871-1883.

Fitrianya, F., Anggraitab, V., Mitac, A. F. & Indrianid, F., 2020. "Impact of Implementation of ISA 600 on Audit Market Share in Indonesia". *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 12(4), pp. 135-150.

Flood, M. J., 2020. *"Wiley Practitioner's Guide to GAAS 2020 : Covering all SASs, SSAEs, SSARSs Inter pretations"*. Wiley.

Folarin, A. I., 2020. Voodoo Accounting and Shareholders' Wealth in Nigeria. *Global Journal of Management and Business Research : D. Accounting and Auditing*, 20(1), pp. 1-8.

Fornelli, C., 2016. "Improving Audit Quality through Auditor Communication". *The CPA Journal,* 88(2), pp. 10-12.

Fu, Y., Carson, E. & Simnett, R., 2015. "Transparency report disclosure by Australian audit firms and opportunities for research". *Managerial Auditing Journal*, 05 October, 30(8), pp. 870-910.

Gietzmann, M. & Wang, Y., 2019. "Goodwill valuations certified by independent experts: Bigger and cleaner impairments?". *Journal of Business Finance & Accounting* , 25 September, 47(1), pp. 27-51.

Girdhar, S. & Jeppesen, K. K., 2018. "Practice variation in Big-4 transparency reports". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15 January, 31(1), pp. 261-285.

Gold, A., Heilmann, M., Pott, C. & Rematzki, J., 2020. "Do key audit matters impact financial reporting behavior?". *International Journal of Accounting* , 11 February, 24(1), pp. 232-244.

Habib, A. & Muhammadi, A.-H., 2018. "Political connections and audit report lag: Indonesian evidence". *International Journal of Accounting & Information Management*, 05 March, 26(1), pp. 59-80.

Hairstor, S., Lin, H.-Y. & Hnang, T.-C., 2019. "Is there an association between accounting firm ranks and audit quality? An examination of the top accounting firms in China". *International Journal of Accounting*, 04 March, 23(2), pp. 1-27.

Hardan, A.-O., Mohamad, N. R. & Salleh, Z., 2016. "Human capital antecedent's : the impact of the implementation international standard on quality control 1 ISQC 1 on

audit firm performance in Jordan : a conceptual study". *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 14(5), pp. 2955-2968.

Harris, M. K. & Williams, L., 2020. "Audit Quality indicators : Perspectives from Non-Big Four audit firms and small company audit committees". *Advances in Accounting*, Semptember, 50(1), pp. 1-13.

Hassan, Y.-M., 2016. "Determinants of audit report lag: evidence from Palestine". *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 01 February, 6(1), pp. 13-32.

Heo Suk, J., Kwon Young, S. & Tan, H.-J., 2020. "Auditors' Responses to Workload Imbalance and thw Impact on audit quality". *Comtemporary Accounting Research*, April, 1(3), pp. 1102-1152.

Herrmann, D., Sandagaran, M. S. & Wayne, B. T., 2006. "The quality of fair values measures for property, plant and equipment". *International Journal of Accounting*, March, 20(1), pp. 43-59.

Hohentels, D., 2016. "Auditor Tenure and Perceived Earnings Quality". *International Journal of Auditing*, August, 20(3), pp. 224-238.

Hossain, S., 2013. Effect of Regulatory Changes on Auditor Independence and Audit Quality". *International Journal of Auditing*, January, 17(3), pp. 246-264.

Impink, J., Lyubimov, A. & Prasad, A., 2020. "Group audits and earnings informativeness". *International Journal of Accounting*, 15 February, 24(1), pp. 245-267.

Indrayati, Grahita, C. & Supanto, F., 2020. "The effect on audit quality Corporate Govermance, Tranformational Leadership on organizational Culture and Auditor Performance : Study on Public Accountant officers in Indonesia". *International Journal of Advances in Scientific Research and Enfineering*, May, 6(4), pp. 1-12.

Ionescu, L., Toma, M. & Founanou, M., 2018. "Applied analysis of the impact on inventory valuation methods on the financial situation and financial performance". *Valahian Journal of Economics Studies"*, 23(9), pp. 67-76.

Ji, H., 2018. "The Value Relevance and Reliability of Intangible Assets: Evidence from South Korea". *Global Business & Finance Review*, Summer, 23(2), pp. 98-107.

Ji, M. A., 2019. "Auditor Reporting and Corporate Debt Structure". *Journal of Accounting and Finance*, 29 December, 19(7), pp. 58-70.

Jung, Y.-K. & Kim, S.-H., 2020. "Asia-Pacific Journal of Financial Studies". *Information Risk and Debtholders' Mispricing by Considering Audit Quality"*, July, 49(3), pp. 463-508.

Kallunki, J., Kallunki, J.-. P., Niemi, L. & Nilsson, H., 2019. Contemporary Accounting Research. *"IQ and audit quality : Do smarter Auditors Deliver Beetter Audits?"*, February, 36(3), pp. 1373-1416.

Kang, M., Lee, H.-Y., Son, M. & Michael, S., 2016. "The association between human resource investment by audit firms and their audit quality". *Asia- Pacific Journal of Accounting & Economics*, 12 August, 24(3-4), pp. 249-271.

Karim, A. H.-M., AL-Shatnawi, H.-M., Sabir Jaf, R. A. & Al-Kake, F. &. H. M., 2020. "The role of adopting strategic audit to improve audit quality". *Journal of critical reviews* , 15 July, 7(11), pp. 2256-2568.

Karjalainen, J., 2011. "Audit Quality and Cost of Debt Capotal". *International Journal of Auditing*, January, 15(1), pp. 88-108.

Kassem, R., 2019. "Understanding financial reporting fraud in Egypt: evidence from the audit field". *Journal of Third World Quartely*, July, 40(11), pp. 1996-2015.

Kaufinger, G. G. & Neuenrchwander, C., 2020. "Investigating inventory valuation as a determinant of retail firm failure". *International Journal of Accounting"*, 05 May, 21(3), pp. 83-101.

Kertarajasa, A. Y., Marwa, T. & Wahjude, T., 2019. "The effects of Competence, Experience,Independence,Due Proffesioanl Care And Auditor Integrity on Audit Quality with Auditor Ethics As Moderating Variable". *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, April, 5(1), pp. 80-99.

Khaled, A. T.-. U. & Salleh, Z., 2020. "Audit Quality : A Literature Overview and Research Synthesis". *Journal of Business and Management*, February, 22(2), pp. 56-66.

Khodjayeva, M. & Karimova, D., 2020. "Audit report : national standards of Uzdekistan international practise". *International Journal of Advanced Science and Technology*, 29(5), pp. 1701-1704.

Kilgore, A., Radich, R. & Harrison, G., 2011. "The Relative Importance of Audit Quality Attributes". *Australian Accounting Review*, Semptember, 21(3), pp. 253-265.

Kitiwong, W. & Sarapaivanich, N., 2020. Consequences of theimplementation of expanded auditreports with key audit matters(KAMs) on audit quality. *Managerial Auditing Journal*, July , pp. 1-25.

Knechel, W., Krishman, G., Pevzner, M. & Stefchickik, L. &. V. U., 2013. "Audit Quality : Insights from the Academic Literatute". *A Journal of Practice and Theory*, December, 32(1), pp. 385-421.

Knechel, W. R., 2016. "Audit quality and Regulation". *International Journal of Accounting*, November, 20(3), pp. 215-223.

Köhler, A., Ratzinger-Sakel, N. & Theis, J., 2020. "The Effects of Key Audit Matters on the Auditor's Report's Communicative Value: Experimental Evidence from Investment Professionals and Non-professional Investors". *Accounting in Europe*, 25 February, 17(2), pp. 105-128.

KranB, P., Quosigk, M. B. & Zulich, H., 2013. "Effects of Initial Audit fee Oisconuts on Audit Quality : Evidence from Germany". *International Journal of Accounting*, April, 18(1), pp. 1109-1156.

Kuo, N. & Lee, C., 2017. "Investor legal protection, capitalized development costs, and audit fees: A cross-country analysis". *Journal of International Financial Management & Accounting*, 21 August, pp. 57-82.

Lai, W.-K., 2019. "Audit report lag, audit fees, and audit quality following an audit firm merger : Evidence from Hong Kong". *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, August, 6(1), pp. 1-21.

Lehkamp, M. J. & Little, T. H., 2018. "The development of audit quality indicators". *Archives of Business Research*, January, 56(2), pp. 107-123.

Li, H., 2020. "A Study of Key Audit Matters Disclosure". *Modern Economy*, February, 11(2), pp. 67-80.

Li, L., 2020. "Book Review of Disruption in the Audit Market: The Future ofthe Big Four, Financial Failures & Scandals: From Enron toCarillion, and The Future of Auditing". *International Journal of Accounting*, 16 June, pp. 431-435.

Lim, C. S., Macias, J. A. & Moeller, T., 2020. "Intangible assets and capital structura". *Journal of Banking and Finance*, 04 June, 199(1), pp. 1-24.

Linden, V. L. & Hardies, K., 2019. "Entrance requirements to the audit profession within the EU and audit quality". *International Journal of Accounting*, December, 22(3), pp. 360 - 373.

Linnenluecke, K. M., Birt, J., Lyon, J. & Sidhu, K. B., 2015. "Planetary boundaries: implications for asset impairment". *Accounting & Finance* , 26 October, 55(1), pp. 911-929.

Luta, D. & Grigorescu, S., 2016. "Continental and international normalization of asset impairment". *Management Strategies Journal*, pp. 83-89.

Maldonado, I. & Pinho, C. &. L. C.-A., 2019. *Determinant factors of external audit opinion modification in Portuguese municipalities.* Combra, Portugal, s.n.

Malijebtou, H. & Faouzi, J., 2017. "Earning Management Behavior with Respect to Goodwill Impairment losses under IAS 36 : The Franche Case. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance & Management Sciences*, April, 7(2), pp. 177-179.

Mansour, M. E., 2016. "Factors Affecting the Adoption of Computer Assisted Audit Techniques in Audit Process: Findings from Jordan". *Business and Economic Research*, 08 March, 6(1), pp. 2162-4860.

Mao, J., Ettredge, M. & Mary, S., 2020. "Group audits: Are audit quality and price associated with the Lead auditor's decision to accept responsibility?". *Journal of Accounting and Public Policy*, 04 March, 39(2), pp. 1-25.

Maroun, W., 2015. "Reportable irregularities and audit quality: Insights from South Africa". *Accounting Forum*, 25 March, 39(1), pp. 21-33.

Maroun, W. & Atkins, J., 2014. "Section 45 of the Auditing Profession Act: Blowing the whistle for audit quality?". *The British Accounting Review*, September, 46(3), pp. 248-263.

Martin, D. R., 2013. "Audit Quality Indicators : Audit Practice Meets Audit Research". *American Accounting Association*, August, 7(2), pp. 1609-1620.

Masdor, N. & Shamsuddin, A., 2018. "The Implementation of ISA 701-Key Audit Matters: A Review". *Global Business and Management Research: An International Journal*, 10(8), pp. 1107-1115.

Matei, N.-C., 2019. "Reverrible Depreciations of Property, Plant and Equipments - Tax Implications Vs Ensuring the Quality of the Accounting Information". *Global Economic Observer*, 2(1), pp. 74-80.

Mayangsari, S., 2020. "Audit Quality in Indonesia". *Advancer in Economics,Business and Management*, September, 151(2), pp. 1-11.

Maysan, A. & Haran, E. M., 2020. "Extent of Commitment of Accountants in Lebanon to Implementing the International Accounting Standard 16 : Propert, Plant and Equipment (An empirical study)". *Research in Economics and Management*, pp. 1760-1789.

Meza, M.-M., 2013. "Does Auditor Industry Specialization Improve Audit Quality?". *Journal of Accounting Research*, June, 51(4), pp. 1110-1124.

Moalla, H., 2017. "Audit report qualification/modification: Impact of financial variables in Tunisia". *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 06 November, 7(4), pp. 468-485.

Mohammadi, S., Naghstbandi, N. & Moridahmandibezdi, Z., 2020. "Investigating the impact of audit features on money laundering : Evidence from Iranian stock exchange companies". *Journal of Money Laundering Control*, 06 April, pp. 1-18.

Mohammad, S. & Waleed, A.-Q., 2018. "Independence Dilemma and the Reliability of the Audit Report: Qualitative Evidence from Jordan". January, 4(1), pp. 22-36.

Moroney, R., 2016. "Editorial : Regulating Audit Quality- Ramifications and Research Opportunities". *International Journal of Auditing*, 1108-1176 June, 2(1).

Moroney, R., Phang, S.-Y. & Xiao, X., 2020. When Do Investors Value Key Audit Matters?. *European Accounting Review*, 02 March, pp. 1-25.

Mykolaitiene, V. & Vecerskiene, G. &. J. K. &. V. L., n.d. "Peculariariter of Tangible fixed assets accounting. *Inzinerine Ekonomica - Engineering Economics Valancience*, 2010, 21(2), pp. 142-150.

Nagy, L. A., Sherwood, G. M. & Zimmerman, B. A., 2020. "Qualified Audit Personnel, office Workload and Audit Quality". *Journal of Accounting*, January, 17(2), pp. 1-45.

Namryoung, L. & Kwon, K.-H., 2020. "Revenue recognition on percentage of completion basis and firm value". *International Journal of Business and Society*, 21(1), pp. 25-41.

Napier, J. C. & Stadler, C., 2020. "The real effects of a new accounting standard: the case of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers". *Accounting and Business Research*, 26 July, 50(5), pp. 474-503.

Nasirov, E. & Masimdjanova, M., 2020. "The analysis of approches and methods the valuation of machinery and equipment valuation of machinery and equipment". *International Finance and Accounting*, 04 01, 33(2).

Nelson, S. P., Ahmad, M. & Zainal-Abidin, N. H., 2019. "Attitude towards academic survey among audit firm in Malaysia : some challenges". *Journal of Business and Social Development*, September, 7(2), pp. 29-36.

Nguyen, L., Vu, L. & Yin, X.-K., 2020. "How audit effort affects audit quality: An audit process and audit output perspective". *The British Accounting Review*, August, 4(3), pp. 2-5.

Nichols, M. L. & Buerger, H. K., 2002. "An investigation of the effect of valuation alternative for fixed assets on the decisions of statement users in the United States & Germany". *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*, 11(2), pp. 155-163.

Omer, W.-K.-H., Aljaadi, K.-S. & Yusof, M. M.-A., 2020. "Effectiveness Score of the Board of Directors and Modified Audit Opinion: Empirical Evidence from Malaysian Publicly-Listed Companies". *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(8), pp. 289-296.

Onkeyekwelu, U. & Boniface, U. -. U., 2014. "Effects of IFRS Adoption on Inventory Valuation and Financial Reporting in Nigeria". *European Journal of Business and Management*, 6(8), pp. 29-34.

Oqab, R., 2012. "The Role of the Audit Committee in Raising the Efficiency of the Internal Control System to Combat Money Laundering in Jordanian Banks". *International Research Journal of Finance and Economics*, Issue 88, pp. 102-177.

Otegbulu, A.-C., 2019. "Methodological lapses in plant and equipment valuation amongst Lagos valuers". *Property Management*, 19 August, 37(4).

Pagalung, G., Arifuddin, M. & Arifin, 2018. "The Effect Discussion of ReviewAudit and Emotional Intelligence to Auditor Performance". *International Journal of Innovative Science and Research Technology*, August, 3(8), pp. 2456-2165.

Pajunen, K. & Saastamoinen, J., 2013. "Do auditor perceive that there exists earnings management in goodwill accounting under IFRS? Fininish evidence. *Managerial Auditing Journal*, 15 March, 28(3), pp. 245-260.

Pavlidis, G., 2020. "Financial action task force and the fight against money laundering and the financing of terrorism :Quo vadimus?". *Journal of Financial Crime*, 20 January, pp. 1-9.

Pflugrath, G., Martinov-Bennie, N. & Chen, L., 2007. "The impact of codes of ethics and experience on auditor judgments". *Managerial Auditing Journal*, 03 July, 22(6), pp. 566-589.

Pinello, S. A., Volkan, G. A., Levatino, M. & Franklin, J. &. T. K., 2019. "The P.C.A.O.B Audit Quality Indicators Framework Project :Feedback from Stakeholders". *Journal of Business and Economic Research-First Quarter*, 16(1), pp. 1-8.

Pinto, I. & Morais, A.-I., 2018. "What matters in disclosures of key audit matters: Evidence from Europe". *Journal of International Financial Management & Accounting* , 23 December , 30(1), pp. 145-162.

Pinto, I., Morais, I.-. A. & Quick, R., 2020. "The impact of the precision of accounting standards on the expanded auditor's report in the European Union". *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Semptember, 40(1), pp. 1-18.

Pivac, S. & Čular, M., 2012. "Quality index creating and analysis of the transparency of audit firm - Case study in Croatia". *Croatian Operational Research Review*, 3(1), pp. 224-235.

Pott, C., Mock, J. T. & Watrin, C., 2008. "The effect of a transparency report on auditor independence: practitioners' self-assessment". *Review of Managerial Science*, 16 April, pp. 111-127.

Raak, V. J., Peek, E., Meunwissen, R. & Schelleman, 2019. "The effect of audit market Structure on audit quality and audit pricing in thw private-client market". *Journal of Business Finance and Accounting*, October, 47(3), pp. 456-488.

Rademeyer, A. & Schutte, D., 2018. "An Evaluation of Mandatory Audit Firm Rotation in South Africa". *Journal of Economics and Business*, 11(4), pp. 414-421.

Rahmina, L.-Y. & Agver, S., 2014. "Influence of auditor independence, audit tunure and audit fee, on wuality of members of capital market accountant forum in Indonesia". *Conferece of Accounting Journal*, August, 3(1), pp. 324-329.

Rainsbury, A. E., 2019. "Audit Quality in New Zealand- Early Evidence from the Regulator". *Australian Accounting Review*, December, 4(2), pp. 455-467.

Ramamoorti, S., Bak, L. D. & Krull, W. G., 2017. " The Gresham's law of measurement and audit quality indicators : Implications for policy making and standard-setting". *Research in Accounting Regulation*, 01 April, 27(1), pp. 79-89.

Ratha, J., Sutrisno, T. & Bambang, H., 2020. "Influence of audit committee and intenal audit on audit report lag :Size of public accountig firm as a moderating variable". *International Journal of Research in Business and Social*, 9(1), pp. 137-142.

Ravas, B., 2018. "General aspects on how to approach the internal audit missionaa". *Annals of the University of Petroşani, Economics*, 18(1), pp. 223-230.

Review, A. A., 2020. *"Audit Quality, Climate Risk Disclosures and Ethical (eCode),* s.l.: s.n.

Rezaee, Z., Abernathy, J., Causcholli, N. P. & Roush, B. P. R. S. &. V. K. U., 2016. "Comments of Auditing Standards Committee of the Auditing Section of American

Accounting Association on P.C.A.O.B Concept on Audit Quality Indicators". *Current Issues in Auditing*, 10(1), pp. 11-27.

Rohit, D. K. & Patel, B. D., 2018. " Review On Detection of Suspicious Transaction In Anti-Money Laundering Using Data Mining Framework". *International Journal for Innovative Research in Science & Technology*, January, 8(1), pp. 133-129.

Rosa, L. F., Caserio, C. & Bernini, F., 2018. "Corporate governance of audit firms: Assessing the usefulness of transparency reports in a Europe-wide analysis". *International Journal of Accounting*, 05 March, 27(1), pp. 14-32.

Saastamoinen, J., Djatej, A., Pajunen, K. & Gorton, M. D., 2020. "Practitioner views of goodwill accounting under US GAAP". *Journal of Applied Accounting Research*, 09 July .

Sabauri, L., 2019. "Ways for the Development of the Audit Quality Control System through the Analysis of Ongoing Problems, Experience and Challenges: Example of the Republic of Georgia". *International Journal of Economics and Management Engineering*, 13(6), pp. 827-830.

Saha, S. S. & Roy, M. N., 2016. "A Conceptual Review on Select Standards on Auditing (SAs) in the Backdrop of Audit Activities in India". *Journal of Poverty, Investment and Development - An International Peer-reviewed Journal*, December, 25(1), pp. 49-55.

Sahyda, R., 2019. "Key Audit Matters in Enhanced Auditor's Report: Tracing Malaysia in Its First Year Implementation". *International Journal of Progressive Sciences and Technologies*, February, 13(1), pp. 39-45.

Saleem, K.-A., 2018. "The Impact of the Requirements of International Audit Standard No300: Planning for Auditing Financial Statements on the Quality of Audit Report". *International Journal of Economics and Finance*, 05 November, 10(12), pp. 19-36.

Salehi, M., Dasht Bayaz, M. L. & Mohammadi, S. &. S.-A. M. &. F. S.-H., 2020. "Auditors'response to read ability of financial statement notes". *Asian Review of Accounting*, 03 June, 28(3), pp. 463-480.

Salehi, M., Imeny, V.-M. & Khaleghibaygi, A., 2019. "The necessity of anti-money laundering standards for Iranian auditors". *Journal of Money Laundering Control*, 19 December, 23(1), pp. 187-207.

Salin, K.-. W. & Hla, T.-. D., 2015. "Audit Quality in Federal Board of Supreme Audit of Iraq". *International Conference on Contemporary Issues in Accounting and Finance*, October, 8(10), pp. 111-118.

Sanusi, Z.-M., Matisa, Y. & Iskandar, T. M., 2014. "Roles of Audit Oversight Bodies in Governing Financial Reporting". *International Review of Management and Business Research*, June, 3(2), pp. 1220-1228.

Saputra, W., 2015. "The Impact of Auditor's Independence on Audit Quality : A Theoretical Approach". *International Journal of Scientific Research*, December, 4(12), pp. 1-6.

Schatt, A., Doukakis, L., Bessieux- Ollier, C. & Walliser, E., 2016. "Do Goodwill Impairments by European firms provise useful information to investors? ". *Accounting in Europe*, 01 December, 13(3), pp. 307-327.

Schleic, J. & Fleiterb, T., 2019. "Effectiveness of group audits in small business organizations". *Journal of Economics* , May, 56(6), pp. 59-70.

Schultz, M. & Tropmann-Frick, M., 2020. *"Autoencoder Neural Networks versus External Auditors: Detecting UnusualJournal Entries in Financial Statement Audits".* Hawaii, Proceedings of the 53rd Hawaii International Conference on System Sciences |.

Sean, T. L. & Jan, A. H., 2017. "How to manage risks related to multijurisdictional group audits". *Journal of Accountancy*, July, 3(224), pp. 40-87.

Segal, M., 2019. Key audit matters: insight from audit experts. *Meditari Accountancy Research*, 03 June, 27(3), pp. 472-494.

Simeon, E.-D. & Ohaka, J., 2018. "Implication of Choice of Inventory Valuation Methods on Profit, Tax and Closing Inventory". *Account and Financial Management Journal*, 07 July, 13(7), pp. 1639-1645.

Simunic, A. D., Ye, M. & Zhang, 2016. "The joint Effects of Multiple Legal System Characteristions on Auditing Standards and Auditor Behaviors". *Comptemporary Accounting Research*, May, 34(1), pp. 7-38.

Solar, A., 2012. IFRS adopting process in Romanian banks-impact on independent audit of financial statements. *International Journal of Accounting*, 4(2), pp. 439-450.

Sulaiman, A. N., Yasin, F. M. & Muhamed, R., 2018. "Perspecive on audit quality : an analysis". *Asian Journal of Accounting Perspectives*, September, 11(1), pp. 1-27.

Sun, J., Wang, J., Kent, P. & Qi, B., 2020. "Does sharing the same network auditor in group affiliated firms affect audit quality?". *Journal of Accounting and Public Policy*, February, 39(1), pp. 1157-1789.

Tahinakis, P. & Samarinas, M., 2016. "The incremental information content of audit opinion". *Journal of Applied Accounting Research*, 17(2), pp. 139-169.

Trussel, J., 2019. "Earnings Quality and the Likelihood of Material". *Journal of Accounting and Finance*, 19(8), pp. 171-199.

Uden, A. I., 2015. "Audit Team formation". *Journal of Finance and Accountacy*, March, 19(2), pp. 1-6.

Ukoma, A. P., 2020. "The effect of audit quality on audit report lag of industrial goods companies in Nigeria". *Journal of African Studies and Sustainable Development*, 3(5), pp. 87-99.

Uttamagana, d. A. W. & Sukartha, I. M., 2020. "The effect of goodwill to asset ratio in the relevance accounting information value". *American Journal of Humanities and Social Sciences Research*, 4(3), pp. 209-214.

Veridiana, V., 2018. "Recommendation of Quality Control Policies and Procedures for Audit Engagement at PAF X (Medium-Sized Public Accounting Firm)". *Advances in Economics, Business and Management Research*, July , 89(1), pp. 1-10.

Wagenhofer, A., 2014. "The role of revenue recognition in performance reporting". *International Accounting Policy Forum*, 21 May, 44(4), pp. 349-379.

Wenltle, B., Sinhu, B. & Taylor, S., 2018. " Audit quality and proprties of analysts' information enviroment". *Journal of Business Finance and Accounting*, October, 46(4), pp. 171-197.

Wrong, M. R., Firth, A. M. & Ylo, W. A., 2018. "The impact of litigation risk on the association between audit qualiy and auditor size : Evidence from China". *Journal of international finance management and accounting*, August, 29(3), pp. 280-311.

Wu, K. & Lai, S., 2020. "Intangible Assets intensity and stock price crash risk". *Journal of Corporate Finance*, 24 June, 64(2), pp. 1-23.

Wu, X., Wang, X. & Yang, Y., 2018. "The puzzling association between inventory and auditor pricing in China". *China Journal of Accounting Research*, December, 11(4), pp. 351-366.

XiaO, T., Grug, C. & Yuan, C., 2020. "How audit effort effects audit quality : An audit process and audit output perspective". *China Journal of Accounting Research*, March, Τόμος 13, pp. 109-127.

Xu, Y. & Doupnik, T., 2016. "The impact of different types and amounts of guidance on the implementation of an accounting principle". *Research in Accounting Regulation*, October , 28(2), pp. 66-76.

Yaşar, A., 2013. "Big Four Auditors' Audit Quality and Earnings Management: Evidence from Turkish Stock Market". *International Journal of Business and Social Science*, December, 4(17), pp. 153-163.

Zhang, H. & Jiang, N., 2018. "The Influence of Intangible Assets on the Core Competence of Enterprises". *Advances in Social Science, Education and Humanities Research*, 199(3), pp. 601-604.

Zhang, X., Yuan, S. & Xiongzhi, C., 2020. "Study on the Impact of Big Data Technology on the Audit and its Application". *Journal of Accounting*, 30 July, 1(2), pp. 457-460.

Zhan, J., Her, Y.-. W. & Chen, K., 2019. "Audit Quality and audit size : Evidence from auditors mergers in China". *International Of Business Finance and Accounting*, October, 31(3), pp. 456-488.

Γκούμα, Ο., 2016. *Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων από ορκωτούς ελεγκτές με έμφαση στην υπόθεση της συνεχής της δραστηριότητας "going concern" : ανάπτυξη και εξέταση μοντέλου διαβάθμισης τους κινδύνου πτώχευσης.*. Αθήνα: Εθνικό Κέντρο Τεκμηρίωσης.

Κυριακού, Ι. Μ., 2016. *"Ανεξαρτησία Ορκωτού Ελεγκτή, Ελεγκτικές Αμοιβές και Ποιότητα Λογιστικού Ελέγχου"*. Πάτρα: s.n.

Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017. *ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ - ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ : Θεωρία και Εφαρμογές*. Θεσσαλονική: Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ.

Τσακλαγκάνος, Α. Ά. & Σπαθής, Θ. Χ., Σεπτέμβριος 2015. *Ελεγκτική*. 3η Έκδοση επιμ. Θεσσαλονική: ΑΦΟΙ Κυριακίδη Εκδόσεις Α.Ε.

III. Νομοθετικό Πλαίσιο

Νόμος 3148/2003 (ΦΕΚ 136/Α/5.6.2003) : «Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, αντικατάσταση και συμπλήρωση των διατάξεων για τα ιδρύματα ηλεκτρονικού χρήματος και άλλες διατάξεις»

Νόμος 3693/2008 (ΦΕΚ.Α174/25.08.2008) : «Εναρμόνιση της Ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/ΕΚ για την τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις».

Νόμος 4170/2013 (Τροποποίηση του ν. 3148/2003 & ν. 4170/2008) : «Ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ, ρύθμιση θεμάτων της ΕΛ.Τ.Ε., αναμόρφωση Οργανισμού του Ν.Σ.Κ. και άλλες διατάξεις».

Νόμος 4305/2014 (Τροποποίηση του ν. 3148/2003) : «Ανοικτή διάθεση και περαιτέρω χρήση εγγράφων, πληροφοριών και δεδομένων του δημόσιου τομέα, τροποποίηση του Νόμος 3448/2006 (Α΄ 57), προσαρμογή της εθνικής νομοθεσίας στις διατάξεις της Οδηγίας 2013/37/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, περαιτέρω ενίσχυση της διαφάνειας, ρυθμίσεις θεμάτων Εισαγωγικού Διαγωνισμού Ε.Σ.Δ.Δ.Α. και άλλες διατάξεις».

Νόμος 4449/2017 (ΦΕΚ 7/Α/24-1-2017) : «Υποχρεωτικός έλεγχος των ετήσιων και των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δημόσια εποπτεία επί του ελεγκτικού έργου και λοιπές διατάξεις».

Νόμος 4557/2018 (ΦΕΚ Α' 139/30.07.2018) «Πρόληψη και καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2015/849/ΕΕ) και άλλες διατάξεις»

Νόμος 4734/2020 (ΦΕΚ 196/Α/8-10-2020) τροποποιεί τον ν. 4557/2018 (Α' 139) «πρόληψη και καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και χρηματοδότησης της τρομοκρατίας» μέσω της ενσωμάτωσης «στην Ελληνική Νομοθεσία της Οδηγίας (ΕΕ) 2018/843 (L 156) και του άρθρου 3»

IV.Ηλεκτρονικές Πηγές

Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου www.elte.org.gr.

Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών www.soel.gr

Τήρηση Ηλεκτρονικών Βιβλίων www.e-forologia.gr

ν.4734/2020 (ΦΕΚ 196/Α/8-10-2020)- www.e-nomothesia.gr.

Overview of Audit Quality Indicators www.accountancyeurope.eu

Audit committee guide to audit quality indicators https://www.cpacanada.ca

Accounting and Corporate Regulatory Authority: www.acra.gov.sg.

Canadian Public Accountability Board: www.cpab-ccrc.ca.

Financial Reporting Council: www.frc.org.uk.

Federal Audit Oversight Authority-Swiss GAAP FER - www.fer.ch.

PCAOB AUDIT QUALITY INDICATORS: https://pcaobus.org.

U.S Center of Audit Quality www.thecaq.org