



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

Διπλωματική Εργασία

Η ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΚΑΙ ΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΤΗΣ

της

ΕΥΑ ΚΑΛΑΪΤΖΗ

Επιβλέπων Καθηγητής: Παναγιώτης Τζιογκίδης

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

Οκτώβριος 2022

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά όλους τους καθηγητές του μεταπτυχιακού προγράμματος για τις γνώσεις και την καθοδήγηση.

Ιδιαίτερος, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέπων καθηγητή μου, κύριο Παναγιώτη Τζιογκίδη, για την υποστήριξη, υπομονή, καθοδήγηση και το χρόνο που αφιέρωσε για την ολοκλήρωση της παρούσας εργασίας. Η βοήθεια του ήταν πολύτιμη και καθοριστική.

*Στην μαμά μου Δήμητρα,
στον Αβραάμ και σε όλους
όσους έκαναν υπομονή
μέχρι το τέλος αυτού του
μεταπτυχιακού.*

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην παρούσα Διπλωματική εργασία γίνεται αξιολόγηση 28 Ελεγκτικών Εταιριών με τη χρήση της μεθόδου Data Envelopment Analysis (DEA) για το χρονικό διάστημα 3 ετών, συγκεκριμένα τα έτη 2018, 2019 & 2020. Συνοπτικά εξετάζεται η αποτελεσματικότητα τους με τη χρήση ορισμένων κινδύλων δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων.

Το μοντέλο της μεθόδου DEA που εξετάζεται είναι το CRS, VRS και ο συνδυασμός τους. Συνολικά αξιολογούνται 28 ελεγκτικές εταιρίες, που εξετάζονται με διαφορετικούς τρόπους, μέσω δεικτών αποτελεσματικότητας και μέσω των αποτελεσμάτων από τη μέθοδο. Ως δεδομένα χρησιμοποιούνται κινδύλια οικονομικών καταστάσεων συγκεκριμένα: Κύκλος εργασιών, Λειτουργικά έξοδα και Κόστος Πωληθέντων. Σε όλα τα σενάρια ως εκροή τίθεται το Κύκλος Εργασιών ενώ ως εισροές τίθενται το Κόστος Πωληθέντων και τα Λειτουργικά έξοδα. Η επίλυση του μοντέλου διενεργείται σε 2 φάσεις. Στην πρώτη φάση εξάγονται τα αποτελέσματα από τη μέθοδο DEA και μέσω αυτής προκύπτουν αποτελεσματικές και μη εταιρίες με βάση τις αποδόσεις στην κλίμακα σταθερές και μεταβλητές (CRS & VRS). Στη δεύτερη φάση γίνεται σύγκριση δεικτών αποτελεσματικότητας για την διασταύρωση των αποτελεσμάτων.

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της επίλυσης της πρώτης φάσης των σεναρίων ως αποδοτικά για το έτος 2018 χαρακτηρίζονται οι εταιρίες “Action Auditing A.E.” και “KMC Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές A.E.”, για το έτος 2019 η εταιρία “KMC Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές A.E.” και για το έτος 2020 οι εταιρίες “KMC Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές A.E.” και “Q.A.S. Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές E.Π.Ε.” με την εταιρία με “KMC Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές A.E.” να είναι η μοναδική που χαρακτηρίζεται ως αποδοτική σε όλα τα έτη. Συγκεκριμένα, οι εταιρίες αυτές λειτουργούν ως εταιρίες πρότυπα των οποίων τις εκροές ή τις εισροές πρέπει να ταυτιστούν οι μη αποδοτικές εταιρίες για να μετατραπούν σε αποδοτικές.

Μέσω της χρήσης της μεθόδου DEA επιδιώκεται η ταξινόμηση των εξεταζόμενων Ελεγκτικών εταιριών σε αποδοτικές και μη καθώς και η υπόδειξη των ποσοστών βελτίωσης ορισμένων χαρακτηριστικών των μη αποδοτικών εταιριών ώστε αυτά να καταστούν αποδοτικά.

ABSTRACT

The aim of the study is the evaluation of 28 Audit Firms efficiency using the Data Envelopment Analysis (DEA) method for a period of 3 years, specifically the years 2018, 2019 & 2020. Their effectiveness is briefly examined using certain funds of published financial statements.

The model of the DEA method under consideration is CRS, VRS and their combination. A total of 28 audit firms are evaluated, which are examined in different ways, through efficiency indicators and through the results from the method. Financial statement accounts are used as data, specifically: Turnover, Operating expenses and Cost of Goods Sold. In all scenarios, the output is the Work Cycle, while the inputs are the Cost of Goods Sold and the Operating expenses. Solving the model is carried out in 2 phases. In the first phase, the results from the DEA method are extracted and through it, efficient and non-efficient companies are derived based on fixed and variable returns to scale (CRS & VRS). In the second phase, comparison of efficiency indicators are used to cross-reference the results.

According to the results of solving the first phase of the scenarios, the companies “Action Auditing A.E.” and “ΚΜC Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές Α.Ε.” are characterized as efficient for the year 2018, for the year 2019 the company “ΚΜC Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές Α.Ε. ” and for the year 2020 the companies with “ΚΜC Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές Α.Ε.” and “Q.A.S. Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές Ε.Π.Ε.” with the company “ΚΜC Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές Α.Ε.” being the only one characterized as profitable in all years. Specifically, these companies function as model companies whose outputs or inputs must be identified by non-efficient companies in order to transform into efficient ones.

Through the use of the DEA method, the aim is to classify the examined Auditing companies into efficient and non-efficient ones, as well as to indicate the improvement rates of certain characteristics of the non-efficient companies so that they become efficient.

Πίνακας περιεχομένων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ	1
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
1.1 Υπόβαθρο.....	1
1.2 Ορισμοί.....	3
1.3 Ερευνητικά προβλήματα	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ	6
2.1 Βιβλιογραφική επισκόπηση.....	6
2.2 Εξωτερικοί Ελεγκτές.....	8
2.2.1 Ευθύνη Εξωτερικών Ελεγκτών	12
2.2.2 Δικαστικές κρίσεις.....	13
2.2.3 Διαιτησία ή διαμεσολάβηση ελεγκτικών επαγγελματιών	14
2.3 Υπηρεσίες που παρέχονται από Εξωτερικό Ελεγκτή	16
2.3.1 Υπηρεσίες Ελέγχου	16
2.3.2 Υπηρεσίες σχετικές με τον έλεγχο	16
2.3.3 Μη ελεγκτικές υπηρεσίες.....	17
2.3.3.1 Μη ελεγκτική υπηρεσία – Επιτρεπόμενες.....	19
2.3.3.2 Μη ελεγκτικές υπηρεσίες – Περιορισμένες	20
2.3.3.3 Μη ελεγκτικές υπηρεσίες – Απαγορευμένες.....	20
2.4 Ποιότητα Ελέγχου.....	22
2.5 Αξιολόγηση Ποιότητας Υπηρεσιών Εξωτερικού Ελέγχου	26
2.5.1 Ποιότητα υπηρεσιών και επάρκεια πόρων	28
2.5.2 Επαγγελματικό Σκεπτικισμό	32
2.5.3 Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα	33
2.5.4 Επικοινωνίες με το Διοικητικό Συμβούλιο/Επιτροπή Ελέγχου.....	34
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ	36
ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ	36
3.1 Μέθοδος DEA (Data Envelopment Analysis).....	36
3.1.1 Σταθερές αποδόσεις κλίμακας.....	37
3.1.2 Μεταβλητές αποδόσεις κλίμακας.....	40
3.2 Αποτελεσματικότητα.....	41
3.3 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα μεθόδου DEA	43
3.4 Πρακτική εφαρμογή.....	44

3.5 Μεθοδολογία έρευνας	44
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ	46
ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ	46
4.1 Ανάλυση αποτελεσμάτων αξιολόγησης	46
4.2 Προτάσεις	54
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ	56
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	56
5.1 Συμπεράσματα	56
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ	57
ΔΕΔΟΜΕΝΑ	57
6.1 Δεδομένα inputs – outputs	57
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	66
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	70

Κατάλογος Πινάκων

Πίνακας 1: Πίνακας αποτελεσμάτων έτος 2018.....	46
Πίνακας 2: Πίνακας αποτελεσμάτων έτος 2019.....	47
Πίνακας 3: Πίνακας αποτελεσμάτων έτος 2020.....	48
Πίνακας 4: Δείκτης αποδοτικότητας (Μικτό κέρδος / Κύκλος εργασιών)	52
Πίνακας 5 Αποτελεσματικότητα Big 5.....	53
Πίνακας 6: Δείγμα εταιριών	57
Πίνακας 7: Inputs - Outputs σεναρίων αξιολόγησης.....	58
Πίνακας 8: Στατιστικά στοιχεία δεδομένα για το έτος 2018.....	58
Πίνακας 9: Στατιστικά στοιχεία δεδομένα για το έτος 2019.....	59
Πίνακας 10: Στατιστικά στοιχεία δεδομένα για το έτος 2020.....	60
Πίνακας 11 Δεδομένα παλινδρόμησης 2018.....	64
Πίνακας 12 Δεδομένα παλινδρόμησης 2019.....	65
Πίνακας 13 Δεδομένα παλινδρόμησης 2020.....	65
Πίνακας 14 Αποτελέσματα παλινδρόμησης 2018.....	70
Πίνακας 15 Αποτελέσματα παλινδρόμησης 2019.....	70
Πίνακας 16 Αποτελέσματα παλινδρόμησης 2020.....	71

Κατάλογος Εικόνων

Εικόνα 1: Διαδικασία μετατροπής εισροών σε εκροές DMU	37
Εικόνα 2: Γραφική διάκριση μεταξύ των μοντέλων CCR (CRS) και BCC (VRS) της μεθόδου DEA.....	41
Εικόνα 3: Γραφική αναπαράσταση αποδοτικού συνόρου, DMUs, εφικτής, ανέφικτης περιοχής	42

Κατάλογος Σχημάτων

Σχήμα 1: Ανάλυση μεταβλητών αποδόσεων στην Ζετία.....	49
Σχήμα 2: Ανάλυση σταθερών αποδόσεων στην Ζετία	50
Σχήμα 3: Ανάλυση σταθερών - μεταβλητών αποδόσεων στην Ζετία	50
Σχήμα 4 Κύκλος Εργασιών 2018.....	61
Σχήμα 5 Κύκλος Εργασιών 2019.....	62
Σχήμα 6 Κύκλος Εργασιών 2020.....	62
Σχήμα 7 Κόστος Πωληθέντων 2018	63
Σχήμα 8 Κόστος Πωληθέντων 2019	63
Σχήμα 9 Κόστος Πωληθέντων 2020	64

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η πρόσφατη οικονομική και υγειονομική κρίση δεν αποκάλυψε μόνο αδυναμίες στη διαχείριση κινδύνων, τον έλεγχο και τις διαδικασίες διακυβέρνησης σε επιχειρηματικούς τομείς, αλλά τόνισε την ανάγκη βελτίωσης της ποιότητας υπηρεσιών εξωτερικού ελέγχου των επιχειρηματικών τομέων στην οικονομία. Οι εξωτερικοί ελεγκτές μπορούν να παίξουν ένα σημαντικό ρόλο στη συμβολή στη χρηματοπιστωτική σταθερότητα όταν πραγματοποιούν ποιοτικούς ελέγχους που ευνοούν την εμπιστοσύνη της αγοράς. Οι έλεγχοι ποιότητας είναι επίσης πολύτιμες εισροές στη διαδικασία εποπτείας.

1.1 Υπόβαθρο

Η ελεγκτική αποτελεί μία επιστήμη, η οποία εμφανίστηκε από τα πρώτα χρόνια που ξεκίνησαν οι συναλλαγές μεταξύ των ανθρώπων. Στην πραγματικότητα αποτελεί το μέσο, το οποίο διασφαλίζει την διαφάνεια των συναλλαγών. Τόσο στην Ελλάδα όσο και στον υπόλοιπο κόσμο, η εφαρμογή του επαγγέλματος έχει λάβει διαφορετικές μορφές ανά τους αιώνες, ανάλογα τις ανάγκες της εποχής. Οι οικονομικές κρίσεις που έλαβαν χώρα το 1825 & 1836 οδήγησαν στη διάδοση των λογιστικών ελέγχων στην Μεγάλη Βρετανία, η οποία θεωρείται η γενέτειρα της σύγχρονης ελεγκτικής.

Σύμφωνα με τους Venancio Taurigana και Steve Clarke (2000) κάποιοι από τους σημαντικότερους λόγους για να προσλάβουν οι οντότητες υπηρεσίες εξωτερικού ελέγχου, εκτός της υποχρεωτικότητας, είναι ο έλεγχος της σύγκρουσης συμφερόντων μεταξύ διευθυντικών στελεχών, μετόχων και των ομολογιούχων επιχειρήσεων. Το μέγεθος της εταιρίας σε συνδυασμό με τον τα λογιστικά μεγέθη της οντότητας λειτουργούν ενθαρρυντικά στην πρόσληψη εξωτερικού ελεγκτή.

Στην Ελλάδα η απελευθέρωση του επαγγέλματος έρχεται το 1952 με την κατάργηση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Λ.) και την ίδρυση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.). Το Σ.Ο.Ε.Λ. λειτουργεί πλέον και ως Εποπτικό Συμβούλιο, το οποίο

εποπτεύει το έργο των Ορκωτών Ελεγκτών. Ωστόσο, ο έλεγχος των ελεγκτικών εταιριών είναι αρμοδιότητα της Ε.Λ.Τ.Ε. (Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων), με στόχο την εξασφάλιση της ποιότητας των υπηρεσιών που προσφέρουν οι ελεγκτικές εταιρίες.

Οι εταιρίες που είναι εξουσιοδοτημένες να παρέχουν υπηρεσίες ελέγχου στην Ελλάδα (Ε.Λ.Τ.Ε. (2022)) είναι 60 στο σύνολο. Στην κορυφή των Big 5 βρίσκονται η PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young, Deloitte, Grant Thornton και η KPMG, των οποίων η κατάταξη σημειώθηκε σύμφωνα με τον ετήσιο τζίρο που συγκέντρωσαν για τη χρήση 01/07/2020 – 30/06/2021.

Η ποιότητα των υπηρεσιών εξωτερικού ελεγκτή δεν διενεργήθηκε για να ελεγχθεί εάν οι εταιρίες ιδιωτικού ελέγχου παρέχουν ποιοτικές υπηρεσίες ελέγχου στους πελάτες τους σύμφωνα με τη διεθνή ποιότητα απαιτήσεις προτύπων ελέγχου. Πρόκειται για ένα πρόγραμμα διασφάλισης ποιότητας, το οποίο ελέγχει την εργασία των ελεγκτών και το σταθερό επίπεδο, και διασφαλίζει ότι οι ελεγκτές εκτελούν τα καθήκοντά τους με εξαιρετική επαγγελματική επιμέλεια. Το πρόγραμμα προσδιορίζει επίσης τομείς που γίνονται πηγή σχεδιασμού προγραμμάτων κατάρτισης βελτίωση της ικανότητας των ελεγκτών. Η δημιουργία ενός προγράμματος διασφάλισης ποιότητας σε επίπεδο χώρας είναι μία διεθνής καλή πρακτική. Στο πλαίσιο αυτού του προγράμματος διασφάλισης ποιότητας, η επαγγελματική λογιστική και ο οργανισμός αναπτύσσει πρότυπα ποιοτικού ελέγχου και σχετικές οδηγίες, απαιτώντας από τις ελεγκτικές εταιρίες να θεσπίσουν εκείνες τις πολιτικές και διαδικασίες ποιοτικού ελέγχου που απαιτούνται για την παροχή εύλογης διασφάλισης συμμόρφωση με επαγγελματικά πρότυπα κατά την παροχή υπηρεσιών. Για να διασφαλιστεί ότι οι ελεγκτικές εταιρίες έχουν αποτελεσματικές ρυθμίσεις ποιοτικού ελέγχου, πρέπει να υπάρχει ένας μηχανισμός ανεξάρτητης επανεξέτασης.

Ο στόχος των προτύπων ποιοτικού ελέγχου είναι:

- α) προώθηση την παροχή υψηλής ποιότητας οικονομικών και συναφών πληροφοριών από τις οντότητες που αναφέρουν.
- β) να προάγει τα υψηλότερα επαγγελματικά πρότυπα μεταξύ των ελεγκτών και λογιστών.
- γ) προώθηση της ποιότητας των λογιστικών και ελεγκτικών υπηρεσιών.
- δ) διασφάλιση ότι το λογιστικό επάγγελμα χρησιμοποιείται για το δημόσιο συμφέρον και
- ε) προστασία της επαγγελματικής ανεξαρτησίας των λογιστών και των ελεγκτών.

Οι εξωτερικοί ελεγκτές διαδραματίζουν κρίσιμο ρόλο στην επικύρωση των οικονομικών πληροφοριών της εταιρείας. Συχνά, οι δανειστές και οι επενδυτές συχνά απαιτούν εξωτερικά ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις πριν από την επιχειρηματική τους συνεργασία με μια εταιρεία. Οι στόχοι του ελεγκτή και της λειτουργίας του ελέγχου είναι να βοηθήσουν τους χρήστες στον προσδιορισμό της ποιότητας των πληροφοριών που λαμβάνουν. Η λειτουργία του ελέγχου θα πρέπει να προσθέτει αξιοπιστία στις πληροφορίες επειδή ο χρήστης των πληροφοριών πρέπει να έχει εμπιστοσύνη σε αυτές κατά τη λήψη αποφάσεων. Οι εξωτερικοί ελεγκτές διενεργούν έλεγχο, σύμφωνα με ειδικούς νόμους ή κανόνες, των οικονομικών καταστάσεων μιας εταιρείας, κρατικής οντότητας, άλλης νομικής οντότητας ή οργανισμό και είναι ανεξάρτητη από την οντότητα που ελέγχεται. Αναγνώστες των οικονομικών καταστάσεων, όπως οι επενδυτές, οι κρατικοί φορείς και το ευρύ κοινό, βασίζονται στον εξωτερικό ελεγκτή ο οποίος θα πρέπει να παρουσιάσει μια αμερόληπτη, ανεξάρτητη και ποιοτική έκθεση ελέγχου IFAC, (2004).

1.2 Ορισμοί

Η ελεγκτική αποτελεί μία επιστήμη με ποικίλες εφαρμογές και διαστάσεις ανά τον κόσμο. Η ελεγκτική αποτελεί έναν από τους πιο σημαντικούς κλάδους της λογιστικής επιστήμης. Κύρια δραστηριότητα αποτελεί η διατύπωση αρχών και κανόνων κατά τη διενέργεια οικονομικών ελέγχων. Ασχολείται με τον έλεγχο των μεθόδων και διαδικασιών που ακολουθούν οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης (Χρήστος Νεγκάκης, 2014). Τα άτομα που διενεργούν τον εξωτερικό έλεγχο απαιτείται να είναι ανεξάρτητα από την οντότητα και να μην σχετίζονται σε καμία περίπτωση και με κανένα τρόπο με την ελεγχόμενη.

Η ελεγκτική διακρίνεται σε 2 κλάδους. Από τη μία στον εσωτερικό έλεγχο, ο οποίος ασκείται από υπαλλήλους της ίδιας της οντότητας και από την άλλη πλευρά στον εξωτερικό έλεγχο, οποίος εκτελείται από ανεξάρτητους ορκωτούς ελεγκτές.

Ο εσωτερικός έλεγχος στηρίζεται σε μία σχέση εξαρτημένης εργασίας με την οντότητα, όπου ειδικά εκπαιδευμένα στελέχη φροντίζουν για την τήρηση δικλείδων ασφαλείας που έχει θέσει η οντότητα, με στόχο τη βελτίωση των εταιρικών δραστηριοτήτων και λειτουργιών. Βασική δραστηριότητα αποτελεί η εύρυθμη και αποτελεσματική λειτουργία της οικονομικής μονάδας με βάσει τους στόχους που έχει θέσει η κάθε οντότητα.

Ωστόσο, ο εξωτερικός έλεγχος διενεργείται σε ετήσια βάση, με την υποπαρ. Α.1. του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 από 1.1.2016 υπόκεινται σε υποχρεωτικό έλεγχο από ορκωτούς ελεγκτές μόνο οι επιχειρήσεις (οντότητες) που χαρακτηρίζονται μεσαίες ή μεγάλες, σύμφωνα με τα άρθρα 1, 2 του ν. 4308/2014, δηλαδή οντότητες που υπερβαίνουν για 2 συνεχόμενες χρήσεις τα εξής κριτήρια:

- Σύνολο ενεργητικού: 4.000.000 ευρώ.
- Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 8.000.000 ευρώ.
- Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 50 άτομα.

Ο έλεγχος γίνεται από ανεξάρτητους εξωτερικούς συνεργάτες, οι οποίοι καλούνται, μετά την εκλογή τους από το Δ.Σ. της κάθε οντότητας, να εκφέρουν γνώμη για την ορθή απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων που δημοσιεύει η οντότητα προς το κοινό.

Η αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών εταιριών ερμηνεύεται με διαφορετικούς τρόπους. Ένα από τα χαρακτηριστικά που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα είναι το φύλο των ελεγκτών, το μέγεθος της ελεγχόμενης οντότητας, η αμοιβή του ελέγχου καθώς και η κερδοφορία της.

1.3 Ερευνητικά προβλήματα

Το θέμα της ποιότητας του ελέγχου αποτελούσε ανέκαθεν βασικό μέλημα των ελεγκτών. Εκτελώντας έναν υψηλό ποιοτικά έλεγχο σημαίνει ότι ο ελεγκτικός κίνδυνος μειώνεται και η ελεγκτική εταιρία είναι λιγότερο πιθανό να εκδώσει ακατάλληλη γνώμη ελέγχου. Στην Ελλάδα στο Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου (ΣΠΕ) εποπτεύει τον ελεγκτικό θεσμό. Είναι αρμόδιο για τη θέσπιση των Ελεγκτικών Προτύπων, των Κωδίκων Δεοντολογίας και τη διασφάλιση της ποιότητας των ελεγκτικών υπηρεσιών (Πηγή: <https://elte.org.gr/spe/>). Ωστόσο, περιοδικές αναθεωρήσεις από ρυθμιστικές αρχές, συμπεριλαμβανομένων της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, σχετικά με το έργο που εκτελείται από τις ελεγκτικές εταιρίες συχνά καταλήγει στο συμπέρασμα ότι οι έλεγχοι που πραγματοποιήθηκαν δεν είναι υψηλής ποιότητας, παρά το γεγονός ότι αυτό είναι προς το συμφέρον της ελεγκτικής εταιρίας (Πηγή: www.TheCAQ.org). Πιο συγκεκριμένα, η παρούσα μελέτη θέτει τα ακόλουθα ερευνητικά ερωτήματα:

α) Η ελεγκτική εταιρία, η οποία παρέχει ποιότητα υπηρεσιών ελέγχου θέτει υψηλούς στόχους;

β) Η ποιότητα ελέγχου μπορεί να συνδυαστεί με λιγότερους πόρους;

γ) Είναι σημαντικό το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρίας για την αποτελεσματικότητά της;

δ) Πόσο αποτελεσματικές είναι οι big 5 στην Ελλάδα.

Ο γενικός στόχος της μελέτης είναι η αξιολόγηση της ποιοτικής υπηρεσίας εξωτερικού ελέγχου στον ιδιωτικό έλεγχο επιχειρήσεων. Για το σκοπό αυτό, οι ειδικοί στόχοι είναι:

α) Εξέταση της ποιότητας των Υπηρεσιών των ελεγκτικών εταιριών και της επάρκειας των παρεχόμενων πόρων.

β) Να αξιολογήσει εάν η ελεγκτική εταιρία διαθέτει επαγγελματικό σκεπτικισμό.

γ) Να αξιολογήσει την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα των ελεγκτών.

δ) Να αξιολογεί τις επικοινωνίες των εξωτερικών ελεγκτών με το Διοικητικό Συμβούλιο/Επιτροπή Ελέγχου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

2.1 Βιβλιογραφική επισκόπηση

Η αποτελεσματικότητα μιας εταιρίας κρίνεται από την ικανότητα της να ανταποκρίνεται σε προκαθορισμένους στόχους υπό συγκεκριμένες συνθήκες. Στην πραγματικότητα μια εταιρία είναι αποτελεσματική όταν καταφέρνει με δεδομένες εισροές να μεγιστοποιεί τις εκροές της.

Σύμφωνα με τον Farrell (Farrell, (1957)), η αποτελεσματικότητα είναι μία σχέση μεταξύ των εκροών μιας εταιρίας και των εισροών (πόρων) που απαιτούνται για την παραγωγική διαδικασία. Η μαθηματική προσέγγιση των ανωτέρω περιγράφεται παρακάτω:

$$\text{Αποτελεσματικότητα} = (\text{Άθροισμα εκροών}) / (\text{Άθροισμα εισροών})$$

Η αποτελεσματικότητα της κάθε εταιρίας, ανεξαρτήτου δραστηριότητας, επηρεάζεται από ενδογενείς και εξωγενείς παράγοντες. Ενδογενείς παράγοντες επιρροής της αποτελεσματικότητας είναι το κόστος παραγωγής, ο τζίρος, τα λειτουργικά έξοδα, η ταμειακή ρευστότητα, οι δανειακές υποχρεώσεις και η κερδοφορία των εταιριών. Ενώ ως εξωγενείς παράγοντες είναι αυτοί, οι οποίοι πιθανόν επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα αλλά βρίσκονται εκτός της οντότητας. Συγκεκριμένα, σχετικά με την αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών εταιριών θα μπορούσαν να είναι το μέγεθος της ελεγχόμενης, η ημερομηνία ολοκλήρωσης της χρήσης της ελεγχόμενης, η ύπαρξη θυγατρικών, το φύλλο του ελεγκτή, η αμοιβή του ελεγκτή καθώς και η ύπαρξη συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Τα προβλήματα στην αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των επιχειρηματικών οντοτήτων αποτελούν αντικείμενο επιστημονικής έρευνας τόσο σε εγχώριους όσο και σε ξένους επιστήμονες.

Σύμφωνα με τους Nickell, Nicolitsas & Dryden (1997) σημαντικοί παράγοντες στον καθορισμό της αποτελεσματικότητας της επιχείρησης είναι 3 εξωτερικοί παράγοντες στη δημιουργία βελτιωμένης απόδοσης παραγωγικότητας: α) ανταγωνισμός στην αγορά προϊόντων, β) πίεση της χρηματοπιστωτικής αγοράς και γ) έλεγχος μετόχων. Ο Sun (2011) εξήγησε ότι η αξιολόγηση των επιχειρήσεων θα πρέπει να γίνεται με τη χρήση οικονομετρικής θεωρίας και σύγχρονων τεχνικών ανάλυσης με ανάλυση σε βάθος σχετικά με τη διαδικασία διαχείρισης της

επιχείρησης. Συνοψίζει την αξιολόγηση των επιχειρήσεων και αναμένει μελλοντική ανάπτυξη των επιχειρήσεων.

Σύμφωνα με τους Meyers-Levy (1989), η αποτελεσματικότητα εξαρτάται από το φύλλο του ελεγκτή. Διαφορές μεταξύ των φύλων παρουσιάζονται στην στρατηγική επεξεργασίας πληροφοριών σύμφωνα με την υπόθεση της αποτελεσματικότητας. Τα αποτελέσματά της εν λόγω υπόθεσης έδειξαν ότι οι γυναίκες ελεγκτές τείνουν να είναι πιο αποτελεσματικές στις στρατηγικές επεξεργασίας πληροφοριών όταν η εργασία είναι πιο πολύπλοκη. Ωστόσο, σε λιγότερο περίπλοκες εργασίες η αποτελεσματικότητα γυναικών και ανδρών δεν παρουσιάζει σημαντικές διαφορές. Βασική αιτία αποτελεί το βάθος της ανάλυσης που θα εντυφίσει το κάθε φύλλο, με το γυναικείο να εμβαθύνει σε κάθε πρόβλημα και να εξετάζει αναλυτικά.

Σύμφωνα με τους W. Robert Knechel; Paul Rouse; Caren Schelleman (2009), η αποτελεσματικότητα εξαρτάται από το μέγεθος της ελεγχόμενης εταιρίας, καθώς τα αποτελέσματα της ανάλυσης δεδομένων DEA, για τα οποία χρησιμοποιεί ως δεδομένα το κόστος εργασίας και τις ώρες που απαιτούνται για τη συλλογή αποδεικτικών στοιχείων, δείχνουν ότι οι έλεγχοι είναι πιο αποτελεσματικοί για επιχειρήσεις που ολοκληρώνουν τη χρήση τους 31 Δεκεμβρίου. Παράλληλα, λιγότερο αποτελεσματικός κρίνεται ο έλεγχος όταν οι ελεγκτές στηρίζονται σε μεγάλο βαθμό στον εσωτερικό έλεγχο και υπάρχουν θυγατρικές. Η αμοιβή του ελεγκτή φαίνεται ότι επηρεάζει την αποτελεσματικότητα ιδίως του κλάδου της βιομηχανίας, διότι πρόκειται για τομέα με λιγότερη εξειδίκευση, γεγονός που προκαλεί κίνητρο στους ελεγκτές να είναι ιδιαίτερα αποτελεσματικοί σε τέτοιους ελέγχους.

Έναν διαφορετικό ισχυρισμό δίνουν οι Porter, Simon και Hatherly σχετικά με την ανάγκη για εξωτερικό έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων από εξωτερικούς ελεγκτές. Η ανάγκη για έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων κρίνεται απαραίτητη διότι οι αναγνώστες θέλουν να είναι βέβαιοι για την αληθοφάνεια των πληροφοριών που περιέχονται. Οι πληροφορίες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αποτελούν καταλυτικό παράγοντα για αποφάσεις των επενδυτών. Συνεπώς, δεν μπορούν να βασίζονται σε δεδομένα, τα οποία θα φαίνονται αληθοφανή αλλά δεν θα είναι. Ωστόσο, γίνεται αντιληπτό ότι κάθε επενδυτής δεν μπορεί να γνωρίζει την κατάσταση κάθε εταιρίας και συνεπώς να κρίνει για την ακρίβεια των πληροφοριών που διαβάζει.

Ωστόσο, γίνεται αντιληπτό ότι από τη μία πλευρά είναι απαραίτητος ο έλεγχος που πραγματοποιείται από την πλευρά των εξωτερικών ελεγκτών, για την ακρίβεια των

πληροφοριών, ενώ από την άλλη πλευρά είναι πολλοί οι παράγοντες που παίζουν ρόλο σχετικά με το πόσο αποτελεσματικός θα είναι ο έλεγχος.

Στην παρακάτω εργασία τα ερευνητικά ερωτήματα που θα απαντηθούν θα είναι τα ακόλουθα:

- Πόσο αποτελεσματικές είναι οι big 5 στην Ελλάδα.
- Πως επηρεάζεται η αποτελεσματικότητα από εξωγενής παράγοντες;

Τα παραπάνω ερωτήματα αποτελούν κάποια από τα βασικά περιεχόμενα της εργασίας. Ωστόσο, ο έλεγχος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που πραγματοποιείται από τις ελεγκτικές εταιρίες αποτελεί μία πολύπλοκη διαδικασία.

2.2 Εξωτερικοί Ελεγκτές

Η πληροφορία είναι δύναμη και έχει σημαντική επίδραση στην κοινωνία, τη συμπεριφορά και την αντίληψη του στα ανθρώπινα όντα και τη λήψη αποφάσεων σε διαφορετικά επίπεδα. Η ιστορία είναι γεμάτη περιπτώσεις όπου η έγκαιρη χρήση των πληροφοριών έχει οδηγήσει σε διπλωματική ή επιχειρηματική επιτυχία. Η αποτελεσματική χρήση των πληροφοριών είναι το κλειδί για την επιτυχία της επιχείρησης. Η δυσκολία είναι ότι η φύση της επιχείρησης και ο ρόλος των πληροφοριών μέσα σε αυτό αλλάζουν. Οι οικονομικές καταστάσεις και τα στοιχεία αναφοράς διαφέρουν μεταξύ τους. Αρχικά, σκοπός της πληροφορίας είναι να βοηθήσει τους λήπτες αποφάσεων. Ωστόσο, οι λογιστικές πληροφορίες και οι οικονομικές αναφορές έχουν μικρή αξία για τα διάφορα μέρη εάν δεν μπορούν να βασιστούν στην ακρίβεια των πληροφοριών που περιέχονται. Πράγματι, αυτή είναι η πρωταρχική ποιότητα τέτοιων πληροφοριών. Οι στόχοι του ελεγκτή και της ελεγκτικής λειτουργίας είναι να βοηθήσει τους χρήστες να προσδιορίσουν την ποιότητα των πληροφοριών που λαμβάνονται. Η λειτουργία ελέγχου πρέπει να προσθέτει αξιοπιστία στις πληροφορίες επειδή ο χρήστης των πληροφοριών πρέπει να έχει εμπιστοσύνη σε αυτό κατά τη λήψη αποφάσεων. Ο ρόλος του ελεγκτή και η εμπιστοσύνη που σχετίζεται με την παρουσία του επιτρέπει να συνειδητοποιηθεί η πιθανή αξία των οικονομικών πληροφοριών.

Εν συντομία, αυτό που προσθέτει η λειτουργία ελέγχου στη διαδικασία επικοινωνίας σχετίζεται με την ποιότητα πληροφοριών που μεταδίδονται και η ανάγκη ή η επιθυμία του χρήστη να αξιολογήσει την ποιότητα των πληροφοριών πριν το χρησιμοποιήσει. Ως εκ τούτου,

ο ελεγκτής διαδραματίζει σημαντικό ρόλο σε σχέση με το πρόβλημα του χάσματος αξιοπιστίας που προκαλείται από τις συγκρούσεις συμφερόντων μεταξύ των διαφόρων μερών. Οι εξωτερικοί ελεγκτές έχουν επίσης ευθύνη απέναντι στην κοινωνία και πιο συγκεκριμένα στην κεφαλαιαγορά, επειδή οι επενδυτές, οι δανειστές και άλλοι χρήστες πληροφοριών δεν έχουν άμεση πρόσβαση σε εταιρικές αναφορές. Δεδομένου, ότι δεν μπορεί ο καθένας να έχει πρόσβαση σε εταιρικά δεδομένα για να μπορέσει να αξιολογήσει την αξιοπιστία των δεδομένων που βρίσκονται στις οικονομικές καταστάσεις. Το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων επηρεάζεται σημαντικά από παράγοντες που σχετίζονται με την προσφορά και ζήτηση. Οι εξωτερικοί ελεγκτές είναι οι κύριοι παράγοντες σε έναν κλάδο, ο οποίος περιλαμβάνει οικονομικές καταστάσεις, λογιστικές και οικονομικές πληροφορίες και άλλα είδη δεδομένων και των οποίων το προϊόν είναι η επαλήθευση της ακρίβειας των πληροφοριών που παρέχονται από εταιρείες.

Ο ρόλος του ελεγκτή σε αυτή τη διαδικασία είναι ουσιαστικός: πρώτα στην παροχή των ελεγμένων οικονομικών πληροφοριών δήλωσης και δεύτερον ως οικονομικός παράγοντας που παρέχει βεβαιότητα σχετικά με αυτές τις πληροφορίες στα μέρη που ζητούν την οικονομική κατάσταση. Από την άποψη του οργανισμού, οι εκθέσεις διαχείρισης υπόκεινται σε παρακολούθηση ή πιστοποίηση από έναν ανεξάρτητο ελεγκτή. Η παρουσία εξωτερικού ελεγκτή δικαιολογείται επειδή οι επενδυτές επιθυμούν να αποκτήσουν πρόσθετες πληροφορίες έτσι ώστε να εξαλειφθεί η εμπλοκή μελών της διοίκησης κατά τη σύνταξή τους. Μπορεί να θεωρηθεί ως πρόσληψη ανεξάρτητου controller για να έρθει σε μια εταιρεία για επιθεωρήσει το πληροφοριακό σύστημα και να παρέχει πιστοποίηση ότι δεν υπάρχουν ουσιώδεις πληροφορίες, οι οποίες υποθάλπονται από τη διοίκηση στην αναφορά της προς τους μετόχους και ο ρόλος του ελεγκτή ως ενδιάμεσος στο επιχειρηματικό περιβάλλον. Ένας εξωτερικός ελεγκτής διενεργεί έλεγχο, σύμφωνα με ειδικούς νόμους ή κανόνες, των οικονομικών καταστάσεων της εταιρίας, κρατικής οντότητας, άλλης νομικής οντότητας ή οργανισμού και είναι ανεξάρτητη από την οντότητα που ελέγχεται. Χρήστες των οικονομικών πληροφοριών αυτών των οντοτήτων, όπως επενδυτές, κυβέρνηση ή οργανισμοί και το ευρύ κοινό βασίζονται στον εξωτερικό ελεγκτή για να παρουσιάσει μια αμερόληπτη και έκθεση ανεξάρτητου ελέγχου (IFAC (2004)).

Ο τρόπος διορισμού, τα προσόντα και η μορφή αναφοράς από εξωτερικό ελεγκτή ορίζονται από το νόμο, το οποίο ποικίλλει ανάλογα με τη δικαιοδοσία. Οι εξωτερικοί ελεγκτές πρέπει να είναι μέλη ενός από τους αναγνωρισμένους επαγγελματικούς λογιστικούς φορείς. Οι εξωτερικοί ελεγκτές απευθύνονται συνήθως με εκθέσεις τους στους μετόχους μιας εταιρείας,

με τις οποίες τους ενημερώνουν για την πορεία της εταιρίας, τυχόν παραβλέψεις, όχι τόσο σημαντικές, ώστε να παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Η εκλογή των ελεγκτών προκύπτει ύστερα από απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου, στο οποίο εκλέγουν ελεγκτική εταιρία, ορκωτό ελεγκτή καθώς και αναπληρωτή. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με οδηγία της Ε.Λ.Τ.Ε. (Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων), η μέγιστη διάρκεια διορισμού μιας ελεγκτικής εταιρίας είναι τα 10 έτη, σε εξαιρετικές περιπτώσεις η διάρκεια αυτή μπορεί να παραταθεί έως και 2 έτη επιπλέον. Οι Επιτροπές Κεφαλαιαγοράς μπορούν επίσης να επιβάλλουν συγκεκριμένες απαιτήσεις και ρόλους σχετικά με τους εξωτερικούς ελεγκτές, συμπεριλαμβανομένων αυστηρών κανόνων για τη δημιουργία ανεξαρτησίας. Σε ορισμένες χώρες, οι ελεγκτικές εταιρίες μπορεί να οργανώνονται ως εταιρίες περιορισμένης ευθύνης ή εταιρικές οντότητες. Η οργάνωση των ελεγκτικών εταιριών αποτέλεσε αντικείμενο συζήτησης τα τελευταία χρόνια σχετικά με τα ζητήματα ευθύνης και μη των ελεγκτών επί των οικονομικών καταστάσεων. Για παράδειγμα, υπάρχουν κανόνες στα κράτη μέλη της ΕΕ που πάνω από το 75% των μελών μιας ελεγκτικής εταιρίας πρέπει να είναι ειδικευμένοι ελεγκτές (Hutcheson, D. (2003).

Στις ΗΠΑ, ο εξωτερικός ελεγκτής διενεργεί επίσης επισκοπήσεις οικονομικών καταστάσεων και σύνταξη. Κατά την επανεξέταση, οι ελεγκτές απαιτείται γενικά να σημειώνουν και να συνδέουν αριθμούς στο γενικό καθολικό και να κάνουν ερωτήματα προς τη διοίκηση. Κατά τη σύνταξη, οι ελεγκτές πρέπει να ρίξουν μια ματιά στις οικονομικές καταστάσεις για να βεβαιωθούν ότι είναι απαλλαγμένες από εμφανείς ανακρίβειες και λάθη. Ένας εξωτερικός ελεγκτής μπορεί να πραγματοποιήσει έναν πλήρη έλεγχο οικονομικών καταστάσεων, έναν έλεγχο μόνο για τον ισολογισμό, μια βεβαίωση του εσωτερικού ελέγχου επί της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ή άλλες συμφωνημένες διαδικασίες εξωτερικού ελέγχου.

Οι εξωτερικοί ελεγκτές αναλαμβάνουν επίσης εργασίες συμβουλευτικής διαχείρισης. Ωστόσο, σύμφωνα με τον Κώδικα Δεοντολογίας, ο εξωτερικός ελεγκτής μιας οντότητας δεν μπορεί να παρέχει και συμβουλευτικές υπηρεσίες επί των οικονομικών κονδυλίων της ελεγχόμενης κατά τη χρήση που την ελέγχει. Αυτό είναι πρωτίστως για να διασφαλιστεί ότι δεν θα προκύψουν συγκρούσεις συμφερόντων. Η ανεξαρτησία των εξωτερικών ελεγκτών είναι ζήτημα ζωτικής σημασίας για μια σωστή και ενδεδεχόμενη εκτίμηση των οικονομικών ελέγχων και καταστάσεων μιας οικονομικής οντότητας. Οποιαδήποτε σχέση μεταξύ των εξωτερικών ελεγκτών και της οντότητας, εκτός από την απαραίτητη για την ολοκλήρωση του ελέγχου, πρέπει να γνωστοποιείται στις εκθέσεις του εξωτερικού ελεγκτή. Αυτοί οι κανόνες απαγορεύουν επίσης

στον ελεγκτή να κατέχει μερίδιο σε πελάτες του δημόσιου τομέα και να περιορίσει μη ελεγκτικές υπηρεσίες, τις οποίες μπορούν να παρέχουν.

Ο εξωτερικός ελεγκτής διενεργεί τον έλεγχο σύμφωνα με τις οδηγίες της ΕΛΤΕ, οι οποίες περιγράφουν τους τύπους ατόμων που εκλέγονται ως ελεγκτές, τα καθήκοντα, τις ευθύνες, τους επαγγελματίες το απόρρητο και τις εξουσίες των εξωτερικών ελεγκτών και περιγράφει επίσης τον τρόπο ελέγχου των μητρικών εταιριών. Κάποια από τα καθήκοντα του ελεγκτή είναι:

α) ο έλεγχος των βιβλίων και των τίτλων της εταιρείας.

β) η επαλήθευση της ορθότητας και ακρίβειας των αποθεμάτων, των ισολογισμών και των λογαριασμών κερδών και ζημιών.

γ) η πιστοποίηση ότι η έκθεση του διοικητικού συμβουλίου αντικατοπτρίζει την ορθή κατάσταση των υποθέσεων της εταιρείας και

δ) η μεταφορά της ανάθεσης των ειδικών καθηκόντων που μπορεί να τους αναθέσει.

Τα ακόλουθα πρόσωπα δεν μπορούν να εκλεγούν ως ελεγκτές:

- ❖ ιδρυτές, δικαιούχοι που κατέχουν ειδικές παροχές,
- ❖ διευθυντές της εταιρίας ή μιας από τις θυγατρικές της ή των εταίρων,
- ❖ σύζυγοι ή συγγενείς έως και τέταρτου βαθμού

Οι ελεγκτές δεν μπορούν να διοριστούν διευθυντές της εταιρίας που αυτοί ελέγχουν, ούτε μιας από τις θυγατρικές της ή της μητρικής της εταιρείας εντός τριών ετών από την ημερομηνία τερματισμού των εργασιών τους.

Εκθέσεις που υποβάλλονται από ελεγκτή και εγκρίνονται από την ετήσια γενική συνέλευση, εκτός από την περίπτωση απάτης, δεν θα είναι άκυρη μόνο και μόνο λόγω του γεγονότος ότι δεν έχουν τηρηθεί οι διατάξεις του παρόντος άρθρου.

Κάποιες από τις εξουσίες που έχουν στη δικαιοδοσία τους οι ελεγκτές κατά τη διάρκεια του ελέγχου είναι οι εξής:

α) Οι ελεγκτές μπορούν οποτεδήποτε χρόνο να κάνουν επιτόπου τέτοιους ελέγχους και ελέγχους που κρίνουν απαραίτητους και μπορεί να απαιτήσουν οποιουδήποτε πληροφορίες, συμφωνίες, βιβλία, λογαριασμοί, βιβλία πρακτικών και άλλα έγγραφα που μπορεί να απαιτούνται για την ορθή εκτέλεση των καθηκόντων τους και

β) Οι ελεγκτές παρίστανται με τους μετόχους στις συνελεύσεις και στην ετήσια γενική συνέλευση

2.2.1 Ευθύνη Εξωτερικών Ελεγκτών

Οι ελεγκτές ενδέχεται να ευθύνονται έναντι τρίτων που ζημιώνονται από τη λήψη αποφάσεων με βάση πληροφορίες σε ελεγμένες εκθέσεις. Αυτός ο κίνδυνος ευθύνης των ελεγκτών έναντι τρίτων περιορίζεται από το δόγμα της μυστικότητας. Ένας επενδυτής ή πιστωτής, για παράδειγμα, δεν μπορεί γενικά να μηνύσει έναν ελεγκτή επειδή έδωσε ευνοϊκή γνώμη, ακόμη κι αν η γνώμη αυτή δόθηκε εν γνώσει του και είναι λάθος σύμφωνα με την Πράσινη Βίβλο με τίτλο « Ο ρόλος, η θέση, και η ευθύνη του ορκωτού ελεγκτή στην Ευρωπαϊκή Ένωση», (οι πράσινες βίβλοι είναι έγγραφα που δημοσιεύονται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή και τα οποία αποσκοπούν στην προώθηση του προβληματισμού σε επίπεδο ΕΕ επί συγκεκριμένου θέματος). Στο πλαίσιο αυτό, καλούν τα ενδιαφερόμενα μέρη (οργανισμούς ή άτομα) να συμμετάσχουν σε μια διαδικασία διαβούλευσης και συζήτησης στη βάση των προτάσεων που διατυπώνουν. Οι πράσινες βίβλοι αποτελούν ενίοτε την αφετηρία νομοθετικών εξελίξεων που στη συνέχεια εκτίθενται στις λευκές βίβλους.

Σύμφωνα με μελέτη σχετικά με τις ευθύνες των ορκωτών ελεγκτών, η οποία έλαβε χώρα από το Κέντρο Ερευνών σε θέματα λογιστικής και ελέγχου του Μαστριχτ (MARC). Η αστική ευθύνη των ορκωτών ελεγκτών είναι διαφορετική ανά την Ευρώπη. Σε κάποια κράτη μέλη η αστική ευθύνη περιορίζεται σε ένα συγκεκριμένο ύψος επί των ζημιών κατά το οποίο έχει ευθύνη να αποζημιώσει η ελεγκτική εταιρία σε περίπτωση δικαστικής προσφυγής. Έχουν γίνει ποικίλες συζητήσεις σχετικά με δημιουργία μίας ενιαίας οδηγίας σχετικά με το ύψος της αποζημίωσης που οφείλει ο ελεγκτής, την αστική ευθύνη και την υποχρεωτική ασφάλιση της επαγγελματικής ευθύνης. Η ύπαρξη διαφορετικών καθεστώτων δημιουργεί σύγκρουση συμφερόντων σε περιπτώσεις πελατών ή και ολόκληρων κλάδων υψηλού κινδύνου. Όλη αυτή η ανομοιομορφία των ευθυνών μεταξύ των κρατών μπορεί να δημιουργήσει σημαντικές μεταβολές σε συνδετικούς κλάδους π.χ. αύξηση ασφαλιστρών σε ολόκληρη την Ευρώπη λόγω των αυξημένων δικαστικών προσφυγών. Αντίστοιχα, στα κράτη μέλη που υπάρχει περιορισμός της ευθύνης κατά των ελεγκτών, τότε σε εκείνα τα κράτη μέλη θα υπάρχει αύξηση των προσφυγών.

Ωστόσο, είναι δύσκολο να ληφθούν μέτρα, τα οποία θα μπορούν να είναι δίκαια και να ισχύουν κοινοτικά. Το σημαντικότερο πρόβλημα της ενιαίας πολιτικής οφείλεται στη φύση του επαγγέλματος και στο χάσμα περί αστικής ευθύνης μεταξύ και των υπολοίπων επαγγελμάτων.

2.2.2 Δικαστικές κρίσεις

Μία από τις μεγαλύτερες προκλήσεις που αντιμετωπίζει το ελεγκτικό επάγγελμα είναι η απειλή δικαστικών διαφορών λόγω αποτυχίας του ελέγχου. Ο έλεγχος είναι, και ήταν πάντα, μια επιχείρηση στην οποία ο ελεγκτής πρέπει να αναλάβει τον κίνδυνο ενός αβέβαιου ποσοστού απόδοσης από μια ανάθεση. Υπάρχει πάντα ο κίνδυνος δικαστικής προσφυγής, επειδή οι οικονομικές καταστάσεις μπορεί να περιέχουν μη ανιχνεύσιμες ουσιώδεις ανακρίβειες που μπορεί να αποκαλυφθούν μετά την έκδοση μιας έκθεσης ελέγχου. Τέτοιες αποκαλύψεις μπορεί να οδηγήσουν σε κατηγορίες για αμέλεια κατά του ελεγκτή, με αποτέλεσμα δαπανηρές δικαστικές διαμάχες και/ή απώλεια της φήμης του ελεγκτή. Σε αυτή την περίπτωση, ο ελεγκτής ή η ελεγκτική εταιρία θεωρείται υπεύθυνη για τη ζημία του επενδυτή που προκύπτει από τον κίνδυνο επενδυτικής έκβασης.

Με την αυξανόμενη έκθεση των ελεγκτών σε δικαστικές διαφορές τα τελευταία χρόνια, πολλά έχουν γραφτεί για μια κρίση που αντιμετωπίζουν οι ελεγκτικές εταιρίες. Μια υποτιθέμενη συνέπεια του υψηλού ποσοστού διαφορών κατά των ελεγκτών είναι η πιθανή αποτυχία μιας ή περισσότερων εταιριών. Είναι λογικό να υποθέσουμε ότι οι κίνδυνοι που συνδέονται με την αντιδικία και την απώλεια φήμης έχουν σοβαρές οικονομικές συνέπειες και επηρεάζουν τις κρίσεις των ελεγκτών. Δεν είναι λίγες οι φορές που η πίεση των μελών της διοίκησης καταφέρνει να επηρεάσει τη γνώμη των ελεγκτών, με αποτέλεσμα μια ευνοϊκότερη γνώμη του ελεγκτή. Την ευθύνη σε αυτή την περίπτωση την έχει αποκλειστικά η ελεγκτική εταιρία, η οποία εξέφρασε τη συγκεκριμένη γνώμη.

Περιπτώσεις ευνοϊκής μεταχείρισης παρατηρείται σε περιπτώσεις εταιριών, οι οποίες συνεργάζονται πολλά χρόνια με την ίδια ελεγκτική εταιρία. Με την πάροδο των ετών η οικειότητα και η άμεση συνεργασία ελεγκτών και υπαλλήλων/μελών της διοίκησης των εταιριών, παύει να είναι άκρως επαγγελματική, μιας και ο ανθρώπινος παράγοντας και η δύναμη της συνήθειας καταφέρνουν να επηρεάσουν τη γνώμη του ελέγχου.

2.2.3 Διαιτησία ή διαμεσολάβηση ελεγκτικών επαγγελματιών

Δεδομένης της συχνά τεχνικής φύσης των διαφορών που προκύπτουν από εργασίες ελέγχου και λογιστικής, η διαιτησία είναι ιδιαίτερα κατάλληλη για την επίλυση διαφορών μεταξύ των ελεγκτικών εταιριών και των πελατών τους. Για το λόγο αυτό ορισμένες ελεγκτικές εταιρίες, συμπεριλαμβάνουν συχνά ρήτρες διαμεσολάβησης/ διαιτησίας στα engagement letter που συνάπτουν με τους πελάτες τους για υπηρεσίες ελέγχου και λογιστικών υπηρεσιών.

Η δικαστική αντιμετώπιση στο πλαίσιο ελεγκτικών, φορολογικών και άλλων λογιστικών διαφορών δεν φαίνεται να διαφέρει από ό,τι για άλλες εμπορικές συναλλαγές.

Οι κανόνες του ACCA Arbitration Scheme

Το ACCA Arbitration Scheme είναι μια ανεξάρτητη υπηρεσία διαιτησίας που παρέχεται από το Chartered Institute of Arbitrators , για μέλη της Ένωσης Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ACCA) (συμπεριλαμβανομένων εταιριών που ελέγχονται από την ACCA) σε διαφορές με πελάτες ή άλλα μέρη.

Στην Ελλάδα, η Διαιτησία προβλέπεται από τον Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας (άρθρα 867-903) και το Ν 2735/1999 για τη διεθνή εμπορική διαιτησία. Βάσει της Σύμβασης της Νέας Υόρκης (1958), την οποία η Ελλάδα έχει επικυρώσει ήδη από το 1961, οι διαιτητικές αποφάσεις αναγνωρίζονται σε πάνω από 150 χώρες.

Η Διαιτησία χρησιμοποιείται ευρέως στο Ηνωμένο Βασίλειο και τις ΗΠΑ, την Ελβετία, τη Γερμανία, την Ισπανία, τη Σιγκαπούρη, την Κίνα κ.ά., για την επίλυση εθνικών και διεθνών εμπορικών διαφορών. Ιδίως σε διαφορές που απορρέουν από διεθνείς συναλλαγές, η διαιτησία επιτρέπει στα εμπλεκόμενα μέρη να λύσουν τη διαφορά τους χωρίς να χρειαστεί να εμπλακούν σε δικαστική διαδικασία ενώπιον αλλοδαπού δικαστηρίου και σε ξένη γλώσσα. Η διαιτησία ενδείκνυται, μεταξύ άλλων, ιδίως σε:

- Διαφορές από αγοραπωλησίες
- Διαφορές από εμπορικές συμβάσεις
- Διαφορές στο πλαίσιο διεθνών συναλλαγών
- Κατασκευαστικές διαφορές
- Ναυτιλιακές διαφορές
- Διαφορές στον τομέα της ενέργειας

- Διαφορές σχετικά με δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας
- Διαμάχες στον τομέα της μεταποίησης, τουρισμού, μεταφορών και υγείας
- Κάθε είδος διαφοράς όπου προβλέπεται σχετική ρήτρα διαιτησίας

Το Διαιτητικό Δικαστήριο (μονομελές ή τριμελές) δικάζει την υπόθεση και η απόφασή του είναι δεσμευτική για τους αντιδίκους. Αντίθετα, ο διαμεσολαβητής δεν εκδίδει απόφαση ούτε επιβάλλει λύση, αλλά βοηθά τους ίδιους τους εμπλεκόμενους να φτάσουν σε συμφωνία επίλυσης.

Στη Διαιτησία τα ενδιαφερόμενα μέρη ορίζουν το διαιτητικό δικαστήριο που θα αποφασίσει για την επίλυση της διαφοράς αφού εξετάσει τους ισχυρισμούς και το αποδεικτικό υλικό και των δύο πλευρών. Το διαιτητικό δικαστήριο μπορεί να αποτελείται από έναν ή τρεις Διαιτητές. Σε περίπτωση τριμελούς διαιτητικού δικαστηρίου, συνήθως η κάθε πλευρά επιλέγει έναν διαιτητή και οι δύο διαιτητές επιλέγουν από κοινού τον πρόεδρο του διαιτητικού δικαστηρίου (ή επιδιαιτητή). Ως Διαιτητές επιλέγονται πρόσωπα αναγνωρισμένου κύρους, με πολυετή εμπειρία και γνώση του αντικειμένου. Η απόφαση του διαιτητή ή των διαιτητών είναι δεσμευτική για τους εμπλεκόμενους και μπορεί να απαιτηθεί δικαστικά η συμμόρφωση προς αυτήν, όπως θα γινόταν με μια δικαστική απόφαση.

Ο Κανονισμός Διαιτησίας του ΕΟΔΙΔ (Ευρωπαϊκός Οργανισμός Διαμεσολάβησης & Διαιτησίας) είναι αποτέλεσμα πολύμηνης νομοτεχνικής επεξεργασίας ομάδας εργασίας επίτιμων Δικαστικών λειτουργών, Πανεπιστημιακών και Δικηγόρων με μεγάλη εμπειρία στον κλάδο της διαιτησίας στην Ελλάδα και το εξωτερικό. Ο Κανονισμός εναρμονίζεται πλήρως με τις καλές πρακτικές των πιο επιτυχημένων διεθνών κέντρων Διαιτησίας. Προτού δημοσιευτεί, τέθηκε υπόψη πολλών νομικών συμβούλων και εκπροσώπων της αγοράς προκειμένου να διασφαλιστεί ότι ανταποκρίνεται πλήρως στις πραγματικές ανάγκες και σύγχρονες δυνατότητες της ελληνικής και διεθνούς νομικής και επιχειρηματικής κοινότητας. Μέσα στο πλαίσιο που ορίζει ο νόμος, ο Κανονισμός Διαιτησίας ΕΟΔΙΔ προσφέρει στους ενδιαφερόμενους ένα ευέλικτο πλαίσιο για την επίλυση των διαφορών τους μέσω διαιτησίας.

Οι τυπικές απαιτήσεις στις συμφωνίες διαιτησίας σχετίζονται συνήθως με το ερώτημα εάν η συμφωνία είναι προφορική ή γραπτή. Ο καθολικός κανόνας απαιτεί οι συμφωνίες εμπορικής διαιτησίας και οι εμπορικές συναλλαγές να είναι γραπτές.

2.3 Υπηρεσίες που παρέχονται από Εξωτερικό Ελεγκτή

Οι επαγγελματικές υπηρεσίες μπορούν να αναλυθούν σε τρεις κύριες κατηγορίες.

1. Υπηρεσία ελέγχου
2. Υπηρεσία σχετική με τον έλεγχο
3. Μη ελεγκτική υπηρεσία – (Επιτρεπόμενη, Περιοριστική και Απαγορευτική)

2.3.1 Υπηρεσίες Ελέγχου

Οι υπηρεσίες ελέγχου αποτελούν μέρος της ετήσιας διαδικασίας διορισμού. Ο Εξωτερικός Ελεγκτής διορίζεται για να παρέχει υπηρεσίες ελέγχου όπως αναφέρονται παρακάτω και δεν χρειάζεται να υποβάλλεται σε διαδικασία προέγκρισης για κάθε ανάθεση.

- Έκδοση ελεγκτικής γνώμης για τους σκοπούς της αναφοράς πελατών και των οικονομικών καταστάσεων του πελάτη. Αυτή η υπηρεσία περιλαμβάνει την ανασκόπηση των εσωτερικών λογιστικών και οικονομικών ελέγχων αναφοράς.
- Έκδοση ελεγκτικής γνώμης επί των καταστατικών οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας και των θυγατρικών της, όπου απαιτείται από το νόμο.
- Έκδοση γνωμοδοτήσεων επισκόπησης ή αναφορών πραγματικών ευρημάτων επί ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων. Στο πλαίσιο της ετήσιας διαδικασίας διορισμών, έχει εγκριθεί το πεδίο εφαρμογής των (νόμιμων) ελέγχων. Οποιοσδήποτε πρόσθετες απαιτήσεις για υποχρεωτικούς ελέγχους θα υποβληθούν στον Οικονομικό Διευθυντή ή στον Επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου και θα αξιολογηθούν και θα εγκριθούν σε αυτό το επίπεδο και δεν απαιτείται προέγκριση από την Επιτροπή Ελέγχου για αυτές τις εργασίες.

2.3.2 Υπηρεσίες σχετικές με τον έλεγχο

Οι υπηρεσίες που σχετίζονται με τον έλεγχο είναι υπηρεσίες διασφάλισης και συναφείς υπηρεσίες που σχετίζονται εύλογα με την εκτέλεση υπηρεσιών ελέγχου και διασφάλισης ή

άλλης εργασίας που παραδοσιακά παρέχεται στους πελάτες τους από τον Εξωτερικό Ελεγκτή στο ρόλο του ως εξωτερικός ελεγκτής. Αυτές οι υπηρεσίες συνήθως καταλήγουν σε πιστοποίηση ή ειδική γνώμη για μια έρευνα (IFAC, 2005).

Οι υπηρεσίες που σχετίζονται με τον έλεγχο περιλαμβάνουν:

- ✓ Γνώμες / εκθέσεις ελέγχου σχετικά με άλλες πληροφορίες που παρέχονται από την εταιρία κατόπιν αιτήματος από τρίτο μέρος (π.χ. ενημερωτικό δελτίο, επιστολές άνεσης, έλεγχοι δικαιωμάτων εκμετάλλευσης ή έκθεση για προγράμματα παροχών εργαζομένων),
- ✓ Έναρξη ελέγχων ισολογισμού των εξαγορών,
- ✓ Έλεγχοι κλεισίματος ισολογισμού πωλήσεων,
- ✓ Συμβουλές για λογιστικές πολιτικές,
- ✓ Επισκοπήσεις και έλεγχοι βιωσιμότητας,
- ✓ Έλεγχοι πληροφορικής ειδικού σκοπού ή έλεγχος από ελεγκτές πληροφορικής σχετικά με τη δημιουργία συστημάτων πληροφορικής,
- ✓ Υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου αλλά υπόκεινται σε περιορισμούς όπως αναφέρονται στις απαγορευμένες υπηρεσίες παρακάτω.

Όλες οι δεσμεύσεις για υπηρεσίες σχετικές με τον έλεγχο που παρέχονται από τον εξωτερικό ελεγκτή απαιτούν προέγκριση από την Επιτροπή Ελέγχου.

2.3.3 Μη ελεγκτικές υπηρεσίες

Οι «μη ελεγκτικές υπηρεσίες» περιλαμβάνουν κάθε δέσμευση κατά την οποία μία ελεγκτική εταιρεία παρέχει επαγγελματικές υπηρεσίες σε:

α) ελεγχόμενες οντότητες.

β) συνδεδεμένες εταιρείες μιας ελεγχόμενης οντότητας και

γ) άλλη οντότητα σε σχέση με την ελεγχόμενη οντότητα. εκτός από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης οντότητας.

Ενδέχεται να υπάρχουν περιπτώσεις όπου η ελεγκτική εταιρία δεσμεύεται να παρέχει μια μη ελεγκτική υπηρεσία και όπου αυτή η δέσμευση και το εύρος της καθορίζονται από μια οντότητα που δεν ελέγχεται από την εταιρεία. Ωστόσο, μπορεί να θεωρηθεί ότι μια ελεγχόμενη

οντότητα μπορεί να αποκομίσει κάποιο όφελος από αυτή την ανάθεση. Υπό αυτές τις συνθήκες, ενώ μπορεί να μην υπάρχει απειλή για την αντικειμενικότητα και την ανεξαρτησία της ελεγκτικής εταιρίας κατά το χρόνο του διορισμού, η ελεγκτική εταιρία εξετάζει πως αναμένεται να εξελιχθεί η ανάθεση, εάν υπάρχουν απειλές στις οποίες μπορεί να υποστεί η ελεγκτική εταιρία εάν προσδιορίζονται πρόσθετα σχετικά μέρη που είναι ελεγχόμενες οντότητες και εάν χρειάζεται να τεθούν σε εφαρμογή οποιεσδήποτε διασφαλίσεις.

Οι μη ελεγκτικές υπηρεσίες ταξινομούνται στις ακόλουθες κατηγορίες:

- 1) Μη ελεγκτικές υπηρεσίες – Επιτρεπόμενες
- 2) Μη ελεγκτικές υπηρεσίες – Περιορισμένες
- 3) Μη ελεγκτικές υπηρεσίες – Απαγορευμένες

Όταν ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρία παρέχει στην ελεγχόμενη οντότητα δημοσίου συμφέροντος, τη μητρική της επιχείρηση ή τις ελεγχόμενες από αυτήν επιχειρήσεις, για περίοδο τριών (3) ή περισσότερων διαδοχικών οικονομικών ετών, μη ελεγκτικές υπηρεσίες (Non Audit Services - NAS), εκτός εκείνων που αναφέρονται στο άρθρο 5 παράγραφος 1 του Κανονισμού 537/2014, οι συνολικές αμοιβές για τις υπηρεσίες αυτές περιορίζονται σε ποσοστό που δεν υπερβαίνει το 70% του μέσου όρου των αμοιβών που καταβλήθηκαν κατά τα τρία (3) τελευταία διαδοχικά οικονομικά έτη για τον υποχρεωτικό έλεγχο της ελεγχόμενης οντότητας και, κατά περίπτωση, της μητρικής επιχείρησης, των ελεγχόμενων επιχειρήσεων και των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων του εν λόγω ομίλου επιχειρήσεων.

Οι μη ελεγκτικές υπηρεσίες (NAS) που απαιτούνται από μια αρχή τρίτης χώρας δεν είναι μη ελεγκτικές υπηρεσίες (NAS) που αφορούν την ενωσιακή ή την εθνική νομοθεσία. Γενικά, οι υπηρεσίες αυτές πρέπει να περιλαμβάνονται στον υπολογισμό του ανώτατου ορίου των αμοιβών (cap). Ωστόσο, οι ενσωματωμένες διαδικασίες ελέγχου που εκτελούνται σύμφωνα με τα πρότυπα PCAOB, για παράδειγμα, δεν μπορούν να διαχωριστούν από τις διαδικασίες ελέγχου που διενεργήθηκαν για τον υποχρεωτικό έλεγχο σύμφωνα με την Ευρωπαϊκή Οδηγία ή Κανονισμό. Ακόμη και αν τα πρότυπα PCAOB ενδέχεται να απαιτούν υψηλότερο ή πιο εκτεταμένο επίπεδο ελέγχου, αυτές οι διαδικασίες ελέγχου θα χρησιμοποιηθούν επίσης για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με την Ευρωπαϊκή Οδηγία ή Κανονισμό. Συνεπώς, εάν οι διαδικασίες ελέγχου μπορούν να χρησιμοποιηθούν και για τους δύο σκοπούς, το αντίστοιχο μέρος των αμοιβών πρέπει να κατηγοριοποιηθεί ως αμοιβές ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σύμφωνα με το Ν.4449/2017, οι υπηρεσίες που αφορούν τον έλεγχο που διενεργείται σύμφωνα, με τα πρότυπα που επιβάλλει το Συμβούλιο Λογιστικής Εποπτείας των Εταιρειών Δημοσίου Συμφέροντος των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής (Public Company Accounting Oversight Board) και τα γενικά παραδεκτά πρότυπα ελέγχου στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής, θεωρούνται υπηρεσίες υποχρεωτικού ελέγχου. (ΕΛΤΕ (2018)

Παραδείγματα μη ελεγκτικών υπηρεσιών ανά κατηγορία παρατίθενται παρακάτω. Αυτά τα παραδείγματα δεν είναι εξαντλητικά και χρησιμεύουν ως γενική καθοδήγηση για μια περαιτέρω κατά περίπτωση αξιολόγηση των προτεινόμενων δεσμεύσεων για μη ελεγκτικές υπηρεσίες APB (2011).

2.3.3.1 Μη ελεγκτική υπηρεσία – Επιτρεπόμενες

Ο Εξωτερικός Ελεγκτής επιτρέπεται να εκτελεί ορισμένες μη ελεγκτικές υπηρεσίες. Κατά γενικό κανόνα, αυτές οι υπηρεσίες επιτρέπονται μόνο υπό την προϋπόθεση ότι ο εξωτερικός ελεγκτής δεν συμμετέχει ενεργά στη λήψη αποφάσεων διαχείρισης ή αυτό θα μπορούσε να οδηγήσει σε κατάσταση όπου ο εξωτερικός ελεγκτής θα κληθεί να ελέγχει τη δική του εργασία.

Οι επιτρεπόμενες μη ελεγκτικές υπηρεσίες, οι οποίες περιλαμβάνουν:

- Εργασίες φορολογικής συμμόρφωσης.
- Υπηρεσίες παροχής φορολογικών συμβουλών, συμπεριλαμβανομένου του φορολογικού σχεδιασμού, αλλά εξαιρούνται:
- Εκπροσώπηση σε (φορολογικά) δικαστήρια.
- Σύσταση επιθετικών συναλλαγών φορολογικής θέσης.
- Φορολογικές υπηρεσίες σε ορισμένα πρόσωπα που υπηρετούν σε ρόλους οικονομικής εποπτείας.
- Έργα διαχείρισης κινδύνων και εσωτερικού ελέγχου.

Όλες οι δεσμεύσεις για «Μη ελεγκτικές υπηρεσίες – Επιτρεπόμενες» που παρέχονται από τον Εξωτερικό Ελεγκτή απαιτούν προέγκριση από την Επιτροπή Ελέγχου.

2.3.3.2 Μη ελεγκτικές υπηρεσίες – Περιορισμένες

Ορισμένες μη ελεγκτικές υπηρεσίες είναι περιορισμένες, αλλά ενδέχεται να είναι αποδεκτές όταν πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις. Οι υπηρεσίες αυτής της κατηγορίας είναι:

- ❖ Σχεδιασμός και υλοποίηση συστημάτων χρηματοοικονομικών πληροφοριών.
- ❖ Αναλογιστικές υπηρεσίες.
- ❖ Υπηρεσίες προσωρινής διαχείρισης (προσωπικό δανείων).
- ❖ Υπηρεσίες εξωτερικής ανάθεσης εσωτερικού ελέγχου που σχετίζονται με εσωτερικούς λογιστικούς ελέγχους, οικονομικά συστήματα ή οικονομικές καταστάσεις.
- ❖ Νομικές υπηρεσίες.
- ❖ Υπηρεσίες δέουσας επιμέλειας.

Όλες οι δεσμεύσεις για «Μη ελεγκτικές υπηρεσίες – Περιορισμένες» που παρέχονται από τον Εξωτερικό Ελεγκτή απαιτούν προέγκριση από την Επιτροπή Ελέγχου.

2.3.3.3 Μη ελεγκτικές υπηρεσίες – Απαγορευμένες

Αυστηροί κανόνες μπαίνουν στην παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών από τις ελεγκτικές εταιρίες καθώς και στα δίκτυα αυτών. Αναλυτικότερα στο άρθρο 46 του σχεδίου νόμου αναφέρεται ότι ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής ή ελεγκτική εταιρία που διενεργεί υποχρεωτικό έλεγχο οντότητας δημόσιου ενδιαφέροντος ή οποιοδήποτε μέλος του δικτύου στο οποίο ανήκει ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής ή η ελεγκτική εταιρία δεν δύναται να παρέχει άμεσα ή έμμεσα στην ελεγχόμενη οντότητα, (κατά το διάστημα που διαρκεί ο έλεγχος) στην οικεία μητρική επιχείρηση ή στις ελεγχόμενες από την ελεγχόμενη οντότητα επιχειρήσεις της εντός της Ένωσης απαγορευμένες μη ελεγκτικές υπηρεσίες κατά:

- α) το διάστημα από την έναρξη της περιόδου που ελέγχεται έως την έκδοση της έκθεσης ελέγχου και
- β) το αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος από την περίοδο που αναφέρεται στην περίπτωση α) σε σχέση με τις υπηρεσίες που απαριθμούνται στο δεύτερο εδάφιο περίπτωση ε).

Ο Εξωτερικός Ελεγκτής απαγορεύεται να παρέχει στον πελάτη του τις ακόλουθες κατηγορίες μη ελεγκτικών υπηρεσιών σε οποιοδήποτε σημείο της περιόδου ελέγχου και επαγγελματικής δέσμευσης:

α) οι φορολογικές υπηρεσίες που σχετίζονται με τα ακόλουθα:

i) κατάρτιση φορολογικών δηλώσεων,

ii) φόρος μισθοδοσίας,

iii) τελωνειακοί δασμοί,

iv) εντοπισμός των κρατικών ενισχύσεων και των φορολογικών κινήτρων, εκτός εάν απαιτείται εκ του νόμου η παροχή υποστήριξης από τον Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή ή την ελεγκτική εταιρία σε σχέση με αυτές τις υπηρεσίες,

v) υποστήριξη όσον αφορά τις φορολογικές επιθεωρήσεις από τις φορολογικές αρχές, εκτός εάν η υποστήριξη από τον Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή ή την ελεγκτική εταιρία σε σχέση με αυτές τις επιθεωρήσεις προβλέπεται από τον νόμο,

vi) υπολογισμός άμεσων και έμμεσων φόρων, καθώς και αναβαλλόμενης φορολογίας,

vii) παροχή φορολογικών συμβουλών·

β) υπηρεσίες που περιλαμβάνουν την οποιαδήποτε συμμετοχή στη διαδικασία διαχείρισης ή λήψης αποφάσεων της ελεγχόμενης οντότητας·

γ) τήρηση βιβλίων και κατάρτιση λογιστικών αρχείων και οικονομικών καταστάσεων.

δ) υπηρεσίες μισθοδοσίας·

ε) σχεδιασμός και υλοποίηση διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου ή διαχείρισης κινδύνου σε σχέση με την κατάρτιση και/ή τον έλεγχο των οικονομικών πληροφοριών ή σχεδιασμός και υλοποίηση τεχνολογικών συστημάτων χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

στ) υπηρεσίες αποτίμησης, συμπεριλαμβανομένων των υπηρεσιών αναλογιστικών αποτιμήσεων ή υποστήριξης σε περίπτωση αντιδικίας.

ζ) νομικές υπηρεσίες, σε σχέση με:

i) την παροχή νομικών συμβουλών γενικού χαρακτήρα

ii) τη διαπραγμάτευση εκ μέρους της ελεγχόμενης οντότητας, και

iii) την ανάληψη καθηκόντων συνηγόρου για την επίλυση διαφορών

η) υπηρεσίες που σχετίζονται με τη λειτουργία του τμήματος εσωτερικού ελέγχου της ελεγχόμενης οντότητας

θ) υπηρεσίες που συνδέονται με τη χρηματοδότηση, την κεφαλαιακή δομή και κατανομή, καθώς και την επενδυτική στρατηγική της ελεγχόμενης οντότητας, εκτός της παροχής υπηρεσιών διασφάλισης σε σχέση με τις οικονομικές καταστάσεις, όπως η έκδοση επιστολών στήριξης σε σχέση με ενημερωτικά δελτία που εκδίδονται από την ελεγχόμενη οντότητα.

ι) προώθηση, διαπραγμάτευση ή αναδοχή μετοχών της ελεγχόμενης οντότητας

ια) υπηρεσίες ανθρώπινου δυναμικού, σε σχέση με:

i) τα διοικητικά καθήκοντα με σημαντική επιρροή στην κατάρτιση των λογιστικών αρχείων ή των οικονομικών καταστάσεων που αποτελούν αντικείμενο του υποχρεωτικού ελέγχου, όταν στις υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνονται τα ακόλουθα:

-αναζήτηση υποψηφίων για τέτοια θέση ή

- πραγματοποίηση ελέγχων συστάσεων για υποψηφίους τέτοιων θέσεων,

ii) τη διάρθρωση του οργανωτικού σχεδιασμού και

iii) τον έλεγχο του κόστους.

(Ενσωμάτωση της Οδηγίας 2014/56/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου)

2.4 Ποιότητα Ελέγχου

Δεν υπάρχει συμφωνημένος ορισμός της «ποιότητας ελέγχου», αλλά περιλαμβάνει ένα ευρύ φάσμα αλληλένδετων παραγόντων, όπως το νομικό πλαίσιο που σχετίζεται με τη ρύθμιση του ελέγχου (συμπεριλαμβανομένου του συστήματος εγγραφής ελεγκτών εταιριών, του καθεστώτος ανεξαρτησίας ελεγκτών, τα λογιστικά και ελεγκτικά πρότυπα). Η ανεξαρτησία θεωρείται σημαντικό χαρακτηριστικό των εξωτερικών ελεγκτών. Τόσο το AICPA (Association of International Certified Professional Accountants) όσο και η SEC (Securities and Exchange Commission) έχουν τους κανόνες που απαιτούν από τους ελεγκτές να διατηρήσουν την ανεξαρτησία τους. Τα πρότυπα δεοντολογίας που ισχύουν για τα μέλη των επαγγελματικών λογιστικών οργάνων, τα επαγγελματικά προσόντα και δεξιότητες των ελεγκτών και του προσωπικού τους και ο ανεξάρτητος έλεγχος ρυθμιστική αρχή και άλλους φορείς εμπλέκονται στη διαδικασία επανεξέτασης του ελέγχου. Υπάρχουν επίσης και άλλοι παράγοντες της

ποιότητας του ελέγχου που σχετίζονται με τις πρακτικές και τις διαδικασίες που υιοθετούνται στις ελεγκτικές εταιρίες, όπως η κουλτούρα στην ελεγκτική εταιρία και η ποιότητα της διαδικασίας ελέγχου της εταιρείας, συμπεριλαμβανομένης της εμπειρίας και της τεχνικής εμπειρογνωμοσύνης της ομάδας ελέγχου και του ελέγχου μεθοδολογία που υιοθετήθηκε από την εταιρεία.

Ορισμένοι ερευνητές έχουν υποθέσει ότι οι ελεγκτές ειδικεύονται στο επίπεδο «ποιότητας ελέγχου» που παρέχεται στους πελάτες. Όπως αναφέρουν οι Watts και Zimmerman (1980) και DeAngelo (1981a και 1981b), η ποιότητα του ελέγχου ορίζεται ως η πιθανότητα ο ελεγκτής να εντοπίσει και να αναφέρει σημαντικές παραβιάσεις στο λογιστικό σύστημα. Η ποιότητα μπορεί να είναι το χαρακτηριστικό της υπηρεσίας ελέγχου που συμβάλλει στην άμβλυνση των συγκρούσεων μεταξύ του διαχειριστή και των μετόχων. Τα επίπεδα ποιότητας που απαιτούνται από τους πελάτες βασίζονται στο πόσο στενά ευθυγραμμίζονται τα κίνητρα της διοίκησης με εκείνα των ιδιοκτητών της εταιρείας. Η θεμελιώδης εργασία του DeAngelo (1981) θεωρεί ότι η ποιότητα ενός ελέγχου εξαρτάται από δύο παράγοντες. Πρώτον, η ικανότητα του ελεγκτή να εξετάζει τους λογαριασμούς και να εντοπίζει σφάλματα ή ανωμαλίες, την τεχνική τους ικανότητα και δεύτερον, την αντικειμενικότητα και την ανεξαρτησία τους. Ποιότητα ελέγχου είναι η συνδυασμένη πιθανότητα ότι ο ελεγκτής θα εντοπίσει και θα αναφέρει ελαττώματα στους λογαριασμούς (Watts & Zimmerman, 1986 σ.8). Ο ορισμός του DeAngelo για την ποιότητα του ελέγχου είναι χρήσιμος για ανάλυση, καθώς η ικανότητα και η ανεξαρτησία είναι αρκετά διακριτές δομές. Ωστόσο, αυτές οι δύο διαστάσεις δεν είναι εντελώς ξεχωριστές: για παράδειγμα, η ελεγκτική εταιρία θα μπορούσε να αποφασίσει να μην καταβάλει προσπάθεια για να αποκαλύψει προβλήματα (αρμοδιότητα) για τα οποία δεν επιθυμεί να αναφέρει (ανεξαρτησία). Η τεχνική επάρκεια είναι σχετικά εύκολο να κατανοηθεί. Ωστόσο, η ανεξαρτησία είναι πιο προβληματική, καθώς είναι «δύσκολο να αποδειχθεί και εύκολο να αμφισβητηθεί» (Mednick, 1990). Η έννοια της ανεξαρτησίας που περιγράφεται από τον DeAngelo (προθυμία ενός ελεγκτή να αναφέρει ελαττώματα σε ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις) μπορεί να θεωρηθεί ως ανεξαρτησία στην πραγματικότητα, η οποία από μόνη της δεν είναι άμεσα παρατηρήσιμη. Η ανεξαρτησία, αντίθετα, ορίζεται από σημάδια ή άλλες άμεσα παρατηρήσιμες ενδείξεις. Οι ρυθμιστικές αρχές δίνουν μεγάλη σημασία σε αυτόν τον διπλό ορισμό της ανεξαρτησίας. Όταν η ανεξαρτησία αναφέρεται στους νόμους ή στους επαγγελματικούς κανόνες, ονομάζεται «ανεξαρτησία στην εμφάνιση».

Ο έλεγχος μπορεί να θεωρηθεί ως μια οικονομική ανταλλαγή μεταξύ ενός προμηθευτή, του ελεγκτή και των άμεσων χρηστών, του πελάτη ελέγχου που αγοράζει τις υπηρεσίες και

έμμεσων χρηστών, χρηστών οικονομικών καταστάσεων, για τους οποίους προορίζονται οι ελεγμένοι λογαριασμοί. Σε κάθε οικονομική ανταλλαγή, πρέπει να χρησιμοποιηθούν επαρκείς πόροι για να αποτραπεί η μεγιστοποίηση των συμφερόντων των μερών σε βάρος των άλλων μερών της ανταλλαγής. Αυτό επιτυγχάνεται ουσιαστικά με μηχανισμό της αγοράς. Εάν ο ελεγκτής κριθεί ότι δεν έχει συμμορφωθεί σύμφωνα με τους νόμους και το καθεστώς της κάθε χώρας, τότε θα προσελκύσει κριτική από άλλους στην αγορά. Με απλά λόγια, ο ελεγκτής θα υποστεί ζημία στην εμπορική του φήμη. Ένας ελεγκτής με καλή εμπορική φήμη μπορεί να χρεώσει υψηλότερες αμοιβές από έναν ελεγκτή που συνάπτει συμβάσεις χωρίς τέτοια φήμη. Κίνητρο κάθε ελεγκτή θα έπρεπε να είναι η ποιότητα των υπηρεσιών που προσφέρει καθώς και η θετική φήμη τόσο ως προς τα χαρακτηριστικά των υπηρεσιών που προσφέρει όσο και ως προς την τιμή που προσφέρει για κάθε υπηρεσία. Κάθε εταιρία μπορεί να διαφοροποιεί την τιμή που προσφέρει σε σχέση με τις υπόλοιπες εταιρίες και αυτό προκύπτει από την φήμη που κυκλοφορεί στην αγορά σχετικά με την ποιότητα ελέγχου που προσφέρει καθώς και των μέσων και της εμπειρίας που διαθέτουν οι ελεγκτές. Η τιμή μπορεί να διαφοροποιείται ανάλογα, το μέγεθος της ελεγχόμενης, τον όγκο εργασιών που καλείται να ελέγξει. Κάθε πελάτης αποτελεί θετική φήμη για την ελεγκτική εταιρία, δεδομένου ότι δείχνει την εμπιστοσύνη που της δείχνουν οι πελάτες και την προτιμούν έναντι κάποιας άλλης. Η διαχρονική αύξηση του πελατολογίου οδηγεί σταδιακά και στην αναδιαμόρφωση της τιμής που προσφέρει.

Η ποιότητα του ελέγχου προστατεύεται τόσο από ρητές όσο και από σιωπηρές εγγυήσεις που συμπεριλαμβάνονται στα engagement letter που υπογράφονται μεταξύ ελεγκτικής και ελεγχόμενης. Σε μια ρητή σύμβαση, εάν ο ελεγκτής έχει προβεί σε ελαττωματικό έλεγχο, αυτό μπορεί να οδηγήσει σε δικαστική προσφυγή κατά του ελεγκτή. Εάν η εργασία διαπιστωθεί ελαττωματική από τρίτους, τότε ο ελεγκτής μπορεί να κληθεί να καταβάλει αποζημίωση σε αυτούς που ζημιώνονται.

Η πρώτη επίσημη προσπάθεια ανάπτυξης ενός πλαισίου ποιότητας ελέγχου πραγματοποιήθηκε από το Συμβούλιο Χρηματοοικονομικών Αναφορών του Η.Β. το 2006. Μετά από εκτεταμένες διαβουλεύσεις, το FRC (2008) εντόπισε πέντε παράγοντες της ποιότητας του ελέγχου: (1) την κουλτούρα μέσα σε μια ελεγκτική εταιρία. (2) τις δεξιότητες και τις προσωπικές ιδιότητες των εταίρων και του προσωπικού ελέγχου· (3) την αποτελεσματικότητα της διαδικασίας ελέγχου· (4) την αξιοπιστία και τη χρησιμότητα της αναφοράς ελέγχου· και (5) παράγοντες εκτός του ελέγχου των ελεγκτών που επηρεάζουν την ποιότητα του ελέγχου.

Ο Francis (2011) πρότεινε ένα πλαίσιο για την κατανόηση και την έρευνα της ποιότητας του ελέγχου. Σημειώνει ότι η ποιότητα του ελέγχου είναι μια σύνθετη έννοια και υπάρχουν διαβαθμίσεις της ποιότητας του ελέγχου σε μια συνέχεια. Με βάση μια δομική άποψη του περιβάλλοντος ελέγχου, όπως αντικατοπτρίζεται μέσω διαφορετικών παραδειγμάτων αρχειακής έρευνας, ο Francis (2011) υποστηρίζει ότι η ποιότητα του ελέγχου επηρεάζεται από έξι επίπεδα ανάλυσης που κυμαίνονται από μια λεπτομερή άποψη της διαδικασίας ελέγχου έως μια πολύ ευρεία άποψη του τα αποτελέσματα του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων (1) εισροών ελέγχου, (2) διαδικασιών ελέγχου, (3) λογιστικών εταιρειών, (4) ελεγκτικών αγορών και κλάδου ελέγχου, (5) ιδρυμάτων και (6) οικονομικών συνεπειών των αποτελεσμάτων του ελέγχου. Τα διαφορετικά επίπεδα ανάλυσης δείχνουν πως η ποιότητα του ελέγχου αντανακλά την κλιμάκωση των συνθηκών σε διαφορετικά επίπεδα του συνολικού συστήματος.

Τα διάφορα πλαίσια για την ποιότητα του ελέγχου υπογραμμίζουν ότι η αξιολόγηση της ποιότητας του ελέγχου είναι μια πολυδιάστατη πρόκληση τόσο από θεωρητική όσο και από πρακτική άποψη. Εάν κάποιος συγκρίνει τα επίπεδα ποιότητας ελέγχου του Francis με τα θεωρητικά χαρακτηριστικά ενός ελέγχου που αναφέρθηκαν προηγουμένως, η πολυπλοκότητα του προβλήματος γίνεται εμφανής. Για κάθε επίπεδο στο πλαίσιο του Francis, τα ζητήματα των κινήτρων, των αποτελεσμάτων, της μοναδικότητας, της διαδικασίας και της κρίσης εκδηλώνονται με διαφορετικούς τρόπους. Για παράδειγμα, σε κάθε επίπεδο, διαφορετικοί συμμετέχοντες, οι ελεγκτές, οι ομάδες, οι εταιρείες και οι ρυθμιστικές αρχές μπορεί να έχουν διαφορετικά και δυνητικά αντικρουόμενα κίνητρα. Επιπλέον, η φύση της διαδικασίας σε κάθε επίπεδο ποικίλλει, ενώ το αποτέλεσμα κάθε επιπέδου τροφοδοτείται εγγενώς στο επόμενο υψηλότερο επίπεδο ανάλυσης, δηλαδή, οι μεμονωμένες αποφάσεις του ελεγκτή συγκεντρώνονται σε μια διαδικασία, οι διαδικασίες συγκεντρώνονται σε μια ανάθεση, οι δεσμεύσεις συγκεντρώνονται σε μια επιχείρηση, κ.λπ. Ανάλογα με το επίπεδο στο οποίο κάθεται ένας παρατηρητής, η φύση της απαραίτητης κρίσης θα ποικίλλει. Δεδομένης αυτής της προφανούς πολυπλοκότητας σε συνδυασμό με τη δυσκολία καθορισμού της ποιότητας του ελέγχου από διάφορες οπτικές γωνίες, πιστεύουμε ότι μια «ισορροπημένη λίστα αποτελεσμάτων» για τον έλεγχο μπορεί να παρέχει έναν τρόπο για την ταυτόχρονη αντιμετώπιση διαφορετικών απόψεων των ενδιαφερομένων. Μια κάρτα αποτελεσμάτων επιτρέπει στα ενδιαφερόμενα μέρη να εστιάσουν στους δείκτες της ποιότητας του ελέγχου που είναι πιο σχετικοί αντί να επιβάλλουν μια σταθερή δομή για έναν «γενικό» ενδιαφερόμενο.

2.5 Αξιολόγηση Ποιότητας Υπηρεσιών Εξωτερικού Ελέγχου

Οι ρυθμιστικοί φορείς μπορούν να διαδραματίσουν σημαντικό ρόλο στην προώθηση της ποιότητας του ελέγχου, καθώς αυτό με τη σειρά του θα αυξήσει την εμπιστοσύνη του κοινού στη διαδικασία ελέγχου και στη χρηματοοικονομική αναφορά. Είναι προς το συμφέρον των ελεγκτικών εταιριών να διεξάγουν έλεγχο υψηλής ποιότητας. Επομένως, μπορεί να προκαλεί έκπληξη η διαπίστωση ότι όταν διενεργούνται επιθεωρήσεις σχετικά με τη διενέργεια ελέγχων, οι ρυθμιστικοί φορείς συναντούν πολλές περιπτώσεις όπου η ποιότητα του ελέγχου είναι ελλιπής.

Οι ελεγκτικές εταιρίες αντιμετωπίζουν μεγάλες πιέσεις που μπορεί να τις οδηγήσουν σε κίνδυνο της ποιότητας του ελέγχου. Οι πιέσεις μπορεί να έχουν τη μορφή αυστηρών προθεσμιών και περιορισμών στις αμοιβές ελέγχου, ζητημάτων που σχετίζονται με την ικανότητα, ηθικά διλήμματα και την έκταση της κρίσης που απαιτείται κατά τον έλεγχο ορισμένων υπολοίπων και συναλλαγών.

Εντούτοις, σημαντικές μειώσεις αμοιβών μπορεί να οδηγήσουν τον ελεγκτή να μειώσει το πολύτιμο ελεγκτικό έργο και συνεπώς να θέσει σε κίνδυνο την ποιότητα του ελέγχου. Οι πιέσεις στις αμοιβές είναι μια εμπορική πραγματικότητα και τις ελεγκτικές εταιρίες θα αντιδρούν στην πίεση των αμοιβών αναζητώντας αποτελεσματικότητα στον έλεγχο. Αυτό μπορεί να εκδηλωθεί με πολλούς τρόπους, για παράδειγμα, μειώνοντας τα μεγέθη δειγμάτων και αυξάνοντας τα επίπεδα σημαντικότητας ειδικά σε ομαδικές καταστάσεις. Ένας ιδιαίτερος τρόπος για να γίνει ο έλεγχος πιο αποτελεσματικός είναι ο «εξ αποστάσεως έλεγχος» ορισμένων ελεγκτικών εταιριών σε μια προσπάθεια σύμφωνα με την οποία ορισμένες από τις ελεγκτικές εργασίες εκτελούνται από ελεγκτικό προσωπικό που δεν είναι «πλήρη» μέλη της ομάδας ελέγχου, μπορεί να βρίσκεται σε ξένη χώρα όπου το κόστος εργασίας είναι χαμηλότερο. Αυτή η πρακτική εγείρει ζητήματα ποιότητας του ελέγχου, καθώς αυτό το προσωπικό μπορεί να μην έχει καλή γνώση του πελάτη ελεγκτή και η ποιότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων που παράγονται μπορεί να είναι αμφισβητήσιμη. Σημαντικά προβλήματα στον «εξ αποστάσεως έλεγχο» μπορεί να προκύψουν λόγω διαφορετικών καθεστώτων που ισχύουν ανά χώρα, μη γνώση τοπικών προτύπων, γενικών κανόνων καθώς και δυσκολία στην επικοινωνία μεταξύ ελεγχόμενης και ελεγκτή.

Παρακάτω αναλύονται τα χαρακτηριστικά της αξιολόγησης της ποιότητας υπηρεσιών.

Ικανότητα – εάν οι ελεγκτές δεν είναι τεχνικά ικανοί να εκτελέσουν ελεγκτικές εργασίες, υπάρχει σαφής αντίκτυπος στην ποιότητα της εργασίας που εκτελείται. Για παράδειγμα, η IAASB σχολιάζει στο Πρόγραμμα Εργασίας 2015–2016 ότι οι επιθεωρήσεις ελέγχου εντόπισαν περιπτώσεις όπου το άτομο που επιλέχθηκε να πραγματοποιήσει επιθεωρήσεις ποιοτικού ελέγχου ανάθεσης δεν ήταν ικανό να το κάνει. Δεδομένου ότι διενεργούνται επισκοπήσεις ποιότητας ανάθεσης για εργασίες ελέγχου υψηλού κινδύνου που χρησιμοποιούν άπειρους ελεγκτές για τη διενέργεια τέτοιων ελέγχων, μπορεί να δημιουργήσει δυνητικά σοβαρό κίνδυνο για την ελεγκτική εταιρία, καθώς είναι πολύ πιο πιθανό να εκδοθεί μια ακατάλληλη γνώμη.

Ηθικά διλήμματα – ένα συνηθισμένο παράδειγμα είναι που η ελεγκτική εταιρία παρέχει μη ελεγκτικές υπηρεσίες στην ελεγχόμενη οντότητα. Οι ελεγκτικές εταιρίες θα πρέπει να είναι εξοικειωμένες με την έννοια ότι η παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών δημιουργεί απειλή για την αντικειμενικότητα, ιδίως μια απειλή αυτοελέγχου, και τις ελεγκτικές εταιρίες θα πρέπει επίσης να συνηθίσουν να αξιολογούν τη σημασία του κινδύνου και να ανταποκρίνονται με τη χρήση κατάλληλων διασφαλίσεων ή με τη μη παροχή της μη ελεγκτικής υπηρεσίας. Ωστόσο, μπορεί να υπάρχουν περιπτώσεις όπου η απειλή παραβλέπεται, με αποτέλεσμα να διακυβεύεται η ποιότητα του ελέγχου. Για παράδειγμα, εάν μια ελεγχόμενη οντότητα αλλάξει κατάσταση και εισαχθεί στο χρηματιστήριο (οντότητα δημοσίου συμφέροντος), τότε ενώ προηγουμένως ήταν αποδεκτή η παροχή μιας μη ελεγκτικής υπηρεσίας με τις κατάλληλες διασφαλίσεις, η παροχή της μη ελεγκτικής υπηρεσίας μπορεί να μην είναι αποδεκτή δεδομένου του νέου καθεστώτος της ελεγχόμενης οντότητας. Αυτό το ζήτημα επισημάνθηκε από το FRC στο γύρο των επιθεωρήσεων ποιότητας του ελέγχου το 2014.

Εκτεταμένη χρήση της κρίσης – αυτό συνδέεται πολύ με τον επαγγελματικό σκεπτικισμό. Οι επιθεωρητές ελέγχου συχνά σχολιάζουν ότι ο έλεγχος των υπολοίπων κρίσης, όπως οι εύλογες αξίες και η απομείωση, δεν έχει ποιότητα. Η Ετήσια Έκθεση 2014 της FRC για τις Επιθεωρήσεις Ποιότητας Ελέγχου αναφέρει ότι «Τα περιορισμένα στοιχεία που αποδεικνύουν ότι οι ελεγκτικές εταιρίες έχουν αμφισβητήσει σθεναρά τη διοίκηση, ιδίως όσον αφορά την καταλληλότητα των βασικών παραδοχών και άλλων κρίσεων, ήταν ένα βασικό μέλημα. Οι εταιρίες, με τη βοήθεια των επιτροπών ελέγχου, θα πρέπει να διασφαλίζουν ότι αμφισβητούν κατάλληλα τη διαχείριση. Η έκθεση σχολιάζει ότι οι ελεγκτικές εταιρίες συχνά αποτυγχάνουν να αμφισβητήσουν τη σκοπιμότητα των επιχειρηματικών σχεδίων που καταρτίζει η διοίκηση, καθώς και τις παραδοχές που σχετίζονται με την εύλογη αξία, την απομείωση και την αποτίμηση των υλικών και άυλων περιουσιακών στοιχείων (FRC, (2014)).

Συνιστάται τα Συμβούλια/Επιτροπές Ελέγχου των εταιρειών να επιδιώκουν ενεργά την έννοια της αξιολόγησης της ποιότητας του εξωτερικού ελεγκτή. Τα μέτρα που λαμβάνονται για τη βελτίωση της ποιότητας του εξωτερικού ελεγκτή μπορούν μόνο να βελτιώσουν το επάγγελμα στο σύνολό του. Η αξιολόγηση των ποιοτικών υπηρεσιών εξωτερικού ελέγχου σε ιδιωτικές ελεγκτικές εταιρίες θα γίνει με βάση διεθνώς αποδεκτά εργαλεία αξιολόγησης εξωτερικού ελεγκτή υπό τις ακόλουθες τέσσερις κύριες παραμέτρους: α) Ποιότητα Υπηρεσίας και Επάρκεια Πόρων. β) Ασκήει επαγγελματικό σκεπτικισμό. γ) Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα. και δ) Επικοινωνίες με το Διοικητικό Συμβούλιο/Επιτροπή Ελέγχου.

2.5.1 Ποιότητα υπηρεσιών και επάρκεια πόρων

Το ενδιαφέρον για την αξιολόγηση της ποιότητας των υπηρεσιών έχει υποκινηθεί από την αναγνώριση της σημασίας της ποιότητας των υπηρεσιών στην επιτυχία της επιχείρησης. Τα υψηλά επίπεδα υπηρεσιών θεωρούνται ως μέσο για έναν οργανισμό ή μια επιχείρηση για να επιτύχει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα τοποθετώντας τον εαυτό της πιο αποτελεσματικά στην αγορά. Η επίτευξη βιώσιμου ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος βρίσκεται στον πυρήνα της ανάπτυξης στρατηγικής (Lynch, 2000). Το βιώσιμο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα είναι τόσο σημαντικό για τις ελεγκτικές εταιρίες, καθώς πρέπει να ανταγωνίζονται για να προσελκύσουν και να διατηρήσουν πελάτες. Η έρευνα δείχνει ότι τα υψηλά επίπεδα εξυπηρέτησης πελατών μπορούν να οδηγήσουν σε αφοσίωση πελατών, προσέλκυση νέων πελατών, θετική από στόμα σε στόμα, ικανοποίηση και δέσμευση των εργαζομένων, ενισχυμένη εταιρική εικόνα, μειωμένο κόστος και αυξημένη επιχειρηματική απόδοση (Berry, Bennett, & Brown, 1989). Κατά συνέπεια, η δέσμευση στην ποιότητα των υπηρεσιών έχει σαφή οφέλη για τις ελεγκτικές εταιρίες.

Οι εταιρείες πρέπει να προσελκύουν άτομα υψηλής ποιότητας με τις απαραίτητες τεχνικές και διαπροσωπικές δεξιότητες. Η μελέτη υπογράμμισε ότι εάν οι εταιρείες πρόκειται να παρέχουν έλεγχο της απαιτούμενης ποιότητας, είναι ανάγκη οι εταιρείες να προσλαμβάνουν προσωπικό υψηλού επιπέδου. Η πρόσληψη των «υψηλού επιπέδου» και «ανθρώπων καλής ποιότητας» που θα πρέπει να διαθέτουν οι εργαζόμενοι στις ελεγκτικές εταιρίες πρέπει να προσδιορίσει δύο πτυχές.

Πρώτον, οι τεχνικές τους δεξιότητες και δεύτερον, οι ελεγκτές και οι εκπαιδευόμενοι ελεγκτές θα πρέπει να διαθέτουν τις απαραίτητες κοινωνικές δεξιότητες για τη διατήρηση και την

ανάπτυξη μακροχρόνιων σχέσεων με πελάτες ελέγχου. Αν και μπορεί να είναι επιθυμητό για τους ελεγκτές να βλέπουν τους εαυτούς τους ως «διαχειριστές σχέσεων» που πωλούν ένα σχετικά πολύπλοκο μείγμα επαγγελματικών υπηρεσιών, υπάρχει ο κίνδυνος η υπερβολική έμφαση στην πελατοκεντρικότητα να οδηγήσει σε προσαρμοστικές συμπεριφορές. Τα υψηλόβαθμα στελέχη των ελεγκτικών εταιριών θα πρέπει να έχουν υπόψη τους ότι οι εκπαιδευόμενοι στον έλεγχο έχουν πλήρη επίγνωση του ποιος είναι ο πραγματικός πελάτης (ο τελικός χρήστης των οικονομικών καταστάσεων).

Ο επαγγελματίας θα πρέπει να εφαρμόζει πολιτικές και διαδικασίες ποιοτικού ελέγχου που έχουν σχεδιαστεί για να διασφαλίζουν ότι όλες οι δεσμεύσεις διασφάλισης διεξάγονται σύμφωνα με τα ισχύοντα πρότυπα. Σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο για τον Ποιοτικό Έλεγχο (ISQC 1, IFACc: 2004), η ελεγκτική εταιρία έχει την υποχρέωση να καθιερώσει ένα σύστημα ποιοτικού ελέγχου σχεδιασμένο να του παρέχει εύλογη διασφάλιση ότι η εταιρεία και το προσωπικό της συμμορφώνονται με επαγγελματικά πρότυπα και κανονιστικά και νομικές απαιτήσεις και ότι οι εκθέσεις διασφάλισης που εκδίδονται από την εταιρεία ή τους εταίρους ανάθεσης είναι κατάλληλες για τις περιστάσεις.

Ο ελεγκτής θα πρέπει να συμμορφώνεται με τον Κώδικα Δεοντολογίας για τους Επαγγελματίες Λογιστές που έχει εκδοθεί από τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (ISA 200, IFAC, 2005a). Οι ηθικές αρχές που διέπουν τις επαγγελματικές ευθύνες του ελεγκτή είναι οι εξής : α) ανεξαρτησία· β) ακεραιότητα· γ) αντικειμενικότητα. δ) επαγγελματική επάρκεια και τη δέουσα φροντίδα· ε) εμπιστευτικά· στ) επαγγελματική συμπεριφορά. και ζ) Τεχνικά πρότυπα.

Σύμφωνα με αυτές τις αρχές, οι ακόλουθες αρμοδιότητες ανατίθενται στον ελεγκτή:

Ο ελεγκτής πρέπει να διενεργεί έλεγχο σύμφωνα με τα ΔΛΠ. Αυτά περιέχουν βασικές αρχές και βασικές διαδικασίες μαζί με σχετική καθοδήγηση με τη μορφή επεξηγηματικών εγγράφων και άλλου υλικού.

Ο ελεγκτής θα πρέπει να σχεδιάζει και να διενεργεί έλεγχο με μια στάση επαγγελματικού σκεπτικισμού, αναγνωρίζοντας ότι ενδέχεται να υπάρχουν περιστάσεις που προκαλούν ουσιώδη ανακρίβεια των οικονομικών καταστάσεων. Μια στάση επαγγελματικού σκεπτικισμού σημαίνει ότι ο ελεγκτής προβαίνει σε κριτική αξιολόγηση των εγγράφων και της εγκυρότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν και σηματοδοτεί ελεγκτικά τεκμήρια που έρχονται σε αντίθεση ή θέτει υπό αμφισβήτηση την αξιοπιστία των εγγράφων ή των δηλώσεων της διοίκησης. Για παράδειγμα, μια στάση επαγγελματικού σκεπτικισμού είναι απαραίτητη σε όλη τη διαδικασία ελέγχου, προκειμένου ο ελεγκτής να μειώσει τον κίνδυνο

παράβλεψης ύποπτων περιστάσεων, υπερβολικής γενίκευσης κατά την εξαγωγή συμπερασμάτων από παρατηρήσεις ελέγχου και χρήσης άκυρων υποθέσεων για τον προσδιορισμό της φύσης, του χρόνου και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών και την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων τους. Κατά τον σχεδιασμό και την εκτέλεση ενός ελέγχου, ο ελεγκτής ούτε υποθέτει ότι η διοίκηση είναι ανέντιμη ούτε αναλαμβάνει την πλήρη εντιμότητα της. Ως εκ τούτου, οι δηλώσεις της διοίκησης δεν υποκαθιστούν τη συγκέντρωση επαρκών κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων για την εξαγωγή εύλογων συμπερασμάτων στα οποία θα βασιστεί η ελεγκτική γνώμη.

Οι ενέργειες των εξωτερικών ελεγκτών για τα προσωπικά και επαγγελματικά τους χαρακτηριστικά ελέγχονται στενά από τα ενδιαφερόμενα μέρη στις χρηματοπιστωτικές αγορές. Οι εξωτερικοί ελεγκτές αντιμετωπίζουν πλέον μεγαλύτερες ηθικές προκλήσεις από αυτές που αντιμετώπιζαν κάποτε μέσω του περιορισμένου επαγγελματικού κώδικα δεοντολογίας. Οι ηθικές κρίσεις, που γίνονται πλέον με πιο σταθερό, πιο επαγγελματικό τρόπο, έχουν άμεση και άμεση επιρροή στη φήμη των ελεγκτών, καθοριστικός παράγοντας στο επίπεδο δραστηριότητάς τους στην κεφαλαιαγορά. Αυτή η αλλαγή προοπτικής δίνει μεγαλύτερη σημασία στην ανάπτυξη υγιών αρχών και ενός ισχυρού επαγγελματικού κώδικα δεοντολογίας που προκύπτει από υψηλότερες προσδοκίες του κοινού για ακεραιότητα, αντικειμενικότητα και ανεξαρτησία των εξωτερικών ελεγκτών.

Το ελεγκτικό επάγγελμα και οι ελεγκτικές εταιρίες ασκούν παρακολούθηση και πειθαρχία. Κάθε δημόσια πρακτική υιοθετεί πολιτικές και διαδικασίες για να διασφαλίσει ότι οι καταρτισμένοι λογιστές συμμορφώνονται με τα επαγγελματικά πρότυπα. Οι ελεγκτικές εταιρίες θεσπίζουν, διατηρούν και επιβάλλουν πολιτικές και διαδικασίες ποιοτικού ελέγχου που έχουν σχεδιαστεί για να παρέχουν σε κάθε εταιρεία εύλογη βεβαιότητα ότι συμμορφώνεται με επαγγελματικά πρότυπα, διατηρεί τις τεχνικές ικανότητές της, εφαρμόζει την κατάλληλη τεχνογνωσία σε όλους τους ελέγχους και πληροί τις απαιτήσεις των ρυθμιστικών φορέων.

Η αποτελεσματική αυτορρύθμιση από μεμονωμένες ελεγκτικές εταιρίες αποτελεί ουσιαστικό μέρος του συνολικού συστήματος αυτορρύθμισης του επαγγέλματος.

Η διασφάλιση ποιότητας δεν είναι μόνο εργαλείο για πειθαρχικές κυρώσεις. Στοχεύει επίσης στην επιβολή, επίδειξη και βελτίωση της ποιότητας του ελέγχου. Μαζί με δημόσια μέτρα και μέτρα αυτορρύθμισης, είναι απαραίτητο να εφαρμοστούν ορισμένες ενέργειες επιβολής για να διασφαλιστεί η αποτελεσματική εφαρμογή των προτύπων σχετικά με τον έλεγχο και τη δεοντολογία. Οι ελλείψεις πρέπει να υπόκεινται σε κυρώσεις, συμπεριλαμβανομένης, στη

χειρότερη περίπτωση, της διαγραφής από το μητρώο των ελεγκτικών εταιριών που είναι υπεύθυνες για τις δημόσιες εταιρείες.

Η πρόσθετη έρευνα και τα πειθαρχικά μέτρα, όπως αυτά των δικαστών ή των ανεξάρτητων προσώπων, και η κατάλληλη διαφάνεια στη διαδικασία, αποτελούν απαραίτητες διασφαλίσεις για να αποδειχθεί ότι το επάγγελμα του ελεγκτή λαμβάνει σοβαρά υπόψη τους κανόνες και τα πρότυπα. Έρευνα, πειθαρχία και κυρώσεις του εξωτερικού ελεγκτή μπορούν επίσης να αποτελούν μέρος της ευθύνης των εθνικών μηχανισμών εποπτείας. Πρέπει να τηρούν την αρχή της δικαιοσύνης στον καθορισμό των πειθαρχικών μέτρων και της δίκαιης διαδικασίας (συμπεριλαμβανομένων των προσφυγών) κατά τη χρήση τέτοιων εξουσιών.

Τα συστήματα πειθαρχικών κυρώσεων είναι ένα αποτελεσματικό μέσο για τη διόρθωση και την πρόληψη της ανεπαρκούς ποιότητας του ελέγχου. Αποτελούν επίσης ένα μέσο για το ελεγκτικό επάγγελμα να επιδείξει τη δημόσια αξιοπιστία του. Η επιβολή των κατάλληλων κυρώσεων απαιτούνταν ήδη βάσει της Όγδοης Ευρωπαϊκής Οδηγίας (1984). Επιπλέον, η σύσταση της Επιτροπής για τη Διασφάλιση Ποιότητας (2000) απαιτεί συστηματική σύνδεση μεταξύ των αρνητικών αποτελεσμάτων των ελέγχων ποιότητας και των κυρώσεων στο πλαίσιο του πειθαρχικού συστήματος. Το ISQC 1, IFAC, 2005 υποχρεώνει μια επιχείρηση να καθιερώσει ένα σύστημα ποιοτικού ελέγχου σχεδιασμένο να της παρέχει εύλογη βεβαιότητα ότι η εταιρεία και το προσωπικό της συμμορφώνονται με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις ισχύουσες κανονιστικές και νομικές απαιτήσεις και ότι οι εκθέσεις που εκδίδονται από την εταιρία ή οι εταίροι ανάθεσης είναι κατάλληλοι για τις περιστάσεις.

Αν και η Επιτροπή αναγνωρίζει ότι ενδέχεται να είναι δύσκολο να εναρμονιστούν οι κυρώσεις στον έλεγχο λόγω διαφορών στα δικαστικά και νομικά συστήματα, σκοπεύει να εξετάσει περαιτέρω βήματα προς τη σύγκλιση των πειθαρχικών διαδικασιών, ιδίως όσον αφορά τη διαφάνεια και τη δημοσιότητα. Θα περιλαμβάνεται υποχρέωση συνεργασίας σε διασυνοριακές υποθέσεις, όπως στην οδηγία για την κατάχρηση αγοράς. Ειδικότερα, τα συστήματα πειθαρχικών κυρώσεων θα πρέπει να υπόκεινται σε εξωτερική δημόσια εποπτεία. Η Επιτροπή σκοπεύει να ενισχύσει την υπάρχουσα απαίτηση για κατάλληλες κυρώσεις που προβλέπεται στην εκσυγχρονισμένη Όγδοη Οδηγία (2005) απαιτώντας από όλα τα κράτη μέλη να διαθέτουν κατάλληλο και αποτελεσματικό σύστημα κυρώσεων.

Σύμφωνα με το ISQC 1, IFAC, 2005, το σύστημα ποιοτικού ελέγχου της εταιρείας πρέπει να περιλαμβάνει πολιτικές και διαδικασίες που αφορούν καθένα από τα ακόλουθα στοιχεία:

α) ηγετικές ευθύνες για την ποιότητα εντός της επιχείρησης.

β) ηθικές απαιτήσεις.

γ) αποδοχή και συνέχιση των σχέσεων με τους πελάτες και των ειδικών δεσμεύσεων. δ) ανθρώπινο δυναμικό.

ε) αρμοδιότητες επανεξέτασης.

στ) απόδοση δέσμευσης.

ζ) ανασκόπηση ποιοτικού ελέγχου της ανάθεσης. και

η) παρακολούθηση.

2.5.2 Επαγγελματικό Σκεπτικισμό

Ο ελεγκτής έχει την ευθύνη να σχεδιάζει και να διενεργεί τον έλεγχο προκειμένου να αποκτήσει εύλογη διασφάλιση για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη ανακρίβεια, είτε προκλήθηκαν από απάτη είτε από λάθος. Κατά την απόκτηση εύλογης διασφάλισης, ένας ελεγκτής διατηρεί μια στάση επαγγελματικού σκεπτικισμού καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου, εξετάζει το ενδεχόμενο παράκαμψης των ελέγχων από τη διοίκηση και αναγνωρίζει το γεγονός ότι οι ελεγκτικές διαδικασίες που είναι αποτελεσματικές για τον εντοπισμό σφαλμάτων ενδέχεται να μην είναι κατάλληλες στο πλαίσιο εντοπισμένου κινδύνου σημαντικού ανακρίβεια λόγω απάτης (www.pcaobus.org).

Ο επαγγελματικός σκεπτικισμός είναι μια στάση που περιλαμβάνει έναν διαφορετικό τρόπο σκέψης και μια κριτική αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων. Ο επαγγελματικός σκεπτικισμός απαιτεί την αμφισβήτηση του κατά πόσον οι πληροφορίες και τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν υποδηλώνουν ότι μπορεί να υπάρχει ουσιώδες σφάλμα λόγω απάτης. Για όσους είναι επιφορτισμένοι με την εταιρική διακυβέρνηση, η τήρηση μιας τέτοιας στάσης σημαίνει ότι ο ελεγκτής εξετάζει προσεκτικά το εύλογο των απαντήσεων σε ερωτήματα αυτών των υπευθύνων και άλλων πληροφοριών που λαμβάνονται από αυτούς, υπό το φως όλων των άλλων αποδεικτικών στοιχείων που αποκτήθηκαν κατά τον έλεγχο. Λόγω της φύσης της απάτης και των δυσκολιών που αντιμετωπίζουν οι ελεγκτές στον εντοπισμό ουσιωδών ανακρίβειών στις οικονομικές καταστάσεις που προκύπτουν από απάτη, είναι σημαντικό ο ελεγκτής να λάβει γραπτή δήλωση από τη διοίκηση που να επιβεβαιώνει ότι έχει γνωστοποιήσει στον ελεγκτή τα αποτελέσματα της αξιολόγησης της διοίκησης. τον κίνδυνο

ουσιώδους ανακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων ως αποτέλεσμα απάτης και τη γνώση της πραγματικής, εικαζόμενης ή εικαζόμενης απάτης που επηρεάζει την εταιρεία.

Σύμφωνα με το ISA 200, IFAC, 2005a, ο ελεγκτής διατηρεί επαγγελματικό σκεπτικισμό καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου, αναγνωρίζοντας την πιθανότητα ύπαρξης ουσιώδους ανακρίβειας λόγω απάτης, παρά την προηγούμενη εμπειρία του ελεγκτή σχετικά με την εντιμότητα και την ακεραιότητα της διοίκησης της οντότητας και εκείνων που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση .

2.5.3 Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα

Η έννοια της ανεξαρτησίας του ελεγκτή από τη διοίκηση ως λήπτης εταιρικών οικονομικών πληροφοριών αποτελεί μέρος της επαγγελματικής δεοντολογίας του ελεγκτή και υπογραμμίζει την ευθύνη των ελεγκτών έναντι των διαφόρων χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Όπως και με τη διοίκηση, αυτή η ευθύνη ενισχύεται μέσω της νομικής ευθύνης του ελεγκτή, συμπεριλαμβανομένων των πράξεων περί αξιογράφων που εφαρμόζονται σε χώρες με ισχυρή οικονομία αγοράς. Θα πρέπει να τονιστεί ότι οι ελεγκτές, εκτός από το ότι είναι φορείς κινδύνου ως οικονομικοί παράγοντες, είναι σημαντικοί λήπτες πληροφοριών και έχουν προφανές μερίδιο στο περιβάλλον χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (Dart, E. (2009).

Η ανάγκη για ένα ανεξάρτητο τρίτο μέρος να καθορίσει τον βαθμό αντιστοιχίας μεταξύ των ισχυρισμών που γίνονται από τη διοίκηση και τα κριτήρια των χρηστών είναι αποτέλεσμα τεσσάρων συνθηκών: α) σύγκρουση συμφερόντων. β) συνέπειες· γ) πολυπλοκότητα. και δ) απομακρυσμένη.

Οι εξωτερικοί ελεγκτές πρέπει να παραμένουν ανεξάρτητοι και αντικειμενικοί καθ' όλη τη διάρκεια της παροχής των υπηρεσιών εξωτερικού ελέγχου τους και κατά τη διατύπωση της ελεγκτικής τους γνώμης.

Η παροχή πρόσθετων υπηρεσιών που δεν σχετίζονται με τον έλεγχο από τον εξωτερικό ελεγκτή έχει τη δυνατότητα να επηρεάσει την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητά τους. Αυτό μπορεί επίσης να δημιουργήσει μια εξωτερική αντίληψη ότι η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητα των εξωτερικών ελεγκτών διακυβεύεται.

Οι εξωτερικοί ελεγκτές πρέπει να συναντώνται πριν από το διορισμό επαγγελματιών χρηματοοικονομικών συμβούλων για μη ελεγκτικές υπηρεσίες, ώστε να διασφαλίζεται η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητα των εξωτερικών ελεγκτών.

Τα πρότυπα ηθικής για τους ελεγκτές εξηγούν ότι οι απειλές για την αντικειμενικότητα και την ανεξαρτησία του ελεγκτή μπορεί να προκύψουν από:

- Απειλές ιδιοτελούς συμφέροντος που προκύπτουν όταν ο ελεγκτής έχει οικονομικά ή άλλα συμφέροντα που μπορεί να τον αναγκάσουν να διστάσει να προβεί σε ενέργειες που θα ήταν αντίθετες προς τα συμφέροντα της ελεγκτικής εταιρίας ή οποιουδήποτε ατόμου σε θέση να επηρεάσει τη συμπεριφορά και το αποτέλεσμα της έλεγχος;
- Απειλές αυτοελέγχου που προκύπτουν όταν τα αποτελέσματα μιας μη ελεγκτικής υπηρεσίας που εκτελείται από τον ελεγκτή ή άλλους εντός της εταιρείας αντικατοπτρίζονται στα ποσά που περιλαμβάνονται ή γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης οντότητας.
- Οι διαχειριστικές απειλές που προκύπτουν όταν οι εταίροι και οι υπάλληλοι της ελεγκτικής εταιρίας κάνουν κρίσεις ή λαμβάνουν αποφάσεις για λογαριασμό της διοίκησης της ελεγχόμενης οντότητας.
- Απειλές υπεράσπισης που προκύπτουν όταν η ελεγκτική εταιρία αναλαμβάνει εργασία που περιλαμβάνει τη δράση ως συνήγορος για μια ελεγχόμενη οντότητα και την υποστήριξη μιας θέσης που έχει λάβει η διοίκηση σε ένα ανταγωνιστικό πλαίσιο.
- Απειλές εξοικείωσης που προκύπτουν όταν ο ελεγκτής έχει προδιάθεση να αποδεχθεί ή αμφισβητεί ανεπαρκώς την άποψη της ελεγχόμενης οντότητας, και
- Απειλές εκφοβισμού που προκύπτουν όταν η συμπεριφορά του ελεγκτή επηρεάζεται από φόβο ή απειλές.

2.5.4 Επικοινωνίες με το Διοικητικό Συμβούλιο/Επιτροπή Ελέγχου

Η επιτροπή ελέγχου είναι υπεύθυνη για το διορισμό, την αποζημίωση και την επίβλεψη του εξωτερικού ελεγκτή και η ελεγκτική εταιρία αναφέρουν απευθείας στην επιτροπή ελέγχου. Η ισχυρή και έγκαιρη επικοινωνία μεταξύ ελεγκτή και ελεγκτικής επιτροπής μπορεί να ωφελήσει την επίβλεψη μιας επιτροπής της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς και του εξωτερικού ελέγχου, συμβάλλοντας στην ποιότητα του ελέγχου.

Η κοινοποίηση θεμάτων προγραμματισμού από τον ελεγκτή στην επιτροπή ελέγχου δείχνει αλλαγές πεδίου εφαρμογής που ανταποκρίνονται σε αλλαγές στο μέγεθος, τον κίνδυνο και τη φύση της επιχείρησης. Η επικοινωνία των θεμάτων προγραμματισμού από τον ελεγκτή στην επιτροπή ελέγχου δείχνει σαφή κατανόηση της επιχείρησης και των κινδύνων που έχουν μεγαλύτερη σημασία. Η εξέταση της Επιτροπής Ελέγχου ως προς το κατά πόσον το εύρος του εξωτερικού ελέγχου έχει νόημα στο πλαίσιο των τομέων της επιχείρησης που την απασχολεί. Η προσέγγιση του ελέγχου τροποποιείται σαφώς από έτος σε έτος ανάλογα με την περίπτωση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ

3.1 Μέθοδος DEA (Data Envelopment Analysis)

Στο πρώτο μέρος του κεφαλαίου αναλύεται η μέθοδος DEA και η προσέγγιση που χρησιμοποιήθηκε για την εξαγωγή των αποτελεσμάτων αποτελεσματικότητας. Η συγκεκριμένη μέθοδος επιλέχθηκε σε σύγκριση με τη μέθοδο SFA, η οποία είναι παραμετρική και απαιτεί περισσότερες υποθέσεις.

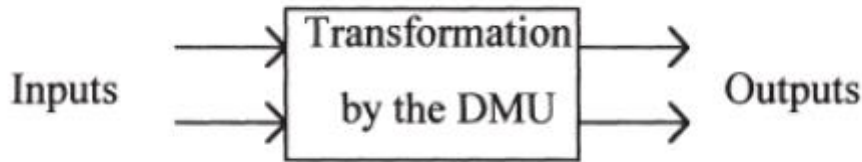
Η μέτρηση της αποδοτικότητας έχει αποτελέσει αντικείμενο τεράστιου ενδιαφέροντος καθώς οι οργανισμοί αγωνίζονται να βελτιώσουν την παραγωγικότητα. Οι λόγοι για αυτήν την εστίαση αναφέρθηκαν καλύτερα πριν πενήντα χρόνια από τον Farrell (1957) στην κλασική του εργασία για τη μέτρηση της παραγωγικής απόδοσης. Σύμφωνα με τη μελέτη του (Farrell 1957), ως δείκτης αποδοτικότητας νοείται ο λόγος των συνολικών εκροών προς τις συνολικές εισροές.

$$\frac{\text{Συνολικές Εκροές}}{\text{Συνολικές Εισροές}}$$

Είκοσι χρόνια μετά τη θεμελιώδη δουλειά και την οικοδόμηση του Farrell σχετικά με αυτές τις ιδέες, οι Charnes et al. (1978), απαντώντας στο ανάγκη για ικανοποιητικές διαδικασίες για την αξιολόγηση της σχετικής αποτελεσματικότητας των μονάδων παραγωγής πολλαπλών εισροών πολλαπλών εκροών, εισήγαγε μια ισχυρή μεθοδολογία η οποία στη συνέχεια ονομάστηκε ανάλυση περιβλήματος δεδομένων (DEA).

Η αρχική ιδέα πίσω από το DEA ήταν να παράσχει μια μεθοδολογία με την οποία, μέσα σε ένα σύνολο συγκρίσιμων αποφάσεων μονάδων κατασκευής (DMUs), εκείνες που παρουσιάζουν βέλτιστες πρακτικές θα μπορούσαν να εντοπιστούν και θα αποτελούσαν ένα αποτελεσματικό σύνορο. Μια μονάδα λήψης απόφασης (Decision Making Unit -DMU) είναι ένας οργανισμός, ο οποίο ελέγχει τη διαδικασία μετατροπής των εισροών (inputs) σε εκροές (outputs). Ο

χαρακτηρισμός ως λήπτης αποφάσεων προέρχεται από τον έλεγχο που ασκεί η εκάστοτε μονάδα στη διαδικασία μετατροπής των εισροών σε εκροές (Thanassoulis, 2001).



Εικόνα 1: Διαδικασία μετατροπής εισροών σε εκροές DMU

(Πηγή: Thanassoulis, 2001)

Πρόκειται για μία μέθοδο κλασική, μη παραμετρική τεχνική, που χρησιμοποιείται για τη συγκριτική αξιολόγηση μονάδων λήψης αποφάσεων DMUs, με βάση τον γραμμικό προγραμματισμό. Σημαντικό θεωρείται το γεγονός ότι η μεθοδολογία δεν περιορίζεται μόνο σε οικονομικές μονάδες αλλά είναι εξίσου κατάλληλη για την μελέτη της αποτελεσματικότητας οποιασδήποτε μορφής παραγωγικών μονάδων που μετασχηματίζουν κάθε λογής «εισροές» σε κάθε λογής «εκροές». Επιπλέον, η μεθοδολογία επιτρέπει σε κάποιον να μετρήσει το επίπεδο αναποτελεσματικότητας και να προσδιορίσει σημεία αναφοράς έναντι των οποίων μπορούν να αντιμετωπιστούν τέτοιες αναποτελεσματικές μονάδες σε σύγκριση. Από την εμφάνιση της DEA το 1978, υπήρξε μία εντυπωσιακή ανάπτυξη τόσο στις θεωρητικές εξελίξεις όσο και στις εφαρμογές των ιδεών σε πρακτικές καταστάσεις. Η μεθοδολογία DEA χωρίζεται σε σταθερές και μεταβλητές αποδόσεις.

3.1.1 Σταθερές αποδόσεις κλίμακας.

Η αρχική προσέγγιση αφορούσε τεχνολογίες παραγωγής με σταθερές αποδόσεις στην κλίμακα, υπόδειγμα CRS (Constant Returns to Scale). Η υπόθεση χρησιμοποιεί διαθέσιμα στοιχεία για N παραγωγικές μονάδες καθεμία από τις οποίες χρησιμοποιεί K εισροές για να παράγει M εκροές μέσω μιας τεχνολογίας παραγωγής με σταθερές αποδόσεις στην κλίμακα. Το διάνυσμα εκροών της παραγωγικής μονάδας i συμβολίζεται με y_i και το αντίστοιχο διάνυσμα εισροών με x_i . Οι εισροές όλων μαζί των παραγωγικών μονάδων περιλαμβάνονται στον πίνακα X , διαστάσεων $(K \times N)$, και όλων των εκροών στον πίνακα Y , διαστάσεων $(M \times N)$. Παρόλα αυτά

δημιουργούνται κάποια προβλήματα και δυσκολίες εφαρμογής. Διαφορετικές εισροές (εκροές) θα πρέπει να ομαδοποιηθούν σε μία μόνο ποσότητα εισροής (εκροής). Η δυσκολία εμφανίζεται στο γεγονός ότι δεν υπάρχει κάποιο αντικειμενικό κριτήριο ώστε να επιλέξουν κοινούς συντελεστές βαρύτητας ανάλογα της τεχνικής αποτελεσματικότητας καθεμίας DMU όπως επίσης και ότι οι διάφορες DMU αξιολογούν διαφορετικά τις εισροές (εκροές), το οποίο θα απαιτούσε διαφορετικούς συντελεστές βαρύτητας.

Ωστόσο, η DEA αναγνωρίζει όλα αυτά τα προβλήματα και καταφέρνει για την κάθε DMU εκείνους τους συντελεστές βαρύτητας που την τοποθετούν στην καλύτερη πιθανή θέση σε σύγκριση με τις υπόλοιπες DMU. Η μέθοδος DEA προσπαθεί να μεγιστοποιήσει την τεχνική αποτελεσματικότητα (TE) της DMU i , s.t. ότι η TE των υπολοίπων DMU θα είναι μικρότερη ίση της μονάδας.

Οι μεταβλητές επιλογής του προβλήματος αυτού είναι οι συντελεστές βαρύτητας για την ομαδοποίηση των επιμέρους εισροών της i -DMU. Η μαθηματική απεικόνιση των παρακάτω είναι ως εξής:

$$\begin{aligned} & \max_{u,v} \left(\frac{u' y_i}{v' x_i} \right) \\ & \text{s.t.} \\ & \frac{u' y_j}{v' x_j} \leq 1 \quad j = 1, 2, \dots, N \\ & u, v \geq 0 \end{aligned}$$

όπου u, v είναι οι συντελεστές βαρύτητας για την ομαδοποίηση των εκροών και εισροών, αντίστοιχα. ($u, v \geq 0$ για να μην δημιουργείται πρόβλημα στην σημαντικότητα κάποιας εισροής (εκροής) κατά τον υπολογισμό.

Όταν ο βαθμός τεχνικής αποτελεσματικότητας μιας DMU είναι ίσος με τη μονάδα τότε η εν λόγω DMU χρησιμοποιεί την τεχνολογία παραγωγής με τέτοιο τρόπο ώστε να είναι αποτελεσματικός σε σχέση με τις υπόλοιπες που χρησιμοποιούν την ίδια τεχνολογία παραγωγής. Όταν ο βαθμός είναι μικρότερος από τη μονάδα, σημαίνει ότι υπάρχουν DMU πιο αποτελεσματικές, ακόμα και όταν οι συντελεστές βαρύτητας για την ομαδοποίηση των εισροών της συγκεκριμένης DMU επιλέγονται με τέτοιο τρόπο ώστε να μεγιστοποιείται ο βαθμός τεχνικής αποτελεσματικότητας.

Το παραπάνω πρόβλημα μεγιστοποίησης της τεχνικής αποτελεσματικότητας της i -DMU είναι διατυπωμένο με την μορφή λόγων και επομένως, θα πρέπει πρώτα να μετατραπεί σε γραμμική μορφή ούτως ώστε να μπορεί να επιλυθεί με τη μέθοδο του γραμμικού προγραμματισμού. Συνεπώς, ο λόγος μπορεί να μεγιστοποιείται με μία σταθερή τιμή του παρονομαστή και μεγιστοποιώντας τον αριθμητή. Με τον περιορισμό $v'x_i=1$ προκύπτει η εξής γραμμική μορφή του υποδείγματος CRS-DEA μεγιστοποίησης.

$$\begin{aligned} & \max_{\mu, v} (\mu' y_i) \\ & \text{s.t.} \\ & v' x_i = 1 \\ & \mu' y_j - v' x_j \leq 0 \quad j = 1, 2, \dots, N \\ & \mu, v \geq 0 \end{aligned}$$

Όπου, οι συντελεστές βαρύτητας συμβολίζονται πλέον με μ και v αντί των u και v .

Η δεύτερη μετατροπή στο αρχικό υπόδειγμα CRS-DEA πριν αυτό λάβει την τελική μορφή του έχει να κάνει με τη μείωση του αριθμού των περιορισμών στο ελάχιστο δυνατό. Είναι γνωστό ότι για κάθε πρωτεύον πρόβλημα γραμμικού προγραμματισμού μπορούμε να διατυπώσουμε το αντίστοιχο δυικό πρόβλημα, χρησιμοποιώντας τα ίδια στατιστικά στοιχεία. Η λύση είτε του πρωτεύοντος είτε του δυικού προβλήματος δίνει την ίδια πληροφόρηση όσον αφορά τον υπολογισμό της αποτελεσματικότητας. Υπενθυμίζουμε ότι το δυικό πρόβλημα σχηματίζεται αντιστοιχώντας μια νέα μεταβλητή (dual variable) σε κάθε περιορισμό του πρωτεύοντος και αναπτύσσοντας ένα νέο πρόβλημα (το δυικό) ως προς τις νέες αυτές μεταβλητές. Το υπόδειγμα CRS-DEA ως πρόβλημα γραμμικού προγραμματισμού έχει και αυτό το αντίστοιχο δυικό που γράφεται ως εξής:

$$\begin{aligned} & \min_{\theta, \lambda} \theta \\ & \text{s.t.} \\ & y_i + Y\lambda \geq 0 \\ & \theta x_i - X\lambda \geq 0 \\ & \lambda \geq 0 \end{aligned}$$

Όπου θ είναι μία παράμετρος και λ η διάσταση ($N \times 1$) του διανύσματος των νέων (δυναμικών) μεταβλητών.

Η οικονομική έρευνα χρησιμοποιεί το παραπάνω υπόδειγμα. Το υπόδειγμα χρησιμοποιείται τελικά έναντι του αρχικού διότι ανατρέπει το αρχικό πρόβλημα ($N+1$) περιορισμούς ενώ το δυικό σε ($K+M$) περιορισμούς. Κατά κανόνα ο αριθμός N είναι πολύ μεγαλύτερος από τις εκροές και εισροές, M και K αντίστοιχα.

Από όσα αναφέρθηκαν παραπάνω όσοι λιγότεροι είναι οι περιορισμοί τόσο πιο εύκολη θα είναι και η επίλυσή του. Το δυικό πρόβλημα ελαχιστοποίησης πρέπει να επιλυθεί N φορές, τουτέστιν ότι για κάθε DMU του δείγματος. Η τιμή της παραμέτρου θ που προκύπτει κάθε φορά από την λύση αντιστοιχεί στο βαθμό της τεχνικής αποτελεσματικότητας εισροών TE , της συγκεκριμένης παραγωγικής μονάδας.

3.1.2 Μεταβλητές αποδόσεις κλίμακας

Η προηγούμενη ενότητα στηρίζεται στην υπόθεση ότι η τεχνολογία παραγωγής χαρακτηρίζεται από σταθερές αποδόσεις κλίμακας. Παρόλα αυτά η υπόθεση αυτή είναι κατάλληλη στην περίπτωση που το σύνολο των DMU λειτουργούν στο βέλτιστο μέγεθος, άρα και δεν χαρακτηρίζονται αναποτελεσματικές λόγω μεγέθους. Στην πραγματικότητα οι περισσότερες DMU δεν λειτουργούν με το βέλτιστο μέγεθος.

Για την αντιμετώπιση του αναπτύχθηκε από τους Banker, Charnes και Cooper (1984) ένα τροποποιημένο υπόδειγμα VRS-DEA, το οποίο παρουσιάζεται μαθηματικά ως εξής:

$$\begin{aligned}
 & \min \theta \\
 & \text{s.t.} \\
 & -y_i + Y\lambda \geq 0 \\
 & \theta x_i - X\lambda \geq 0 \\
 & N1' \lambda = 1 \\
 & \lambda \geq 0
 \end{aligned}$$

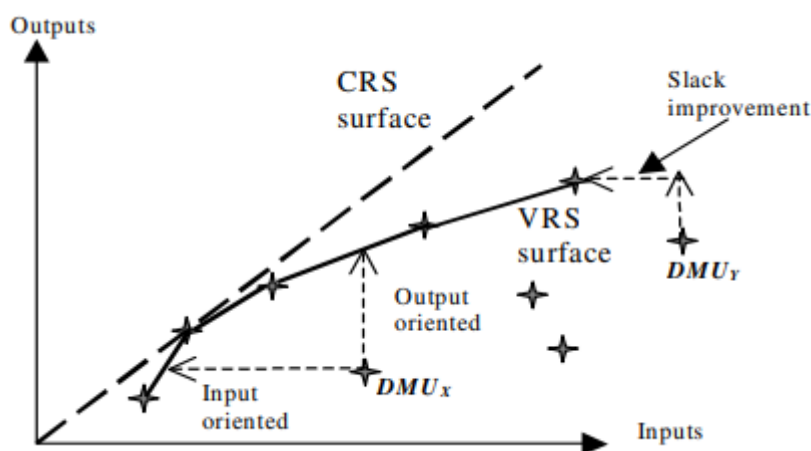
Όπου $N1$ είναι το διάνυσμα διαστάσεων ($N \times 1$) $(1, \dots, 1)$.

Το υπόδειγμα VRS-DEA κατασκευάζει ένα κυρτό περίβλημα διατεινόμενων επιφανειών, το οποίο περικλείει πιο «κλειστά» το δείγμα σε σχέση με το υπόδειγμα CRS-DEA. Δηλαδή, οι

εκτιμήσεις της τεχνικής αποτελεσματικότητας που προκύπτουν είναι μεγαλύτερες ή το πολύ ίσες με εκείνες του προηγούμενου υποδείγματος. Ο περιορισμός κυρτότητας $N1'\lambda=1$ εξασφαλίζει ότι μία αποτελεσματική DMU έχει ως πρότυπα αποτελεσματικές DMU παρόμοιου μεγέθους.

Ωστόσο, οι δύο μορφές του υποδείγματος είναι εξίσου χρήσιμες, η πρώτη διότι βοηθάει στη μέτρηση της αποτελεσματικότητας μεγέθους ενώ η δεύτερη για την εξακρίβωση της φύσης των οικονομιών κλίμακας (δηλαδή αν πρόκειται για φθίνουσες ή αύξουσες οικονομίες κλίμακας).

Στην παρακάτω εικόνα αναπαράγεται η μεθοδολογία της ανωτέρω διαδικασίας.



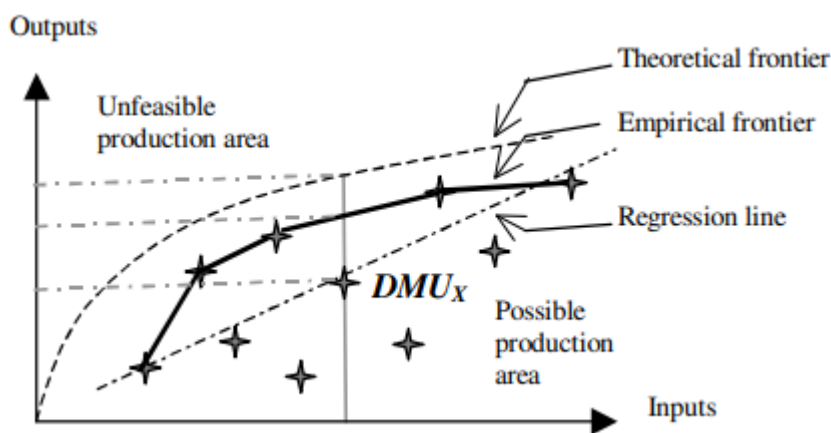
Εικόνα 2: Γραφική διάκριση μεταξύ των μοντέλων CCR (CRS) και BCC (VRS) της μεθόδου DEA (Πηγή: Azadeh, 2007)

3.2 Αποτελεσματικότητα

Η μέθοδος της Περιβάλλουσας Ανάλυσης Δεδομένων αξιολογεί την αποδοτικότητα συγκρίσιμων μονάδων με στόχο της βελτίωση της απόδοσής τους. Η μέθοδος στηρίζεται στην υπόθεση του Golany (1994) ότι μεταξύ συγκρίσιμων μονάδων υφίστανται διαφορές στην απόδοση, οι οποίες μπορούν να μετρηθούν. Ο δείκτης, ο οποίος χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό πολλαπλών μεταβλητών (inputs – outputs):

$$\text{Efficiency} = \frac{\Sigma (\text{συντελεστής βαρύτητας} * \text{εκροή})}{\Sigma (\text{συντελεστής βαρύτητας} * \text{εισροή})}$$

Ο ανωτέρω τύπος χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό της σχετικής αποδοτικότητας και είναι το πηλίκο του αθροίσματος των συντελεστών βαρύτητας των μεταβλητών εξόδου προς το άθροισμα των συντελεστών βαρύτητας των μεταβλητών εισόδου. Ο συγκεκριμένος τύπος είναι αμερόληπτος ως προς τις μονάδες μέτρησης των εισροών και των εκροών με στόχο την εφαρμογή του σε πλήθος περιπτώσεων. Η καμπύλη που δημιουργείται στη μέθοδο DEA (empirical frontier) είναι το αποδοτικό σύνορο. Κατά μήκος της καμπύλης βρίσκονται οι αποδοτικές μονάδες ενώ περιμετρικά βρίσκονται οι μη αποδοτικές. Οι μη παραγωγικές μονάδες βρίσκονται στη μη εφικτή περιοχή παραγωγής ενώ πάνω από το σύνορο βρίσκεται η ανέφικτη περιοχή.



Εικόνα 3: Γραφική αναπαράσταση αποδοτικού συνόρου, DMUs, εφικτής, ανέφικτης περιοχής (Πηγή: Azadeh 2007)

Διευκρινίσεις επί της εικόνας:

- Unfeasible production area: Ανέφικτη περιοχή
- Empirical frontier: Καμπύλη αποδοτικού συνόρου
- Αποδοτική DMU χαρακτηρίζεται όταν μειώνεται οποιαδήποτε εισροή με σταθερές εκροές. Ο συγκεκριμένος τύπος μοντέλου ονομάζεται input-oriented model, διότι προσανατολίζεται στις εισροές και εξετάζει αν η DMU θα μπορούσε να έχει με λιγότερες εισροές το ίδιο επίπεδο εκροών.
- Αποδοτική DMU χαρακτηρίζεται όταν αυξάνεται οποιαδήποτε εκροή με σταθερές εισροές. Ο συγκεκριμένος τύπος μοντέλου ονομάζεται outputs-oriented model, διότι προσανατολίζεται στις εκροές και εξετάζει αν η DMU θα μπορούσε να έχει περισσότερες εκροές με το ίδιο επίπεδο εισροών.

Οι μονάδες απόφασης που βρίσκονται πάνω στην καμπύλη αποδοτικού συνόρου έχουν σχετική αποδοτικότητα ίση με τη μονάδα (1) και κρίνονται αποδοτικές ενώ οι υπόλοιπες που

βρίσκονται κάτω από το σύνορο έχουν σχετική αποδοτικότητα μικρότερη του 1 και κρίνονται μη αποδοτικές.

3.3 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα μεθόδου DEA

Κάποια από τα πλεονεκτήματα της μεθόδου είναι τα παρακάτω:

- Η δυνατότητα που δίνεται στο να επιλέγονται οι βέλτιστοι συντελεστές στάθμισης εκροών (εισροών). Αυτό συμβαίνει διότι ακόμα και όταν μία DMU είναι αναποτελεσματική, ακόμα και κάτω από τις βέλτιστες συνθήκες (συντελεστές στάθμισης), είναι δύσκολο να αμφισβητηθεί.
- Δεν απαιτούνται συγκεκριμένες προδιαγραφές (συνάρτηση παραγωγής), προκειμένου να εξαχθούν οι βαθμοί αποτελεσματικότητας ενώ απαιτεί και μικρότερο αριθμό παρατηρήσεων σε σύγκριση με άλλες μεθόδους.
- Μπορούν να χρησιμοποιηθούν DMU με διαφορετικές εισροές και παράγει διαφορετικές εκροές.
- Τα οικονομετρικά αποτελέσματα της ανάλυσης DEA υποδηλώνουν ότι το στοχαστικό μοντέλο SFA παράγει χαμηλότερες εκτιμήσεις τεχνικής απόδοσης. (Ahmad Ghorbani, Alireza Amirteimoori and Houshang Dehghanzadeh, 2010 A Comparison of DEA, DFA and SFA Methods using Data from Caspian Cattle Feedlot Farms. Journal of Applied Sciences, 10: 1455-1460.)
- Είναι πιο εύκολη η χρήση της ανάλυσης DEA σε σύγκριση με την στοχαστική ανάλυση SFA λόγω της παραμετρικής φύσης της SFA. Απαιτεί εξειδικευμένες γνώσεις και ανάλυση σε βάθος δεδομένων.

Σε αυτό το σημείο πρέπει να τονίσουμε ότι στην περίπτωση που όλες οι εισροές (εκροές) κάθε DMU είναι διαφορετικές από τις υπόλοιπες, τότε δεν μπορεί να εφαρμοστεί. Σε αυτή την περίπτωση τα αποτελέσματα που εξάγονται δεν είναι χρήσιμα, διότι κάθε DMU χρησιμοποιεί εντελώς διαφορετικές εισροές ή να παράγει διαφορετικές εκροές με αποτέλεσμα να εμφανίζεται η κάθε DMU ως αποτελεσματική διότι είναι και μοναδική. Συνεπώς, θα πρέπει να διαμορφωθεί ένα κατάλληλο δείγμα, στο οποίο θα υπάρχουν κοινές βάσεις σύγκρισης.

Ωστόσο, κάποια από τα μειονεκτήματα της μεθόδου είναι τα εξής:

- Δεν μπορεί δέχεται αρνητικές τιμές.
- Δεν λαμβάνονται υπόψιν εξωτερικοί παράγοντες.
- Ευαισθησία αποτελεσμάτων σε σφάλματα μέτρησης με πιθανότητα εσφαλμένων αποτελεσμάτων.

Γι' αυτό το σκοπό η διαδικασία επιλέγει μία σταθερά σε όλες τις μεταβλητές, αρκετά μεγάλη ώστε να διασφαλίζεται ότι δεν υπάρχουν αρνητικές τιμές.

3.4 Πρακτική εφαρμογή

Ο ερευνητής επιλέγει τις εισροές και εκροές σύμφωνα με τη προσέγγιση του και επιλέγει τις προδιαγραφές του μοντέλου DEA σύμφωνα με τα αποτελέσματα που θέλει να εξάγει (CRS ή VRS). Ο αλγόριθμος υπολογίζει αρχικά την σχετική απόδοση κάθε DMU (σταθμισμένο άθροισμα εισροών). Στη συνέχεια θα επιλέγονται τα βάρη με την προϋπόθεση της μεγιστοποίησης της αποτελεσματικότητας της καθεμίας DMU. Συνεπώς, η μέθοδος γνωρίζει πόσο αποτελεσματική είναι κάθε DMU και συνεπώς να εκχωρεί μεγαλύτερα βάρη σε αντίθεση με λιγότερο αποτελεσματικά, τα οποία επηρεάζουν αρνητικά την απόδοσή του. Η μέθοδος εντοπίζει τις βέλτιστες πρακτικές DMU. Οι συγκεκριμένες DMU χρησιμοποιούνται ως στόχοι για τις υπόλοιπες αναποτελεσματικές. Διαγραμματικά, η απόσταση των αναποτελεσματικών DMU από τα σύνορα του στόχου δημιουργεί μία βαθμολογία αναποτελεσματικότητας ενώ δείχνει τον τρόπο με τον οποίο θα πρέπει να συμπεριφερθούν προκειμένου να μεγιστοποιήσουν την αποτελεσματικότητά τους.

3.5 Μεθοδολογία έρευνας

Η παρούσα έρευνα εστιάζει στην αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών εταιριών βασιζόμενη στις πωλήσεις. Η μεθοδολογία που χρησιμοποιήθηκε περιλάμβανε συλλογή των δεδομένων προς επεξεργασία, αναζήτηση επιστημονικών πηγών καθώς και δημοσιευμένα papers σε ξένα περιοδικά. Κατά την έρευνα χρησιμοποιήθηκαν δεδομένα από τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις 28 ελεγκτικών εταιριών στην Ελλάδα (ICAP) για τα έτη 2018,2019 & 2020. Η

έρευνα χρησιμοποιεί δεδομένα από τον ισολογισμό και την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης κάθε εταιρίας. Παράλληλα, συγκρίνονται κάποιιοι ενδεικτικοί δείκτες αποτελεσματικότητας μεταξύ των εταιριών.

Εξετάστηκαν εταιρίες, οι οποίες έχουν δημοσιευμένες καταστάσεις και στις 3 χρήσεις που επιλέχθηκαν, δεν εμφάνιζαν αρνητικές τιμές στα κονδύλια που χρησιμοποιήσαμε, διότι δεν συμφωνούν με τη βιβλιογραφία της μεθοδολογίας. Μέσα στο δείγμα συμπεριλαμβάνεται πλήθος εταιριών που διαφέρουν στο μέγεθος, στην γεωγραφική επικράτεια καθώς και στις υπηρεσίες που προσφέρουν. Ανάμεσα σε αυτές βρίσκονται και οι big 4 ανά την Ελλάδα αλλά και τον κόσμο. Επιλέχθηκε η συγκεκριμένη περίοδος διότι προτιμήθηκε η προσέγγιση όσο το δυνατόν πιο κοντά στην πραγματικότητα.

Μετά την επεξεργασία των δεδομένων 3 χρήσεων προκύπτει ολοκληρωμένη εικόνα σχετικά με την αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών εταιριών στην Ελλάδα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ

4.1 Ανάλυση αποτελεσμάτων αξιολόγησης

Το σενάριο της έρευνας δίνει προσανατολισμό στις εισροές. Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται οι τιμές της μεταβλητής θ , οι οποίες κυμαίνονται από 0 έως 1. Οι εταιρίες που παρουσιάζουν $\theta=1$ χαρακτηρίζονται ως αποδοτικές ενώ οι υπόλοιπες ως μη αποδοτικές. Οι πίνακες που υπάρχουν στη συνέχεια παρουσιάζουν τα αποτελέσματα της μεθόδου DEA ανά έτος.

Η πρώτη στήλη παρουσιάζει τον A/A ανά εταιρία, η δεύτερη στήλη δείχνει την αποτελεσματικότητα με σταθερές αποδόσεις στην κλίμακα, η τρίτη στήλη δείχνει την αποτελεσματικότητα με μεταβλητές αποδόσεις στην κλίμακα, η τέταρτη στήλη δείχνει την αποτελεσματικότητα και των δύο μεθόδων ταυτόχρονα (CRS-VRS). Η τελευταία στήλη δείχνει την κατεύθυνση της DMU (ανοδική-καθοδική) (irs-drs).

Οι συντελεστές βαρύτητας των μη αποδοτικών εταιριών συμβάλλουν στον καθορισμό του στόχου βελτίωσης από τα γινόμενα τους με τα αντίστοιχα δεδομένα εισροών και εκροών. Τα δεδομένα εισροών και εκροών είναι ελεγχόμενα. Η μετατροπή μίας μη αποτελεσματικής εταιρίας σε αποτελεσματική μπορεί να επιτευχθεί μόνο εάν θέσει ως στόχο μία αποτελεσματική και προσπαθήσει να φτάσει σε αυτήν είτε πετυχαίνοντας τις τιμές λειτουργικών εξόδων είτε τις τιμές του κόστους πωληθέντων. Κοινός στόχος όλων των περιπτώσεων, πλην των αποτελεσματικών, είναι η βελτίωση των χαρακτηριστικών τους ώστε να γίνουν αποδοτικές.

Πίνακας 1: Πίνακας αποτελεσμάτων έτος 2018

Αποτελεσματικότητα 2018					
A/A	Επωνυμία	CRS	VRS	SCALE	drs/irs
1	ABACUS ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.	0,522	1,000	0,522	irs
2	ACES ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.	0,677	0,758	0,894	irs
3	ACTION AUDITING Α.Ε.Ο.Ε.Λ.	1,000	1,000	1,000	-
4	ΑΤC ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ - ΛΟΓΙΣΤΕΣ Ε.Π.Ε.	0,561	0,688	0,815	irs

5	BDO ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.	0,543	0,826	0,658	drs
6	DELOITTE ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ Α.Ε.	0,825	1,000	0,825	drs
7	DFK PD AUDIT Α.Ε.	0,490	0,611	0,802	irs
8	ERNST & YOUNG (HELLAS) ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.	0,566	1,000	0,566	drs
9	FRS ΠΡΟΤΥΠΟΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.	0,661	0,705	0,938	irs
10	GRANT THORNTON Α.Ε. ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ & ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	0,598	0,870	0,687	drs
11	HBP ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.	0,583	0,605	0,964	irs
12	KMC ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.	1,000	1,000	1,000	-
13	KPMG ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.	0,444	0,780	0,569	drs
14	KRP AUDITORS Α.Ε.	0,678	0,771	0,880	irs
15	KSI GREECE ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ & ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ Ι.Κ.Ε.	0,667	0,698	0,955	irs
16	METRON AUDITING Α.Ε.	0,874	1,000	0,874	irs
17	NEXIA EUROSTATUS ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.	0,518	0,519	0,998	irs
18	OLYMPIA ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.	0,583	0,607	0,961	drs
19	PKF ΕΥΡΩΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.	0,621	0,769	0,808	drs
20	PRICEWATERHOUSECOOPERS ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.	0,701	1,000	0,701	drs
21	Q.A.S. ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Ε.Π.Ε.	0,805	1,000	0,805	irs
22	RSM GREECE Α.Ε.	0,550	0,599	0,971	irs
23	TMS AUDITORS Α.Ε.	0,537	0,568	0,945	irs
24	UHY ΑΞΩΝ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.	0,621	0,633	0,980	irs
25	ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ "AUDIT SERVICES" Α.Ε.	0,509	0,626	0,813	irs
26	ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.	0,537	0,751	0,710	drs
27	ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΜΟΥΡ ΣΤΗΒΕΝΣ Α.Ε.	0,713	0,787	0,905	drs
28	ΣΥΝΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΙ ΟΡΚΩΤΟΙ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε. ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ	0,879	1,000	0,879	drs

Πίνακας 2: Πίνακας αποτελεσμάτων έτος 2019

Αποτελεσματικότητα 2019					
A/A	Επωνυμία	CRS	VRS	SCALE	drs/irs
1	ABACUS ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.	0,569	1,000	0,569	irs
2	ACES ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.	0,523	0,718	0,728	irs
3	ACTION AUDITING Α.Ε.Ο.Ε.Λ.	0,601	0,648	0,927	drs
4	ATC ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ - ΛΟΓΙΣΤΕΣ Ε.Π.Ε.	0,510	0,660	0,774	irs
5	BDO ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.	0,621	0,866	0,718	drs
6	DELOITTE ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ Α.Ε.	0,501	1,000	0,501	drs
7	DFK PD AUDIT Α.Ε.	0,556	0,590	0,942	irs
8	ERNST & YOUNG (HELLAS) ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.	0,647	1,000	0,647	drs
9	FRS ΠΡΟΤΥΠΟΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.	0,671	0,935	0,717	irs

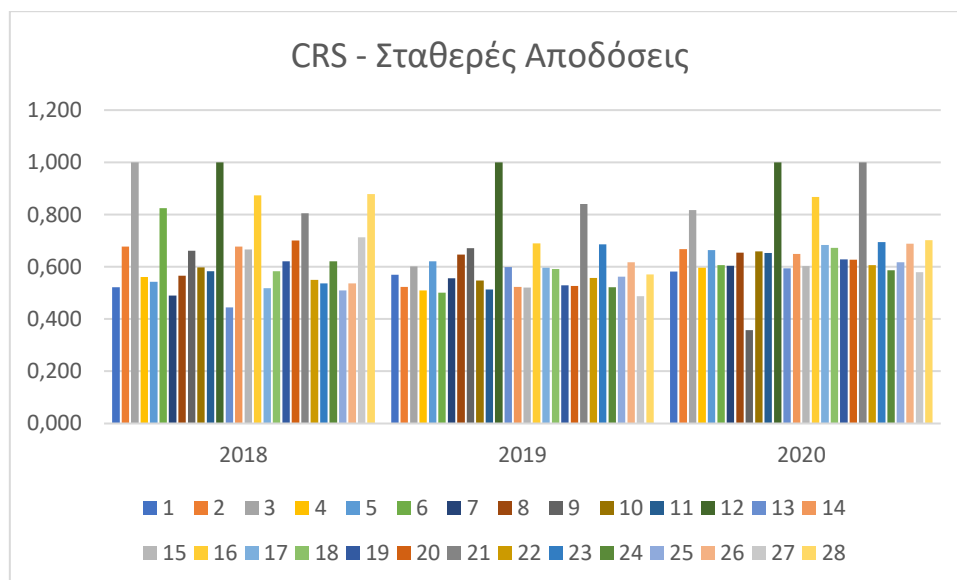
10	GRANT THORNTON A.E. ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ & ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	0,547	0,890	0,615	drs
11	HBP ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.	0,513	0,526	0,981	irs
12	KMC ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.	1,000	1,000	1,000	-
13	KPMG ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.	0,599	0,915	0,655	drs
14	KRP AUDITORS A.E.	0,523	1,000	0,523	irs
15	KSI GREECE ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ & ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ Ι.Κ.Ε.	0,520	0,535	0,973	irs
16	METRON AUDITING A.E.	0,690	0,885	0,780	irs
17	NEXIA EUROSTATUS ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.	0,597	0,641	0,932	drs
18	OLYMPIA ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.	0,592	0,744	0,796	drs
19	PKF ΕΥΡΩΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.	0,529	0,815	0,649	drs
20	PRICEWATERHOUSECOOPERS ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.	0,527	1,000	0,527	drs
21	Q.A.S. ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Ε.Π.Ε.	0,840	1,000	0,840	irs
22	RSM GREECE A.E.	0,557	0,566	0,983	irs
23	TMS AUDITORS A.E.	0,686	0,712	0,963	irs
24	UHY ΑΞΩΝ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.	0,522	0,529	0,987	irs
25	ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ "AUDIT SERVICES" Α.Ε.	0,562	0,585	0,961	irs
26	ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.	0,618	0,810	0,763	drs
27	ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΜΟΥΡ ΣΤΗΒΕΝΣ Α.Ε.	0,488	0,770	0,634	drs
28	ΣΥΝΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΙ ΟΡΚΩΤΟΙ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε. ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ	0,571	1,000	0,571	drs

Πίνακας 3: Πίνακας αποτελεσμάτων έτος 2020

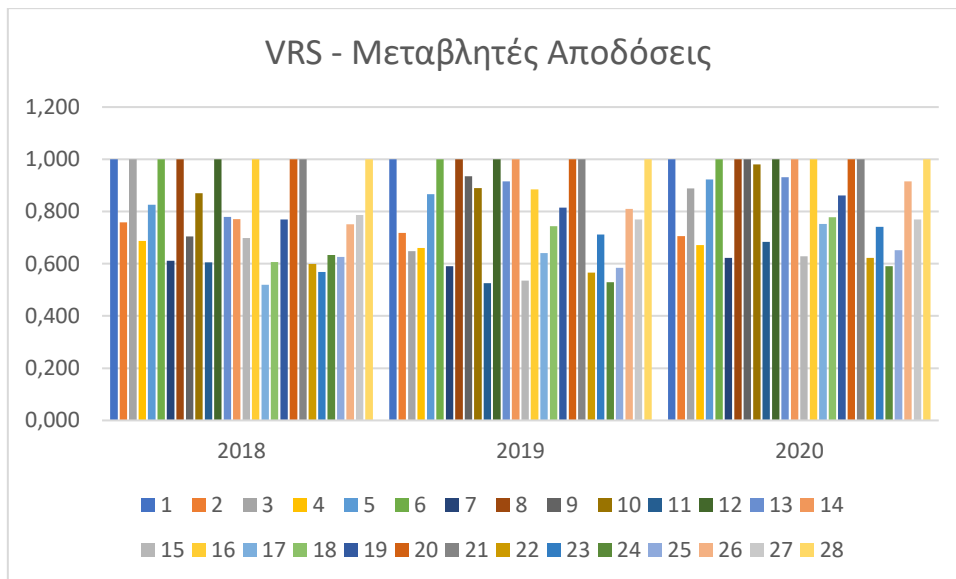
Αποτελεσματικότητα 2020					
A/A	Επωνυμία	CRS	VRS	SCALE	drs/irs
1	ABACUS ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.	0,582	1,000	0,582	irs
2	ACES ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.	0,668	0,706	0,946	irs
3	ACTION AUDITING A.E.O.E.Λ.	0,817	0,889	0,920	drs
4	ATC ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ - ΛΟΓΙΣΤΕΣ Ε.Π.Ε.	0,596	0,672	0,887	irs
5	BDO ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.	0,664	0,923	0,720	drs
6	DELOITTE ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ Α.Ε.	0,606	1,000	0,606	drs
7	DFK PD AUDIT A.E.	0,604	0,623	0,971	irs
8	ERNST & YOUNG (HELLAS) ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.	0,654	1,000	0,654	drs
9	FRS ΠΡΟΤΥΠΟΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.	0,358	1,000	0,358	irs
10	GRANT THORNTON A.E. ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ & ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	0,659	0,980	0,673	drs
11	HBP ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.	0,653	0,684	0,954	drs
12	KMC ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.	1,000	1,000	1,000	-
13	KPMG ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.	0,594	0,931	0,639	drs
14	KRP AUDITORS A.E.	0,649	1,000	0,649	irs

15	ΚΣΙ GREECE ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ & ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ Ι.Κ.Ε.	0,603	0,628	0,959	drs
16	ΜΕΤΡΟΝ AUDITING Α.Ε.	0,868	1,000	0,868	irs
17	ΝΕΧΙΑ EUROSTATUS ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.	0,684	0,753	0,908	drs
18	ΟΛΥΜΠΙΑ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.	0,672	0,778	0,864	drs
19	ΡΚΦ ΕΥΡΩΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.	0,628	0,862	0,729	drs
20	PRICEWATERHOUSECOOPERS ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.	0,627	1,000	0,627	drs
21	Q.A.S. ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Ε.Π.Ε.	1,000	1,000	1,000	-
22	RSM GREECE Α.Ε.	0,606	0,622	0,973	drs
23	TMS AUDITORS Α.Ε.	0,695	0,741	0,937	drs
24	ΥΗΥ ΑΞΩΝ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.	0,587	0,590	0,995	drs
25	ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ "AUDIT SERVICES" Α.Ε.	0,618	0,652	0,947	irs
26	ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.	0,688	0,916	0,751	drs
27	ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΜΟΥΡ ΣΤΗΒΕΝΣ Α.Ε.	0,579	0,770	0,751	drs
28	ΣΥΝΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΙ ΟΡΚΩΤΟΙ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε. ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ	0,702	1,000	0,702	drs

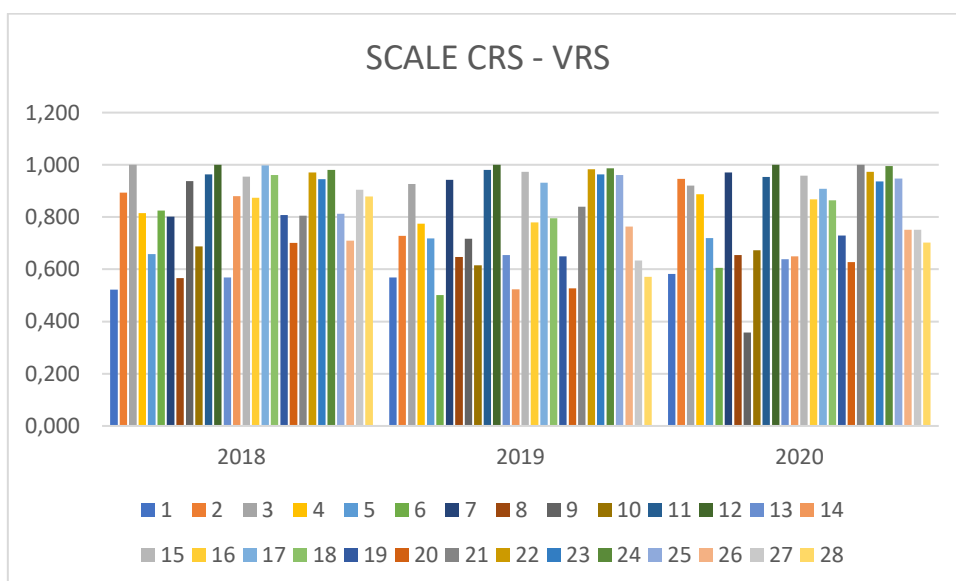
Παρακάτω η ανάλυση ανά έτος, ανά απόδοση (σταθερή / μεταβλητή) & ανά εταιρία.



Σχήμα 1: Ανάλυση σταθερών αποδόσεων στην ζετία



Σχήμα 2: Ανάλυση μεταβλητών αποδόσεων στην ζετία



Σχήμα 3: Ανάλυση σταθερών - μεταβλητών αποδόσεων στην ζετία

Τα αποτελέσματα από την ανάλυση της μεθόδου DEA για το έτος 2018 καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι πλήρως αποτελεσματικές είναι οι εταιρίες με α/α 3 και 12. Οι συγκεκριμένες εταιρίες είναι αποδοτικές και με σταθερές και με μεταβλητές αποδόσεις. Συγχρόνως, αποτελεσματική με τις σταθερές αποδόσεις είναι η εταιρία με α/α 3 ενώ με μεταβλητές αποδόσεις οι εταιρίες με α/α 1,3,6,8,16,20,21 & 28.

Αντίστοιχα για το έτος 2019 πλήρως αποτελεσματική συνεχίζει να είναι η εταιρία με α/α 12. Οι σταθερές αποδόσεις σε κλίμακα εμφανίζουν αποτελεσματική μόνο την εταιρία με α/α 12 ενώ με μεταβλητές αποδόσεις είναι και οι εταιρίες με α/α 1,6,8,14,20,21 & 28.

Τέλος, για το έτος 2020 πλήρως αποτελεσματική εμφανίζεται εκτός από την εταιρία με α/α 12 και η εταιρία με α/α 21. Αποδοτικές με τη σταθερή μέθοδο δεν υπάρχει κάποια άλλη εκτός από τις πλήρως αποτελεσματικές ενώ με τη μεταβλητή μέθοδο είναι οι εταιρίες με α/α 1,6,8,9,14,16,20 & 28.

Από τη σύγκριση των παραπάνω δεδομένων προκύπτει ότι η εταιρία με α/α 12 είναι πλήρως αποτελεσματική και τα 3 έτη με αποτέλεσμα να λειτουργεί ως εταιρία πρότυπο για τις υπόλοιπες. Παράλληλα, προκύπτει ότι η εταιρία με α/α 21 από τη μία χρονιά στην άλλη καταλήγει να γίνεται πλήρως αποτελεσματική την τελευταία χρονιά ενώ και τις 2 προηγούμενες ήταν αποτελεσματική με τις μεταβλητές αποδόσεις. Ο μέσος όρος σταθερών αποδόσεων στην τριετία είναι 0,6381 , με μεταβλητές αποδόσεις 0,8123 και με τον συνδυασμό (CRS-VRS) 0,8054.

Για την εξαγωγή πιο ουσιαστικών αξιολογήσεων προβήκαμε στην σύγκριση των δεδομένων ανά απόδοση. Σύμφωνα με τη σταθερή μέθοδο πλήρως αποτελεσματική εμφανίζεται και πάλι η εταιρία με α/α 12 και τα 3 έτη, ενώ η εταιρία με α/α 3 και 21 είναι αποδοτικές μόνο 1 χρονιά η καθεμία. Ωστόσο, με τις μεταβλητές αποδόσεις πλήρως αποτελεσματικές και τις 3 χρονιές εμφανίζονται οι εταιρίες με α/α 1,6,8,12,20,21 & 28 ενώ μεμονωμένα οι εταιρίες με α/α 3,9,14 & 16. Ο συνδυασμός σταθερών και μεταβλητών αποδόσεων καταλήγει στην εταιρία με α/α 12 να είναι η πλήρως αποτελεσματική και μόνο οι εταιρίες με α/α 3 & 21 να είναι αποδοτικές για μόνο μία χρήση.

Από την ανωτέρω ανάλυση καταλήγουμε και πάλι στο συμπέρασμα ότι η εταιρία με α/α 12 είναι η πλήρως αποτελεσματική σε όλα τα έτη, με όλες τις μεθόδους. Κάποια από τα χαρακτηριστικά της εταιρία είναι η σταθερή αναλογία που διατηρεί στην τριετία μεταξύ inputs και outputs. Ενώ βλέπουμε ότι το output μειώνεται οριακά την τελευταία χρήση παρόλα αυτά εξακολουθεί να βρίσκεται πάνω στην καμπύλη απόδοσης.

Συγχρόνως, αξιολογήθηκαν και κάποιοι ενδεικτικοί δείκτες αποτελεσματικότητας για την επαλήθευση των αποτελεσμάτων μας. Αρχικά χρησιμοποιήσαμε τον δείκτη μικτού κέρδους, ο οποίος είναι πολύ σημαντικός διότι παρέχει ένα μέτρο αξιολόγησης της αποδοτικότητας. Μια επιτυχημένη οντότητα με μεγάλο ποσοστό μικτού κέρδους έχει τη δυνατότητα να καλύπτει τα λειτουργικά και άλλα έξοδα της και συγχρόνως της αφήνει ικανοποιητικό καθαρό κέρδος σε

σχέση με τις πωλήσεις και τα ίδια κεφάλαια που απασχολεί. Ταυτόχρονα, ένας υψηλός δείκτης δείχνει την ικανότητα της διοίκησης να επιτυγχάνει φθηνές αγορές και να πουλάει σε υψηλές τιμές ενώ ένας χαμηλός δείκτης δείχνει ακριβώς το αντίθετο.

Πράγματι, και πάλι η εταιρία με α/α 12 είναι η πλέον αποδοτική και τις 3 χρήσεις. Τα αποτελέσματα φαίνονται στον παρακάτω πίνακα, όπου με κόκκινο χρώμα βρίσκονται οι καλύτεροι δείκτες ανά έτος.

Πίνακας 4: Δείκτης αποδοτικότητας (Μικτό κέρδος / Κύκλος εργασιών)

Μικτό αποτέλεσμα/Πωλήσεις			
A/A	2018	2019	2020
1	30%	25%	19%
2	20%	19%	30%
3	30%	29%	37%
4	19%	17%	20%
5	32%	32%	31%
6	8%	15%	16%
7	24%	24%	22%
8	35%	34%	31%
9	44%	37%	-13%
10	21%	22%	30%
11	18%	17%	32%
12	63%	57%	49%
13	17%	29%	27%
14	23%	19%	22%
15	18%	18%	18%
16	41%	38%	43%
17	26%	29%	30%
18	22%	28%	26%
19	19%	20%	21%
20	23%	19%	20%
21	54%	49%	60%
22	22%	24%	20%
23	31%	38%	33%
24	21%	19%	15%
25	28%	24%	22%
26	31%	31%	33%
27	14%	13%	15%
28	28%	26%	30%

Ταυτόχρονα, από τα παραπάνω αποτελέσματα καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι η πιο αποτελεσματική εταιρία δεν ανήκει σε κάποια από τις Big 5 της Ελλάδος. Με βάση τα ερωτήματα που θέσαμε στην αρχή σχετικά με την επίδραση του μεγέθους και η συμμετοχή των

big 5 στην αποτελεσματικότητα δεν ισχύουν. Είναι σαφές ότι το μέγεθος δεν είναι καταλυτικός παράγοντας για την αποτελεσματικότητα μιας εταιρίας. Μπορεί στην Ελλάδα οι να βρίσκονται στην κορυφή οι big 5, παρόλα αυτά εξάγεται το συμπέρασμα ότι η κορυφή κατακτάτε με βάση τον τζίρο και όχι την αποτελεσματικότητά τους. Σημαντικό στοιχείο για την επιτυχία μιας εταιρίας είναι ο τζίρος αλλά για την ορθή αξιολόγηση της, απαιτείται και η σύγκριση των μεγεθών πληθώρας παραγόντων. Ο πίνακας 5 παρουσιάζει μεμονωμένα τα αποτελέσματα των Big 5 για την εξαγωγή πιο εύχρηστων αποτελεσμάτων.

Από τον παρακάτω πίνακα γίνεται σαφές ότι οι εταιρίες Deloitte, EY & Price είναι αποτελεσματικές για το έτος 2018 με τις μεταβλητές αποδόσεις στην κλίμακα. Για το έτος 2019 παύει να είναι η Price ενώ συνεχίζουν να είναι αποτελεσματικές η Deloitte και η EY. Ωστόσο, για το έτος 2020 επανέρχεται η αποτελεσματικότητα στα ίδια επίπεδα με το έτος 2018. Όσον αφορά τις μη αποτελεσματικές εταιρίες φαίνεται ότι με την πάροδο του χρόνου βελτιώνουν την αποτελεσματικότητά τους και οδηγούνται στην αποτελεσματικότητα ($\theta=1$). Παρόλα αυτά καμία από τις 5 δεν είναι αποτελεσματική με τις σταθερές αποδόσεις στην κλίμακα όπως επίσης και με τον συνδυασμό σταθερών και μεταβλητών αποδόσεων.

Πίνακας 5 Αποτελεσματικότητα Big 5

Αποτελεσματικότητα 2018					Αποτελεσματικότητα 2019					Αποτελεσματικότητα 2020				
A/A	CRS	VRS	SCALE	drs/irs	A/A	CRS	VRS	SCALE	drs/irs	A/A	CRS	VRS	SCALE	drs/irs
6	0,825	1,000	0,825	drs	6	0,501	1,000	0,501	drs	6	0,606	1,000	0,606	drs
8	0,566	1,000	0,566	drs	8	0,647	1,000	0,647	drs	8	0,654	1,000	0,654	drs
10	0,598	0,870	0,687	drs	10	0,547	0,890	0,615	drs	10	0,659	0,980	0,673	drs
13	0,444	0,780	0,569	drs	13	0,599	0,915	0,655	drs	13	0,594	0,931	0,639	drs
20	0,701	1,000	0,701	drs	20	0,527	1,000	0,527	drs	20	0,627	1,000	0,627	drs

Στην πραγματικότητα θα μπορούσε να γίνει και μία ξεχωριστή ανάλυση, όπου θα εξαιρεθούν οι Big 5 δεδομένου ότι τα μεγέθη τους είναι πολύ μεγαλύτερα από τον μέσο όρο, δημιουργώντας μεγάλη διακύμανση, η οποία δεν είναι πραγματική. Δηλαδή, τα μεγέθη των περισσότερων εταιριών δεν κυμαίνονται στο επίπεδο των Big 5 αλλά βρίσκονται σε πολύ χαμηλότερα επίπεδα. Ποιοτικά χαρακτηριστικά των εταιριών δεν μπορούν να αξιολογηθούν στην παρούσα μελέτη, διότι πρόκειται για ποσοτική ανάλυση και όχι ποιοτική.

4.2 Προτάσεις

Σκοπός της παρούσας εργασίας ήταν να αξιολογήσει την αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών εταιριών στην Ελλάδα με βάση συγκεκριμένα χαρακτηριστικά, τα οποία αντλήθηκαν από τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις των εταιριών. Αρχικά, με τη μέσση της βιβλιογραφικής επισκόπησης ερευνήθηκαν τα δεδομένα εκείνα, τα οποία θα έπρεπε να ληφθούν υπόψιν για την ορθή απεικόνιση των αποτελεσμάτων. Στη συνέχεια, συλλέχθηκαν τα δεδομένα όλων των ελεγκτικών εταιριών. Ωστόσο δεν χρησιμοποιήθηκαν στο σύνολο τους καθώς απορρίφθηκαν εταιρίες με μηδενικά ποσά στα κονδύλια που χρησιμοποιήθηκαν στην έρευνα, προκειμένου να μην επηρεάσουν τα αποτελέσματα. Τα αποτελέσματα της παρούσας εργασίας εστιάζουν στο γεγονός ότι η πιο αποτελεσματική εταιρία δεν ανήκει σε κάποια από τις big 5. Αυτό βέβαια έρχεται σε αντιδιαστολή με την κοινή γνώμη που κυριαρχεί σχετικά με την επιτυχία των ελεγκτικών στην Ελλάδα. Οι εταιρίες που βρίσκονται στην κορυφή των ελεγκτικών στην Ελλάδα βασίζονται κυρίως στον τζίρο. Στην παρούσα μελέτη, ο τζίρος είναι κάποιο από τα χαρακτηριστικά που χρησιμοποιείται για την εξαγωγή των αποτελεσμάτων αλλά δεν είναι ο καθοριστικός παράγοντας. Η πλέον αποτελεσματική εταιρία στην Ελλάδα προκύπτει ότι είναι η “ΚΜC Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές Α.Ε.” για δεδομένα που συλλέχθηκαν για τα έτη 2018, 2019 και 2020 τόσο με τη σταθερή, τη μεταβλητή μέθοδο αλλά και τον συνδυασμό αυτών.

Ο απολογισμός της εργασίας καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η αποτελεσματικότητα είναι ένα μέγεθος, το οποίο δεν επηρεάζεται από τη φήμη και πελατεία της κάθε εταιρίας αλλά βασίζεται σε πραγματικά δεδομένα. Επομένως, αποτελεσματική δεν είναι μία εταιρία μόνο όταν παρουσιάζει υψηλό τζίρο αλλά όταν καταφέρνει να διατηρεί χαμηλό το ποσοστό των λειτουργικών και μη εξόδων της επί του τζίρου.

Η εξέλιξη της παρούσας εργασίας θα μπορούσε να γίνει στο μέλλον ως προς τα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν. Η παρούσα εργασία εστιάζει κυρίως στα οικονομικά κριτήρια που καθιστούν αποτελεσματική μία ελεγκτική εταιρία. Ιδιαίτερο ενδιαφέρον θα είχε η συλλογή ποιοτικών δεδομένων, δηλαδή δεδομένα που δεν είναι τόσο εύκολα μετρήσιμα ούτε ανακοινώνονται στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις των εταιριών. Ωστόσο, το ενδιαφέρον θα ήταν μεγάλο εάν χρησιμοποιούνταν κάποια ποιοτικά χαρακτηριστικά όπως ο αριθμός των λαθών των ελεγκτικών εταιριών, το εκπαιδευτικό επίπεδο του προσωπικού, η προϋπηρεσία ή και ο εσωτερικός έλεγχος των ελεγχόμενων εταιριών. Εξίσου σημαντική έρευνα θα μπορούσε να γίνει στην εξέλιξη των ελεγχόμενων εταιριών από τη στιγμή που

εκλέγει μία ελεγκτική εταιρία σε βάθος 6 ετών. Δεδομένου, ότι από τη μία πλευρά οι ελεγκτές ελέγχουν την ορθότητα των οικονομικών καταστάσεων και η εταιρία συμμορφώνεται σύμφωνα με τις υποδείξεις και οδηγίες των ορκωτών ελεγκτών θα έπρεπε σε βάθος χρόνου να βελτιώνεται και να παρουσιάζει καλύτερα αποτελέσματα. Επομένως, και μία μελέτη περίπτωσης θα είχε ενδιαφέρον στην διαχρονική παρουσίαση της πορείας μίας εταιρίας αξιολογώντας βέβαια την συνεισφορά της ελεγκτικής εταιρίας. Σαφώς, θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί και η ίδια έρευνα με τα ίδια δεδομένα εφαρμόζοντας παραλλαγές της μεθόδου DEA.

Δεδομένου ότι η παρούσα εργασία χρησιμοποιεί δεδομένα για τις χρήσεις 2018,2019 & 2020 δεν έχει άμεση επιρροή από τις επιπτώσεις της πανδημίας Covid-19. Ωστόσο, μία μελλοντική μελέτη αντίστοιχη με την παρούσα θα μπορούσε να εξάγει σημαντικά αποτελέσματα σχετικά με την επιρροή της πανδημίας στην αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών εταιριών.

Ωστόσο, η παρούσα μελέτη παρουσίασε κάποιους περιορισμούς ως προς τα δεδομένα που συλλέχθηκαν. Χρησιμοποιήθηκαν δεδομένα που βρίσκονται δημοσιευμένα στις οικονομικές καταστάσεις των ελεγκτικών εταιριών. Συγχρόνως, εάν είχαν χρησιμοποιηθεί δεδομένα που δεν δημοσιεύονται και αφορούν ποιοτικά χαρακτηριστικά των εταιριών να μπορούσε να εξαχθεί ένα πιο ποιοτικό αποτέλεσμα. Η συλλογή τέτοιου είδους δεδομένων θα ήταν ανέφικτη για το μέγεθος του δείγματος που χρησιμοποιήθηκε στην παρούσα μελέτη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

5.1 Συμπεράσματα

Κάθε ελεγκτική εταιρία αντιμετωπίζει διάφορες δυσκολίες και καταβάλει μεγάλη προσπάθεια για να ανταπεξέλθει στον ανταγωνισμό του κλάδου. Αυτό την κάνει να επιδιώκει την αυτοαξιολόγηση της με σκοπό να εντοπίσει τις αδυναμίες της και να τις διορθώσει. Η εξέλιξη της τεχνολογίας βοηθάει στην εξαγωγή εμπειριστατωμένων αποτελεσμάτων. Η εφαρμογή της μεθόδου DEA επιδιώκει να αξιολογήσει και ταξινομήσει τις ελεγκτικές εταιρίες βάσει της συγκριτικής αποδοτικότητας τους και να αναδείξει τα αδύναμα σημεία τους.

Το μοντέλο της συγκεκριμένης μεθόδου δεν έχει ως στόχο να υποδείξει τον τρόπο με τον οποίο θα βελτιωθεί η αποδοτικότητα μιας εταιρίας αλλά να αναδείξει τα σημεία εκείνα, τα οποία μπορούν να βελτιωθούν. Σαφώς, τα αποτελέσματα εξηγούνται με βάση τη βιβλιογραφία και τη μεθοδολογία της DEA αλλά υπάρχουν και παρεμβάσεις από την προσωπική εμπειρία του γράφοντος.

Περιορισμοί επί του παρόντος υπάρχουν τόσο σε επίπεδο μοντέλου όσο και δεδομένων. Τα δεδομένα αντλήθηκαν από την επίσημη ιστοσελίδα της ICAP και συγκεκριμένα από τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις όλων των ελεγκτικών εταιριών. Επιλέχθηκαν εταιρίες που παρουσίαζαν αποτελέσματα τις χρήσεις που ορίστηκαν καθώς και όσες δεν παρουσίαζαν αρνητικά αποτελέσματα στα κονδύλια του κύκλου εργασιών, κόστος πωληθέντων καθώς και λειτουργικών εξόδων. Η χρήση του συγκεκριμένου μοντέλου έχει ως αποτέλεσμα τη χρήση καθαρά ποσοτικών δεδομένων χωρίς να δίνεται η δυνατότητα εισαγωγής δεδομένων που δεν επιμετρούνται.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

ΔΕΔΟΜΕΝΑ

6.1 Δεδομένα inputs – outputs

Κατά την έρευνα χρησιμοποιήθηκαν οι εταιρίες που βρίσκονται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 6: Δείγμα εταιριών

A/A	Εταιρία
1	ABACUS ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.
2	ACES ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.
3	ACTION AUDITING Α.Ε.Ο.Ε.Λ.
4	ΑΤC ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ - ΛΟΓΙΣΤΕΣ Ε.Π.Ε.
5	BDO ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.
6	DELOITTE ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ Α.Ε.
7	DFK PD AUDIT Α.Ε.
8	ERNST & YOUNG (HELLAS) ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.
9	FRS ΠΡΟΤΥΠΟΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.
10	GRANT THORNTON Α.Ε. ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ & ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
11	HBP ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.
12	KMC ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.
13	KPMG ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.
14	KRP AUDITORS Α.Ε.
15	KSI GREECE ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ & ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ Ι.Κ.Ε.
16	METRON AUDITING Α.Ε.
17	NEXIA EUROSTATUS ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.
18	OLYMPIA ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.
19	PKF ΕΥΡΩΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.
20	PRICEWATERHOUSECOOPERS ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.
21	Q.A.S. ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Ε.Π.Ε.
22	RSM GREECE Α.Ε.
23	TMS AUDITORS Α.Ε.
24	UHY ΑΞΩΝ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.
25	ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ "AUDIT SERVICES" Α.Ε.
26	ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.
27	ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΜΟΥΡ ΣΤΗΒΕΝΣ Α.Ε.
28	ΣΥΝΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΙ ΟΡΚΩΤΟΙ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε. ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

Τα δεδομένα εισροών και εκροών που επιλέχθηκαν είναι τα ίδια για όλες τις εταιρίες, για όλα τα έτη.

Πίνακας 7: Inputs - Outputs σεναρίων αξιολόγησης

	Δεδομένα	Μονάδα μέτρησης
Inputs	Κόστος πωληθέντων	€
	Λειτουργικά έξοδα	€
Outputs	Κύκλος εργασιών	€

Ως κύκλος εργασιών καλείται η ακαθάριστη εισροή οικονομικών ωφελειών από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας, δηλαδή το καθαρό ποσό των πωλήσεων ή / και των υπηρεσιών μιας εταιρίας. Με άλλο λόγια είναι το συνολικό εισόδημα που έχει αποκτήσει μία οντότητα χωρίς να υπολογίζονται οι άμεσοι φόροι και οι εκπτώσεις πελατών. Ως κόστος πωληθέντων νοείται το κόστος αγοράς των πωληθέντων προϊόντων μιας επιχείρησης και ισούται με το συνολικό ποσό με το οποίο επιβαρύνθηκε προκειμένου να αποκτήσει τα εμπορεύματά της. Συνεπώς, είναι η άμεση αξία της παραγωγής ενός προϊόντων ή μιας υπηρεσίας σε μία δεδομένη περίοδο. Η άμεση αξία αναφέρεται μόνο σε εκείνα που επηρεάζουν άμεσα τη διαδικασία απόκτησης του αγαθού ή της υπηρεσίας προς πώληση. Και ως λειτουργικά έξοδα νοείται ο μερισμός των δαπανών που πραγματοποίησε η εταιρία κατά τη διάρκεια της χρήσης. Στην πραγματικότητα είναι όλα όσα γίνονται για τη λειτουργία της επιχείρησης και την εξυπηρέτηση των σκοπών της καθώς και για την επίτευξη των οργανικών της εσόδων.

Στον πίνακα 3,4 & 5 παρουσιάζονται στατιστικά στοιχεία των αρχικών δεδομένων ανά εταιρία και ανά χρονιά. Δεν τίθεται θέμα εμπιστευτικότητας προσωπικών δεδομένων, διότι πρόκειται για δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις σε επίσημη ιστοσελίδα.

Πίνακας 8: Στατιστικά στοιχεία δεδομένα για το έτος 2018

Α/Α	Εταιρία	2018		
		Κύκλος εργασιών	Κόστος Πωλήσεων	Λειτουργικά έξοδα
1	ABACUS ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.	300.268	211.671	84.086
2	ACES ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.	561.789	451.871	71.200
3	ACTION AUDITING Α.Ε.Ο.Ε.Α.	1.190.028	832.962	70.294
4	ATC ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ - ΛΟΓΙΣΤΕΣ Ε.Π.Ε.	504.287	410.075	90.805
5	BDO ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.	3.503.437	2.373.990	1.054.495
6	DELOITTE ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ Α.Ε.	25.489.186	23.328.068	1.825.792
7	DFK PD AUDIT Α.Ε.	619.279	469.140	146.173
8	ERNST & YOUNG (HELLAS) ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.	24.165.950	15.698.016	6.510.398
9	FRS ΠΡΟΤΥΠΟΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.	790.009	439.975	351.551
10	GRANT THORNTON Α.Ε. ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ & ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	22.036.895	17.487.922	3.611.484
11	HBP ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.	892.173	734.325	148.249
12	KMC ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.	1.241.642	456.911	144.280

13	KPMG ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.	12.244.351	10.150.601	3.557.655
14	KRP AUDITORS Α.Ε.	520.975	400.448	69.010
15	KSI GREECE ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ & ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ Ι.Κ.Ε.	829.037	677.376	106.725
16	METRON AUDITING Α.Ε.	504.672	298.871	52.272
17	NEXIA EUROSTATUS ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.	1.212.890	901.317	265.226
18	OLYMPIA ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.	1.738.912	1.353.084	302.903
19	PKF ΕΥΡΩΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.	4.522.150	3.664.153	676.395
20	PRICEWATERHOUSECOOPERS ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.	35.640.185	27.611.788	4.375.639
21	Q.A.S. ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Ε.Π.Ε.	402.286	183.827	96.850
22	RSM GREECE Α.Ε.	949.188	738.380	182.981
23	TMS AUDITORS Α.Ε.	826.372	566.800	254.302
24	UHY ΑΞΩΝ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.	1.020.405	807.939	156.009
25	ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ "AUDIT SERVICES" Α.Ε.	615.484	444.643	148.931
26	ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.	2.361.638	1.629.924	513.756
27	ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΜΟΥΡ ΣΤΗΒΕΝΣ Α.Ε.	4.570.462	3.922.051	476.418
28	ΣΥΝΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΙ ΟΡΚΩΤΟΙ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε. ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ	33.281.890	23.904.132	2.681.079

Πίνακας 9: Στατιστικά στοιχεία δεδομένα για το έτος 2019

Α/Α	Εταιρία	2019		
		Κύκλος εργασιών	Κόστος Πωλήσεων	Λειτουργικά έξοδα
1	ABACUS ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.	312.265	233.276	82.802
2	ACES ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.	591.352	480.873	63.216
3	ACTION AUDITING Α.Ε.Ο.Ε.Λ.	1.199.631	848.599	75.422
4	ATC ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ - ΛΟΓΙΣΤΕΣ Ε.Π.Ε.	571.427	475.819	91.583
5	BDO ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.	3.432.634	2.348.370	1.006.899
6	DELOITTE ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ Α.Ε.	28.463.434	24.167.376	2.009.304
7	DFK PD AUDIT Α.Ε.	653.680	499.520	146.953
8	ERNST & YOUNG (HELLAS) ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.	23.979.009	15.764.332	6.643.115
9	FRS ΠΡΟΤΥΠΟΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.	306.302	194.093	215.095
10	GRANT THORNTON Α.Ε. ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ & ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	19.711.617	15.306.893	4.328.632
11	HBP ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.	894.609	740.678	156.963
12	KMC ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.	1.073.553	456.326	33.797
13	KPMG ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.	13.472.270	9.558.651	4.540.313
14	KRP AUDITORS Α.Ε.	390.100	316.854	40.334
15	KSI GREECE ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ & ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ Ι.Κ.Ε.	829.791	678.294	123.652
16	METRON AUDITING Α.Ε.	505.408	311.185	84.404
17	NEXIA EUROSTATUS ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.	1.231.690	877.181	244.590
18	OLYMPIA ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.	1.756.230	1.260.669	234.287
19	PKF ΕΥΡΩΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.	4.613.137	3.709.714	754.615
20	PRICEWATERHOUSECOOPERS ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.	35.544.353	28.678.240	4.236.048
21	Q.A.S. ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Ε.Π.Ε.	358.599	181.525	110.809
22	RSM GREECE Α.Ε.	908.092	693.266	171.280
23	TMS AUDITORS Α.Ε.	767.122	475.495	297.757

24	UHY ΑΞΩΝ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.	948.179	771.856	163.369
25	ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ "AUDIT SERVICES" Α.Ε.	754.448	570.389	164.400
26	ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.	2.345.751	1.612.232	538.944
27	ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΜΟΥΡ ΣΤΗΒΕΝΣ Α.Ε.	4.460.699	3.886.058	544.712
28	ΣΥΝΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΙ ΟΡΚΩΤΟΙ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε. ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ	33.127.465	24.654.811	3.210.137

Πίνακας 10: Στατιστικά στοιχεία δεδομένα για το έτος 2020

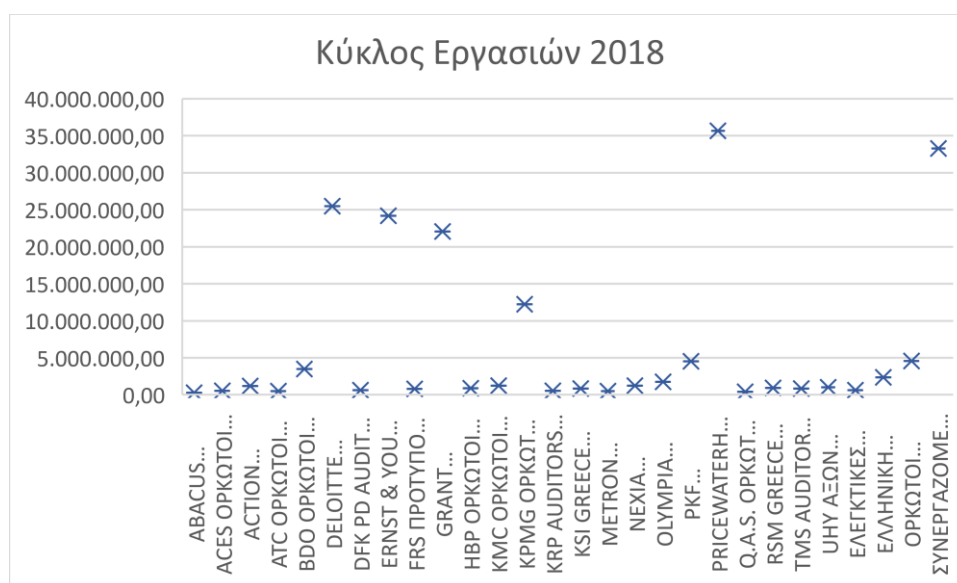
Α/Α	Εταιρία	2020		
		Κύκλος εργασιών	Κόστος Πωλήσεων	Λειτουργικά έξοδα
1	ABACUS ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.	276.677	224.184	66.304
2	ACES ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.	586.370	410.271	131.264
3	ACTION AUDITING Α.Ε.Ο.Ε.Α.	1.275.153	799.259	77.593
4	ΑΤC ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ - ΛΟΓΙΣΤΕΣ Ε.Π.Ε.	521.174	416.433	113.629
5	BDO ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.	3.605.118	2.502.762	886.637
6	DELOITTE ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ Α.Ε.	28.245.811	23.748.070	2.617.214
7	DFK PD AUDIT Α.Ε.	655.740	511.484	152.049
8	ERNST & YOUNG (HELLAS) ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.	23.983.035	16.506.678	6.891.585
9	FRS ΠΡΟΤΥΠΟΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.	126.632	142.862	152.231
10	GRANT THORNTON Α.Ε. ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ & ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	17.937.725	12.605.738	4.309.860
11	HBP ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.	678.422	459.529	213.542
12	KMC ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.	1.102.778	566.358	51.653
13	KPMG ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.	13.131.355	9.614.081	4.866.922
14	KRP AUDITORS Α.Ε.	407.390	317.557	39.996
15	KSI GREECE ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ & ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ Ι.Κ.Ε.	1.124.281	925.413	159.618
16	METRON AUDITING Α.Ε.	548.700	311.913	57.559
17	NEXIA EUROSTATUS ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.	1.195.161	838.086	214.593
18	OLYMPIA ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.	1.614.468	1.189.859	209.460
19	PKF ΕΥΡΩΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.	5.158.892	4.085.742	680.383
20	PRICEWATERHOUSECOOPERS ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.	35.326.103	28.119.577	4.477.896
21	Q.A.S. ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Ε.Π.Ε.	465.796	187.927	135.447
22	RSM GREECE Α.Ε.	910.279	726.173	170.842
23	TMS AUDITORS Α.Ε.	901.363	602.601	202.403
24	UHY ΑΞΩΝ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.	959.684	815.324	129.558
25	ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ "AUDIT SERVICES" Α.Ε.	646.573	502.503	126.857
26	ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.	2.530.911	1.704.062	581.770
27	ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΜΟΥΡ ΣΤΗΒΕΝΣ Α.Ε.	4.232.499	3.605.632	677.037
28	ΣΥΝΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΙ ΟΡΚΩΤΟΙ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε. ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ	32.097.117	22.492.448	4.332.742

Τα δεδομένα συλλέχθηκαν μέσω της ιστοσελίδας της ICAP, η οποία περιέχει αναλυτικές πληροφορίες για όλες τις ελεγκτικές της χώρας. Στην παρούσα εργασία χρησιμοποιήθηκαν δεδομένα από 28 ελεγκτικές εταιρίες. Για την εξαγωγή του δείγματος χρησιμοποιήθηκαν εταιρίες, οι οποίες είχαν δημοσιευμένα αποτελέσματα και για τα 3 έτη 2018,2019 & 2020.

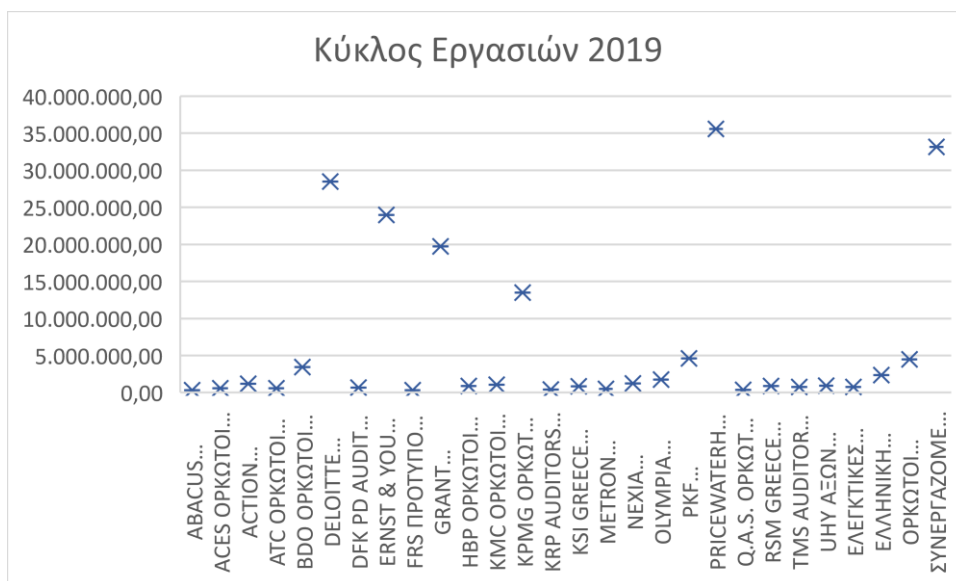
Απορρίφθηκαν εταιρίες με μηδενικά κονδύλια στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, προκειμένου να μην επηρεάσουν την αποτελεσματικότητα των λοιπών εταιριών.

Η επιλογή των χρήσεων έγινε με σκοπό να είναι όσο πιο κοντά στην πραγματικότητα. Συγκεκριμένα, συλλέχθηκαν δεδομένα για 3 χρήσεις και όχι 2 όπως συνηθίζουν στις οικονομικές καταστάσεις για να είναι πιο αξιόπιστη η ανάλυση και να μπορέσει να υπάρξει μεγαλύτερο εύρος στα αποτελέσματα. Μέσα στις χρήσεις που επιλέχθηκαν είναι και το έτος 2020. Οι ελεγκτικές χρήσεις διαρκούν από 1/7/xx έως 30/6/x+1. Δεδομένης αυτής της διάρκειας οι συνέπειες της πανδημίας Covid-19 δεν φαίνονται σε αυτή τη χρήση διότι η εμφάνιση του φαινομένου έλαβε χώρα τον Μάρτιο 2020.

Παρακάτω στο σχήμα 4,5 & 6 παρουσιάζεται η διασπορά του κύκλου εργασιών για τις ελεγχόμενες χρήσεις. Από το σχήμα 4 φαίνεται ότι οι εταιρίες που παρουσιάζουν το μεγαλύτερο τζίρο για το έτος 2018 είναι η Pricewaterhousecoopers (Price), Συνεργαζόμενοι Ορκωτοί Λογιστές (Σ.Ο.Λ.), Deloitte, Ernst & Young (E.Y.), Grant Thornton (G.T.) & KPMG. Οι ίδιες εταιρίες εμφανίζονται και τα 3 έτη με την Price να κατακτά την κορυφή για όλη την τριετία. Αντίστοιχα, στο σχήμα 7,8 & 9 παρουσιάζεται η διασπορά του κόστους πωληθέντων για τις ελεγχόμενες χρήσεις. Παρόμοια αποτελέσματα εμφανίζουν και τα δεδομένα του κόστους πωληθέντων. Ο κύκλος εργασιών είναι στενά συνδεδεμένος με το κόστος πωληθέντων, επομένως είναι αναμενόμενο να παρουσιάζουν οι ίδιες εταιρίες υψηλά κόστη-έσοδα.



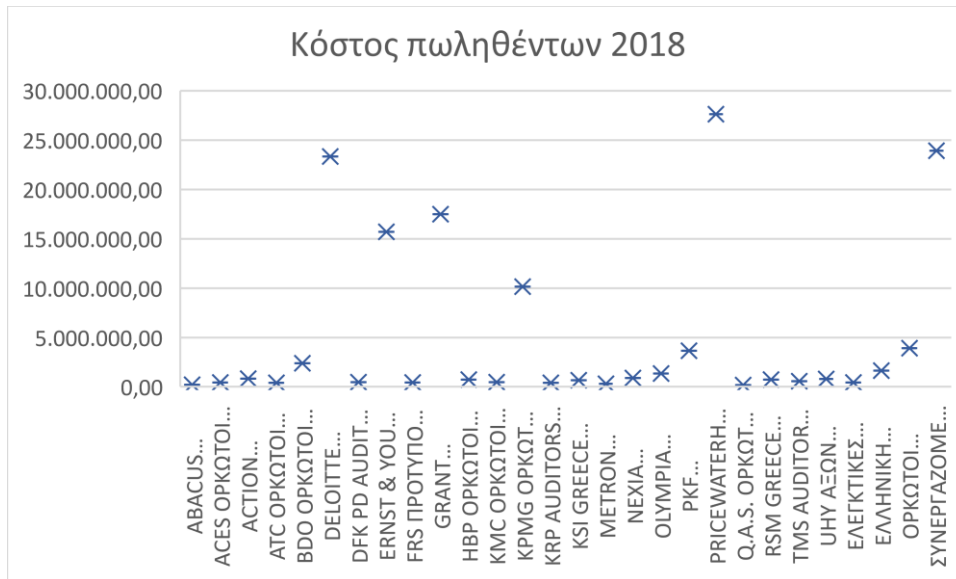
Σχήμα 4 Κύκλος Εργασιών 2018



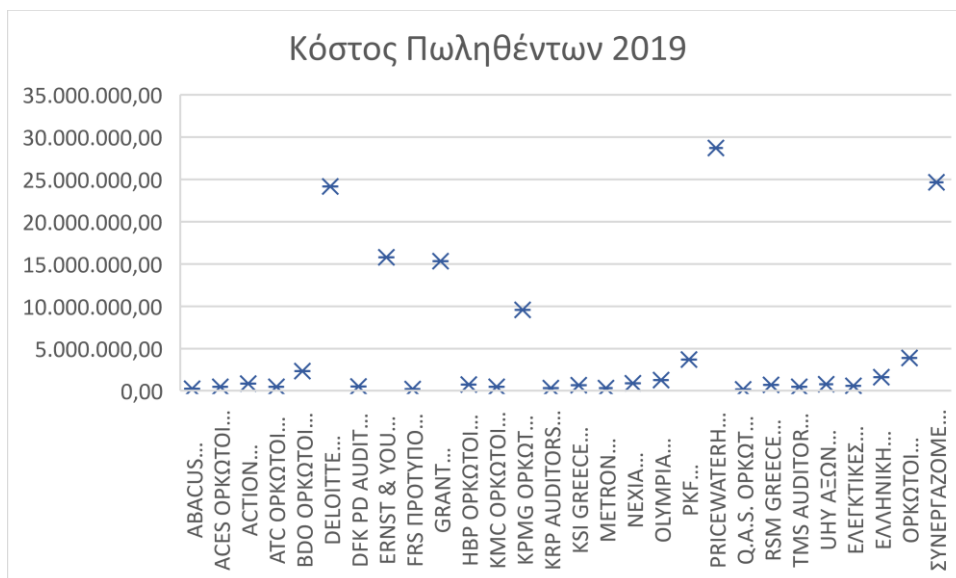
Σχήμα 5 Κύκλος Εργασιών 2019



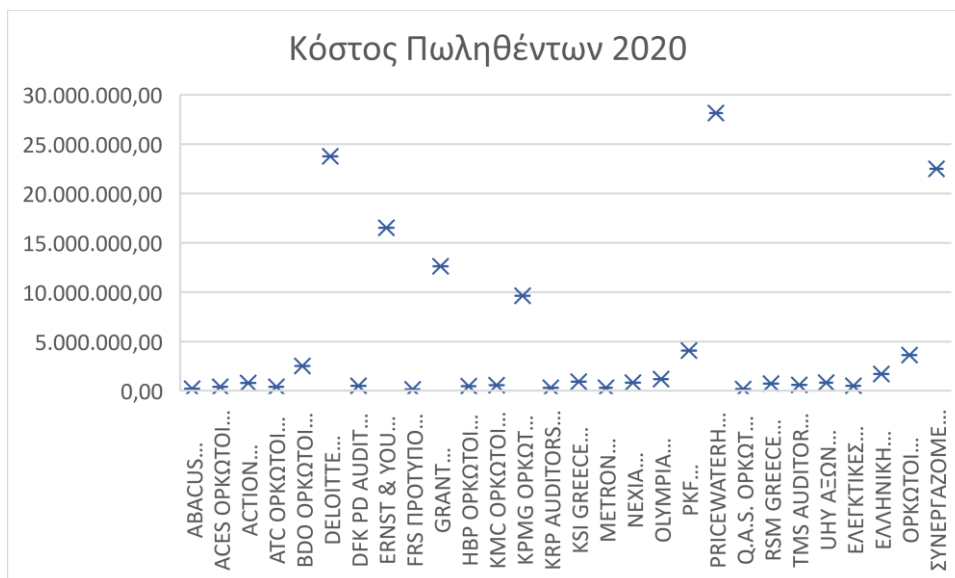
Σχήμα 6 Κύκλος Εργασιών 2020



Σχήμα 7 Κόστος Πωληθέντων 2018



Σχήμα 8 Κόστος Πωληθέντων 2019



Σχήμα 9 Κόστος Πωληθέντων 2020

Πίνακας 11 Δεδομένα παλινδρόμησης 2018

Α/Α	Εταιρία	2018	
		Αποτελεσματικότητα	Σύνολο Ενεργητικού
1	ABACUS ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 998938676	0,522	285.166
2	ACES ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 800335717	0,677	592.172
3	ACTION AUDITING Α.Ε.Ο.Ε.Λ., Α.Φ.Μ. 800402120	1,000	970.483
4	ΑΤC ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ - ΛΟΓΙΣΤΕΣ Ε.Π.Ε., Α.Φ.Μ. 800390012	0,561	466.725
5	BDO ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 800487055	0,543	2.015.889
6	DELOITTE ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 094394788	0,825	13.196.584
7	DFK PD AUDIT Α.Ε., Α.Φ.Μ. 800383045	0,490	357.887
8	ERNST & YOUNG (HELLAS) ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 094316657	0,566	17.652.072
9	FRS ΠΡΟΤΥΠΟΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 800354271	0,661	1.028.691
10	GRANT THORNTON Α.Ε. ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ & ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ, Α.Φ.Μ. 094399329	0,598	14.117.782
11	HBP ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 998683050	0,583	616.423
12	KMC ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 800437710	1,000	2.312.434
13	KPMG ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 094415531	0,444	11.152.350
14	KRP AUDITORS Α.Ε., Α.Φ.Μ. 800403940	0,678	280.040
15	KSI GREECE ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ & ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ Ι.Κ.Ε., Α.Φ.Μ. 800478384	0,667	360.226
16	METRON AUDITING Α.Ε., Α.Φ.Μ. 800327625	0,874	1.219.719
17	NEXIA EUROSTATUS ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 094538150	0,518	546.896
18	OLYMPIA ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 800455950	0,583	1.230.733
19	PKF ΕΥΡΩΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 094434361	0,621	3.791.837
20	PRICEWATERHOUSECOOPERS ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 094399907	0,701	25.344.028
21	Q.A.S. ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Ε.Π.Ε., Α.Φ.Μ. 998849864	0,805	633.887
22	RSM GREECE Α.Ε., Α.Φ.Μ. 094397951	0,550	996.570
23	TMS AUDITORS Α.Ε., Α.Φ.Μ. 800394662	0,537	586.161
24	UHY ΑΞΩΝ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 095738815	0,621	395.174
25	ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ "AUDIT SERVICES" Α.Ε., Α.Φ.Μ. 800388366	0,509	515.688
26	ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 997803446	0,537	1.907.525
27	ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΜΟΥΡ ΣΤΗΒΕΝΣ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 094386174	0,713	2.311.877
28	ΣΥΝΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΙ ΟΡΚΩΤΟΙ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε. ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ, Α.Φ.Μ. 094394659	0,879	26.616.935

Πίνακας 12 Δεδομένα παλινδρόμησης 2019

Α/Α	Εταιρία	2019	
		Αποτελεσματικότητα	Σύνολο Ενεργητικού
1	ΑΒΑCUS ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 998938676	0,569	287.652
2	ΑCΕS ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 800335717	0,523	618.203
3	ΑCΤΙΟΝ ΑΥΔΙΤΙΝΓ Α.Ε.Ο.Ε.Λ., Α.Φ.Μ. 800402120	0,601	1.062.948
4	ΑΤC ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ - ΛΟΓΙΣΤΕΣ Ε.Π.Ε., Α.Φ.Μ. 800390012	0,510	513.781
5	ΒDΟ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 800487055	0,621	2.789.571
6	ΔΕΛΟΙΤΤΕ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 094394788	0,501	14.489.471
7	DFK PD AUDIT Α.Ε., Α.Φ.Μ. 800383045	0,556	388.183
8	ΕRΝSΤ & YOUNG (HELLAS) ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 094316657	0,647	17.251.653
9	FRS ΠΡΟΤΥΠΟΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 800354271	0,671	1.017.744
10	GRANT THORNTON Α.Ε. ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ & ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ, Α.Φ.Μ. 094399329	0,547	13.898.265
11	ΗΒΡ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 998683050	0,513	554.346
12	ΚΜC ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 800437710	1,000	2.024.478
13	ΚΡΜG ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 094415531	0,599	8.192.864
14	ΚRΡ ΑΥΔΙΤΟΡS Α.Ε., Α.Φ.Μ. 800403940	0,523	271.592
15	ΚSΙ GREECE ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ & ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ Ι.Κ.Ε., Α.Φ.Μ. 800478384	0,520	382.563
16	ΜΕΤRΟΝ ΑΥΔΙΤΙΝΓ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 800327625	0,690	1.263.426
17	ΝΕΧΙΑ ΕΥRΟSΤΑΤUS ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 094538150	0,597	588.537
18	ΟΛΥΜΠΡΙΑ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 800455950	0,592	1.350.979
19	ΡΚF ΕΥΡΩΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 094434361	0,529	4.224.170
20	PRICEWATERHOUSECOOPERS ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 094399907	0,527	22.655.239
21	Q.A.S. ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Ε.Π.Ε., Α.Φ.Μ. 998849864	0,840	670.530
22	RSM GREECE Α.Ε., Α.Φ.Μ. 094397951	0,557	1.074.553
23	TMS ΑΥΔΙΤΟΡS Α.Ε., Α.Φ.Μ. 800394662	0,686	601.933
24	ΥΗΥ ΑΞΩΝ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 095738815	0,522	374.734
25	ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ "AUDIT SERVICES" Α.Ε., Α.Φ.Μ. 800388366	0,562	450.589
26	ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 997803446	0,618	2.067.511
27	ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΜΟΥΡ ΣΤΗΒΕΝS Α.Ε., Α.Φ.Μ. 094386174	0,488	2.003.320
28	ΣΥΝΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΙ ΟΡΚΩΤΟΙ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε. ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ, Α.Φ.Μ. 094394659	0,571	22.648.821

Πίνακας 13 Δεδομένα παλινδρόμησης 2020

Α/Α	Εταιρία	2020	
		Αποτελεσματικότητα	Σύνολο Ενεργητικού
1	ΑΒΑCUS ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 998938676	0,582	310.815
2	ΑCΕS ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 800335717	0,668	608.299
3	ΑCΤΙΟΝ ΑΥΔΙΤΙΝΓ Α.Ε.Ο.Ε.Λ., Α.Φ.Μ. 800402120	0,817	1.229.277
4	ΑΤC ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ - ΛΟΓΙΣΤΕΣ Ε.Π.Ε., Α.Φ.Μ. 800390012	0,596	641.845
5	ΒDΟ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 800487055	0,664	3.267.865
6	ΔΕΛΟΙΤΤΕ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 094394788	0,606	15.228.060
7	DFK PD AUDIT Α.Ε., Α.Φ.Μ. 800383045	0,604	489.980
8	ΕRΝSΤ & YOUNG (HELLAS) ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 094316657	0,654	15.474.725
9	FRS ΠΡΟΤΥΠΟΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 800354271	0,358	1.650.652
10	GRANT THORNTON Α.Ε. ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ & ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ, Α.Φ.Μ. 094399329	0,659	13.234.464
11	ΗΒΡ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 998683050	0,653	622.048
12	ΚΜC ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 800437710	1,000	1.146.345
13	ΚΡΜG ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 094415531	0,594	9.700.909
14	ΚRΡ ΑΥΔΙΤΟΡS Α.Ε., Α.Φ.Μ. 800403940	0,649	328.306
15	ΚSΙ GREECE ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ & ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ Ι.Κ.Ε., Α.Φ.Μ. 800478384	0,603	430.261
16	ΜΕΤRΟΝ ΑΥΔΙΤΙΝΓ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 800327625	0,868	425.888
17	ΝΕΧΙΑ ΕΥRΟSΤΑΤUS ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 094538150	0,684	747.878
18	ΟΛΥΜΠΡΙΑ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 800455950	0,672	1.004.704
19	ΡΚF ΕΥΡΩΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 094434361	0,628	5.022.523
20	PRICEWATERHOUSECOOPERS ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 094399907	0,627	23.117.587
21	Q.A.S. ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Ε.Π.Ε., Α.Φ.Μ. 998849864	1,000	732.250
22	RSM GREECE Α.Ε., Α.Φ.Μ. 094397951	0,606	1.036.142
23	TMS ΑΥΔΙΤΟΡS Α.Ε., Α.Φ.Μ. 800394662	0,695	521.031
24	ΥΗΥ ΑΞΩΝ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 095738815	0,587	456.236
25	ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ "AUDIT SERVICES" Α.Ε., Α.Φ.Μ. 800388366	0,618	564.054
26	ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε., Α.Φ.Μ. 997803446	0,688	2.563.080
27	ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΜΟΥΡ ΣΤΗΒΕΝS Α.Ε., Α.Φ.Μ. 094386174	0,579	1.959.256
28	ΣΥΝΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΙ ΟΡΚΩΤΟΙ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε. ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ, Α.Φ.Μ. 094394659	0,702	26.421.156

BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- A.Charnes, W.W.Cooper and E.Rhodes, 1978. Measuring the efficiency of decision making units. European Journal of Operational Research, pp.429-444. [https://doi.org/10.1016/0377-2217\(78\)90138-8](https://doi.org/10.1016/0377-2217(78)90138-8)
- Ahmad Ghorbani, Alireza Amirteimoori and Houshang Dehghanzadeh, 2010. A Comparison of DEA, DFA and SFA Methods using Data from Caspian Cattle Feedlot Farms. Journal of Applied Sciences, pp.1455-1460. <https://scialert.net/abstract/?doi=jas.2010.1455.1460>
- Antle, R., 1984. Auditor Independence. Journal of Accounting Research, [e-journal], pp.1 – 20. <https://doi.org/10.2307/2490699>
- Arrunada, B., 2010. Audit quality: attributes, private safeguards and the role of regulation, European Accounting Review, [e-journal], pp. 205 – 224. <https://doi.org/10.1080/09638180050129873>
- Azadeh, A., Ghaderi, F., Anvari, M., Izabakhsh, H.and Dehghan, S., 2007. Performance assessment and optimaztion of therman power plants by DEA BCC and multivariate analysis. Journal of Scientific & Industrial Research.
- Banker, R.D., Charnes, A., Cooper, W.W., 1984. Some Models for Estimating Technical and Scale Inefficiencies in Data Envelopment Analysis. Informs. [e-journal]<https://doi.org/10.1287/mnsc.30.9.1078>
- Berry, Leonard, L., Zeithaml, Valarie, Parasuraman, A., 1989. ‘Five imperatives for Improving service Quality’.Available at: <http://mktgsensei.com/AMAE/Services/Five%20Imperatives%20for%20Improving%20Service%20Quality.pdf> [Accessed 10 November 2022]
- CAQ, 2022. Available at: <<https://www.thecaq.org/>> [Accessed 12 November]
- Council on Foreign Relations. [online] Available at: <<https://www.cfr.org/>> [Accessed 12 November 2022]
- Dart, E. 2009, The Evolution of Research and Education Networks and their Essential Role in Modern Science. Trends in High Performance & Large Scale Computing.

- DeAngelo, L. 1981a. Auditor independence, “low balling” and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics*, [e-journal], pp.113–27. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90009-4](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90009-4)
- DeAngelo, L. 1981b. Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, [e-journal], pp.183–99. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)
- EUR-Lex, 2021. Access to European Union law. [online] Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=LEGISSUM:green_paper> [Accessed 12 November]
- EUR-Lex, 2021. Access to European Union law. [online] Available at: <https://europa.eu/documents/comm/green_papers/pdf/com96_338_el.pdf> [Accessed 12 November]
- European Commission, 2008. Public Consultation on Control Structures in Audit Firms. [online] Available at http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/market/index_en.htm [Accessed 12 November]
- Eyers-Levy, J., Maheswaran, D., 1989. Exploring differences in males and females processing strategies. *Journal of Consumer Research*, [e-journal], pp.63 – 70. <https://doi.org/10.1086/209241>
- Farrell, M.J., 1957. The Measurement of Productive Efficiency. *Journal of the Royal Statistical Society: Series A (General)*, [e-journal], pp.253-281. <https://doi.org/10.2307/2343100>
- Francis, J.R.. 2011. What do we know about audit quality? *British Accounting Review*, [e-journal] 36(4), pp 345 - 368. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2004.09.003>
- FRC, 2007. Choice in the UK Audit Market. Final Report of the Market Participants Group”, London: Financial Reporting Council.
- Golany, B., Roll, Y. and Rybak, D. 1994. Measuring efficiency of power plants in Israel by data envelopment analysis. *IEEE Transactions of Engineering Management*, [e-journal], pp.291-301. DOI: 10.1109/17.310144
- <https://www.eodid.org/el/ypiresies/diaitisia/> > [Accessed 12 November 2022]

- Humphrey, C., 2011. Regulating Audit beyond the Crisis: A Critical Discussion of the EU Green Paper, *European Accounting Review*, [e-journal], pp.431 – 457. <https://doi.org/10.1080/09638180.2011.597201>
- ICC Hellas, 2022. Available at: < <https://www.iccwbo.gr> > [Accessed 12 November 2022]
- IFAC, 2004. 2004 IFAC Annual Report. [online] Available at: <<https://www.ifac.org/publications/2004-ifac-annual-report-0>> [Accessed 12 November]
- IFAC, 2004. Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, International Standard on Auditing 200 (ISA 200), “Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements,” International Federation of Accountants, New York.
- IFAC, 2004. IFAC, 2005a. &. International Standard on Quality Control (ISQCs)
- International Standard on Auditing (ISA) 260, Communication with those Charged with Governance. 2010.
- James Lynch, E.. 2000. Only connect: The role of marketing and strategic management in the modern organization. *Journal of Marketing Management*, [e-journal], pp.527-542. <https://doi.org/10.1080/0267257X.1994.9964298>
- KPMG, 2014. Guide to audit quality and the external auditor. [online] Available at: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2014/08/KPMG-NZ-Guide-to-audit-quality-and-external-auditor.pdf> [Accessed 12 November]
- Nickella, S., Nicolitsasa, D., Drydenb, N.,1997. What makes firms perform well? *European Economic Review*, [e-journal], pp.783-796. [https://doi.org/10.1016/S0014-2921\(97\)00037-8](https://doi.org/10.1016/S0014-2921(97)00037-8)
- PCAOB, 2021. Public Company Accounting Oversight Board. [online] Available at: <www.pcaobus.org> [Accessed 12 November]
- Porter, Brenda and Simon, Jon Hatherly, David , 2014. Principles of External Auditing. (e-book). <http://eprints.mercubuana-yogya.ac.id/id/eprint/159>
- Robert Knechel, W., Rouse, P. and Schelleman, C., 2009. A Modified Audit Production Framework: Evaluating the Relative Efficiency of Audit Engagements, *American*

Accounting Association, [e-journal], pp.1607-1638.
<https://doi.org/10.2308/accr.2009.84.5.1607>

Tauringana, V. and Clarke, S. 2000. The demand for external auditing: managerial share ownership, size, gearing and liquidity influences, *Managerial Auditing Journal*, [e-journal], pp.160 - 168. <https://doi.org/10.1108/02686900010322353>

Tax Heaven, 2022. Available at: <<https://www.taxheaven.gr/>> [Accessed 12 November]

Thanassoulis , E. 2001. Introduction to the theory and application of data envelopment analysis. Springer New York, NY

ΕΛΤΕ , 2022. Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου (ΣΠΕ). [online] Available at: <<https://elte.org.gr/spe/>> [Accessed 12 November 2022]

ΕΟΔΙΔ, 2022. Ευρωπαϊκός Οργανισμός Διαμεσολάβησης & Διαιτησίας

Τσαλιάνης, Α. 2015. Αξιολόγηση Θερμοηλεκτρικών Σταθμών με τη μέθοδο Data Envelopment Analysis (DEA).

Υπουργείο Οικονομικών, 2014. Άρθρο 51 – Διάρκεια της ελεγκτικής εργασίας. [online] Available at: <<http://www.opengov.gr/minfin/?p=6911>> [Accessed 12 November]

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Παρακάτω παρατίθεται στατιστική ανάλυση που έχει σκοπό να αξιολογήσει την αποτελεσματικότητα με βάση το μέγεθος. Έγινε χρήση ενός μοντέλου παλινδρόμησης που συνδέει την εξαρτημένη μεταβλητή «Σύνολο Ενεργητικού» με την ανεξάρτητη μεταβλητή «Αποτελεσματικότητα». Ως δεδομένα για την αποτελεσματικότητα χρησιμοποιήθηκαν τα αποτελέσματα της παραπάνω έρευνα με σταθερές αποδόσεις στην κλίμακα.

Παρακάτω παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της παλινδρόμησης, ο συντελεστής συσχέτισης και ο σχολιασμός σχετικά με τη στατιστική σημαντικότητα αυτού.

Πίνακας 14 Αποτελέσματα παλινδρόμησης 2018

ΕΞΟΔΟΣ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΟΣ

Στατιστικά παλινδρόμησης	
Πολλαπλό R	0,17635995
R Τετράγωνο	0,031102832
Προσαρμοσμένο R Τετράγωνο	-0,006162444
Τυπικό σφάλμα	0,150482679
Μέγεθος δείγματος	28

ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΙΑΚΥΜΑΝΣΗΣ

	βαθμοί ελευθερίας	SS	MS	F	Σημαντικότητα F
Παλινδρόμηση	1	0,018900297	0	0,834633081	0,369330871
Υπόλοιπο	26	0,588770953	0		
Σύνολο	27	0,60767125			

	Συντελεστής	Τυπικό σφάλμα	t	τιμή-P	Κατώτερο 95%	Υπερ	Κατώτερο 95,0%	Υψηλότερο 95,0%
Τεταγμένη επί την αρχή	0,636028113	0,033526693	#	9,43891E-17	0,567113009	1	0,567113009	0,704943216
Σύνολο Ενεργητικού	3,45404E-09	3,78076E-09	1	0,369330871	-4,31743E-09	0	-4,31743E-09	1,12255E-08

Πίνακας 15 Αποτελέσματα παλινδρόμησης 2019

ΕΞΟΔΟΣ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΟΣ

Στατιστικά παλινδρόμησης	
Πολλαπλό R	0,131598905
R Τετράγωνο	0,017318272
Προσαρμοσμένο R Τετράγωνο	-0,020477179
Τυπικό σφάλμα	0,110530155
Μέγεθος δείγματος	28

ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΙΑΚΥΜΑΝΣΗΣ

	βαθμοί ελευθερίας	SS	MS	F	Σημαντικότητα F
Παλινδρόμηση	1	0,005597919	0,005597919	0,458210478	0,504440042
Υπόλοιπο	26	0,317639796	0,012216915		
Σύνολο	27	0,323237714			

	Συντελεστής	Τυπικό σφάλμα	t	τιμή-P	Κατώτερο 95%	Υψηλότερο 95%	Κατώτερο 95,0%	Υψηλότερο 95,0%
Τεταγμένη επί την αρχή	0,60490049	0,024909505	24,28392293	2,14654E-19	0,55369827	0,65610271	0,55369827	0,65610271
Σύνολο Ενεργητικού	-2,07904E-09	3,07135E-09	-0,67691246	0,504440042	-8,3923E-09	4,23422E-09	-8,3923E-09	4,23422E-09

Πίνακας 16 Αποτελέσματα παλινδρόμησης 2020

ΕΞΟΔΟΣ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΟΣ

Στατιστικά παλινδρόμησης	
Πολλαπλό R	0,081979244
R Τετράγωνο	0,006720596
Προσαρμοσμένο R Τετράγωνο	-0,031482458
Τυπικό σφάλμα	7409846,209
Μέγεθος δείγματος	28

ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΙΑΚΥΜΑΝΣΗΣ

	βαθμοί ελευθερίας	SS	MS	F	Σημαντικότητα F
Παλινδρόμηση	1	9,65891E+12	9,65891E+12	0,175917779	0,678350495
Υπόλοιπο	26	1,42755E+15	5,49058E+13		
Σύνολο	27	1,43721E+15			

	Συντελεστές	Τυπικό σφάλμα	t	τιμή-P	Κατώτερο 95%	Υψηλότερο 95%	Κατώτερο 95,0%	Υψηλότερο 95,0%
Τεταμένη επί την αρχή	7740115,998	7605188,964	1,017741444	0,318178382	-7892573,803	23372805,8	-7892573,803	23372805,8
Αποτελεσματικότητα	-4704335,885	11216140,88	-0,419425534	0,678350495	-27759443,66	18350771,89	-27759443,66	18350771,89

Τα αποτελέσματα της παλινδρόμησης και για τα τρία έτη έδειξαν ότι η δεν είναι στατιστικά σημαντική η F (P-value), διότι το ποσοστό είναι πολύ μεγαλύτερο από το 1% και 5%. Ωστόσο, το αποτέλεσμα που προκύπτει είναι ότι η δεν υπάρχει στατιστικά σημαντική σχέση μεταξύ μεγέθους και αποτελεσματικότητας.

Βεβαίως, το αποτέλεσμα της παλινδρόμησης επιβεβαιώνει τα αποτελέσματα της έρευνας, διότι η πλέον αποτελεσματική εταιρία για τα έτη που εξετάζουμε δεν ανήκει σε κάποια από τις Big 5 αλλά σε μία μικρότερη σε μέγεθος. Σαφώς, το σύνολο ενεργητικού αποτελεί καθοριστικό παράγοντα για την ένταξη μιας εταιρίας στην κατηγορία των Big 5, ωστόσο η κορυφή κατακτάτε και από άλλους παράγοντες όπως η φήμη και πελατεία, η εμπειρία αλλά και η επωνυμία μιας εταιρίας.