



**ԵՅ ՂԷ ԱԷԲ ԵՅ ՂԱԹԷՔՔ Ղ ԷԲ
ԿՕԻՆՂ ՂԷՂՂ Ղ & ԵԲՏ ԷՔԷՂՂ ՂԱԹԷՔՔ Ղ Ղ Ղ
ՔԷԷԷ ՍզՐԷ ԴՍԳՂՂ զԶԵՂՂՂՂ**

**ԵՅ ԴՂՂ ՍԷԷ ՍՂ ՍՄՂ ՍԳԹՍԻ Յ ԷՂԷԳՍԻ Յ
ՁՍՍՍ զԳՅՂՂՂ «Ս ԷՅ ԶԶԵՂՂ ՁՍՍ ԱԶՍՁՍՍ»**

զՔՂԷ ՍՍՍԷ ԱՅՂՍՂՂՂ

**Ի ՍՎԶԴՂՂՂ ՍՂՂՍՍՍ ԷԶԵԳՂՂՂՂ ՍՍՍԴՂՂՂՂ, ԵՍՍՍ
ՎԶՍՍ Յ ՁՂՂՂՂ,
ՁՍՍՍ ՍՂՂՂ ՍՂ Յ ԲԶԶԶԶ Յ ՂՍՍՍՍՂՂՂՂ.**

ՍՂՂ Ղ ԷԷզՔՂ ՔՔ ԱԷԲԷ

ՔՂՎԵԳՂՂՂՂՂ:

ԷղԻԲԼԷղՈՂ: ԱՆԱղԼԻՐՈՂՂ ԿԱԹԻԳԻՂՂ ԻՈՂՆՆԻՂ Ա. ՓԻԼՈՂ

ՄԷԼԻ:

ԿԱԹԻԳԻՂՂ ԱղՕՏՕԼՈՂ ԱղՕՏՕԼՈՂ

ԴՐ. ՄԱՐԻԱ – ԷԼԷՆԻ ԱԳՕՐԱԿԻ

Ղ զԷՅՍ, ԲՁՍ ԵՅԳ2014

Ευχαριστίες

Στο σημείο αυτό αισθάνομαι την ανάγκη να εκφράσω τις ειλικρινείς και θερμές ευχαριστίες μου σε όσους συνέβαλαν στην ολοκλήρωση αυτής της προσπάθειας που κατέληξε στη σύνταξη της παρούσας διπλωματικής εργασίας με θέμα *«Η αξιολόγηση της εφαρμογής της σημαντικότητας, βάσει ποιοτικών κριτηρίων, κατά τον έλεγχο των Οικονομικών Καταστάσεων»*.

Αρχικά, θα αναφερθώ στον αναπληρωτή καθηγητή κο Ιωάννη Φίλο, ο οποίος στο πλαίσιο επίβλεψης της ανωτέρω εργασίας συνείσφερε, ουσιαστικά, με τη συνεχή καθοδήγησή του, τις κατευθυντήριες οδηγίες του και τις επιστημονικές συμβουλές του. Επίσης θα ήθελα να ευχαριστήσω και ορισμένα πρόσωπα, μέσα από το ευρύτερο επαγγελματικό περιβάλλον, που με υποστήριξαν με την ενεργή τους παρουσία. Αναφέρομαι στους Ορκωτούς Ελεγκτές, κατά αλφαβητική σειρά, κ.κ. Νίκο Γαρμπή, Ανδρέα Διαμαντόπουλο, Θεόδωρο Ζερβό, Βασίλη Κυρίτση, Έλενα Σταθοπούλου και Φώτη Ψυχογιόπουλο. Ιδιαίτερα θα σταθώ στη συμβολή του ελεγκτή Βασίλη Κυρίτση ο οποίος συμπαραστάθηκε με υπομονή και θετική σκέψη στα διάφορα διλήμματα που αντιμετώπισα κατά τη διευθέτηση της εργασίας αυτής. Θα συμπληρώσω τις ευχαριστίες μου προς τα πρόσωπα ορισμένων συναδέλφων αλλά και συνεργατών όπως, αλφαβητικά, τη Κατερίνα Κιούση, την Ελπίδα Τικταπανίδου, τον Αθανάσιο Φεύγα καθώς και τον επιστημονικό συνεργάτη Σταμάτη Πασσά.

Θα ήταν παράλειψη μου να μην ευχαριστήσω το υπόλοιπο διδακτικό προσωπικό του Μεταπτυχιακού Προγράμματος για τις γνώσεις που μου μετέδωσαν. Ιδιαίτερα θα ευχαριστήσω τους καθηγητές κ.κ. Απόστολο Αποστόλου και Αναστάσιο Τσάμη που με επέλεξαν και μου έδωσαν την ευκαιρία να ολοκληρώσω αυτό το στόχο.

Τέλος, θέλω να ευχαριστήσω και εκείνους, αναφερόμενος στους γονείς μου, που μ' έμαθαν να 'προχωρώ' και στην οικογένεια μου για την κατανόηση και την υπομονή που έδειξε.

ΥΑΛΕΑj Bz A? j

Ευχαριστίες.....	1
Abstract.....	5
Περίληψη.....	7
Συντομογραφίες.....	10

ΜΕΡΟΣ Α΄

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

1.1	Θεσμικά Όργανα και Φορείς.....	11
1.2.	Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα στην Ελλάδα.....	12
1.3.	Η υιοθέτηση των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων.....	13
1.4	Συνέπειες από την εφαρμογή των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων.....	14
1.5	Εξωτερικός ελεγκτής και παρεχόμενες υπηρεσίες.....	15
1.6.	Στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή κατά τη διενέργεια του ελέγχου κατά ΔΠΕ.....	16
1.7.	Το μοντέλο του ελεγκτικού κινδύνου.....	18

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ ΣΕ ΘΕΜΑΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

2.1.	Σημαντικότητα: Ένας πυλώνας στο ελεγκτικό έργο.....	19
2.2.	Η έννοια της εύλογης παρουσίασης.....	20
2.3.	Οδηγίες για την εφαρμογή της έννοιας της σημαντικότητας.....	20
2.4.	Ουσιώδης Μέγεθος.....	22
2.5.	Χρήση Σημείων Αναφοράς για τον προσδιορισμό του ουσιώδους μεγέθους των Οικονομικών Καταστάσεων ως σύνολο.....	23
2.6.	Ουσιώδης Μέγεθος Εκτέλεσης.....	23
2.7.	Ελεγκτικές Διαδικασίες έναντι των εκτιμώμενων κινδύνων Ουσιώδους Σφάλματος στο επίπεδο ισχυρισμού.....	24
2.8.	Ταξινόμηση σφαλμάτων στον έλεγχο.....	26
2.9.	Ελεγκτικά στάδια για την εφαρμογή του επίπεδου της σημαντικότητας.....	28

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΤΟΥ ΘΕΣΜΙΚΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ

3.1.	Διαχρονική εξέλιξη της σημαντικότητας στα ελεγκτικά πρότυπα.....	32
3.2.	Πρόσφατες εξελίξεις στο χώρο των άμεσα ενδιαφερόμενων για την έννοια της σημαντικότητας.....	33
3.3.	Φύση και αίτια των σφαλμάτων.....	37
3.4.	Σημαντικότητα ως συστατικό στοιχείο του ελέγχου.....	37
3.5.	Ορισμοί της έννοιας σημαντικότητας με βάση τα Λογιστικά και με βάση τα Ελεγκτικά Πρότυπα.....	38
3.6.	Καθορισμός επιπέδου σημαντικότητας (ουσιώδης μέγεθος).....	42
3.7.	Αναθεώρηση του ουσιώδους μεγέθους και του ουσιώδους μεγέθους εκτέλεσης κατά τη διάρκεια του ελέγχου.....	43
3.8.	ΔΠΕ 450: Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά την διάρκεια του ελέγχου.....	44

3.9.	Εξέταση των σφαλμάτων που εντοπίζονται καθώς ο έλεγχος εξελίσσεται.....	44
3.10.	Κοινοποίηση σε εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση της εταιρείας.....	46
3.11.	Αξιολόγηση της επίδρασης των μη διορθωμένων σφαλμάτων.....	47

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

4.1.	Χρονική ανασκόπηση της πορείας της έννοιας της σημαντικότητας.....	50
4.2.	Απόφαση για μη αναμόρφωση των οικονομικών καταστάσεων με τα εντοπισμένα σφάλματα.....	51
4.3.	Τι καθορίζει τη προσπάθεια του ελεγκτή.....	51
4.4.	Σημαντικές αναφορές στην κείμενη βιβλιογραφία για τον υπολογισμό του ουσιώδους μεγέθους.....	52
4.5.	Ποσοτικές παράμετροι για την αξιολόγηση του ουσιώδους σφάλματος.....	57
4.6.	Συνθήκες αναπροσαρμογής ουσιώδους μεγέθους.....	61
4.7.	Επιπτώσεις στο ελεγκτικό έργο από τη λανθασμένη εφαρμογή της έννοιας σημαντικότητας.....	62
4.8.	Ο υποστηρικτικός ρόλος της Επιτροπής Ελέγχου (Audit Committee) στις διαφωνίες μεταξύ ελεγκτή και διοίκησης	65
4.9.	Στοιχεία της ελεγχόμενης οντότητας που επιδρούν στην έννοια της σημαντικότητας.....	66
4.10.	Επισημάνσεις στα φύλλα εργασίας των ελεγκτών για θέματα σημαντικότητας.....	67
4.11.	Ένα βήμα προς τους ποιοτικούς παράγοντες για την εφαρμογή της σημαντικότητας.....	68
4.12.	Διαφορετικά επίπεδα ουσιώδους μεγέθους μεγέθους, λόγω διαφορετικής αντίληψης της έννοιας.....	68
4.13.	Ο αντίκτυπος των ποιοτικών παραγόντων στην αξιολόγηση της σημαντικότητας από πλευρά ηθικής.....	69
4.14.	Το επίπεδο σημαντικότητας ως στοιχείο που γνωστοποιεί ο ελεγκτής.....	70
4.15.	Μέθοδοι για την αξιολόγηση της σημαντικότητας.....	70

ΜΕΡΟΣ Β΄

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΕΡΕΥΝΑ

5.1.	Στόχοι της έρευνας.....	74
5.2.	Σχεδιασμός και δομή ερωτηματολογίου.....	75
5.3.	Επιλογή δείγματος.....	77
5.4.	Μέσα επεξεργασίας του ερωτηματολογίου και συλλογή δεδομένων.....	77
5.5.	Περιεχόμενο του ερωτηματολογίου.....	78
5.6.	Επισκόπηση της σχετικής έρευνας μέσα από τη διεθνή αρθρογραφία.....	80

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΡΕΥΝΗΤΙΚΩΝ ΕΡΩΤΗΜΑΤΩΝ, ΧΡΗΣΙΜΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

6.1.	Παρουσίαση των απαντήσεων του Μέρους Α΄ του ερωτηματολογίου.....	82
6.2.	Παρουσίαση των απαντήσεων του Μέρους Β΄ του ερωτηματολογίου.....	85
6.3.	Περιγραφική ανάλυση των ερευνητικών υποθέσεων.....	86
6.4.	Περιγραφική ανάλυση των ερευνητικών ερωτημάτων – Αποτελέσματα.....	86
6.5.	Επιδράσεις από την αποτελεσματική χρήση των ποιοτικών παραγόντων του ΔΠΕ 450§Α16 σε ορισμένους τομείς.....	92
6.6.	Στατιστικός έλεγχος που βασίζεται στη «Μέθοδο εκτίμησης ποσοστού».....	98
6.7.	Διατύπωση ερωτημάτων για τον στατιστικό έλεγχο.....	99
6.8.	Έλεγχος υποθέσεων.....	102
6.9.	Διατύπωση ερευνητικών υποθέσεων.....	103
6.10.	Διερεύνηση των ερευνητικών υποθέσεων.....	107
6.11.	Συμπεράσματα.....	112
6.12.	Περαιτέρω εξέλιξη της έρευνας.....	114
	Θϋ ϋϋ Έε ϯϯ	115
	Πίνακας με περιεχόμενο παραρτημάτων.....	116
I.	Ερωτηματολόγιο.....	117
II.	Συνοπτικός πίνακας των διερευνητικών ερωτημάτων.....	122
III.	Λίστα των 11 περιστάσεων του ΔΠΕ 450§Α16.....	123
IV.	Συγκεντρωτικός πίνακας με τις βαθμολογίες των υπο-ερωτημάτων ανά τομέα.....	124
V.	Διαγράμματα.....	125
VI.	Εύρος ανά περίπτωση που περιέχει το άγνωστο ποσοστό των ελεγκτών που έχουν εντοπίσει επουσιώδη σφάλματα.....	143
VII.	Συνοπτική απεικόνιση των αποτελεσμάτων από την εφαρμογή του ΔΠΕ 450§Α16.....	144
VIII.	Συνοπτικά οι συνέπειες από την εφαρμογή του ΔΠΕ 450§Α16 ανά τομέα έρευνας.....	145
IX.	Συγκριτικός Πίνακας των συμπερασμάτων της έρευνας Ισπανία - Ελλάδα.....	146
X.	Συγκριτικός πίνακας αναφορών του όρου “Σημαντικότητα” σύμφωνα με τα κανονιστικό πλαίσιο που ισχύει στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και στα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα.....	147
XI.	Πίνακας των απαντήσεων με τη ταυτότητα του μοναδικού κωδικού.....	156
	Βιβλιογραφία.....	157

ABSTRACT

Auditing is a profession which is applied and executed within an institutional framework with dynamic and constant changes, based among others on the subjectivity of the auditor. The constant changes of the economic and business environment after 2008 have immediate impact on the financial statements of the companies, which implies that new challenges are arising for the auditing profession. In the light of these challenges, the quality assurance is linked closely with the concept of materiality.

The scope

This dissertation analyses the concept of materiality as the main element of the auditing process and also investigates the extent of use of International Auditing Standard 450 (effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009) along with the frequency of occurrence of identified misstatements which relate to quality factors, as they are indicatively referred to the par.16 of the above Standard. So, this is an attempt to identify how the auditors, by taking into account the above Standard, evaluate the identified misstatements and form their opinion.

The dissertation has two parts. The first is the theoretical part, which is consisted of four chapters. The second part is the research, its methodology and its results and is consisted of two chapters.

The first part contains an overview of the audit work and the responsibilities of the (external) auditor. Also, there is a thorough presentation of the concept of materiality, the methods of calculation and its use as a tool for strategic planning of the audit. Furthermore there is a reference of the Auditing Standards, which relate to the concept of materiality, with extensive reference to the role and the significance of the quality factors. A review of the international literature is included along with the relevant articles that were the basis of the research. Moreover, at this dissertation there is a presentation of alternative links that associate the materiality with other elements like the auditors' experience or the nature of the business.

The second part contains the research, the methodology and analysis (quantitative and qualitative) and finally the conclusions. At the auditing process the materiality level is estimated mainly on the basis of quantitative factors. The revised ISA 320 and the reference of the auditing standards in qualitative criteria according to ISA 450 enhance the use of the auditor's subjectivity for the evaluation of the materiality level and misstatements, while creating important area for research. In other words, the ISA 450 is adopted in order the auditor analyzes the qualitative factors before forming an opinion. By this standard, uncorrected misstatements, which cannot be quantified or are below the materiality level for the financial

statements as a whole, may, in some occasions, make the auditor to evaluate them per item or in aggregation with other misstatements and to form a different opinion.

The research was conducted by distributing a questionnaire and was focused on concentrating the data in order to lead in useful conclusions. Nevertheless the queries, which relate to the use of qualitative factors across the audit and their influence on the audit opinion, were many. The research has been focused in special parts, which answered the following questions: (A) Are the auditors familiar enough with the usage of the qualitative factors in the implementation of the materiality level? (B) Are there any cases at the audit procedure that have greater probability to identify misstatements which are considered as material because of their influence at these specific cases? And (C) What are the consequences of use of qualitative factors and especially of ISA 450 in audits to the quality of the financial statements, to the relationship between auditors and their clients, to the users of these financial statements and to the broader Greek community?

It is worthy mentioning that this research is focused on a difficult audit standard because it is contained the element of subjectivity. The research is going to be a starting point for anyone interested because there is no other official published research of this field in Greece. At last, the conclusions of this research are bound to be the reason for questioning in order to be re-examined from the people who are interested, the audit steps, the design of the procedures that are related with the implementation of the qualitative criteria for the evaluation of the material misstatements in order to face the gaps or to develop new strategies in order to enhance the audit profession.

Key words: Materiality thresholds, Materiality Rules of thumb, Materiality judgments, Materiality definitions, quantitative factors, quantitative benchmarks, professional judgment, audit adjustments, order effects, ISA 450, auditing, Auditing standards, Greece.

ΥΑΛΕΞ € Q€

Η ελεγκτική είναι επάγγελμα που συνδυάζει ένα θεσμικό πλαίσιο με δυναμική και συνεχή εξέλιξη, ενώ ταυτόχρονα βασίζεται στην υποκειμενικότητα της κρίσης του προσώπου που ασκεί το ελεγκτικό έργο. Οι συνεχείς και έντονες αλλαγές στο οικονομικό και επιχειρησιακό περιβάλλον, από το 2008 και μετά, έχουν άμεσες συνέπειες στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, γεγονός που διαμορφώνει νέες προκλήσεις για το ελεγκτικό επάγγελμα. Σε αυτές τις προκλήσεις η διασφάλιση της ποιότητας του ελεγκτικού έργου συνδέεται άρρηκτα με την εφαρμογή της έννοιας της σημαντικότητας (materiality). Η έκφραση «να βλέπουμε το δέντρο και να χάνουμε το δάσος» είναι ένας απλός τρόπος να αναφερθούμε στη σημασία της ανωτέρω έννοιας κατά την εφαρμογή της στο ελεγκτικό έργο.

Αφορμή για την επιλογή του θέματος της εργασίας μου ήταν οι πρόσφατες (12 Φεβρουαρίου 2013) επισημάνσεις της δημοσιοποιημένης επισκόπησης της Ευρωπαϊκής Αρχής Κινητών Αξιών και Αγορών (European Securities and Markets Authority, 'ESMA') σχετικά με την εφαρμογή της έννοιας σημαντικότητας, μέσα από το πρίσμα των οικονομικών εκθέσεων των ανεξάρτητων ελεγκτών. Παράλληλα, εξετάζοντας άρθρα από τη διεθνή βιβλιογραφία, διαπίστωσα συχνή αναφορά στην ανάγκη υιοθέτησης, από την πλευρά του ελεγκτή, ποιοτικών κριτηρίων για την αξιολόγηση και την εφαρμογή της έννοιας της σημαντικότητας. Επιπλέον, μέσα από τα επιστημονικά άρθρα και τις σχετικές έρευνες, αποκαλύπτεται μια έντονη αμφισβήτηση για τη χρήση μόνο των ποσοτικών μεθόδων στην εφαρμογή της έννοιας σημαντικότητας κατά το σχεδιασμό του ελέγχου και περαιτέρω τον προσδιορισμό του ουσιώδους μεγέθους. Συχνά, οι συντάκτες παρότρυναν τους ελεγκτές να μην εμπιστεύονται τις ποσοτικές μεθόδους, αλλά να εφαρμόζουν ταυτόχρονα και ποιοτικά κριτήρια. Τα μεγάλα οικονομικά σκάνδαλα, όπως για παράδειγμα η περίπτωση της Enron, με τις γνωστές συνέπειες, ανέδειξαν, αφενός αδυναμίες στην εφαρμογή της έννοιας της σημαντικότητας με βάση τα ποσοτικά κριτήρια, αφετέρου την ανάγκη άμεσης αντίδρασης των αρμόδιων φορέων, με σκοπό να επιστήσουν την προσοχή των ελεγκτών στη ταυτόχρονη χρήση ποιοτικών παραγόντων. Υπό το πρίσμα αυτό τα θεσμικά και εποπτικά όργανα εντόπισαν αυτό το κενό στις ελεγκτικές διαδικασίες και συνέταξαν το Διεθνές Ελεγκτικό Προτύπου (ΔΠΕ) 450 «Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου» που εφαρμόζεται συνδυαστικά με το ελεγκτικό πρότυπο ΔΠΕ 320 «Ουσιώδεις μέγεθος στο σχεδιασμό και στην εκτέλεση ενός ελέγχου».

Εαε' ηηΰΰηη ΰεΰη

Η παρούσα διπλωματική εργασία πραγματεύεται την έννοια της σημαντικότητας, ως συστατικό στοιχείο της διαδικασίας ελέγχου. Περαιτέρω στοχεύει να διερευνήσει και να καταδείξει το βαθμό χρήσης του ΔΠΕ 450 (ημερομηνία ισχύος 15 Δεκεμβρίου 2009) καθώς και τη συχνότητα εντοπισμού επουσιωδών σφαλμάτων που

μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο και συνεπώς δεν ικανοποιούν τους ποσοτικούς παράγοντες, μπορεί, σε κάποιες περιστάσεις να κάνουν τον ελεγκτή να τα αξιολογεί εντέλει ως ουσιώδη ατομικά ή αθροιστικά με άλλα επουσιώδη σφάλματα και να διαμορφώσει διαφοροποιημένη γνώμη.

Η έρευνα διεξήχθη μέσω ερωτηματολογίου και αποσκοπεί, μέσα από τις απαντήσεις των ελεγκτών, να συγκεντρώσει δεδομένα για την επεξεργασία των διερευνούμενων ερωτημάτων με σκοπό την παράθεση χρήσιμων συμπερασμάτων. Μολονότι τα ερωτήματα, που αφορούν τη χρήση των ποιοτικών παραγόντων κατά την διεξαγωγή του ελεγκτικού έργου και περαιτέρω ο βαθμός επίδρασης αυτών στη γνώμη του ελεγκτή, είναι πολλά, στην εργασία μου επικεντρώθηκα σε ορισμένα σημεία τα οποία δίνουν τις απαντήσεις στα ακόλουθα ερωτήματα. Α) Είναι οι ελεγκτές εξοικειωμένοι με τη χρήση των ποιοτικών παραγόντων στην εφαρμογή του επιπέδου σημαντικότητας; Β) Υπάρχουν περιστάσεις, κατά τον έλεγχο των επιχειρήσεων, οι οποίες συγκεντρώνουν μεγαλύτερη πιθανότητα να εντοπιστούν επουσιώδη σφάλματα τα οποία, λόγω της έκτασης της επίδρασης στις περιστάσεις αυτές, ο ελεγκτής τα αξιολογεί ως ουσιώδη; και Γ) Ποιές είναι πράγματι οι συνέπειες, της χρήσης των ποιοτικών παραγόντων και ειδικότερα της πρόνοιας του ΔΠΕ 450, σε ορισμένους τομείς στην Ελλάδα, όπως στο ελεγκτικό έργο, στην ποιότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, στη σχέση ελεγχόμενου-ελεγκτή, στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων και στο κοινωνικό σύνολο;

Επισημαίνεται ότι αυτή η εργασία πραγματοποιείται ένα αρκετά δύσκολο στην εφαρμογή του, κατά την άποψη των ελεγκτών, ελεγκτικό πρότυπο, καθώς εμπεριέχει σε μεγάλο βαθμό το στοιχείο της υποκειμενικότητας. Η εργασία, με δεδομένη την απουσία παρόμοιας επίσημα δημοσιευμένης σχετικής έρευνας στην Ελλάδα, δύναται να αποτελέσει σημείο αναφοράς για κάθε ενδιαφερόμενο. Τέλος, τα συμπεράσματα της παρούσας εργασίας ενδέχεται να αποτελέσουν την αφορμή γόνιμου προβληματισμού ώστε να επανεξεταστούν, από τα ενδιαφερόμενα μέρη, τα ελεγκτικά βήματα, ο σχεδιασμός των διαδικασιών που σχετίζονται με τη εφαρμογή ποιοτικών κριτηρίων για την αξιολόγηση των επουσιωδών σφαλμάτων, με σκοπό να εντοπιστούν τυχόν αδυναμίες, ή νέες στρατηγικές ενέργειες για την περαιτέρω βελτίωση του ελεγκτικού επαγγέλματος.

Λέξεις κλειδιά: Σημαντικότητα, επουσιώδη σφάλματα, ελεγκτικός κίνδυνος, ουσιώδες μέγεθος, ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης, ελεγκτική γνώμη, ελεγκτικά πρότυπα, ανεξάρτητος ελεγκτής, στρατηγική έλεγχου, σχεδιασμός έλεγχου, αξιολόγηση ελεγκτικού κινδύνου, ΔΠΕ 450, ποσοτικοί παράγοντες.

Εγβέεεεεεεε

ESMA	The European Securities and Markets Authority
IAASB:	The International Auditing and Assurance Standards Board
IAESB:	The International Accounting Education Standards Board
IAPS:	International Auditing Practice Statements
IASB:	The International Accounting Standards Board
IFAC :	International Federation of Accountants
IFRS:	The International Financial Reporting Standards
IPSASB:	The International Public Sector Accounting Standards Board
ISAES:	International Standards on Assurance Engagements
ISA:	International Standards on Auditing
ISRE:	International Standards on Review Engagements
ISRS:	International Standards on Related Services
PCAOB:	Public Company Accounting Oversight Board
SEC:	Securities and Exchange Commission
SOX:	Sarbanes-Oxley

ΕΛΤΕ:	Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων
ΔΕΠ:	Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων
ΔΛΠ:	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
ΣΟΕΛ:	Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών

Τ Αū J ξ J ΕΒ 1: Αξ Αū Τ ϕ ΕΤ ϕ

Τα Ελεγκτικά Πρότυπα αποτελούν το κανονιστικό πλαίσιο σύμφωνα με το οποίο καθορίζονται οι αρχές και οι διαδικασίες διεκπεραίωσης του ελεγκτικού έργου από τους επαγγελματίες λογιστές¹ (στο εξής για τους σκοπούς της διπλωματικής θα αναφέρονται ως «ελεγκτές») σε δημόσια άσκηση επαγγέλματος. Οι ανωτέρω ελεγκτικές υπηρεσίες είναι υπηρεσίες αυστηρών τεχνικών προδιαγραφών (Δρίτσας 2012). Με βάση αυτό το κανονιστικό πλαίσιο, υποχρεώσεων και οδηγιών, αλλά και τεχνικών προδιαγραφών, εξασφαλίζεται ένας σημαντικός βαθμός τυποποίησης για την μεθοδολογία του ελέγχου και επιπλέον διασφαλίζεται η ποιότητα των ελεγκτικών υπηρεσιών. Επιπρόσθετα, εξασφαλίζεται η κατανόηση των συμπερασμάτων που διατυπώνει ο ελεγκτής και αυξάνεται ο βαθμός εμπιστοσύνης από τους νόμιμους χρήστες των συμπερασμάτων αυτών, οι οποίοι είναι διαφορετικοί από τους εμπλεκόμενους στο ελεγκτικό έργο.

1.1. Ὑΰε ϖ Υ̃ J ς Ὑ̃ ϖ Ὑ̃ ũ ε J Ὑ̃ ϖ

Το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης εκδίδει, υπό την εποπτεία της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών², τα ελεγκτικά πρότυπα. Βασικός στόχος της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών είναι η ενδυνάμωση του ρόλου του ανεξάρτητου ελεγκτή. Για το σκοπό αυτό αναπτύσσει πρότυπα υψηλής ποιότητας, συνεργάζεται με άλλους επαγγελματικούς φορείς καθώς και με διεθνείς οργανισμούς. Προκειμένου να επιτύχει τους αντικειμενικούς σκοπούς της η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών ίδρυσε τα ακόλουθα συμβούλια και επιτροπές:

- Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (International Auditing and Assurance Standards Board «IAASB»³)

¹ Άρθρο Στ. Δρίτσα-Περιοδικό Επιχείρηση (τεύχος 3/2012): “Σύμφωνα με την IFAC ο όρος επαγγελματίας λογιστής σε δημόσια άσκηση επαγγέλματος (για τους σκοπούς του παρόντος εναλλακτικά αναφέρεται και ως «πιστοποιημένος λογιστής» ή «επαγγελματίας») είναι ευρύτερος από τον όρο του νόμιμου ελεγκτή, που διενεργεί έλεγχο ή επισκόπηση επί των οικονομικών καταστάσεων.”

² Η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (International Federation of Accountants «IFAC») ιδρύθηκε το 1977 στο Μόναχο της Γερμανίας από ορισμένες (63) επαγγελματικές ενώσεις ελεγκτών στις οποίες συμπεριλαμβάνονταν και το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Ελλάδος.

³ International Accounting Standards Board: Πρόκειται για έναν ανεξάρτητο (15μελή), μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, Διεθνή Οργανισμό, με έδρα το Λονδίνο και αντικείμενο την ανάπτυξη, προώθηση και εποπτεία της εφαρμογής λογιστικών κανόνων υψηλής ποιότητας και διεθνούς αποδοχής, σε συνεργασία με άλλες διεθνείς εποπτικές αρχές, εκπροσώπους του επιχειρηματικού κόσμου, επενδυτικούς φορείς, αναλυτές, εθνικές λογιστικές αρχές, ελεγκτικές εταιρείες και ακαδημαϊκούς παράγοντες.

- Διεθνές Συμβούλιο Επαγγελματικής Επιμόρφωσης (IAESB)
- Διεθνές Συμβούλιο Επαγγελματικής Δεοντολογίας
- Επιτροπή Επαγγελματιών Λογιστών
- Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSASB)

Ειδικότερα, το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης εκδίδει, πλέον των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων, τα ακόλουθα:

1. Διεθνή Πρότυπα για Αναθέσεις Επισκόπησης (International Standards on Review Engagements «ISREs») που εφαρμόζονται σε επισκοπήσεις ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (κωδ. 2000 – 2699),
2. Διεθνή Πρότυπα για Αναθέσεις Διασφάλισης (International Standards on Assurance Engagements «ISAEs») που εφαρμόζονται σε διασφαλιστικές αναθέσεις, εκτός ελέγχων και επισκοπήσεων (κωδ. 3000 – 3699),
3. Διεθνή Πρότυπα για Συναφείς Υπηρεσίες (International Standards on Related Services «ISRSs») που εφαρμόζονται σε προσυμφωνημένες διαδικασίες (κωδ. 4000 – 4699),
4. Οδηγίες Διεθνούς Ελεγκτικής Πρακτικής (International Auditing Practice Statements «IAPS»), οι οποίες περιέχουν πρακτική βοήθεια στους επαγγελματίες ελεγκτές για την αποτελεσματική εφαρμογή των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων.

Επισημαίνεται ότι όλες οι λειτουργίες ανάθεσης των ανωτέρω προτύπων διέπονται από τα Διεθνή Πρότυπα για τον Ποιοτικό Έλεγχο (International Standards of Quality Control «ISQCs»).

Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου εκδίδονται από το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants - IFAC) στην αγγλική γλώσσα. Το IAASB έχει εκδώσει τα Αποσαφηνισμένα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (Clarified International Standards on Auditing), τα οποία έχουν εφαρμογή σε ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν από την 15η Δεκεμβρίου 2009.

Το IAASB, το 2009, ολοκλήρωσε ένα ειδικό έργο (γνωστό ως 'Clarity Project') προκειμένου να επικαιροποιήσει και να επαναδιατυπώσει τα International Standards on Auditing (ISAs).

Από το έργο αυτό προέκυψαν τα Clarified ISAs τα οποία έχουν τεθεί σε ισχύ από τις 15 Δεκεμβρίου 2010.

1.2. Η Επιτροπή Αξιολόγησης και Ελέγχων (ΕΑΤΕ) Ύψιζ Ααΰΰ

Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΑΤΕ)¹ είναι νομοθετικά επιφορτισμένη, μεταξύ άλλων, με το έργο της παρακολούθησης και αξιολόγησης του έργου των ελεγκτών. Ειδικότερα είναι επιφορτισμένη με την αναβάθμιση της ποιότητας της οικονομικής πληροφόρησης στην Ελλάδα. Μέσα στα πλαίσια αυτής της

¹ Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΑΤΕ) συστάθηκε με το νόμο 3148/2003 ως ΝΠΔΔ που υπάγεται στην εποπτεία του Υπουργείου οικονομικών με αρμοδιότητες σε λογιστικά και ελεγκτικά θέματα. Κατά την άσκηση του σκοπού της γνωμοδοτεί και συμβουλεύει.

προσπάθειας εντάσσεται η ανάπτυξη και η καθιέρωση Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, καθολικής αναγνώρισης και αποδοχής. Ο ανωτέρω στόχος εξασφαλίζεται και διασφαλίζεται με την πλήρη εναρμόνιση των ΕΛΠ με τους σχετικούς Κανονισμούς και τις Κατευθυντήριες Οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Με το έργο αυτό και την ευθύνη της διενέργειας των αναγκαίων προσαρμογών είναι επιφορτισμένη η ΕΛΤΕ, συνεπικουρούμενη από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ).

1.3. Η εναρμόνιση των ΕΛΠ με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (ΔΕΠ)

Τα όργανα της Ευρωπαϊκής Ένωσης προχώρησαν στην υιοθέτηση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (ΔΕΠ), κατά τρόπο ανάλογο των υιοθετηθέντων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ). Αυτό, σε συνδυασμό με τις επιταγές της ελληνικής νομοθεσίας (άρθρο 137 του ν. 2190/1920) και το γεγονός ότι τα ΔΕΠ συνθέτουν το μόνο ολοκληρωμένο σώμα ελεγκτικών κανόνων που τυγχάνει διεθνούς αναγνώρισης και παραδοχής, οδήγησαν την ΕΛΤΕ στην άμεση υιοθέτηση του συνόλου των γενικών αρχών επί των οποίων είναι εδραιωμένα τα ΔΕΠ. Πρόθεση της ΕΛΤΕ είναι η σταδιακή, περαιτέρω (λεπτομερειακή) ανάπτυξη των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων (ΕΕΠ), μέσα στα πλαίσια των σχετικών εξελίξεων στον ευρύτερο χώρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Όπως κάθε σώμα κανόνων, τα ΕΕΠ επιδέχονται βελτιώσεις, τόσο από πλευράς του ουσιαστικού τους περιεχομένου όσο και από πλευράς φραστικής διατύπωσης και μορφολογικής παρουσίασης. Δεδομένων, όμως, των διατάξεων του άρθρου 137 του ν.2190/1920, οι επιτρεπόμενες τροποποιήσεις περιορίζονται σε εκείνες που συνάδουν με τους κανόνες που προδιαγράφονται από τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (ΔΕΠ) της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC).

Ο νόμος 3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174/25-08-2008) έχει ως αντικείμενο την εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με τις διατάξεις της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 2006 (ΕΕ L157 της 9.6.2006). Επιπλέον απαιτήθηκε, λόγω της προαναφερόμενης εναρμόνισης, η συμπλήρωση και η μεταβολή του νομοθετικού πλαισίου που διέπει τον ελεγκτικολογιστικό θεσμό, όπως, κυρίως, το νομοθετικό αυτό πλαίσιο έχει ρυθμισθεί από το ν. 3148/2003 «Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, καθώς και η αντικατάσταση και συμπλήρωση των διατάξεων για τα ιδρύματα ηλεκτρονικού χρήματος και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 136 Α'/5.6.2003). Έτσι οι υποχρεωτικοί έλεγχοι, όπως αυτοί ορίζονται στο άρθρο 2 παράγραφο 1 του ανωτέρω νόμου, διενεργούνται, ανάλογα με τη φύση τους, σύμφωνα με τα ελεγκτικά πρότυπα του άρθρου 24 του ίδιου νόμου. Στο ίδιο άρθρο αναφέρεται ρητά ότι οι υποχρεωτικοί έλεγχοι, ανάλογα με τη φύση τους, διενεργούνται σύμφωνα με:

- α) τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (International Standards on Auditing),
- β) τα Διεθνή Πρότυπα Επισκόπησης (International Standards on Review Engagements),
- γ) τα Διεθνή Πρότυπα Συναφών Εργασιών (International Standards on Related Services).

Περαιτέρω, το Δεκέμβριο του 2009, μετά την ολοκλήρωση των ενεργειών του Διεθνούς Συμβουλίου Προτύπων Ελέγχου για την ενδυνάμωση και αποσαφήνιση των προτύπων (Μάρτιο του 2009), εκδόθηκαν τα

Αποσαφηνισμένα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, τα οποία έχουν εφαρμογή σε ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για χρήσεις που αρχίζουν μετά την 15^η Δεκεμβρίου 2009. Τα αποσαφηνισμένα πρότυπα έχουν κοινό περίγραμμα που περιλαμβάνει :

- Εισαγωγή
- Γενικοί στόχοι του ελεγκτή
- Ορισμοί
- Απαιτήσεις
- Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό.

Με σκοπό τη διευκόλυνση της εφαρμογής των προτύπων αυτών, το ΣΟΕΛ, κατ' εξουσιοδότηση της ΕΛΤΕ, πραγματοποίησε τη μετάφραση των Αποσαφηνισμένων Διεθνών Προτύπων Ελέγχου στην ελληνική γλώσσα. Η εν λόγω μετάφραση έχει εγκριθεί από την αρμόδια Διεύθυνση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής (Directorate General for Translation).

Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα παρουσιάζουν την εξής κατηγοριοποίηση στη δομή τους:

- 200 – 299 Γενικές αρχές και ευθύνες.
- 300 – 499 Αξιολόγηση και αντιμετώπιση ελεγκτικού κινδύνου.
- 500- 599 Ελεγκτική μαρτυρία.
- 600 – 620 Χρήση της εργασίας τρίτων.
- 700 - 799 Συμπεράσματα και έκθεση ελέγχου.
- 800 – 999 Ειδικές περιοχές.

Πηγή: Σημειώσεις Σ. Δρίτσας

1.4. Εργαζόμενοι ή Έξω Έξω ερευνα φθΑ

Οι Stamp and Moonitz (1978)¹, αναφέρθηκαν σε ορισμένες ωφέλειες της προώθησης και ενίσχυσης της εφαρμογής των ΔΠΕ, ήτοι:

1. παρέχουν στους χρήστες των εκθέσεων ελέγχου ένα σημαντικό επίπεδο εμπιστοσύνης επί της ελεγκτικής γνώμης,
2. παρέχουν στους χρήστες των εκθέσεων ελέγχου ένα υψηλότερο βαθμό διασφάλισης για το ότι έχουν εφαρμοστεί σωστά τα λογιστικά πρότυπα.
3. βοηθούν τους χρήστες των εκθέσεων ελέγχου στην διενέργεια συγκρίσεων επί ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης σε διεθνές επίπεδο,
4. αποτελούν μία επιπλέον επένδυση στην παροχή και την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων,
5. βοηθούν στην ροή των επενδυμένων κεφαλαίων,
6. διευκολύνουν τις μη ανεπτυγμένες χώρες να αναπτύξουν τα δικά τους πρότυπα,
7. αποτελούν μία αποτελεσματική και αξιόπιστη υποστήριξη της αναγκαίας διάκρισης των αρμοδιοτήτων μεταξύ

¹ Σημειώσεις Δρίτσας για το ΠΜΣ «Φορολογία και Ελεγκτική»

της διοίκησης και των μετόχων.

1.5. **Ան Հիմնական Ենթ Հիմնական Դիմում**

‘Ο Ορκωτός Λογιστής δεν ... (είναι) δικηγόρος ... που νόμιμα επικαλείται μόνο τα υπέρ του πελάτη του, ενώ αποσιωπά τα εναντίον. Ο Ορκωτός Λογιστής πρέπει να ενεργεί όπως ακριβώς ο Δικαστής. Το πόρισμα του ελέγχου ... πρέπει να είναι αντικειμενικό και αμερόληπτο ... γιατί ενδιαφέρει άμεσα το Κοινωνικό σύνολο’ (Γρηγοράκος, 1989).

Οι εξωτερικοί ελεγκτές παρέχουν τις ακόλουθες υπηρεσίες:

Το πλαίσιο αφενός των παρεχόμενων υπηρεσιών από τους επαγγελματίες λογιστές¹ σε δημόσια άσκηση επαγγέλματος και αφετέρου ο τύπος των έργων, μέσω των οποίων αυτές παρέχονται, είναι σύμφωνα με τα επαγγελματικά πρότυπα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC) (Δρίτσας Επιχείρηση 2-2012). Το είδος των ανωτέρω υπηρεσιών, όπως αυτές προσδιορίζονται στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και Διεθνή Πρότυπα Δικλείδων Ποιότητας, χαρακτηρίζει τον τύπο του παραδοτέου έργου. Το έργο αυτό περιγράφεται από τον εντολοδόχο στους όρους ανάθεσής, από τους οποίους εξάγεται και ο σκοπός του. Οι ανωτέρω υπηρεσίες ταξινομούνται στις ακόλουθες κατηγορίες:

i. Հիմնական Կապ (assurance):²

- (α) Έλεγχος (audit) των ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών ή έλεγχος χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- (β) Επισκόπηση (review) ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών
- (γ) Λοιπές υπηρεσίες διασφάλισης.

ii. Տեղեկություններ (related services)՝ եղ ընդհանուր և չհիմնական Կապ:

- (α) Προσυμφωνημένες διαδικασίες (agreed upon procedures)
- (β) Συντακτικές υπηρεσίες (compilations)

iii. Եղբարեկցական Կապ (consulting)

Περαιτέρω, οι υπηρεσίες διασφάλισης παρέχονται από ορκωτούς ελεγκτές, οι οποίοι διατυπώνουν γνώμη (συμπέρασμα) επί αυτών. Ο έλεγχος [υπο-περίπτωση i(α)] και η επισκόπηση [υπο-περίπτωση i(β)] αναφέρονται συνήθως σε χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Είναι όμως δυνατόν να αναφέρονται και σε εργασίες ειδικού σκοπού και σε άλλες περιπτώσεις εξέτασης ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

¹ Ως επαγγελματίες λογιστές εννοούνται οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του Ν 3693/2008, και έχουν λάβει άδεια άσκησης επαγγέλματος για την διενέργεια υποχρεωτικών ελέγχων από την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης (ΕΛΤΕ) και τους Ορκωτούς Ελεγκτές - Λογιστές, μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών Ελλάδας (ΣΟΕΛ), που στο σύνολό τους είναι νόμιμοι ελεγκτές. Βεβαίως, τέτοιες υπηρεσίες (εκτός των κατά νόμο υποχρεωτικών ελέγχων) παρέχουν και πιστοποιημένοι λογιστές, μέλη επαγγελματικών ινστιτούτων του εξωτερικού, που δραστηριοποιούνται στη χώρα μας και δεν είναι μέλη του ΣΟΕΛ ή νόμιμοι ελεγκτές.

² Σημειώσεις Καραμάνη (Ενότητα 2: Υπηρεσίες που προσφέρουν οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές).

Επισημαίνεται ότι τα επαγγελματικά πρότυπα της IFAC ταξινομούνται, αντίστοιχα, με τις ανωτέρω κατηγορίες υπηρεσιών και διαμορφώνουν ένα πλήρες κανονιστικό πλαίσιο οδηγιών και υποχρεώσεων που υποστηρίζει αφενός όλες τις κατηγορίες και αφετέρου όλους τους τύπους των έργων. Έτσι τα ελεγκτικά πρότυπα που αφορούν ελέγχους οικονομικών καταστάσεων είναι διαφορετικά από τα πρότυπα που καλύπτουν τα έργα των επισκοπήσεων των οικονομικών καταστάσεων, ενώ υπάρχουν και διαφορετικά πρότυπα που καλύπτουν έργα διασφάλισης που δεν αφορούν σε έργα ελέγχου ή επισκόπησης οικονομικών καταστάσεων, καθώς και σε έργα που δεν είναι έργα διασφάλισης.

1.6. Εύρεση της ύλης του ελέγχου και η διεκπεραίωση του ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου

Στο ΔΠΕ 200¹ «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου» αναφέρονται τα ακόλουθα:

Πεδίο εφαρμογής

Το πεδίο εφαρμογής του ανωτέρω προτύπου αφορά τις γενικές ευθύνες του ανεξάρτητου ελεγκτή όταν διενεργεί έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων.

Σκοπός του ελέγχου και του ελεγκτή

Σκοπός αυτού του ελέγχου είναι να βελτιωθεί ο βαθμός εμπιστοσύνης των σκοπούμενων χρηστών στις οικονομικές καταστάσεις.

Κατά τα οριζόμενα στο Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 200§2:

- σκοπός του ελέγχου είναι να εκφέρει γνώμη (ο ελεγκτής) εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτισθεί από κάθε ουσιώδη πλευρά σύμφωνα με ένα συγκεκριμένο κανονιστικό πλαίσιο,
- οι φράσεις που χρησιμοποιούνται για την έκφραση γνώμης είναι «a true and fair view» ή «present fairly, in all material respects».

Σκοπός του ελεγκτή είναι να εντοπίζει και να εκτιμά τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, είτε οφείλονται σε απάτη είτε σε λάθος, τόσο σε επίπεδα οικονομικής κατάστασης όσο και σε επίπεδα ισχυρισμού, μέσω της κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της, περιλαμβανομένων των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας, παρέχοντας έτσι βάση για το σχεδιασμό και την υλοποίηση αντιδράσεων στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος².

Άρα, ο γενικός σκοπός του τακτικού εξωτερικού ελέγχου ορίζεται ως:

¹ Απόσπασμα από το Ελληνικό κείμενο των Διεθνών Πρότυπων Ελέγχου και Διεθνών Πρότυπων Δικλίδων Ποιότητας, 2010, Μετάφραση από το ΣΟΕΛ.

² Σημειώσεις Σ. Δρίτσας

Η έκφραση γνώμης για το εάν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα την χρηματοοικονομική θέση (Ισολογισμός), τη χρηματοοικονομική επίδοση (Κατάσταση Αποτελεσμάτων) και τις ταμειακές ροές (ΚΤΡ), σύμφωνα με το εφαρμοζόμενο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τη σχετική νομοθεσία.

Κατά το άρθρο 42α Ν. 2190 (4η Οδηγία ΕΟΚ):

– "...οι οικονομικές καταστάσεις (πρέπει να) εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης, της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης."

Εγείρεται ένα κρίσιμο ερώτημα: Περιλαμβάνουν οι οικονομικές καταστάσεις ουσιώδεις παραλείψεις ή σφάλματα που θα μπορούσαν να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών;

Μέσο επίτευξης του ανωτέρω σκοπού

Αυτό επιτυγχάνεται με την έκφραση μιας γνώμης από τον ελεγκτή για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Βάση διενέργειας του ελέγχου

Στην περίπτωση των περισσότερων πλαισίων γενικού σκοπού, αυτή η γνώμη σχετίζεται με το εάν οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, ή παρέχουν μια αληθή και εύλογη εικόνα σύμφωνα με το πλαίσιο. Ένας έλεγχος που διεξάγεται σύμφωνα με τα ΔΠΕ και τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας καθιστά ικανό τον ελεγκτή να σχηματίσει αυτή τη γνώμη.

Βαθμός ελέγχου

Ως βάση για τη γνώμη του ελεγκτή, τα ΔΠΕ απαιτούν από τον ελεγκτή να αποκτήσει εύλογη διασφάλιση για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδεις σφάλματα, που οφείλονται σε απάτη ή λάθος. Η εύλογη διασφάλιση αποτελεί διασφάλιση υψηλού επιπέδου. Αυτό επιτυγχάνεται όταν ο ελεγκτής έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία, για τη μείωση του κινδύνου του ελέγχου (δηλαδή, του κινδύνου ο ο ελεγκτής να εκφράσει μια μη ενδεδειγμένη γνώμη όταν οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες) σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο.

Αιτιολογημένες αποκλίσεις ελέγχου

Ωστόσο, η εύλογη διασφάλιση δεν είναι ένα απόλυτο επίπεδο διασφάλισης, καθώς υπάρχουν οι ενδογενείς περιορισμοί ενός ελέγχου που έχουν ως αποτέλεσμα τα περισσότερα από τα αποδεικτικά στοιχεία, βάσει των οποίων ο ελεγκτής καταλήγει στα συμπεράσματά του και βασίζει τη γνώμη του, να είναι πειστικά και όχι αδιάψευστα.

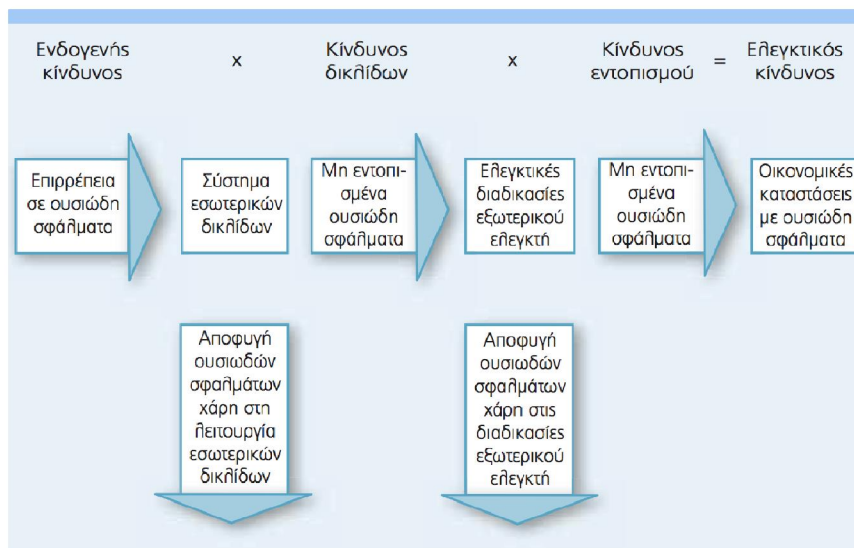
Ελεγκτικός κίνδυνος¹

Ως ελεγκτικός κίνδυνος ορίζεται ο κίνδυνος ο ελεγκτής να εκφράσει μη ενδεδειγμένη γνώμη ελέγχου, όταν οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες. Ο ελεγκτικός κίνδυνος είναι συνάρτηση του κινδύνου ουσιώδους σφάλματος και του κινδύνου εντοπισμού.

Συνεπώς, ως ελεγκτικός κίνδυνος αναφέρεται η πιθανότητα ο ελεγκτής να εκδώσει λανθασμένο τύπο έκθεσης όταν υπάρχουν, εν αγνοία του, ουσιώδη σφάλματα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης που έλεγξε. Ο ελεγκτικός κίνδυνος είναι ένας συνδιασμός των εξής επιμέρους κινδύνων:

- ενδογενής κίνδυνος (inherent risk)
- κίνδυνος των δικλίδων(control risk)
- κίνδυνος εντοπισμού σφαλμάτων (detection risk)

1.7. Η ελεγκτική διαδικασία



ἰγ Ὑῑδε Ὑ1: Το μοντέλο του ελεγκτικού κινδύνου σε λειτουργία .

Πηγή: Καραμάνης Κεφ. 13: Έλεγχος για ουσιώδη σφάλματα , σελ. 490

Από τον καθορισμό του σκοπού του ελέγχου και του ρόλου του ελεγκτή διαφαίνεται η ανάγκη να εντοπίζει και να εκτιμά τους κινδύνους του ουσιώδους σφάλματος. Το ερώτημα που προκύπτει από την ανωτέρω αναφορά είναι ο όρος ουσιώδες σφάλμα (ουσιώδες μέγεθος) ή κατά την έννοια που θα το παρουσιάσουμε για τους σκοπούς της διπλωματικής εργασίας σημαντικότητα.

¹ Στο πρότυπο ISA 400 ως ελεγκτικός κίνδυνος αναφέρεται: ως ο κίνδυνος ο ελεγκτής να διατυπώσει μη διαφοροποιημένη γνώμη, όταν οι οικονομικές καταστάσεις περιέχουν ουσιώδη σφάλματα (σφάλμα τύπου ΙΙ) και όχι το να διατυπώσει διαφοροποιημένη γνώμη, ενώ οι οικονομικές καταστάσεις δεν περιέχουν ουσιώδη σφάλματα (σφάλμα τύπου Ι).

ΤΑΥΤΕΣ ΤΗΣ ΕΒ 2: ΑΥΤΕΣ ΤΗΣ ΕΑΥΤΗΣ ΤΗΣ ΑΣ ΑΥΤΕΣ ΤΗΣ

2.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ: ΟΙΣΤΕΣ ΤΗΣ ΕΑΥΤΗΣ ΤΗΣ

Η έννοια σημαντικότητα κατά γενική ομολογία¹ είναι μια διάχυτη έννοια που εμπεριέχει ποιοτικά χαρακτηριστικά και πιο συγκεκριμένα συνδέεται με τις έννοιες σχετικότητα και αξιοπιστία. Περαιτέρω η σημαντικότητα και η σχετικότητα βρίσκουν εφαρμογή στην εξέταση στοιχείων (πληροφοριών) και στο πώς αυτά επιδρούν σε μια διαδικασία λήψης απόφασης. Εντούτοις, οι ανωτέρω έννοιες διακρίνονται καθώς, η λήψη απόφασης που αφορά τη μη γνωστοποίηση μιας πληροφορίας, υπό τη κρίση ότι δεν είναι απαραίτητη στους χρήστες (έλλειψη σχετικότητας), δεν έχει την ίδια εφαρμογή αν η λήψη απόφασης βασιζόταν στη κρίση ότι τα σχετικά ποσά είναι μικρά και συνεπώς δεν κάνουν την διαφορά για τους χρήστες (έλλειψη σημαντικότητας). Η εφαρμογή της έννοιας σημαντικότητας, από τη πλευρά αυτών που υιοθετούν τις λογιστικές πολιτικές (διοίκηση μιας οντότητας) κατά την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και αυτών που με βάση το στοιχείο της υποκειμενικότητας ελέγχουν τις καταστάσεις αυτές, έχει να εξετάσει το ακόλουθο ερώτημα: Ένα στοιχείο (πληροφορία) είναι σημαντικό αρκετά για τους χρήστες του στοιχείου αυτού, ώστε να τους επηρεάσει; Για την εξέταση της απάντησης πρέπει να αναλογιστούμε ότι η φύση του στοιχείου έχει σημαντικό ρόλο στη διερεύνηση του ερωτήματος. Ας σκεφτούμε ότι στοιχεία που είναι ασήμαντα, έχουν σημαντικές επιπτώσεις λόγω της περιοδικότητας της εμφάνισης τους (στοιχεία ρουτίνας) ή θεωρούνται ως ασήμαντα λόγω του ότι συνδέονται με έκτακτα γεγονότα εμφάνισης (στοιχεία εκτός της κύριας δραστηριότητας).

Επίσης, η χρήση λανθασμένου επιπέδου σημαντικότητας (υπερτιμημένο ή υποτιμημένο μέγεθος ουσιώδους σφάλματος) έχει άμεσες επιπτώσεις στο ελεγκτικό έργο. Συνεπώς το ελεγκτικό έργο είτε γίνεται αναποτελεσματικό (στη περίπτωση υπερτίμησης του ουσιώδους μεγέθους) είτε μη αποδοτικό (στη περίπτωση υποτίμησης του ουσιώδους μεγέθους).

Όταν ο ελεγκτής πριν την διαμόρφωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων αξιολογεί τη σημαντικότητα καλείται να λάβει υπόψη του και το είδος του σφάλματος. Η αξιολόγηση διαφέρει αν το σφάλμα αφορά ταξινόμηση, από το αν έχει επιπτώσεις στο οικονομικό αποτέλεσμα. Ως παράδειγμα αναφέρεται ότι ο ελεγκτής θα προσδιορίσει χαμηλότερο επίπεδο ουσιώδους μεγέθους για να αξιολογήσει μια καταχώρηση ή μια γνωστοποίηση για την οποία κρίνει ότι έχει ή θα μπορούσε να έχει σημαντικές αρνητικές επιπτώσεις στη φήμη της ελεγχόμενης οντότητας ή στον ίδιο τον ελεγκτή.

¹ Statement of Financial Accounting Concepts No 2 (4).

2.2. ԳՅՅԵՅՄ ԱՂԳՄ ԹԵՈԴԳ՝ ՄԵԳՈՒՄԴԳ

Η διοίκηση οφείλει να καταρτίζει και να παρουσιάζει εύλογες χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Όπως αναφέρεται στον Κώδικα Δεοντολογίας, ένα βασικό χαρακτηριστικό των ελεγκτών είναι η αναγνώριση της ευθύνης τους να ενεργούν για το δημόσιο συμφέρον. Η ευθύνη ωστόσο που έχουν οι ελεγκτές απέναντι στο δημόσιο συμφέρον είναι να αποκτήσουν εύλογη διασφάλιση, ότι οι οικονομικές καταστάσεις, λαμβανόμενες ως σύνολο, είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, είτε οφείλεται σε απάτη είτε σε λάθος.

Περιπτώσεις (ενδεικτικά) μη εύλογης παρουσίασης

- Πάγιο χρηματοδοτικής μίσθωσης δεν παρουσιάζεται ως στοιχείο ενεργ/κού, ούτε οι αντίστοιχες υποχρεώσεις.
- Σημαντικό μέρος των κερδών της χρήσης μιας εμπορικής επιχείρησης προέρχεται από την επενδυτική δραστηριότητα (π.χ. κέρδη πώλησης μετοχών), χωρίς αυτό να παρουσιάζεται.
- Υιοθέτηση νέου λογιστικού προτύπου με σημαντικές επιπτώσεις, χωρίς να γίνονται οι σχετικές γνωστοποιήσεις.

Η έννοια της κρίσης του ελεγκτή για εύλογη παρουσίαση συνδέεται με τα ακόλουθα:

- Επαγγελματική κρίση του ελεγκτή.
- Παραπλάνηση μέσου χρήστη - επιλογή μιας «εύλογης εικόνας».
- Σφάλματα που δεν υπερβαίνουν ένα δεδομένο επίπεδο σημαντικότητας δεν επηρεάζουν την εύλογη παρουσίαση.
- Εκτίμηση των ιδιαίτερων συνθηκών και της κατάστασης της επιχείρησης (μέγεθος, κερδοφορία, κατάσταση κλάδου, δυνατότητα συνέχισης δραστηριότητας, κλπ).

2.3. ԲՈՒՐԱԴԳՅՄ ԱՂՅ ԱՄԵՐԻԿԱՆԻԿՈՒ ՄԵԳՅՅԵՅՄ ԱՂԳՈՒԷ ՄԵՆՈՒՄԴԳ

Σε έκθεση που δημοσίευσε το Αμερικανικό Συμβούλιο Προτύπων Χρηματοοικονομικής Λογιστικής (FASB) περιγράφονται, ενδεικτικά, περιστάσεις που εμφανίζεται η εφαρμογή της έννοιας σημαντικότητα.

Ήτοι:

- (α) Μια αλλαγή λογιστικής πολιτικής και εμφάνιση περιστάσεων που θέτουν σε κίνδυνο την επιχείρηση λόγω π.χ. αθέτησης συμβατικών συμφωνιών (αθέτηση όρων δανειακής σύμβασης), κρίνεται σκόπιμο να εξεταστεί το ενδεχόμενο να απαιτείται ένα χαμηλότερο επίπεδο σημαντικότητας.
- (β) Μη γνωστοποίηση ενός έκτακτου στοιχείου (πληροφορία) που έχει επιπτώσεις στη κατηγορία «έσοδα» θεωρείται σημαντικό ακόμη και αν είναι χαμηλότερο από το επίπεδο ουσιώδους μεγέθους, συνεξετάζοντας το γεγονός, αν αντιστρέφει (από ζημία σε κέρδος) το αποτέλεσμα της οντότητας ή/και αν αντιστρέφει τη τάση της κερδοφορίας (ο ρυθμός αύξησης της κερδοφορίας από έτος σε έτος ενώ μειώνεται, λόγω του

έκτακτου στοιχείου ο ρυθμός βαίνει αυξανόμενος).

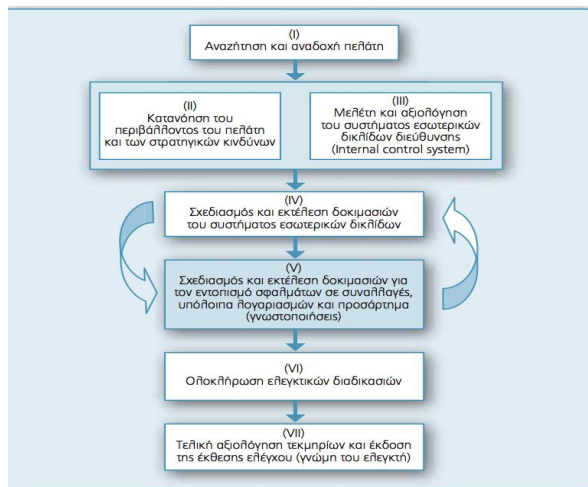
- (γ) Η ταξινόμηση των περιουσιακών στοιχείων, ενώ ποσοτικά μπορεί να μην είναι σημαντικό γεγονός, εντούτοις ο χαρακτηρισμός ενός στοιχείου μεταξύ των κατηγοριών «πάγια στοιχεία» και «κυκλοφορούντος ενεργητικού» έχει σημαντικές επιπτώσεις π.χ. στους αριθμοδείκτες.
- (δ) Μικρά σε μέγεθος (ποσοτικά) στοιχεία δεν φαίνεται να απαιτούν γνωστοποιήσεις όταν συνδέονται με τη κανονική ροή λειτουργίας. Εντούτοις αποκτούν σημαντικότητα αν συνδέονται με έκτακτες περιστάσεις.

Υπάρχουν άλλοι παράγοντες που επιδρούν στο ελεγκτικό έργο;

Οι McKee και Eilifsen¹ (2000), σε άρθρο τους, συμπληρώνουν τους παράγοντες που επιδρούν στην εφαρμογή, από τον ελεγκτή, της έννοιας της σημαντικότητας, ως κατωτέρω:

1. **Τὴν ὕλην τοῦ ἔργου:** ορισμένοι λογαριασμοί συνεπάγονται σημαντικά κόστη για το ελεγκτικό έργο (χρόνος) και συνεπώς ο ελεγκτής εφαρμόζει μεγαλύτερο επίπεδο ουσιώδους μεγέθους σε αυτές τις περιοχές.
2. **τὴν ἐντύπωση τοῦ κινδύνου:** αν απο τα ευρήματα των ελεγκτικών διαδικασιών εντοπίστηκαν περιοχές με υψηλό ελεγκτικό κίνδυνο, τότε ο ελεγκτής εφαρμόζει χαμηλότερο επίπεδο ουσιώδους μεγέθους σε αυτές τις περιοχές.
3. **τὴν ἐξέλιξη τοῦ ἔργου:** ένας λογαριασμός που ιστορικά δεν παρουσιάζει θέματα αναμόρφωσης, γεγονός που έχει επιβεβαιωθεί από την εφαρμογή ουσιαστικών ελεγκτικών διαδικασιών, θεωρείται ότι μπορεί να εφαρμοστεί ένα χαμηλότερο επίπεδο ουσιώδους μεγέθους.
4. **τὴν ἐξέλιξη τοῦ ἔργου:** σε ορισμένους λογαριασμούς πρέπει να εφαρμοστούν χαμηλότερα επίπεδα ουσιώδους μεγέθους αν θεωρείται ότι ο μη εντοπισμός σφάλματος έχει σοβαρές συνέπειες. Για παράδειγμα, η μη ορθή πληρωμή δικαιωμάτων θα μπορούσε να επιφέρει διακοπή σε μια σημαντική, για την οντότητα, συνεργασία. Ο ελεγκτής θα πρέπει να εφαρμόσει στο στοιχείο αυτό χαμηλότερο επίπεδο ουσιώδους μεγέθους.
5. **τὴν ἐξέλιξη τοῦ ἔργου:** ένας λογαριασμός θα πρέπει να εξετάζεται στο σύνολο των στοιχείων του και όχι στο επίπεδο του ουσιώδους μεγέθους, αν θεωρείται ότι το περιεχόμενο του είναι σημαντικό σε τρίτους.

¹ McKee, T., and A. Eilifsen. "Current Materiality Guidelines For Auditors." The CPA Journal 70 (7): 54-58.



ἡ Ὑπόθεση 2: Γραφική απεικόνιση της διαδικασίας ελέγχου.

Πηγή: Καραμάνης

2.4. Βαῖα ἡλῖζ γνῶσεῖ

Η έννοια του ουσιώδους μεγέθους εφαρμόζεται από τον ελεγκτή στο σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελέγχου καθώς και στην αξιολόγηση της επίπτωσης στις οικονομικές καταστάσεις, τόσο των εντοπιζόμενων σφαλμάτων κατά τον έλεγχο, όσο και των μη διορθωμένων σφαλμάτων, εφόσον υπάρχουν. Συνεπώς ο ελεγκτής διατυπώνει κρίσεις για το μέγεθος των σφαλμάτων που θα θεωρούνται ουσιώδη στις οποίες στηρίζει το ελεγκτικό του έργο. Κρίσεις σχετικά με το ουσιώδες μέγεθος γίνονται υπό το φως των περιστάσεων που τις περιβάλλουν και επηρεάζονται από την αντίληψη του ελεγκτή για τις ανάγκες χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και από το μέγεθος ή τη φύση ενός σφάλματος, ή και από το συνδυασμό των δύο. Οι κρίσεις για ζητήματα που είναι ουσιώδη για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων βασίζονται στην εξέταση των κοινών αναγκών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των χρηστών ως σύνολο. Η πιθανή επίδραση των σφαλμάτων σε συγκεκριμένους, μεμονωμένους χρήστες, των οποίων οι ανάγκες μπορεί να ποικίλουν ευρέως, δεν εξετάζεται. Η γνώμη του ελεγκτή αφορά τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο και ως εκ τούτου ο ελεγκτής δεν είναι υπεύθυνος για τον εντοπισμό σφαλμάτων που δεν είναι ουσιώδη για τις οικονομικές καταστάσεις συνολικά.

Τα ΔΠΕ περιλαμβάνουν τους αντικειμενικούς στόχους, τις απαιτήσεις και την εφαρμογή, καθώς και το επεξηγηματικό υλικό, ενώ είναι σχεδιασμένα να υποστηρίζουν τον ελεγκτή στην απόκτηση εύλογης διασφάλισης. Τα ΔΠΕ απαιτούν από τον ελεγκτή να ασκεί επαγγελματική κρίση και να διατηρεί επαγγελματικό σκεπτικισμό σε ολόκληρο το σχεδιασμό καθώς και στην εκτέλεση του ελέγχου.

¹ Ελληνικό κείμενο των Διεθνών Πρότυπων Ελέγχου και Διεθνών Πρότυπων Δικλίδων Ποιότητας, 2010 Μετάφραση από το ΣΟΕΛ, Σημειώσεις Σ. Δρίτσας (2013).

Επιπλέον, μεταξύ άλλων¹:

- Να εντοπίζει και να εκτιμά τους κινδύνους από ουσιώδες σφάλμα είτε οφείλεται σε απάτη ή σε λάθος, βασιζόμενος στην κατανόηση της οντότητας και του περιβάλλοντός της, συμπεριλαμβανομένων των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας.
- Να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με την ύπαρξη σημαντικών σφαλμάτων, μέσω του σχεδιασμού και της εφαρμογής κατάλληλων μέτρων αντίδρασης στους κινδύνους που εκτιμήθηκαν.
- Να σχηματίζει μια γνώμη για τις οικονομικές καταστάσεις με βάση τα συμπεράσματα που προέκυψαν από τα αποκτηθέντα ελεγκτικά τεκμήρια.
- Η μορφή της γνώμης που εκφράζεται από τον ελεγκτή, θα εξαρτηθεί από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και τυχόν ισχύοντα νόμο ή κανονισμό.

2.5. **Ο καθορισμός του ουσιώδους μεγέθους περιλαμβάνει την άσκηση επαγγελματικής κρίσης. Ένα ποσοστό συχνά εφαρμόζεται σε επιλεγμένο σημείο αναφοράς ως ένα σημείο εκκίνησης για τον καθορισμό του ουσιώδους μεγέθους για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο. Το ουσιώδες μέγεθος σχετίζεται με τις οικονομικές καταστάσεις επί των οποίων ο ελεγκτής συντάσσει έκθεση. Ο καθορισμός ενός ποσοστού που εφαρμόζεται σε επιλεγμένο μέγεθος αναφοράς περιλαμβάνει την άσκηση επαγγελματικής κρίσης. Υπάρχει σχέση μεταξύ του ποσοστού και του επιλεγμένου σημείου αναφοράς, τέτοια που, για παράδειγμα, ένα ποσοστό που εφαρμόζεται στο κέρδος προ φόρων από συνεχιζόμενες λειτουργίες θα είναι κανονικά μεγαλύτερο από ένα ποσοστό που εφαρμόζεται στα συνολικά έσοδα.**

2.6. **Ο καθορισμός του ουσιώδους μεγέθους εκτέλεσης σημαίνει το ποσό ή τα ποσά που τίθενται από τον ελεγκτή σε μικρότερο επίπεδο από το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο προκειμένου να μειωθεί, σε κατάλληλα χαμηλό επίπεδο, η πιθανότητα ότι το άθροισμα των μη διορθωμένων και μη εντοπισμένων σφαλμάτων να υπερβεί το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις συνολικά.**

Για σκοπούς των ΔΠΕ, ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης σημαίνει το ποσό ή τα ποσά που τίθενται από τον ελεγκτή σε μικρότερο επίπεδο από το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο προκειμένου να μειωθεί, σε κατάλληλα χαμηλό επίπεδο, η πιθανότητα ότι το άθροισμα των μη διορθωμένων και μη εντοπισμένων σφαλμάτων να υπερβεί το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις συνολικά.

Το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης αναφέρεται επίσης στο ποσό ή τα ποσά που τίθενται από τον ελεγκτή χαμηλότερα από το επίπεδο ή επίπεδα ουσιώδους μεγέθους για συγκεκριμένες κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων.

¹ Β. Λουμιώτης και Β. Τζίφας, 'Βασικές οδηγίες εφαρμογής ΔΠΕ', σελ.36.

2.7. Αποδοχή φαινομένων ως ελαττώματος ή ως ελαττώματος σε σχέση με την ασφαλή χρήση του προϊόντος

Ο ελεγκτής καλείται:

(α) Να εξετάζει τους λόγους για την εκτίμηση που γίνεται για το ουσιώδες σφάλμα, σε επίπεδο ισχυρισμού, για κάθε κατηγορία συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών και γνωστοποιήσεων, περιλαμβανομένων:

(i) Της πιθανότητας ουσιώδους σφάλματος λόγω των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της σχετικής κατηγορίας συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων (δηλαδή, τον ενδογενή κίνδυνο),

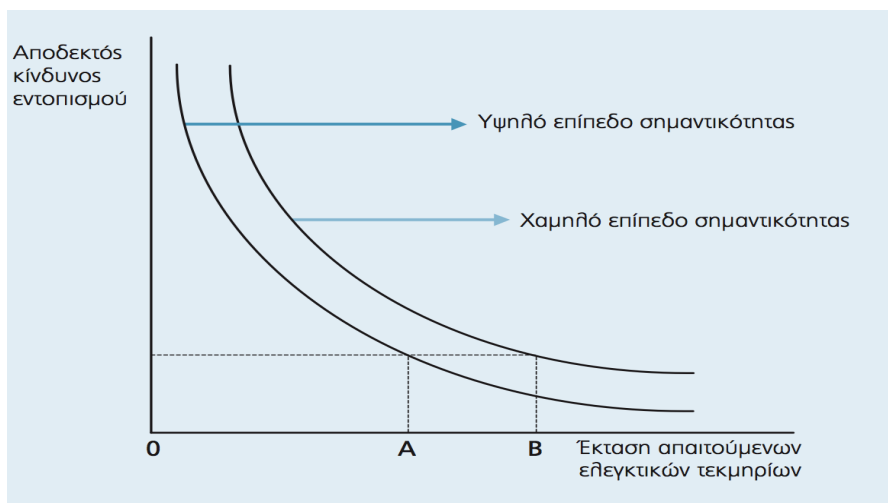
(ii) του ενδεχομένου αν η εκτίμηση κινδύνου λαμβάνει υπόψη τις σχετικές δικλίδες, (δηλαδή, τον κίνδυνο δικλίδων), και ως εκ τούτου απαιτεί από τον ελεγκτή να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια για να διαπιστώνει εάν οι δικλίδες λειτουργούν αποτελεσματικά (δηλαδή, ο ελεγκτής προτίθεται να στηριχθεί στη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων για τον καθορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των ουσιαστικών διαδικασιών), και

(β) Να αποκτήσει πιο πειστικά ελεγκτικά τεκμήρια όσο πιο υψηλή είναι η εκτίμηση του για το κίνδυνο.

Ο προσδιορισμός από τον ελεγκτή του ουσιώδους μεγέθους είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης και επηρεάζεται από την αντίληψη του ελεγκτή για τις ανάγκες χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων.

Το ουσιώδες μέγεθος που καθορίζεται κατά το σχεδιασμό του ελέγχου δεν ορίζει αναγκαστικά ένα ποσό κάτω από το οποίο μη διορθωμένα σφάλματα, μεμονωμένα ή συνολικά, θα αξιολογούνται πάντα ως μη ουσιώδη. Οι περιστάσεις που σχετίζονται με ορισμένα σφάλματα μπορεί να κάνουν τον ελεγκτή να τα αξιολογήσει ως ουσιώδη, έστω και αν είναι κάτω του ουσιώδους μεγέθους.

Αν και δεν είναι πρακτικά εφικτό να σχεδιαστούν ελεγκτικές διαδικασίες για τον εντοπισμό σφαλμάτων που θα μπορούσαν να είναι ουσιώδη, μόνο λόγω της φύσης τους, ο ελεγκτής εξετάζει όχι μόνο το μέγεθος αλλά επίσης τη φύση των μη διορθωμένων σφαλμάτων, τις συγκεκριμένες περιστάσεις στις οποίες προκύπτουν καθώς και την αξιολόγηση της επίδρασής τους στις οικονομικές καταστάσεις.



Άντικείμενο 3: Σχέση μεταξύ κινδύνου εντοπισμού και ελεγκτικών τεκμηρίων

Πηγή: Καραμάνης.

Τι όμως σημαίνουν οι όροι *Υποθέτω ότι η ύλη είναι ελεγκτική* και *Υποθέτω ότι η ύλη είναι ελεγκτική*, χαρακτηριστικά που θεωρούνται προαπαιτούμενα για το λειτούργημα της ελεγκτικής;

Από το γλωσσάριο των ελεγκτικών προτύπων δανειζόμαστε την εννοιολογική σημασία των ανωτέρω όρων.

Α' Υποθέτω ότι η ύλη είναι ελεγκτική

Ο συλλογικός τρόπος σκέψης (κουλτούρα) σύμφωνα με τον οποίο ο επαγγελματίας (ελεγκτής) κατά την αξιολόγηση τεκμηρίων και λήψη αποφάσεων διατηρεί ένα σχετικό βαθμό αμφιβολίας (*questioning mind*) σε σχέση με την εγκυρότητα των τεκμηρίων και την καταλληλότητα της ερμηνείας τους, απομακρυνόμενος από μια ουδέτερη στάση και διατηρώντας νοητική και ψυχική εγρήγορση.

Ο επαγγελματικός σκεπτικισμός επιβάλλει να χρησιμοποιείται η θεωρία του τριγώνου της απάτης ως εργαλείο για την αναγνώριση του κινδύνου πριν πραγματοποιηθεί ή τουλάχιστον να εντοπιστεί, έτσι ώστε να μην παραπλανηθούν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Έτσι αν εξετάσουμε, για παράδειγμα, το γεγονός ανάκλησης προϊόντων από μια βιομηχανική επιχείρηση που σύμφωνα με τον ισχυρισμό της διοίκησης δεν θα προβεί στις απαραίτητες γνωστοποιήσεις ή αναμορφώσεις προς το καταναλωτικό κοινό. Είναι κοινά αποδεκτό, ότι το ανωτέρω γεγονός της ανάκλησης προϊόντος, αφενός δημιουργεί λειτουργικό κόστος αλλά αφετέρου εγείρει, αν δεν γίνουν οι κατάλληλες γνωστοποιήσεις και ενημερώσεις, σημαντικές ένδικες απαιτήσεις με αρνητικές συνέπειες στη φήμη της οντότητας. Παράλληλα βλάπτεται και το συμφέρον του καταναλωτή. Σε αυτό το ενδεχόμενο ο ελεγκτής θα πρέπει να επιμείνει στις ελεγκτικές διαδικασίες (ορίζοντας χαμηλότερο επίπεδο σημαντικότητας) για

¹ Ελληνικό κείμενο των Διεθνών Πρότυπων Ελέγχου και Διεθνών Πρότυπων Δικλίδων Ποιότητας, 2010 Μετάφραση από το ΣΟΕΛ, σελ. 25.

τη συγκέντρωση κατάλληλων και επαρκών ελεγκτικών τεκμηρίων που να στηρίζουν τους ισχυρισμούς της διοίκησης ‘να μην προβεί στις απαραίτητες γνωστοποιήσεις’ ή ‘στη μη αναγνώριση σχετικής προβλέψης για ενδεχόμενες υποχρεώσεις λόγω της αστικής ευθύνης’.

Αντίθετα, ο ελεγκτής θα προσδιορίσει υψηλότερο επίπεδο ουσιώδους μεγέθους για να αξιολογήσει, για παράδειγμα, γεγονός το οποίο αφορά δαπάνη, αλλά η πραγματοποίησή της συνδέεται με την έκδοση δικαστικής απόφασης για την οποία, είτε δεν μπορεί να προσδιοριστεί με ασφάλεια το αποτέλεσμα ή το ύψος της δαπάνης.

Α΄ Ὑποῦθε Ὑῦθε εἰς αἰδ¹ (*professional judgment*) αφορά την εφαρμογή σχετικής εκπαίδευσης, γνώσης και εμπειρίας, εντός του πλαισίου που παρέχεται από τα πρότυπα ελέγχου, λογιστικής και δεοντολογίας, κατά τη λήψη ενήμερων αποφάσεων σχετικά με τους τρόπους δράσης που ενδείκνυνται στις περιστάσεις της ανάθεσης ελέγχου. Έτσι τα συστατικά μέρη του όρου “επαγγελματική κρίση” δηλαδή η κρίση προσώπων που τους χαρακτηρίζει ευρεία παιδεία, γνώση και εμπειρία για τις περιστάσεις καθώς και επαγγελματική εξειδίκευση είναι:

- ικανότητα εφαρμογής επαγγελματικής κρίσης που σχετίζεται με εκτίμηση των κινδύνων,
- πλαίσιο κανόνων (πρότυπα) ελέγχου, δεοντολογίας που λαμβάνονται υπόψη στην εφαρμογή της,
- διεξαγωγή ελέγχου και λήψη αποφάσεων στο πλαίσιο των κανόνων,
- υψηλού επιπέδου τεκμηρίωση.

ενώ τα χαρακτηριστικά στοιχεία του όρου είναι:

- ύπαρξη σύμφυτων κινδύνων,
- δυσχέρεια στη διακρίβωση της ποιότητας της κρίσης, έστω και εκ των υστέρων,
- λαμβάνεται στα πλαίσια κανόνων (προτύπων) που ισχύουν.

2.8. ρ Ὑῡθηε ρῖδ ὕῦθε Ὑῦ 3 ὕῡε3 γᾶῦσε²

Ως σφάλμα αναφέρεται το σφάλμα, υποτίμησης ή υπερτίμησης, η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της αξίας κατ’ έλεγχο (Καραμάνης).

¹ Ελληνικό κείμενο των Διεθνών Πρότυπων Ελέγχου και Διεθνών Πρότυπων Δικλίδων Ποιότητας, 2010 Μετάφραση από το ΣΟΕΛ, σελ. 25.

² Σημειώσεις του Καραμάνη.

Περαιτέρω εξειδικεύονται οι ακόλουθες κατηγορίες σφάλματος:

Λαϊκή ὑπόθεσις ὕψους	Βλ. σελ.	Εἰς τὴν ἐκτίμησιν ὕψους
Εἰς τὴν ἐκτίμησιν ὕψους		Το συνολικό σφάλμα στις ΧΚ από όλους τους λογαριασμούς.
Αἰτία ὕψους	(known misstatement):	Το ποσό εντοπισμένου από τον ελεγκτή σφάλματος σε ένα λογαριασμό.
Ἰσχυρὴ ὑπόθεσις ὕψους	(anomalous error)	Σφάλμα που οφείλεται σε μεμονωμένο γεγονός και δεν αποτελεί ένδειξη για ύπαρξη παρόμοιων σφαλμάτων στον πληθυσμό.
Ἐκτιμώμενο ὕψους ὕψους	(ΠΣΠ projected misstatement):	Το ποσό του σφάλματος στον πληθυσμό που υπολογίζεται με αναγωγή από το μη ανώμαλο ποσό σφάλματος του δείγματος (στοχαστική εκτίμηση – η πλέον πιθανή τιμή).
Εἰς τὴν ἐκτίμησιν ὕψους ὕψους	(ΣΣΠ aggregate misstatement ή total error):	Το εκτιμώμενο σφάλμα στον πληθυσμό, με βάση τα ευρήματα του ελέγχου του στο δείγμα. Προκύπτει από τη σχέση: Προβληθέν σφάλμα στον Πληθυσμό + Ανώμαλο σφάλμα στο δείγμα + Σφάλμα τυχόν τμήματος του πληθυσμού που ελέγχθηκε 100% = ΣΣΠ.
Ἐκτιμώμενο ὕψους ὕψους	(ΜΔΣΣ uncorrected aggregate misstatement):	Το ΣΣΠ, μειωμένο κατά το ποσό για το οποίο ο πελάτης έκανε διόρθωση.
Ἰσχυρὴ ὑπόθεσις ὕψους ὕψους	(ΑΠΣ tolerable misstatement):	Υπολογίζεται κατά κρίση του ελεγκτή ως υποπολλαπλάσιο του προσωρινού επιπέδου σημαντικότητας. Αρνητική συσχέτιση με ζητούμενη διασφάλιση καθώς όσο αυξάνεται, μειώνεται το επίπεδο διασφάλισης για τον ελεγκτή.
Ἐκτιμώμενο ὕψους ὕψους	(ΑΠΣ anticipated misstatement):	Το ποσό σφάλματος που αναμένει ο ελεγκτής στο λογαριασμό προσδιορίζεται με βάση την εμπειρία, τη γνώση για τον συγκεκριμένο πελάτη και τελικά την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή.

Πηγή: Σημειώσεις Καραμάνη (κεφ 16: Δειγματοληψία στον έλεγχο σφαλμάτων)

- *Κατηγορίες σφαλμάτων για ελεγκτικούς σκοπούς*

Στο σημείωμα της IFAC (2003)¹, με τα θέματα της συνεδρίασης της IAASB για τη σημαντικότητα, τα σφάλματα διακρίνονται σε:

1. *Εντοπισμένα σφάλματα*: αυτά είναι ορισμένα σφάλματα τα οποία έχουν εντοπιστεί κατά την διενέργεια του ελέγχου, όπως σφάλματα που οφείλονται στη συγκέντρωση ή την επεξεργασία δεδομένων, τη λανθασμένη εφαρμογή της λογιστικής αρχής, λανθασμένες εκτιμήσεις κ.λ.π., τα οποία δεν μπορεί να αμφισβητηθούν.
2. *Τυχαία σφάλματα*: τα σφάλματα αυτά συνδέονται με τις ελεγκτικές διαδικασίες που εφαρμόζει ο ελεγκτής και συνεπώς με τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχει συγκεντρώσει. Όπως για παράδειγμα, η προϋπολογιζόμενη επίπτωση εντοπισμένων σφαλμάτων που αφορούν το δείγμα.
3. *Σφάλματα που οφείλονται στην υποκειμενικότητα της κρίσης*: τα σφάλματα αυτά προκύπτουν από τη διαφορά μεταξύ των εκτιμήσεων της διοίκησης και αυτών του ελεγκτή που αφορούν τη λογιστική πολιτική ή την εφαρμογή διαφορετικών λογιστικών αρχών.

Η ανωτέρω κατηγορία σφαλμάτων (σφάλματα που οφείλονται στην υποκειμενικότητα της κρίσης), κατά την άποψη της Task Force², διαφέρει από τις άλλες δύο κατηγορίες, καθώς αφορά σφάλματα που σχετίζονται με την υποκειμενικότητα στις αποφάσεις και στην αξιολόγηση των επιπτώσεων που έχουν τα σφάλματα αυτά στις οικονομικές καταστάσεις.

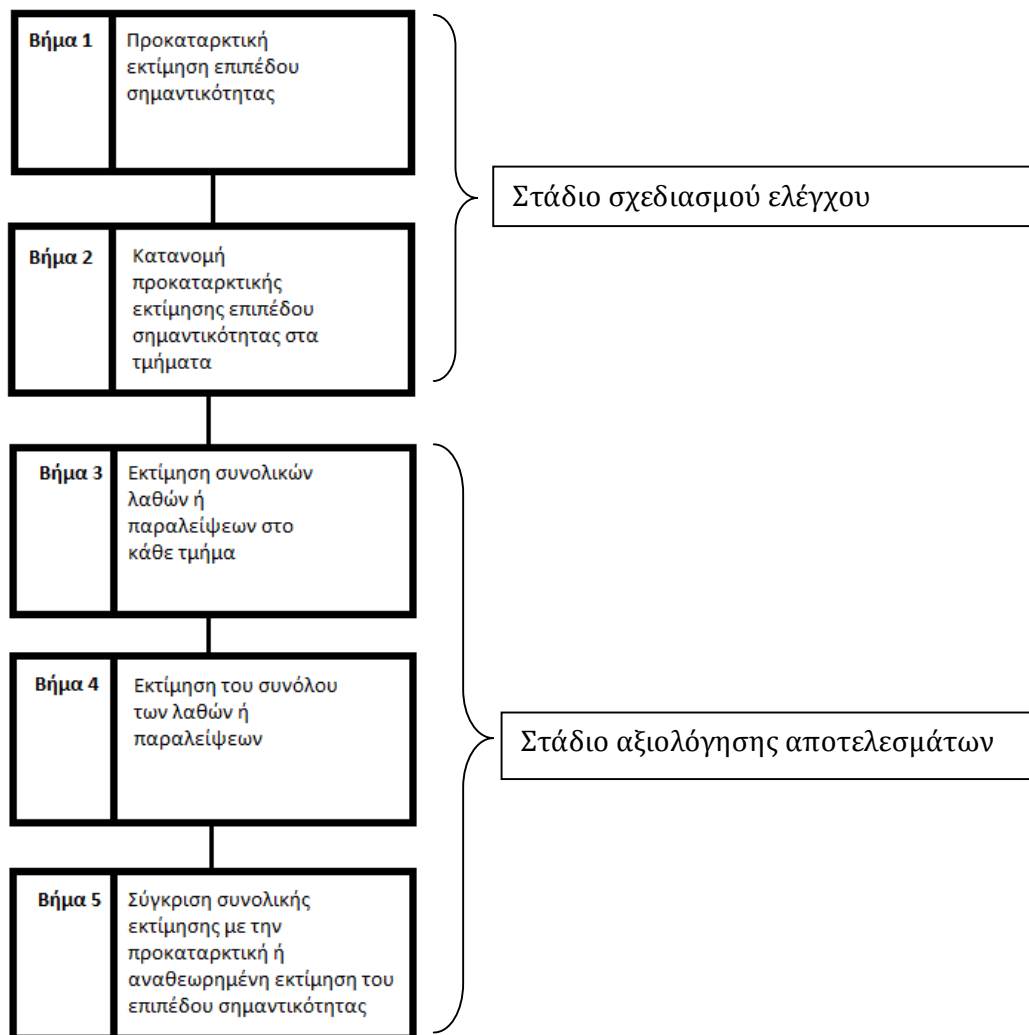
2.9. Αποτέλεσμα της αξιολόγησης των σφαλμάτων

Η ευθύνη του ελεγκτή σχετίζεται άμεσα με την απόφαση για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις εμπεριέχουν ουσιώδη λάθη ή παραλείψεις. Εν προκειμένω, οι ελεγκτές πρέπει να κατανοούν πλήρως πώς θα εφαρμόσουν το επίπεδο σημαντικότητας.

Υπάρχουν πέντε βήματα για την εφαρμογή του επιπέδου σημαντικότητας. Τα βήματα ξεκινάνε θέτοντας μια προκαταρκτική εκτίμηση του επιπέδου σημαντικότητας και εφαρμογή αυτής στα στάδια του ελέγχου. Όπως φαίνεται στο διάγραμμα που ακολουθεί, τα δύο πρώτα βήματα είναι μέρος του πρώτου σταδίου σχεδιασμού του ελέγχου. Η εκτίμηση του μεγέθους των λαθών ή παραλείψεων λαμβάνει χώρα καθ' όλη την διάρκεια του ελέγχου. Τα τελευταία δύο βήματα πραγματοποιούνται κατά το τελικό στάδιο αξιολόγησης των αποτελεσμάτων και ολοκλήρωσης του ελέγχου.

¹ AU Section 312 Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit

² Big Five Audit Materiality Task Force, 1998. Report of the Big Five Audit Materiality Task Force.



Φωτ. Ώε Ώ¹: Στάδια εφαρμογής του επιπέδου σημαντικότητας

Πηγή: Auditing and Assurance Services, Alvin A. Arens et.al.

1ο Στάδιο σχεδιασμού ελέγχου

Προκαταρκτική εκτίμηση επιπέδου σημαντικότητας

Ιδανικά ο ελεγκτής αποφασίζει στην αρχή του ελέγχου το συνολικό ποσό λαθών ή παραλείψεων των οικονομικών καταστάσεων που θεωρεί σημαντικό. Αυτό το ποσό αποτελεί την προκαταρκτική εκτίμηση του επιπέδου σημαντικότητας. Συνεπώς, η προκαταρκτική εκτίμηση του επιπέδου σημαντικότητας είναι το μέγιστο ποσό σφαλμάτων που ο ελεγκτής θεωρεί ότι οι οικονομικές καταστάσεις μπορούν να εμπεριέχουν και να μην επηρεάζονται οι αποφάσεις των χρηστών των καταστάσεων αυτών. Ο προσδιορισμός αυτού του ποσού είναι μια από τις πιο σημαντικές αποφάσεις του ελεγκτή και απαιτεί επαγγελματική κρίση. Ο ελεγκτής προσδιορίζει το

¹ Alvin A. Arens et.al., Auditing and Assurance Services.

ποσό αυτό προκειμένου να σχεδιάσει την διαδικασία του ελέγχου και να προσδιορίσει τα κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία που πρέπει να συγκεντρώσει. Όσο πιο χαμηλό το ύψος του επιπέδου σημαντικότητας, τόσο περισσότερο, θα απαιτούνται αποδεικτικά στοιχεία για να εξασφαλίσει ο ελεγκτής την απουσία λαθών και παραλείψεων.

Ο ελεγκτής συχνά αλλάζει την προκαταρκτική του εκτίμηση για το επίπεδο σημαντικότητας κατά την διάρκεια του ελέγχου, καθώς συγκεντρώνει περισσότερα στοιχεία. Η νέα εκτίμηση αποτελεί την αναθεωρημένη εκτίμηση του επιπέδου σημαντικότητας.

Οι βασικοί παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά την προκαταρκτική εκτίμηση του επιπέδου σημαντικότητας είναι οι ακόλουθοι:

- i. Το επίπεδο σημαντικότητας είναι μια σχετική και όχι απόλυτη έννοια. Μια παράλειψη συγκεκριμένου μεγέθους μπορεί να είναι σημαντική για μια μικρή επιχείρηση, ενώ η ίδια παράλειψη να είναι ασήμαντη για μια μεγάλη.
- ii. Απαιτούνται κριτήρια για την αξιολόγηση του επιπέδου σημαντικότητας. Επειδή, όπως προαναφέρθηκε, το επίπεδο σημαντικότητας είναι σχετική έννοια, είναι απαραίτητη η ύπαρξη ορισμένων κριτηρίων βάσει των οποίων θα κρίνεται η σημαντικότητα των λαθών ή παραλείψεων. Τα καθαρά κέρδη προ φόρων είναι συνήθως βασικό κριτήριο για να αποφασισθεί τί είναι σημαντικό, καθώς θεωρείται πολύ σημαντική πληροφορία για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Σε άλλες επιχειρήσεις χρησιμοποιούνται διαφορετικά κριτήρια διότι τα καθαρά κέρδη είναι πολύ ευμετάβλητα από χρήση σε χρήση και συνεπώς δεν μπορούν να παρέχουν μια σταθερή βάση για την λήψη απόφασης. Διαφορετικά κριτήρια που συχνά χρησιμοποιούνται είναι τα μικτά κέρδη, οι καθαρές πωλήσεις και το σύνολο του ενεργητικού. Επίσης, πέρα από τον προσδιορισμό του βασικού κριτηρίου, πρέπει να εξετασθεί εάν τα λάθη ή οι παραλείψεις μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά την λογικότητα άλλων πιθανών κριτηρίων που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την αξιολόγηση, όπως τα στοιχεία του κυκλοφορούντος ενεργητικού ή οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.
- iii. Το επίπεδο σημαντικότητας επηρεάζεται και από ορισμένους ποιοτικούς παράγοντες. Συγκεκριμένα λάθη ή παραλείψεις μπορεί να είναι πιο σημαντικά για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων από άλλα του ίδιου μεγέθους. Για παράδειγμα, ποσά που σχετίζονται με απάτη συνήθως θεωρούνται πιο σημαντικά σε σχέση με λάθη ίδιου μεγέθους, καθώς η απάτη επηρεάζει την αξιοπιστία της διοίκησης ή του προσωπικού που εμπλέκεται σε αυτή. Αντίστοιχα, λάθη ή παραλείψεις που μπορεί να θεωρούνται ασήμαντα σαν μέγεθος μπορεί να κρίνονται σημαντικά εάν προβλέπονται πιθανές υποχρεώσεις ως αποτέλεσμα κάποιας σύμβασης ή εάν αλλάζει η φορά των κερδών.

Κατανομή προκαταρκτικής εκτίμησης επιπέδου σημαντικότητας σε τμήματα των οικονομικών καταστάσεων

Η κατανομή της προκαταρκτικής εκτίμησης επιπέδου σημαντικότητας σε τμήματα των οικονομικών καταστάσεων είναι απαραίτητη, καθώς τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται για τα τμήματα και όχι για τις οικονομικές καταστάσεις, ως σύνολο. Ο προσδιορισμός της εκτίμησης, ανά τμήμα, είναι σημαντικός παράγοντας για να καθοριστεί και το απαραίτητο αποδεικτικό υλικό που πρέπει να συγκεντρωθεί στα πλαίσια του ελέγχου. Συνήθως οι ελεγκτές κατανέμουν το επίπεδο σημαντικότητας στα στοιχεία του ισολογισμού, αντί της κατάστασης αποτελεσμάτων. Τα περισσότερα λάθη ή παραλείψεις στην κατάσταση αποτελεσμάτων έχουν ισόποση επίδραση

στον ισολογισμό. Συνεπώς, ο ελεγκτής μπορεί να κατανείμει το επίπεδο σημαντικότητας είτε στους λογαριασμούς αποτελεσμάτων είτε στους λογαριασμούς του ισολογισμού.

Οι τρεις βασικές δυσκολίες κατανομής του επιπέδου σημαντικότητας στα διάφορα τμήματα είναι: α) οι ελεγκτές εκτιμούν ότι κάποιοι λογαριασμοί θα έχουν περισσότερα λάθη ή παραλείψεις από άλλους και συνεπώς πρέπει να ληφθούν υπόψη ξεχωριστά, β) οι υπερβάσεις και οι υποτιμήσεις και γ) ότι τα σχετικά έξοδα που συνεπάγονται οι ελεγκτικές διαδικασίες επηρεάζουν την ανωτέρω κατανομή.

2.3.3.3. ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΛΑΘΩΝ Ή ΠΑΡΑΛΕΪΨΕΩΝ

Εκτίμηση συνολικών λαθών ή παραλείψεων και σύγκριση με τις αρχικές εκτιμήσεις

Καθώς ο ελεγκτής εφαρμόζει τις ελεγκτικές διαδικασίες για κάθε τμήμα του ελέγχου, δημιουργείται ένα φύλλο εργασίας στο οποίο συγκεντρώνονται όλα τα λάθη ή παραλείψεις που παρατηρούνται. Αυτά τα λάθη ή παραλείψεις χρησιμοποιούνται στην συνέχεια για να εκτιμηθεί το συνολικό ποσό λαθών ή παραλείψεων του τμήματος που ελέγχθηκε. Τέλος, οι εκτιμήσεις λαθών ή παραλείψεων για όλα τα τμήματα συγκεντρώνονται και συγκρίνονται με το επίπεδο σημαντικότητας.

Εάν το συνολικό ποσό λαθών ή παραλείψεων εκτιμάται να υπερβαίνει την προκαταρκτική εκτίμηση του ελέγχου, οι οικονομικές καταστάσεις δεν είναι αποδεκτές. Ο ελεγκτής σε αυτή την περίπτωση μπορεί είτε να αποφασίσει εάν όντως τα λάθη ή παραλείψεις υπερβαίνουν την προκαταρκτική του εκτίμηση διενεργώντας περαιτέρω ελεγκτικές διαδικασίες, είτε να ζητήσει από τον πελάτη να προσαρμόσει τις οικονομικές του καταστάσεις για τα εκτιμώμενα λάθη ή παραλείψεις.

Επίπεδο σημαντικότητας και κίνδυνος

Υπάρχει στενή σχέση μεταξύ επιπέδου σημαντικότητας και κινδύνου. Η χρήση δείγματος στοιχείων για την εκτίμηση λαθών ή παραλείψεων εμπεριέχει τον κίνδυνο μη αντιπροσωπευτικότητας του δείγματος. Αυτό είναι ένα μόνο είδος κινδύνου που οι ελεγκτές πρέπει να διαχειριστούν. Οι ελεγκτές αναγνωρίζουν ότι υπάρχει αβεβαιότητα για την ποιότητα των αποδεικτικών στοιχείων, την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου του πελάτη καθώς και αβεβαιότητα για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις όντως δεν εμπεριέχουν λάθη ή παραλείψεις κατά την ολοκλήρωση του ελέγχου. Οι ελεγκτές πρέπει να διαχειριστούν αυτούς τους κινδύνους καταλλήλως για να επιτύχουν έναν ποιοτικό έλεγχο.

financial statements: a review of SEC Staff Accounting Bulletin 99', ότι για πολλά χρόνια η προετοιμασία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των νομικών οντότητων ελάμβανε υπόψη κυρίως ποσοτικά κριτήρια για την αξιολόγηση της σημαντικότητας.

Όπως αναφέρεται σε σημείωμα της IFAC (Ιούλιος 2003) που αφορά το περιεχόμενο της συνεδρίασης του Συμβουλίου IAASB για το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 320 'Ουσιώδες μέγεθος στο σχεδιασμό και στην εκτέλεση ενός ελέγχου', το ανωτέρω πρότυπο εκδόθηκε το 1987, ενώ επαναδιατυπώθηκε και κωδικοποιήθηκε το 1994. Επιπροσθέτως, με αφορμή ορισμένα ερωτήματα που αφορούσαν την εφαρμογή του ανωτέρω προτύπου δόθηκαν (από ελεγκτικούς φορείς διαφόρων χωρών προέλευσης, Αυστραλία, Καναδάς και Αμερική) αρκετές οδηγίες με έμφαση σε αναφορές για τη χρήση των ποιοτικών κριτηρίων. Τον Ιούνιο του 2002, σύμφωνα με το ανωτέρω σημείωμα, σε συνεδρίαση της IAASB έγιναν αποδεκτές προτάσεις για την αλλαγή του ανωτέρω προτύπου. Οι αλλαγές αφορούσαν τα ακόλουθα σημεία:

- Ορισμός της σημαντικότητας (ουσιώδες μέγεθος) με έμφαση ταυτόχρονα της φύσης αλλά και του μεγέθους των υπο έλεγχο στοιχείων, καθώς και ανάγκη ύπαρξης συνάφειας στη χρήση του όρου κατά τα σχετικά αναφερομένα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.
- Προσδιορισμός της σημαντικότητας κατά το σχεδιασμό του ελέγχου συνεξετάζοντας αφενός τη φύση και το μέγεθος του στοιχείου και αφετέρου των περιστάσεων που σχετίζονται με τα τυχόν σφάλματα. Επιπλέον, τη χρήση διαφορετικών επιπέδων ουσιώδους μεγέθους σε επιμέρους στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων κατά τον σχεδιασμό του ελέγχου και σύμφωνα με τη χρησιμότητα που δίνουν οι χρήστες.
- Ανάγκη για πρόσθετες οδηγίες που αφορούν τους παράγοντες που επηρεάζουν τη σημαντικότητα.
- Ανάγκη για πρόσθετες οδηγίες που αφορούν τις ευθύνες των ελεγκτών, περιλαμβανομένης της επικοινωνίας με τη διοίκηση και τους υπεύθυνους της εταιρικής διακυβέρνησης.
- Παρότρυνση των διοικήσεων στη διόρθωση όλων των εντοπισμένων σφαλμάτων περιλαμβανομένων και εκείνων που είναι επουσιώδη.

Είναι φανερό λοιπόν από τις συχνές αναφορές η σχέση του όρου σημαντικότητα με τους ποιοτικούς παράγοντες τους οποίους ο ελεγκτής καλείται να συνεκτιμήσει για την εφαρμογή της.

Ο όρος σημαντικότητα απασχόλησε, σε προηγούμενες δεκαετίες, και τα αρμόδια δικαστήρια. Το Ανώτατο Αμερικανικό Δικαστήριο (TSC Industries, Inc. v. Northway, Inc., 426 US438 [1976]) ανέφερε ότι «η παράλειψη αναφοράς ενός γεγονότος είναι σημαντική, εφόσον υπάρχει ουσιαστική πιθανότητα ενός λογικά σκεπτόμενου επενδυτή να θεωρεί την σχετική γνωστοποίηση απαραίτητη σε συνδυασμό με άλλες πληροφορίες».

3.2. Η σημασία της σημαντικότητας στην αξιολόγηση των σφαλμάτων

Σε σημείωμα της IAASB (Οκτώβριος 2005) επισημάνθηκε η ανάγκη διαχωρισμού του θέματος της σημαντικότητας από τα ζητήματα της αξιολόγησης των σφαλμάτων. Το γεγονός αυτό οδήγησε κατά την

επανεξέταση του ΔΠΕ 320, στην υιοθέτηση ενός νέου ελεγκτικού προτύπου του ΔΠΕ 450 *‘Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου’*.

Σε πρόσφατη έρευνα, με συμβουλευτικό χαρακτήρα, την οποία διεξήγαγε η Ευρωπαϊκή Αρχή Κινητών Αξιών και Αγορών (European Securities and Markets Authority - ESMA)¹ σημείο αναφοράς υπήρξε ο όρος σημαντικότητα. Κεντρικό δόγμα ήταν ότι ο αντικειμενικός σκοπός των οικονομικών καταστάσεων μιας οντότητας είναι να δώσει κατάλληλες πληροφορίες σε μια γκάμα χρηστών, με σκοπό να λάβουν ορθές οικονομικές αποφάσεις. Στην έρευνα τονίζεται το γεγονός ότι η χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων, η οποία συμβάλει στην εκπλήρωση του ανωτέρω σκοπού, απαιτεί οι οικονομικές καταστάσεις να παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, την χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμιακές ροές μιας επιχείρησης που υποδηλώνουν κυρίως τις συνθήκες ρευστότητά της. Πρέπει να ληφθεί υπόψη, όπως αναφέρεται στην έρευνα της ESMA, ότι όταν η πληροφορία (γνωστοποίηση) που απαιτείται κατά το ισχύον χρηματοοικονομικό πλαίσιο αναφοράς παραλείπεται ή περιέχεται εσφαλμένα, γεγονός που θα μπορούσε να επηρεάσει τις ανωτέρω οικονομικές αποφάσεις, τότε σε αυτή την περίπτωση οι οικονομικές καταστάσεις δεν εκπληρώνουν την αρχή της δίκαιης παρουσίασης. Σημαντικές λοιπόν διαπιστώσεις του εννοιολογικού αλλά και του τρόπου προσέγγισης του όρου ουσιαστικότητα περιέχει η έρευνα που πραγματοποίησε η ESMA το 2011 τα ευρήματα της οποίας δημοσιεύτηκαν τον Αύγουστο 2012. Η έρευνα συγκέντρωσε τις διάφορες απόψεις από εμπλεκόμενους φορείς και ενδιαφερόμενα μέρη για την εφαρμογή της σημαντικότητας και ειδικότερα κατά την αξιολόγηση των θεμάτων που σχετίζονται με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Με άλλα λόγια ο τρόπος εφαρμογής της σημαντικότητας επηρεάζει τις αποφάσεις οι οποίες λαμβάνονται με σκοπό την αναγνώριση, την επιμέτρηση και την γνωστοποίηση ορισμένων συναλλαγών και πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις που ενδεχομένως οδηγούν είτε σε διορθώσεις σφαλμάτων είτε σε διακριτή αναφορά / παρουσίαση περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων ή στοιχεία εσόδων και εξόδων.

Οι ανωτέρω απόψεις διατυπώθηκαν από διάφορες επιχειρησιακές ομάδες, όπως ελεγκτικές εταιρείες, χρηματοοικονομικούς οργανισμούς, χρήστες, θεσμικούς φορείς κλπ. και υποδεικνύουν σημαντικά σημεία προς περαιτέρω διερεύνηση.

Τα ευρήματα της έρευνας συνοψίζονται στα εξής σημεία:

1. Η πλειοψηφία των απαντούντων συμφώνησε ότι ο όρος σημαντικότητα είναι ευρέως κατανοητός. Αξιοσημείωτο όμως είναι ότι μια σημαντική μερίδα διατύπωσε την άποψη της ύπαρξης διαφορετικότητας κατά την χρήση του όρου. Έτσι ο όρος σημαντικότητα ενώ είναι κατανοητός εντούτοις κατά τη χρήση της διαπιστώνεται μια πολυμορφία. Ως παράδειγμα αναφέρθηκε ότι οι υπεύθυνοι της διοίκησης της οντότητας για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων συχνά δεν γνωστοποιούν πληροφορίες, όπου κατά τα λογιστικά πρότυπα δεν είναι υποχρεωτικές, ενώ μπορεί να είναι σχετικές και σημαντικές. Παράλληλα ενδέχεται να γνωστοποιούν μη ουσιώδεις πληροφορίες και μη σχετικές για τους σκοπούμενους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων αυτών.

¹ Η Ευρωπαϊκή Αρχή Κινητών Αξιών και Αγορών (ESMA) είναι ένας ανεξάρτητος ρυθμιστικός φορέας κινητών αξιών και αγορών της Ευρωπαϊκής Ένωσης που ιδρύθηκε το 2011 με έδρα το Παρίσι.

2. Η διαφορετικότητα της χρήσης του όρου σημαντικότητα σχετίζεται με την άσκηση υποκειμενικότητας από την πλευρά της διοίκησης κατά την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων, τις διαφορετικές στάσεις που αφορούν τις επίσης διαφορετικές κατηγορίες χρηστών.
3. Η ανάγκη για πρόσθετη εκπαίδευση και έκδοση οδηγιών θα βελτίωνε τις παρεχόμενες ελεγκτικές υπηρεσίες.
4. Σημαντικός αριθμός απαντώντων θεωρεί ότι σε περίπτωση που απαιτούνται πρόσθετες οδηγίες, με σκοπό να εξασφαλίζεται ικανοποιητικότερη χρήση του όρου σημαντικότητα, αυτό είναι έργο της IAASB και της ESMA.
5. Στο ερώτημα για το αν διαπιστώνονται σημαντικά διαφορετικοί χειρισμοί στη πράξη σε σχέση με τη χρήση του όρου σημαντικότητα από την εφαρμογή των λογιστικών και των ελεγκτικών προτύπων, η πλειοψηφία δεν αναγνώρισε τέτοιο γεγονός. Εντούτοις επισημάνθηκε η ανάγκη για μεγαλύτερη σύγκλιση ανάμεσα στα δυο ανωτέρω πρότυπα για τη χρήση του όρου.
6. Σημαντική πλειοψηφία τόνισε το ρόλο τόσο των ποιοτικών κριτηρίων όσο και των ποσοτικών μετρήσεων για τον προσδιορισμό της σημαντικότητας. Περαιτέρω διευκρινίστηκε ότι η αξιολόγηση της σημαντικότητας βασίζεται κυρίως στην επαγγελματική κρίση, στοιχείο που ενισχύει το ρόλο των ποιοτικών κριτηρίων, έναντι της ποσοτικής μέτρησης.
7. Σε σχετική ερώτηση ζητούσαν την άποψη αν είναι απαραίτητη η κατάρτιση λίστας από περιστάσεις (ποιοτικοί παράγοντες) για την αξιολόγηση σφαλμάτων με βάση την έννοια της σημαντικότητας. Οι απαντώντες δεν είδαν θετικά την ύπαρξη μιας τέτοιας λίστας, καθώς κάτι τέτοιο θα ήταν περιοριστικό (καθώς δεν μπορεί να εξαντληθούν όλες οι περιπτώσεις) ή έρχεται σε αντίθεση με την έννοια της χρήσης του επαγγελματικού σκεπτικισμού και της κρίσης που απαιτούν τα ελεγκτικά πρότυπα ότι πρέπει να ασκεί ο ελεγκτής.
8. Η πλειοψηφία των απαντώντων επισημαίνει το γεγονός ότι οι επιπτώσεις των μη διορθωμένων σφαλμάτων προηγούμενων περιόδων θα πρέπει να εξετάζονται όταν αξιολογείται η επίδραση του συσσωρευμένου αποτελέσματος.
9. Μερίδα των απαντώντων πιστεύει ότι πληροφορίες που αφορούν την σημαντικότητα είναι θετικό να συμπεριλαμβάνονται στις γνωστοποιήσεις. Αντίθετα, άλλη μερίδα είχε διαφορετική άποψη.
10. Τέλος η πλειοψηφία είχε την άποψη ότι ο τρόπος αξιολόγησης της σημαντικότητας κατά την σύνταξη τόσο των ενδιάμεσων όσο και των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να μην μεταβάλλεται.

Ο αντικειμενικός σκοπός ενός ανεξάρτητου ελεγκτή κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων μιας οντότητας, όπως αναφέρεται στο ΔΠΕ 320§8, είναι η εφαρμογή της έννοιας της σημαντικότητας κατάλληλα κατά τον σχεδιασμό αλλά και την εκτέλεση του ανωτέρω έργου.

Επιπρόσθετα, ο αντικειμενικός σκοπός ενός ανεξάρτητου ελεγκτή, όπως αναφέρεται στο ΔΠΕ 450§3, είναι να αξιολογήσει:

- Τις επιπτώσεις των τυχόν λαθών που εντοπίζονται κατά τον έλεγχο.
- Τις επιπτώσεις των μη διορθωμένων λαθών, εαν τέτοια υπάρχουν, στις οικονομικές καταστάσεις.

Ο ελεγκτής κατά την άσκηση του ελεγκτικού του έργου κρίνει την σπουδαιότητα, τόσο σε γενικό επίπεδο των οικονομικών καταστάσεων, όσο και σε σχέση με τα εξατομικευμένα υπόλοιπα λογαριασμών, κατηγορίες συναλλαγών και γνωστοποιήσεων.

Η σημαντικότητα που αφορά τις οικονομικές καταστάσεις, ως σύνολο, αναφέρεται ως ένα απόλυτο, συνολικά, μέγεθος (ουσιώδες μέγεθος) το οποίο τα ποσά που αντιστοιχούν στα σφάλματα των οικονομικών καταστάσεων, περιλαμβανομένων και των παραλείψεων, δε δύναται να το ξεπερνούν διότι σε αυτή την περίπτωση θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι θα επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών. Αυτό διαφέρει από τον ορισμό του ελεγκτικού κινδύνου καθώς αυτός σχετίζεται με την διατύπωση της γνώμης από μέρους του ελεγκτή, ότι οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το παραδεγμένο πλαίσιο οικονομικής εκθέσεως ενώ είναι ουσιωδώς λανθασμένες.

Σύμφωνα με το ΔΠΕ 315 *«Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντος της»*, ο ελεγκτής πρέπει να εντοπίζει και να εκτιμά τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο οικονομικής κατάστασης, και σε επίπεδο ισχυρισμού για κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών και γνωστοποιήσεις.

Επιπρόσθετα το ΔΠΕ 330 *‘Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους’* απαιτεί από τον ελεγκτή να σχεδιάζει και να εκτελεί περαιτέρω ελεγκτικές διαδικασίες σε αντίδραση ως προς τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο οικονομικής κατάστασης. Για την υλοποίηση της ανωτέρω ενέργειας ο ελεγκτής σχετίζει το επίπεδο σημαντικότητας όταν:

- Εκτιμά τον κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος.
- Προσδιορίζει τη φύση, το χρόνο και την έκταση των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών που σχεδιάζονται ως ενέργειες αντίδρασης του ελεγκτή για την αντιμετώπιση των εκτιμώμενων κινδύνων ουσιώδους σφάλματος.

Η φύση μιας ελεγκτικής διαδικασίας αναφέρεται στο σκοπό της (δηλαδή στις δοκιμασίες δικλίδων ή στις ουσιώδεις διαδικασίες) και στον τύπο της (δηλαδή επιθεώρηση, παρατήρηση, διερευνητικά ερωτήματα, επιβεβαίωση, επανυπολογισμός, επανεκτέλεση ή αναλυτική διαδικασία). Η φύση των ελεγκτικών διαδικασιών είναι μεγίστης σημασίας για την αντίδραση στους εκτιμώμενους κινδύνους.

Ο χρόνος μιας ελεγκτικής διαδικασίας αναφέρεται στο πότε αυτή εκτελείται ή στην περίοδο ή την ημερομηνία στην οποία το ελεγκτικό τεκμήριο αναφέρεται.

Η έκταση μιας ελεγκτικής διαδικασίας αναφέρεται στα ποσοτικά στοιχεία της διαδικασίας που πρόκειται να εκτελεστεί, για παράδειγμα ένα μέγεθος δείγματος ή ο αριθμός παρατηρήσεων μιας δραστηριότητας δικλίδας.

Επίσης μέσα από την ελεγκτική διαδικασία ο ελεγκτής αξιολογεί τις επιπτώσεις των μη διορθωμένων σφαλμάτων που έχουν συγκεντρωθεί κατά την διάρκεια του ελέγχου και την επίδραση των στην διαμόρφωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων.

3.3. Η παρουσία σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις σημαίνει, από κάθε ουσιώδη άποψη, ότι δεν είναι καταρτισμένες σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Στο ΔΠΕ 450 αναφέρεται ότι σφάλματα μπορεί να προκύπτουν από λάθος ή απάτη και ως σφάλμα ορίζεται η διαφορά μεταξύ του ποσού, της ταξινόμησης, της παρουσίας ή της γνωστοποίησης αναφερόμενου στοιχείου των οικονομικών καταστάσεων και του ποσού, της ταξινόμησης, της παρουσίας ή της γνωστοποίησης που απαιτείται για το στοιχείο ώστε να συνάδει με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Περαιτέρω τα σφάλματα μπορεί να προκύπτουν από :

Η παρουσία σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις σημαίνει, από κάθε ουσιώδη άποψη, ότι δεν είναι καταρτισμένες σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Στο ΔΠΕ 450 αναφέρεται ότι σφάλματα μπορεί να προκύπτουν από λάθος ή απάτη και ως σφάλμα ορίζεται η διαφορά μεταξύ του ποσού, της ταξινόμησης, της παρουσίας ή της γνωστοποίησης αναφερόμενου στοιχείου των οικονομικών καταστάσεων και του ποσού, της ταξινόμησης, της παρουσίας ή της γνωστοποίησης που απαιτείται για το στοιχείο ώστε να συνάδει με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Περαιτέρω τα σφάλματα μπορεί να προκύπτουν από :

- (α) Ανακρίβεια κατά τη συγκέντρωση ή την επεξεργασία στοιχείων από τα οποία καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις.
- (β) Παράλειψη ποσού ή γνωστοποίησης.
- (γ) Λανθασμένη λογιστική εκτίμηση που προκύπτει από αβλεψία, ή καθαρή παρανόηση των γεγονότων.
- (δ) Κρίσεις της διοίκησης που αφορούν λογιστικές εκτιμήσεις τις οποίες ο ελεγκτής θεωρεί αβάσιμες ή επιλογή και εφαρμογή λογιστικών πολιτικών που ο ελεγκτής θεωρεί μη ενδεδειγμένες.

Το διακριτικό στοιχείο μεταξύ απάτης και λάθους, κατά τα αναφερόμενα στο ΔΠΕ 240 *‘Ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με την απάτη σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων’* είναι το εάν η υποκείμενη ενέργεια που καταλήγει στο σφάλμα των οικονομικών καταστάσεων είναι εκούσια ή ακούσια. Έτσι ο όρος «λάθος» αναφέρεται σε ανακρίβειες των οικονομικών καταστάσεων που ενέχουν μη πρόθεση. Αντίθετα, ο όρος «απάτη» είναι μια εκ προθέσεως πράξη από ένα ή περισσότερα πρόσωπα από τη διοίκηση, από εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, από εργαζόμενους ή από τρίτα μέρη, η οποία πράξη ενέχει τη χρήση εξαπάτησης για την απόκτηση ενός μη δίκαιου ή παράνομου πλεονεκτήματος.

Δύο τύποι εκούσιων σφαλμάτων αφορούν τον ελεγκτή

- σφάλματα που είναι αποτέλεσμα απατηλής χρηματοοικονομικής αναφοράς και
- σφάλματα που είναι αποτέλεσμα κατάχρησης περιουσιακών στοιχείων.

3.4. Ελεγκτές ή άλλους γνήσιους ή υψίστους ελεγκτές

Στο ΔΠΕ 320 σημειώνεται ότι τα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς συχνά πραγματεύονται την έννοια του ουσιώδους στο πλαίσιο της κατάρτισης και της παρουσίας οικονομικών καταστάσεων. Παρόλο που τα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να πραγματεύονται την έννοια του ουσιώδους μεγέθους με διαφορετικούς όρους, γενικά εξηγούν ότι:

Τα σφάλματα, περιλαμβανομένων των παραλείψεων, θεωρούνται ουσιώδη εάν, μεμονωμένα ή συνολικά, θα αναμενόταν λογικά ότι επηρεάζουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών που λαμβάνονται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις.

Οι κρίσεις για το ουσιώδες μέγεθος γίνονται υπό το πρίσμα των ισχυουσών συνθηκών και επηρεάζονται από το μέγεθος ή τη φύση ενός σφάλματος ή από ένα συνδυασμό και των δύο.

Περαιτέρω αν υπάρχει στο εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφορά διαφορετικός σχολιασμός για την έννοια του ουσιώδους μεγέθους, αυτός ο σχολιασμός, παρέχει στον ελεγκτή μια βάση αναφοράς για τον προσδιορισμό του ουσιώδους μεγέθους για τον έλεγχο.

Όπως αναφέρεται στο ΔΠΕ 320, ο προσδιορισμός από τον ελεγκτή του ουσιαστικού μεγέθους είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης και επηρεάζεται από την αντίληψη του ελεγκτή για τις ανάγκες χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων.

Στο πλαίσιο αυτό, είναι λογικό για τον ελεγκτή να υποθέτει ότι οι χρήστες¹:

- (α) Διαθέτουν εύλογη γνώση των επιχειρηματικών και οικονομικών δραστηριοτήτων και λογιστικής, καθώς και προθυμία να μελετήσουν τις πληροφορίες των οικονομικών καταστάσεων με εύλογη επιμέλεια.
- (β) Κατανοούν ότι οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται, παρουσιάζονται και ελέγχονται σε συνάρτηση με το ουσιώδες μέγεθος.
- (γ) Αναγνωρίζουν τις αβεβαιότητες που είναι ενδογενείς στην επιμέτρηση των ποσών που βασίζονται στη χρήση εκτιμήσεων, κρίσης καθώς και στην εξέταση μελλοντικών γεγονότων.
- (δ) Λαμβάνουν λογικές οικονομικές αποφάσεις με βάση τις πληροφορίες των οικονομικών καταστάσεων.

[illegible]

Μέσα από το πλήθος των ορισμών του όρου σημαντικότητας που υιοθετούνται από φορείς και θεσμικά όργανα διακρίνουμε τους εξής:

Ορισμός που αναφέρεται στα Λογιστικά Πρότυπα από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) και το Αμερικανικό Συμβούλιο Προτύπων Χρηματοοικονομικής Λογιστικής (FASB)

ကုမ္ပဏီနှင့် ခေရပ်စ်စ်မှ မှီကွဲမှု ၁, ဝှစ်ခွဲခေ ' ယှဉ်ကွဲမှု:

«Σημαντικές είναι οι παραλείψεις ή ανακρίβειες που θα μπορούσαν, μεμονωμένα ή συλλογικά, να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λαμβάνονται βάσει των οικονομικών καταστάσεων. Η σημαντικότητα εξαρτάται από το μέγεθος και το είδος της παράλειψης ή της ανακρίβειας, κρινόμενη βάσει των συνθηκών που την περιστοιχίζουν. Το είδος ή το μέγεθος του στοιχείου ή ένας συνδυασμός των δύο, θα μπορούσε να είναι ο

¹ AU Section 312 Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit Source: SAS No. 107.

καθοριστικός παράγοντας. Η αξιολόγηση αν μία παράλειψη ή ανακρίβεια θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών και συνεπώς να καταστεί σημαντική, απαιτεί εξέταση των χαρακτηριστικών των εν λόγω χρηστών. Το Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων δηλώνει στην παράγραφο 25 ότι "οι χρήστες υποτίθεται ότι διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις των επιχειρηματικών και οικονομικών δραστηριοτήτων και της λογιστικής, καθώς και τη θέληση να μελετήσουν τις πληροφορίες με εύλογη επιμέλεια". Συνεπώς, η αξιολόγηση πρέπει να λάβει υπόψη τον τρόπο με τον οποίο χρήστες με τέτοιες ιδιότητες θα μπορούσαν εύλογα και αναμένεται ότι θα επηρεαστούν κατά τη λήψη οικονομικών αποφάσεων.»

Ορισμός που αναφέρεται από Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC) και της Επιτροπής Διεθνών Ελεγκτικών και Ασφαλιστικών Προτύπων (IAASB).

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ΔΠΕ 320 'Ουσιώδες μέγεθος στο σχεδιασμό και στην εκτέλεση ενός ελέγχου':

«Τα σφάλματα, περιλαμβανομένων των παραλείψεων, θεωρούνται ουσιώδη εάν, μεμονωμένα ή συνολικά, θα αναμενόταν λογικά ότι επηρεάζουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών που λαμβάνονται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις ».

Προσδιορισμός σημαντικότητας σε επίπεδο χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Ο ελεγκτής κατά τον καθορισμό της γενικής στρατηγικής ελέγχου πρέπει να καθορίσει το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις, ως σύνολο, προκειμένου να προβεί:

- (α) στον καθορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου,
- (β) στον εντοπισμό και στην εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος, και
- (γ) στον καθορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών.

Ο ελεγκτής καθορίζει την σημαντικότητα κατά τον σχεδιασμό ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων. Ειδικότερα, όπως αναφέρεται στο ΔΠΕ 300 'Σχεδιασμός ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων', ο σχεδιασμός περιλαμβάνει την ανάγκη να εξεταστούν, πριν από την ταυτοποίηση και εκτίμηση του ελεγκτή για κινδύνους ουσιωδών σφαλμάτων, θέματα όπως ο καθορισμός της σημαντικότητας

Το ουσιώδες μέγεθος, κατά τα οριζόμενα στο ΔΠΕ 320, που καθορίζεται κατά το σχεδιασμό του ελέγχου δεν θέτει αναγκαστικά ένα ποσό κάτω από το οποίο μη διορθωμένα σφάλματα, μεμονωμένα ή συνολικά, θα αξιολογούνται πάντα ως μη ουσιώδη. Οι περιστάσεις που σχετίζονται με ορισμένα σφάλματα μπορεί να κάνουν τον ελεγκτή να τα αξιολογήσει ως ουσιώδη, έστω και αν είναι κάτω του ουσιώδους μεγέθους. Αν και δεν είναι πρακτικά εφικτό να σχεδιαστούν ελεγκτικές διαδικασίες για τον εντοπισμό σφαλμάτων που θα μπορούσαν να είναι ουσιώδη μόνο λόγω της φύσης τους, ο ελεγκτής εξετάζει όχι μόνο το μέγεθος αλλά επίσης τη φύση των μη διορθωμένων σφαλμάτων καθώς και τις συγκεκριμένες περιστάσεις στις οποίες προκύπτουν, κατά την αξιολόγηση της επίδρασής τους στις οικονομικές καταστάσεις

Όπως αναφέρεται στο ΔΠΕ 320 ο καθορισμός του ουσιώδους μεγέθους περιλαμβάνει την άσκηση επαγγελματικής

κρίσης. Συχνά εφαρμόζεται ένα ποσοστό σε επιλεγμένο σημείο αναφοράς ως αφετηρία για τον καθορισμό του ουσιώδους μεγέθους για τις οικονομικές καταστάσεις ως ένα σύνολο. Οι παράγοντες που μπορεί να επηρεάσουν τον εντοπισμό ενός κατάλληλου σημείου αναφοράς περιλαμβάνουν:

- τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων (για παράδειγμα, περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, καθαρή θέση, έσοδα, έξοδα),
- το εάν υπάρχουν κονδύλια επί των οποίων η προσοχή των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων της συγκεκριμένης οντότητας τείνει να εστιάζεται (για παράδειγμα, για την αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής επίδοσης οι χρήστες μπορεί να τείνουν να εστιάζουν στα κέρδη, τα έσοδα ή τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία),
- τη φύση της οντότητας, το σημείο του κύκλου ζωής της στο οποίο βρίσκεται η οντότητα, καθώς και τον κλάδο και το οικονομικό περιβάλλον στο οποίο η οντότητα λειτουργεί,
- τη δομή ιδιοκτησίας της οντότητας και τον τρόπο χρηματοδότησής της (για παράδειγμα, εάν η οντότητα χρηματοδοτείται αποκλειστικά από ξένα παρά από ίδια κεφάλαια, οι χρήστες μπορεί να δίνουν περισσότερη έμφαση στα περιουσιακά στοιχεία και στις αξιώσεις επ' αυτών παρά στα κέρδη της οντότητας),
- τη σχετική μεταβλητότητα του σημείου αναφοράς.

Παραδείγματα σημείων αναφοράς που μπορεί να είναι κατάλληλα, ανάλογα με τις περιστάσεις της οντότητας, περιλαμβάνουν κατηγορίες, όπως κέρδη προ φόρων, σύνολο εσόδων, μικτό κέρδος και σύνολο εξόδων, συνολική καθαρή θέση ή αξία καθαρών περιουσιακών στοιχείων.

Αδυναμίες των σημείων αναφοράς

Τα κέρδη προ φόρων από συνεχιζόμενες λειτουργίες χρησιμοποιούνται συχνά για οντότητες που αποσκοπούν στα κέρδη, αλλά δεν είναι κατάλληλο σημείο αναφοράς όταν τα κέρδη προ φόρων από συνεχιζόμενες λειτουργίες είναι μεταβλητά ή όταν η οντότητα είναι μη κερδοσκοπική. Όταν το κέρδος προ φόρων από συνεχιζόμενες λειτουργίες μιας οντότητας διατηρείται διαχρονικά, σταθερά, μικρό, όπως θα μπορούσε να είναι η περίπτωση για μια επιχείρηση που διοικείται από τον ιδιοκτήτη της και ο ιδιοκτήτης λαμβάνει μεγάλο μέρος από το κέρδος προ φόρων με τη μορφή αμοιβής, ένα σημείο αναφοράς όπως το κέρδος προ αμοιβών και φόρων μπορεί να είναι πιο σχετικό.

Σε έλεγχο μιας οντότητας δημοσίου τομέα, το συνολικό κόστος ή το καθαρό κόστος (έξοδα μείον έσοδα ή δαπάνες μείον εισπράξεις) μπορεί να είναι κατάλληλα σημεία αναφοράς για δραστηριότητες του προγράμματος. Όταν μια οντότητα δημοσίου τομέα είναι θεματοφύλακας δημόσιων περιουσιακών στοιχείων, τα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να είναι κατάλληλα σημεία αναφοράς.

Άλλα σημεία αναφοράς που μπορεί να είναι πιο κατάλληλα υπό προϋποθέσεις είναι το μικτό κέρδος ή τα συνολικά έσοδα, ενώ για οντότητες υψηλής κεφαλαιοποίησης είναι το ενεργητικό.

Στην πράξη συναντάμε ένα εύρος ποσοστών που εφαρμόζονται πάνω σε ένα σημείο αναφοράς. Ενδεικτικά, τέτοια ποσοστά είναι:

α) για μια οντότητα που αποσκοπεί στο κέρδος σε ένα βιομηχανικό κλάδο, πέντε τοις εκατό (5%) του κέρδους προ φόρων από συνεχιζόμενες λειτουργίες ή μισό τοις εκατό (0,5%) των συνολικών εσόδων,

β) για μια οντότητα που δεν αποσκοπεί στο κέρδος το ένα τοις εκατό (1%) των συνολικών εσόδων ή των συνολικών εξόδων,

γ) για μια οντότητα υψηλής κεφαλαιοποίησης μισό τοις εκατό (0,5%) του ενεργητικού.

Υψηλότερα ή χαμηλότερα ποσοστά, ωστόσο, μπορεί να θεωρηθούν κατάλληλα για τις περιστάσεις.

Για τον προσδιορισμό του ουσιώδους μεγέθους ο ελεγκτής λαμβάνει υπόψη του σχετικά χρηματοοικονομικά στοιχεία με το επιλεγμένο σημείο αναφοράς. Αυτά συνήθως περιλαμβάνουν χρηματοοικονομικά αποτελέσματα και χρηματοοικονομικές θέσεις προηγούμενων περιόδων, τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα και τη χρηματοοικονομική θέση από την αρχή της περιόδου έως σήμερα, καθώς και τους προϋπολογισμούς ή τις προβλέψεις για την τρέχουσα περίοδο, προσαρμοσμένα για σημαντικές αλλαγές στις περιστάσεις της οντότητας (για παράδειγμα μια σημαντική απόκτηση επιχείρησης) και σχετικές αλλαγές των συνθηκών στον κλάδο ή στο οικονομικό περιβάλλον στο οποίο η οντότητα λειτουργεί. Για παράδειγμα, όταν ως σημείο εκκίνησης το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο καθορίζεται για μια συγκεκριμένη οντότητα βάσει ενός ποσοστού του κέρδους προ φόρων από συνεχιζόμενες λειτουργίες, έκτακτες περιστάσεις που προκαλούν μείωση ή αύξηση αυτού του κέρδους μπορεί να οδηγήσουν τον ελεγκτή στο συμπέρασμα ότι το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο ενδείκνυται περισσότερο να καθορίζεται με τη χρήση ενός ομαλοποιημένου μεγέθους κέρδους προ φόρων από συνεχιζόμενες λειτουργίες, βάσει προηγούμενων αποτελεσμάτων.

Σύμφωνα με το ΔΠΕ 260 *‘Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση’* ο ελεγκτής στα πλαίσια της επικοινωνίας του με τους υπεύθυνους για την διακυβέρνηση σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων προβαίνει σε ορισμένες κοινοποιήσεις. Στα θέματα προς κοινοποίηση είναι και οι ευθύνες του σε σχέση με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Ενδεικτικά θέμα που κοινοποιεί ο ελεγκτής είναι το πως ο ελεγκτής προτείνει να αντιμετωπιστούν οι σημαντικοί κίνδυνοι για ουσιώδες σφάλμα, είτε οφείλεται σε απάτη, είτε σε λάθος.

Επίπεδο ή επίπεδα ουσιώδους μεγέθους για ειδικές κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων για κατηγορίες

Κατά τον σχεδιασμό της συνολικής στρατηγικής ελέγχου, όπως αναφέρεται στη παράγραφο A10 του ΔΠΕ 320, ο ελεγκτής πρέπει να αναζητήσει την παρουσία παραγόντων που μπορεί να υποδηλώνουν την ύπαρξη μίας ή περισσότερων ειδικών κατηγοριών συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων, για τις οποίες σφάλματα μικρότερων ποσών από το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο θα μπορούσαν εύλογα να αναμένεται ότι επηρεάζουν τις οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνουν οι χρήστες βάσει των οικονομικών καταστάσεων.

Τέτοιοι παράγοντες είναι:

- Το εάν νόμος, κανονισμός ή το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς επηρεάζουν τις

προσδοκίες των χρηστών όσον αφορά την επιμέτρηση ή γνωστοποίηση ορισμένων κονδυλίων (για παράδειγμα τις συναλλαγές συνδεδεμένων μερών και την αμοιβή της διοίκησης και εκείνων που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση).

- Τις βασικές γνωστοποιήσεις σχετικά με τον κλάδο στον οποίο δραστηριοποιείται η οντότητα (για παράδειγμα δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης για φαρμακευτική εταιρία).
- Το εάν δίνεται προσοχή σε συγκεκριμένη πτυχή της επιχειρηματικής δραστηριότητας της οντότητας που γνωστοποιείται χωριστά στις οικονομικές καταστάσεις (για παράδειγμα μια νεοαποκτηθείσα επιχείρηση).

Ο ελεγκτής πρέπει να κοινοποιεί εγκαίρως στο κατάλληλο επίπεδο της διοίκησης όλα τα σφάλματα που συγκεντρώνονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου, εκτός εάν αυτό απαγορεύεται από νόμο ή κανονισμό. Ο ελεγκτής πρέπει να ζητήσει από τη διοίκηση να διορθώσει τα σφάλματα αυτά (ΔΠΕ 260§7 «Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση»).

3.6. T ὕψος αἰε ἡγῆ ὁ γῆρε ὕψος ὕψος ἡγῆ ὕψος (εἰς τὴν ὕψος ὕψος)

Κατά τον καθορισμό της γενικής στρατηγικής ελέγχου και ειδικότερα των ελεγκτικών διαδικασιών, ο ελεγκτής πρέπει να ορίσει το επίπεδο σημαντικότητας (ΔΠΕ 320§A10) λαμβάνοντας υπόψη:

1. τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο,
2. το επίπεδο ή τα επίπεδα ουσιώδους μεγέθους για συγκεκριμένες κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων για τις οποίες σφάλματα μικρότερων ποσών από το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι θα επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών που λαμβάνονται βάσει των οικονομικών καταστάσεων.

Σύμφωνα με το ΔΠΕ 320§A12, ο σχεδιασμός του ελέγχου αποκλειστικά για τον εντοπισμό ατομικά ουσιωδών σφαλμάτων παραβλέπει το γεγονός ότι το σύνολο των ατομικά μη ουσιωδών σφαλμάτων μπορεί να κάνει τις οικονομικές καταστάσεις να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες και δεν αφήνει περιθώριο για πιθανά μη εντοπισμένα σφάλματα. Το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης (το οποίο σύμφωνα με τον ορισμό είναι ένα ή περισσότερα ποσά) τίθεται για να μειώσει σε κατάλληλα χαμηλό επίπεδο την πιθανότητα ότι το άθροισμα των μη διορθωμένων και μη εντοπισμένων σφαλμάτων στις οικονομικές καταστάσεις υπερβαίνει το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο. Ομοίως, το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης που σχετίζεται με επίπεδο ουσιώδους μεγέθους που καθορίζεται για συγκεκριμένη κατηγορία συναλλαγών, υπόλοιπο λογαριασμού ή γνωστοποίηση, τίθεται για να μειώσει σε κατάλληλα χαμηλό επίπεδο την πιθανότητα ότι το άθροισμα των μη διορθωμένων και μη εντοπισμένων σφαλμάτων σε εκείνη τη συγκεκριμένη κατηγορία συναλλαγών, υπόλοιπο λογαριασμού ή γνωστοποίηση υπερβαίνει το επίπεδο ουσιώδους μεγέθους για εκείνη τη συγκεκριμένη κατηγορία συναλλαγών, υπόλοιπο λογαριασμού ή γνωστοποίηση. Ο καθορισμός του ουσιώδους μεγέθους εκτέλεσης δεν είναι ένας απλός μηχανικός υπολογισμός και περιλαμβάνει την άσκηση επαγγελματικής κρίσης. Επηρεάζεται από την κατανόηση του ελεγκτή για την οντότητα, που επικαιροποιείται κατά τη διάρκεια της εκτέλεσης διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου, καθώς

και από τη φύση και την έκταση των σφαλμάτων που εντοπίστηκαν σε προηγούμενους ελέγχους και εξ' αυτού από τις προσδοκίες του ελεγκτή σε σχέση με σφάλματα στην τρέχουσα περίοδο.

3.7. Η ελεγκτική διαδικασία πρέπει να λαμβάνει υπόψη την φύση, το μέγεθος και την έκταση των σφαλμάτων που εντοπίστηκαν σε προηγούμενους ελέγχους και εξ' αυτού από τις προσδοκίες του ελεγκτή σε σχέση με σφάλματα στην τρέχουσα περίοδο.

Ο ελεγκτής πρέπει να αναθεωρεί το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο (και, κατά περίπτωση, το επίπεδο ή τα επίπεδα ουσιώδους μεγέθους για συγκεκριμένες κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων), σε περίπτωση που λαμβάνει γνώση πληροφοριών κατά τη διάρκεια του ελέγχου οι οποίες θα μπορούσαν να είχαν οδηγήσει τον ελεγκτή να καθορίσει αρχικά ένα διαφορετικό ποσό (ή ποσά).

Εάν ο ελεγκτής καταλήξει ότι είναι ενδεδειγμένο ένα χαμηλότερο ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο (και, αν έχει εφαρμογή, ένα επίπεδο ή επίπεδα ουσιώδους μεγέθους για συγκεκριμένες κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων) από εκείνο που αρχικά καθορίστηκε, ο ελεγκτής πρέπει να καθορίσει εάν είναι αναγκαίο να αναθεωρήσει το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης, καθώς και εάν η φύση, ο χρόνος και η έκταση των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών παραμένουν ενδεδειγμένα.

Το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο (και, κατά περίπτωση, το επίπεδο ή τα επίπεδα ουσιώδους μεγέθους για συγκεκριμένες κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων) μπορεί να χρειαστεί να αναθεωρηθεί, ως αποτέλεσμα μιας αλλαγής στις περιστάσεις η οποία συνέβη κατά τη διάρκεια του ελέγχου (για παράδειγμα, απόφαση να διατεθεί σε τρίτους σημαντικό μέρος των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της οντότητας), νέες πληροφορίες ή αλλαγή στην κατανόηση του ελεγκτή για την οντότητα και τις λειτουργίες της, ως αποτέλεσμα της εκτέλεσης περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών. Για παράδειγμα, εάν κατά τη διάρκεια του ελέγχου φαίνεται ότι τα πραγματικά χρηματοοικονομικά αποτελέσματα είναι πιθανό να είναι ουσιωδώς διαφορετικά από τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα που αναμένονταν για το τέλος της περιόδου και τα οποία χρησιμοποιήθηκαν αρχικά για τον καθορισμό του ουσιώδους μεγέθους για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο, ο ελεγκτής ενδείκνυται να αναθεωρήσει το ουσιώδες μέγεθος.

Στο πλαίσιο της διαδικασίας ελεγκτικής τεκμηρίωσης ο ελεγκτής θα πρέπει να περιλάβει οποιαδήποτε πληροφορία που να αφορά την αναθεώρηση του ουσιώδους μεγέθους.

Στις θέσεις του IAASB (Δεκέμβριος 2004) για την επανεξέταση του ΔΠΕ 320§36(γ) αναφέρει ότι ο ελεγκτής θα πρέπει να εξετάσει διακριτά κάθε σφάλμα στη τρέχουσα περίοδο λαμβάνοντας υπόψη και τις αθροιστικά, επερχόμενες από προηγούμενες περιόδους, επιπτώσεις. Ως μέθοδοι για την επίτευξη του ανωτέρω αναφέρονται στο σημείωμα η προσέγγιση «από πλευράς της εικόνας του ισολογισμού» και εναλλακτική μέθοδος η προσέγγιση από πλευράς της «κατάστασης αποτελεσμάτων».

3.8. **ΑΠΑΛΟΓΩΣΗ ΤΗΣ ΠΑΡΑΛΕΙΨΗΣ**

Στην §Α1 του ΔΠΕ 450 αναφέρεται ότι η παράλειψη ποσού ή γνωστοποίησης είναι ένας από τους τέσσερις παράγοντες από όπου μπορεί να προκύπτουν σφάλματα.

Στην §Α15 του ανωτέρω προτύπου αναφέρεται ότι το πλαίσιο αξιολόγησης, εάν ένα σφάλμα ταξινόμησης είναι ουσιώδες, περιλαμβάνει την αξιολόγηση ποιοτικών ζητημάτων (ποιοτικοί παράγοντες)

Τέλος στην §Α16 του ίδιου προτύπου επισημαίνεται ότι στόχος του ελεγκτή είναι να αξιολογεί:

- (α) Την επίδραση των εντοπιζόμενων σφαλμάτων στον έλεγχο, και
- (β) την επίδραση μη διορθωμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, στις οικονομικές καταστάσεις.

Ο ελεγκτής πρέπει να συγκεντρώνει τα σφάλματα που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου, εκτός από εκείνα που είναι καθαρά επουσιώδη. Επισημαίνεται ότι ο ελεγκτής μπορεί να καθορίζει ποσό κάτω από το οποίο τα σφάλματα είναι σαφώς ασήμαντα και δεν χρειάζεται να συγκεντρωθούν επειδή ο ελεγκτής προσδοκά ότι η συγκέντρωση τέτοιων ποσών σαφώς δεν θα έχει ουσιώδη επίδραση επί των οικονομικών καταστάσεων. «Σαφώς ασήμαντο» δεν είναι το ίδιο με το «μη ουσιώδες». Τα θέματα που είναι σαφώς ασήμαντα είναι σε εντελώς διαφορετική (μικρότερη) τάξη μεγέθους από το ουσιώδες μέγεθος που καθορίζεται σύμφωνα με το ΔΠΕ 320, και πρόκειται για θέματα που είναι σαφώς χωρίς συνέπειες, είτε λαμβάνονται ατομικά είτε αθροιστικά και είτε κρίνονται με οποιαδήποτε κριτήρια μεγέθους, φύσης ή περιστάσεων. Όταν υπάρχει οποιαδήποτε αβεβαιότητα για το εάν ένα ή περισσότερα στοιχεία είναι σαφώς ασήμαντα, το θέμα θεωρείται ότι δεν είναι σαφώς ασήμαντο.

3.9. **ΑΠΟΜΟΝΩΜΕΝΟ ΣΥΜΒΑΝ**

Ο ελεγκτής πρέπει να προσδιορίζει εάν η συνολική στρατηγική ελέγχου και το σχέδιο ελέγχου χρειάζεται να αναθεωρηθούν εάν:

- (α) Η φύση των σφαλμάτων που εντοπίζονται και οι περιστάσεις που συμβαίνουν υποδηλώνουν ότι μπορεί να υπάρχουν άλλα σφάλματα τα οποία όταν συναθροιστούν με τα σφάλματα που συγκεντρώθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου, μπορεί να είναι ουσιώδη, ή
- (β) η συνάθροιση των σφαλμάτων που συγκεντρώθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου προσεγγίζει το ουσιώδες μέγεθος που καθορίστηκε σύμφωνα με το ΔΠΕ 320.

Ο ελεγκτής πρέπει να καθορίσει εάν μη διορθωμένα σφάλματα είναι ουσιώδη, ατομικά ή αθροιστικά.

Ένα σφάλμα μπορεί να μην είναι ένα απομονωμένο συμβάν. Παράδειγμα τεκμηρίων ότι μπορεί να υπάρχουν και άλλα σφάλματα αφορά και η περίπτωση όπου ο ελεγκτής εντοπίζει ότι τα σφάλματα προέρχονται από την αποτυχία των εσωτερικών δικλίδων ή από μη ενδεδειγμένες παραδοχές ή μεθόδους αποτίμησης που έχει εφαρμόσει ευρέως η οντότητα.

Εάν το άθροισμα των σφαλμάτων που συγκεντρώθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου προσεγγίζει το ουσιώδες

μέγεθος που καθορίστηκε σύμφωνα με το ΔΠΕ 320, μπορεί να υπάρχει κίνδυνος μεγαλύτερος από το αποδεκτά χαμηλό επίπεδο, ότι πιθανά μη εντοπισμένα σφάλματα, όταν προσμετρώνται με το άθροισμα των σφαλμάτων που συγκεντρώθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου, θα μπορούσαν να υπερβούν το ουσιώδες μέγεθος. Τα μη εντοπισμένα σφάλματα θα μπορούσαν να υπάρχουν εξ αιτίας του κινδύνου δειγματοληψίας.

Ο καθορισμός του εάν ένα σφάλμα ταξινόμησης είναι ουσιώδες περιλαμβάνει την αξιολόγηση ποιοτικών ζητημάτων, όπως η επίδραση του σφάλματος ταξινόμησης επί δανειακών ή άλλων συμβατικών όρων, η επίδραση στα επιμέρους κονδύλια ή υποσύνολα ή η επίδραση σε βασικούς δείκτες. Μπορεί να υπάρχουν περιστάσεις όπου ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι ένα σφάλμα ταξινόμησης δεν είναι ουσιώδες στο πλαίσιο των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο, ακόμα και εάν αυτό υπερβαίνει το επίπεδο ή τα επίπεδα ουσιώδους μεγέθους που εφαρμόζονται στην αξιολόγηση άλλων σφαλμάτων. Για παράδειγμα, εσφαλμένη ταξινόμηση μεταξύ κονδυλίων ισολογισμού μπορεί να μην θεωρείται ουσιώδης στο πλαίσιο των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο, όταν το ποσό εσφαλμένης ταξινόμησης είναι μικρό σε σχέση με το μέγεθος των επιμέρους σχετικών κονδυλίων του ισολογισμού και η εσφαλμένη ταξινόμηση δεν επηρεάζει το λογαριασμό αποτελεσμάτων ή οποιουδήποτε βασικούς δείκτες.

Στο ΔΠΕ 450§A16 αναφέρονται οι περιστάσεις που σχετίζονται με ορισμένα σφάλματα οι οποίες μπορεί να κάνουν τον ελεγκτή να τα αξιολογήσει ως ουσιώδη, ατομικά ή όταν εξετάζονται μαζί με άλλα σφάλματα που συγκεντρώνονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ακόμα και εάν αυτά είναι χαμηλότερα από το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο. Στις περιστάσεις που μπορεί να επηρεάζουν την αξιολόγηση περιλαμβάνεται και η έκταση στην οποία το σφάλμα:

Οι περιστάσεις αυτές, σύμφωνα με το ΔΠΕ 450, είναι:

1. Επηρεάζει τη συμμόρφωση με ρυθμιστικές απαιτήσεις.
2. Επηρεάζει τη συμμόρφωση με όρους χρέους ή άλλες συμβατικές απαιτήσεις.
3. Σχετίζεται με τη λανθασμένη επιλογή ή εφαρμογή λογιστικής πολιτικής που έχει επουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου αλλά είναι πιθανό να έχει ουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις μελλοντικών περιόδων.
4. Συγκαλύπτει αλλαγή στα κέρδη ή άλλες τάσεις, ειδικότερα στο πλαίσιο των γενικών οικονομικών και κλαδικών συνθηκών.
5. Επηρεάζει δείκτες που χρησιμοποιούνται για την αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής θέσης της οντότητας, των αποτελεσμάτων των λειτουργιών ή των ταμιακών ροών.
6. Επηρεάζει την πληροφόρηση κατά τομέα που παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις (για παράδειγμα, τη σοβαρότητα του θέματος σε τομέα ή άλλο τμήμα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της οντότητας που έχει εντοπισθεί ότι διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στις λειτουργίες της οντότητας ή στην κερδοφορία).
7. Έχει ως επίδραση την αύξηση των απολαβών της διοίκησης, για παράδειγμα, εξασφαλίζοντας ότι ικανοποιούνται οι απαιτήσεις για την απονομή πρόσθετων αμοιβών ή άλλων κινήτρων.
8. Είναι σημαντικό λαμβάνοντας υπόψη την κατανόηση του ελεγκτή για γνωστές προηγούμενες κοινοποιήσεις

στους χρήστες, για παράδειγμα, αναφορικά με προβλεπόμενα κέρδη.

9. Σχετίζεται με κονδύλια που αφορούν συγκεκριμένα μέρη (για παράδειγμα, εάν εξωτερικά μέρη στη συναλλαγή σχετίζονται με μέλη της διοίκησης της οντότητας).
10. Είναι παράλειψη πληροφοριών που δεν απαιτούνται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς αλλά οι οποίες, κατά την κρίση του ελεγκτή, είναι σημαντικές για την κατανόηση των χρηστών για τη χρηματοοικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση ή τις ταμιακές ροές της οντότητας.
11. Επηρεάζει άλλες πληροφορίες που θα κοινοποιηθούν σε έγγραφα που περιλαμβάνουν τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις (για παράδειγμα, πληροφορίες που πρόκειται να περιληφθούν σε «Σχολιασμό και Ανάλυση της Διοίκησης» ή σε «Λειτουργική και Χρηματοοικονομική Επισκόπηση») που μπορεί λογικά να αναμένεται ότι θα επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Το ΔΠΕ 720 ασχολείται με την εξέταση από τον ελεγκτή άλλων πληροφοριών, επί των οποίων ο ελεγκτής δεν έχει υποχρέωση να αναφερθεί, σε έγγραφα που περιλαμβάνουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις.

Αυτές οι περιστάσεις είναι μόνο παραδείγματα. Ούτε είναι πιθανό να παρουσιαστούν όλες σε όλους τους ελέγχους, ούτε ο κατάλογος είναι απαραίτητος πλήρης. Η ύπαρξη οποιονδήποτε από τις ανωτέρω περιστάσεις δεν οδηγεί απαραίτητα στο συμπέρασμα ότι το σφάλμα είναι ουσιώδες.

Το ΔΠΕ 240 εξηγεί το πώς, οι συνέπειες ενός σφάλματος που είναι, ή μπορεί να είναι, αποτέλεσμα απάτης πρέπει να εξετάζονται σε σχέση με άλλες πτυχές του ελέγχου, έστω και εάν το μέγεθος του σφάλματος δεν είναι ουσιώδες σε σχέση με τις οικονομικές καταστάσεις.

3.10. Τερεε' εαβύδ υΰΰβ ΰβεεεε' εε υΰΰβ ΰ χίεε υΰεεεεε υΰΰ υΰΰεεεεε εεΰε υΰεεΰΰε υΰε

Η έγκαιρη κοινοποίηση των σφαλμάτων στο κατάλληλο επίπεδο της διοίκησης είναι σημαντική, καθώς δίνει τη δυνατότητα στη διοίκηση να αξιολογήσει εάν τα κονδύλια έχουν υπολογιστεί εσφαλμένα, να πληροφορήσει τον ελεγκτή εάν διαφωνεί και να προβεί στην ενέργεια που απαιτείται. Συνήθως το κατάλληλο επίπεδο διοίκησης είναι εκείνο που έχει την ευθύνη και την εξουσία να αξιολογεί τα σφάλματα και να προβαίνει στις αναγκαίες ενέργειες.

Μπορεί να υπάρχει νόμος ή κανονισμός που περιορίζει την κοινοποίηση ορισμένων σφαλμάτων από τον ελεγκτή προς τη διοίκηση ή άλλους εντός της οντότητας. Για παράδειγμα, μπορεί να υπάρχουν νόμοι ή κανονισμοί που απαγορεύουν συγκεκριμένα την κοινοποίηση ή άλλη ενέργεια που θα μπορούσε να υπονομεύσει έρευνα από αρμόδια αρχή σε πραγματική ή καθ' υποψία παράνομη πράξη. Σε ορισμένες περιστάσεις, οι ενδεχόμενες συγκρούσεις μεταξύ των υποχρεώσεων εχεμύθειας και των υποχρεώσεων κοινοποίησης μπορεί να είναι πολυσύνθετες. Σε αυτές τις περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει την χρησιμότητα αναζήτησης νομικής συμβουλής.

Για να βοηθηθεί ο ελεγκτής στην αξιολόγηση της επίδρασης των σφαλμάτων που συγκεντρώνονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου καθώς και στην κοινοποίηση των σφαλμάτων προς τη διοίκηση και προς εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, μπορεί να είναι χρήσιμο να γίνει διάκριση μεταξύ σφαλμάτων

α) Γνωστά σφάλματα περί τα γεγονότα, σφαλμάτων κρίσης

- Σφάλματα περί τα γεγονότα είναι σφάλματα για τα οποία δεν υπάρχει αμφιβολία
- Σφάλματα κρίσης είναι διαφορές που προκύπτουν από κρίσεις της διοίκησης αναφορικά με λογιστικές εκτιμήσεις που ο ελεγκτής θεωρεί μη λελογισμένες, ή από επιλογή και εφαρμογή λογιστικών πολιτικών που ο ελεγκτής θεωρεί μη ενδεδειγμένες.

β) Προβαλλόμενα σφάλματα

Προβαλλόμενα σφάλματα είναι η βέλτιστη εκτίμηση του ελεγκτή για σφάλματα σε πληθυσμούς, που αφορούν την προβολή σφαλμάτων που εντοπίζονται σε δείγματα ελέγχου στους συνολικούς πληθυσμούς από τους οποίους λήφθηκαν τα δείγματα. Καθοδήγηση για τον καθορισμό των προβαλλόμενων σφαλμάτων και της αξιολόγησης των αποτελεσμάτων παρατίθεται στο ΔΠΕ 530.

Ο ελεγκτής πρέπει να ενθαρρύνει τη διοίκηση και να ζητά να διορθώνονται τα μη διορθωμένα σφάλματα εκτός αυτών που θεωρούνται σαφώς ασήμαντα.

Στο ΔΠΕ 320§Α9 αναφέρεται ότι «εάν η διοίκηση αρνείται να διορθώσει μερικά ή όλα τα σφάλματα που κοινοποιούνται από τον ελεγκτή, ο ελεγκτής πρέπει να αποκτήσει κατανόηση των λόγων της διοίκησης για τη μη πραγματοποίηση των διορθώσεων και πρέπει να λαμβάνει υπόψη αυτή την κατανόηση όταν αξιολογεί το εάν οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι ελεύθερες από ουσιώδες σφάλμα.».

Στη §7 του ανωτέρω προτύπου αναφέρεται ρητά, ότι «Εάν, κατόπιν αιτήματος του ελεγκτή, η διοίκηση έχει εξετάσει κατηγορία συναλλαγών, υπόλοιπο λογαριασμού ή γνωστοποίησης και διορθωμένα σφάλματα που εντοπίστηκαν, ο ελεγκτής πρέπει να εκτελέσει πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες για να καθορίσει εάν παραμένουν σφάλματα.».

3.11. Η αξιολόγηση των σφαλμάτων

Στο ΔΠΕ 700§11(β) αναφέρεται ότι ο ελεγκτής προκειμένου να διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να συμπεράνει εάν ο ίδιος έχει αποκτήσει εύλογη διασφάλιση για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, είτε οφειλομένου σε απάτη είτε σε λάθος. Αυτό το συμπέρασμα πρέπει να λαμβάνει υπόψη, το συμπέρασμα του ελεγκτή, σύμφωνα με το ΔΠΕ 450§11 («Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τον έλεγχο»), για το εάν τα μη διορθωμένα σφάλματα είναι ουσιώδη, ατομικά ή σωρευτικά.

Προκειμένου να τα αξιολογήσει ο ελεγκτής θα πρέπει να λάβει υπόψη του συνδυαστικά το μέγεθος και τη φύση των σφαλμάτων, τόσο σε σχέση με συγκεκριμένες κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων και των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο, όσο και σε σχέση με τις συγκεκριμένες περιστάσεις στις οποίες αυτά συμβαίνουν.

Κάθε επιμέρους σφάλμα εξετάζεται, ώστε να αξιολογηθούν οι επιδράσεις του στις σχετικές κατηγορίες

συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών ή γνωστοποιήσεις, περιλαμβανομένου του εάν έχει ξεπεραστεί το επίπεδο ουσιώδους μεγέθους για αυτή την ειδική κατηγορία συναλλαγών, υπόλοιπο λογαριασμού ή γνωστοποίηση, εάν υπάρχει.

Εάν ένα επιμέρους σφάλμα κρίνεται ότι είναι ουσιώδες, είναι απίθανο να μπορεί να συμψηφισθεί με άλλα σφάλματα. Για παράδειγμα, εάν έσοδα έχουν ουσιωδώς υπερεκτιμηθεί, οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο θα είναι ουσιωδώς εσφαλμένες, ακόμη και εάν η επίδραση του σφάλματος στα κέρδη συμψηφίζεται πλήρως από ισοδύναμη υπερεκτίμηση των εξόδων. Μπορεί να είναι ενδεδειγμένο να συμψηφίζονται σφάλματα εντός του ίδιου υπολοίπου λογαριασμού ή της ίδιας κατηγορίας συναλλαγών. Ωστόσο, ο κίνδυνος ότι μπορεί να υπάρχουν περαιτέρω μη εντοπισμένα σφάλματα εξετάζεται πριν από την εξαγωγή του συμπεράσματος ότι είναι ενδεδειγμένος ο συμψηφισμός ακόμη και επουσιωδών σφαλμάτων.

Η διόρθωση όλων των σφαλμάτων από τη διοίκηση, περιλαμβανομένων εκείνων που έχουν κοινοποιηθεί από τον ελεγκτή, δίνει τη δυνατότητα στη διοίκηση να τηρεί ακριβή λογιστικά βιβλία και αρχεία και μειώνει τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος μελλοντικών οικονομικών καταστάσεων, λόγω της σωρευτικής επίδρασης επουσιωδών μη διορθωμένων σφαλμάτων που σχετίζονται με προηγούμενες περιόδους.

Η σωρευτική επίδραση επουσιωδών μη διορθωμένων σφαλμάτων που σχετίζονται με προηγούμενες περιόδους μπορεί να έχει ουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου. Υπάρχουν διαφορετικές αποδεκτές προσεγγίσεις στην αξιολόγηση αυτών των μη διορθωμένων σφαλμάτων από τον ελεγκτή για τις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου. Η χρήση της ίδιας προσέγγισης αξιολόγησης παρέχει συνέπεια από περίοδο σε περίοδο.

Στο ΔΠΕ 540 αναφέρεται ότι ο ελεγκτής θα πρέπει να αξιολογεί το βαθμό αβεβαιότητας εκτίμησης που σχηματίζεται με μια λογιστική εκτίμηση. Ο βαθμός αβεβαιότητας της εκτίμησης επηρεάζει, με τη σειρά του, τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των λογιστικών εκτιμήσεων, περιλαμβανομένης της ροπής τους σε ακούσια ή εκούσια μεροληψία της διοίκησης.

Εάν, κατά την κρίση του ελεγκτή, η διοίκηση δεν έχει αντιμετωπίσει επαρκώς τις επιπτώσεις της αβεβαιότητας επί των λογιστικών εκτιμήσεων που οδηγούν σε σημαντικούς κινδύνους, ο ελεγκτής πρέπει, εάν κριθεί απαραίτητο, να αναπτύξει ένα εύρος με το οποίο να αξιολογήσει το λελογισμένο των λογιστικών εκτιμήσεων (ΔΠΕ 540§16).

Η μεροληψία της διοίκησης σε ορισμένες περιπτώσεις αφορά τις λογιστικές εκτιμήσεις ορισμένων κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων που λόγω των ενδογενών αβεβαιοτήτων στις επιχειρηματικές δραστηριότητες, τα κονδύλια αυτά δύναται μόνο να εκτιμηθούν. Περαιτέρω, τα ειδικά χαρακτηριστικά ενός περιουσιακού στοιχείου, υποχρέωσης ή στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων, ή η βάση ή η μέθοδος της επιμέτρησης που προβλέπεται από το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, μπορεί να οδηγήσουν στην ανάγκη εκτίμησης ενός κονδυλίου των οικονομικών καταστάσεων. Ορισμένα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς ορίζουν ειδικές μεθόδους επιμέτρησης και τις γνωστοποιήσεις που απαιτείται να γίνουν στις οικονομικές καταστάσεις, ενώ άλλα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι λιγότερο συγκεκριμένα.

Ο ελεγκτής θα πρέπει να επισκοπεί τις κρίσεις και τις αποφάσεις που λαμβάνονται από τη διοίκηση κατά τη διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων για τον εντοπισμό του εάν υπάρχουν ενδείξεις πιθανής μεροληψίας της

διοίκησης. Οι ενδείξεις πιθανής μεροληψίας της διοίκησης δεν αποτελούν από μόνες τους σφάλματα για σκοπούς εξαγωγής συμπερασμάτων για το λελογισμένο των επιμέρους λογιστικών εκτιμήσεων (ΔΠΕ 540§21 & §A125).

Παραδείγματα ενδείξεων πιθανής μεροληψίας της διοίκησης όσον αφορά στις λογιστικές εκτιμήσεις περιλαμβάνουν:

Α Μεταβολές σε λογιστική εκτίμηση, ή στη μέθοδο διενέργειας αυτής, όταν η διοίκηση έχει υποκειμενικά εκτιμήσει ότι υπάρχει μεταβολή των περιστάσεων.

Α Χρήση των παραδοχών της ίδιας της οντότητας για τις λογιστικές εκτιμήσεις εύλογης αξίας όταν αυτές είναι ασυνεπείς με τις παρατηρήσιμες παραδοχές της αγοράς.

Οι ενδείξεις πιθανής μεροληψίας της διοίκησης που αφορούν λογιστικές εκτιμήσεις για στοιχεία που είναι σημαντικά περιλαμβάνονται στις ποιοτικές πτυχές των λογιστικών πρακτικών της οντότητας. Ο ελεγκτής πρέπει να κοινοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τις απόψεις του για τις ανωτέρω σημαντικές πτυχές (ΔΠΕ 260 §16) και εφόσον:

- (α) συμπεραίνει ότι, βάσει των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν, οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο δεν είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, ή
- (β) δε δύναται να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να συμπεράνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα.

Σύμφωνα με το ΔΠΕ 705:

Α Εάν υπάρχει ουσιώδες σφάλμα, το οποίο σχετίζεται με συγκεκριμένα ποσά, στις οικονομικές καταστάσεις (περιλαμβανομένων ποσοτικών γνωστοποιήσεων) ο ελεγκτής πρέπει να περιλάβει στην παράγραφο της βάσης για διαφοροποίηση περιγραφή και ποσοτικοποίηση των χρηματοοικονομικών επιπτώσεων του σφάλματος, εκτός εάν αυτό δεν είναι εφικτό. Εάν δεν είναι εφικτή η ποσοτικοποίηση των χρηματοοικονομικών επιπτώσεων, ο ελεγκτής πρέπει να το δηλώσει στην παράγραφο της βάσης για διαφοροποίηση.

Α Εάν υπάρχει ουσιώδες σφάλμα των οικονομικών καταστάσεων που σχετίζεται με αφηγηματικές γνωστοποιήσεις, ο ελεγκτής πρέπει να περιλάβει, στην παράγραφο της βάσης για διαφοροποίηση, την επεξήγησή του για το πώς οι γνωστοποιήσεις είναι εσφαλμένες.

Α Εάν υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις που σχετίζεται με μη γνωστοποίηση πληροφοριών που απαιτείται να γνωστοποιηθούν, ο ελεγκτής πρέπει:

- (α) να συζητά τη μη γνωστοποίηση με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση,
- (β) να περιγράφει στην παράγραφο της βάσης για διαφοροποίηση τη φύση των πληροφοριών που παραλείφθηκαν.

ΤΑΥΤΕΣ ΤΕΤΡΕΙΣ ΕΚ ΤΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΕΒΛΗΘΕΝ ΕΒΛΗΘΕΝ ΕΒΛΗΘΕΝ

Μέσα από την ανασκόπηση της βιβλιογραφίας σε θέματα που σχετίζονται με την ελεγκτική εντοπίζεται μεγάλος αριθμός ερευνών με σημείο αναφοράς την έννοια της σημαντικότητας. Οι έρευνες αυτές στόχευαν να αναπτύξουν, αρχικά, θεωρίες για την επιλογή και τον προσδιορισμό κατάλληλων επιπέδων σημαντικότητας, χωρίς όμως να διατυπώνουν εξειδικευμένες οδηγίες προς τους ελεγκτές για τις μεθόδους προσδιορισμού του. Μετέπειτα οι έρευνες (Patillo¹, 1976; Holstrom and Messier², 1982; Slipp, 1983) κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι ένα σφάλμα είναι σημαντικό εάν προσέγγιζε από το πέντε τοις εκατό (5%) έως το δέκα τοις εκατό (10%) του λειτουργικού αποτελέσματος. Συνεπώς το εύρος, από 5% έως 10%, του σφάλματος προσδιόρισε έναν εμπειρικό κανόνα ή διαφορετικά ένα ποσοτικό κριτήριο για τον προσδιορισμό του επιπέδου σημαντικότητας. Από την άλλη πλευρά το Auditing Standards Board (ASB) και τα ελεγκτικά πρότυπα και συγκεκριμένα *'AU Section 312 Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit'* αναφέρουν ρητά τη σημασία, τόσο των ποσοτικών, όσο και των ποιοτικών πληροφοριών που οφείλει, κατά κρίση του, να λάβει υπόψη του ο ελεγκτής για την εφαρμογή της έννοιας της σημαντικότητας.

Ο Holstrom and Messier (1982) επισήμαναν τρεις περιοχές που η χρήση του όρου σημαντικότητα παρουσιάζει δυσκολίες. Οι περιοχές αυτές είναι:

- α) ο τρόπος που οι χρήστες χρησιμοποιούν τον όρο της σημαντικότητας με σημείο αναφοράς τις οικονομικές καταστάσεις και με σκοπό την λήψη επενδυτικών αποφάσεων,
- β) ο τρόπος χρήσης του ανωτέρω όρου, από τη διοίκηση, για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και
- γ) το αναμενόμενο κενό των προσδοκιών κατά την εφαρμογή της σημαντικότητας μεταξύ των διοικούντων και των ελεγκτών καθώς και τις συνέπειες έχει στις ανωτέρω αποφάσεις των χρηστών.

4.1. Η ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΗΣ ΕΝΝΟΙΑΣ ΤΗΣ ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΗΤΑΣ

Ο Levitt³ (1998) ήταν από τους πρώτους που διατύπωσε μέσα από την ομιλία, γνωστή ως *'The Numbers Game'*, την ανησυχία του για την χωρίς διάκριση χρήση, στη διαδικασία προετοιμασίας των οικονομικών καταστάσεων, από τα σχετιζόμενα μέρη, των ποσοτικών παραμέτρων και την απaráμιλλη εμπιστοσύνη που επεδείκνυαν στα ανωτέρω κριτήρια. Ο Πρόεδρος της Αμερικανικής Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (με μακροχρόνια θητεία 1993-2001) επέδειξε σημαντικό ενδιαφέρον για την πρακτική που ακολουθείται στο οικονομικό περιβάλλον των επιχειρήσεων,

¹ Patillo, J. W., 1975. Materiality: The (formerly) elusive standard. Financial Executive (Aug.), 20-27.

² Holstrom, G. L., Messier, W. F., 1982, A review and integration of empirical research on materiality, Auditing: A Journal of Practice and Theory 2, 45-63.

³ Remarks by Chairman Arthur Levitt securities and exchange commission, 'the "Numbers Game" nyu center for law and business, September 28, 1998.

η οποία οδηγεί σε χειραγώγηση των κερδών και περαιτέρω στην παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων. Μέσα σε αυτό το επιχειρησιακό περιβάλλον, οι διοικούντες, οι ελεγκτές και οι οικονομικοί αναλυτές αποτελούν τις συνιστώσες ενός κοινού έργου που αφορά τις οικονομικές καταστάσεις, με σκοπό να ικανοποιήσουν την κοινή αποδεκτή αίσθηση της κερδοφορίας μιας οντότητας. Η επίτευξη του ανωτέρω σκοπού, κατά τον Levitt, απαιτεί ορισμένες φορές την αλλοίωση της ποιότητας της πληροφόρησης, γεγονός που οδηγεί σε χειροτέρευση της ποιότητας των οικονομικών καταστάσεων, ως σύνολο. Επιπλέον, επισήμανε ότι η διαχωριστική γραμμή μεταξύ του τι είναι νόμιμο και τι συνιστά μη νόμιμο είναι δύσκολο να χαρακτηί και η αδυναμία αυτή δημιουργεί γκρίζες περιοχές στις πρακτικές των εταιρειών κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

«..... μερικοί διοικούντες επιχειρήσεων δεν χρησιμοποιούν ορθά το θέμα της σημαντικότητας. Αυτοί σκόπιμα αναγνωρίζουν μέσα στις οικονομικές καταστάσεις στοιχεία που χαρακτηρίζονται ως σφάλματα, αλλά ως ποσοστό δεν υπερβαίνει το ποσοστό αναφοράς του ουσιώδους. Στην συνέχεια προσπαθούν να αιτιολογήσουν τις ενέργειες αυτές λέγοντας ότι η επίπτωση, κάτω από το όριο του ουσιώδους σφάλματος, είναι μη σημαντική. Αν αυτό ισχύει, γιατί προσπαθούν τόσο πολύ να δημιουργήσουν τέτοια σφάλματα; Ίσως γιατί η ενέργεια αυτή είναι άξια λόγου ακόμα και αν συγκεντρώνει τα λιγοστά νομίσματα..... όταν ρωτούνται, είτε οι ελεγκτές, είτε οι ασκούντες τη διοίκηση, για αυτή την αμφιλεγόμενη χρήση των λογιστικών προτύπων, οι τελευταίοι απαντούν «δεν πειράζει καθώς τα σφάλματα δεν είναι σημαντικά.....»...στις αγορές όταν μια μικρή απόκλιση στη πρόβλεψη της κερδοφορίας μπορεί να οδηγήσει σε ζημιά εκατομμυρίων στη κεφαλαιοποίηση της επιχείρησης, δεν μπορώ να αποδεχτώ την αιτιολόγηση ότι τα προαναφερόμενα απλά δεν είναι σημαντικά» (Levitt, 1998).

4.2. Η αξιολόγηση της επίπτωσης, αν υπάρχει, στις οικονομικές καταστάσεις μιας ελεγχόμενης οντότητας από τα μη διορθωμένα σφάλματα προηγούμενων περιόδων αφορά ουσιαστικά λογιστικές εκτιμήσεις..» όπως αναφέρεται στο Αμερικάνικο Ινστιτούτο Πιστοποιημένων Ελεγκτών (AICPA), 1984, παράγραφος 30.»

Σύμφωνα με άρθρο του Niamh Brennam and Sidney J. Cray¹ (2005) η απόφαση της μη αναμόρφωσης των οικονομικών καταστάσεων λόγω της ύπαρξης σφάλματος ανήκει στην διοίκηση της ελεγχόμενης οντότητας και δεν είναι απόφαση που αφορά τον ελεγκτή.

«Η αξιολόγηση της επίπτωσης, αν υπάρχει, στις οικονομικές καταστάσεις μιας ελεγχόμενης οντότητας από τα μη διορθωμένα σφάλματα προηγούμενων περιόδων αφορά ουσιαστικά λογιστικές εκτιμήσεις..» όπως αναφέρεται στο Αμερικάνικο Ινστιτούτο Πιστοποιημένων Ελεγκτών (AICPA), 1984, παράγραφος 30.»

4.3. Το ελεγκτικό έργο σχετίζεται με την αξιολόγηση του επιπέδου σημαντικότητας (Blokdijk, et. al. 1 2003). Η διαδικασία σχετίζεται με την ανάλυση κόστους – οφέλους. Χαμηλά επίπεδα σημαντικότητας υποδηλώνουν μεγάλη

¹ Niamh Brennan and Sidney J. Gray, THE IMPACT OF MATERIALITY: ACCOUNTING'S BEST KEPT SECRET, ASIAN ACADEMY of MANAGEMENT JOURNAL of ACCOUNTING and FINANCE, Vol. 1, 1–31, 2005

προσπάθεια (άρα μεγαλύτερο κόστος) από την πλευρά του ελεγκτή, αλλά αυξάνει την πιθανότητα εντοπισμού λογιστικών σφαλμάτων σε όφελος της εύλογης διασφάλισης επί των οικονομικών καταστάσεων. Αλλά είναι πάντα αποδεκτό ότι το όφελος για τους επενδυτές σημαίνει αυξημένη προσπάθεια από τον ελεγκτή;

Αρκετές έρευνες, Chewing et al² (1998), οι Walters et. al.³ (1997), οι Holstrum and Messier⁴ (1982), Patillo⁵ (1976), κατέληξαν στην άποψη ότι ο βαθμός συσχέτισης του σφάλματος με το λειτουργικό αποτέλεσμα από τις δραστηριότητες της οντότητας είναι ένας αξιόπιστος παράγοντας, από την πλευρά των ελεγκτών, για την εφαρμογή της σημαντικότητας στην αξιολόγηση του σφάλματος. Οι μετρήσεις από τις έρευνες αυτές έδειξαν, ότι το ποσοστιαίο κριτήριο για την αξιολόγηση της σημαντικότητας κυμαίνεται από το 4% ή 5% (κατώτερο όριο) στο 10% (ανώτερο όριο). Έτσι τα ποσά χαμηλότερα του κατώτερου ορίου αξιολογούνται ως επουσιώδη, ενώ μεγαλύτερα του ανώτερου ορίου αξιολογούνται σημαντικά. Συνεπώς για τον έλεγχο αξιολόγησης της σημαντικότητας ενός στοιχείου το κριτήριο (ποσοτικός παράγοντας) ανήκει στην περιοχή μεταξύ του 5% έως 10%.

Ως αντίλογος στην αμέριστη εμπιστοσύνη των ελεγκτών στους ποσοτικούς παράγοντες για την αξιολόγηση της σημαντικότητας ήταν η προσπάθεια να διασαφηνιστούν οι ποιοτικοί παράγοντες. Οι Boatsman and Robertson⁶ (1974); Moriarity and Barron⁷ (1979); Messier⁸ (1983), επισήμαναν ως σημαντικό ποιοτικό παράγοντα, για την αξιολόγηση της σημαντικότητας ενός στοιχείου, να εξετάζονται οι επιπτώσεις του στοιχείου στο ρυθμό μεταβολής του κέρδους.

4.4. Εξετάζοντας την επήρεια των ποιοτικών παραγόντων στην αξιολόγηση της σημαντικότητας

Οι Moriarity and Barron (1979) σε σχετική έρευνα που διενήργησαν μεταξύ μεγάλων ελεγκτικών εταιρειών στην Αμερική ανέφεραν ότι πράγματι η κερδοφορία προηγείται στη σειρά επιλογής κριτηρίων (δηλαδή αποτελεί βάση αναφοράς) για την εφαρμογή της έννοιας της σημαντικότητας, ενώ ακολουθεί το σύνολο ενεργητικού

¹ Blokdiijk, Hans; Fred Drienuhuizen; Dan A Simunic; Michael T Stein Factors Affecting Auditors' Assessments of Planning Materiality, Auditing; Sep 2003; 22, 2; ABI/INFORM Global, pg. 297

² Chewing, G., Wheeler, S. and Chan, K. (1998). Evidence on auditor and investor materiality thresholds resulting from equity-for-debt swaps. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 17 (Spring), 39-53.

³ Waters, J. M., II, and Tiller, M. G. (1997). Auditors' materiality thresholds: Some empirical findings based on real data. American Business Review, 15 (June), 115-119.

⁴ Holstrum, G. L., and W. F. Messier, Jr. 1982. "A Review and Integration of Empirical Research on Materiality." Auditing: A Journal of Practice and Theory 1 (Fall): 45-63.

⁵ Pattillo, J. W. (1976). The concept of materiality in financial reporting. New York, NY: Financial Executives Research Foundation.

⁶ Boatsman, J. R. and Robertson, J. C. (1974). Policy-capturing on selected materiality judgments. The Accounting Review, 49 (April), 342-352.

⁷ Moriarity, S. and Barron, F. H. (1979). A judgment-based definition of materiality. Journal of Accounting Research, 17 (supplement), 114-135.

⁸ Messier, W. F., Jr. (1983). The effect of experience and firm type on materiality/ disclosure judgments. Journal of Accounting Research, 21 (Autumn), 611-618.

Οι Pany and Wheeler¹ (1989) κατέληξαν σε σχετική έρευνα σε πέντε δείκτες για την αξιολόγηση της σημαντικότητας. Οι τέσσερις βασίζονται στην έρευνα του Leslie² (1985) και αφορούν α) 5% του καθαρού κέρδους, β) 0,5% του συνολικού εισοδήματος, γ) 0,5% του συνόλου του ενεργητικού δ) 1% των κεφαλαίων. Ο πέμπτος δείκτης αφορά την επιλογή ενός από τα προαναφερθέντα στοιχεία και το οποίο έχει πρόσφατα μειωθεί αρκετά, ενώ το ουσιώδες μέγεθος θα πρέπει να προσδιοριστεί ανάλογα με τη ανωτέρω μείωση. Οι Chewing and Higgs (2002) διευκρίνισαν ότι οι δείκτες που σχετίζονται με το σύνολο του ενεργητικού ή το σύνολο των εσόδων είναι περισσότερο σταθεροί διαχρονικά, από ότι ο δείκτης που βασίζεται στο αποτέλεσμα. Περαιτέρω η επιλογή του καταλληλότερου δείκτη σχετίζεται και με τον τομέα που δραστηριοποιείται η ελεγχόμενη οντότητα (Pany and Wheeler³, 1989).

Κατά την έρευνα του Sweeney⁴ (1981) το συνολικό εισόδημα θεωρείτο επίσης σημαντικός δείκτης. Αντίθετα, οι Emery⁵ et al (1981) και οι Gleason and Mills⁶ (2002) τόνισαν ως βασικό δείκτη τη χρήση του συνόλου του ενεργητικού.

(i) *Tax̃ues̃ ũ ũũũũ x̃ es̃ũũũũ ũes̃ũũũ ũũũũũũũũũũ*

Τα συμπεράσματα της εμπειρικής έρευνας που έγινε από τους Irimie Emil Popa⁷ et al, (2013) εμπεριέχουν απαντήσεις σε σημαντικά ερευνητικά ερωτήματα. Όπως:

α) Πώς ο κλάδος δραστηριοποίησης της ελεγχόμενης οντότητας επιδρά στο επίπεδο σημαντικότητας;

- 1) Στις οντότητες που ανήκουν στο βιομηχανικό κλάδο ή στον ιδιωτικό τομέα επιλέγεται ο δείκτης του συνόλου του ενεργητικού. Αυτό κατά την έρευνα ερμηνεύεται από το γεγονός ότι ο κλάδος της βιομηχανίας απαιτεί σημαντικές επενδύσεις σε πάγιο ενεργητικό.
- 2) Στις οντότητες που ανήκουν στις χρηματοοικονομικές υπηρεσίες επιλέγεται ο δείκτης του εισοδήματος καθώς ο τομέας εμφανίζει σημαντική μεταβλητότητα και ευαισθησία στο χαρακτηριστικό αυτό. Επιπλέον το στοιχείο αυτό συνδέεται με τον όγκο των πωλήσεων, την αναπτυξιακή πορεία και τη θέση της οντότητας στην αγορά.
- 3) Ενώ στο κλάδο των ιδιωτικών επιχειρήσεων φαίνεται να επιλέγεται ως δείκτης το κέρδος (αποτέλεσμα) καθώς το χαρακτηριστικό αυτό υποδεικνύει αξιοπιστία και ασφάλεια από την πλευρά των χρηματοδοτούντων (πιστωτές) των επιχειρησιακών σχεδίων.

¹ Pany, K., and S. Wheeler (1989), Auditing: A comparison of various materiality rules of thumb, CPAJournal, 59(6): 62–63.

² Leslie, D.A., (1985), Materiality: the concepts and its application to auditing, Toronto, Canada, Canadian Institute of Chartered Accountants.

³ Pany, K., and S. Wheeler (1989), Auditing: A comparison of various materiality rules of thumb, CPAJournal, 59(6): 62–63.

⁴ Sweeney, J. A. (1980), Setting Materiality Criteria – The User's Viewpoint. Working paper, Cornell University.

⁵ Emery, D.R., R. Thakkar, and S. Moriarity (1982), A Comparative Study of Materiality Judgments of Financial Statement Users and Auditors, Proceedings, Decision Sciences Institut National Meeting, 1: 5-7.

⁶ Gleason, C. A., and L. F. Mills (2002), Materiality and contingent tax liability reporting, The Accounting Review, 77(2): 317–342.

⁷ Popa Irimie Emil, Șpan Georgeta Ancuța, Fulop Melinda Timea3 QUALITATIVE FACTORS OF MATERIALITY - A REVIEW OF EMPIRICAL RESEARCH, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 12(1), 2010.

β) Πώς η ελεγκτική εμπειρία στον κλάδο δραστηριοποίησης της ελεγχόμενης οντότητας επιδρά στο επίπεδο σημαντικότητας;

Η επαρκής ελεγκτική εμπειρία στον τομέα που ανήκει η ελεγχόμενη οντότητα συνεπάγεται επιλογή υψηλότερου επίπεδου σημαντικότητας. Με άλλα λόγια η εμπιστοσύνη του ελεγκτή για την εφαρμογή της έννοιας της σημαντικότητας συνδέεται στενά με την εμπειρία του και την εξοικειώσή του με τον κλάδο της ελεγχόμενης οντότητας. Αντίθετα, μικρότερη εμπειρία για τον τομέα της ελεγχόμενης οντότητας τον οδηγεί να προσδιορίζει χαμηλότερο επίπεδο σημαντικότητας.

γ) Πώς μεταβάλλεται από τομέα σε τομέα της οικονομίας το επίπεδο σημαντικότητας;

Στον βιομηχανικό τομέα το επίπεδο σημαντικότητας είναι χαμηλότερο από το αντίστοιχο για τον εμπορικό και τον τομέα υπηρεσιών.

(ii) အင်္ဂလိပ်စာ ဖတ်ရှုရန် အားပေးမှုများ ပံ့ပိုးဆောင်ရွက်ခြင်း၊

Έρευνα που έχει γίνει τα τελευταία χρόνια (Zhou¹, 2012) σχετικά με τη χρήση του όρου σημαντικότητα στον έλεγχο οργανισμών δημοσίου συμφέροντος ανέδειξε τη σημασία ορισμένων ποιοτικών παραγόντων διαμορφώνοντας και ένα πλαίσιο εφαρμογής του όρου. Τέτοιοι παράγοντες που αναδείχτηκαν, κατά την έρευνα, είναι:

- 1) Οι πολιτικές και οι σκοποί της οντότητας.
Οι ελεγκτές ενός οργανισμού δημοσίου συμφέροντος οφείλουν να κατανοούν τις πολιτικές που εφαρμόζει η διοίκηση του φορέα, οι οποίες σχετίζονται με το θεσμικό πλαίσιο λειτουργίας του και το οποίο αφορά κυρίως του νόμους καθώς και τις κανονιστικές αποφάσεις.
- 2) Δραστηριότητες κοινού ενδιαφέροντος.
Λόγω της φύσης του φορέα υπάρχουν λειτουργικές περιοχές με σημαντικές κοινωνικές επιπτώσεις, αλλά και θέματα που συνδέονται με τη δράση προώθησης του κοινού συμφέροντος, χωρίς αυτό να θεωρείται πάντα ως προϋπόθεση. Βέβαια η έμφαση σε θέματα κοινού συμφέροντος που απασχολεί πλέον την πλειοψηφία των πολιτών συχνά οδηγεί σε αυξημένου ενδιαφέροντος ελέγχου των πολιτικών διαδικασιών που εφαρμόζει η οντότητα.
- 3) Προσανατολισμένη χρήση των πόρων.
Ο τρόπος ανάλωσης των πόρων σε αυτούς τους φορείς συχνά σχετίζεται με την αξιολόγηση της σημαντικότητας, καθώς οι εν λόγω πόροι συγκεντρώνονται προκειμένου να εκπληρώσουν το συγκεκριμένο σκοπό. Έτσι τα κεφάλαια που συγκεντρώσε ένας φορέας για την καταβολή αποζημιώσεων των πολιτών από τις φυσικές καταστροφές εξυπηρετεί αυτό και μόνο το σκοπό.
- 4) Ανεπάρκεια στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου.

¹ Yining Zhou , Government Audit Materiality (Part Two): Conceptual and Practical Implications of a Qualitative Materiality Framework: Seven Case Studies and a Comparative Conceptual Work International Journal of Economics and Finance Vol. 4, No. 2; February 2012

Για έναν εξωτερικό ελεγκτή η ανεπάρκεια του συστήματος εσωτερικού ελέγχου υποδηλώνει σημαντική αδυναμία που ενισχύει τον ελεγκτικό κίνδυνο και αυξάνει το όγκο των δικών του ελεγκτικών διαδικασιών. Για παράδειγμα, ο έλεγχος ενός φορέα που ανήκει στην τοπική αυτοδιοίκηση, όπου στην πολιτική προμηθειών η προμήθεια εγκρίνεται μόνο από τον οικονομικό υπεύθυνο υποδηλώνει υψηλό κίνδυνο στις εσωτερικές διαδικασίες. Συνεπώς απαιτείται πρόσθετο ελεγκτικό έργο προκειμένου να μειωθεί ο ελεγκτικός κίνδυνος σε αποδεκτά επίπεδα.

5) Εμπειρία

Οι αξιολογήσεις των ελεγκτών, συνήθως, εξαρτώνται από την προηγούμενη επαγγελματική εμπειρία τους.

Αντίστοιχα, για τους Jennings et al ¹(1987), Friedberg² et al (1989) το πλαίσιο των περιστάσεων που σχετίζονται με τα σφάλματα αναδεικνύουν μια άλλη κατηγορία ποιοτικών κριτηρίων.

Παραπλήσιες έρευνες ανέδειξαν ως ποιοτικούς παράγοντες την ανταγωνιστική τιμή που αφορά την αμοιβή της ελεγκτικής υπηρεσίας και την πίεση που ασκείται στην αγορά των ελεγκτών (Walker 1999; Braun 2000).

Αναφερόμενοι σε άρθρα σχετικά με το θέμα της επίπτωσης των ποιοτικών παραγόντων στην αξιολόγηση του επιπέδου σημαντικότητας χρήσιμα συμπεράσματα συναντούμε στο άρθρο του American Accounting Association³ (2002). Στο εν λόγω άρθρο συναντάμε μια έρευνα που διενεργήθηκε ανάμεσα σε 39 ελεγκτές, στελέχη μεγάλων ελεγκτικών εταιρειών. Στο άρθρο αναφέρεται η άποψη που διατυπώθηκε και από το SEC ότι ο προσδιορισμός του επιπέδου σημαντικότητας, εφαρμόζοντας τα ποσοτικά κριτήρια, δίνει την ευχέρεια στη διοίκηση μιας οντότητας να διαμορφώνει τα αποτελέσματα της μέσω συνειδητά καταχωρημένων σφαλμάτων⁴, τα οποία βρίσκονται χαμηλότερα από το ποσοστό αναφοράς του ουσιώδους σφάλματος (Fang⁵, 2000). Το ελεγκτικό πρότυπο SAB No 99, το οποίο υιοθετήθηκε τον Αύγουστο 1999, αποθαρρύνει τους ελεγκτές να βασίζονται αποκλειστικά στα ποσοτικά κριτήρια που υποδεικνύονται από τους γενικούς κανόνες, με τους οποίους τα σφάλματα που δεν ικανοποιούν τα κριτήρια αυτά αξιολογούνται ως μη ουσιώδη. Επιπλέον, δίνει έμφαση, για την αξιολόγηση του σφάλματος, σε στοιχεία όπως το μέγεθος (ποσό) του σφάλματος αλλά και σε ποιοτικά χαρακτηριστικά, όπως η φύση του σφάλματος καθώς και οι περιστάσεις που σχετίζονται με αυτό.

1 Jennings, M., D. C. Kneer, and P. M. J. Reckers. 1987. A reexamination of the concept of materiality: Views of auditors, users and officers of the court. Auditing: A Journal of Practice and Theory 6 (2): 104-115.

2 Friedberg, A. H., J. R. Strawser, and J. H. Cassidy. 1989. Factors affecting materiality judgments: A comparison of "Big eight" accounting firms' materiality views with the results of empirical research. Advances in Accounting 7: 187-201.

3 The Impact of Qualitative Factors and Audit Risk on Auditors' Materiality Judgments: An Analysis of the Effects of SAB 99 on Auditors' Decisions, 2002.

4 Σε παλαιότερη εμπειρική του έρευνα που διενήργησε ο Καθ. Χρ. Καζαντζή με σκοπό να προσδιορίσει τη συχνότητα των σφαλμάτων που περιέχουν οι δημοσιευμένες καταστάσεις ελληνικών επιχειρήσεων για τη χρονική περίοδο 1977-1981 αναφέρει ότι :“τα σφάλματα στο μεγαλύτερο ποσοστό τους δεν φαίνεται να προέρχονται από άγνοια. Πρόκειται μάλλον περί ενσυνείδητων επιλογών ή χειρισμών οι οποίοι αντίκειται σε βασικές αρχές της Λογιστικής ή Νομοθετικών ρυθμίσεων που διέπουν την κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων . Γι’ αυτό ο χαρακτηρισμός των σφαλμάτων αυτών ως ‘παραβάσεων’ κρίνεται περισσότερο δόκιμος”.

5 Fang, K. 2000. “Clarifying and Protecting Materiality Standards in Financial Statements: A Review of SEC Staff Accounting Bulletin 99.” The Business Lawyer 55 (3): 1039-1064.

Εν προκειμένω, σύμφωνα με την ανωτέρω έρευνα επιβεβαιώνεται η ικανότητα των ελεγκτών να χρησιμοποιούν τους ποιοτικούς παράγοντες, όπως περιλαμβάνονται στο SAB 99, απαιτώντας τις απαραίτητες αναμορφώσεις. Επιπλέον διαπιστώνεται ότι οι ελεγκτές, ανάλογα με τη φύση του ποιοτικού παράγοντα, διαφέρουν στην αξιολόγηση των επουσιωδών σφαλμάτων που σχετίζονται με αυτόν το ποιοτικό παράγοντα. Άλλο στοιχείο που εξάχθηκε από την ανωτέρω έρευνα είναι η διαφορετικότητα της αξιολόγησης της σημαντικότητας που συνδέεται με την εμπειρία του ελεγκτή και το είδος της ελεγκτικής εταιρείας που εργάζεται. Πράγματι στη σχετική έρευνα διαπιστώνεται διαφορετική χρήση των ποιοτικών παραγόντων στην αξιολόγηση της σημαντικότητας λόγω διαφορετικής ελεγκτικής εταιρείας. Σημαντική θεωρείται η επισήμανση, ότι ο κίνδυνος που σχετίζεται με τη φύση του πελάτη δεν επηρεάζει την κρίση του ελεγκτή για το επίπεδο σημαντικότητας, ενώ διαμέτρου αντίθετες οδηγίες δίνονται από τα ελεγκτικά πρότυπα, γεγονός που συνδέεται και με τις καταστροφικές συνέπειες από τα μεγάλα σκάνδαλα απάτης που συγκλόνισαν στο παρελθόν τις ελεγκτικές εταιρείες.

4.5. Θεωρητικό Υπόδειγμα Έρευνας: Έλεγχος Επιδόσεων Ελεγκτικής Εταιρείας

Αρκετές αρθρογραφίες αναφέρονται στους ποσοτικούς παράγοντες, οι οποίοι συνδέονται με την εφαρμογή της έννοιας σημαντικότητας για τις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και στις ενδεχόμενες επιπτώσεις που έχει ένα σφάλμα επάνω στο οικονομικό αποτέλεσμα μιας οντότητας (Messier¹ et al. 2005; Iskandar&Iselin, 1999; Holstrum and Messier², 1982). Οι επιπτώσεις (εκφραζόμενες σε ποσά) ενός σφάλματος στο λογιστικό αποτέλεσμα και περαιτέρω όταν οι ανωτέρω επιπτώσεις επηρεάζουν (αντιστρέφουν) την τάση του στοιχείου αυτού, θεωρούνται σημαντικοί παράγοντες. Ενδεικτικά, θεωρούνται σημαντικοί παράγοντες για την εφαρμογή της σημαντικότητας, οι επιπτώσεις του σφάλματος στο κεφάλαιο κίνησης, στο δείκτη ρευστότητας και στο σύνολο του ενεργητικού.

Εναλλακτικά, μέθοδοι για τον προσδιορισμό του επιπέδου σημαντικότητας, έχουν αναφερθεί από προηγούμενες έρευνες και πρακτικές. Έτσι σε σχετικό άρθρο, ο Saher Aqel³ (2011), αναφέρει συνοπτικά τις ακόλουθες μεθόδους:

1. Απόλυτο μέγεθος του στοιχείου (rules of thumb)
2. Ποσοστιαία μέθοδος (constant percentage method)
3. Canadian Institute of Chartered Accountants method
4. Μέθοδος στάθμισης (Blend method)

Κάνοντας μια μικρή αναφορά στις τεχνικές των ανωτέρω μεθόδων και συγκρίνοντάς τις μεταξύ τους, έχουμε:

1 Messier, W. F., N. M. Bennie., & A. Eilifsen, (2005) .A Review and Integration of Empirical Research on Materiality: Two Decades Later. Auditing A Journal of Practice & Theory, Vol. 24; No.2., pp. 153–187.

2 Holstrum, G.L., & Messier Jr. (1982). A review and Integration of Empirical Research on Materiality. Auditing: Journal of Practice & Theory, Vol. 2; No1., pp. 45-63.

3 Auditors' Assessments of Materiality Between Professional Judgment and Subjectivity AUDOE, Vol 7, no 4, pp. 72-88.

(i) Ϯ ϯϯϯϯ ϯϯϯϯ (rules of thumb)

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή το ουσιώδες μέγεθος, ως ποσό, στη πράξη αποτελεί έναν από τους χρησιμοποιούμενους παράγοντες αξιολόγησης της σημαντικότητας, πρμερίζοντας την χρήση άλλων παραγόντων. Όπως αναφέρεται στο άρθρο, η μέθοδος αυτή δεν είναι κατάλληλη σε αρκετές περιστάσεις και έτσι δεν πρέπει να χρησιμοποιείται ευρέως. Ενδεικτικά, αναφέρεται ότι ένα ποσό \$500.000 που θεωρείται ουσιώδες για μια ελεγχόμενη οντότητα, δεν υπάρχει βεβαιότητα για τη ίδια χρήση στον έλεγχο μιας άλλης οντότητας. Ο ελεγκτής επιλέγει μια ή περισσότερες οικονομικές μεταβλητές ως παράγοντες για την αξιολόγηση της σημαντικότητας. Οι μεταβλητές αυτές εφαρμόζονται σε μεγέθη αναφοράς προκειμένου να προσδιοριστεί, ποσοτικά, το ουσιώδες μέγεθος. Παραδείγματα μεταβλητών, σύμφωνα με σχετικά άρθρα (Thomas E. McKee¹), είναι:

- 5% των προ-φόρων κέρδους
- 0,5% επί του ενεργητικού
- 1% επί των Ιδίων Κεφαλαίων
- 0,5% επί των εσόδων.

Ο ελεγκτής επιλέγει τη μεταβλητή, έχοντας αξιολογήσει ταυτόχρονα και τους ποιοτικούς παράγοντες, που κατά την υποκειμενική κρίση του θεωρεί κατάλληλη για την ελεγχόμενη οντότητα.

Κατά τον Roberston, 1996, (σελ. 155) μερικοί ελεγκτές θεωρούν σημαντικά τα στοιχεία που εμφανίζουν μεγάλο μέγεθος (ποσό), χωρίς να εξετάζεται τίποτα άλλο.

(ii) Ϯ ϯϯϯϯ ϯϯϯϯ

Εναλλακτική μέθοδο, για τον καθορισμό της σημαντικότητας, είναι η επιλογή μιας μεταβλητής (ποσοστό) που σχετίζεται με το μέγεθος του σημείου αναφοράς (π.χ.μικτό αποτέλεσμα). Έτσι, ο ελεγκτής αξιολογώντας το είδος της ελεγχόμενης οντότητας προσδιορίζει το επίπεδο σημαντικότητας μέσα από μια κλίμακα εύρους τιμών.

Ενδεικτικά:

- 2% έως 5% του μικτού αποτελέσματος (μ.α), όταν το μ.α. είναι μικρότερο από \$20.000,
- 1% έως 2% του μικτού αποτελέσματος, όταν το μ.α. είναι μεταξύ \$20.000 - \$1.000.000,
- 0,5% έως 1% του μικτού αποτελέσματος, όταν το μ.α. είναι μεταξύ \$1.000.000 - \$100.000.000 και
- 0,5% του μικτού αποτελέσματος, όταν το μ.α. είναι μεγαλύτερο από \$100.000.000.

Το ερώτημα που απασχολεί τον ελεγκτή είναι η επιλογή της κατάλληλης βάσης. Οι Holstrum and Messier (1982)² από ευρήματα ερευνών ανέφεραν ως σημαντικότερη βάση αναφοράς, για την αξιολόγηση της έννοιας σημαντικότητας, την ποσοστιαία επίπτωση ενός σφάλματος στο εισόδημα της οντότητας. Περαιτέρω επισήμαναν το εύρος της επίπτωσης να κυμαίνεται από 5% έως 10%.

1 Current Materiality Guidance for Auditors, Working Paper No. 51/00, SNF-project No. 7844: «Finansregnskap, konkurs og revisjon» (ISSN 0803-4028).

2 Holstrum, G. L., Messier, W. F., 1982. A review and integration of empirical research on materiality. Auditing: A Journal of Practice and Theory 2, 45-63.

(iii) χ ὕπερῶνδε αε εγδεῖσθ

Η μέθοδος αυτή ουσιαστικά επιλέγει τέσσερις (4) ή πέντε (5) από τις ανωτέρω απόλυτες μεταβλητές και στην συνέχεια είτε τις σταθμίζει εφαρμόζοντας κάποιο ποσοστό, είτε λαμβάνοντας υπόψη το μέσο όρο αυτών. Η τεχνική της ποσοστιαίας στάθμισης ή του μέσου όρου, έμμεσα, ισοδυναμεί με αναγνώριση μη ποσοτικοποιημένων μεταβλητών (ποιοτικοί παράγοντες) για την αξιολόγηση της σημαντικότητας.

(iv) j αὐτῶν ἡγ' ὕ' εθ

Βασίζεται σε έναν μαθηματικό τύπο ο οποίος έχει προκύψει από στατιστική ανάλυση του επιπέδου σημαντικότητας σε ένα μεγάλο δείγμα ελεγχόμενων επιχειρήσεων. Σύμφωνα με το άρθρο ένας τέτοιος μαθηματικός τύπος που αναπτύχθηκε από μια ελεγκτική εταιρεία είναι ο ακόλουθος:

$$\text{Ουσιώδης μέγεθος} = 1,84 * [\text{το ποσό (το μεγαλύτερο) των εσόδων ή του Ενεργητικού}]^{2/3}$$

(v) ὕῃ ὕπερδε ὕα ὕῤῥῃδῶδθ

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω που αφορούν την χρήση μεθόδων για την αξιο-λόγηση της σημαντικότητας παραθέτουμε ορισμένα αριθμητικά παραδείγματα χρησιμοποιώντας τυχαία οικονομικά μεγέθη.

Έστω ότι έχουμε μια ελεγχόμενη οντότητα «Case» με τις ακόλουθες οικονομικές καταστάσεις:

ἩΒς ΒῦἩζ ΒΕ ὕἡδ ὕῤῥῃ ὕῤῥ "CASE"

Α? Αῤῥ ρ ἩΒ

Ενεργητικό	1.500.000
------------	-----------

Ἡj Ὑ ρ ἩΒ

Υποχρεώσεις	1.000.000
Ίδια κεφάλαια	500.000
Σύνολο	1.500.000

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ της εταιρείας "CASE"	
Εσοδα	4.500.000
Κόστος πωλήσεων	2.500.000
Μικτό αποτέλεσμα (κέρδος)	2.000.000
Άλλα έξοδα	1.600.000
Καθαρό αποτέλεσμα πριν το φορο	400.000
Φόρος εισοδήματος	150.000

1. Απόλυτο παράγοντας (rules of thumb)

Μεταβλητή	Επίπεδο σημαντικότητας (ουσιώδες μέγεθος)	Αριθμητική Πράξη
5% των προ-φόρων κέρδους	20.000	=5%*2.000.000
0,5% επί του ενεργητικού	7.500	=0,5%*1.500.000
1% επί των Ιδίων Κεφαλαίων	5.000	=1%*500.000
0,5% επί των εσόδων	22.500	=0,5%*4.500.000

Ανάλογα με την μεταβλητή προκύπτει ένα εύρος τιμών για το ουσιώδες μέγεθος, από το χαμηλότερο ποσό 5.000 ευρώ έως το ψηλότερο ποσό 22.500 ευρώ.

2. Μέθοδος μεταβλητού μεγέθους

Μεταβλητή	Ευρος επίπεδο σημαντικότητας (ουσιώδες μέγεθος)	Αριθμητική Πράξη
0,5% έως 1% του μικτού υποτελέσματος όταν το μ.α. είναι μεταξύ \$1.000.000 και \$100.000.000.	10.000	=0,5%*2.000.000
	20.000	=1%*2.000.000

Ανάλογα με την μεταβλητή προκύπτει ένα εύρος τιμών για το ουσιώδες, από το χαμηλότερο ποσό 10.000 στο ψηλότερο ποσό 20.000.

3. Μεσοσταθμικός παράγοντας (ποσοστό στάθμισης έστω 15%)

Μεταβλητή	Αριθμητική Πράξη	Επίπεδο σημαντικότητας (ουσιώδες μέγεθος)
5% των προ-φόρων κέρδους	20.000	
0,5% επί του ενεργητικού	7.500	
1% επί των Ιδίων Κεφαλαίων	5.000	
0,5% επί των εσόδων	22.500	13.750

4. Μεταβλητό μέγεθος

Αριθμητικός τύπος της KPMG	Αριθμητική Πράξη	Επίπεδο σημαντικότητας (ουσιώδες μέγεθος)
1,84 * [το ποσό (το μεγαλύτερο) των εσόδων ή του Ενεργητικού] ^{2/3}	=1,84*(4.500.000) ^{2/3}	50.153

Σχόλια επί του παραδείγματος των ποσοτικών μεθόδων προσδιορισμού του ουσιώδους μεγέθους

Όπως παρατηρούμε από τους ανωτέρω υπολογισμούς, η έννοια της σημαντικότητας (ουσιώδες μέγεθος), είτε με τη μέθοδο του απόλυτου μεγέθους είτε με τη μέθοδο της μεταβλητής παραμέτρου, κυμαίνεται μεταξύ μιας χαμηλότερης τιμής (5.000) και μιας ανώτερης (22.500) και περαιτέρω προσδιορίζεται από την κρίση του ελεγκτή. Σχετικές έρευνες (Thomas E. McKee¹, 2000) έχουν επισημάνει σημαντικές αποκλίσεις από ελεγκτή σε ελεγκτή για την αξιολόγηση της σημαντικότητας με την χρήση των προηγούμενων δύο μεθόδων, είτε αφορά την ίδια οντότητα είτε τις ίδιες περιστάσεις σε διαφορετικούς ελέγχους. Επιπλέον το αριθμητικό μέγεθος '13.750' της σημαντικότητας (ουσιώδες μέγεθος) που υπολογίστηκε με το μεσοσταθμικό παράγοντα βρίσκεται στο μέσο του εύρους τιμών που προκύπτει από τις προηγούμενες μεθόδους. Τέλος, το αντίστοιχο ποσό που υπολογίστηκε με τον αριθμητικό τύπο της ελεγκτικής εταιρείας, αποκλίνει σημαντικά από τις προηγούμενες μεθόδους, ενδεχομένως λόγω της διαφορετικότητας που εφαρμόζεται στις ελεγκτικές διαδικασίες της εν λόγω ελεγκτικής εταιρείας.

4.6. Εργασία 13.750 ελεγκτικής εταιρείας

Οι σχετικές έρευνες δεν ανέδειξαν μόνο την ανάγκη χρήσης των ποιοτικών παραγόντων, όπως προαναφέρθηκε, αλλά και το γεγονός της αναπροσαρμογής του επιπέδου σημαντικότητας με βάση τα ανωτέρω ποιοτικά κριτήρια. Οι απόψεις των Wright and Wright² (1997) (σελίδα 21) διαμηνύουν ότι οι ελεγκτές, εκτιμώντας ως σημαντικό τον ελεγκτικό κίνδυνο κατά το στάδιο ανάθεσης του ελεγκτικού έργου, θα πρέπει να προβλέπουν την επανεξέταση του επιπέδου σημαντικότητας, εκ των υστέρων, λαμβάνοντας υπόψη τα σφάλματα που έχουν εντοπιστεί. Η αναθεώρηση του επιπέδου σημαντικότητας κατά την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου, προκειμένου να επισημανθούν οι κατάλληλες αναμορφώσεις, είναι μια ενέργεια συμφέρουσα για την αποτελεσματικότητά του και συνάδει με την επαγγελματική υπευθυνότητα του ελεγκτή. Με αυτό τον τρόπο μειώνεται και ο ελεγκτικός κίνδυνος.

Οι McKee και Eilifsen³ (2000) σε άρθρο τους ανέφεραν δύο στάδια προσδιορισμού του ουσιώδους μεγέθους:

1. Αρχικός προσδιορισμός του ουσιώδους μεγέθους.

Σκοπός σε αυτό το στάδιο είναι ο ελεγκτής να σχεδιάσει τη φύση, το χρόνο και την έκταση που αφορούν τις ελεγκτικές διαδικασίες που θα επιλέξει.

2. Τελικός προσδιορισμός για την έκφραση γνώμης.

Σκοπός είναι ο ελεγκτής να αξιολογήσει τις επιπτώσεις των σφαλμάτων στη διατύπωση της γνώμης του.

Ας σημειωθεί ότι σε ορισμένες περιπτώσεις ενδέχεται να προσδιοριστούν διαφορετικά επίπεδα ουσιώδους

1 Current Materiality Guidance for Auditors, Working Paper No. 51/00, SNF-project No. 7844: «Finansregnskap, konkurs og revisjon» (ISSN 0803-4028), 2000.

2 Wright, A. and Wright, S, (1997), an examination of factors affecting the decision to waive audit adjustments. Journal of Accounting, Auditing & Finance, 12 (Winter), 15-36.

3 McKee, T., and A. Eilifsen. "Current Materiality Guidelines For Auditors." The CPA Journal 70 (7): 54-58.

Στο ίδιο άρθρο επισημαίνεται ότι όταν προηγούνται χρονικά οι ισχυροί παράγοντες και έπονται οι μη ισχυροί, τότε ο ελεγκτής χαρακτηρίζεται από μικρή βούληση, να επανεξετάσει το επίπεδο σημαντικότητας, που σε αντίθετη περίπτωση θα τον οδηγούσε σε μεγαλύτερο επίπεδο σημαντικότητας. Αυτό με άλλα λόγια σημαίνει ότι, οι αρνητικοί παράγοντες όταν έπονται, χρονικά, των αντίστοιχων θετικών, κάνουν τον ελεγκτή πιο συντηρητικό στην απόφαση για την επαναξιολόγηση του επιπέδου σημαντικότητας. Είναι ολοφάνερο ότι σε μια διαφορετική ταξινόμηση (προηγούνται οι αρνητικοί και έπονται οι θετικοί παράγοντες) ο ελεγκτής θα επανεξετάζε το επίπεδο σημαντικότητας, προσδιορίζοντας ένα μεγαλύτερο επίπεδο, με συνέπεια σημαντικά στοιχεία να αξιολογούνται τώρα ως επουσιώδη. Το γεγονός αυτό έχει άμεση συνέπεια, αφενός στο ελεγκτικό έργο (μειώνεται), αφετέρου στον ελεγκτικό κίνδυνο (αυξάνεται).

[illegible]

Από την άλλη πλευρά έχει επισημανθεί ότι η λανθασμένη χρήση της σημαντικότητας που αφορά την εκτίμηση του ποσού του ουσιώδους μεγέθους έχει επίπτωση στο ελεγκτικό έργο π.χ. μπορεί να οδηγήσει σε πέραν του δέοντος ελεγκτικό έργο, με επιπτώσεις στην αποτελεσματικότητά του (Thomas E. McKee, 2000). Περαιτέρω μελετήθηκε και το γεγονός ότι η σημαντικότητα σχετίζεται και με το είδος του ελέγχου, όπως αυτός χαρακτηρίζεται από την ιδιότητα του ελεγχόμενου. Έτσι σε μια οντότητα δημοσίου συμφέροντος ή μια οντότητα που έχει εισροές από το δημόσιο τομέα, οι ελεγκτές επιλέγουν χαμηλότερο επίπεδο σημαντικότητας σε σύγκριση με μια οντότητα του ιδιωτικού τομέα (Thomas E. McKee, 2000).

1 Brown A. Charles, (2002), Order Effects on Auditor Materiality Judgments: The Impact of Qualitative Information.

“Στο παρελθόν αν ρωτούσες για τον όρο σημαντικότητα οι απαντήσεις επικεντρωνόντουσαν περισσότερο σε ποσοτικές μετρήσεις. Υπό το πρίσμα της SOX οι ποιοτικοί παράγοντες είναι τώρα άμεσου ενδιαφέροντος, αν όχι σημαντικότερου ενδιαφέροντος” Thomas Connors¹ ελεγκτής Deloitte (Whitehouse, 2007, 3-4).

Αν και έχει επισημανθεί η ανάγκη για κατευθυντήριες οδηγίες για την εφαρμογή του όρου σημαντικότητα, η απουσία τέτοιων κανόνων, κατά την άποψη των Morris and Nichols^{2, 3} (1984) και των Jennings et al., 1987⁴, αναδεικνύει τη σπουδαιότητα των συμπερασμάτων που προέρχονται από μη θεσμοθετημένες πηγές, όπως π.χ. τα συμπεράσματα που καταλήγουν οι σχετικές έρευνες που έχουν γίνει.

Η SEC⁵ λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που προέκυψαν από τις σχετικές έρευνες απόκλινε από την αρχική της θέση, με την οποία δεν επιθυμούσε να δώσει κατευθυντήριες οδηγίες για τη χρήση του όρου σημαντικότητα. Παράλληλα, προώθησε ορισμένα σημεία, με τη μορφή ποιοτικών κριτηρίων, εφιστώντας τη προσοχή των ενδιαφερόμενων μερών (ελεγκτές και διοικήσεις οντοτήτων).

Τα ανωτέρω ποιοτικά κριτήρια μπορεί να περιλαμβάνουν τις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Πιθανή επίδραση των σφαλμάτων στις τάσεις των μεγεθών της επιχείρησης, ιδίως αυτής της κερδοφορίας.
- Σφάλματα που μπορεί να μετατρέπουν την ζημία σε κέρδος και το αντίστροφο.
- Πιθανή επίδραση του σφάλματος στην συμμόρφωση της επιχειρηματικής οντότητας με τις ρήτρες δανείων, άλλες συμβατικές συμφωνίες καθώς και κανονιστικές διατάξεις.
- Νομοθετικές ή κανονιστικές απαιτήσεις που επηρεάζουν τα όρια της σημαντικότητας.
- Αλλαγή στα κέρδη ή σε όποιες άλλες τάσεις επικρατούν κυρίως στο πλαίσιο των γενικών οικονομικών και βιομηχανικών συνθηκών.
- Σφάλμα που έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση της αποζημίωσης της διοίκησης, για παράδειγμα, να ικανοποιηθούν οι απαιτήσεις των bonus ή άλλες μορφές κινήτρων αποζημίωσης διοικητικών στελεχών.
- Η ευαισθησία των περιστάσεων που περιβάλουν τα σφάλματα, όπως για παράδειγμα, οι επιπτώσεις του σφάλματος που αφορούν απάτη και πιθανές παράνομες ενέργειες, παραβιάσεις συμβατικών διατάξεων, όπως συμβόλαια χρέους και συγκρούσεις συμφερόντων.
- Η σπουδαιότητα των στοιχείων της χρηματοοικονομικής κατάστασης που επηρεάζεται από τα σφάλματα. Για παράδειγμα, ένα σφάλμα μπορεί να επηρεάσει, επαναλαμβανόμενα, τα κέρδη, σε αντίθεση με ένα άλλο που περιλαμβάνει μη επαναλαμβανόμενη χρέωση ή πίστωση, όπως ένα έκτακτο κονδύλι.
- Οι επιδράσεις των εσφαλμένων ταξινομήσεων. Για παράδειγμα, η μη σωστή ταξινόμηση μεταξύ λειτουργικού και μη λειτουργικού εισοδήματος ή μεταξύ επαναλαμβανόμενων και μη

1 Terence Pitre, et. Al. (2009), An Investigation of Nonprofessional Investors, Qualitative Materiality Judgments Incorporating SEC Listed vs. Non-Listed Events’ (2009). Accounting Faculty Publications. Paper 22.

2 Morris, M., W. D. Nichols, and J. W. Pattillo. 1984. Capitalization of interest, materiality judgment divergence and users’ information needs. Journal of Business Finance & Accounting 11 (4): 547-555.

3 Morris, M. H., Nichols, W. D., 1984. Pension accounting and the balance sheet: The potential effect of the FASB’s preliminary views. Journal of Accounting, Auditing and Finance 7, 239-305.

4 Jennings, M., Kneer, D. C., Reckers, P., 1987. Reexamination of the concept of materiality: View of auditors, users, and officers of the court. Auditing: A Journal of Practice and Theory 6, 104-116.

5 Securities and Exchange Commission, 1999. Materiality. Staff Accounting Bulletin 99.

επαναλαμβανόμενων στοιχείων των εσόδων ή η λανθασμένη ταξινόμηση μεταξύ του κόστους άντλησης κεφαλαίου και του κόστους δραστηριότητας σε μια μη κερδοσκοπική οργάνωση.

- Η σημασία του σφάλματος σχετικά με τις εύλογες ανάγκες των χρηστών, για παράδειγμα:
 - Τα κέρδη αφορούν τους επενδυτές, ενώ τα ίδια κεφάλαια τους πιστωτές.
 - Οι μεγεθυντικές συνέπειες ενός σφάλματος στον υπολογισμό της τιμής αγοράς σε μεταφορά τόκων (συμφωνία αγοραπωλησίας).
 - Η επίδραση του σφάλματος των κερδών όταν έρχεται σε αντίθεση με τις προσδοκίες.

Σε σχετικό άρθρο των Terence et. al. (2009)¹ διατυπώνεται, ως ένα από τα σημαντικότερα θέματα που αφορούν τον προσδιορισμό της σημαντικότητας, το πώς γίνονται οι σχετικές εκτιμήσεις και ειδικότερα, το ποιός αποφασίζει καθώς και το πώς επιδρά αυτή η απόφαση στις γενικότερες αποφάσεις των επενδυτών.

Η σημαντικότητα συνήθως εκτιμάται από τους ελεγκτές βασιζόμενοι στην άποψη που έχουν για το ενδιαφέρον των επενδυτών και όχι εξετάζοντας τις επιπτώσεις του στοιχείου στις επενδυτικές αποφάσεις τους (Abdel-Khalik, 1977)².

Αρκετές έρευνες που πραγματοποιήθηκαν (Ward,1976³; Moriarity and Barron,1979⁴; Steinbart,1987⁵; Chewning et al.,1989⁶; Morris and Nichols, 1988⁷) επικεντρώθηκαν στη μεριά του ελεγκτή, όπου πρακτικά εντοπίζεται και το μεγαλύτερο ενδιαφέρον. Αντίθετα, άλλες έρευνες που επικεντρώθηκαν στη πλευρά των επενδυτών (χρήστες) συμπεράναν ότι οι επενδυτές αξιολογούν, συγκριτικά, σε χαμηλότερο επίπεδο τη σημαντικότητα από τους ελεγκτές (Holstrum and Messier, 1982⁸).

Επιπλέον, ελεγκτές από μεγάλες ελεγκτικές εταιρείες εφαρμόζουν υψηλότερο επίπεδο σημαντικότητας συγκριτικά με άλλους ελεγκτές (Iskandar, 1996⁹).

Οι Liu and Mittelstaedt¹⁰ (2002) ανέδειξαν σε έρευνα τους ότι δεν είναι τόσο ξεκάθαρη η αξιολόγηση ενός στοιχείου ως επουσιώδες, όταν η επίπτωση του εκτιμάται χαμηλότερη του 5% του λογιστικού αποτελέσματος

1 Terence Pitre, et. Al. (2009), An Investigation of Nonprofessional Investors, Qualitative Materiality Judgments Incorporating SEC Listed vs. Non-Listed Events' (2009). Accounting Faculty Publications. Paper 22.

2 Abdel-Khalik, R. A, 1977. Using sensitivity analysis to evaluate materiality. Decision Sciences 8, 616-629.

3 Ward, B. H., 1976. An investigation of the materiality construct in auditing. Journal of Accounting Research 14, 138-152.

4 Moriarity, S., Barron, F. H., 1979. A judgment-based definition of materiality. Journal of Accounting Research (Supplement), 114-135.

5 Steinbart, P.,1987. Materiality: A case study using expert systems. The Accounting Review (Jan.), 97-116.

6 Chewning, Jr., E.G., Pany, K., Wheeler, S., 1989. Auditor reporting decisions involving accounting principle changes: Some evidence on materiality thresholds. Journal of Accounting Research 27, 78-96.

7 Morris, M. H., Nichols, W. D., 1984. Pension accounting and the balancesheet: The potential effect of the FASB's preliminary views. Journal of Accounting, Auditing and Finance 7, 239-305.

8 Holstrum, G. L., Messier, W. F., 1982. A review and integration of empirical research on materiality. Auditing: A Journal of Practice and Theory 2, 45- 63.

9 Iskandar, T. M., 1996. Industry type: A factor in materiality judgments and risk assessments. Managerial Auditing Journal 11 (3), 4-8.

10 Liu, C., Mittelstaedt, H. F., 2002. Materiality judgments and disclosure of retiree health care costs under SFAS No. 81. Review of Accounting Studies 7, 405-434.

Μια άλλη γνωστή έρευνα (Chen et. al.³ 2007) εξέτασε σε διαφορετικά επίπεδα ουσιώδους μεγέθους, όπως αυτά προσδιορίζονται από τις αποδεκτές ποσοτικές μεθόδους, τις αναμορφώσεις που έγιναν σε οικονομικές καταστάσεις. Μάλιστα για το προσδιορισμό του ουσιώδους μεγέθους εφαρμόστηκαν διάφορες ποσοτικές μέθοδοι π.χ. με χαμηλό (συντηρητική άποψη) αλλά και με υψηλό (μη συντηρητική άποψη) ποσοστό, χρησιμοποιώντας δεδομένα χρηματοοικονομικών καταστάσεων οντοτήτων του έτους 2003. Τα αποτελέσματα ανέδειξαν σημαντικό ποσοστό αναμορφώσεων των οικονομικών καταστάσεων (περίπου 15% - 64%) οι οποίες αφορούσαν περιστάσεις χαμηλότερες από το ουσιώδες μέγεθος. Έμμεσα λοιπόν η έρευνα καταλήγει ότι στις αναμορφώσεις αυτές οι οντότητες προχώρησαν, αν και ποσοτικά εκτιμήθηκαν χαμηλότερα από το ουσιώδες μέγεθος, καθώς αξιολογήθηκαν με ποιοτικά κριτήρια που συνδέονται με τη φύση και το είδος των συναλλαγών, ως ουσιώδης.

Οι Dezoort et al (2003), σε σχετικό άρθρο⁴, μελέτησαν το ρόλο των Επιτροπών Ελέγχου στην υποστήριξη του ελεγκτικού έργου και ειδικότερα όταν προκύπτει διαφωνία μεταξύ ελεγκτή και διοίκησης σε θέματα που συνδέονται με την εφαρμογή της έννοιας της σημαντικότητας. Σύμφωνα με την ανωτέρω έρευνα οι επιτροπές ελέγχου και κυρίως εκείνες στις οποίες συμμετέχουν εξειδικευμένοι εκπρόσωποι, γνώστες της λογιστικής και ελεγκτικής κουλτούρας, διαδραματίζουν ουσιαστικό ρόλο στην διευθέτηση των ανωτέρω διαφωνιών. Αυτό

4 DeZoort, F. T., Hermanson, D. R., Houston, R. W., 2003. Audit committee support for auditors: The effects of materiality justification and accounting precision, *Journal of Accounting and Public Policy* 22, 175-199.

εξάλλου προσμένουν και οι χρήστες (επενδυτές) των οικονομικών καταστάσεων από τις υπηρεσίες των επιτροπών. Ειδικότερα στις εν λόγω υπηρεσίες, με βάση το πλαίσιο κανόνων εταιρικής διακυβέρνησης, συγκαταλέγονται η εύλογη εξασφάλιση για την εφαρμογή κατάλληλων λογιστικών πολιτικών, ελεγκτικών διαδικασιών και επίβλεψης του ελεγκτικού έργου, για τον εντοπισμό σφαλμάτων και θεμάτων ανάληψης κινδύνων. Τα ευρήματα της έρευνας κατέληξαν ότι “τα θεσμικά και εποπτικά όργανα θα πρέπει να απαιτήσουν α) οι ελεγκτές και οι επιτροπές ελέγχου να συζητούν τα ποιοτικά θέματα που σχετίζονται με την εφαρμογή της έννοιας σημαντικότητας και β) βελτίωση των μεθόδων επιμέτρησης και αξιολόγησης του ουσιώδους μεγέθους καθώς και γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με τις εκτιμήσεις που σχετίζονται με τους ποιοτικούς παράγοντες”.

4.9. *Εξέταση της επίδρασης του μεγέθους στην αξιολόγηση της σημαντικότητας*

Οι Blokdijsk et al¹ (2003) σε έρευνα που διενήργησαν σε δείγμα 108 ελέγχων (που πραγματοποίησαν 13 διαφορετικές ελεγκτικές εταιρείες) στην Ολλανδία, τη διετία 1998-99, όπου το 62% αφορούσε ελέγχους που διενεργήθηκαν από μεγάλες ελεγκτικές εταιρείες και το υπόλοιπο 38% από μικρότερες ελεγκτικές εταιρείες. Στην έρευνα ανέφεραν ότι το επίπεδο της σημαντικότητας αυξάνει, σταδιακά, αλλά με χαμηλότερο ρυθμό, σε συνάρτηση με το μέγεθος της ελεγχόμενης οντότητας. Επίσης αναφέρθηκαν και άλλα χαρακτηριστικά, πέραν του μεγέθους της ελεγχόμενης οντότητας, τα οποία φάνηκαν να έχουν επιπτώσεις στην αξιολόγηση της σημαντικότητας κατά το στάδιο σχεδιασμού του ελέγχου. Έτσι το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης:

- 1) Αυξάνει λαμβάνοντας υπόψη τη ποιότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζει η οντότητα,
- 2) Αυξάνει σε σχέση με το μέγεθος του συντελεστή αποδοτικότητας των παγίων, ενώ αντίθετα,
- 3) Μειώνεται σε σχέση με την πολυπλοκότητα του περιβάλλοντος του ελεγχόμενου πελάτη (σημαντικός ενδογενής κίνδυνος).

Επιπλέον στα συμπεράσματα της ανωτέρω έρευνας αναφέρεται ότι, ανάμεσα στην κατηγορία των ελεγκτικών εταιρειών, οι μεγάλες ελεγκτικές εταιρείες αξιολογούν, κατά το σχεδιασμό του ελέγχου, χαμηλότερα το επίπεδο του ουσιώδους μεγέθους εκτέλεσης, σε σύγκριση με τις μικρότερες εταιρείες. Επίσης σε οικονομικές καταστάσεις που εμφανίζουν σχεδόν μηδενικό λογιστικό αποτέλεσμα (κοντά στο break-even), οι ελεγκτές αξιολογούν σε χαμηλό επίπεδο το ουσιώδες μέγεθος, καθώς επικρατεί η άποψη ότι μια οντότητα προτιμά σε εποχές ύφεσης να δηλώνει οριακά θετικά αποτελέσματα αντί μικρές ζημιές. Σε αυτές τις περιπτώσεις η διοίκηση ενδεχομένως αναγνωρίζει στοιχεία (σφάλματα) που είναι χαμηλότερα από το επίπεδο του ουσιώδους μεγέθους εκτέλεσης ώστε να καταλήξει στα επιθυμητά αποτελέσματα.

¹ Hans Blokdijsk; Fred Driehuisen; Dan A Simunic; Michael T Stein Factors Affecting Auditors' Assessments of Planning Materiality, Auditing; Sep 2003; 22, 2; ABI/INFORM Global, pg. 297.

4.11. Ορισμός του επιπέδου σημαντικότητας

Τον Αύγουστο 1999 η SEC δημοσίευσε το πρότυπο (SAB) 99 στο οποίο αναφέρεται ότι οι ελεγκτές δεν πρέπει να θεωρούν τα σφάλματα μη σημαντικά. Σύμφωνα με το πρότυπο αυτό, οι ελεγκτές θα αξιολογούν τη σημαντικότητα ταυτόχρονα με ποσοτικούς αλλά και με ποιοτικούς παράγοντες. Αρκετές μελέτες (Krogstad¹ et al, 1984; Carpenter and Dismith², 1992; Carpenter³ et al, 1994) υπέδειξαν την σημασία του ανωτέρω στη πράξη. Οι Krogstad⁴ et al (1984) προσδιόρισαν πέντε μη ποσοτικούς παράγοντες οι οποίοι λαμβάνονται υπόψη από τους ελεγκτές στην αξιολόγηση του επιπέδου σημαντικότητας μιας οντότητας. Αυτοί είναι:

- 1) Η τάση που παρουσιάζει ευρύτερα ο κλάδος που ανήκει.
- 2) Η συνεργασία με τη διοίκηση.
- 3) Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζει.
- 4) Οι εν δυνάμει χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- 5) Οι πολιτικές που εφαρμόζει η διοίκηση.

Κατά το πρότυπο (SAB) 99 απαιτείται πρόσθετη αξιολόγηση των σφαλμάτων τα οποία είναι σε γνώση της διοίκησης ή θεωρούνται μη νόμιμες ενέργειες. Ειδικότερα σφάλματα που συνδέονται με σκοπιμότητες⁵ υποδεικνύουν αδυναμία στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου.

4.12. Ορισμός του επιπέδου σημαντικότητας

Ο προσδιορισμός του επιπέδου-κατώφλι σημαντικότητας διαφέρει ανάμεσα στους χρήστες που λαμβάνουν επενδυτικές αποφάσεις, στους διοικούντες που τις καταρτίζουν και τους ελεγκτές που καλούνται να διαμορφώσουν γνώμη. Γενικά, οι χρήστες αξιολογούν χαμηλότερο το επίπεδο σημαντικότητας από τις δύο άλλες ομάδες, ενώ ακολουθούν οι ελεγκτές που το επίπεδο σημαντικότητας τους βρίσκεται ανάμεσα σε αυτό των χρηστών και των διοικούντων. Επιπρόσθετα, διαφορετικά επίπεδα σημαντικότητας συναντάμε στους ελεγκτές για την ίδια οντότητα, ενώ το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρείας που προέρχεται ο ελεγκτής φαίνεται να έχει επιπτώσεις στον προσδιορισμό του επιπέδου σημαντικότητας (Messier et. al⁶, 2005).

1 Krogstad J. L., Ettenson R. T. & Shanteau J. (1984). "Context and Experience in Auditors' Materiality Judgments", A Journal of Practice & Theory, 4, 1, Fall, 54-73.

2 Carpenter B. W., & Dirsmitz, M.W. (1992). "Early debt extinguishment transactions and auditor materiality judgments: a bounded rationality perspective", Accounting organization and society, 17, 8, 709-739.

3 Carpenter B W, Dirsmitz MW, & Gupta P.P. (1994). "Materiality judgments and audit firm culture: social-behavioural and political perspectives", Accounting organization and society, 19, 4/5, 355-380.

4 Krogstad J. L., Ettenson R. T. & Shanteau J. (1984). "Context and Experience in Auditors' Materiality Judgments", A Journal of Practice & Theory, 4, 1, Fall, 54-73.

5 "Πολλές φορές η διοίκηση εισάγει σκόπιμα σφάλματα με στόχο να παραποιήσει τις οικονομικές καταστάσεις" (Σημειώσεις Καραμάνη).

6 William F. Messier, Jr. Nonna Martinov-Bennie Aasmund Eilifsen Forthcoming A review and integration of empirical research on materiality: two decades later in Auditing: A Journal of Practice & Theory (November 2005).

Έρευνες στην προηγούμενη δεκαετία που διενεργήθηκαν από τους Libby and Kinney¹ (2000) και Ng and Tan² (2003) έδειξαν ότι η λήψη μιας απόφασης διόρθωσης ενός σφάλματος σχετίζεται με το γεγονός, αν το σφάλμα, παραμένοντας στις οικονομικές καταστάσεις, θα έχει αρνητικό αποτέλεσμα στην πρόβλεψη της χρηματοοικονομική επίδοσης της οντότητας, όπως αυτή επιμετρείται από την κερδοφορία της. Το ανωτέρω γεγονός δύναται να ταξινομηθεί ως ποιοτικός παράγοντας της έννοιας της σημαντικότητας στην αξιολόγηση ενός σφάλματος. Οι ίδιες έρευνες ανέδειξαν ότι παράγοντες που επηρεάζουν την απόφαση για την διόρθωση αυτών των σφαλμάτων αποτελούν οι ειδικότερες οδηγίες που προβλέπονται από τους κανονισμούς ή τις αποφάσεις των επιτροπών ελέγχου.

4.13. Η Έννοια της σημαντικότητας ως κριτήριο της ελεγκτικής διαδικασίας στην εφαρμογή της έννοιας σημαντικότητας

Η συσχέτιση της ηθικής, ως κριτήριο της ελεγκτικής διαδικασίας στην εφαρμογή της έννοιας σημαντικότητας, εξετάστηκε από τους Manita³ et. al. (2011) σε δείγμα ελεγκτών (44 ελεγκτές, ένα μείγμα απο μεγάλες και μικρές ελεγκτικές εταιρείες) που δραστηριοποιούνται στη Γαλλία.

Επισκόπηση του ερευνητικού συμπεράσματος της εργασίας

Σύμφωνα με τη μεθοδολογία της έρευνας έγιναν οι εξής ερευνητικές εργασίες.

1^η διερευνητική εργασία:

Οι ελεγκτές αξιολόγησαν μέσω μιας λίστας-ερωτηματολογίου (9) ποιοτικούς παραγόντες (οι παράγοντες περιλαμβάνονται στο πρότυπο SAB No 99), το βαθμό επίδρασης στην διαδικασία αξιολόγησης της σημαντικότητας, βαθμολογώντας, διακριτά το κάθε ποιοτικό παράγοντα, με τη κλίμακα (Likert), από το 1 (πλήρη διαφωνία) έως το 10 (πλήρη συμφωνία). Όπως αναφέρεται στη μεθοδολογία της έρευνας, εάν ο ελεγκτής συμφωνούσε στην υπόθεση ότι «ο ποιοτικός παράγοντας επηρέαζε τη κρίση του για την έννοια της σημαντικότητας» βαθμολογούσε από το 5 και άνω.

Μία γενική διαπίστωση είναι ότι ο μέσος όρος των απαντήσεων για κάθε παράγοντα είναι πάνω από το 7, στοιχείο που υποδεικνύει τη συμφωνία των ερωτηθέντων στην ανωτέρω υπόθεση.

2^η διερευνητική εργασία:

Στην 2η διερευνητική εργασία τέθηκαν τρία σενάρια και εξετάστηκε κατά πόσο η ηθική ως κριτήριο στην ελεγκτική διαδικασία επηρεάζει τη κρίση του ελεγκτή για την έννοια της σημαντικότητας. Στα τρία σενάρια περιλαμβάνονται:

α) Η έκταση των συνεπειών του σφάλματος, όπου επισημαίνεται ως το σημαντικότερο κριτήριο που πρέπει να

1 Libby, R., and W. R. Kinney, Jr. 2000. Does mandated audit communication reduce opportunistic corrections to manage earnings to forecast? The Accounting Review 75 (4): 383-404.

2 Ng, T. B-P., and H-T. Tan. 2003. Effects of authoritative guidance availability and audit committee effectiveness on auditors' judgments in an auditor-client negotiation context. The Accounting Review 78 (3) (July): 801-818.

3 Manita, Riadh Hassan Lahbarib, and Najoua Elommal, The Impact of Qualitative Factors on Ethical Judgments of Materiality: An Experimental Study with Auditors, International Journal of Business, 16(3), 2011

γ) Η σχέση του ελεγκτή με τον πελάτη, όπου οι ελεγκτές των μικρότερων εταιρειών βαθμολόγησαν υψηλότερα. Το στοιχείο αυτό δείχνει ότι για τους ελεγκτές των μικρότερων εταιρειών, καθώς έχουν μεγαλύτερη ευαισθησία στην περίπτωση απώλειας του πελάτη, επηρεάζει την εφαρμογή της έννοιας της σημαντικότητας σε σχέση με τους ελεγκτές των μεγάλων εταιρειών. Βέβαια οι τελευταίοι μπορεί να μην επηρεάζονται οικονομικά από την απώλεια ενός πελάτη, αλλά ανησυχούν για τη φήμη τους στην αγορά στο ενδεχόμενο πλημμελούς άσκησης του ελεγκτικού τους έργου.

1^η ζ γδεϋεζ Αξιολόγηση της σημαντικότητας ενός σφάλματος με βάση τις σωρευτικές επιπτώσεις στον Ισολογισμό. Σύμφωνα με την ανωτέρω μέθοδο η λήψη απόφασης, εάν ένα στοιχείο είναι σημαντικό από ποσοτικής πλευράς, προκύπτει από τη σύγκριση μεταξύ του ποσού που αφορά τις σωρευτικές επιπτώσεις από προηγούμενες χρήσεις που σχετίζονται με το σφάλμα αυτό και του ποσού του καθαρού εισοδήματος. Έτσι στο μέγεθος του σφάλματος συνυπολογίζονται και οι επιπτώσεις από προηγούμενες χρήσεις.

2^η ζ γδεϋεζ Αξιολόγηση της σημαντικότητας ενός σφάλματος με βάση τις τρέχουσες επιπτώσεις στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων

Όπως αναφέρεται στη 2^η μέθοδο οι επιπτώσεις που σχετίζονται με σφάλματα που αφορούν προηγούμενες χρονικές περιόδους απαλείφονται στη τρέχουσα περίοδο όπου τα σφάλματα αναστρέφονται. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή η λήψη απόφασης εάν ένα στοιχείο είναι σημαντικό από ποσοτικής πλευράς προκύπτει από την σύγκριση του ποσού με το καθαρό εισόδημα για την χρονική περίοδο αυτή.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω μεθόδων παραθέτονται τα ακόλουθα παραδείγματα (πηγή: Nelson¹ etc 2005):

Παράδειγμα 1:

Μια νομική οντότητα αναγνωρίζει, κάθε χρόνο και για τρία συνεχή έτη, πλασματικά έξοδα έστω 10 εκατ. ευρώ/έτος, γεγονός που επηρεάζει ισόποσα το αντίστοιχο λογιστικό αποτέλεσμα. Στο 4ο έτος αναστρέφει το γεγονός αναγνωρίζοντας μικρότερα έξοδα (ή αυξάνει τα έσοδα) κατά 30 εκατ. ευρώ. Ας υποθέσουμε ότι για αυτή την οντότητα το ουσιώδες μέγεθος προσδιορίζεται για ποσά μεγαλύτερα από το ποσό των 30 εκατ. ευρώ.

Ερωτήματα:

Ποιό είναι το ποσό του σφάλματος κάθε έτος εφαρμόζοντας τις δυο ανωτέρω μεθόδους;

Ποια είναι η εκτίμηση για το αν το σφάλμα είναι σημαντικό;

Απάντηση:

Α' ε' ΰ υΰεζ ΰε γΰεζ	ζ γδεϋεζ 1^η: Ηεθεεαιε ει	ζ γδεϋεζ 2^η: Τ ΰΰΰΰΰΰ J ' εΰΰΰε ΰΰ ε
Α' ε' ΰ υΰεζ ΰε γΰεζ1	Μη σημαντικές (10 εκατ.)	Μη σημαντικές (10 εκατ.)
Α' ε' ΰ υΰεζ ΰε γΰεζ2	Μη σημαντικές (20 εκατ.)	Μη σημαντικές (10 εκατ.)
Α' ε' ΰ υΰεζ ΰε γΰεζ3	Εδε ΰΰΰεζ (30 ΰΰ)	Μη σημαντικές (10 εκατ.)
Α' ε' ΰ υΰεζ ΰε γΰεζ4	Μη σημαντικές (0 εκατ.)	Εδε ΰΰΰεζ (30 ΰΰ)

1 Mark W. Nelson, Steven D. Smith, Zoe-Vonna Palmrose: The Effect of Quantitative Materiality Approach on Auditors' Adjustment Decisions, THE ACCOUNTING REVIEW, Vol. 80, No. 3, 2005, pp. 897–920.

Όπως χαρακτηριστικά διαπιστώνεται στο ανωτέρω παράδειγμα το σφάλμα, με βάση τη μέθοδο της Κατάστασης Αποτελεσμάτων δεν αξιολογείται σημαντικό για τα έτη από 1 έως 3, ενώ αξιολογείται σημαντικό στο 4^ο έτος (έτος που αναστρέφεται). Αντίθετα, με την 2η μέθοδο (ισολογισμού) οι επιπτώσεις του σφάλματος αθροιζόμενες από έτος σε έτος αξιολογούν το σφάλμα ως σημαντικό στο 3^ο έτος και άρα απαιτείται ανάλογη ποσοτική αναμόρφωση των οικονομικών στοιχείων. Το 4^ο έτος το σφάλμα, όπου με τη μέθοδο 1 γινόταν αναστροφή και αξιολογούνταν ως σημαντικό, δεν υπάρχει. Το οφθαλμοφανές συμπέρασμα είναι ότι σύμφωνα με τη μέθοδο αξιολόγησης του σφάλματος με βάση τις επιπτώσεις στη Κατάσταση Αποτελεσμάτων στη τρέχουσα χρήση, το σφάλμα δεν αξιολογείται σημαντικό, παρά μόνο στη χρονική περίοδο που ενδέχεται, στο σύνολο, να αναστραφεί. Αντίθετα, με την μέθοδο της σωρευτικής επίδρασης (Ισολογισμός) το σφάλμα στη χρήση που το ποσό της σωρευτικής επίπτωσης υπερβαίνει το επίπεδο σημαντικότητας χαρακτηρίζεται ως ουσιώδες.

Παράδειγμα 2:

Αν μελετήσουμε ένα άλλο παράδειγμα στο οποίο εμφανίζεται το φαινόμενο της μετακύλισης ποσών από έτος σε έτος, όπως όταν μια νομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδα σε διαφορετική χρήση. Έστω ότι έχουμε μια οντότητα, όπου το έτος 1 περιλαμβάνει πωλήσεις ποσού 10 εκατ. ευρώ που αφορούν το έτος 2 και το έτος 2 αναγνωρίζει έσοδα ποσού 12 εκατ. ευρώ που αφορούν το έτος 3.

Αν ερευνήσουμε το ποσό του σφάλματος στο έτος 2, διακριτά, με κάθε μέθοδο θα διαπιστώσουμε ότι:

i. Τρέχουσα περίοδο

Η συνολική επίδραση (σφάλμα) στο έτος 2, αφορά την αναγνώριση μεγαλύτερου εσόδου, ανέρχεται σε 2 εκατ. ευρώ. Το καθαρό σφάλμα, στο έτος 2, προκύπτει συνυπολογίζοντας, το ποσό των πωλήσεων του έτους 2, ύψους 10 εκατ. ευρώ, που αναγνωρίστηκαν, λανθασμένα, στο έτος 1 και το ποσό των πωλήσεων που αφορούν το έτος 2, ύψους 12 εκατ. ευρώ, που αναγνωρίστηκαν, λανθασμένα, στο έτος 3.

ii. Σωρευτική μέθοδος

Οι επιπτώσεις του σφάλματος στο έτος 2 με τη μέθοδο της σωρευτικής επιμέτρησης είναι αφενός η επίπτωση στα έσοδα που δείχνουν αυξημένα με το ποσό των πωλήσεων του έτους 3, ύψους 12 εκατ. ευρώ (στο τέλος του έτους 2 το σφάλμα του έτους 1 έχει αναστραφεί), αφετέρου η επίπτωση στο λογαριασμό «απαιτήσεις από πελάτες» που ανέρχεται ισοδύναμα στο ποσό των 12 εκατ. ευρώ.

Όπως χαρακτηριστικά διαπιστώνεται στο ανωτέρω παράδειγμα η αξιολόγηση (ποσοτικά) του σφάλματος στο έτος 2, με βάση τη μέθοδο της Κατάστασης Αποτελεσμάτων αποκλίνει σημαντικά από την άλλη μέθοδο. για τα έτη από 1 έως 3, ενώ το σφάλμα αξιολογείται σημαντικό στο 4^ο έτος που αναστρέφεται. Αντίθετα, με την άλλη μέθοδο (ισολογισμού) οι επιπτώσεις του σφάλματος αθροιζόμενες από έτος σε έτος αξιολογούν το σφάλμα ως σημαντικό το 3^ο έτος και άρα απαιτείται ανάλογη ποσοτική αναμόρφωση των οικονομικών στοιχείων. Το 4^ο έτος το σφάλμα που με τη μέθοδο 1 γινόταν αναστροφή και αξιολογούνταν ως σημαντικό, δεν υπάρχει.

Οι Messier ¹ et al (2005) επισημαίνουν, σε σχετικό άρθρο τους, την έλλειψη συμφωνίας των ελεγκτών πάνω στους χειρισμούς που προτείνονται για τα σφάλματα που αφορούν προηγούμενες χρονικές περιόδους και σε ότι αφορά την εφαρμογή της σημαντικότητας, προκειμένου να γίνουν οι κατάλληλες λογιστικές αναμορφώσεις. Στην πράξη όπως έχουμε ήδη αναφέρει υπάρχουν δυο μέθοδοι.

Οι Nelson et. al.² (2005) θεωρούν ότι για την επιλογή της μεθόδου για την αξιολόγηση της σημαντικότητας λαμβάνεται υπόψη το είδος και η κατεύθυνση της επίδρασης, αν και στην σχετική έρευνα που διενήργησε δεν καταλήγει με μεγάλη βεβαιότητα, ποιά μέθοδος δίνει την ικανοποιητικότερη απάντηση.

Οι μελέτες των Mayper (1982) και Mayper et al (1989) κατέδειξαν το πως οι ελεγκτές αξιολογούν τη σημαντικότητα εστιάζοντας στις τυχόν αδυναμίες του συστήματος εσωτερικού ελέγχου (IACWs). Σε αυτές τις περιπτώσεις τα ελεγκτικά μοντέλα αξιολόγησης της σημαντικότητας σταθμίζουν τα χαρακτηριστικά του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, το είδος του στοιχείου και την ποσοτικοποιημένη επίπτωση ενισχύοντας ότι στην αξιολόγηση της σημαντικότητας συμμετέχουν ταυτόχρονα ποσοτικοί και ποιοτικοί παράγοντες.

Το παράδειγμα της Enron³

Όπως χαρακτηριστικά ανέφερε στο γραπτό υπόμνημα του στη Βουλή των Αντιπροσώπων στην Επιτροπή για τις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες ο Διευθύνων Σύμβουλος της ελεγκτικής εταιρείας Andersen, Joseph F. Berardino⁴, οι αναπροσαρμογές ύψους 51 εκατ. δολάρια που δεν έκανε η Enron το 1997, αξιολογήθηκαν από τον ελεγκτή, με βάση ποσοτικούς παράγοντες που προσδιορίζονται από ένα σύνολο «μίγματος» στοιχείων», ως μη σημαντικές. Συγκεκριμένα ο Σύμβουλος διευκρίνισε ότι το σφάλμα μετρήθηκε μικρότερο από το 8% των κανονικοποιημένων κερδών όπως αυτά διαμορφώνονται από μεγέθη προηγούμενων ετών. Συνεπώς, κατά την άποψη του Συμβούλου, ο έλεγχος έκρινε τις οικονομικές καταστάσεις αξιολογώντας το επίπεδο σημαντικότητας με ποσοτικούς παράγοντες καθορίζοντας ένα κατώφλι μεγέθους ουσιώδους σφάλματος μεγαλύτερο από τις ανωτέρω προσαρμογές (πηγή: Brody etc, 2003).

¹ Messier, W. F., N. M. Bennie., & A. Eilifsen, (2005) .A Review and Integration of Empirical Research on Materiality: Two Decades Later. Auditing A Journal of Practice & Theory, Vol. 24; No. 2., pp. 153–187.

² Nelson, M. W., Palmrose, Z. V. and Smith, S. D. (2005). Effect of quantitative materiality approach on auditors' adjustment decisions. The Accounting Review, 80(3), 897–920.

³ Όπως αναφέρεται στην αρθρογραφία η διοίκηση της Enron, σε συνεχή βάση, χρησιμοποιούσε εσφαλμένες πολιτικές που ωθούσαν τα καθαρά της κέρδη.

⁴ Remarks of Joseph F. Berardino Managing Partner – Chief Executive Officer, Andersen, US House of Representatives Committee on Financial Services December 12, 2001.

Τ Αū j ξ j ΕΒ 5: ΑΛΑJ ? j

Στο κεφάλαιο αυτό αναπτύσσεται η μεθοδολογία που εφαρμόστηκε για την εμπειρική έρευνα που αφορά την εφαρμογή της έννοιας της σημαντικότητας και τη χρήση των ποιοτικών παραγόντων, όπως αυτοί αναφέρονται στο πλαίσιο του ΔΠΕ 450§Α16, καθώς και των επιπτώσεων που προκύπτουν σε ορισμένους τομείς.

Εξετάζοντας σχετικές έρευνες από τη διεθνή βιβλιογραφία, οι οποίες αναδεικνύουν παρόμοια ερευνητικά ερωτήματα, διαπιστώνεται ότι η ποσοτική έρευνα, μέσω ερωτηματολογίου, αποτελεί μια ενδιαφέρουσα μεθοδολογία που οδηγεί σε αρκετά χρήσιμα συμπεράσματα.

5.1. Εύρεση ύψους ύψους

Το ΔΠΕ 450 εισήγαγε για πρώτη φορά, με σαφή αναφορά, σχετική οδηγία όπου ο ελεγκτής για την αξιολόγηση του ελεγκτικού κινδύνου, με γνώμονα την έννοια της σημαντικότητας (ουσιαστικότητα) των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων, είναι σκόπιμο να μη βασίζεται μόνο σε ποσοτικές μετρήσεις, δηλαδή στο μέγεθος των ποσών του σφαλμάτων (λάθη / παραλείψεις), αλλά ταυτόχρονα πρέπει να εξετάζει και τις περιστάσεις με τις οποίες σχετίζονται τα σφάλματα αυτά (ποιοτικοί παράγοντες).

Επιπλέον στο ανωτέρω πρότυπο αναφέρεται ότι ορισμένα μη διορθωμένα σφάλματα που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου, τα οποία, είτε δεν μπορούν να ποσοτικοποιηθούν, είτε βρίσκονται μεμονωμένα χαμηλότερα από το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο, μπορεί να αξιολογηθούν ως ουσιώδη. Αυτό μπορεί να συμβεί λόγω και της έκτασης που επηρεάζουν τα ανωτέρω σφάλματα ορισμένες περιστάσεις¹ είτε εξετάζονται ατομικά, είτε όταν εξετάζονται με άλλα σφάλματα που συγκεντρώνονται κατά την διάρκεια του ελέγχου. Ο ελεγκτής, στη συνέχεια, στη διατύπωση του συμπεράσματός του επί των οικονομικών καταστάσεων, όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 700, λαμβάνοντας υπόψη την ανωτέρω αξιολόγηση για τα μη διορθωμένα σφάλματα, ενδέχεται να διατυπώσει διαφοροποιημένη γνώμη.

Η έρευνα μου αποσκοπεί, αρχικά, να μελετήσει, με χρονικό ορίζοντα την τελευταία πενταετία, την έκταση εφαρμογής του ΔΠΕ 450 από τους ελεγκτές στην Ελλάδα κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων και

¹ Οι ποιοτικοί παράγοντες που περιγράφονται στη παράγραφο Α16 του ανωτέρω προτύπου αναφέρονται ως περιστάσεις.

ειδικότερα κατά το στάδιο της αξιολόγησης των σφαλμάτων που εντοπίζονται στη διάρκεια του ελέγχου. Περαιτέρω, εξετάζει τις ενδεχόμενες συνέπειες από τη χρήση των ποιοτικών παραγόντων σε ορισμένους τομείς, όπως το ελεγκτικό έργο, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, την επαγγελματική σχέση ελεγχόμενου-ελεγκτή και το κοινωνικό σύνολο, που κατά την άποψη μου συγκεντρώνουν σημαντικό ερευνητικό ενδιαφέρον.

5.2. Εισαγωγή

Αρχικά, εντοπίστηκαν και μελετήθηκαν τα σχετικά άρθρα, κατανοήθηκε εννοιολογικά με βάση τις σχετικές αναφορές στα ελεγκτικά και λογιστικά πρότυπα ο όρος σημαντικότητα, ενώ αντλήθηκαν, από παρόμοιες έρευνες, στοιχεία που αφορούν τη δομή και τη σύνθεση του ερωτηματολογίου. Το ερωτηματολόγιο σχεδιάστηκε ώστε να περιέχει τις απαραίτητες μεταβλητές με σκοπό να αποτελεί τη βάση συγκέντρωσης των δεδομένων για την ανάλυση και την αξιολόγηση των ερευνητικών ερωτημάτων της παρούσας διπλωματικής εργασίας. Στη συνέχεια, πραγματοποιήθηκε μικρός αριθμός συναντήσεων με τον επιβλέποντα καθηγητή αλλά και με εξωτερικούς ελεγκτές που κατέληξαν σε ένα αρχικό σχέδιο. Πρωταρχικός σκοπός ήταν να αξιολογηθεί η επάρκεια του περιεχομένου του ερωτηματολογίου, η σαφήνεια στη διατύπωση των ερωτήσεων ώστε να αποφευχθούν λανθασμένες απαντήσεις, λόγω ελλιπούς κατανόησής του από πλευράς των ερωτούμενων. Πράγματι στις συναντήσεις αυτές δόθηκαν οι απαραίτητες συμβουλές και οδηγίες, ενώ εντοπίστηκαν και επαναδιατυπώθηκαν ορισμένες ερωτήσεις με σκοπό αυτές να γίνουν περισσότερο κατανοητές. Επιπλέον, ένας από τους βασικούς στόχους του σχεδιασμού, ήταν και ο χρόνος συμπλήρωσης του. Στη συνέχεια προετοιμάστηκε ένα δεύτερο σχέδιο ερωτηματολογίου, βελτιωμένο από τις επισημάνσεις που συγκεντρώθηκαν από τα προηγούμενα βήματα, συζητήθηκε εκ νέου με έμπειρους κυρίως ελεγκτές (partner) και τον επιβλέποντα καθηγητή. Τελικά, το ερωτηματολόγιο αναπτύχθηκε σε τρεις σελίδες και αποτελείται από τρία μέρη. Αρχικά υπάρχει ένας πρόλογος που θεωρήθηκε απαραίτητος προκειμένου να υπάρχει μια περιληπτική αναφορά για το θέμα της διπλωματικής μου. Ήδη στον πρόλογο επισημάνθηκε η επιλογή του θέματος, δηλαδή ότι αυτό αφορά το ΔΠΕ 450 «Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά την διάρκεια του ελέγχου» και ειδικότερα στην παράγραφο Α16 του ανωτέρω προτύπου όπου αναφέρονται ενδεικτικά ορισμένοι ποιοτικοί παράγοντες που δίνουν μια άλλη οπτική στο ελεγκτικό έργο και ειδικότερα στη αξιολόγηση τόσο του επιπέδου σημαντικότητας όσο και του ουσιώδους μεγέθους υπό το πρίσμα των ποιοτικών παραγόντων.

Όπως προαναφέρθηκε το ερωτηματολόγιο αποτελείτο από τρία μέρη:

1. Εισαγωγή

Ο ερωτώμενος ελεγκτής στο Μέρος Α' καλείται να απαντήσει (ανώνυμα) σε κλειστού τύπου ερωτήσεις (11 ερωτήσεις) που αφορούν προσωπικά και επαγγελματικά στοιχεία. Η άντληση τέτοιων πληροφοριών κρίνεται σημαντική για την ασφαλέστερη διαμόρφωση των συμπερασμάτων, ενώ είναι εύκολο να ποσοτικοποιηθούν με κάποια ποιοτική (π.χ. το φύλο) ή ποσοτική (π.χ. η ηλικία) κλίμακα. Οι ερωτήσεις του πρώτου μέρους ήταν υποχρεωτικές, ώστε αφενός τα απαντημένα ερωτηματολόγια να ταυτοποιηθούν με μοναδικό κωδικό, αλλά και να σχετίζονται με τα στοιχεία της εικόνας του απαντούντος.

ζ γ ε δ α̃

Ο ερωτώμενος ελεγκτής, στο Μέρος Β', καλείται, αρχικά, να απαντήσει στα ακόλουθα επιμέρους ερωτήματα (i & ii) που επαναλαμβάνονται σε κάθε περίπτωση (ποιοτικό παράγοντα):

- i. *Εάν, με βάση την επαγγελματική του εμπειρία της τελευταίας 5ετίας, έχει εντοπίσει μη διορθωμένα σφάλματα για τα οποία σωρευτικά ισχύουν τα κάτωθι:*
- α) σχετίζονται διακριτά με μια τουλάχιστον περίπτωση του ερωτηματολογίου που ακολουθούν (11 περιστάσεις που περιλαμβάνονται στο ΔΠΕ 450§Α16),*
 - β) τα ανωτέρω σφάλματα είτε δεν μπορούν να ποσοτικοποιηθούν, είτε βρίσκονται μεμονωμένα χαμηλότερα από το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο,*
 - γ) βάση του ΔΠΕ 450, λόγω του βαθμού επίδρασής τους στις ανωτέρω περιστάσεις, αξιολογούνται ως ουσιώδη, ατομικά ή αθροιστικά μαζί με άλλα επουσιώδη σφάλματα που συγκεντρώνονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου.*

Το ερώτημα (i) είναι υποχρεωτικό με δυνατότητα επιλογής ΟΧΙ/ΝΑΙ, όπου:

ΟΧΙ = "Δεν έχω εντοπίσει τέτοια μη διορθωμένα σφάλματα για την συγκεκριμένη περίπτωση" ή

ΝΑΙ = "Έχω εντοπίσει τέτοια μη διορθωμένα σφάλματα για την συγκεκριμένη περίπτωση",

Για τις ανάγκες ποσοτικοποίησης των απαντήσεων ορίστηκε μια βαθμολογική κλίμακα, όπου αν ο ελεγκτής εντόπισε σφάλματα αυτό ισοδυναμεί με βαθμολογία 2, διαφορετικά αντιστοιχεί σε βαθμολογία 1.

Επίσης, για να αποφύγουμε ο ερωτώμενος να περιηγείται άσκοπα στο ερωτηματολόγιο και να επιτευχθεί ο συντομότερος χρόνος για τη συμπλήρωση του ερωτηματολογίου ορίστηκε ο ακόλουθος περιορισμός:

Αν στην προηγούμενη ερώτηση (i), Η ΑΠΑΝΤΗΣΗ είναι ΝΑΙ, τότε υποχρεωτικά συνεχίζει στο επόμενο ερώτημα:

- ii. *"Διατυπώσατε διαφοροποιημένη γνώμη για τη συγκεκριμένη περίπτωση; (το σχόλιο είναι προαιρετικό αλλά θα βοηθήσει στην εξακρίβωση των συμπερασμάτων.)"*

Διαφορετικά, αν η ΑΠΑΝΤΗΣΗ στο ερώτημα (i) είναι ΟΧΙ, συνεχίζει, υποχρεωτικά, στην επόμενη Περίσταση.

ζ γ ε δ υ̃ α̃

Ο ερωτώμενος ελεγκτής, στο Μέρος Γ', καλείται να βαθμολογήσει (με κατάταξη από το 1 έως το 5), όπου [1: Καθόλου/ 2: Λίγο/ 3: Μέτρια/ 4: Πολύ/ 5: Πάρα πολύ], τις συνέπειες της χρήσης των ποιοτικών παραγόντων σε ορισμένους τομείς όπως:

- i) το ελεγκτικό έργο (ερωτήσεις από 1 έως 7),
- ii) την χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων (ερωτήσεις από 8 έως 11),
- iii) την επαγγελματική σχέση ελεγχόμενου – ελεγκτή (ερωτήσεις από 12 έως 14) και

iv) την πληροφόρηση των χρηστών και το όφελος του κοινωνικού συνόλου (ερωτήσεις από 15 έως 19).

Όλες οι ερωτήσεις και στο Μέρος Γ' ορίστηκαν ως υποχρεωτικές ώστε ο ερωτώμενος για να συνεχίσει θα πρέπει να έχει απαντήσει την προηγούμενη ερώτηση. Επιπλέον η μέτρηση των απαντήσεων έγινε μέσα από ερωτήσεις κλειστού τύπου με 5-βαθμια κλίμακα Likert, όπου η τιμή "1" εκφράζει τη πλήρη διαφωνία και η τιμή "5" εκφράζει τη πλήρη συμφωνία.

5.3. Α' ρερε υΐρε Ψΐε

Οι δειγματικές μονάδες είναι εξωτερικοί ελεγκτές καθώς αυτοί αποτελούν τον υποκείμενο χρήστη των ποιοτικών παραγόντων κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Συνεπώς η ποσότητα του δείγματος πρέπει να συγκεντρώνει έναν ικανό αριθμό ελεγκτών, με χαρακτηριστικά (ηλικία, επαγγελματική εμπειρία, θέση) που εξασφαλίζουν επαρκή διαφοροποίηση του δείγματος προκειμένου να εξαχθούν πιο ασφαλή συμπεράσματα.

Το δείγμα των εξωτερικών ελεγκτών επιλέχτηκε μέσα από το μητρώο που τηρεί το ΣΟΕΛ και αφορά ελεγκτές που ανήκουν σε τυχαία βαθμίδα οι οποίοι εργάζονται στην Ελληνική επικράτεια. Πληροφοριακά ο αριθμός αυτών των ελεγκτών ανέρχεται περίπου σε 1.400 εργαζόμενους. Στόχος μου είναι να συγκεντρωθεί ένα δείγμα από περίπου 70 ελεγκτές, αριθμός που αντιστοιχεί στο 5% του συνόλου (ποσοστό που χρησιμοποιήθηκε σε παρόμοιες έρευνες). Επισημαίνεται ότι το σχετικό δείγμα εξάγεται από ένα κλάδο που λόγω αντικείμενου παρουσιάζει συσχετίσεις και αλληλεπιδράσεις.

Συνοπτικά τα χαρακτηριστικά του στατιστικού δείγματος είναι:

- το δείγμα είναι αντιπροσωπευτικό του πληθυσμού (ως προς το χαρακτηριστικό που ελέγχουμε, είναι όλοι ελεγκτές),
- το δείγμα είναι σχετικό με τον στόχο-αντικείμενο του ελέγχου,
- το δείγμα έχει μέγεθος ικανό, σύμφωνα με παρόμοιες ερευνητικές εργασίες, ώστε οι εκτιμήσεις και οι έλεγχοι που θα πραγματοποιήσω να έχουν το επιθυμητό/ανεκτό επίπεδο ακρίβειας /κινδύνου σφάλματος.

5.4. ζ γυΐ Ψ Ψΐ ρΐαΐΐΐε ρ γ ρ ΐε Ψΐρερε ρ Ψ ρρερε υΐρε γγ ρ1

Ο σχεδιασμός του ερωτηματολογίου βασίστηκε στο μηχανισμό και στα εργαλεία που διέθετε η ηλεκτρονική πλατφόρμα eSURVEY CREATOR μέσω της σχετικής ιστοσελίδας. Το ερωτηματολόγιο διαβιβάστηκε, ηλεκτρονικά προς συμπλήρωση σε 68 ελεγκτές και παρέμεινε για ένα δίμηνο διαθέσιμο σε ένα μη στοχευμένο δείγμα εξωτερικών ελεγκτών. Η συμπλήρωση του ερωτηματολογίου πραγματοποιήθηκε ηλεκτρονικά μέσω της ανωτέρω πλατφόρμας και έτσι οι απαντήσεις αποθηκεύτηκαν αυτόματα. Η επιλογή αποκλειστικά της ηλεκτρονικής μεθόδου για το σχεδιασμό και τη συμπλήρωση αφενός αποτελούσε μια εμπειρία στο κομμάτι

¹ Το ερωτηματολόγιο, οι συνοδευτικές επιστολές καθώς και το ηλεκτρονικό αρχείο των απαντήσεων βρίσκεται συνημμένο στο Παράρτημα.

σχεδιασμού του ερωτηματολογίου καθώς και στη διαδικασία λήψης πληροφοριών και μια καινοτομία στην μεθοδολογία της διπλωματικής εργασίας. Επιπλέον διασφαλιζόταν η διαφάνεια και η αμεσότητα της διαδικασίας, η τήρηση της ανωνυμίας καθώς και η εξασφάλιση σε σύντομο χρονικό διάστημα της συγκέντρωσης όλων των απαντήσεων. Εκτός του ερωτηματολογίου ταυτόχρονα στάλθηκε ηλεκτρονικά συνημμένη επιστολή με γενικές πληροφορίες για τη διπλωματική μου εργασία καθώς και μια μικρή προσωπική αναφορά.

Τελικά, συγκεντρώθηκαν απαντήσεις από 33 άτομα, σε σύνολο 68 ερωτηθέντων (49%), μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας λαμβάνοντας αυτόματα μοναδικό κωδικό αριθμό.

5.5. ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

Ακολουθούν, σε πίνακες, αποσπάσματα από το ερωτηματολόγιο ώστε να διευκολυνθεί για τη συνέχεια ο αναγνώστης. Τα δεδομένα αφορούν:

(α) τους ποιοτικούς παράγοντες (αναφέρονται ως τις περιστάσεις στο ΔΠΕ 450§Α16) κατά την εφαρμογή της έννοιας της σημαντικότητας (Πίνακας Α),

(β) τους τομείς στους οποίους θα αξιολογηθούν οι συνέπειες της χρήσης των ποιοτικών παραγόντων (Πίνακας Β).

Αναλυτικά:

Πίνακας Α: Παράγοντες που επηρεάζουν την εφαρμογή της έννοιας της σημαντικότητας (ΔΠΕ 450§Α16)

Α/Α	Παράγοντες
1	Επηρεάζει τη συμμόρφωση με ρυθμιστικές απαιτήσεις.
2	Επηρεάζει τη συμμόρφωση με όρους χρέους ή άλλες συμβατικές απαιτήσεις.
3	Σχετίζεται με τη λανθασμένη επιλογή ή εφαρμογή λογιστικής πολιτικής που έχει επουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου αλλά είναι πιθανό να έχει ουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις μελλοντικών περιόδων.
4	Συγκαλύπτει αλλαγή στα κέρδη ή άλλες τάσεις, ειδικότερα στο πλαίσιο των γενικών οικονομικών και κλαδικών συνθηκών.
5	Επηρεάζει δείκτες που χρησιμοποιούνται για την αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής θέσης της οντότητας, των αποτελεσμάτων των λειτουργιών ή των ταμιακών ροών.
6	Επηρεάζει την πληροφόρηση κατά τομέα που παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις (για παράδειγμα, τη σοβαρότητα του θέματος σε τομέα ή άλλο τμήμα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της οντότητας που έχει εντοπισθεί ότι διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στις λειτουργίες της οντότητας ή στην κερδοφορία).
7	Έχει ως επίδραση την αύξηση των απολαβών της διοίκησης, για παράδειγμα, εξασφαλίζοντας ότι ικανοποιούνται οι απαιτήσεις για την απονομή πρόσθετων αμοιβών ή άλλων κινήτρων.
8	Είναι σημαντικό λαμβάνοντας υπόψη την κατανόηση του ελεγκτή για γνωστές προηγούμενες

	κοινοποιήσεις στους χρήστες, για παράδειγμα, αναφορικά με προβλεπόμενα κέρδη
9	Σχετίζεται με κονδύλια που αφορούν συγκεκριμένα μέρη (για παράδειγμα, εάν εξωτερικά μέρη στη συναλλαγή σχετίζονται με μέλη της διοίκησης της οντότητας).
10	Είναι παράλειψη πληροφοριών που δεν απαιτούνται ειδικά από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς αλλά οι οποίες, κατά την κρίση του ελεγκτή, είναι σημαντικές για την κατανόηση των χρηστών για τη χρηματοοικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση ή τις ταμιακές ροές της οντότητας.
11	Επηρεάζει άλλες πληροφορίες που θα κοινοποιηθούν σε έγγραφα που περιλαμβάνουν τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις (για παράδειγμα, πληροφορίες που πρόκειται να περιληφθούν σε «Σχολιασμό και Ανάλυση της Διοίκησης» ή σε «Λειτουργική και Χρηματοοικονομική Επισκόπηση») που μπορεί λογικά να αναμένεται ότι θα επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων.

Πηγή αναφορών: ΔΠΕ 450§Α16 (ΦΕΚ/Β'3848/23-10-2012, σελ. 44004).

Ἡ ἀνάλυση τοῦ ἔλεγχου καὶ τοῦ ἐλεγκτοῦ σύμφωνα με τὸ ΔΠΕ 450§16 ὑπὸ τὴν ἑξῆς ἀποψηφοδότηση:

i. § 16.1: «Ἀποδοτικότητα»	
1.	Ὁ ἔλεγχος εἶναι τὴν ποιότητα των υπηρεσιών που σχετίζονται με τον έλεγχο και ειδικότερα με τον καθορισμό
2.	Ἀποδοτικότητα μεγαλύτερη ακρίβεια στη γνώμη του ελεγκτή.
3.	Ἡ ἀποδοτικότητα τὴν πιθανότητα αναθεώρησης του ουσιασδες μεγέθους ως σύνολο.
4.	Ἡ ἀποδοτικότητα τὸ ελεγκτικό έργο καθώς απαιτεί περισσότερα ελεγκτικά βήματα για την επίτευξη των σκοπών του ελέγχου που θέτουν τα ΔΠΕ.
5.	Ἡ ἀποδοτικότητα τὴν ανάγκη συνεργασίας με ειδικούς εμπειρογνώμονες.
6.	Ἡ ἀποδοτικότητα τὴν ανάγκη εξειδίκευσης του γνωστικού αντικειμένου που κατέχει ο ελεγκτής.
7.	Ἡ ἀποδοτικότητα τὸ κόστος του ελέγχου λόγω του πρόσθετου ελεγκτικού έργου.
ii. § 16.2: «Ἡ ἀποδοτικότητα τοῦ ἐλεγκτοῦ σύμφωνα με τὸ ΔΠΕ 450§16 ὑπὸ τὴν ἑξῆς ἀποψηφοδότηση:	
8.	Ἡ ἀποδοτικότητα τὴν παρουσία σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις μελλοντικών περιόδων.
9.	Ἡ ἀποδοτικότητα τὸ ενδεχόμενο εμφάνισης μη κανονικότητας (irregularities) στις οικονομικές καταστάσεις μελλοντικών περιόδων.
10.	Ὁ ἔλεγχος εἶναι τὴν χρησιμότητα της έκθεσης ελέγχου.
11.	Ὁ ἔλεγχος εἶναι τὸ βαθμό συμμόρφωσης των οικονομικών καταστάσεων με το κανονιστικό πλαίσιο που ισχύει για τις εισηγμένες.
iii. § 16.3: «Ἀποδοτικότητα τοῦ ἐλεγκτοῦ σύμφωνα με τὸ ΔΠΕ 450§16 ὑπὸ τὴν ἑξῆς ἀποψηφοδότηση:	
12.	Ἡ ἀποδοτικότητα τὸ πεδίο σύγκρουσης συμφερόντων μεταξύ των προσώπων που καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις και του ελεγκτή, λόγω της φύσης των παραμέτρων (ποιοτικά κριτήρια).

- ii. Και οι δυο ομάδες συμφωνούν ότι η αποτελεσματική χρήση των ποιοτικών παραγόντων θα έχει θετικές επιπτώσεις σε μια σειρά από τους ανωτέρω τομείς όπως:

(α) Στο ελεγκτικό έργο, ως υπηρεσία.

Θεωρούν, από κοινού, ότι α) θα αυξήσει τον όγκο των ελεγκτικών υπηρεσιών, λαμβάνοντας υπόψη και τον όγκο των πληροφοριών που εμπεριέχεται στη σχετική έκθεση των ελεγκτών καθώς και ότι β) θα βελτιώσει το ελεγκτικό έργο, ως προς την ποιότητα των πληροφοριών. Η πλευρά των ελεγκτών πιστεύει, επιπλέον, ότι αυξάνει τη χρησιμότητα του ελεγκτικού έργου, καθώς οδηγεί σε ακριβέστερη ελεγκτική γνώμη η οποία σχετίζεται με την ποιότητα του ελέγχου.

(β) Στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

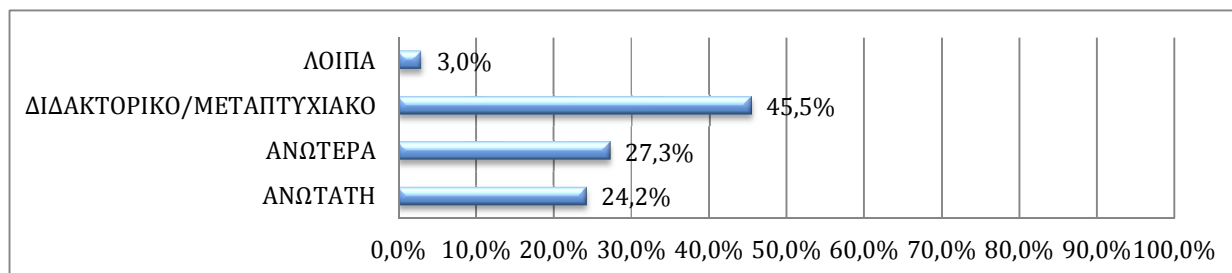
Οι απόψεις και των δυο ομάδων συμπίπτουν στο γεγονός ότι με την χρήση των ποιοτικών παραγόντων του ΔΠΕ 450 αυξάνεται η αξιοπιστία και η ακρίβεια των δημοσιοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα στοιχεία αυτά οδηγούν σε μείωση της πιθανότητας εμφάνισης σφαλμάτων σκοπιμότητας και περαιτέρω σε παρουσίαση μιας δίκαιης εικόνας της ελεγχόμενης οντότητας. Επιπλέον, η ομάδα των ελεγκτών τονίζει ότι αυξάνεται ο βαθμός σχετικότητας των οικονομικών καταστάσεων, ενώ από κοινού οι δύο ομάδες δεν πιστεύουν ότι εξαλείφεται ο κίνδυνος ύπαρξης τυχαίων σφαλμάτων, δηλαδή σφαλμάτων που δεν συνδέονται με σκοπιμότητες.

(γ) Στο κοινωνικό σύνολο

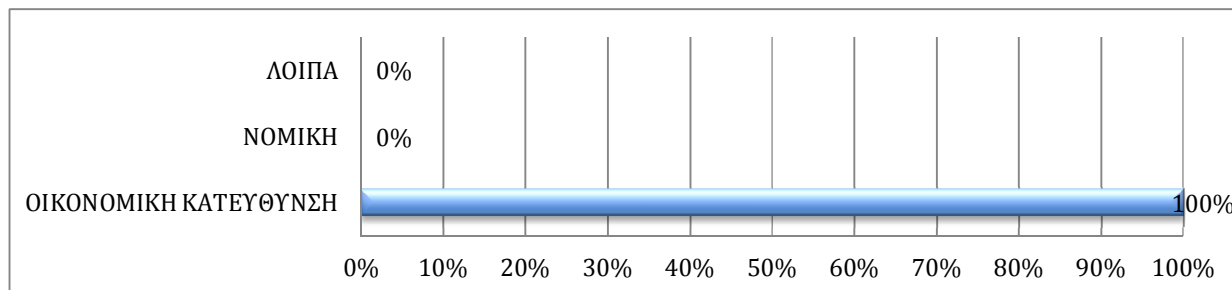
Η εμπιστοσύνη των χρηστών και περαιτέρω η ικανοποίηση της επιθυμίας τους για την αναμενόμενη ποιότητα του έργου των ελεγκτών στοιχεία βελτιώνονται από την χρήση των ποιοτικών παραγόντων, άποψη που συμφωνούν και οι δύο ομάδες. Από την άλλη πλευρά, οι δύο ομάδες συμφωνούν ότι δεν συντελεί στην εξάλειψη της πιθανότητας για εταιρικό σκάνδαλο.

- iii. Σύμφωνα με το άρθρο, σημαντική απόκλιση ανάμεσα στις απόψεις των δύο ομάδων υπάρχει στο ερώτημα που αφορά τη σχέση ελεγχόμενης οντότητας και ελεγκτή. Κατά την άποψη των ελεγκτών επισημαίνονται οι αρνητικές επιπτώσεις που ελλοχεύουν στη σχέση με το πελάτη (ελεγχόμενη επιχείρηση) και το κίνδυνο της διακοπής της. Επίσης δεν προκύπτει ότι αυξάνεται το κόστος ελέγχου ή η πιθανότητα αρνητικής επίπτωσης στην εικόνα του ελεγκτή.
- iv. Τέλος το άρθρο υποστηρίζει την άποψη των θεσμικών φορέων (SEC και IAASB) για τις επισημάνσεις που διατυπώνουν σχετικά με τη χρήση του όρου σημαντικότητα. Η σημαντικότητα είναι κάτι περισσότερο από ένας αριθμός. Η υποκειμενικότητα της κρίσης, του τι είναι σημαντικό, είναι αδιαμφισβήτητη και περιλαμβάνει ταυτόχρονα ποσοτικούς και ποιοτικούς παράγοντες.

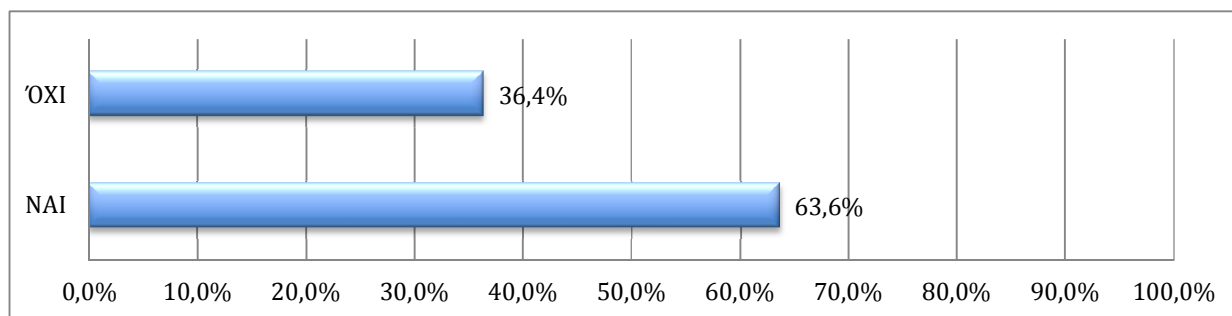
Διάγραμμα 3: Γνώσεις



Διάγραμμα 4: Αντικείμενο σπουδών



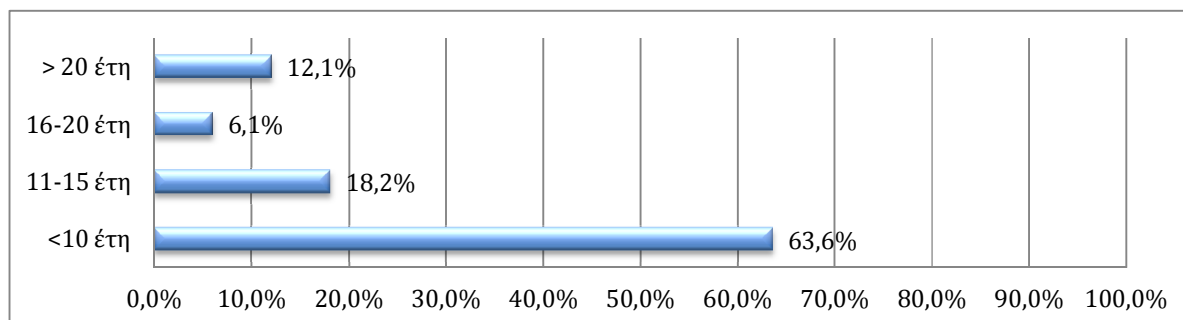
Διάγραμμα 5: Επαγγελματικός τίτλος



4. Ελεγκτική εμπειρία (αριθμός απαντήσεων 33)

Η πλειοψηφία, ποσοστό 63,6% (21 ελεγκτές), έχει εμπειρία μικρότερη από 10 έτη, ακολουθεί ποσοστό 18,2% (6 ελεγκτές) με εμπειρία μεταξύ 11-15 έτη, ενώ μικρότερο ποσοστό, 12,1% (4 ελεγκτές), με εμπειρία μεγαλύτερη από 20 έτη. Το δείγμα συμπληρώνεται με ποσοστό 6,1% που αφορά ελεγκτές με εμπειρία μεταξύ 16-20 έτη.

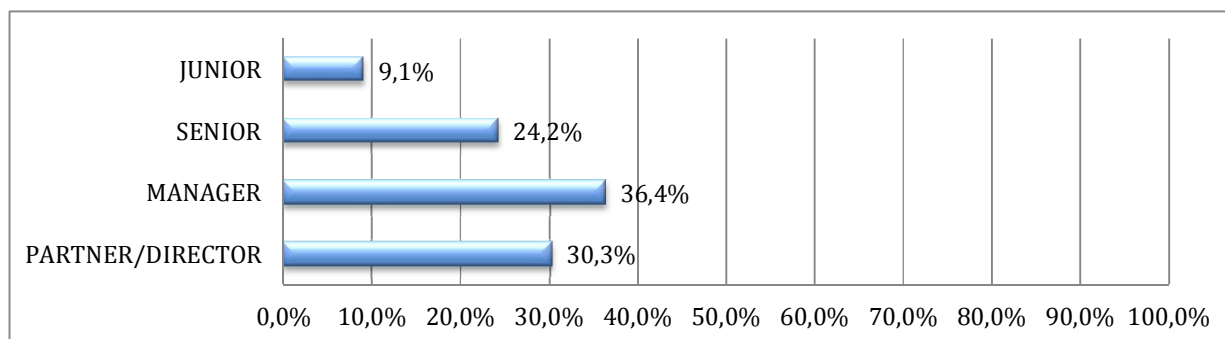
Διάγραμμα 6: Ελεγκτική εμπειρία



5. Θέση (αριθμός απαντήσεων 33)

Η πλειοψηφία του δείγματος, ήτοι το 36,4% (12 ελεγκτές) ασκεί καθήκοντα manager, ενώ σημαντικό ποσοστό 30,3% (10 ελεγκτές) είναι partner/director. Επιπλέον το 24% ανήκει στη κατηγορία 'senior' και το υπόλοιπο 9,1% στη κατηγορία 'junior'.

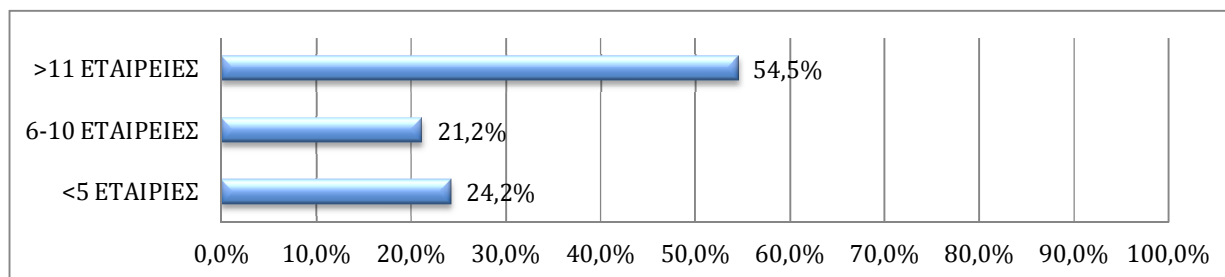
Διάγραμμα 7: Θέση



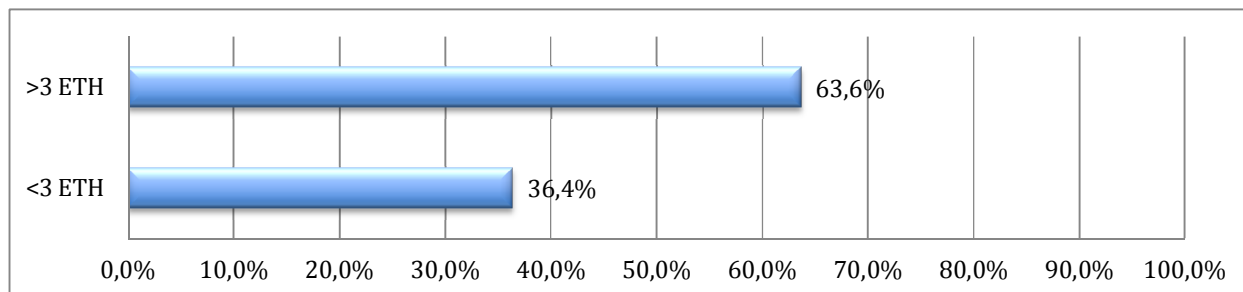
6. Αριθμός εταιρειών που ελέχθησαν/ χρονική διάρκεια συνεργασίας / αριθμός εισηγμένων (αριθμός απαντήσεων 33)

Η πλειοψηφία των ελεγκτών, ποσοστό 54,5% (18 ελεγκτές) έλεγξαν, το 2013, πάνω από 11 εταιρείες. Επιπλέον η πλειοψηφία των ελεγκτών, ποσοστό 63,6% (21 ελεγκτές) είχαν συνεργασία με τις ελεγχόμενες εταιρίες πάνω από 3 έτη, ενώ το μεγαλύτερο ποσοστό 87,9% των ελεγκτών (ήτοι 29 ελεγκτές) ελέγχει μη εισηγμένες εταιρείες.

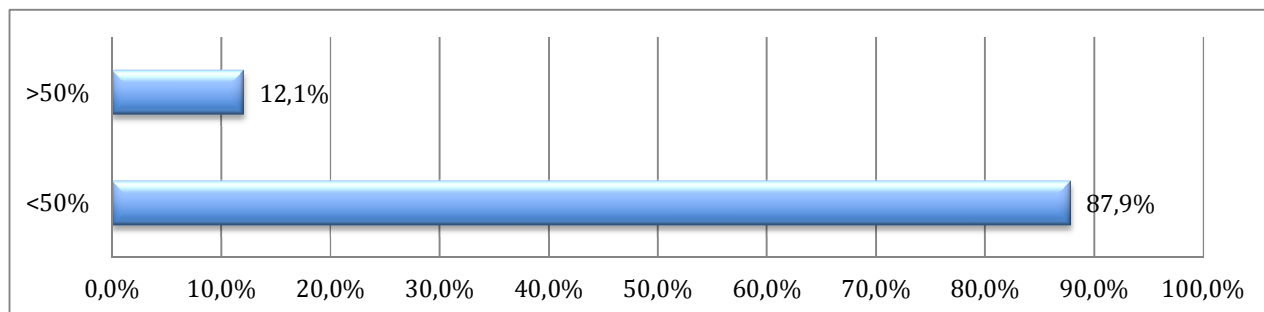
Διάγραμμα 8: Αριθμός εταιρειών που ελέχθησαν με έτος αναφοράς το 2013



Διάγραμμα 9: Διάρκεια συνεργασίας με την πλειοψηφία των ελεγχόμενων εταιρειών έως το 2013



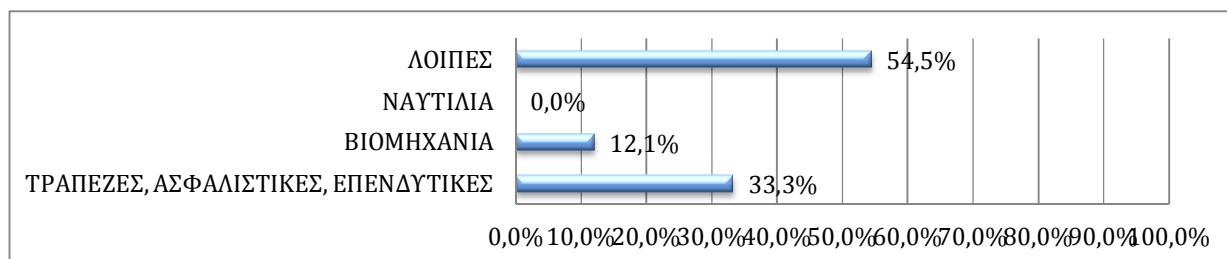
Διάγραμμα 10: Αριθμός εισηγμένων με έτος αναφοράς το 2013



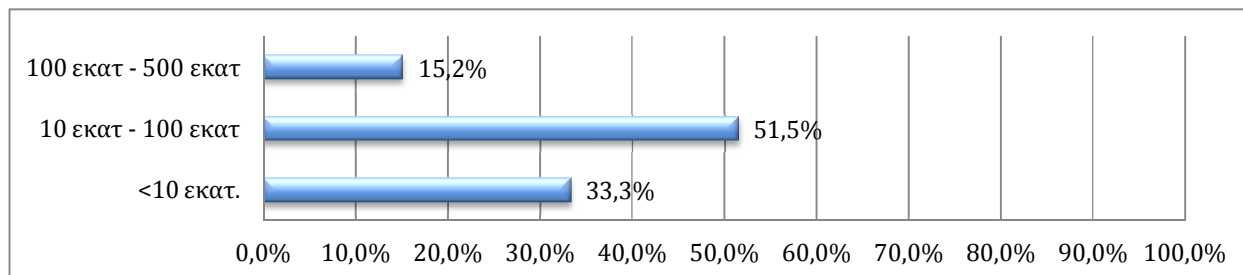
7. Κλάδος οικονομίας / Μέγεθος εταιρειών (αριθμός απαντήσεων 33)

Η πλειοψηφία 54,5% (18 εταιρείες) των εταιρειών που έλεγξαν οι ελεγκτές του δείγματος ανήκει σε λοιπούς κλάδους, ενώ, επίσης, σημαντικό ποσοστό ήτοι 33,33% ανήκει στον χρηματοοικονομικό κλάδο. Το υπόλοιπο ποσοστό, ήτοι 12,1% (4 εταιρείες), ανήκει στη βιομηχανία. Η πλειοψηφία των εταιρειών που ελέγχθηκαν το 2013 (ποσοστό 51,5%) είχαν συνολικά τζίρο από 10 εκατ. έως 100 εκατ.

Διάγραμμα 11: Κλάδος οικονομίας



Διάγραμμα 12: Μέγεθος εταιρειών



6.2. Ψηφισμός των ελεγκτών σχετικά με την αξιολόγηση των ελεγκτών

Ο Πίνακας που ακολουθεί παρουσιάζει συγκεντρωτικά τις απαντήσεις των ελεγκτών του δείγματος που αφορούν τα ερωτήματα (i) και (ii), όπως προαναφέρθηκαν στην ενότητα 5:3 'Σχεδιασμός και δομή ερωτηματολογίου', καθώς και τα αριθμητικά δεδομένα τα οποία θα χρησιμοποιηθούν για τη σχετική ανάλυση. Η περιγραφική στατιστική

ανάλυση που ακολουθεί βασίζεται στα σχετικά ποσοστά που προκύπτουν από τον αριθμό αυτών που απάντησαν. Σε κάποιες ερωτήσεις, όπου δεν έχουμε πλήρεις απαντήσεις, τα δεδομένα σταθμίστηκαν.

6.3. **Ե՞նթ ընթացքում ի՞նչ էլ փոփոխվում է չ՝ օգնվում է**

Η δομή του ερωτηματολογίου στο Μέρος Β΄ έχει δύο στάδια. Στο 1^ο στάδιο ο ελεγκτής καλείται να απαντήσει αν έχει εντοπίσει επουσιώδη σφάλματα ανά περίπτωση του ΔΠΕ450§A16 και στο 2^ο στάδιο, έχοντας εντοπίσει, αν διαφοροποίησε τη γνώμη του.

Εξετάζοντας τα δεδομένα των απαντήσεων του δείγματος διαπιστώνεται ότι:

1. το ποσοστό του συνολικού δείγματος των ελεγκτών που έχει εντοπίσει επουσιώδη σφάλματα και σχετίζονται με μια τουλάχιστον από τις περιστάσεις του ΔΠΕ450§A16, ανέρχεται σε 24%, ήτοι 7 ελεγκτές από τους 28 (το ποσοστό σταθμίζει τους επιμέρους μέσους όρους).
Διευκρινίζεται ότι οι περιστάσεις δεν έχουν ισοδύναμη συχνότητα σε παρουσία σφαλμάτων καθώς υπάρχει περίπτωση που μόλις ένας ελεγκτής εντόπισε επουσιώδη σφάλματα.
2. Το μέσο ποσοστό του δείγματος των ελεγκτών που διατύπωσε διαφοροποιημένη γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων, από τη χρήση του ΔΠΕ450§A16, είναι μόλις 12%, αλλά ποικίλλει από περίπτωση σε περίπτωση.
3. Το μέσο ποσοστό του δείγματος των ελεγκτών που εντόπισαν επουσιώδη σφάλματα και απάντησαν θετικά για τη διατύπωση διαφοροποιημένης γνώμης, είναι 49%, αλλά ποικίλλει από περίπτωση σε περίπτωση.

Τέλος στο Παράρτημα περιέχονται αναλυτικά όλα τα διαγράμματα που αφορούν τα δεδομένα για τους:

- *Ελεγκτές που έχουν εντοπίσει επουσιώδη σφάλματα ανά περίπτωση (ποιοτικό παράγοντα) του ΔΠΕ 450.*
- *Ελεγκτές που, κάνοντας χρήση των ποιοτικών παραγόντων του ΔΠΕ 450, έχουν εντοπίσει επουσιώδη σφάλματα και διατύπωσαν διαφοροποιημένη γνώμη.*
- *Οι ανωτέρω απαντήσεις απεικονίζονται και με κριτήριο τη θέση του ελεγκτή.*

6.4. **Ե՞նթ ընթացքում ի՞նչ էլ փոփոխվում է չ՝ ի՞նչ էլ փոփոխվում է չ՝ օգնվում է**

Αναλυτικά και για κάθε ερευνητικό ερώτημα και περαιτέρω για κάθε περίπτωση έχουμε:

1^ο Ե՞նթ փոփոխվում է չ՝ փոփոխվում է:

Ο ελεγκτής εντοπίζει επουσιώδη σφάλματα που σχετίζονται με μια από τις περιστάσεις του ΔΠΕ 450§A16 (11 ποιοτικοί παράγοντες).

2^ο Ե՞նթ փոփոխվում է չ՝ փոփոխվում է:

Ο ελεγκτής διατυπώνει διαφοροποιημένη γνώμη, αξιολογώντας, ως σημαντικά, μη διορθωμένα σφάλματα που έχει εντοπίσει κατά τον έλεγχο, τα οποία ως μέγεθος είναι χαμηλότερα του ουσιώδους μεγέθους αλλά σχετίζονται με τις περιστάσεις (ποιοτικοί παράγοντες, όπως αναφέρονται στο ΔΠΕ 450§A16).

Περιστάσεις του ΔΠΕ 4505Α16 (11 ποιοτικοί παράγοντες)	Περίσταση ⁱ	Αριθμός ελεγκτών				Διαφοροποίηση γνώμης				
		ΝΑΙ ⁱⁱ	%	ΟΧΙ	ΣΥΝΟΛΟ	ΝΑΙ ⁱⁱⁱ	%	(σύνολο) ^{iv}	% (ΝΑΙ) ^v	ΟΧΙ
Επηρεάζει δείκτες που χρησιμοποιούνται για την αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής θέσης της οντότητας, των αποτελεσμάτων των λειτουργιών ή των ταμιακών ροών.	Περίσταση 5	12	41%	17	29	7	24%	58%	5	
Επηρεάζει τη συμμόρφωση με όρους χρέους ή άλλες συμβατικές απαιτήσεις.	Περίσταση 2	12	39%	19	31	9	29%	75%	3	
Συγκαλύπτει αλλαγή στα κέρδη ή άλλες τάσεις, ειδικότερα στο πλαίσιο των γενικών οικονομικών και κλαδικών συνθηκών.	Περίσταση 4	10	34%	19	29	4	14%	40%	6	
Επηρεάζει τη συμμόρφωση με ρυθμιστικές απαιτήσεις.	Περίσταση 1	10	31%	22	32	6	19%	60%	4	
Είναι παράλειψη πληροφοριών που δεν απαιτούνται ειδικά από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς αλλά οι οποίες, κατά την κρίση του ελεγκτή, είναι σημαντικές για την κατανόηση των χρηστών για τη χρηματοοικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση ή τις ταμιακές ροές της οντότητας.	Περίσταση 10	7	27%	19	26	3	12%	43%	4	
Σχετίζεται με τη λανθασμένη επιλογή ή εφαρμογή λογιστικής πολιτικής που έχει επουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου αλλά είναι πιθανό να έχει ουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις μελλοντικών περιόδων.	Περίσταση 3	7	23%	23	30	4	13%	57%	3	
Επηρεάζει άλλες πληροφορίες που θα κοινοποιηθούν σε έγγραφα που περιλαμβάνουν τις ελεγχμένες οικονομικές καταστάσεις (για παράδειγμα, πληροφορίες που πρόκειται να περιληφθούν σε «Σχολιασμό και Ανάλυση της Διοίκησης» ή σε «Λειτουργική και Χρηματοοικονομική Επισκόπηση») που μπορεί λογικά να αναμένεται ότι θα επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων.	Περίσταση 11	5	19%	21	26	1	4%	20%	4	
Σχετίζεται με κονδύλια που αφορούν συγκεκριμένα μέρη (για παράδειγμα, εάν εξωτερικά μέρη στη συναλλαγή σχετίζονται με μέλη της διοίκησης της οντότητας).	Περίσταση 9	4	15%	22	26	1	4%	25%	3	
Επηρεάζει την πληροφόρηση κατά τομέα που παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις (για παράδειγμα, τη σοβαρότητα του θέματος σε τομέα ή άλλο τμήμα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της οντότητας που έχει εντοπισθεί ότι διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στις λειτουργίες της οντότητας ή στην κερδοφορία).	Περίσταση 6	4	14%	24	28	0	0%	0%	4	
Έχει ως επίδραση την αύξηση των απολαβών της διοίκησης, για παράδειγμα, εξασφαλίζοντας ότι ικανοποιούνται οι απαιτήσεις για την απονομή πρόσθετων αμοιβών ή άλλων κινήτρων.	Περίσταση 7	2	7%	25	27	1	4%	50%	1	
Είναι σημαντικό λαμβάνοντας υπόψη την κατανόηση του ελεγκτή για γνωστές προηγούμενες κοινοποιήσεις στους χρήστες, για παράδειγμα, αναφορικά με προβλεπόμενα κέρδη	Περίσταση 8	1	4%	25	26	0	0%	0%	1	
Μέσος όρος		7	24%	21	28	3	12%	49%	3,5	

i. Αντιστοιχεί στον αύξοντα αριθμό της περίπτωσης όπως αναφέρεται στο ερωτηματολόγιο.

ii. Αριθμός ελεγκτών ανά περίπτωση που εντόπισαν επουσιώδη σφάλματα.

iii. Αριθμός ελεγκτών ανά περίπτωση που εντόπισαν επουσιώδη σφάλματα και διατύπωσαν διαφοροποιημένη γνώμη.

iv. Ποσοστό που αντιστοιχεί στον αριθμό των ελεγκτών που διατύπωσαν διαφοροποιημένη γνώμη προς το σύνολο των ελεγκτών που απήντησαν.

v. Ποσοστό που αντιστοιχεί στον αριθμό των ελεγκτών που διατύπωσαν διαφοροποιημένη γνώμη προς το σύνολο των ελεγκτών που εντόπισαν επουσιώδη σφάλματα.

- Τα σύνολα αφορούν τους μέσους όρους των μεγεθών.

- Τα δεδομένα του πίνακα απεικονίζονται με διαγράμματα στο Παράρτημα.

Σύμφωνα με τον ανωτέρω πίνακα που συγκεντρώνει τα δεδομένα που αφορούν το 1^ο διερευνητικό ερώτημα διακρίνουμε τις κατωτέρω στάσεις με κριτήριο το ποσοστό που συγκεντρώνει η κάθε απάντηση:

i. Ηicgg e ύΰΰid

Τη σημαντικότερη σύγκλιση των απόψεων των ελεγκτών του δείγματος που εντόπισε επουσιώδη σφάλματα συγκέντρωσε η περίπτωση 5 (Π-5).

Έτσι:

- 1) η **Ψ-5** ‘Επηρεάζει δείκτες που χρησιμοποιούνται για την αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής θέσης της οντότητας, των αποτελεσμάτων των λειτουργιών ή των ταμιακών ροών’

συγκεντρώνει το μεγαλύτερο ποσοστό, ήτοι 41% των ελεγκτών (12/29) απάντησαν ότι εντόπισαν επουσιώδη σφάλματα που σχετίζονται με τη ανωτέρω περίπτωση.

ii. **з ґґґґґґґґґґґ**

Ακολουθούν με σημαντικά ποσοστά (πάνω από 30%), από τις απαντήσεις των ελεγκτών του δείγματος ότι εντόπισαν επουσιώδη σφάλματα, οι περιστάσεις Π-2, Π-4 και Π-1.

Έτσι:

- 2) η **ґ-2** ‘Επηρεάζει τη συμμόρφωση με όρους χρέους ή άλλες συμβατικές απαιτήσεις’ συγκέντρωσε το 39% των ελεγκτών (12/31),
- 3) η **ґ-4** ‘Συγκαλύπτει αλλαγή στα κέρδη ή άλλες τάσεις, ειδικότερα στο πλαίσιο των γενικών οικονομικών και κλαδικών συνθηκών’, απάντησε το 34% των ελεγκτών (10/29) και
- 4) η **ґ-1** ‘Επηρεάζει τη συμμόρφωση με ρυθμιστικές απαιτήσεις’, συγκέντρωσε το 31% των ελεγκτών (10/32)

iii. **ґ ґґґґґґґґґґґ**

Μικρός, αλλά όχι ασήμαντος, αριθμός ελεγκτών ανέφερε επουσιώδη σφάλματα να εντοπίζονται στις περιστάσεις Π-10, Π-3 και Π-11.

Έτσι:

- 5) η **ґ-10** ‘Είναι παράλειψη πληροφοριών που δεν απαιτούνται ειδικά από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς αλλά οι οποίες, κατά την κρίση του ελεγκτή, είναι σημαντικές για την κατανόηση των χρηστών για τη χρηματοοικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση ή τις ταμιακές ροές της οντότητας’, όπου εντόπισε το 27% των ελεγκτών (7/26),
- 6) η **ґ-3** “Σχετίζεται με τη λανθασμένη επιλογή ή εφαρμογή λογιστικής πολιτικής που έχει επουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου αλλά είναι πιθανό να έχει ουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις μελλοντικών περιόδων”, εντόπισε το 23% των απαντούντων ελεγκτών (7/30), εντούτοις συγκεντρώνει υψηλό ποσοστό πιθανότητας στο ερώτημα, αν θα διατυπωθεί διαφοροποιημένη γνώμη (57%), όπως θα αναλυθεί και παρακάτω,
- 7) η **ґ-11** “Επηρεάζει άλλες πληροφορίες που θα κοινοποιηθούν σε έγγραφα που περιλαμβάνουν τις ελεγχμένες οικονομικές καταστάσεις (για παράδειγμα, πληροφορίες που πρόκειται να περιληφθούν σε «Σχολιασμό και Ανάλυση της Διοίκησης» ή σε «Λειτουργική και Χρηματοοικονομική Επισκόπηση») που μπορεί λογικά να αναμένεται ότι θα επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων’, εντόπισε το 19% των ελεγκτών (5/26),

iv. **ґґґґґґ ґґґґґґ ґґґґґ**

Από την άλλη πλευρά, υψηλό ποσοστό ελεγκτών φαίνεται να συμφωνεί ότι σε ορισμένες περιστάσεις, όπως οι Π-9, Π-6, Π-7 και Π-8, δεν έχει εντοπίσει επουσιώδη σφάλματα.

Έτσι οι περιστάσεις αυτές που παρουσιάζουν χαμηλά ποσοστά στο ερώτημα, αν έχουν εντοπίσει επουσιώδη σφάλματα που σχετίζονται με αυτή τη περίπτωση, είναι:

- 8) η **Θ-9** “Σχετίζεται με κονδύλια που αφορούν συγκεκριμένα μέρη (για παράδειγμα, εάν εξωτερικά μέρη στη συναλλαγή σχετίζονται με μέλη της διοίκησης της οντότητας)”, όπου ένα ποσοστό μόλις 15% (4/26) εντόπισε επουσιώδη σφάλματα σχετικά με την ανωτέρω περίπτωση,
- 9) η **Θ-6** “Επηρεάζει την πληροφόρηση κατά τομέα που παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις”, όπου το αντίστοιχο ποσοστό είναι μόλις 14% (4/28),
- 10) η **Θ-7** “Έχει ως επίδραση την αύξηση των απολαβών της διοίκησης, για παράδειγμα, εξασφαλίζοντας ότι ικανοποιούνται οι απαιτήσεις για την απονομή πρόσθετων αμοιβών ή άλλων κινήτρων”, αν και συγκεντρώνει μικρό ποσοστό, ήτοι 7% (2/27), επουσιώδη σφάλματα να σχετίζονται με την εν λόγω περίπτωση, εντούτοις, συγκεντρώνει υψηλό ποσοστό να διατυπωθεί διαφοροποιημένη γνώμη (50%), όπως θα αναλυθεί και παρακάτω,
- 11) η **Θ-8** **Δ**είναι σημαντικό λαμβάνοντας υπόψη την κατανόηση του ελεγκτή για γνωστές προηγούμενες κοινοποιήσεις στους χρήστες, για παράδειγμα, αναφορικά με προβλεπόμενα κέρδη’ απάντησε μόλις 1 ελεγκτής από τους 26 (ποσοστό 4%) ότι έχει εντοπίσει επουσιώδη σφάλματα να σχετίζονται με την εν λόγω περίπτωση.

2° Ὁ ὕψος τῶν ὅρων ὕψους:

Ο ελεγκτής διατυπώνει διαφοροποιημένη γνώμη, αξιολογώντας, ως σημαντικά, μη διορθωμένα σφάλματα που έχει εντοπίσει κατά τον έλεγχο, τα οποία ως μέγεθος είναι χαμηλότερα του ουσιώδους μεγέθους αλλά σχετίζονται με τις περιστάσεις (ποιοτικοί παράγοντες, όπως αναφέρονται στο ΔΠΕ 450§Α16).

Στο στάδιο αυτό του ερωτηματολογίου οι ελεγκτές που εντόπισαν επουσιώδη σφάλματα καλούνται να απαντήσουν αν διατύπωσαν διαφοροποιημένη γνώμη. Το στοιχείο αυτό συνδέεται και με την έκταση που τα επουσιώδη σφάλματα επιδρούν στη περίπτωση γεγονός που συνεπάγεται τη διατύπωση διαφοροποιημένης γνώμης .

Η ανάλυση που θα ακολουθήσει θα περιγράψει δύο μεγέθη (ποσοστά):

- το 1^ο μέγεθος αφορά το ποσοστό (%) από το σύνολο των ελεγκτών του δείγματος που διατύπωσε διαφοροποιημένη γνώμη,

Αριθμός ελεγκτών που διατύπωσε διαφοροποιημένη γνώμη /

Συνολικός αριθμός ελεγκτών δείγματος

- το 2^ο μέγεθος αφορά το ποσοστό % από τον αριθμό των ελεγκτών οι οποίοι εντόπισαν επουσιώδη σφάλματα που διατύπωσε διαφοροποιημένη γνώμη (το 2^ο μέγεθος θα βρίσκεται σε παρένθεση και θα είναι πάντα μεγαλύτερο από το πρώτο λόγω μικρότερου παρανομαστή).

Αριθμός ελεγκτών που διατύπωσε διαφοροποιημένη γνώμη /

Αριθμός ελεγκτών δείγματος που εντόπισαν σφάλματα

Σύμφωνα με τον ανωτέρω συγκεντρωτικό πίνακα (ενότητα 6.4.) διακρίνουμε τις κατωτέρω στάσεις:

i. Ηίεεε e υΰΰΰ

Ποσοστό 29% (75%) των ελεγκτών, δήλωσε ότι επουσιώδη σφάλματα που εντοπίζονται στην περίπτωση 2 (Π-2), λόγω της έκτασης της επίπτωσης, τους οδηγεί να διατυπώσουν διαφοροποιημένη γνώμη.

Έτσι:

- 1) η **Ψ-2** “Επηρεάζει τη συμμόρφωση με όρους χρέους ή άλλες συμβατικές απαιτήσεις”, συγκεντρώνει το 29% (75%) του δείγματος των ελεγκτών που διατύπωσε διαφοροποιημένη γνώμη (αντίστοιχα για το 1^ο μέγεθος 9/31 ή για το 2^ο μέγεθος 9/12 αριθμός ελεγκτών). Σημειώνεται ότι η ανωτέρω περίπτωση κατά τη διερεύνηση του 1^{ου} ερευνητικού ερωτήματος (αν οι ελεγκτές του δείγματος εντοπίζουν επουσιώδη σφάλματα) ταξινομήθηκε 2^η.

Πληροφοριακά οι δύο από τους ελεγκτές σχολίασαν ότι διατύπωσαν γνώμη με έμφαση εκ των οποίων ένας λόγω μη τήρησης όρων ομολογιακού δανείου.

ii. ζ γΰ εΰΰΰΰ

Ακολουθούν για διαφοροποιημένη γνώμη με ποσοστό πάνω από 50% οι περιπτώσεις Π-5, Π-1, Π4, Π-3, και Π-10.

- 2) η **Ψ-5**: “Επηρεάζει δείκτες που χρησιμοποιούνται για την αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής θέσης της οντότητας, των αποτελεσμάτων των λειτουργιών ή των ταμιακών ροών”, που συγκεντρώνει το 24% (58%) του δείγματος (7/29 ή 7/12), η οποία, ας σημειωθεί, ότι κατά την διερεύνηση του 1^{ου} ερευνητικού ερωτήματος ταξινομήθηκε 1^η,
- 3) η **Ψ-1**: “Επηρεάζει τη συμμόρφωση με ρυθμιστικές απαιτήσεις”, όπου συγκεντρώσε, για διατύπωση διαφοροποιημένης γνώμης, ποσοστό από το δείγμα 19% (60%) (6/32 ή 6/10). Περαιτέρω ένας ελεγκτής ανέφερε ότι διατύπωσε γνώμη με έμφαση.

Σημειώνεται ότι η ανωτέρω περίπτωση κατά την διερεύνηση του 1^{ου} ερευνητικού ερωτήματος ταξινομήθηκε 4^η,

- 4) η **Θ-4** “Συγκαλύπτει αλλαγή στα κέρδη ή άλλες τάσεις, ειδικότερα στο πλαίσιο των γενικών οικονομικών και κλαδικών συνθηκών”, όπου συγκεντρώσε, για διατύπωση διαφοροποιημένης γνώμης ποσοστό από το δείγμα 14% (40%) (4/29 ή 4/10).
- 5) η **Θ-3** “Σχετίζεται με τη λανθασμένη επιλογή ή εφαρμογή λογιστικής πολιτικής που έχει επουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου αλλά είναι πιθανό να έχει ουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις μελλοντικών περιόδων”
συγκεντρώνει 13% (57%) ποσοστό από το δείγμα, για διατύπωση διαφοροποιημένης γνώμης (4/30, 4/7),
- 6) η **Θ-10** “Είναι παράλειψη πληροφοριών που δεν απαιτούνται ειδικά από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς αλλά οι οποίες, κατά την κρίση του ελεγκτή, είναι σημαντικές για την κατανόηση των χρηστών για τη χρηματοοικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση ή τις ταμιακές ροές της οντότητας”
συγκεντρώνει 12% (43%) ποσοστό από το δείγμα, για διατύπωση διαφοροποιημένης γνώμης (3/26, 3/7).

iii. **Παραρτήματα**

Μικρότερο ποσοστό ελεγκτών, αλλά όχι αμελητέο, που εντόπισαν επουσιώδη σφάλματα που σχετίζονται με τις κατωτέρω περιπτώσεις (Π-7, Π-9 και Π-11) και διατύπωσαν διαφοροποιημένη γνώμη.

Έτσι για τις περιπτώσεις αυτές έχουμε:

- 7) η **Θ-7** “Έχει ως επίδραση την αύξηση των απολαβών της διοίκησης, για παράδειγμα, εξασφαλίζοντας ότι ικανοποιούνται οι απαιτήσεις για την απονομή πρόσθετων αμοιβών ή άλλων κινήτρων”
συγκεντρώνει 4% (50%) ποσοστό από το δείγμα, για διατύπωση διαφοροποιημένης γνώμης (1/27 ή 1/2),
- 8) η **Θ-9** “Σχετίζεται με κονδύλια που αφορούν συγκεκριμένα μέρη (για παράδειγμα, εάν εξωτερικά μέρη στη συναλλαγή σχετίζονται με μέλη της διοίκησης της οντότητας)”
συγκεντρώνει 4% (25%) ποσοστό από το δείγμα, για διατύπωση διαφοροποιημένης γνώμης (1/26 ή 1/4),
- 9) η **Θ-11** “Επηρεάζει άλλες πληροφορίες που θα κοινοποιηθούν σε έγγραφα που περιλαμβάνουν τις ελεγχμένες οικονομικές καταστάσεις (για παράδειγμα, πληροφορίες που πρόκειται να περιληφθούν σε «Σχολιασμό και Ανάλυση της Διοίκησης» ή σε «Λειτουργική και Χρηματοοικονομική Επισκόπηση») που μπορεί λογικά να αναμένεται ότι θα επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων”
συγκεντρώνει 4% (20%) ποσοστό από το δείγμα, για διατύπωση διαφοροποιημένης γνώμης (1/26 ή 1/5).

iv. **Εκτίμηση εφύλαξης**

Τέλος για τις περιστάσεις Π-6 και Π-8:

- 10) η **Π-6** “Επηρεάζει την πληροφόρηση κατά τομέα που παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις (για παράδειγμα, τη σοβαρότητα του θέματος σε τομέα ή άλλο τμήμα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της οντότητας που έχει εντοπισθεί ότι διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στις λειτουργίες της οντότητας ή στην κερδοφορία)” και
- 11) η **Π-8** «Είναι σημαντικό λαμβάνοντας υπόψη την κατανόηση του ελεγκτή για γνωστές προηγούμενες κοινοποιήσεις στους χρήστες, για παράδειγμα, αναφορικά με προβλεπόμενα κέρδη”
- όπου εντοπίστηκαν επουσιώδη σφάλματα δεν διατυπώθηκε διαφοροποιημένη γνώμη.

Σχόλιο:

Οι περιστάσεις Π-3 και Π-7, αν και υποδείχθηκαν με σημαντική πιθανότητα από τους ελεγκτές να καταλήξουν σε διαφοροποιημένη γνώμη, δεν συγκεντρώνουν σημαντική πιθανότητα, με βάση την πρώτη ταξινόμηση, να εντοπιστούν επουσιώδη σφάλματα που σχετίζονται με τις περιστάσεις αυτές. Ειδικότερα, κατά την διερεύνηση του 1^{ου} ερευνητικού ερωτήματος, η Π-3, με πιθανότητα εντοπισμού 23%, ταξινομήθηκε 6η και η Π-7, με πιθανότητα εντοπισμού 7%, ταξινομήθηκε 10η.

6.5. Α' αιτιολογία της Έκθεσης Έκτιμησης Εφύλαξης με βάση το άρθρο 450§16 του Κ.Ε.Π.Ε.

3^ο Έκτιμησης Εφύλαξης:

Κατά ποσό οι ελεγκτές (p) θεωρούν σημαντικές τις επιπτώσεις¹ από την αποτελεσματική χρήση του ΔΠΕ 450§Α16 στους ακόλουθους τομείς:

- Ελεγκτικό έργο (ερωτήσεις από 1 έως 7)
- Χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων (ερωτήσεις από 8 έως 11),
- Επαγγελματική σχέση ελεγχόμενου-ελεγκτή (ερωτήσεις από 12 έως 14)
- Όφελος του κοινωνικού συνόλου (ερωτήσεις από 15 έως 19).

Οι ελεγκτές διατύπωσαν την άποψη τους, βαθμολογώντας διακριτά τις επιμέρους ερωτήσεις ανά τομέα (συνολικά 19) και τα δεδομένα παρουσιάζονται στους πίνακες που ακολουθούν, από όπου προκύπτουν και τα σχετικά συμπεράσματα.

- 1) το **¶-1** *‘Βελτιώνει την ποιότητα των υπηρεσιών που σχετίζονται με τον έλεγχο και ειδικότερα με τον καθορισμό της σημαντικότητας’* και
- 2) το **¶-6** *‘Αυξάνει την ανάγκη εξειδίκευσης του γνωστικού αντικείμενου που κατέχει ο ελεγκτής’*,
βαθμολογήθηκαν, με τιμή κλίμακας από 3 και άνω, συγκεντρώνοντας το ίδιο σημαντικό ποσοστό των απαντήσεων των ελεγκτών, ήτοι 92% (24 από τους 26). Το στοιχείο αυτό υποδεικνύει μεσαία και σημαντική επίδραση από τη χρήση των ποιοτικών παραγόντων του ΔΠΕ 450§A16 στη βελτίωση του ελεγκτικού έργου ως υπηρεσία και στην ανάγκη για εξειδίκευση από μέρους των ελεγκτών προκειμένου να ανταποκριθούν στις απαιτήσεις του προτύπου.
- 3) το **¶-2** *“Εξασφαλίζει μεγαλύτερη ακρίβεια στη γνώμη του ελεγκτή”* απαντάει (με τιμή κλίμακας από 3 και άνω) ένα ποσοστό 88% (23 από τους 26) ότι έχει μεσαία και σημαντική επίδραση, στοιχείο που συνδέεται με την μείωση του ελεγκτικού κινδύνου.

Τα υπο-ερωτήματα T-4 και T-7 που σχετίζονται με τη χρονική διάρκεια του ελεγκτικού έργου, όπου:

- 4) το **¶-4** *«Αυξάνει το ελεγκτικό έργο καθώς απαιτεί περισσότερα ελεγκτικά βήματα για την επίτευξη των σκοπών του ελέγχου που θέτουν τα ΔΠΕ”* και
- 5) το **¶-3** *«Αυξάνει την πιθανότητα αναθεώρησης του ουσιώδους μεγέθους ως σύνολο”*
απαντήθηκαν (με τιμή κλίμακας από 3 και άνω) ότι έχει μεσαία και σημαντική επίδραση από το ίδιο ποσοστό 85% που υποδεικνύει ότι οι ελεγκτές έχουν την άποψη ότι η χρήση των ποιοτικών παραγόντων αυξάνει τη πιθανότητα αναθεώρησης του επιπέδου ουσιώδους σφάλματος (ενδεχομένως το νέο μέγεθος να κινείται προς τα κάτω), γεγονός που συνάδει με την αύξηση του ελεγκτικού έργου.

Τέλος, ποσοστό 81% των ελεγκτών διατύπωσε μεσαία και σημαντική συμφωνία με τα υπο-ερωτήματα T-3 και T-5 που αφορούν στοιχεία που σχετίζονται με την αύξηση του κόστους του ελεγκτικού έργου, όπου:

- 6) το **¶-7** *“Αυξάνει το κόστος του ελέγχου λόγω του πρόσθετου ελεγκτικού έργου”* και
- 7) το **¶-5** *“Αυξάνει την ανάγκη συνεργασίας με ειδικούς εμπειρογνώμονες”*.

(b) Εργαζόμενοι στην χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων 3 (ii) -αριθμός απαντήσεων 26]

	Αριθμός επιλογών						Σύνολο	%
	Αριθμός* (Τ)	Καθόλου (1)	Λίγο (2)	Μέτρια (3)	Πολύ (4)	Πάρα πολύ (5)		
ΤΟΜΕΑΣ 2: ΣΤΗΝ ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ								[(3+4+5)] / Σύνολο
ΥΠΟ-ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ 3(ii)								
Βελτιώνει το βαθμό συμμόρφωσης των οικονομικών καταστάσεων με το κανονιστικό πλαίσιο που ισχύει για τις εισηγμένες	11	0	2	6	15	3	26	92%
Μειώνει την παρουσία σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις μελλοντικών περιόδων.	8	1	1	10	13	1	26	92%
Βελτιώνει τη χρησιμότητα της έκθεσης ελέγχου.	10	1	3	9	11	2	26	85%
Μειώνει το ενδεχόμενο εμφάνισης μη κανονικότητας (irregularities) στις οικονομικές καταστάσεις μελλοντικών περιόδων.	9	0	4	12	9	1	26	85%

* Αντιστοιχεί στον αύξοντα αριθμό της ερώτησης του ερωτηματολογίου.

Το 88% του δείγματος των ελεγκτών (23 από τους 26) απαντά ότι υπάρχει μεσαία και σημαντική επίδραση της χρήσης των ποιοτικών παραγόντων του ΔΠΕ 450§A16 στη χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων. Το ποσοστό αυτό είναι το μέγιστο συγκριτικά με τα αντίστοιχα ποσοστά των υπο-περιπτώσεων των άλλων τομέων και δείχνει μια πιο ισχυρή συμφωνία για το σχετικό διερευνητικό υπο-ερώτημα 3(ii).

Από την ανάλυση των επιμέρους απαντήσεων για τα υπο-ερωτήματα του ερωτήματος 3(ii) που αφορά το τομέα 'Χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων' προκύπτει ότι οι:

Για τα υπο-ερωτήματα:

- 1) το **ε -11**, «Βελτιώνει το βαθμό συμμόρφωσης των οικονομικών καταστάσεων με το κανονιστικό πλαίσιο που ισχύει για τις εισηγμένες» όπως και
- 2) το **ε -8**, «Μειώνει την παρουσία σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις μελλοντικών περιόδων»

το 92% (24 από τους 26) των ελεγκτών βαθμολόγησε με 3 και άνω διαμορφώνοντας την άποψη ότι η χρήση του ΔΠΕ450§A16 έχει μεσαία και σημαντική επίδραση τόσο στο βαθμό συμμόρφωσης των οικονομικών καταστάσεων με το κανονιστικό πλαίσιο, όσο και στη μείωση της πιθανότητας παρουσίας σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις μελλοντικών περιόδων.

Τα άλλα δύο υπο-ερωτήματα του ερωτήματος 3(ii) για τον ίδιο τομέα, ήτοι:

- 3) το **ε -9**, «Μειώνει την παρουσία σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις μελλοντικών περιόδων» και
- 4) το **ε -10** «Μειώνει το ενδεχόμενο εμφάνισης μη κανονικότητας (irregularities) στις οικονομικές καταστάσεις μελλοντικών περιόδων. Βελτιώνει τη χρησιμότητα της έκθεσης ελέγχου»,

βαθμολογήθηκαν με πάνω από 3 από τον ίδιο αριθμό ελεγκτών, ήτοι το 85% του δείγματος (22 από τους 26 ελεγκτές) που υποδεικνύει ότι η χρήση των ποιοτικών παραγόντων του όπως αναφέρονται στο ΔΠΕ 450§A16 έχει μεσαία και σημαντική επίδραση στα υπο-ερωτήματα T-9 και T-10.

(c) *Εργαζόμενοι* *Υπο-ερωτήματα 3(iii)-αριθμός απαντήσεων 26]*

	Αριθμός επιλογών						Σύνολο	%
	Αριθμός* (T)	Καθόλου (1)	Λίγο (2)	Μέτρια (3)	Πολύ (4)	Πάρα πολύ (5)		
ΤΟΜΕΑΣ 3: ΣΤΗΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΣΧΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ-ΕΛΕΓΚΤΗ								[(3+4+5)] / Σύνολο
ΥΠΟ-ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ 3(iii)								
Αυξάνει το πεδίο σύγκρουσης συμφερόντων μεταξύ των ελεγχόμενων και του ελεγκτή, λόγω της φύσης των παραμέτρων (υποκειμενικά κριτήρια).	12	0	4	12	9	1	26	85%
Αυξάνει τον κίνδυνο της διακοπής συνεργασίας με τον ελεγχόμενο πελάτη.	14	2	4	16	3	1	26	77%
Βλάπτει τη σχέση ελεγκτή-ελεγχόμενης εταιρείας.	13	3	7	12	3	1	26	62%

* Αντιστοιχεί στον αύξοντα αριθμό της ερώτησης του ερωτηματολογίου.

Στο ανωτέρω πίνακα παρουσιάζονται οι απαντήσεις και η ανάλυση των δεδομένων για το Ερώτημα 3(iii) που αφορά τις συνέπειες της χρήσης των ποιοτικών παραγόντων του ΔΠΕ 450§A16 στην επαγγελματική σχέση ελεγχόμενου – ελεγκτή. Από την συνολική εικόνα των απαντήσεων είναι εμφανές ότι οι ελεγκτές απαντούν ότι η χρήση των ποιοτικών παραγόντων του ΔΠΕ 450§A16 έχει μεσαία και σημαντική επίδραση στην επαγγελματική σχέση ελεγχόμενου – ελεγκτή. Αυτό απεικονίζεται καθώς το 74% των ελεγκτών (19 από τους 26), επί του συνόλου των υπο-ερωτημάτων του Τομέα 3, βαθμολόγησε από 3 και πάνω.

Ειδικότερα σε κάθε υπο-ερώτημα έχουμε:

- 1) το **¶-12** «Αυξάνει το πεδίο σύγκρουσης συμφερόντων μεταξύ των ελεγχόμενων και του ελεγκτή, λόγω της φύσης των παραμέτρων (υποκειμενικά κριτήρια)»

συγκέντρωσε το μεγαλύτερο ποσοστό, ήτοι 85%, των υπο-περιπτώσεων (22 απο τους 26) συγκριτικά με τις άλλες υπο-περιπτώσεις που εξετάζονται για την ανωτέρω υπόθεση. Από το ανωτέρω στοιχείο διαφαίνεται από τις απαντήσεις των ελεγκτών ότι η χρήση των ποιοτικών παραγόντων, για την αξιολόγηση της σημαντικότητας, βασίζεται στην αρχή της υποκειμενικότητας και δημιουργεί ένα λόγο σύγκρουσης ανάμεσα στον ελεγχόμενο και τον ελεγκτή.

Στα δυο άλλα υπο-ερωτήματα για το Ερώτημα 3(iii), η ανάλυση των δεδομένων υποδεικνύει μια λιγότερη σθεναρή, συμφωνία των ελεγκτών του δείγματος, για μεσαία και σημαντική επίδραση των ποιοτικών παραγόντων. Έτσι:

- 2) το **¶-14** «Αυξάνει τον κίνδυνο της διακοπής συνεργασίας με τον ελεγχόμενο πελάτη» και
- 3) το **¶-13** «Βλάπτει τη σχέση ελεγκτή-ελεγχόμενης εταιρείας»,

βαθμολογήθηκαν, αντίστοιχα με το 77% και 62% του δείγματος γεγονός που παρουσιάζει μια και όχι και τόσο ισχυρή σύμφωνη γνώμη για τα ανωτέρω υπο-ερωτήματα.

(d) Εγ3γ' Ώδγ'υΐλ' άδγ' εύγγ' dυδ' Ώ' z εγ' dυΐ' z αΏ'υΐ' hΐ'Ώ'εγ' ΐ'εγ' αεεγγ' zεεεΐ' υδγ'εγγ' [Υπο-ερωτήματα 3(iv) - αριθμός απαντήσεων 26]

Στο πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζονται οι απαντήσεις και η ανάλυση των δεδομένων για το Ερώτημα 3(iv) που αφορά τις συνέπειες της χρήσης των ποιοτικών παραγόντων του ΔΠΕ 450§Α16 στη πληροφόρηση των χρηστών και στο όφελος του κοινωνικού συνόλου.

	Αριθμός επιλογών						Σύνολο	%
	Αριθμός* (Τ)	Καθόλου (1)	Λίγο (2)	Μέτρια (3)	Πολύ (4)	Πάρα πολύ (5)		
ΤΟΜΕΑΣ 4: ΣΤΗΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΣΤΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟ ΟΦΕΛΟΣ ΤΟΥ ΚΟΙΝΩΝΙΚΟΥ ΣΥΝΟΛΟΥ								[(3+4+5)] / Σύνολο
Βελτιώνει το βαθμό εμπιστοσύνης των σκοπούμενων χρηστών στις οικονομικές καταστάσεις.	15	0	3	6	16	1	26	88%
Αυξάνει το βαθμό προστασίας των χρηστών έναντι εταιρικής απάτης που σχετίζεται με τις οικονομικές καταστάσεις.	17	0	3	11	12	0	26	88%
Μειώνει το αναμενόμενο κενό (expectation gap), για το μέγεθος του ουσιώδους σφάλματος, μεταξύ της εκτίμησης του ελεγκτή και της αντίστοιχης του σκοπούμενου χρήστη.	16	0	3	12	10	1	26	88%
Βελτιώνει το βαθμό συμβολής των υπηρεσιών του ελεγκτή στο κοινωνικό σύνολο.	18	1	2	12	11	0	26	88%

* Αντιστοιχεί στον αύξοντα αριθμό της ερώτησης του ερωτηματολογίου.

Από την συνολική εικόνα των απαντήσεων είναι εμφανές ότι η πλειοψηφία των ελεγκτών του δείγματος συμφωνεί με τα επιμέρους υπο-ερωτήματα και μάλιστα με υψηλό ποσοστό. Το χαρακτηριστικό και κοινό στοιχείο από τις απαντήσεις στο ερώτημα ιν είναι ότι σε όλα τα επιμέρους υπο-ερωτήματα ο αριθμός των ελεγκτών του δείγματος που αξιολόγησε με τιμή κλίμακας από 3 και πάνω είναι ο ίδιος (23 από τους 26 ελεγκτές, ήτοι 88%).

Ειδικότερα στα επιμέρους ερωτήματα:

- 1) το **ε-15** «Βελτιώνει το βαθμό εμπιστοσύνης των σκοπούμενων χρηστών στις οικονομικές καταστάσεις»
- 2) το **ε-17** «Αυξάνει το βαθμό προστασίας των χρηστών έναντι εταιρικής απάτης που σχετίζεται με τις οικονομικές καταστάσεις»,
- 3) το **ε-18** «Βελτιώνει το βαθμό συμβολής των υπηρεσιών του ελεγκτή στο κοινωνικό σύνολο” και
- 4) το **ε-16** “Μειώνει το αναμενόμενο κενό (expectation gap), για το μέγεθος του ουσιώδους σφάλματος, μεταξύ της εκτίμησης του ελεγκτή και της αντίστοιχης του σκοπούμενου χρήστη”

Έτσι οι ελεγκτές βαθμολογούν μεσαία και σημαντική τις επιπτώσεις από την χρήση των ποιοτικών παραγόντων στην καλύτερη πληροφόρηση των χρηστών και στο όφελος τους κοινωνικού συνόλου.

6.6. Εύρεση της πιθανότητας εμφάνισης δύο ιδιοτήτων

Στη παρούσα έρευνα ο πληθυσμός αφορά τους ελεγκτές που εργάζονται στην ελληνική επικράτεια, με αντικείμενο τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Οι ελεγκτές στο πλαίσιο εφαρμογής των ελεγκτικών προτύπων και ειδικότερα του ΔΠΕ450§Α16 καλούνται να αξιολογήσουν επουσιώδη σφάλματα που εντοπίζονται σε ορισμένες περιστάσεις οι οποίες αναφέρονται ενδεικτικά στο ανωτέρω πρότυπο. Τα σφάλματα αυτά, όπως περιγράφεται στο πρότυπο, λόγω του βαθμού επίδρασής τους στις ανωτέρω περιστάσεις, αξιολογούνται ως ουσιώδη, ατομικά ή αθροιστικά μαζί με άλλα επουσιώδη σφάλματα που συγκεντρώνονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου οδηγώντας τον ελεγκτή να διατυπώσει διαφοροποιημένη γνώμη.

Από τις απαντήσεις του δείγματος διαφαίνεται ότι υπάρχει αριθμός ελεγκτών που δεν εντοπίζει επουσιώδη σφάλματα στις προαναφερόμενες περιστάσεις.

Έτσι ο πληθυσμός των ελεγκτών δύναται να εμφανίσει δύο ιδιότητες:

α) την ιδιότητα 'Α' όπου $A = \text{ελεγκτές που έχουν εντοπίσει επουσιώδη σφάλματα που σχετίζονται έστω και με μια περίπτωση κατά το ΔΠΕ450§Α16}$, και

β) την ιδιότητα 'Β' όπου $B = \text{ελεγκτές που δεν έχουν εντοπίσει επουσιώδη σφάλματα που σχετίζονται έστω και με μια περίπτωση κατά το ΔΠΕ450§Α16}$.

Συνεπώς η μεταβλητή X (ελεγκτές) ακολουθεί την διωνυμική κατανομή.

Άρα κάθε τιμή $x_{(i)}$ του δείγματος μπορεί να πάρει μόνο δύο τιμές:

$$x_{(i)} = \begin{cases} 1, & \text{αν } x_{(i)} \text{ έχει την ιδιότητα} \\ 0, & \text{αν } x_{(i)} \text{ δεν έχει την ιδιότητα} \end{cases}$$

Ο στόχος είναι από τα δεδομένα του τυχαίου δείγματος ελεγκτών να εκτιμήσω την αναλογία P , που 'Ρ' παριστάνει το ποσοστό της κατηγορίας A (δηλαδή των ελεγκτών που έχουν εντοπίσει επουσιώδη σφάλματα, που σχετίζονται έστω και με μια περίπτωση, κατά το ΔΠΕ450§Α16) στον πληθυσμό.

Στο δείγμα των n μονάδων (ελεγκτές) που έχω επιλέξει, προσδιορίζω τις μονάδες του δείγματος (X) που έχουν μια ορισμένη ιδιότητα, δηλαδή την ιδιότητα A (έχουν εντοπίσει) και υπολογίζω το ποσοστό $p^* = \frac{\sum x_{(i)}}{n}$. Το ποσοστό αυτό p^* είναι μια εκτιμήτρια συνάρτηση του P του πληθυσμού, δηλαδή του συνόλου των ελεγκτών ενός συγκεκριμένου πληθυσμού που έχουν εντοπίσει επουσιώδη σφάλματα που σχετίζονται έστω και με μια περίπτωση κατά το ΔΠΕ450§Α16. Το ποσοστό των μονάδων του πληθυσμού που δεν έχει την ιδιότητα αυτή είναι $1 - P^*$.

Το ζητούμενο είναι να εκτιμήσω τα όρια (σε ποσοστά) του διαστήματος εμπιστοσύνης μέσα στα οποία βρίσκεται το άγνωστο ποσοστό P του πληθυσμού, ανά περίπτωση.

Σύμφωνα με την βιβλιογραφία και εφόσον δεν γνωρίζω το ποσοστό P το αντικαθιστώ με την δειγματική εκτίμηση $p^{\wedge}$. Στην περίπτωση αυτή το διάστημα εμπιστοσύνης, για το άγνωστο ποσοστό P , δίνεται από το τύπο:

$$p^{\wedge} - z_{\frac{\alpha}{2}} \cdot \sqrt{(p^{\wedge} \cdot q) / n} < P < p^{\wedge} + z_{\frac{\alpha}{2}} \cdot \sqrt{(p^{\wedge} \cdot q) / n} \quad [1]$$

Επισημαίνεται ότι η παραπάνω διαδικασία εκτίμησης του P είναι περισσότερο ακριβής, όσο μεγαλύτερο είναι το μέγεθος του δείγματος.

6.7. $\pi\alpha\lambda\upsilon\tau\eta\varsigma\ \chi\alpha\tau\alpha\sigma\tau\iota\kappa\eta\ \epsilon\kappa\tau\acute{\iota}\mu\eta\sigma\eta\ \tau\omicron\upsilon\ \mu\epsilon\tau\alpha\sigma\tau\eta\varsigma\ \epsilon\mu\pi\iota\sigma\tau\omicron\varsigma\upsilon\eta\varsigma$

Η διατύπωση και στην συνέχεια ο έλεγχος των διερευνητικών ερωτημάτων της εργασίας βασίστηκε στις απαντήσεις στα Β' και Γ' Μέρη του ερωτηματολογίου οι οποίες θα αποτελέσουν το εργαλείο της έρευνας μου.

1^ο $\epsilon\kappa\tau\acute{\iota}\mu\eta\sigma\eta\ \tau\omicron\upsilon\ \mu\epsilon\tau\alpha\sigma\tau\eta\varsigma\ \epsilon\mu\pi\iota\sigma\tau\omicron\varsigma\upsilon\eta\varsigma$

Στο 1^ο στατιστικό ερώτημα θα εκτιμηθεί ένα εύρος ποσοστών που, σε κάποιο επίπεδο σημαντικότητας, θα περιλαμβάνει το σχετικό ποσοστό των ελεγκτών που κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων εντοπίζουν επουσιώδη σφάλματα τα οποία σχετίζονται με τις περιστάσεις του ΔΠΕ450§A16 (11 ποιοτικοί παράγοντες).

Για την καλύτερη κατανόηση της διαδικασίας που θα ακολουθηθεί, για την ερμηνεία και την χρησιμότητα της παρούσας στατιστικής ανάλυσης, παρουσιάζεται ενδεικτικά η διαδικασία σε δυο περιστάσεις. Την Περίσταση 5 (Π-5) και την Περίσταση 6 (Π-6).

Τι δείχνουν λοιπόν οι απαντήσεις των ελεγκτών που αφορούν αυτές τις δυο περιστάσεις και πώς ερμηνεύονται από την ακολουθούμενη στατιστική ανάλυση;

$\epsilon\kappa\tau\acute{\iota}\mu\eta\sigma\eta\ \tau\omicron\upsilon\ \mu\epsilon\tau\alpha\sigma\tau\eta\varsigma\ \epsilon\mu\pi\iota\sigma\tau\omicron\varsigma\upsilon\eta\varsigma$

Το δείγμα έδειξε ότι το ποσοστό των ελεγκτών του δείγματος που εντόπισαν επουσιώδη σφάλματα που σχετίζονται με την περίσταση 5 (Π-5) «Επηρεάζει δείκτες που χρησιμοποιούνται για την αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής θέσης της οντότητας, των αποτελεσμάτων των λειτουργιών ή των ταμιακών ροών», ανέρχεται σε 41% (12 / 29).

Το ερώτημα που θα εξετάσω είναι: με βάση το παραπάνω δείγμα και για επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5% (εναλλακτικά 1% και 10%) να βρεθούν τα όρια του διαστήματος εμπιστοσύνης για το ποσοστό P .

Όπου P το ποσοστό του πληθυσμού των ελεγκτών που εντοπίζει επουσιώδη σφάλματα στη Π-5.

Δεδομένα για την στατιστική ανάλυση της Περίστασης 5:

όπου, $n=29$, $p^{\wedge} = 0.414$, $q^{\wedge} = 0.586$, $z_{\frac{\alpha}{2}} = 1.96$

το διάστημα εμπιστοσύνης, εφαρμόζοντας τον ανωτέρω τύπο [1] θα είναι:

$$24\% < P < 59\%$$

Συνεπώς, με βάση την προαναφερόμενη στατιστική ανάλυση, το ποσοστό των ελεγκτών του πληθυσμού που εντόπισαν επουσιώδη σφάλματα τα οποία σχετίζονται με την περίπτωση 5 (Π-5) «Επηρεάζει δείκτες που χρησιμοποιούνται για την αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής θέσης της οντότητας, των αποτελεσμάτων των λειτουργιών ή των ταμιακών ροών», για το επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5%, βρίσκεται μεταξύ του 24% και 59%.

Εναλλακτικά, για το επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 1%, το ανωτέρω αντίστοιχο ποσοστό βρίσκεται μεταξύ 18% και 65%. Ενώ αντίστοιχα, για το επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 10%, το ανωτέρω ποσοστό βρίσκεται μεταξύ 26% και 57%.

Υπόμνημα 6:

Το δείγμα έδειξε ότι το ποσοστό των ελεγκτών που εντόπισαν επουσιώδη σφάλματα που σχετίζονται με την περίπτωση 6 (Π-6) «Επηρεάζει την πληροφόρηση κατά τομέα που παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις (για παράδειγμα, τη σοβαρότητα του θέματος σε τομέα ή άλλο τμήμα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της οντότητας που έχει εντοπισθεί ότι διαδραματίζει σημαντικό», ανέρχεται σε 14% (4/ 28).

Το διερευνητικό ερώτημα που θα εξετάσω είναι με βάση το παραπάνω δείγμα να βρεθεί, για το επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5% (εναλλακτικά το 1% και 10%) το διάστημα εμπιστοσύνης για το ποσοστό P .

Δεδομένα για την στατιστική ανάλυση της Περίπτωσης 6:

$$n=28, \hat{p} = 0.143, \hat{q} = 0.857, \sqrt{\hat{p}\hat{q}} = 1.96$$

το διάστημα εμπιστοσύνης, εφαρμόζοντας τον ανωτέρω τύπο [1] θα είναι:

$$1\% < P < 27\%$$

Συνεπώς, με βάση την προαναφερόμενη στατιστική ανάλυση, το ποσοστό των ελεγκτών του πληθυσμού που εντόπισαν επουσιώδη σφάλματα τα οποία σχετίζονται με την περίπτωση 6 (Π-6) «Επηρεάζει την πληροφόρηση κατά τομέα που παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις (για παράδειγμα, τη σοβαρότητα του θέματος σε τομέα ή άλλο τμήμα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της οντότητας που έχει εντοπισθεί ότι διαδραματίζει σημαντικό», για το επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5%, βρίσκεται μεταξύ του 1% και 27%.

Είναι φανερό ότι υπάρχει σημαντική απόκλιση από τις μετρήσεις της προηγούμενης περίπτωσης 5. Αυτό απεικονίζει, ότι κατά την άποψη των ελεγκτών, η Π-6 δεν συγκεντρώνει μεγαλύτερες πιθανότητες σε σχέση με την Π-5, να εντοπισθούν επουσιώδη σφάλματα.

Εναλλακτικά, για το επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 1% το ανωτέρω ποσοστό βρίσκεται μεταξύ 0% και 31%. Ενώ αντίστοιχα, για το επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 10% το ανωτέρω ποσοστό βρίσκεται μεταξύ 13% και 42%.

ᠮᠤᠩᠭᠤᠨ ᠤᠯᠤᠰ

ΕΠΙΧΡΗΣΗ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ		ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α		ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β		ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ	
		Υ=0,05 / 1,96		Υ=0,01 / 2,58		Υ=0,10 / 1,65	
Επηρεάζει δείκτες που χρησιμοποιούνται για την αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής θέσης της οντότητας, των αποτελεσμάτων των λειτουργιών ή των ταμιακών ροών.	Π 5	23%	59%	18%	65%	26%	56%
Επηρεάζει τη συμμόρφωση με όρους χρέους ή άλλες συμβατικές απαιτήσεις.	Π 2	22%	56%	16%	61%	24%	53%
Συγκαλύπτει αλλαγή στα κέρδη ή άλλες τάσεις, ειδικότερα στο πλαίσιο των γενικών οικονομικών και κλαδικών συνθηκών.	Π 4	17%	52%	12%	57%	20%	49%
Επηρεάζει τη συμμόρφωση με ρυθμιστικές απαιτήσεις.	Π 1	15%	47%	10%	52%	18%	45%
Είναι παράλειψη πληροφοριών που δεν απαιτούνται ειδικά από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς αλλά οι οποίες, κατά την κρίση του ελεγκτή, είναι σημαντικές για την κατανόηση των χρηστών για τη χρηματοοικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση ή τις ταμιακές ροές της οντότητας.	Π 10	10%	44%	4%	49%	13%	41%
Σχετίζεται με τη λανθασμένη επιλογή ή εφαρμογή λογιστικής πολιτικής που έχει επουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου αλλά είναι πιθανόν να έχει ουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις μελλοντικών περιόδων.	Π 3	8%	38%	3%	43%	11%	36%
Επηρεάζει άλλες πληροφορίες που θα κοινοποιηθούν σε έγγραφα που περιλαμβάνουν τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις (για παράδειγμα, πληροφορίες που πρόκειται να περιληφθούν σε «Σχολιασμό και Ανάλυση της Διοίκησης» ή σε «Λειτουργική και Χρηματοοικονομική Επισκόπηση») που μπορεί λογικά να αναμένεται ότι θα επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων.	Π 11	4%	34%	-1%	39%	6%	32%
Σχετίζεται με κονδύλια που αφορούν συγκεκριμένα μέρη (για παράδειγμα, εάν εξωτερικά μέρη στη συναλλαγή σχετίζονται με μέλη της διοίκησης της οντότητας).	Π 9	2%	29%	0%	34%	4%	27%
Επηρεάζει την πληροφόρηση κατά τομέα που παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις (για παράδειγμα, τη σοβαρότητα του θέματος σε τομέα ή άλλο τμήμα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της οντότητας που έχει εντοπισθεί ότι διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στις λειτουργίες της οντότητας ή στην κερδοφορία).	Π 6	1%	27%	0%	31%	3%	25%
Έχει ως επίδραση την αύξηση των απολαβών της διοίκησης, για παράδειγμα, εξασφαλίζοντας ότι ικανοποιούνται οι απαιτήσεις για την απονομή πρόσθετων αμοιβών ή άλλων κινήτρων.	Π 7	0%	17%	0%	20%	0%	16%
Είναι σημαντικό λαμβάνοντας υπόψη την κατανόηση του ελεγκτή για γνωστές προηγούμενες κοινοποιήσεις στους χρήστες, για παράδειγμα, αναφορικά με προβλεπόμενα κέρδη	Π 8	0%	11%	0%	14%	0%	10%

101

Από μια ενδελεχή επισκόπηση του ανωτέρω πίνακα και για το επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5%, διαπιστώνουμε ότι:

- ✓ Οι ελεγκτές, για τους ελέγχους που σχεδιάστηκαν κατά την τελευταία 5ετία, φαίνεται να εντοπίζουν επουσιώδη σφάλματα σε ελεγκτικές περιοχές που σχετίζονται:
 - α) με τη ρευστότητα της οντότητας (Π-5),
 - β) τους χρηματοοικονομικούς δείκτες (Π-2) τους οποίους λαμβάνουν υπόψη τους οι αναλυτές και οι δανειστές της καθώς και
 - γ) με τις μεταβολές τάσεων (Π-4).

Στο συμπέρασμα αυτό καταλήγουμε από την ταξινόμηση, μέσω των απαντήσεων των ελεγκτών, των περιστάσεων Π-5 και Π-2 και Π-4 (ταξινομούνται πρώτες), στο πίνακα. Το ποσοστό των ελεγκτών που εντοπίζει επουσιώδη σφάλματα που σχετίζονται με τις ανωτέρω περιστάσεις βρίσκεται σε διάστημα εμπιστοσύνης από 17% (το κατώτερο των τριών περιστάσεων) έως 59% (ανώτερο των τριών περιστάσεων), στο οποίο εμπεριέχεται το ποσοστό πλειοψηφίας (50%+).

$$17\% < P (U-5, U-2, U-4) < 59\%$$

- ✓ Ακολουθούν τα σφάλματα που σχετίζονται με την εφαρμογή του πλαισίου αναφοράς (λογιστικά πρότυπα αναφοράς και κανονιστικό πλαίσιο) και αφορούν τις περιστάσεις Π1, Π10 και Π3. Το ποσοστό των ελεγκτών που εντοπίζει επουσιώδη σφάλματα που σχετίζονται με τις ανωτέρω περιστάσεις βρίσκεται σε διάστημα εμπιστοσύνης από 8% (κατώτερο των τριών περιστάσεων) έως 47% (ανώτερο των τριών περιστάσεων).

$$8\% < P (U-1, U-10, U-3) < 47\%$$

- ✓ Για τα σφάλματα που σχετίζονται με τις υπόλοιπες περιστάσεις Π11, Π9, Π6, Π7 και Π8 το ποσοστό των ελεγκτών που εντοπίζει επουσιώδη σφάλματα που σχετίζονται με τις ανωτέρω περιστάσεις, βρίσκεται σε διάστημα εμπιστοσύνης από 0% έως 34%.

$$0\% < P (U-11, U-9, U-6, U-7, U-8) < 34\%$$

6.8. Όψεις εφ' ουδ' ἔτι

Βασιζόμενος στην ανάλυση των απαντήσεων του Μέρους Γ' του ερωτηματολογίου που κυρίως αποσκοπεί στην αξιολόγηση των συνεπειών της χρήσης του ΔΠΕ 450§Α16 σε ορισμένους τομείς θα εξετάσω κατά ποσό οι ελεγκτές θεωρούν σημαντικές τις επιπτώσεις, οι οποίες σχετίζονται από την αποτελεσματική χρήση του ανωτέρω προτύπου, στους ακόλουθους τομείς:

1. Ελεγκτικό έργο
2. Χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων
3. Επαγγελματική σχέση ελεγχόμενου-ελεγκτή
4. Όφελος του κοινωνικού συνόλου.

Η στατιστική ανάλυση που θα ακολουθεί βασίζεται στον έλεγχο υποθέσεων.

6.9. H_0 και H_1 υποθέσεις

Η εξέταση του 2^{ου} στατιστικού ερωτήματος θα πραγματοποιηθεί μέσα από τον έλεγχο των ακόλουθων υποθέσεων.

2^ο Στατιστικό ερώτημα και έλεγχοι υποθέσεων:

H_0 : Οι ελεγκτές δεν θεωρούν σημαντικές τις επιπτώσεις, οι οποίες σχετίζονται με την αποτελεσματική χρήση των ποιοτικών κριτηρίων, του ΔΠΕ 450§Α16, σε ορισμένους τομείς.

H_1 : Οι ελεγκτές θεωρούν σημαντικές τις επιπτώσεις, οι οποίες σχετίζονται από την αποτελεσματική χρήση των ποιοτικών κριτηρίων, του ΔΠΕ 450§Α16, σε ορισμένους τομείς.

Ο έλεγχος υποθέσεων θα γίνει αρχικά για να αποδεχθώ την **H_1** ή σε διαφορετική περίπτωση να μην έχω ισχυρές ενδείξεις να απορρίψω την **H_0** .

Ο έλεγχος υποθέσεων θα γίνει διακριτά για τους τέσσερις (4) τομείς και περαιτέρω για τα επιμέρους υποερωτήματα ανά τομέα.

Έτσι η υπόθεση H_1 επαναδιατυπώνεται σε 4 επιμέρους κατηγορίες (4 τομείς).

H_{11} : Οι ελεγκτές θεωρούν ότι η χρήση των ποιοτικών κριτηρίων, του ΔΠΕ450§Α16, για την αξιολόγηση της σημαντικότητας:

$H_{11}(Υ)$: Επιδρά θετικά βελτιώνοντας το ελεγκτικό έργο ως υπηρεσία.

$H_{11}(Β)$: Βελτιώνει τη χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων που αφορούν τις ελεγχόμενες οντότητες.

$H_{11}(Α)$: Επιδρά αρνητικά στην επαγγελματική σχέση ελεγχόμενης οντότητας και ελεγκτή.

$H_{11}(Ω)$: Βελτιώνει την ποιότητα πληροφόρησης των σκοπούμενων χρηστών και αυξάνει το όφελος του κοινωνικού συνόλου.

6.10. H_0 και H_1 υποθέσεις

Στον έλεγχο των ανωτέρω στατιστικών υποθέσεων θεωρούμε ότι:

- οι απαντήσεις των ελεγκτών που βαθμολόγησαν από το 4 και πάνω (4:Πολύ και 5:Πάρα πολύ), εξασφαλίζουν σημαντικότερη συμφωνία από την εναλλακτική υπόθεση H_1 με τις απαντήσεις των ελεγκτών που βαθμολόγησαν κάτω από το 3 (1: Καθόλου / 2: Λίγο),

- ενώ οι απαντήσεις των ελεγκτών που βαθμολόγησαν με 3 (όπου 3: Μέτρια) εκφράζουν μια ουδέτερη στάση.

Στην περίπτωση μας θα εφαρμόσουμε τον έλεγχο υποθέσεων για κάθε τομέα και περαιτέρω για κάθε υπο-ερώτημα. Ο έλεγχος θα αφορά κατά πόσο, η διαφορά μεταξύ της μέση τιμής των απαντήσεων των ελεγκτών του δείγματος από την τιμή '3' (που δηλώνει ουδέτερη στάση) είναι:

- α) στατιστικά ασήμαντη, δηλαδή είναι διαφορά που μπορεί να αποδοθεί στις τυχαίες διακυμάνσεις της δειγματοληψίας και επομένως δεν έχουμε ισχυρές ενδείξεις να απορρίψουμε την H_0 , ή
- β) στατιστικά σημαντική, δηλαδή πραγματική, που δεν μπορεί να αποδοθεί μόνο στις διακυμάνσεις της τυχαίας δειγματοληψίας, αλλά σε σημαντικά αίτια και επομένως, την υπόθεση H_1 πρέπει να τη δεχθούμε.

Επιπλέον για την ανωτέρω διαφορά θα γίνει έλεγχος σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5% και εναλλακτικά για 1% και 10%. Ο αντικειμενικός σκοπός είναι να ελέγξουμε τη στατιστική μας υπόθεση που αναφέρεται στους ελεγκτές (πληθυσμός) και επιθυμούμε να διαπιστώσουμε κατά πόσο αυτή η υπόθεση είναι στατιστικά αποδεκτή.

Το στατιστικό σφάλμα που παρουσιάζεται στον έλεγχο υποθέσεων είναι:

«Με βάση τα στοιχεία του δείγματος, να μπορεί να δεχθούμε για τους ελεγκτές ότι συμφωνούν ότι οι επιπτώσεις από τη χρήση των ποιοτικών κριτηρίων του ΔΠΕ 450§A16 στους ανωτέρω τομείς είναι σημαντικές, ενώ δεν είναι (δηλαδή δεχόμαστε H_1 , ενώ ισχύει η H_0) ή να δεχθούμε ότι οι ανωτέρω επιπτώσεις να μην είναι σημαντικές, ενώ είναι (δηλαδή δεχόμαστε H_0 , ενώ δεν ισχύει» και να οδηγηθεί ο ελεγκτής σε υποεκτίμηση των επιπτώσεων αυτών με ότι επιδράσεις έχει αυτό.

Οι τιμές της μεταβλητής Z (z Στατιστικό Τεστ) , η οποία κατανέμεται σαν τυπική κανονική κατανομή, δίνονται από τον τύπο:

$$Z = (X - \mu_0) / (\sigma / \sqrt{n}) \quad [2]$$

Η συνάρτηση Z εξαρτάται μόνο από την τιμή X (μέση τιμή των απαντήσεων σε κάθε υπο-ερώτημα) και χρησιμοποιείται ως κριτήριο για την αποδοχή ή την απόρριψη της υπόθεσης H_0 . Πιο συγκεκριμένα η μηδενική υπόθεση H_0 απορρίπτεται όταν ισχύει η ανισότητα $Z > z_\alpha$ (μονόπλευρος έλεγχος προς τα πάνω) όπου α το επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας.

Για την κατανόηση της χρησιμότητας της παρούσας στατιστικής ανάλυσης παρουσιάζω αναλυτικά την εφαρμογή της προτεινόμενης στατιστικής ανάλυσης δηλαδή τον έλεγχο υποθέσεων για τις συνέπειες της χρήσης του ΔΠΕ 450§A16 σε δύο τομείς.

Άξιοποίηση των αποτελεσμάτων της έρευνας: (κατά τον έλεγχο υποθέσεων για το υπο-ερώτημα 3 δεν μπορούμε να απορρίψουμε την H_0):

Για τον έλεγχο υποθέσεων:

H_0 : Οι ελεγκτές δεν θεωρούν ότι η αποτελεσματική χρήση των ποιοτικών κριτηρίων, του ΔΠΕ 450§A16 αυξάνει την πιθανότητα αναθεώρησης του ουσιαστικού μεγέθους ως σύνολο.

H_1 : Οι ελεγκτές θεωρούν ότι η αποτελεσματική χρήση των ποιοτικών κριτηρίων, του ΔΠΕ 450§A16 αυξάνει την πιθανότητα αναθεώρησης του ουσιαστικού μεγέθους ως σύνολο.

$H_0: \mu = \mu_0 = 3$

έναντι της εναλλακτικής

$H_1: \mu > \mu_0 = 3$

σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας $\alpha = 5\%$.

Από τον τύπο [2]:

$$Z = (X - \mu_0) / (\sigma / \sqrt{n})$$

όπου, $n=26$, $X = 3,35$, $\sigma = .09$, $Z_{\alpha} = 1.65$

Προκύπτει $z=1.64 < 1.65$ και έτσι, για επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας $\alpha=5\%$ δεν έχουμε ισχυρές ενδείξεις να απορρίψουμε την υπόθεση **H_0** , δηλαδή ότι οι ελεγκτές απαντούν ότι δεν θεωρούν ότι η αποτελεσματική χρήση των ποιοτικών κριτηρίων, του ΔΠΕ 450§A16 για την αξιολόγηση της σημαντικότητας, αυξάνει την πιθανότητα αναθεώρησης του ουσιαστικού μεγέθους ως σύνολο.

6.10. χ^2 π α β γ δ ϵ ζ η θ ι κ λ μ ν ξ $\omicron$ π ρ σ τ υ ϕ χ ψ ω

1^ο χ^2 π α β γ δ ϵ ζ η θ ι κ λ μ ν ξ $\omicron$ π ρ σ τ υ ϕ χ ψ ω

Η πρώτη ερευνητική υπόθεση εξετάζει κατά πόσο οι ελεγκτές θεωρούν σημαντικές τις επιπτώσεις, οι οποίες σχετίζονται από την χρήση των ποιοτικών κριτηρίων του ΔΠΕ 450§A16 σε ορισμένους τομείς (4 τομείς). Συνεπώς η διαδικασία του έλεγχου των υποθέσεων θα γίνει αφενός ξεχωριστά για κάθε τομέα και επιμέρους για κάθε υποερώτημα ανά τομέα και αφετέρου για τρία επίπεδα στατιστικής σημαντικότητας, ήτοι 5% (ως προτεινόμενο από τη διεθνή βιβλιογραφία) και εναλλακτικά 1% και 10%¹. Ο έλεγχος διαμορφώνεται, για κάποια συγκεκριμένη υπόθεση, επιλέγοντας ένα επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας, ώστε να υπάρχει μια μικρή μόνο πιθανότητα ότι θα απορρίψουμε την υπόθεση αυτή παρότι στην πραγματικότητα η υπόθεση αυτή είναι σωστή. Η πολύπλευρη στατιστική ανάλυση, δηλαδή διαφορετικά επίπεδα στατιστικής σημαντικότητας, κρίνεται από την βιβλιογραφία σκόπιμη καθώς σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 1% ($\alpha=0,01$) απαιτούμε πιο σημαντικές αποδείξεις για την απόρριψη της H_0 από ότι π.χ. σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5% ($\alpha=0,05$) και στον χαρακτηρισμό των ευρημάτων μας στο δείγμα ως στατιστικά σημαντικών. Έτσι μπορεί σε κάποιο επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας α π.χ. $\alpha=0,05$ (5%) να απορρίπτουμε την H_0 και σε κάποιο μικρότερο π.χ. $\alpha=0,01$ (1%), να μην την απορρίπτουμε γιατί απαιτούμε σημαντικότερες αποδείξεις. Όσο πιο μικρό είναι το επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας στο οποίο μπορούμε να απορρίψουμε την H_0 , τόσο πιο σημαντική είναι η τιμή της στατιστικής συνάρτησης ελέγχου που παρατηρείται στο δείγμα με την έννοια ότι δίνει πιο ισχυρές αποδείξεις εναντίον της H_0 .

Έτσι κατά τον έλεγχο των υποθέσεων, αν η p του δείγματος είναι πολύ μεγαλύτερη από την ελεγχόμενη πιθανότητα p_0 , είναι φυσικό να έχουμε σοβαρές αμφιβολίες για το αν μπορεί να είναι αληθής η μηδενική υπόθεση. Αν πάλι η τιμή p του δείγματος είναι πολύ πλησίον της ελεγχόμενης τιμής p_0 τότε είναι προφανές ότι έχουμε βάσιμες ενδείξεις ότι η υπόθεση μηδέν (H_0) είναι αληθής (ή δεν μπορούμε να απορρίψουμε την H_0).

¹ Στους πίνακες απεικονίζονται τα συμπεράσματα για βαθμό σημαντικότητας 10% για σκοπούς πληρέστερης πληροφόρησης του αναγνώστη χωρίς όμως να κρίνεται σκόπιμο να γίνει αναφορά στα συμπεράσματα.

Ο πίνακας που ακολουθεί συγκεντρώνει τον έλεγχο υποθέσεων για τα υπο-ερωτήματα του Τομέα 1 που αφορά το ελεγκτικό έργο.

				z	Τιμές d Έρε / Αλυσίδας ελέγχου		
	H1: Οι ελεγκτές συμφωνούν με τα κατωτέρω ερωτήματα:		%	φρε "z"	$\bar{U}=0,05 / \sigma.\bar{U}=1,645$	$\bar{U}=0,01 / \sigma.\bar{U}=2,33$	$\bar{U}=0,10 / \sigma.\bar{U}=1,29$
Ό/Υ	Α/ε	Τομέας 1: Ελεγκτικό έργο (ερωτήματα από 1 έως 7)					
1	Ερωτ. 1	Βελτιώνει την ποιότητα των υπηρεσιών που σχετίζονται με τον έλεγχο και ειδικότερα με τον καθορισμό της σημαντικότητας.	92%	4,22	H1	H1	H1
2	Ερωτ. 6	Αυξάνει την ανάγκη εξειδίκευσης του γνωστικού αντικείμενου που κατέχει ο ελεγκτής.	92%	4,22	H1	H1	H1
3	Ερωτ. 2	Εξασφαλίζει μεγαλύτερη ακρίβεια στη γνώμη του ελεγκτή.	88%	3,65	H1	H1	H1
4	Ερωτ. 4	Αυξάνει το ελεγκτικό έργο καθώς απαιτεί περισσότερα ελεγκτικά βήματα για την επίτευξη των σκοπών του ελέγχου που θέτουν τα ΔΠΕ.	85%	2,73	H1	H1	H1
5	Ερωτ. 7	Αυξάνει το κόστος του ελέγχου λόγω του πρόσθετου ελεγκτικού έργου.	85%	2,00	H1	Ho	H1
6	Ερωτ. 3	Αυξάνει την πιθανότητα αναθεώρησης του ουσιώδους μεγέθους ως σύνολο.	81%	1,64	Ho	Ho	H1
7	Ερωτ. 5	Αυξάνει την ανάγκη συνεργασίας με ειδικούς εμπειρογνώμονες.	81%	0,26	Ho	Ho	Ho

Από τον έλεγχο υποθέσεων που αφορά τις απαντήσεις στο **φρε γΥ1 : Αλυσίδα ελέγχου** διαπιστώνεται ότι:

Σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5% και για την πλειοψηφία των υπο-ερωτημάτων του τομέα 1 (με εξαίρεση τα υπο-ερωτήματα 3 και 5) απορρίπτουμε τη μηδενική υπόθεση **H₀** και δεχόμαστε την εναλλακτική **H₁**. Αυτό απεικονίζει ότι δεχόμαστε, για το επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5%, ως θετικές τις συνέπειες από τη χρήση των ποιοτικών παραγόντων του ΔΠΕ 450§Α16, καθώς βελτιώνει την εν λόγω υπηρεσία (σχετικά υπο-ερωτήματα 1 και 2). Μια τέτοια εξέλιξη όμως δεν μπορεί να υποστηριχτεί χωρίς την εξειδίκευση των επαγγελματιών του κλάδου όπως προκύπτει από τις απαντήσεις των ελεγκτών που φαίνεται να αποδέχονται την **H₁** στο υπο-ερώτημα 6. Επιπλέον το ελεγκτικό έργο αυξάνεται, δεχόμενοι την **H₁** στο ερώτημα 4, γεγονός που απαιτεί αρχικά καλό σχεδιασμό του ελεγκτικού έργου με σκοπό να μετριάσει τις απαιτήσεις σε ανθρώπινο δυναμικό και να συγκρατήσει το ελεγκτικό κόστος (υπο-ερώτημα 7). Να σημειωθεί ότι σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 1% δεν μπορούμε να απορρίψουμε την **H₀** στο υπο-ερώτημα 7 και συνεπώς διαφαίνεται ότι το ελεγκτικό κόστος δεν αυξάνεται

Αντίθετα, για το επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5% (αλλά και σε 1%) δεν μπορούμε να απορρίψουμε την **H₀** για τα ερωτήματα 3 και 5. Συνεπώς η χρήση των ποιοτικών παραγόντων δεν συνεπάγεται την αναθεώρηση του ουσιώδους μεγέθους που θεωρητικά υποδεικνύει, σε αυτή την περίπτωση, ότι ο ελεγκτής θα επέλεγε ένα

χαμηλότερο επίπεδο, γεγονός που θα είχε επιπτώσεις στο ελεγκτικό έργο. Επιπλέον δεν απαιτείται η συνεργασία του ελεγκτή με ειδικούς εμπειρογνώμονες.

Ο πίνακας που ακολουθεί συγκεντρώνει τον έλεγχο υποθέσεων για τα υπο-ερωτήματα του Τομέα 2 που αφορά τη χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων.

					Τύποι Έλεγχου / Αλγόριθμοί ελέγχου		
H1: Οι ελεγκτές συμφωνούν με τα κατωτέρω ερωτήματα:			%	βασ. "z"	Ü=0,05 / ε.Ü1,645	Ü=0,01 / ε.Ü=2,33	Ü=0,10/ ε.Ü=1,29
	Α/Α Ερώτ.	Τομέας 2: Στην χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων (ερωτήματα 8 έως 11)					
8	Ερωτ. 11	Βελτιώνει το βαθμό συμμόρφωσης των οικονομικών καταστάσεων με το κανονιστικό πλαίσιο που ισχύει για τις εισηγμένες	92%	4,77	H1	H1	H1
9	Ερωτ. 8	Μειώνει την παρουσία σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις μελλοντικών περιόδων.	92%	2,90	H1	H1	H1
10	Ερωτ. 10	Βελτιώνει τη χρησιμότητα της έκθεσης ελέγχου.	85%	2,06	H1	H0	H1
11	Ερωτ. 9	Μειώνει το ενδεχόμενο εμφάνισης μη κανονικότητας (irregularities) στις οικονομικές καταστάσεις μελλοντικών περιόδων.	85%	1,77	H1	H0	H1

Από τον έλεγχο υποθέσεων που αφορά τις απαντήσεις στο **μέρος 2: η χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων**, διαπιστώνεται ότι:

Με επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5% ο έλεγχος υποθέσεων που διενεργήθηκε για όλα τα ερωτήματα που αφορούν τη χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων δεχόμαστε την εναλλακτική υπόθεση **H₁**. Συνεπώς με αρκετή βεβαιότητα δεχόμαστε ότι οι ελεγκτές αναγνωρίζουν θετικές τις επιπτώσεις από τη χρήση του ΔΠΕ 450§A16 στις οικονομικές καταστάσεις καθώς και κυρίως για τις εισηγμένες βελτιώνουν το βαθμό συμμόρφωσης με το κανονιστικό πλαίσιο. Επιπλέον η εφαρμογή της έννοιας σημαντικότητας μέσα από το πρίσμα των ποιοτικών παραγόντων ενεργεί αποτρεπτικά στη παρουσία σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις μελλοντικών περιόδων αλλά και βελτιώνουν τη χρησιμότητα της έκθεσης ελέγχου. Το τελευταίο στοιχείο προφανώς συνδέεται με την αποδοχή της εναλλακτικής υπόθεσης **H₁** για το υπο-ερώτημα 1 του Τομέα 1 που αφορά τη βελτίωση της ποιότητας των ελεγκτικών υπηρεσιών.

Επισημαίνεται ότι εφαρμόζοντας τον έλεγχο υποθέσεων για το επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 1% δεν μπορούμε να απορρίψουμε τη μηδενική υπόθεση **H₀** σε όλα τα υπο-ερωτήματα του Τομέα 2. Πιο συγκεκριμένα, δεν μπορούμε να απορρίψουμε την υπόθεση **H₀**, για το επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 1%, σε όλα τα υπο-ερωτήματα, καθώς από τις απαντήσεις των ελεγκτών διαφαίνεται ότι το ΔΠΕ 450§A16 δεν βελτιώνει τη

χρησιμότητα της έκθεσης ελέγχου (υπο-ερώτημα 10) και δεν μειώνει το ενδεχόμενο της μη κανονικότητας, ήτοι εμφάνιση παρατυπιών στις οικονομικές καταστάσεις (υπο-ερώτημα 9).

Ο πίνακας που ακολουθεί συγκεντρώνει τον έλεγχο υποθέσεων για τα υπο-ερωτήματα του Τομέα 3 που αφορά την επαγγελματική σχέση ελεγχόμενου-ελεγκτή.

					Τύπος Έλε / Αλβανός ελεγκτής		
Υ/Υ	H1: Οι ελεγκτές συμφωνούν με τα κατωτέρω ερωτήματα:		%	β.ε. "z"	Υ=0,05 / α.Υ=1,645	Υ=0,01 / α.Υ=2,33	Υ=0,10/ α.Υ=1,29
	Α.Υ. Υ/Υ	Τομέας 3: Στην επαγγελματική σχέση ελεγχόμενου - ελεγκτή (ερωτήματα 12-14)					
12	Ερωτ. 12	Αυξάνει το πεδίο σύγκρουσης συμφερόντων μεταξύ των ελεγχόμενων και του ελεγκτή, λόγω της φύσης των παραμέτρων (υποκειμενικά κριτήρια).	85%	1,77	H1	Ho	H1
13	Ερωτ. 14	Αυξάνει τον κίνδυνο της διακοπής συνεργασίας με τον ελεγχόμενο πελάτη.	77%	-0,71	Ho	Ho	Ho
14	Ερωτ. 13	Βλάπτει τη σχέση ελεγκτή-ελεγχόμενης εταιρείας.	62%	-2,05	Ho	Ho	Ho

Από τον έλεγχο υποθέσεων που αφορά τις απαντήσεις στο **ερωτ. 3 : Α' Υπο-Ερώτημα** **Υ/Υ**, διαπιστώνεται ότι:

Με επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5% αποδεχόμαστε την εναλλακτική υπόθεση **H₁**, ότι η χρήση του ΔΠΕ450§Α16 αυξάνει το πεδίο σύγκρουσης συμφερόντων ελεγχόμενου-ελεγκτή (υπο-ερώτημα 12). Παρατηρώντας τον ανωτέρω πίνακα είναι άμεσα αντιληπτό ότι η αποδοχή της εναλλακτικής υπόθεσης **H₁** για το ερώτημα 12 δεν γίνεται με μεγάλη βεβαιότητα. Εξετάζοντάς το ίδιο υπο-ερώτημα σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 1% δεν μπορούμε να απορρίψουμε τη μηδενική υπόθεση **H₀** και συνεπώς δεχόμαστε, στο πλαίσιο της υφιστάμενης στατιστικής ανάλυσης, ότι η εφαρμογή του ΔΠΕ450§Α16 δεν αυξάνει το πεδίο σύγκρουσης συμφερόντων ελεγχόμενου-ελεγκτή. Είναι γεγονός, ότι το ανωτέρω πρότυπο στρέφει τη προσοχή του ελεγκτή σε επουσιώδη σφάλματα. Λόγω του βαθμού υποκειμενικότητας που περιέχεται στη διαδικασία αξιολόγησης, με βάση τους ποιοτικούς παράγοντες, των επουσιωδών σφαλμάτων είναι αναμενόμενη η δυσκολία σύγκλισης των απόψεων του ελεγκτή και του ελεγχόμενου. Βέβαια από τον στατιστικό έλεγχο των υποθέσεων στα υπο-ερωτήματα 13 και 14, διαφαίνεται ότι η πιθανή παρουσία σύγκρουσης συμφερόντων δεν καταλήγει σε ρήξη της συνεργασίας, προς όφελος του ελεγκτικού έργου και διασφάλισης του ρόλου του ελεγκτή.

Ο πίνακας που ακολουθεί συγκεντρώνει τον έλεγχο υποθέσεων για τα υπο-ερωτήματα του Τομέα 4 που αφορά τη πληροφόρηση των χρηστών και το όφελος του κοινωνικού συνόλου.

			Τιμή α/β / Αλφάριθμο σφάλματος				
H1: Οι ελεγκτές συμφωνούν με τα κατωτέρω ερωτήματα:			%	μέγεθος z	$\bar{U}=0,05 / \sigma.\bar{U}=1,645$	$\bar{U}=0,01 / \sigma.\bar{U}=2,33$	$\bar{U}=0,10 / \sigma.\bar{U}=1,29$
Ό/Ό	Α/Ό	Τομέας 4: Στη πληροφόρηση των χρηστών και στο όφελος του κοινωνικού συνόλου (ερωτήματα 15-18)					
15	Ερωτ. 15	Βελτιώνει το βαθμό εμπιστοσύνης των σκοπούμενων χρηστών στις οικονομικές καταστάσεις.	88%	3,89	H1	H1	H1
16	Ερωτ. 17	Αυξάνει το βαθμό προστασίας των χρηστών έναντι εταιρικής απάτης που σχετίζεται με τις οικονομικές καταστάσεις.	88%	2,59	H1	H1	H1
17	Ερωτ. 16	Μειώνει το αναμενόμενο κενό (expectation gap), για το μέγεθος του ουσιώδους σφάλματος, μεταξύ της εκτίμησης του ελεγκτή και της αντίστοιχης του σκοπούμενου χρήστη.	88%	2,38	H1	H1	H1
18	Ερωτ. 18	Βελτιώνει το βαθμό συμβολής των υπηρεσιών του ελεγκτή στο κοινωνικό σύνολο.	88%	1,77	H1	Ho	H1

Από τον έλεγχο υποθέσεων που αφορά τις απαντήσεις στο **μέγεθος 4 : Έλεγχος επί της τιμής α/β** διαπιστώνεται ότι:

Στο επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5% αποδεχόμαστε την εναλλακτική υπόθεση H_1 , ότι η χρήση του ΔΠΕ450§Α16 βελτιώνει το βαθμό πληροφόρησης των χρηστών και συμβάλει θετικά στο κοινωνικό σύνολο. Ειδικότερα:

Με βάση τη στατιστική ανάλυση και τον έλεγχο υποθέσεων για τον ανωτέρω τομέα μπορούμε να ισχυριστούμε, σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5%, ότι βελτιώνεται ο βαθμός εμπιστοσύνης και αυξάνεται ο βαθμός προστασίας έναντι εταιρικής απάτης των χρηστών (υπο-ερωτήματα 15 και 17). Τα ανωτέρω στοιχεία οδηγούν στο αποδοχή της υπόθεσης ότι μειώνεται και το αναμενόμενο κενό προσδοκιών μεταξύ των χρηστών και των ελεγκτών για το ουσιώδες σφάλμα (υπο-ερώτημα 16).

Θα σταθούμε όμως στον έλεγχο υποθέσεων στο υπο-ερώτημα 18 'τη βελτίωση του βαθμού συμβολής των υπηρεσιών του ελεγκτή στο κοινωνικό σύνολο' που σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5% γίνεται αποδεκτή η εναλλακτική υπόθεση H_1 . Είναι γεγονός όμως ότι μια τέτοια εξειδικευμένη υπηρεσία, όπως είναι ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων, δεν μπορεί να έχει άμεση συσχέτιση με το όφελος του ευρύτερου κοινωνικού συνόλου. Εξάλλου η ανωτέρω άποψη ενισχύεται και εκ του ορισμού του ρόλου του ελεγκτή. Πράγματι μπορούμε να ισχυριστούμε με επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 1% ότι δεν μπορούμε να απορρίψουμε την υπόθεση H_0 , δηλαδή ότι η χρήση του ΔΠΕ450§Α16 δεν βελτιώνει τον ανωτέρω βαθμό συμβολής των υπηρεσιών του ελεγκτή στο κοινωνικό σύνολο.

6.11. Εἰς τὴν ὕλην

Ἡ εφαρμογὴ τῆς ἐννοίας τῆς σημαντικότητος κατὰ τὸν ἐλεγχὸν τῶν οικονομικῶν καταστάσεων ἀπασχολεῖ διαχρονικὰ τὸ ἐλεγκτικὸ ἐπάγγελμα καθὼς ἐπηρεάζει σε σημαντικό βαθμὸν τὴν αποτελεσματικότητα τοῦ ἐλεγκτικοῦ ἔργου καὶ τὴν παρεχόμενη διαβεβαίωση. Στὸ πλαίσιο αὐτό, πέραν τῆς ἀνάπτυξης ἐκτενούς βιβλιογραφίας, ὡς πρὸς τὸ βέλτιστο τρόπο καθορισμοῦ ἐπιπέδων σημαντικότητος βάσει ποσοτικῶν κριτηρίων (κεφάλαιο 4), ἀναδείχθηκε ἡ ἀνάγκη χρήσης καὶ ποιοτικῶν παραγόντων κατὰ τὸ σχεδιασμὸ τοῦ ἐλεγκτικοῦ ἔργου καὶ τὴν ἐκφραση γνώμης ἐπὶ τῶν οικονομικῶν καταστάσεων.

Ἡ υιοθέτηση τοῦ ΔΠΕ 450 «Αξιολόγηση σφαλμάτων ποῦ ἐντοπίζονται κατὰ τὴν διάρκεια τοῦ ἐλέγχου» παρέχει ὁδηγίες σχετικὰ μετὰ τὸ σχεδιασμὸ καὶ τὴν ἐκτέλεση τοῦ ἐλεγκτικοῦ ἔργου καὶ ἀποτυπώνει ἐνδεικτικὰ περιστάσεις γιὰ τὶς ὁποῖες ὁ ἐντοπισμὸς μὴ οὐσιωδῶν σφαλμάτων δύναται νὰ ὁδηγήσῃ σε διαφοροποιημένη γνώμη τοῦ ἐλεγκτή.

Κατὰ τὴν παρούσα ἐργασία διερευνήθηκαν ὁρισμένες πτυχὲς τῆς εφαρμογῆς τοῦ ἀνωτέρου ἐλεγκτικοῦ προτύπου στὴν Ελλάδα καὶ τῆς ἐπίδρασης ποῦ ἐκτιμᾶται ὅτι ἀποφέρει, τόσο στὸ ἐλεγκτικὸ ἔργο, ὅσο καὶ σε κάποιους τομεῖς.

Ἀπὸ τὴν ἀνάλυση ποῦ προηγήθηκε στὸ κεφάλαιο αὐτὸ προκύπτουν τὰ ἐξῆς συμπεράσματα:

i. Εἰς τὴν ὕλην ἐπὶ τῇ ἐξέτασιν

Ὡς πρὸς τὴν εφαρμογὴ τοῦ προτύπου φαίνεται ὅτι εἶναι κατανοητὸ καὶ χρησιμοποιεῖται, γενικὰ, ἀπὸ τοὺς ἐλεγκτές. Περαιτέρω, ἀπὸ τὶς ἀπαντήσεις τῶν ἐλεγκτῶν προκύπτει ὅτι ἡ συχνότητα ἐντοπισμοῦ ἐπὶ οὐσιωδῶν σφαλμάτων ποικίλλει ἀνάλογα μετὰ τὶς περιστάσεις. Ἐτσι, ὑψηλὴ συχνότητα ἐντοπισμοῦ ἐπὶ οὐσιωδῶν σφαλμάτων διαφαίνεται γιὰ περιστάσεις ποῦ σχετίζονται μετὰ τοὺς χρηματοοικονομικοὺς δείκτες ἀξιολόγησης καὶ τὶς συμβατικὰς υποχρεώσεις τῶν ἐλεγχόμενων ἐταιρειῶν. Στὸ ἀντίποδα, περιστάσεις ποῦ σχετίζονται μετὰ τὶς ἀπολαβὰς τῆς διοίκησης καὶ τῆς κατανόησης τοῦ ἐλεγκτῆ γιὰ προηγούμενες κοινοποιήσεις στοὺς χρήστες (π.χ. πρόβλεψη κερδῶν) ἐμφανίζουν χαμηλὴ συχνότητα ἐντοπισμοῦ ἐπὶ οὐσιωδῶν σφαλμάτων. Ἀν ἀναλογιστοῦμε ὅτι ἡ σχετικὴ ἐρευνα ἀναφέρετε στὸ χρονικὸ διάστημα τῆς τελευταίας 5ετίας (2008-2013) ποῦ οἱ οικονομικὲς συνθήκες συγκεντρώνουν προβλήματα ρευστότητας καὶ ἀνάγκης ἐξωτερικῆς χρηματοδότησης στὶς ἐπιχειρήσεις, τὸ χαρακτηριστικὸ αὐτό, ἐνισχύει τὴν παρουσία τοῦ ἀνωτέρω φαινομένου. Ἐπίσης, ἀπὸ τὶς ἀπαντήσεις τῶν ἐλεγκτῶν, τὸ ἐνδεχόμενο διατύπωσης διαφοροποιημένης γνώμης, λόγω τῆς χρήσης τῶν ποιοτικῶν παραγόντων κατὰ τὸ ΔΠΕ 450§A16, δὲν διαφαίνεται συχνά.

Συνεπῶς, ἐνὸς δὲν ἀμφισβητεῖται ἡ χρησιμότητα τῆς εφαρμογῆς τοῦ προτύπου, αὐτὴ δὲν φαίνεται νὰ ὁδηγεῖ, συχνά, στὴ διατύπωση διαφοροποιημένης γνώμης, ὅπως προκύπτει ἀπὸ τὴν ἀνωτέρω ἐρευνα.

ii. Εἰς τὴν ὕλην ἐπὶ τῇ ἐξέτασιν ἐπὶ τῇ ἐξέτασιν ἐπὶ τῇ ἐξέτασιν

Ἐλεγκτικὸ ἔργο

Οἱ συνέπειες στὸ ἐλεγκτικὸ ἔργο ἐκτιμῶνται ἀπὸ τοὺς ἐρωτώμενους ὡς θετικὲς καὶ ἐιδικότερα σε ὅτι ἀφορὰ τὴν ποιότητα τῶν ἐλεγκτικῶν υπηρεσιῶν καὶ τὴν ἀκρίβεια τῆς ἐλεγκτικῆς γνώμης. Ἐπιπλέον τὸ ἐλεγκτικὸ ἔργο δὲν

διαφοροποιείται σημαντικά λόγω ανάγκης για πρόσθετο έργο (σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 1% δεν διαφαίνεται ανάγκη για πρόσθετο ελεγκτικό έργο). Τέλος δεν προκύπτει ζήτημα αναθεώρησης του ουσιώδους μεγέθους, ως σύνολο, γεγονός που επίσης θα απαιτούσε μεγαλύτερο ελεγκτικό έργο, ενώ δεν απαιτείται συνεργασία του ελεγκτή με ειδικούς εμπειρογνώμονες.

Χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων

Η χρήση των ποιοτικών παραγόντων του ΔΠΕ 450§A16, όπως φαίνεται από τις απαντήσεις, έχει αφενός θετικές συνέπειες στο βαθμό συμμόρφωσης των οικονομικών καταστάσεων με το κανονιστικό πλαίσιο που ισχύει για τις εισηγμένες επιχειρήσεις, αφετέρου μειώνει την παρουσία σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις μελλοντικών περιόδων. Εντούτοις, σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 1%, φαίνεται να είναι ικανό να μειώσει το ενδεχόμενο εμφάνισης παρατυπιών στις οικονομικές καταστάσεις μελλοντικών περιόδων και δεν είναι σημαντικός παράγοντας για τη βελτίωση της χρησιμότητας των οικονομικών καταστάσεων.

Επαγγελματική σχέση ελεγχόμενου - ελεγκτή

Στο ανωτέρω τομέα η χρήση του ΔΠΕ 450§A16, σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 1%, δεν αυξάνει το πεδίο σύγκρουσης συμφερόντων και κατ' επέκταση δεν βλάπτει τη σχέση ελεγχόμενου-ελεγκτή. Φαίνεται λοιπόν από τις απαντήσεις των ελεγκτών ότι οι ποιοτικοί παράγοντες που βασίζονται κυρίως στην υποκειμενικότητα και την κρίση του ελεγκτή δεν οδηγούν, τελικά, σε σύγκρουση απόψεων ελεγκτή-ελεγχόμενου.

Επισημαίνεται ότι το ανωτέρω υποδεικνύει μια διαφορετική άποψη από εκείνη που προκύπτει σύμφωνα με την αντίστοιχη έρευνα της Ισπανίας¹, η οποία ως σημειωθεί ότι έγινε κατά το 1^ο έτος εφαρμογής του σχετικού προτύπου. Έτσι, από τις απαντήσεις των ισπανών ελεγκτών προκύπτει αύξηση του πεδίου σύγκρουσης και περαιτέρω του κινδύνου διακοπής της συνεργασίας με την ελεγχόμενη εταιρεία, άποψη που, όπως προαναφέρθηκε, δεν συμφωνεί με την αντίστοιχη από τις απαντήσεις των ελλήνων ελεγκτών.

Σε κάθε περίπτωση, εκτιμάται ότι η επαγγελματική σχέση ελεγχόμενου-ελεγκτή επηρεάζεται κυρίως από το ενδεχόμενο διατύπωσης διαφοροποιημένης γνώμης. Δεδομένου ότι στη παρούσα εργασία δεν διαφάνηκε συχνά το ενδεχόμενο αυτό, φαίνεται λογική η άποψη ότι δεν υπάρχουν, από την εφαρμογή του προτύπου, επιπτώσεις στην ανωτέρω σχέση.

Πληροφόρηση χρηστών και όφελος του κοινωνικού συνόλου

Θετικές συνέπειες στη πληροφόρηση των χρηστών διαφαίνεται από τη χρήση του ΔΠΕ 450§A16, αλλά περαιτέρω δεν μπορεί να απαντηθεί με μεγάλη βεβαιότητα (σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 1%), ότι μπορούν να αποφευχθούν φαινόμενα εταιρικής απάτης και οικονομικών σκανδάλων. Επίσης δεν διαφαίνεται ότι υπάρχουν θετικές συνέπειες στο κοινωνικό σύνολο (σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 1%), γεγονός που έχει να κάνει με το στοχευμένο ρόλο της χρήσης των οικονομικών καταστάσεων για ορισμένες κατηγορίες χρηστών και όχι για το ευρύτερο κοινωνικό σύνολο.

¹ Σχετικός συγκριτικός πίνακας των απαντήσεων των ελλήνων και των ισπανών ελεγκτών βρίσκεται στα Παραρτήματα στη σελίδα 146.

6.12. Η ΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΙ Ο ΕΛΕΓΧΟΣ

Η εργασία πραγματοποιήθηκε ένα αρκετά δύσκολο στην εφαρμογή του, κατά την άποψη των ελεγκτών, ελεγκτικό πρότυπο, το οποίο εμπεριέχει το στοιχείο υποκειμενικότητας του ελεγκτή. Η εργασία, με δεδομένο την απουσία παρόμοιας επίσημα δημοσιευμένης έρευνας στην Ελλάδα, δύναται να αποτελέσει σημείο αναφοράς, για κάθε ενδιαφερόμενο. Έτσι δύναται να επανεξεταστούν, από τα ενδιαφερόμενα μέρη, τα ελεγκτικά βήματα και ο σχεδιασμός των διαδικασιών που σχετίζονται με τη εφαρμογή ποιοτικών κριτηρίων για την αξιολόγηση των επουσιωδών σφαλμάτων, ώστε να εντοπιστούν τυχόν αδυναμίες στις ελεγκτικές διαδικασίες.

Εναλλακτικές προσεγγίσεις στο θέμα που θα αποτελούσαν αντικείμενο περαιτέρω έρευνας δύναται να είναι:

- το κενό προσδοκιών μεταξύ των ελεγκτών και των σκοπούμενων χρηστών σχετικά με την εφαρμογή της έννοιας σημαντικότητας,
- ο ρόλος της σημαντικότητας, όπως εφαρμόζεται κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης και η επίδρασή της στη λήψη απόφασης των επενδυτών ή στην αξιολόγηση προτάσεων χρηματοδότησης της επιχείρησης από τους πιστωτές (τράπεζες),
- πώς επηρεάζεται η χρήση των ποιοτικών κριτηρίων που αναφέρονται στο ΔΠΕ450 και περαιτέρω ποιές οι συνέπειες στους τομείς που διαπραγματεύτηκε η εργασία, από τις μεταβολές του οικονομικού περιβάλλοντος (π.χ. σε περιόδους ανάπτυξης, αντί σε περιόδους βαθιάς ύφεσης).

$\mathfrak{U}_j, \mathfrak{U}_j, \mathfrak{U}_\varepsilon, \mathfrak{U}_j:$

ΣΑΙΩΕΥ΄ Ξ΄ ρ΄ΰΰε Ξε΄ Ξ΄ Ξ΄ ΰε Ξ΄ Ξ

- I. Ερωτηματολόγιο
- II. Συνοπτικός πίνακας των διερευνητικών ερωτημάτων
- III. Λίστα των 11 περιστάσεων του ΔΠΕ 450§Α16
- IV. Συγκεντρωτικός πίνακας με τις βαθμολογίες των υπο-ερωτημάτων ανά τομέα
- V. Διαγράμματα
- VI. Εύρος ανά περίπτωση που περιέχει το άγνωστο ποσοστό των ελεγκτών που έχουν εντοπίσει επουσιώδη σφάλματα
- VII. Συνοπτική απεικόνιση των αποτελεσμάτων από την εφαρμογή του ΔΠΕ 450§Α16
- VIII. Συνοπτικά οι συνέπειες από την εφαρμογή του ΔΠΕ 450§Α16 ανά τομέα έρευνας
- IX. Συγκριτικός Πίνακας των συμπερασμάτων της έρευνας Ισπανία - Ελλάδα
- X. Συγκριτικός πίνακας αναφορών του όρου “Σημαντικότητα” σύμφωνα με τα κανονιστικό πλαίσιο που ισχύει στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και στα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα
- XI. Πίνακας των απαντήσεων με τη ταυτότητα του μοναδικού κωδικού

z y 3 g dō

[illegible]

ဝိဇ္ဇာဒါနံ နာမာနာရံ နာမာနာရံ နာမာနာရံ

- [illegible]

1	2
ပုလဲ ဂွေ ပဲပဲ အဲပဲ	ဝဲဂွေ ပဲပဲ အဲပဲ

បំពេញ បំប៉ន **ឧបសគ្គចំពោះ ក្រុម ជំនុំជម្រះ** ដែលបានបំពេញនូវភារកិច្ចរបស់ខ្លួន ក្នុង ក្របខណ្ឌ

Էմիլ Բրյուստերը ԲՅՀԴ-ի Կենտրոնի Կոնսուլտանտ Բժշկական Գործընկեր է: Ենթադրվում է, որ Բրյուստերը Կոնսուլտանտ Բժշկական Գործընկեր է Կոնսուլտանտ Բժշկական Գործընկեր է:

[illegible]

z y Ƴ ũ ẽ

[illegible]

- [illegible]

၂) သို့မဟုတ် အခြား မည်သည့် ကိစ္စမျိုးကို ဆိုက်ဘာပေါ်တွင် ပြောဆို၊ ဖော်ပြ၊
ထုတ်ဖော် (အချင်းချင်း စကားပြောရန်) လုပ်ဆောင်မှုများ ပြုလုပ်ပါက

1	2	3	4	5
ᠲᠦᠨᠬᠡᠭ	ᠰᠤᠨᠤ	ᠵᠤᠯᠤᠰ	ᠪᠡᠭᠡ	ᠪᠦᠨ ᠤᠨᠤᠨᠤ

[illegible][illegible]

i. «*ԱնՆա՛նի քի յո*»

- [illegible]

ii. «j + d^h + h^h + y^h + 3 အေဒေဒေအ 3 ခပိယံပိ^h + 3»

- [illegible]

28. Ժամանակ 3 Ժամանակ Գլխավոր Գլխավոր Գլխավոր Գլխավոր Գլխավոր Գլխավոր	1	2	3	4	5
29. Ժամանակ 3 Ժամանակ Գլխավոր Գլխավոր Գլխավոր Գլխավոր Գլխավոր Գլխավոր	1	2	3	4	5
iii. «Ա՛յ Ժամանակ Ժամանակ Ժամանակ Ժամանակ Ժամանակ Ժամանակ»					
30. Ժամանակ 3 Ժամանակ Գլխավոր Գլխավոր Գլխավոր Գլխավոր Գլխավոր Գլխավոր	1	2	3	4	5
31. Ժամանակ Գլխավոր Ժամանակ Ժամանակ Ժամանակ Ժամանակ Ժամանակ	1	2	3	4	5
32. Ժամանակ Գլխավոր Ժամանակ Ժամանակ Ժամանակ Ժամանակ Ժամանակ	1	2	3	4	5
iv. «Ժամանակ Ժամանակ Ժամանակ Ժամանակ Ժամանակ Ժամանակ»					
33. Ժամանակ 3 Ժամանակ Գլխավոր Գլխավոր Գլխավոր Գլխավոր Գլխավոր Գլխավոր	1	2	3	4	5
34. Ժամանակ 3 Ժամանակ Գլխավոր Գլխավոր Գլխավոր Գլխավոր Գլխավոր Գլխավոր	1	2	3	4	5
35. Ժամանակ 3 Ժամանակ Գլխավոր Գլխավոր Գլխավոր Գլխավոր Գլխավոր Գլխավոր	1	2	3	4	5
36. Ժամանակ 3 Ժամանակ Գլխավոր Գլխավոր Գլխավոր Գլխավոր Գլխավոր Գլխավոր	1	2	3	4	5

II. Εργασία Έκθεσης με βάση τα αποτελέσματα της έρευνας

Εργασία Έκθεσης με βάση τα αποτελέσματα της έρευνας		
	1η Εργασία Έκθεσης με βάση τα αποτελέσματα της έρευνας	Ο ελεγκτής εντοπίζει επουσιώδη σφάλματα που σχετίζονται με μια από τις περιστάσεις του ΔΠΕ 450§A16 (11 ποιοτικοί παράγοντες).
	2η Εργασία Έκθεσης με βάση τα αποτελέσματα της έρευνας	Ο ελεγκτής διατυπώνει διαφοροποιημένη γνώμη, αξιολογώντας, ως σημαντικά, μη διορθωμένα σφάλματα που έχει εντοπίσει κατά τον έλεγχο, τα οποία ως μέγεθος είναι χαμηλότερα του ουσιώδους μεγέθους αλλά σχετίζονται με τις περιστάσεις (ποιοτικοί παράγοντες, όπως αναφέρονται στο ΔΠΕ 450§A16).
Εργασία Έκθεσης με βάση τα αποτελέσματα της έρευνας		
	1 ^η Εργασία Έκθεσης με βάση τα αποτελέσματα της έρευνας <i>Μέθοδος εκτίμησης ποσοστού</i>	Θα εκτιμηθεί ένα εύρος ποσοστών που, με κάποιο ποσοστό σημαντικότητας, θα περιλαμβάνει το σχετικό ποσοστό των ελεγκτών που κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων εντοπίζουν επουσιώδη σφάλματα τα οποία σχετίζονται με τις περιστάσεις του ΔΠΕ 450§A16 (11 ποιοτικοί παράγοντες).
	2η Εργασία Έκθεσης με βάση τα αποτελέσματα της έρευνας <i>Έλεγχος υποθέσεων</i>	H0: Οι ελεγκτές δεν θεωρούν σημαντικές τις επιπτώσεις, οι οποίες σχετίζονται με την αποτελεσματική χρήση των ποιοτικών κριτηρίων, του ΔΠΕ 450§A16, σε ορισμένους τομείς. H1: Οι ελεγκτές θεωρούν ότι η χρήση των ποιοτικών κριτηρίων, του ΔΠΕ 450§A16, για την αξιολόγηση της σημαντικότητας: H1(Υ): Επιδρά αδύναμα βελτιώνοντας το ελεγκτικό έργο ως υπηρεσία. H1(β): αδύναμα τη χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων που αφορούν τις ελεγχόμενες οντότητες. H1(γ): Επιδρά υψηλά στην επαγγελματική σχέση ελεγχόμενης οντότητας και ελεγκτή. H1(δ): αδύναμα την ποιότητα πληροφόρησης των σκοπούμενων χρηστών και αυξάνει το όφελος του κοινωνικού συνόλου.

III. § ၵᄃᆫ ᄅᄃ ၁၂ ၵ ᄇᆫᆯᆫᆯ ᄅᄃ ᄅᄃ ᄀᄃ A 450§J 16

Υ-1	Συμμόρφωση με ρυθμιστικές απαιτήσεις.	Π-7	Αύξηση των απολαβών της διοίκησης	Π-10	Είναι παράλειψη πληροφοριών που δεν απαιτούνται ειδικά από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, αλλά οι οποίες, κατά την κρίση του ελεγκτή, είναι σημαντικές
Υ-2	Συμμόρφωση με όρους χρέους	Π-8	Σημαντικό για την κατανόηση του ελεγκτή για γνωστές προηγούμενες κοινοποιήσεις στους χρήστες	Π-11	Επηρεάζει άλλες πληροφορίες που θα κοινοποιηθούν σε έγγραφα που περι- λαμβάνουν τις ελεγμένες οικονο- μικές καταστάσεις
Υ-3	Λανθασμένη επιλογή ή εφαρμογή λογιστικής πολιτικής	Π-9	Σχετίζεται με κονδύλια που αφορούν συγκεκριμένα μέρη		
Υ-4	Συγκαλύπτει αλλαγή στα κέρδη ή άλλες τάσεις,				
Υ-5	Επηρεάζει δείκτες				
Υ-6	Επηρεάζει την πληροφόρηση κατά τομέα				

IV. Εργαζόμενοι Υπάλληλοι με Υψηλό Επίπεδο Εξειδίκευσης σε Ελεγκτικές Υπηρεσίες

	Αριθμός επιλογών						Σύνολο	%
	Αριθμός* (Τ)	Καθόλου (1)	Λίγο (2)	Μέτρια (3)	Πολύ (4)	Πάρα πολύ (5)		[(3+4+5) Σύνολο
ΤΟΜΕΑΣ 1: ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΕΡΓΟ								
ΥΠΟ-ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ 3(i)								
Βελτιώνει την ποιότητα των υπηρεσιών που σχετίζονται με τον έλεγχο και ειδικότερα με τον καθορισμό της σημαντικότητας	1	0	2	8	15	1	26	92%
Αυξάνει την ανάγκη εξειδίκευσης του γνωστικού αντικείμενου που κατέχει ο ελεγκτής	6	0	2	8	15	1	26	92%
Εξασφαλίζει μεγαλύτερη ακρίβεια στη γνώμη του ελεγκτή	2	0	3	7	14	2	26	88%
Αυξάνει το ελεγκτικό έργο καθώς απαιτεί περισσότερα ελεγκτικά θήματα για την επίτευξη των σκοπών του ελέγχου που θέτουν τα ΔΠΕ	4	0	4	8	12	2	26	85%
Αυξάνει το κόστος του ελέγχου λόγω του πρόσθετου ελεγκτικού έργου	7	0	4	11	10	1	26	85%
Αυξάνει την πιθανότητα αναθεώρησης του ουσιαστικού μεγέθους ως σύνολο	3	2	3	8	10	3	26	81%
Αυξάνει την ανάγκη συνεργασίας με ειδικούς εμπειρογνώμονες	5	1	4	14	7	0	26	81%

Σελίδα 1

	Αριθμός επιλογών						Σύνολο	%
	Αριθμός* (Τ)	Καθόλου (1)	Λίγο (2)	Μέτρια (3)	Πολύ (4)	Πάρα πολύ (5)		[(3+4+5) Σύνολο
ΤΟΜΕΑΣ 2: ΣΤΗΝ ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ								
ΥΠΟ-ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ 3(ii)								
Βελτιώνει το βαθμό συμμόρφωσης των οικονομικών καταστάσεων με το κανονιστικό πλαίσιο που ισχύει για τις εισηγμένες	11	0	2	6	15	3	26	92%
Μειώνει την παρουσία σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις μελλοντικών περιόδων.	8	1	1	10	13	1	26	92%
Βελτιώνει τη χρησιμότητα της έκθεσης ελέγχου.	10	1	3	9	11	2	26	85%
Μειώνει το ενδεχόμενο εμφάνισης μη κανονικότητας (irregularities) στις οικονομικές καταστάσεις μελλοντικών περιόδων.	9	0	4	12	9	1	26	85%

Σελίδα 2

	Αριθμός επιλογών						Σύνολο	%
	Αριθμός* (Τ)	Καθόλου (1)	Λίγο (2)	Μέτρια (3)	Πολύ (4)	Πάρα πολύ (5)		[(3+4+5) Σύνολο
ΤΟΜΕΑΣ 3: ΣΤΗΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΣΧΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ-ΕΛΕΓΚΤΗ								
ΥΠΟ-ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ 3(iii)								
Αυξάνει το πεδίο σύγκρουσης συμφερόντων μεταξύ των ελεγχόμενων και του ελεγκτή, λόγω της φύσης των παραμέτρων (υποκειμενικά κριτήρια).	12	0	4	12	9	1	26	85%
Αυξάνει τον κίνδυνο της διακοπής συνεργασίας με τον ελεγχόμενο πελάτη.	14	2	4	16	3	1	26	77%
Βλάπτει τη σχέση ελεγκτή-ελεγχόμενης εταιρείας.	13	3	7	12	3	1	26	62%

	Αριθμός επιλογών						Σύνολο	%
	Αριθμός* (Τ)	Καθόλου (1)	Λίγο (2)	Μέτρια (3)	Πολύ (4)	Πάρα πολύ (5)		[(3+4+5) Σύνολο
ΤΟΜΕΑΣ 4: ΣΤΗΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΣΤΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟ ΟΦΕΛΟΣ ΤΟΥ ΚΟΙΝΩΝΙΚΟΥ ΣΥΝΟΛΟΥ								
Βελτιώνει το βαθμό εμπιστοσύνης των σκοπούμενων χρηστών στις οικονομικές καταστάσεις.	15	0	3	6	16	1	26	88%
Αυξάνει το βαθμό προστασίας των χρηστών έναντι εταιρικής απάτης που σχετίζεται με τις οικονομικές καταστάσεις.	17	0	3	11	12	0	26	88%
Μειώνει το αναμενόμενο κενό (expectation gap), για το μέγεθος του ουσιαστικού σφάλματος, μεταξύ της εκτίμησης του ελεγκτή και της αντίστοιχης του σκοπούμενου χρήστη.	16	0	3	12	10	1	26	88%
Βελτιώνει το βαθμό συμβολής των υπηρεσιών του ελεγκτή στο κοινωνικό σύνολο.	18	1	2	12	11	0	26	88%

* Αντιστοιχεί στον σύνολο αριθμό της ερώτησης του ερωτηματολογίου

* Αντιστοιχεί στον αύξοντα αριθμό της ερώτησης του ερωτηματολογίου.

V. φάση Έρευνας

Εξασφάλιση της υγιεινής διατροφής σε γ-ψυχικά άρρωστοι / Ψυχικά άρρωστοι που υποβάλλονται σε ψυχοφαρμακολογική θεραπεία (Ψ 23Ψ 406).

Επισήμανση: Όπου η ένδειξη (α) το διάγραμμα απεικονίζει τη βαθμολόγηση των ελεγκτών χωρίς κριτήριο και όπου (β) απεικονίζεται η βαθμολόγηση των ελεγκτών με κριτήριο τη θέση του ελεγκτή.

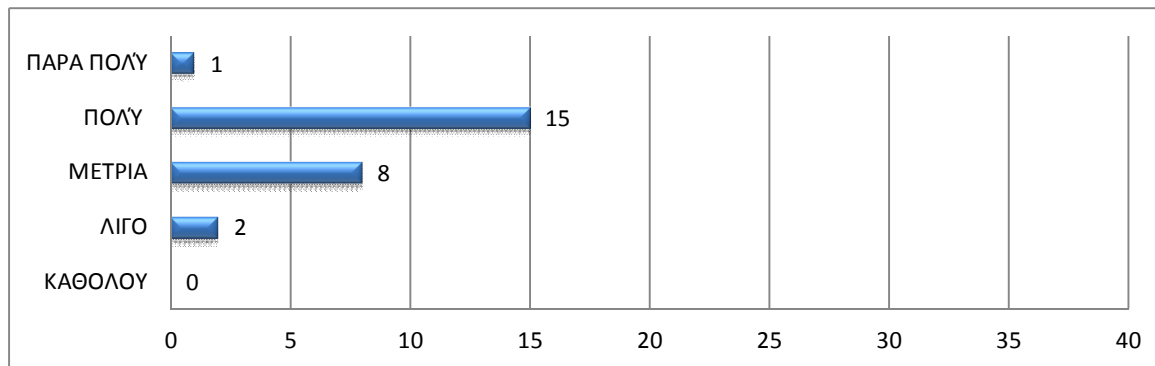
ΤΟΜΕΙΣ/ΕΡΩΤΗΜΑ	Βαθμολόγηση								
ΤΟΜΕΑΣ 1: ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΕΡΓΟ	Αριθμός* (Τ)	Καθόλου (1)	Λίγο (2)	Μέτρια (3)	Πολύ (4)	Πάρα πολύ (5)	Σύνολο	% [(3+4+5)]/Σύνολο	ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΑ
ΥΠΟ-ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ 3(i)									
Βελτιώνει την ποιότητα των υπηρεσιών που σχετίζονται με τον έλεγχο και ειδικότερα με τον καθορισμό της σημαντικότητας	1	0	2	8	15	1	26	92%	23α και 23β
Αυξάνει την ανάγκη εξειδίκευσης του γνωστικού αντικειμένου που κατέχει ο ελεγκτής	6	0	2	8	15	1	26	92%	28α και 28β
Εξασφαλίζει μεγαλύτερη ακρίβεια στη γνώμη του ελεγκτή	2	0	3	7	14	2	26	88%	24α και 24β
Αυξάνει το ελεγκτικό έργο καθώς απαιτεί περισσότερα ελεγκτικά βήματα για την επίτευξη των σκοπών του ελέγχου που θέτουν τα ΔΠΕ	4	0	4	8	12	2	26	85%	26α και 26β
Αυξάνει το κόστος του ελέγχου λόγω του πρόσθετου ελεγκτικού έργου	7	0	4	11	10	1	26	85%	29α και 29β
Αυξάνει την πιθανότητα αναθεώρησης του ουσιώδους μεγέθους ως σύνολο	3	2	3	8	10	3	26	81%	25α και 25β
Αυξάνει την ανάγκη συνεργασίας με ειδικούς εμπειρογνώμονες	5	1	4	14	7	0	26	81%	27α και 27β

ΤΟΜΕΑΣ 2: ΣΤΗΝ ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	Αριθμός* (Τ)	Καθόλου (1)	Λίγο (2)	Μέτρια (3)	Πολύ (4)	Πάρα πολύ (5)	Σύνολο	% [(3+4+5)]/Σύνολο	ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΑ
<u>ΥΠΟ-ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ 3(ii)</u>									
<i>Βελτιώνει το βαθμό συμμόρφωσης των οικονομικών καταστάσεων με το κανονιστικό πλαίσιο που ισχύει για τις εισηγμένες</i>	11	0	2	6	15	3	26	92%	33α και 33β
<i>Μειώνει την παρουσία σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις μελλοντικών περιόδων.</i>	8	1	1	10	13	1	26	92%	30α και 30β
<i>Βελτιώνει τη χρησιμότητα της έκθεσης ελέγχου.</i>	10	1	3	9	11	2	26	85%	32α και 32β
<i>Μειώνει το ενδεχόμενο εμφάνισης μη κανονικότητας (irregularities) στις οικονομικές καταστάσεις μελλοντικών περιόδων.</i>	9	0	4	12	9	1	26	85%	31α και 31β

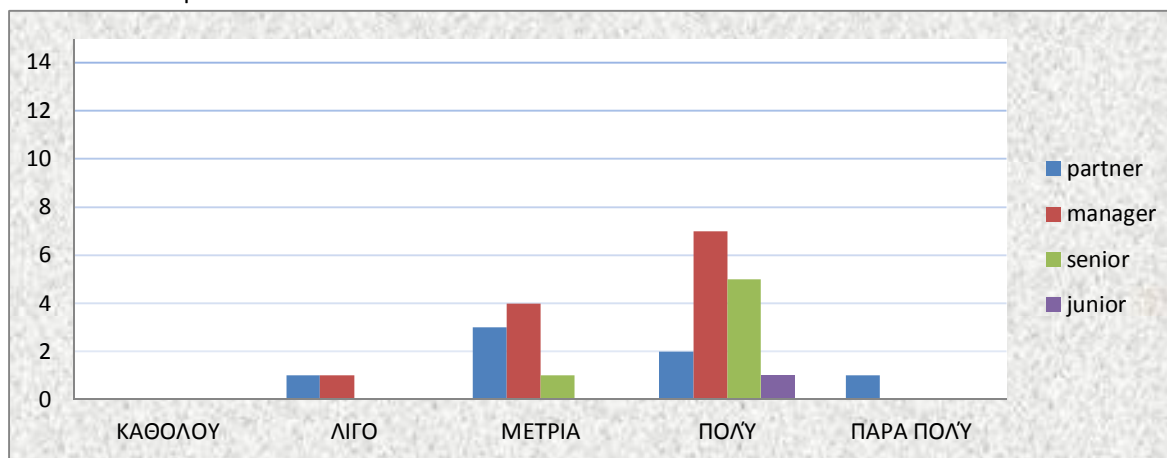
ΤΟΜΕΑΣ 3: ΣΤΗΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΣΧΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ-ΕΛΕΓΚΤΗ	Αριθ μός* (Τ)	Καθ όλου (1)	Λί γο (2)	Μέ τρι α (3)	Πο λύ (4)	Πάρ α πολύ (5)	Σύν ολο	% [(3+4+5)]/ Σύνολο	ΔΙΑΓΡΑΜ ΜΑΤΑ
<u>ΥΠΟ-ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ 3(iii)</u>									
Αυξάνει το πεδίο σύγκρουσης συμφερόντων μεταξύ των ελεγχόμενων και του ελεγκτή, λόγω της φύσης των παραμέτρων (υποκειμενικά κριτήρια).	12	0	4	12	9	1	26	85%	34α και 34β
Αυξάνει τον κίνδυνο της διακοπής συνεργασίας με τον ελεγχόμενο πελάτη.	14	2	4	16	3	1	26	77%	35α και 35β
Βλάπτει τη σχέση ελεγκτή-ελεγχόμενης εταιρείας.	13	3	7	12	3	1	26	62%	36α και 36β

ΤΟΜΕΑΣ 4: ΣΤΗΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΣΤΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟ ΟΦΕΛΟΣ ΤΟΥ ΚΟΙΝΩΝΙΚΟΥ ΣΥΝΟΛΟΥ	Αριθμός* (Τ)	Καθόλου (1)	Λίγο (2)	Μέτρια (3)	Πολύ (4)	Πάρα πολύ (5)	Σύνολο	% [(3+4+5)]/Σύνολο	ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΑ
Βελτιώνει το βαθμό εμπιστοσύνης των σκοπούμενων χρηστών στις οικονομικές καταστάσεις.	15	0	3	6	16	1	26	88%	37α και 37β
Αυξάνει το βαθμό προστασίας των χρηστών έναντι εταιρικής απάτης που σχετίζεται με τις οικονομικές καταστάσεις.	17	0	3	11	12	0	26	88%	38α και 38β
Μειώνει το αναμενόμενο κενό (expectation gap), για το μέγεθος του ουσιώδους σφάλματος, μεταξύ της εκτίμησης του ελεγκτή και της αντίστοιχης του σκοπούμενου χρήστη.	16	0	3	12	10	1	26	88%	39α και 39β
Βελτιώνει το βαθμό συμβολής των υπηρεσιών του ελεγκτή στο κοινωνικό σύνολο.	18	1	2	12	11	0	26	88%	40α και 40β
* Αντιστοιχεί στον αύξοντα αριθμό της ερώτησης του ερωτηματολογίου.									
** Οι δείκτες α και β στα διαγράμματα αντιστοιχούν: - ο (α) στην αρίθμηση των διαγραμμάτων που απεικονίζουν τη βαθμολόγηση των ελεγκτών στην κάθε ερώτηση και - ο (β) στο διάγραμμα με τη βαθμολογία των απαντήσεων με βάση την θέση εργασίας στην εταιρεία.									

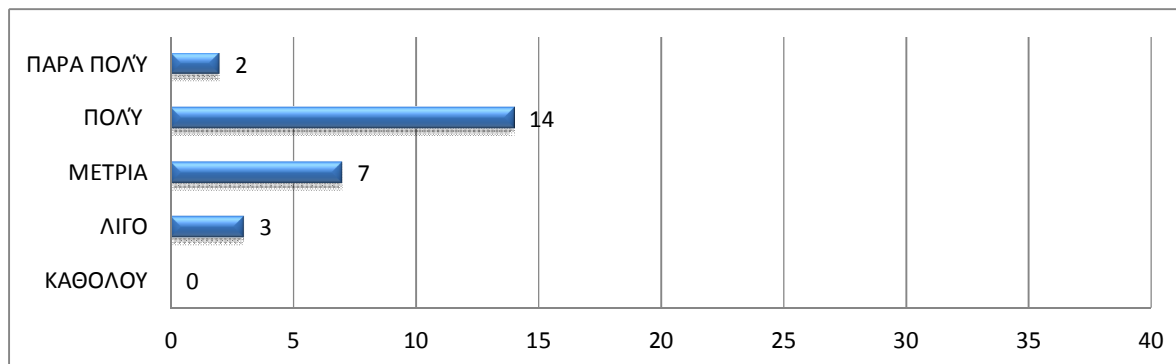
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 23α



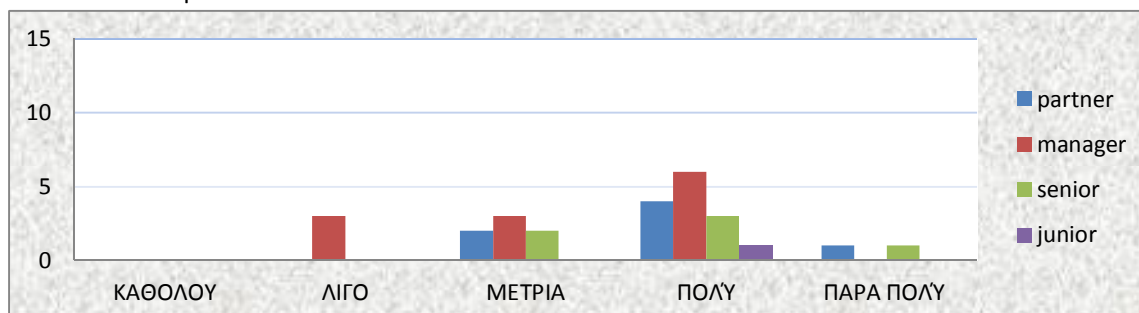
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 23β



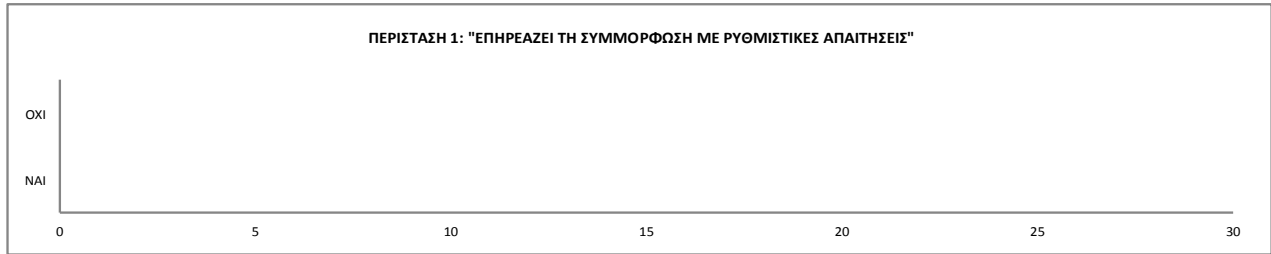
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 24α



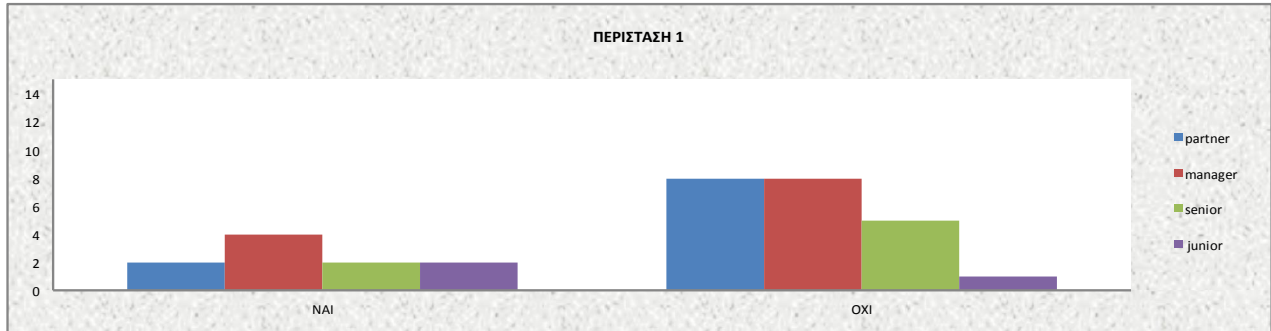
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 24β



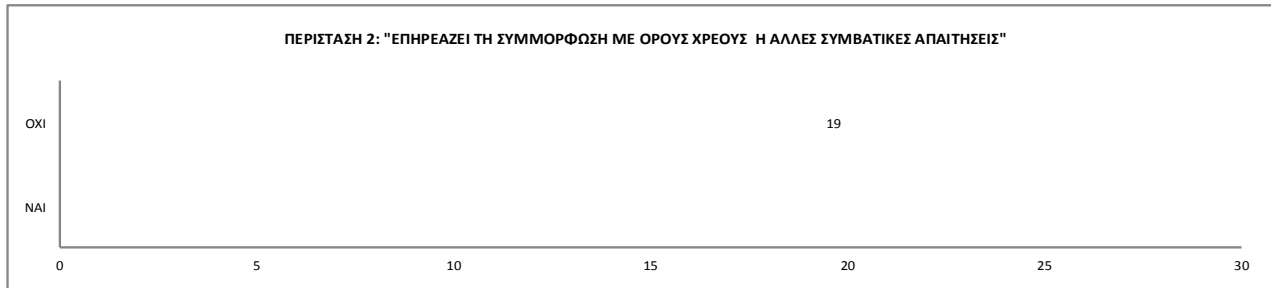
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 13α



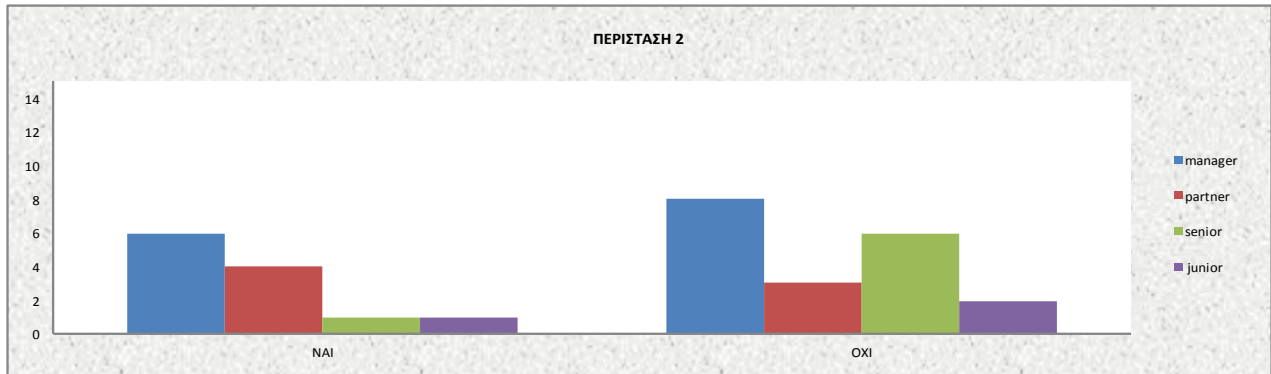
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 13β



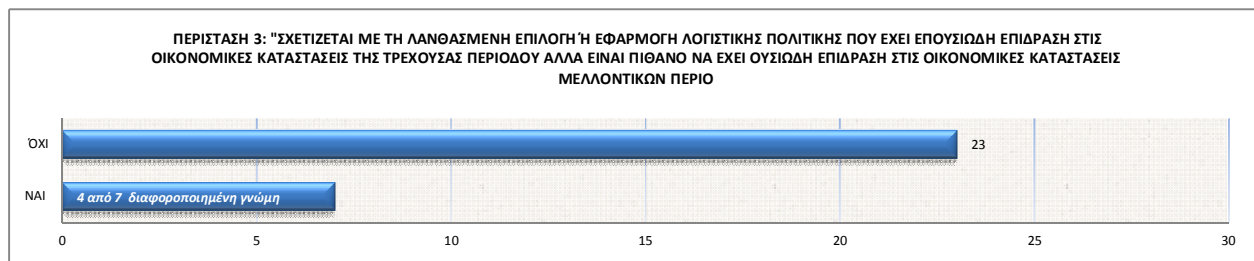
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 14α



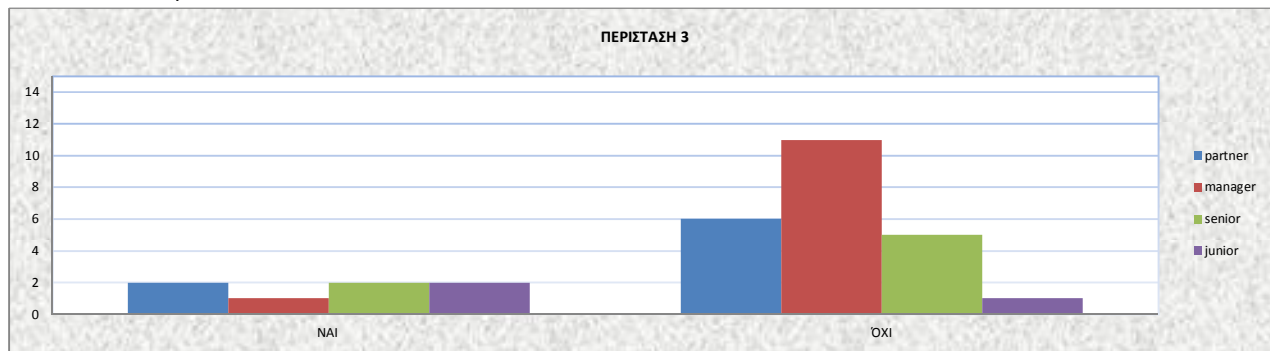
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 14β



ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 15α



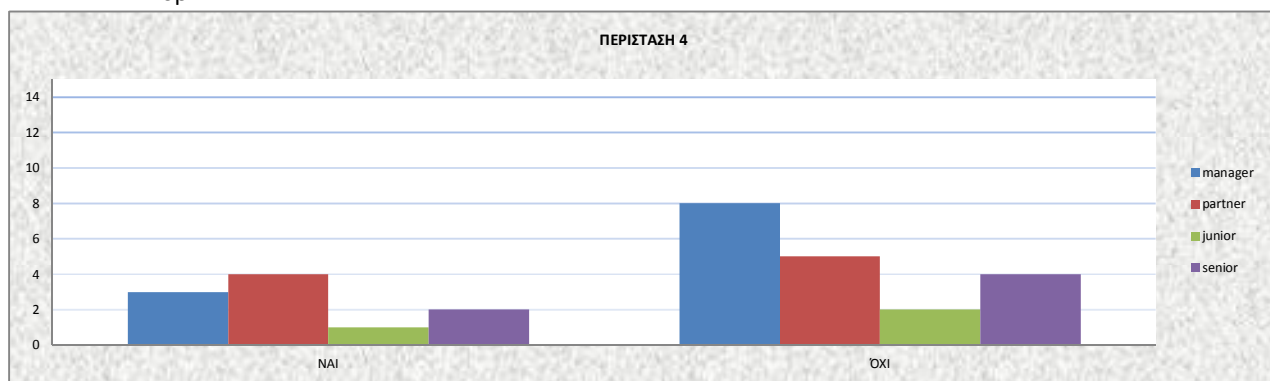
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 15β



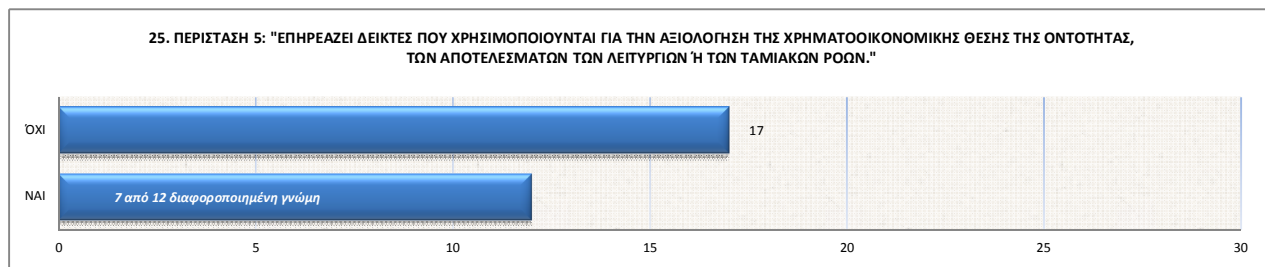
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 16α



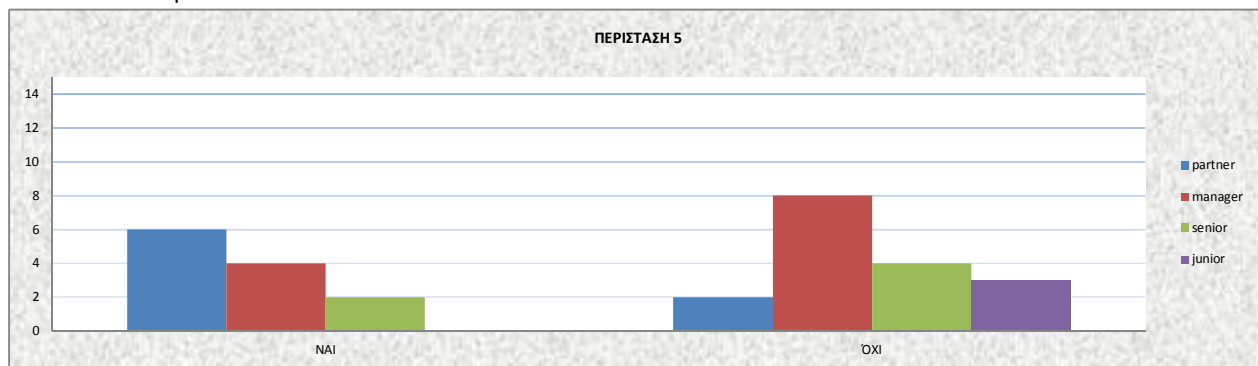
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 16β



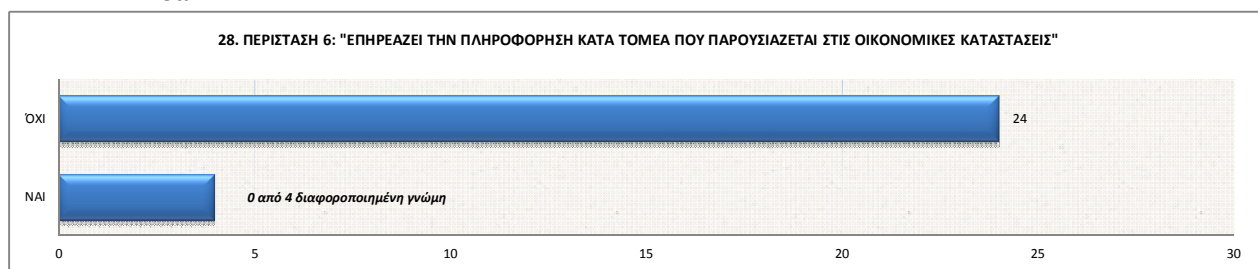
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 17α



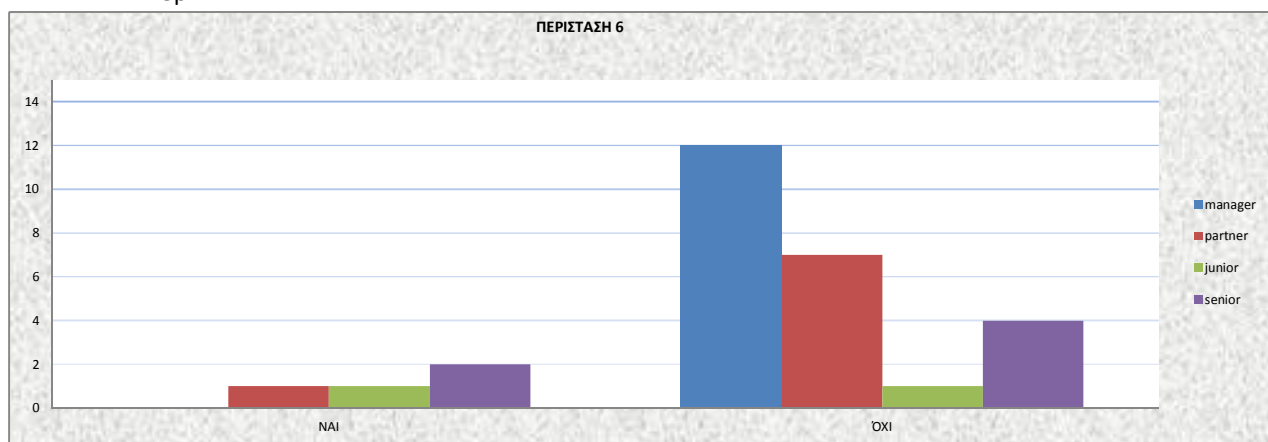
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 17β



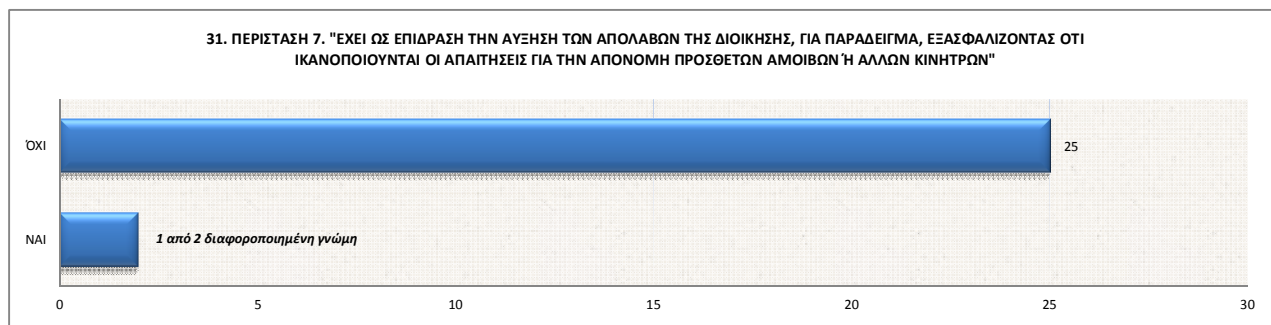
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 18α



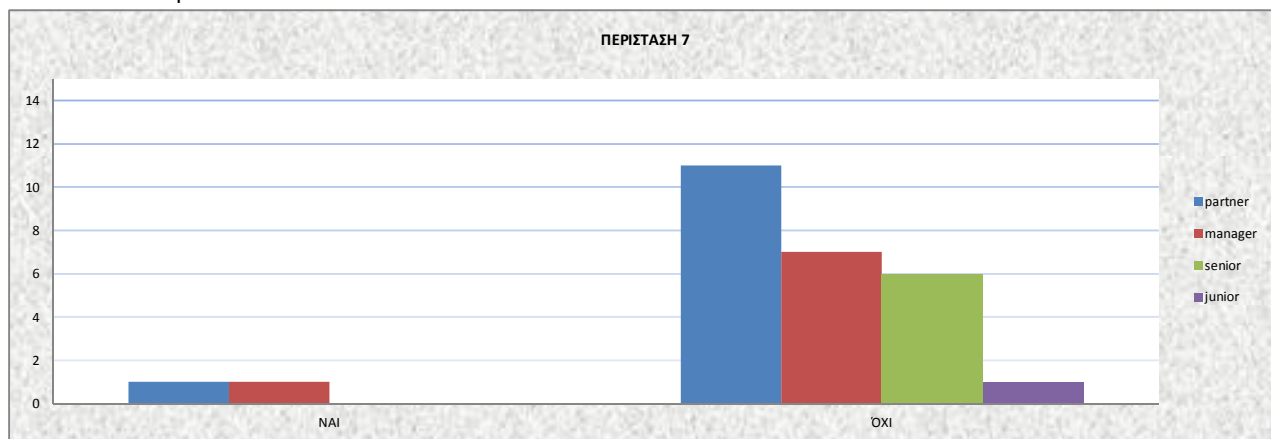
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 18β



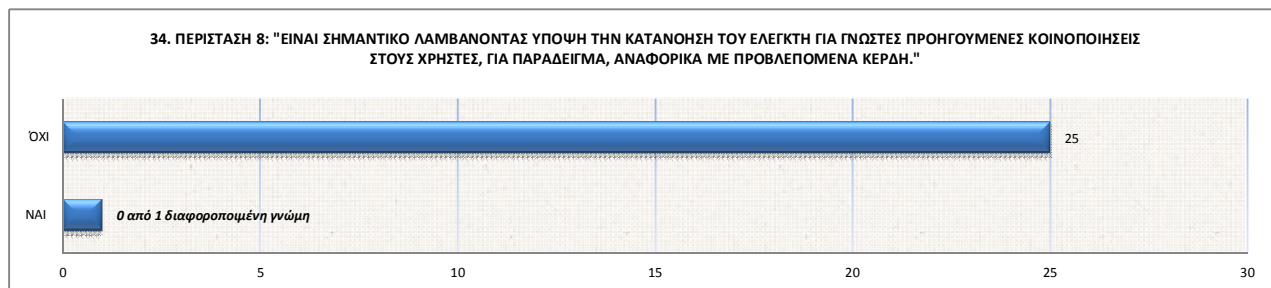
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 19α



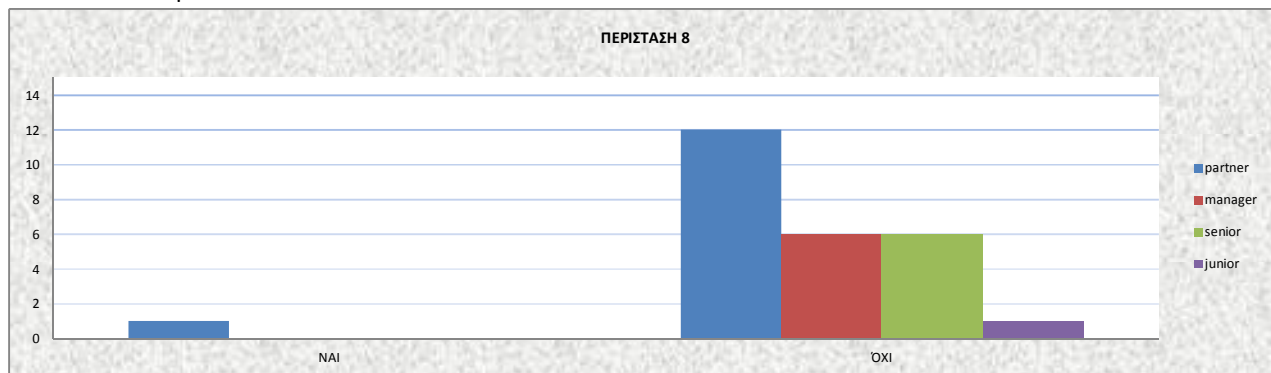
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 19β



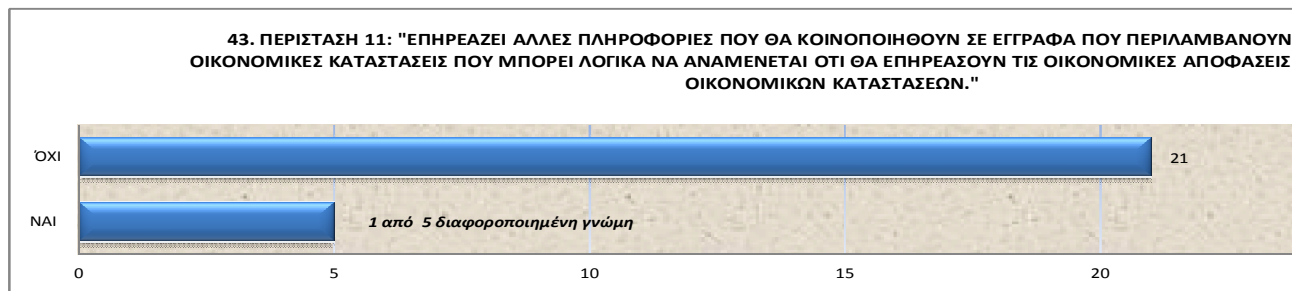
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 20α



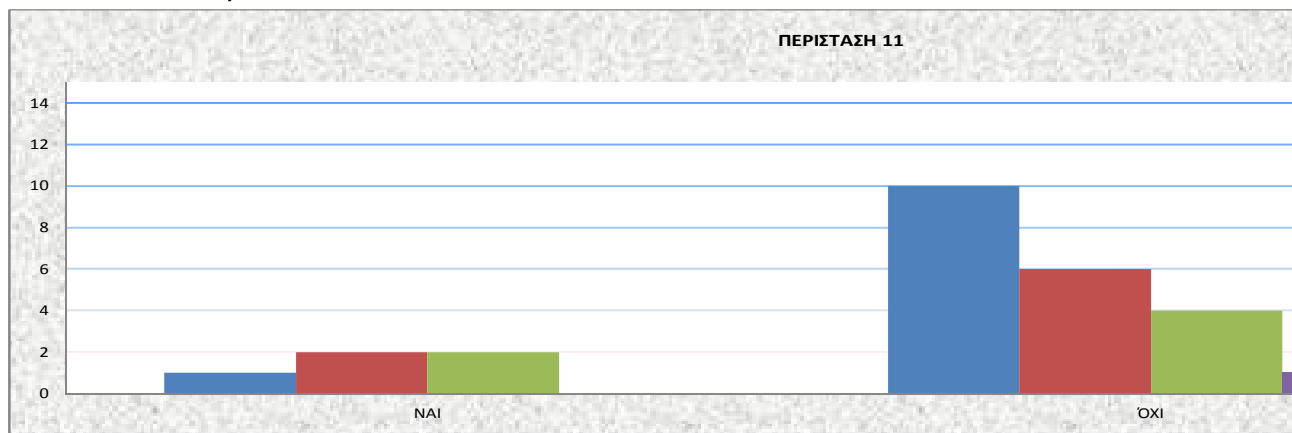
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 20β



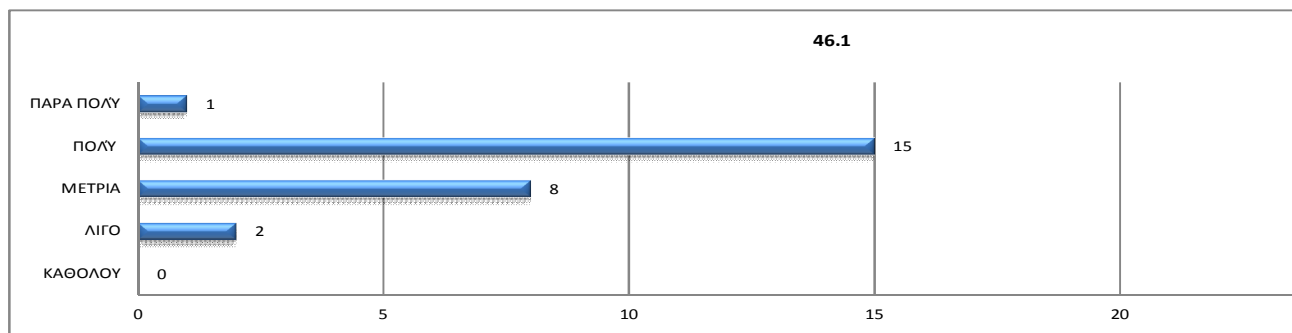
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 23α



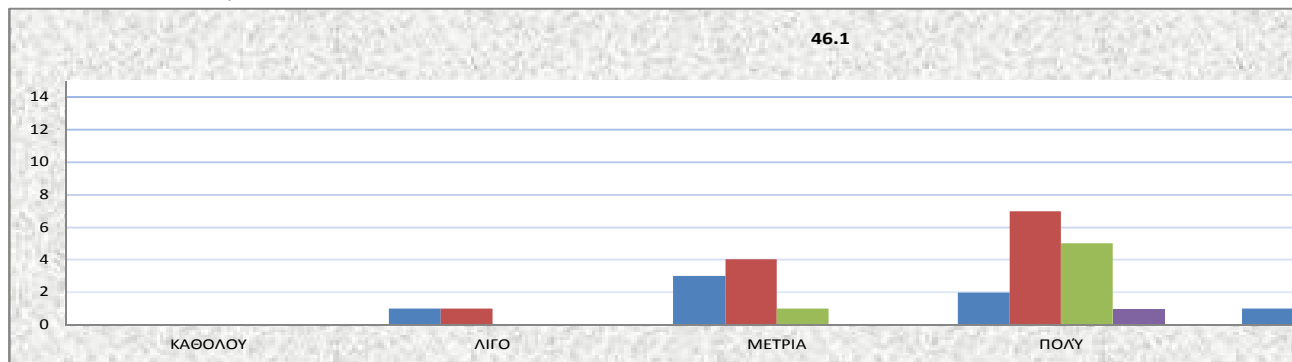
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 23β



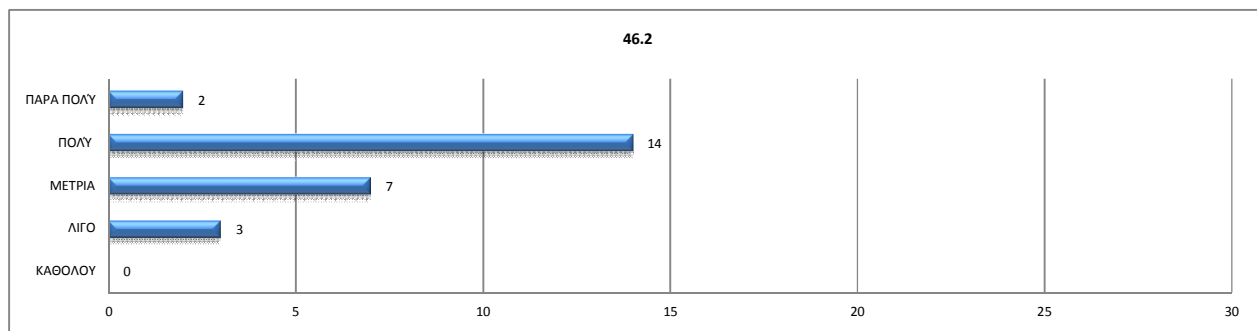
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 24α



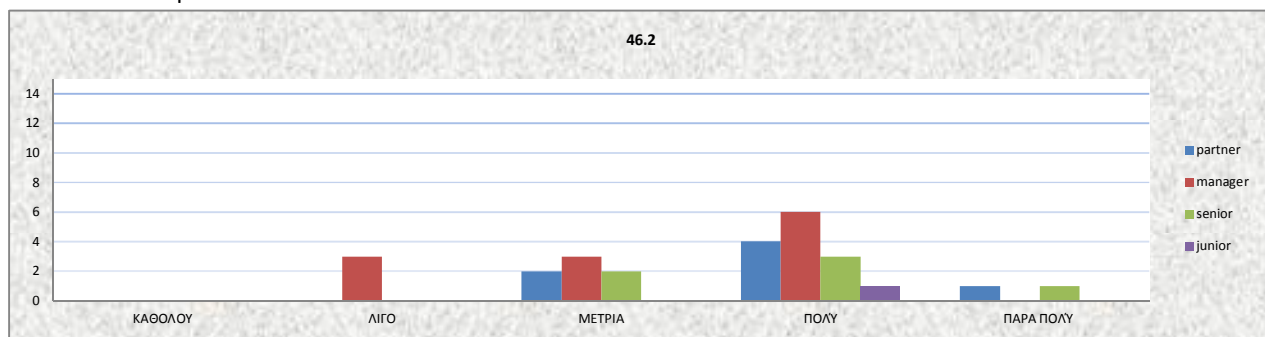
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 24β



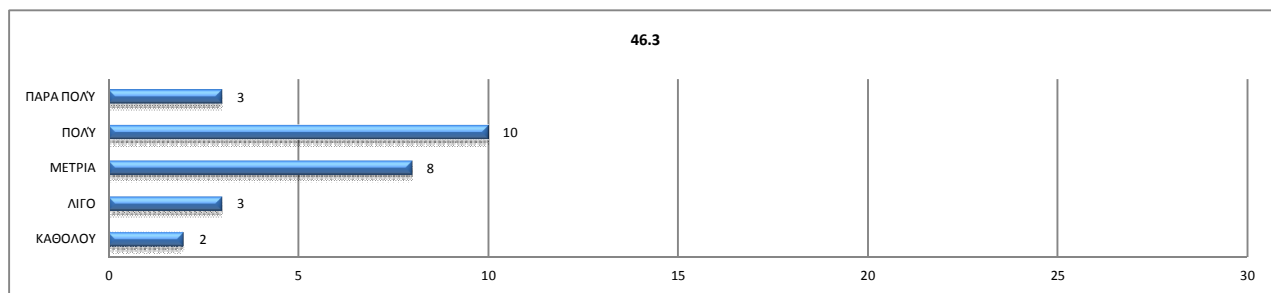
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 25α



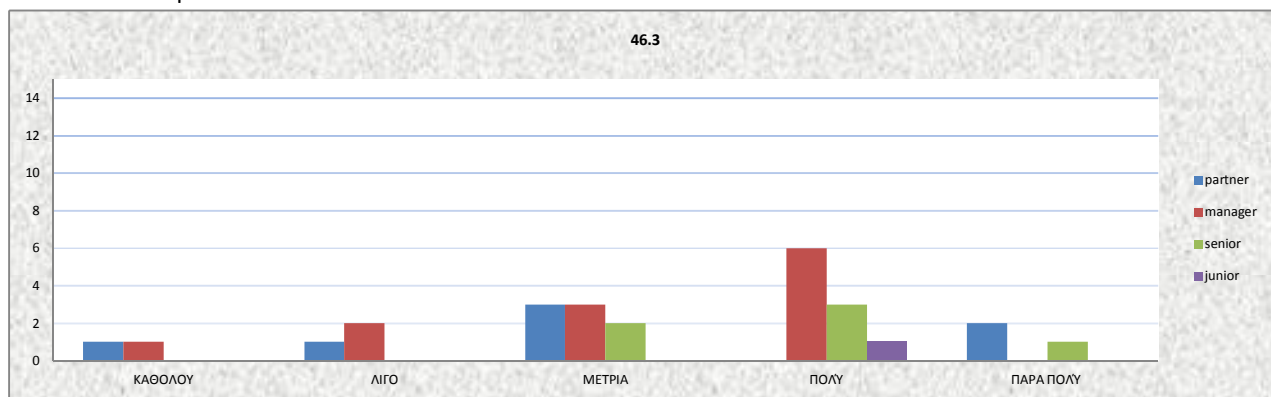
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 25β



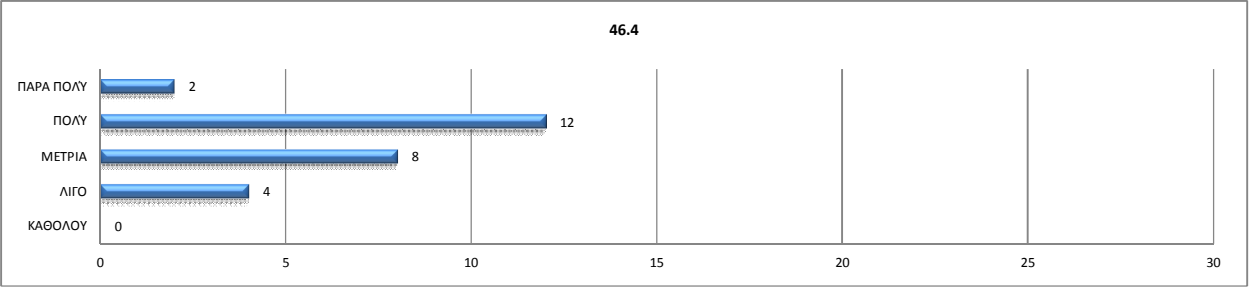
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 26α



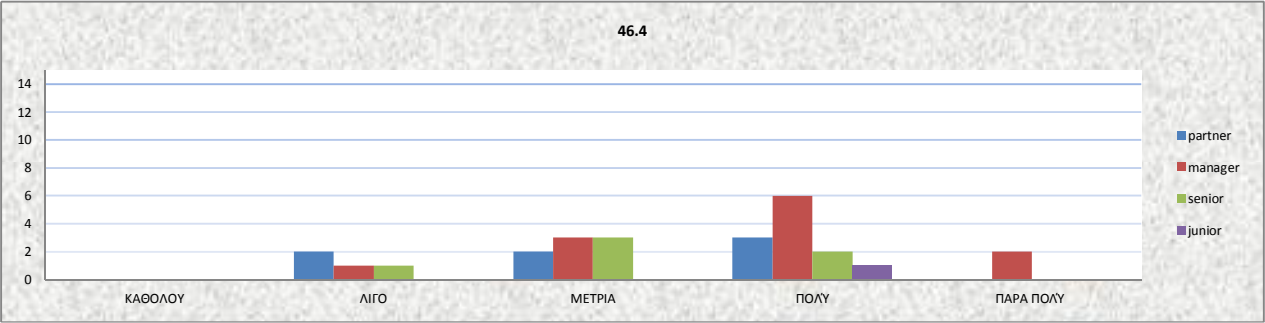
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 26β



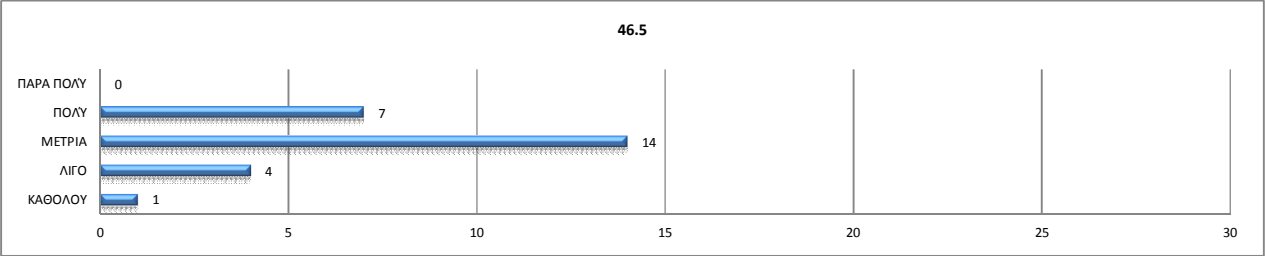
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 27α



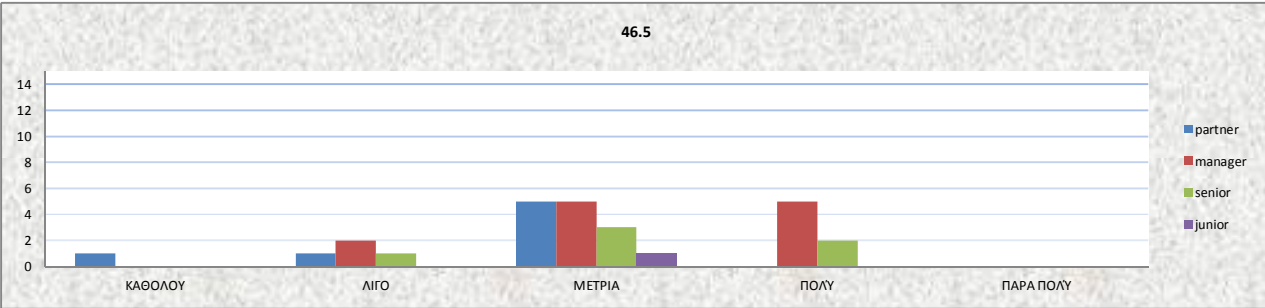
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 27β



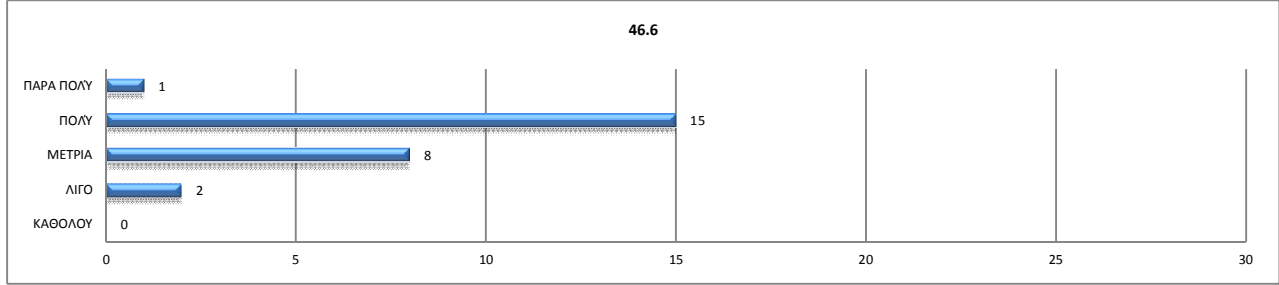
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 28α



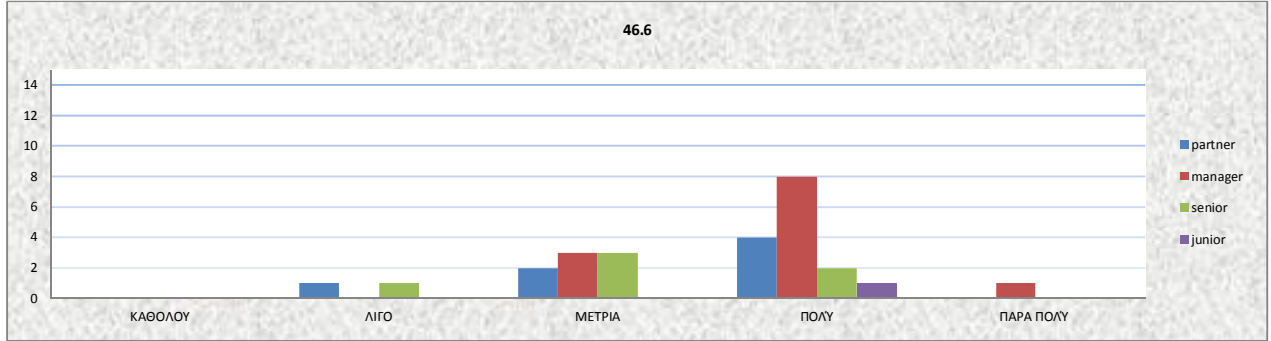
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 28β



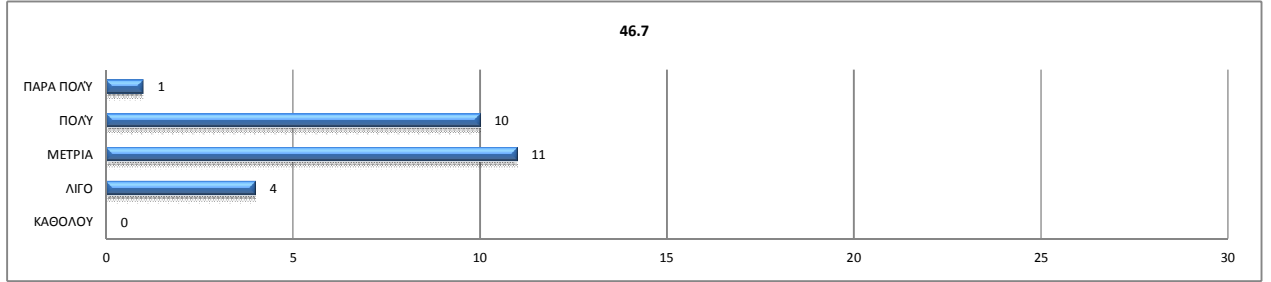
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 29α



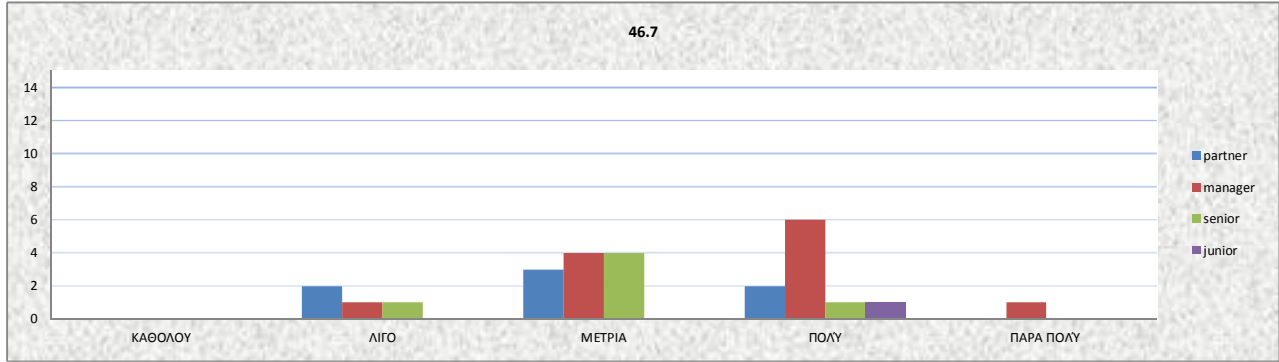
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 29β



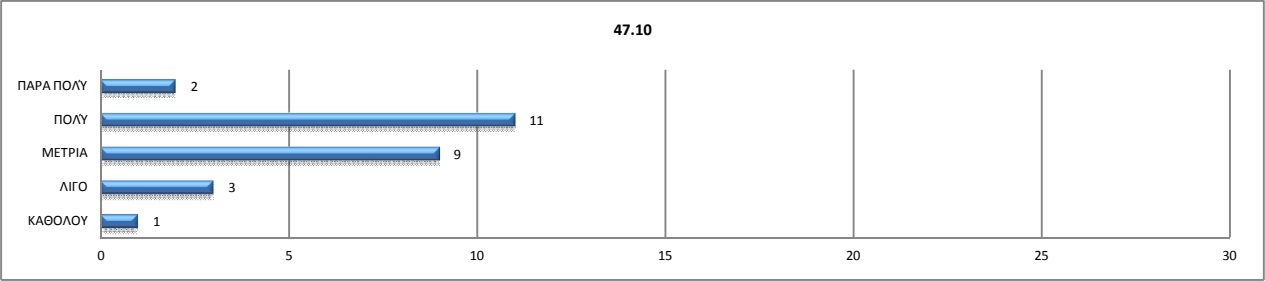
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 30α



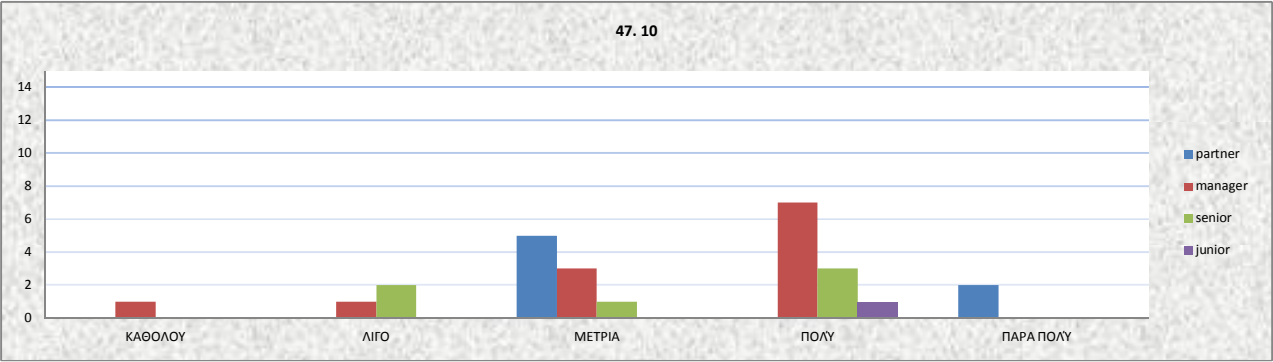
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 30β



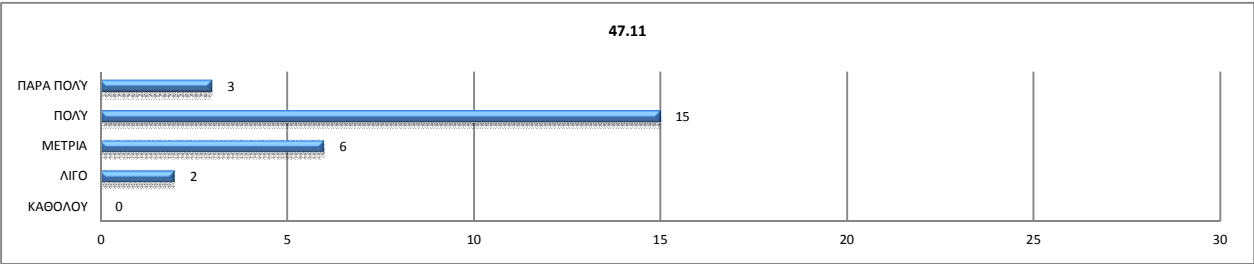
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 33α



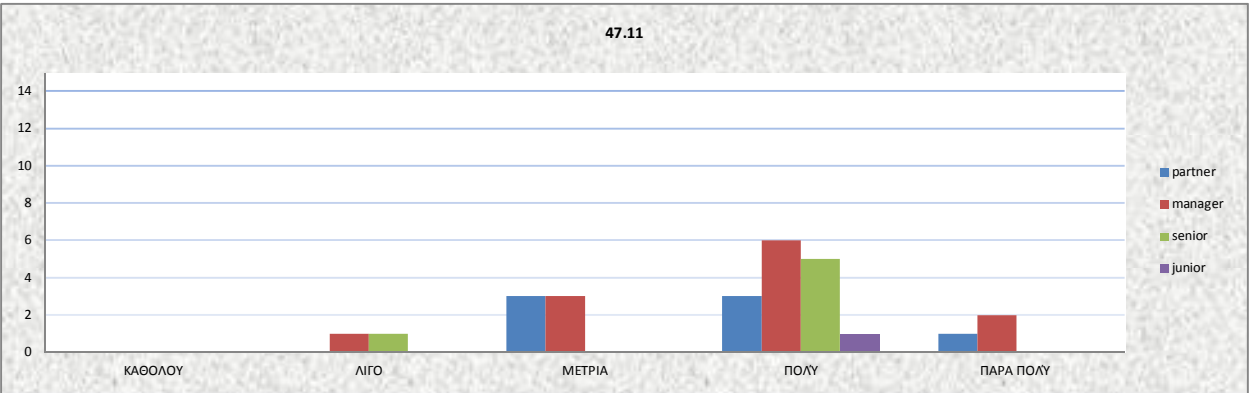
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 33β



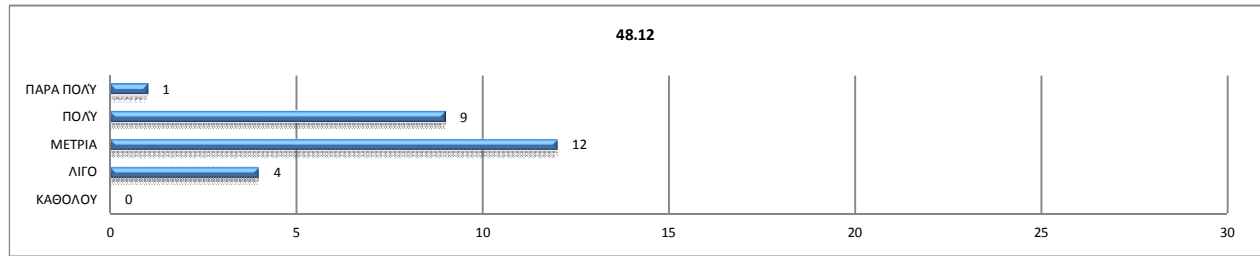
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 34α



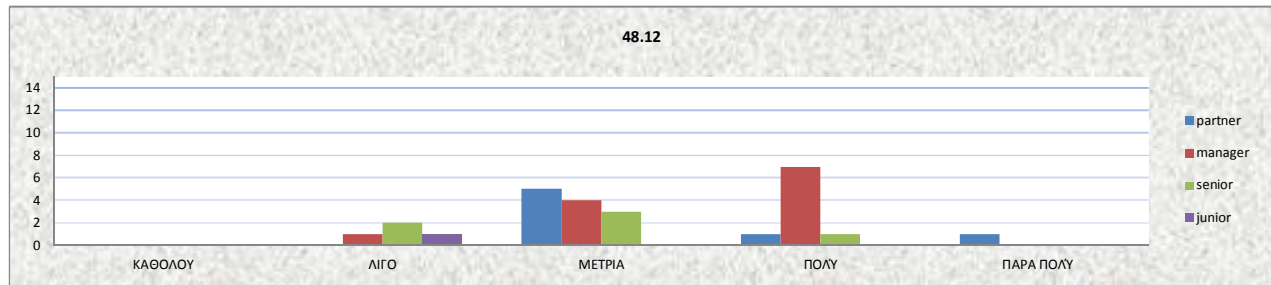
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 34β



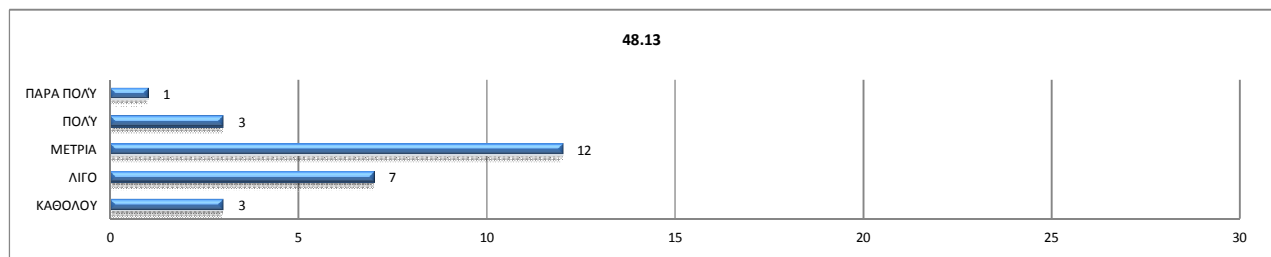
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 35α



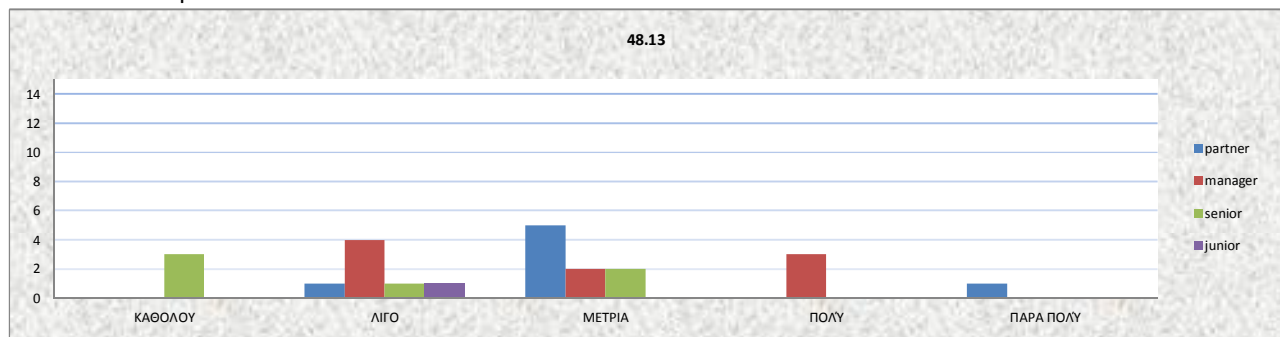
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 35β



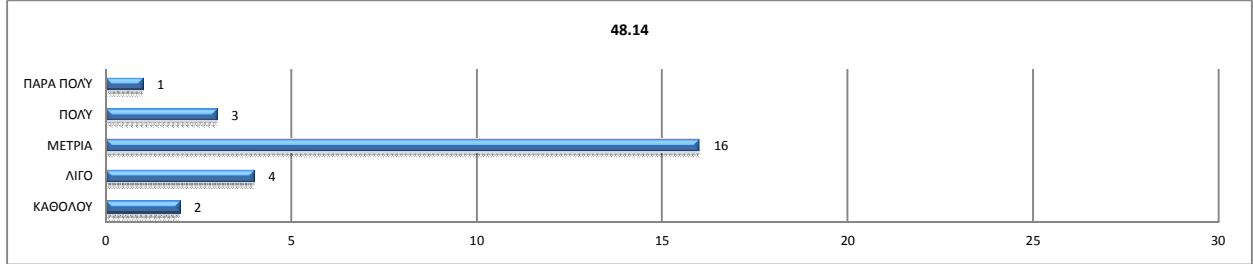
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 36α



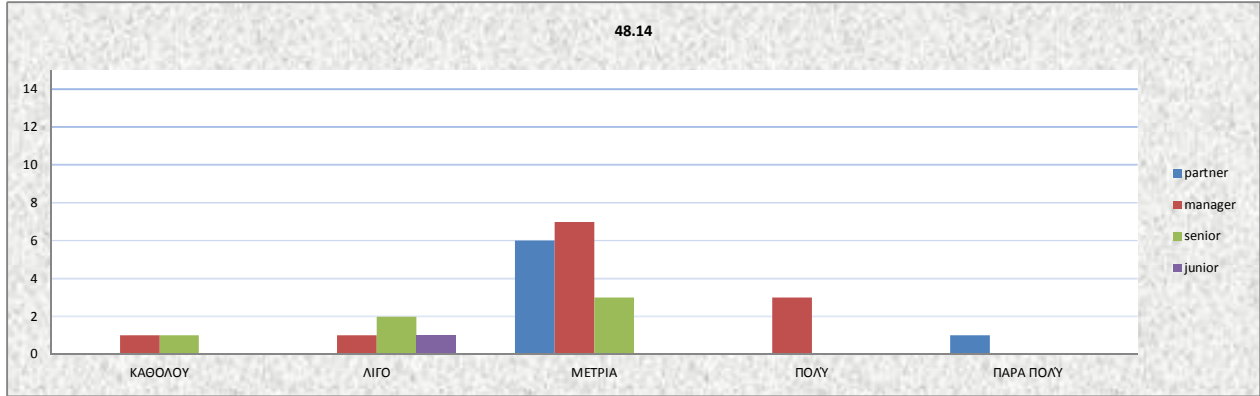
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 36β



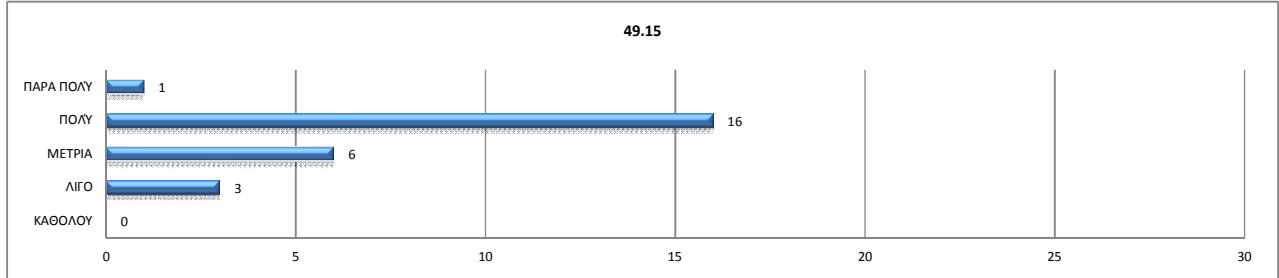
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 37α



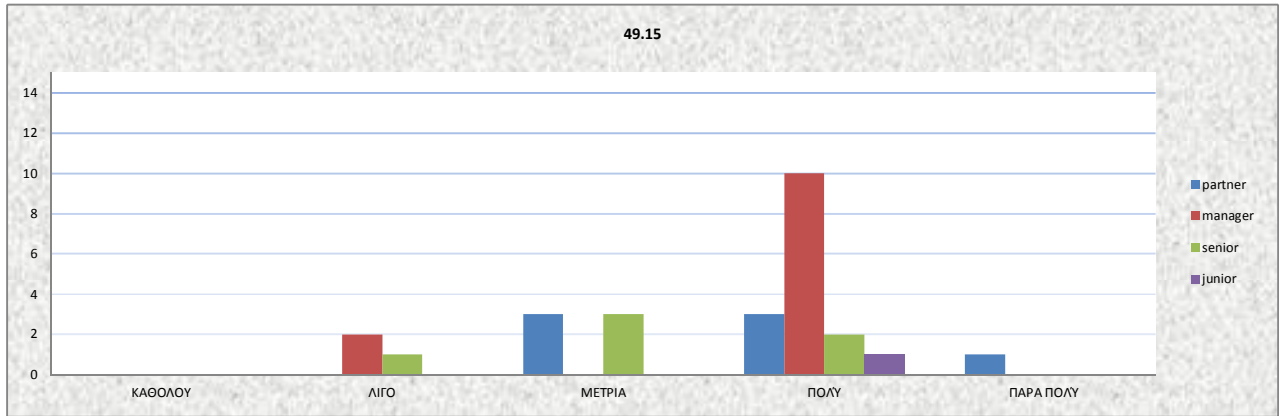
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 37β



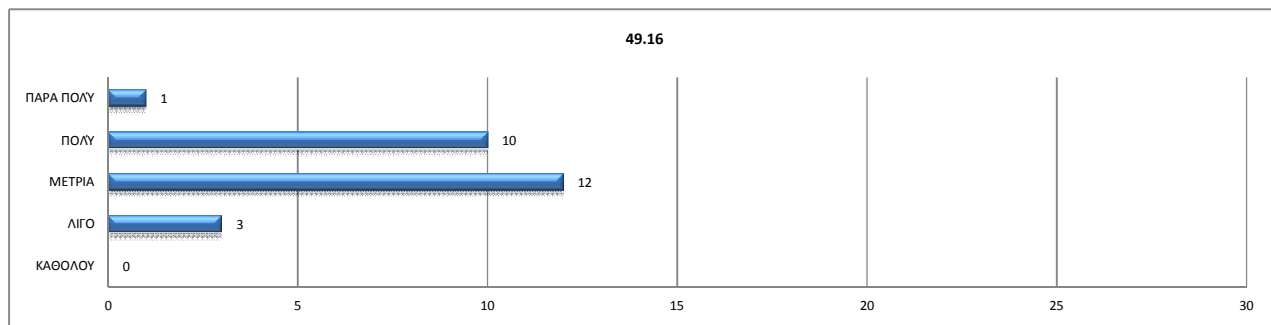
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 38α



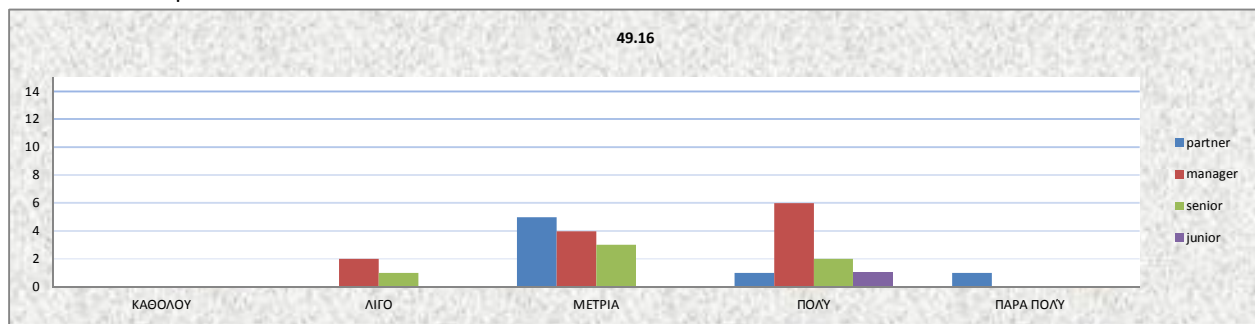
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 38β



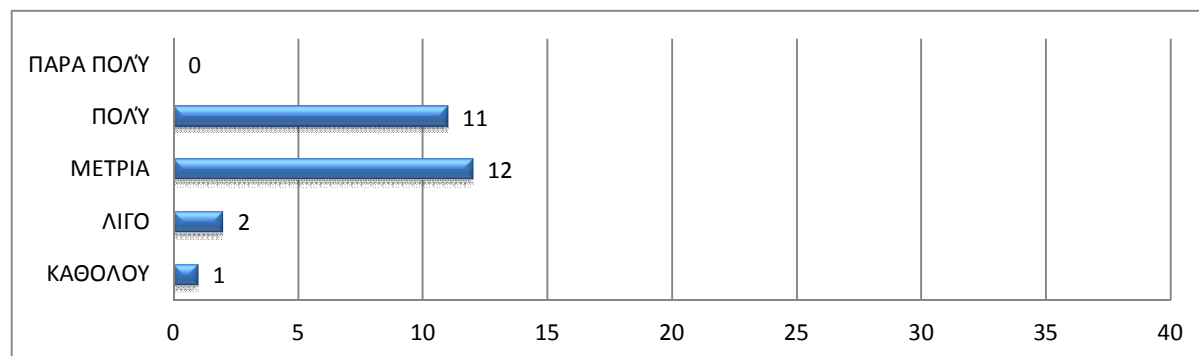
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 39α



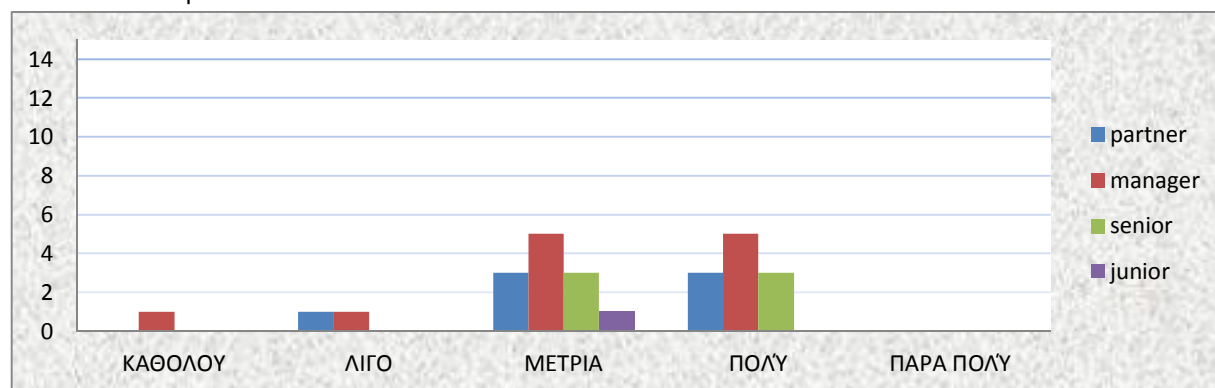
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 39β



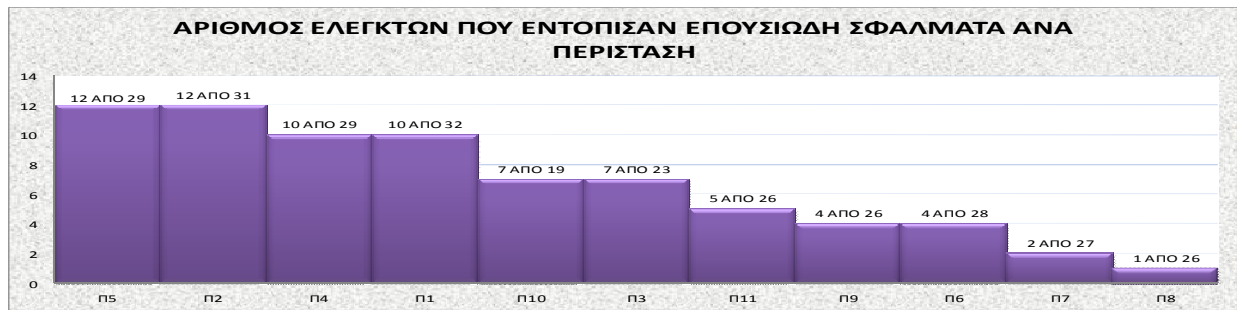
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 40α



ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 40β



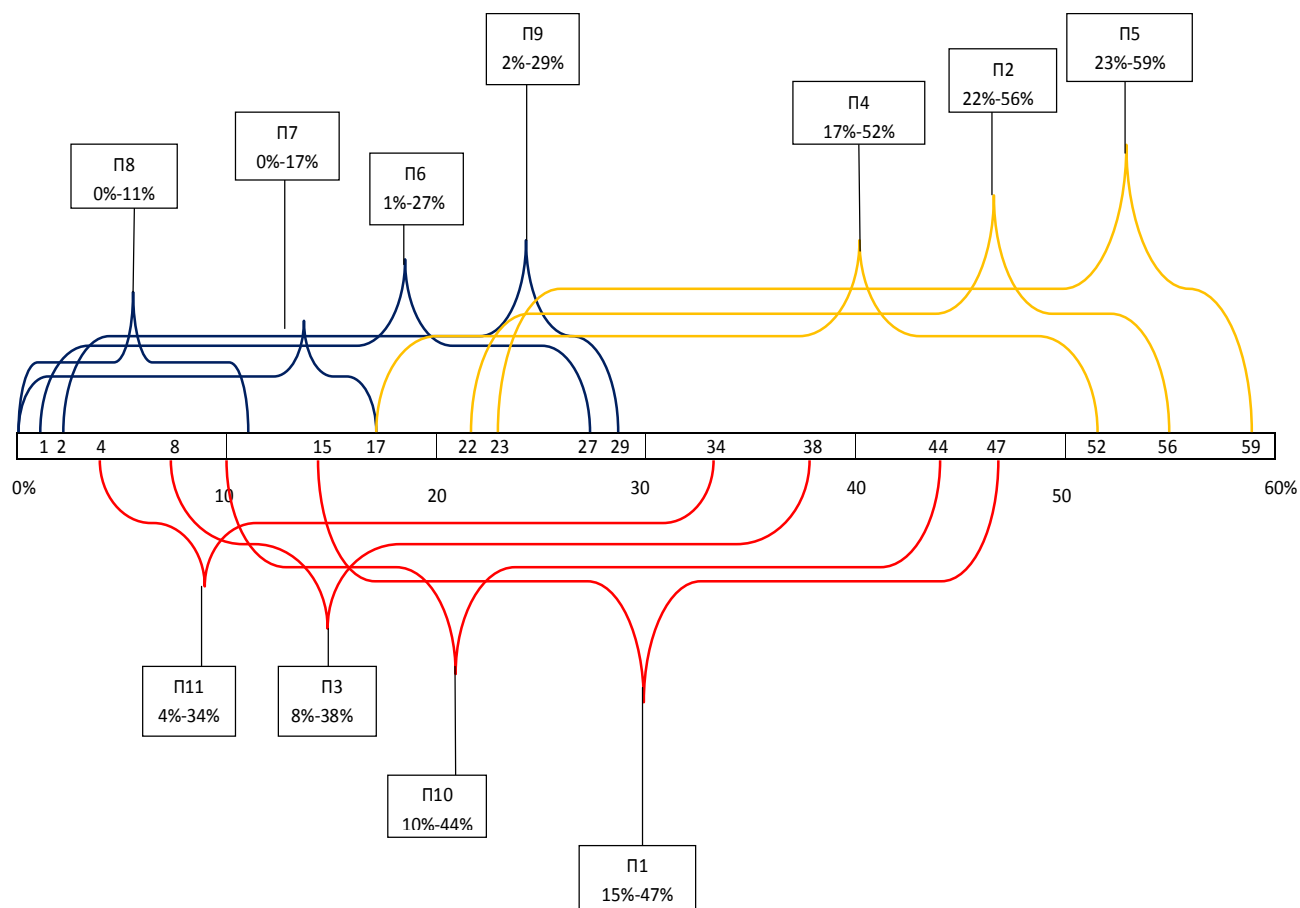
Φη ὕλ γ γ 41



Φη ὕλ γ γ 42



VI. Εύρος ανά περίπτωση που περιέχει το άγνωστο ποσοστό των ελεγκτών που έχουν εντοπίσει επουσιώδη σφάλματα

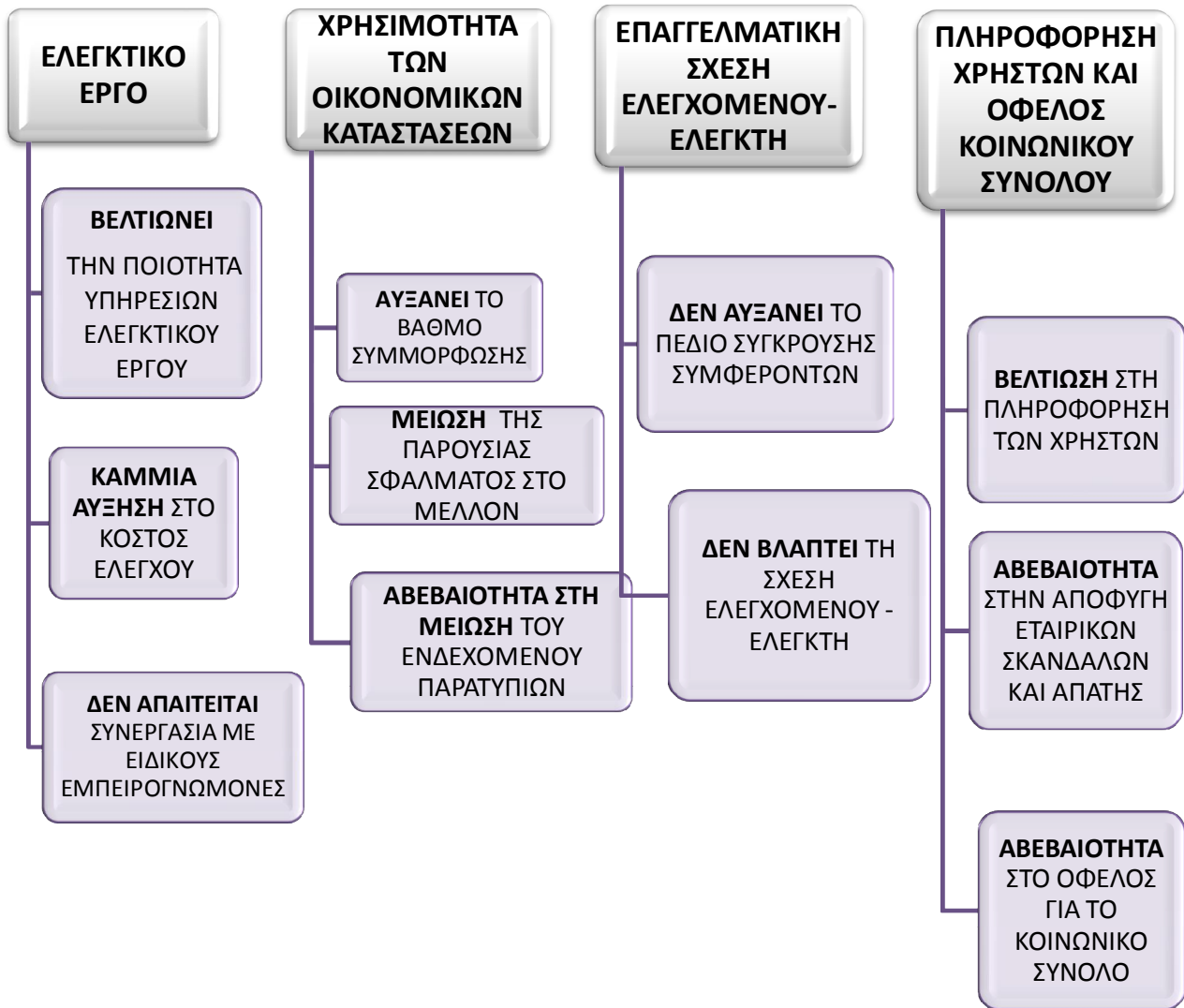


VII. Εξέταση των χαρακτηριστικών των ελέγχων
πρΑ 450§J 16



VIII. **Էջեր՝ Կոչումներ՝ Կարգեր և Կարգադրություններ**

- ❖ Ελεγκτικό έργο
- ❖ Χρησιμότητα οικονομικών καταστάσεων
- ❖ Επαγγελματική σχέση ελεγχόμενου-ελεγκτή
- ❖ Πληροφόρηση χρηστών και όφελος του κοινωνικού συνόλου



IX. Ερωτήσεις σχετικά με την αξιολόγηση της εφαρμογής του προτύπου - Ααα-ΥΥ

ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΗΣ ΑΑΑ-450		ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	
ΣΤΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΕΡΓΟ		ΙΣΠΑΝΙΑ*	ΕΛΛΑΔΑ
1	Βελτιώνει την ποιότητα των υπηρεσιών που σχετίζονται με τον έλεγχο και ειδικότερα με τον καθορισμό της σημαντικότητας.	Μη Σημαντικό	Σημαντικό
2	Αυξάνει την ανάγκη εξειδίκευσης του γνωστικού αντικείμενου που κατέχει ο ελεγκτής.	n/a	Σημαντικό
3	Εξασφαλίζει μεγαλύτερη ακρίβεια στη γνώμη του ελεγκτή.	Σημαντικό (1%)	Σημαντικό
4	Αυξάνει το ελεγκτικό έργο καθώς απαιτεί περισσότερα ελεγκτικά βήματα για την επίτευξη των σκοπών του ελέγχου που θέτουν τα ΔΠΕ.	Σημαντικό (1%)	Σημαντικό (5%)
5	Αυξάνει το κόστος του ελέγχου λόγω του πρόσθετου ελεγκτικού έργου.	Μη Σημαντικό	Μη Σημαντικό
6	Αυξάνει την πιθανότητα αναθεώρησης του ουσιαστικού μεγέθους ως σύνολο.	n/a	Μη Σημαντικό
7	Αυξάνει την ανάγκη συνεργασίας με ειδικούς εμπειρογνώμονες.	n/a	Μη Σημαντικό
ΣΤΗΝ ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ			
8	Βελτιώνει το βαθμό συμμόρφωσης των οικονομικών καταστάσεων με το κανονιστικό πλαίσιο που ισχύει για τις εισηγμένες	Σημαντικό (1%)	Σημαντικό
9	Μειώνει την παρουσία σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις μελλοντικών περιόδων.	Μη Σημαντικό	Μη Σημαντικό (1%)
10	Βελτιώνει τη χρησιμότητα της έκθεσης ελέγχου.	Σημαντικό (1%)	Σημαντικό (5%)
11	Μειώνει το ενδεχόμενο εμφάνισης μη κανονικότητας (irregularities) στις οικονομικές καταστάσεις μελλοντικών περιόδων.	Σημαντικό (1%)	Μη Σημαντικό
ΣΤΗΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΣΧΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ-ΕΛΕΓΚΤΗ			
12	Αυξάνει το πεδίο σύγκρουσης συμφερόντων μεταξύ των ελεγχόμενων και του ελεγκτή, λόγω της φύσης των παραμέτρων (υποκειμενικά κριτήρια).	n/a	Μη Σημαντικό
13	Αυξάνει τον κίνδυνο της διακοπής συνεργασίας με τον ελεγχόμενο πελάτη.	Σημαντικό (1%)	Μη Σημαντικό
14	Βλάπτει τη σχέση ελεγκτή-ελεγχόμενης εταιρείας.	Σημαντικό (1%)	Μη Σημαντικό
ΣΤΗΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΣΤΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟ ΟΦΕΛΟΣ ΤΟΥ ΚΟΙΝΩΝΙΚΟΥ ΣΥΝΟΛΟΥ			
15	Βελτιώνει το βαθμό εμπιστοσύνης των σκοπούμενων χρηστών στις οικονομικές καταστάσεις.	Σημαντικό (1%)	Σημαντικό
16	Αυξάνει το βαθμό προστασίας των χρηστών έναντι εταιρικής απάτης που σχετίζεται με τις οικονομικές καταστάσεις.	Μη Σημαντικό	Μη Σημαντικό (1%)
17	Μειώνει το αναμενόμενο κενό (expectation gap), για το μέγεθος του ουσιαστικού σφάλματος, μεταξύ της εκτίμησης του ελεγκτή και της αντίστοιχης του σκοπούμενου χρήστη.	Σημαντικό (1%)	Μη Σημαντικό (1%)
18	Βελτιώνει το βαθμό συμβολής των υπηρεσιών του ελεγκτή στο κοινωνικό σύνολο.	Σημαντικό (5%)	Μη Σημαντικό

* Η ένδειξη n/a (non available) συμβολίζει ερωτήσεις που δεν ήταν κοινές και περιλαμβάνονταν μόνο στο ερωτηματολόγιο της έρευνας μου. Η έρευνα της Ισπανίας διενεργήθηκε πριν την εφαρμογή του προτύπου.

λειτουργίας ξεχωριστά εκτός αν είναι επουσιώδη. 30. Οι οικονομικές καταστάσεις είναι αποτέλεσμα της επεξεργασίας μεγάλου αριθμού συναλλαγών ή άλλων γεγονότων που συγκεντρώνονται σε κατηγορίες σύμφωνα με τη φύση ή τη λειτουργία τους. Το τελικό στάδιο στη διαδικασία της συγκέντρωσης και κατάταξης είναι η παρουσίαση των συμπυκνωμένων και ταξινομημένων στοιχείων, που σχηματίζουν συγκεκριμένα κονδύλια στις οικονομικές καταστάσεις. Αν ένα συγκεκριμένο στοιχείο δεν είναι σημαντικό σε μεμονωμένη βάση, αυτό συγκεντρώνεται μαζί με άλλα στοιχεία είτε στις καταστάσεις εκείνες είτε στο προσάρτημα. Ένα στοιχείο το οποίο δεν είναι επαρκώς σημαντικό ενδέχεται να μην απαιτείται να παρουσιαστεί στις οικονομικές καταστάσεις μεμονωμένα, αλλά να πρέπει ωστόσο να αναφερθεί στις σημειώσεις. 31. Μια οικονομική οντότητα δεν υποχρεούται να παρέχει τη συγκεκριμένη γνωστοποίηση που απαιτεί ένα Δ.Π.Χ.Α. εφόσον η πληροφορία δεν είναι σημαντική. <u>Συμψηφισμός</u> 35. Επιπροσθέτως, μια οικονομική οντότητα απεικονίζει κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από μία ομάδα ομοίων συναλλαγών σε καθαρή βάση, όπως για παράδειγμα τα συναλλαγματικά κέρδη και ζημίες ή τα κέρδη και τις ζημίες που προκύπτουν από χρηματοοικονομικά μέσα που προορίζονται για διαπραγμάτευση. Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει κέρδη και ζημίες αυτού του τύπου ξεχωριστά εάν είναι σημαντικά. Εξατομίκευση των οικονομικών καταστάσεων 53. Η οικονομική οντότητα καθιστά συχνά τις οικονομικές καταστάσεις περισσότερο κατανοητές με την παρουσίαση πληροφοριών σε χιλιάδες ή εκατομμύρια μονάδων του νομίσματος παρουσίασης. Αυτό είναι αποδεκτό εφόσον η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το βαθμό της στρογγυλοποίησης και δεν παραλείπει σημαντικές πληροφορίες. <u>Πληροφορίες που παρουσιάζονται στο τμήμα λοιπών συνολικών εσόδων</u> 86. Επειδή οι επιδράσεις των διαφορετικών δραστηριοτήτων μιας οικονομικής οντότητας, οι συναλλαγές και άλλα γεγονότα διαφέρουν σε συχνότητα, ενδεχόμενο κέρδους ή ζημίας και προβλεψιμότητα, η γνωστοποίηση των στοιχείων της χρηματοοικονομικής επίδοσης βοηθά τους χρήστες	4. Για σκοπούς των ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω: (α) Σφάλμα – Διαφορά μεταξύ του ποσού, της ταξινόμησης, της παρουσίασης ή της γνωστοποίησης αναφερόμενου στοιχείου των οικονομικών καταστάσεων και του ποσού, της ταξινόμησης, της παρουσίασης ή της γνωστοποίησης που απαιτείται για το στοιχείο ώστε να συνάδει με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Σφάλματα μπορεί να προκύπτουν από λάθος ή απάτη (Βλ. παρ. Α1). 10. Ο ελεγκτής πρέπει να καθορίσει εάν μη διορθωμένα σφάλματα είναι ουσιώδη, ατομικά ή αθροιστικά. Κατά τον καθορισμό αυτό, ο ελεγκτής πρέπει να εξετάζει: (α) Το μέγεθος και τη φύση των σφαλμάτων, τόσο σε σχέση με συγκεκριμένες κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων και των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο, όσο και σε σχέση με τις συγκεκριμένες περιστάσεις στις οποίες αυτά συμβαίνουν, και (Βλ. παρ. Α13-Α17, Α19-Α20). Α13. Κάθε επιμέρους σφάλμα εξετάζεται ώστε να αξιολογηθούν οι επιδράσεις του στις σχετικές κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών ή γνωστοποιήσεις, περιλαμβανομένου του εάν έχει ξεπεραστεί το επίπεδο ουσιώδους μεγέθους για αυτή την ειδική κατηγορία συναλλαγών, υπόλοιπο λογαριασμού ή γνωστοποίηση, εάν υπάρχει. Α14. Εάν ένα επιμέρους σφάλμα κρίνεται ότι είναι ουσιώδες, είναι απίθανο να μπορεί να συμψηφισθεί με άλλα σφάλματα. Για παράδειγμα, εάν έσοδα έχουν ουσιωδώς υπερεκτιμηθεί, οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο θα είναι ουσιωδώς εσφαλμένες, ακόμη και εάν η επίδραση του σφάλματος στα κέρδη συμψηφίζεται πλήρως από ισοδύναμη υπερεκτίμηση των εξόδων.
---	--

στην κατανόηση της επίδοσης αυτής και στην εκτίμηση της μελλοντικής επίδοσης. Μια οικονομική οντότητα περιλαμβάνει επιπρόσθετα συγκεκριμένα κονδύλια στην κατάσταση ή τις καταστάσεις που παρουσιάζουν τα αποτελέσματα και τα λοιπά συνολικά έσοδα και τροποποιεί τις περιγραφές και την κατάταξη των κονδυλίων όταν αυτό είναι απαραίτητο για να αποφασηφιστούν οι παράγοντες της χρηματοοικονομικής επίδοσης. Μια οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη παράγοντες που περιλαμβάνουν τη σημαντικότητα και το είδος και τη λειτουργία των κονδυλίων των εσόδων και των εξόδων. Για παράδειγμα, ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα τροποποιεί τις προαναφερόμενες περιγραφές ώστε να παρέχει πληροφόρηση που είναι σχετική με τις δραστηριότητες ενός χρηματοπιστωτικού ιδρύματος. Μια οικονομική οντότητα δεν συμψηφίζει στοιχεία των εσόδων και των εξόδων εκτός αν πληρούνται τα κριτήρια της παραγράφου 32.. Πληροφορίες που παρουσιάζονται στην κατάσταση ή τις καταστάσεις αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων ή στις σημειώσεις 97. Όταν τα κονδύλια των εσόδων και των εξόδων είναι σημαντικά, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το είδος και τα ποσά τους ξεχωριστά. Γνωστοποίηση λογιστικών πολιτικών 121. Μία λογιστική πολιτική μπορεί να είναι σημαντική λόγω του είδους των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας, ακόμη και όταν τα ποσά για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους δεν είναι σημαντικά. Είναι επίσης ορθό να γνωστοποιείται κάθε σημαντική λογιστική πολιτική που δεν απαιτείται ειδικά από τα Δ.Π.Χ.Α., αλλά που η οικονομική οντότητα επιλέγει και εφαρμόζει σύμφωνα με το Δ.Α.Π. 8. Πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων 125. Κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες για τις παραδοχές για το μέλλον και άλλες κύριες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων, που παρουσιάζουν σημαντικό κίνδυνο να προκαλέσουν σημαντικές προσαρμογές στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων εντός του επόμενου οικονομικού έτους. Αναφορικά με τα προαναφερόμενα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, οι σημειώσεις θα περιλαμβάνουν λεπτομέρειες σχετικά με: (α) το είδος τους και (β) τη συνολική λογιστική αξία	Μπορεί να είναι ενδεδειγμένο να συμψηφίζονται σφάλματα εντός του ίδιου υπολοίπου λογαριασμού ή της ίδιας κατηγορίας συναλλαγών. Ωστόσο, ο κίνδυνος ότι μπορεί να υπάρχουν περαιτέρω μη εντοπισμένα σφάλματα εξετάζεται πριν από την εξαγωγή του συμπεράσματος ότι είναι ενδεδειγμένος ο συμψηφισμός ακόμη και επουσιωδών σφαλμάτων. A15. Ο καθορισμός του εάν ένα σφάλμα ταξινόμησης είναι ουσιώδες περιλαμβάνει την αξιολόγηση ποιοτικών ζητημάτων, όπως η επίδραση του σφάλματος ταξινόμησης επί δανειακών ή άλλων συμβατικών όρων, η επίδραση στα επιμέρους κονδύλια ή υποσύνολα ή η επίδραση σε βασικούς δείκτες. Μπορεί να υπάρχουν περιστάσεις όπου ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι ένα σφάλμα ταξινόμησης δεν είναι ουσιώδες στο πλαίσιο των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο, ακόμα και εάν αυτό υπερβαίνει το επίπεδο ή τα επίπεδα ουσιώδους μεγέθους που εφαρμόζονται στην αξιολόγηση άλλων σφαλμάτων. Για παράδειγμα, εσφαλμένη ταξινόμηση μεταξύ κονδυλίων ισολογισμού μπορεί να μην θεωρείται ουσιώδης στο πλαίσιο των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο όταν το ποσό εσφαλμένης ταξινόμησης είναι μικρό σε σχέση με το μέγεθος των επιμέρους σχετικών κονδυλίων του ισολογισμού και η εσφαλμένη ταξινόμηση δεν επηρεάζει το λογαριασμό αποτελεσμάτων ή οποιουδήποτε βασικού δείκτης. A16. Οι περιστάσεις που σχετίζονται με ορισμένα σφάλματα μπορεί να κάνουν τον ελεγκτή να τα αξιολογήσει ως ουσιώδη, ατομικά ή όταν εξετάζονται μαζί με άλλα σφάλματα που συγκεντρώνονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ακόμα και εάν αυτά είναι χαμηλότερα από το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο. Στις περιστάσεις που μπορεί να επηρεάζουν την αξιολόγηση περιλαμβάνεται η έκταση στην οποία το σφάλμα: • Επηρεάζει τη συμμόρφωση με ρυθμι-
--	--

τους στο τέλος της περιόδου αναφοράς. ¶ 8: «<i>ς εαυτῶν ἑαυτῶν, εἰς ἑαυτῶν ἑαυτῶν</i>» <u>Ορισμοί</u> 5. Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται: Οι σημαντικές παραλείψεις ή οι ανακρίβειες στοιχείων είναι σημαντικές αν θα μπορούσαν, μεμονωμένα ή συλλογικά, να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνουν οι χρήστες βάσει των οικονομικών καταστάσεων. Η σημαντικότητα εξαρτάται από το μέγεθος και το είδος της παράλειψης ή της ανακρίβειας, κρινόμενη βάσει των εκάστοτε περιστάσεων. Το είδος ή το μέγεθος του στοιχείου ή ένας συνδυασμός των δύο, θα μπορούσε να είναι ο καθοριστικός παράγοντας. 6. Η αξιολόγηση αν μία παράλειψη ή ανακρίβεια θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών και συνεπώς να καταστεί σημαντική, απαιτεί εξέταση των χαρακτηριστικών των εν λόγω χρηστών. Το Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων δηλώνει στην παράγραφο 25 ότι "οι χρήστες υποτίθεται ότι διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις των επιχειρηματικών και οικονομικών δραστηριοτήτων και της λογιστικής, καθώς και τη θέληση να μελετήσουν τις πληροφορίες με εύλογη επιμέλεια". Συνεπώς, η αξιολόγηση πρέπει να λάβει υπόψη τον τρόπο με τον οποίο χρήστες με τέτοιες ιδιότητες θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι θα επηρεαστούν στη λήψη οικονομικών αποφάσεων. <u>Λογιστικές πολιτικές</u> Επιλογή και εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών. 8. Τα ΔΠΧΑ θέτουν λογιστικές πολιτικές που το ΣΔΛΠ έχει συμπεράνει ότι καταλήγουν στην κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων που περιέχουν σχετική και αξιόπιστη πληροφόρηση για τις συναλλαγές, άλλα γεγονότα ή περιστάσεις στις οποίες εφαρμόζονται. Οι πολιτικές αυτές δεν είναι απαραίτητο να εφαρμόζονται όταν η επίδραση της εφαρμογής δεν είναι σημαντική. Ωστόσο, δεν είναι ορθό να γίνονται ή να μη διορθώνονται επουσιώδεις παρεκκλίσεις από τα ΔΠΧΑ ώστε να επιτευχθεί ιδιαίτερη παρουσίαση της οικονομικής θέσης, της χρηματοοικονομικής επίδοσης ή των ταμιακών ροών	στικές απαιτήσεις, • Επηρεάζει τη συμμόρφωση με όρους χρέους ή άλλες συμβατικές απαιτήσεις, • Σχετίζεται με τη λανθασμένη επιλογή ή εφαρμογή λογιστικής πολιτικής που έχει επουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου αλλά είναι πιθανό να έχει ουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις μελλοντικών περιόδων, • Συγκαλύπτει αλλαγή στα κέρδη ή άλλες τάσεις, ειδικότερα στο πλαίσιο των γενικών οικονομικών και κλαδικών συνθηκών, • Επηρεάζει δείκτες που χρησιμο-ποιούνται για την αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής θέσης της οντότητας, των αποτελεσμάτων των λειτουργιών ή των ταμιακών ροών, • Επηρεάζει την πληροφόρηση κατά τομέα που παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις (για παράδειγμα, τη σοβαρότητα του θέματος σε τομέα ή άλλο τμήμα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της οντότητας που έχει εντοπισθεί ότι διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στις λειτουργίες της οντότητας ή στην κερδοφορία), • Έχει ως επίδραση την αύξηση των απολαβών της διοίκησης, για παράδειγμα, εξασφαλίζοντας ότι ικανοποιούνται οι απαιτήσεις για την απονομή πρόσθετων αμοιβών ή άλλων κινήτρων, • Είναι σημαντικό λαμβάνοντας υπόψη την κατανόηση του ελεγκτή για γνωστές προηγούμενες κοινοποιήσεις στους χρήστες, για παράδειγμα, αναφορικά με προβλεπόμενα κέρδη, • Σχετίζεται με κονδύλια που αφορούν συγκεκριμένα μέρη (για παράδειγμα, εάν εξωτερικά μέρη στη συναλλαγή
--	--

της οικονομικής οντότητας. ΛΑΘΗ 41. Ενδέχεται να προκύψουν λάθη σχετικά με την αναγνώριση, την επιμέτρηση, την παρουσίαση ή τη γνωστοποίηση στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις δεν έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ αν περιέχουν είτε σημαντικά λάθη είτε επουσιώδη λάθη που έγιναν εσκεμμένως προκειμένου να επιτευχθεί συγκεκριμένη παρουσίαση της οικονομικής θέσης, της χρηματοοικονομικής επίδοσης ή των ταμιακών ροών της οικονομικής οντότητας. Δυνητικά λάθη της τρέχουσας περιόδου που ανακαλύπτονται κατά την περίοδο εκείνη διορθώνονται προτού εγκριθούν οι οικονομικές καταστάσεις για έκδοση. Ωστόσο, τα σημαντικά λάθη κάποιες φορές δεν γίνονται αντιληπτά παρά σε μεταγενέστερη περίοδο και τα λάθη προγενέστερων περιόδων αυτά διορθώνονται στη συγκριτική πληροφόρηση που παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις για εκείνη την μεταγενέστερη περίοδο (βλ. παραγράφους 42-47). 42. Με την επιφύλαξη όσων προβλέπονται στην παράγραφο 43, η οικονομική οντότητα θα διορθώνει σημαντικά λάθη προγενέστερων περιόδων αναδρομικά στην πρώτη πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων που εγκρίνονται για έκδοση μετά την ανακάλυψή τους: α) με την αναδιατύπωση των συγκριτικών ποσών για την προγενέστερη παρουσιαζόμενη περίοδο (προγενέστερες παρουσιαζόμενες περιόδους) στην οποία έγινε το λάθος ή β) αν το λάθος έγινε πριν από την παλαιότερη προγενέστερη περίοδο που παρουσιάζεται, με την αναδιατύπωση των υπόλοιπων έναρξης των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης για την παλαιότερη των παρουσιαζόμενων προγενέστερων περιόδων. 52. Συνεπώς, η αναδρομική εφαρμογή νέας λογιστικής πολιτικής ή η διόρθωση λαθών προγενέστερων περιόδων απαιτεί το διαχωρισμό πληροφοριών που: α) παρέχουν ενδείξεις των γεγονότων που επικρατούσαν την ημερομηνία (τις ημερομηνίες) που συνέβη η συναλλαγή, το άλλο γεγονός ή η κατάσταση και β) θα ήταν διαθέσιμες όταν οι οικονομικές καταστάσεις εκείνης της προγενέστερης περιόδου	σχετίζονται με μέλη της διοίκησης της οντότητας), • Είναι παράλειψη πληροφοριών που δεν απαιτούνται ειδικά από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς αλλά οι οποίες, κατά την κρίση του ελεγκτή, είναι σημαντικές για την κατανόηση των χρηστών για τη χρηματοοικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση ή τις ταμιακές ροές της οντότητας, ή • Επηρεάζει άλλες πληροφορίες που θα κοινοποιηθούν σε έγγραφο που περιλαμβάνουν τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις (για παράδειγμα, πληροφορίες που πρόκειται να περιληφθούν σε «Σχολιασμό και Ανάλυση της Διοίκησης» ή σε «Λειτουργική και Χρηματοοικονομική Επισκόπηση») που μπορεί λογικά να αναμένεται ότι θα επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Το ΔΠΕ 720 ασχολείται με την εξέταση από τον ελεγκτή άλλων πληροφοριών, επί των οποίων ο ελεγκτής δεν έχει υποχρέωση να αναφερθεί, σε έγγραφο που περιλαμβάνουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις. Αυτές οι περιστάσεις είναι μόνο παραδείγματα. Ούτε είναι πιθανό να παρουσιαστούν όλες σε όλους τους ελέγχους, ούτε ο κατάλογος είναι απαραίτητος πλήρης. Η ύπαρξη οποιωνδήποτε περιστάσεων όπως αυτές, δεν οδηγεί απαραίτητα στο συμπέρασμα ότι το σφάλμα είναι ουσιώδες. A17. Το ΔΠΕ 240 εξηγεί πώς οι συνέπειες ενός σφάλματος που είναι, ή μπορεί να είναι, αποτέλεσμα απάτης πρέπει να εξετάζονται σε σχέση με άλλες πτυχές του ελέγχου, έστω και εάν το μέγεθος του σφάλματος δεν είναι ουσιώδες σε σχέση με τις οικονομικές καταστάσεις. A18. Η σωρευτική επίδραση επουσιωδών μη διορθωμένων σφαλμάτων που σχετίζονται με προηγούμενες περιόδους
--	---

είχαν εγκριθεί για έκδοση από άλλες πληροφορίες. Για ορισμένους τύπους εκτιμήσεων (π.χ. επιμέτρηση εύλογης αξίας που χρησιμοποιεί σημαντικές μη παρατηρήσιμες εισροές), δεν είναι εφικτή η διάκριση μεταξύ αυτών των κατηγοριών πληροφοριών. Όταν η αναδρομική εφαρμογή ή η αναδρομική αναδιατύπωση θα απαιτούσε σημαντική εκτίμηση για την οποία θα ήταν αδύνατο να γίνει διαχωρισμός των δύο αυτών κατηγοριών πληροφοριών, δεν είναι εφικτή η εφαρμογή της νέας λογιστικής πολιτικής ή η διόρθωση του λάθους προγενέστερης περιόδου, αναδρομικά.

Το ανέφικτο αναφορικά με την ανδρομική εφαρμογή και την αναδρομική αναδιατύπωση.

53. Η εκ των υστέρων αποκτηθείσα γνώση δεν πρέπει να χρησιμοποιείται κατά την εφαρμογή νέας λογιστικής πολιτικής ή τη διόρθωση λαθών προηγούμενων περιόδων, είτε στην διατύπωση παραδοχών σχετικά με τις προθέσεις της διοίκησης σε προγενέστερη περίοδο είτε στην εκτίμηση των αναγνωρισμένων, επιμετρώμενων ή γνωστοποιούμενων ποσών της προγενέστερης περιόδου. Για παράδειγμα, όταν η οικονομική οντότητα διορθώνει λάθος στην επιμέτρηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων προγενέστερης περιόδου που είχαν ταξινομηθεί ως διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση, δεν αλλάζει τη βάση επιμέτρησής τους για εκείνη την περίοδο εάν η διοίκηση αποφάσισε στη συνέχεια να μην τις διακρατήσει μέχρι τη λήξη. Επιπρόσθετα, όταν η οικονομική οντότητα διορθώνει λάθος προγενέστερης περιόδου κατά τον υπολογισμό της υποχρέωσής της αναφορικά με τις σωρευμένες άδειες ασθένειας των εργαζόμενων σύμφωνα με το ΔΛΠ 19 Παροχές σε εργαζομένους, αγνοεί πληροφορία σχετικά με ασυνήθιστα βαριά επιδημία γρίπης που έγινε γνωστή την επόμενη περίοδο μετά την έγκριση για έκδοση των οικονομικών καταστάσεων της προγενέστερης περιόδου. Το γεγονός ότι σημαντικές εκτιμήσεις συχνά απαιτούνται όταν διορθώνονται οι συγκριτικές πληροφορίες που παρουσιάζονται για προγενέστερες περιόδους δεν εμποδίζει την αξιόπιστη προσαρμογή ή τη διόρθωση της συγκριτικής πληροφόρησης.

Ουσιώδη γεγονότα και συναλλαγές

15. Μια οικονομική οντότητα θα περιλαμβάνει στην ενδιάμεση οικονομική αναφορά της μια επεξήγηση των γεγονότων και συναλλαγών που είναι ουσιώδεις για την κατανόηση των μεταβολών στην οικονομική θέση και επίδοση της οικονομικής οντότητας από τη

μπορεί να έχει ουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου. Υπάρχουν διαφορετικές αποδεκτές προσεγγίσεις στην αξιολόγηση αυτών των μη διορθωμένων σφαλμάτων από τον ελεγκτή για τις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου. Η χρήση της ίδιας προσέγγισης αξιολόγησης παρέχει συνέπεια από περίοδο σε περίοδο.

Ζητήματα ειδικά για οντότητες του δημοσίου τομέα

A19. Στην περίπτωση ελέγχου οντότητας του δημοσίου τομέα, η αξιολόγηση του εάν ένα σφάλμα είναι ουσιώδες μπορεί επίσης να επηρεάζεται από τις ευθύνες του ελεγκτή που θεσπίζονται με νόμο, κανονισμό ή άλλη αρχή για αναφορά επί συγκεκριμένων ζητημάτων, περιλαμβανομένης, για παράδειγμα, της απάτης.

A20. Περαιτέρω, θέματα όπως το δημόσιο συμφέρον, η λογοδοσία, η εντιμότητα και η εξασφάλιση ένα κονδύλι είναι ουσιώδες λόγω της φύσης του. Αυτό ισχύει ιδιαίτερα για κονδύλια που σχετίζονται με τη συμμόρφωση με νόμο, κανονισμό ή άλλη αρχή.

λήξη της τελευταίας περιόδου ετήσιας αναφοράς. Οι πληροφορίες που γνωστοποιούνται σε σχέση με αυτά τα γεγονότα και τις συναλλαγές επικαιροποιούν τις σχετικές πληροφορίες που παρουσιάζονται στην πιο πρόσφατη ετήσια οικονομική αναφορά. 15B. Παρακάτω παρουσιάζεται κατάλογος των γεγονότων και των συναλλαγών για τα οποία απαιτούνται γνωστοποιήσεις εάν είναι ουσιώδη: Ο κατάλογος δεν είναι εξαντλητικός. α) η υποτίμηση αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και η αναστροφή μιας τέτοιας υποτίμησης· β) αναγνώριση μιας ζημίας από την απομείωση της αξίας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, ενσωμάτων παγίων, άυλων περιουσιακών στοιχείων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων και η αναστροφή μιας τέτοιας ζημίας απομείωσης· γ) η αναστροφή κάθε πρόβλεψης για κόστη αναδιάρθρωσης· δ) αποκτήσεις και πωλήσεις στοιχείων των ενσωμάτων παγίων· ε) δεσμεύσεις για την αγορά ενσωμάτων παγίων· στ) νομικοί διακανονισμοί· ζ) διορθώσεις λαθών προγενέστερων περιόδων· η) αλλαγές στην επιχείρηση ή στις οικονομικές περιστάσεις που έχουν επιπτώσεις στην εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων της οικονομικής οντότητας, ασχέτως του εάν τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία ή οι υποχρεώσεις αναγνωρίζονται στην εύλογη αξία ή στο αποσβεσμένο κόστος· θ) κάθε ανεξόφλητο δάνειο ή αθέτηση συμφωνίας δανεισμού που δεν έχει αποκατασταθεί την ημερομηνία του ισολογισμού ή πριν από αυτήν· ι) συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη ια) μεταφορές μεταξύ των επιπέδων της ιεραρχίας εύλογης αξίας που χρησιμοποιούνται στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας των χρηματοοικονομικών μέσων· ιβ) μεταβολές στην ταξινόμηση των	
--	--

χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων συνεπεία της αλλαγής του σκοπού ή της χρήσης αυτών των περιουσιακών στοιχείων και ιγ) μεταβολές σε ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία. 15Γ. Τα επιμέρους ΔΠΧΑ παρέχουν κατευθύνσεις σχετικά με τις απαιτήσεις γνωστοποίησης για πολλά από τα στοιχεία που απαριθμούνται στην παράγραφο 15Β. Όταν ένα γεγονός ή μια συναλλαγή είναι ουσιώδη για την κατανόηση των μεταβολών στην οικονομική θέση ή τις επιδόσεις μιας οικονομικής οντότητας από την τελευταία ετήσια περίοδο αναφοράς, η ενδιάμεση οικονομική αναφορά της πρέπει να παρέχει μια επεξήγηση και μια επικαιροποίηση των σχετικών πληροφοριών που περιλαμβάνονταν στις οικονομικές καταστάσεις της τελευταίας ετήσιας περιόδου αναφοράς.	
---	--

XI. ԵՑՆԱԾՈՒՄ 3 ԾԱՆՈԹՈՒՄ 3 ԵՍԻՆԱԾՈՒՄ ԿԱԶՄԱՆԱԾՈՒՄ ԵՐԱՆՈՒՄ ԵՎ ԵՐԱՆՈՒՄ

a/a	_Answer ID	Resume-Code
1	13350184	a1d7e1c
2	13364214	db7a778
3	13364571	0bb02b3
4	13365013	383c9d6
5	13378157	ac5a418
6	13378254	a52d4df
7	13378693	4d7424b
8	13379012	af82a70
9	13379374	48e1c5d
10	13379389	225c289
11	13394876	810ad3c
12	13395008	175493f
13	13395062	5ed4a68
14	13395096	4f2d5b8
15	13395609	3317ed1
16	13398771	216c405
17	13416789	3a880b5
18	13419164	c209ecd
19	13434456	9d0c286
20	13458143	9ab622d
21	13465661	6e137ae
22	13467054	15f6bd5
23	13468705	a9c005a
24	13486228	bdab93b
25	13489986	52f442f
26	13507437	8f5e2ad
27	13507802	819f28d
28	13547442	7b08452
29	13549881	cddf2da
30	13549897	7f25869
31	13572085	3e6bdb5
32	13578523	94985fb
33	13596432	0e2fad4

ΔΕΛΤΙΟ ΤΥΠΟΥ

• ΑΣΦΑΛΕΙΑ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

1. Καζαντζής Χ, Εμπειρική έρευνα λογιστικών σφαλμάτων τα οποία επηρεάζουν τα αποτελέσματα χρήσεως ελληνικών επιχειρήσεων.
2. Καραμάνης Κ. Σύγχρονη ελεγκτική. Θεωρία και πρακτική σύμφωνα με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα.
3. Φίλος Ι, Α. Αποστόλου: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Θεωρητική προσέγγιση και εφαρμογές μετατροπής.
4. ΦΕΚ Β' 2848/23-10-2012: ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΙΚΛΙΔΩΝ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ.

• 2. ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

ο Φορείς και οργανώσεις

5. Material, A. (2006). Agenda Item 9-F, 450(April), 1143–1152.
6. The Effect of Experience and Firm Type on Materiality / Disclosure. (2014), 21(2), 611–618.
7. FASB (1975,1980): Statement of Financial Accounting Concepts.
8. Financial Accounting Standards Board, 1980. Qualitative Characteristics of Accounting Information. Statement of Financial Accounting Concepts No. 2, FASB, Stamford, CT.
9. Securities and Exchange Commission (SEC) (1999). “Materiality”, Sec Staff Accounting Bulletin: No 99, August 12. Washington, D. C.: SEC.
10. Financial Accounting Standards Board, 1980. Qualitative Characteristics of Accounting Information. Statement of Financial Accounting Concepts No. 2, FASB, Stamford, CT.
11. Securities and Exchange Commission (SEC) (1999). “Materiality”, Sec Staff Accounting Bulletin: No 99, August 12. Washington, D. C.: SEC.
12. Discussion of An Empirical Investigation of the Concept of Materiality in Accounting. (2014), 8(May), 130–132.
13. Considerations, M. (2014). Audits of government financial statements just got more complex, (2), 3–7.
14. IASB Exposure Draft (2010, 2006): Materiality in the Identification and Evaluation of Misstatements.
15. ASB “Audit risk and materiality in conducting an audit (SAS No 47).
16. American Institute of Certified Public Accountants. 2005a. Exposure Draft of Eight Proposed Statements on Auditing Standards Related to Risk Assessment (June 15, 2005).
17. American Institute of Certified Public Accountants. 2005b. Letter of comment on the IAASB’s Exposure Draft, Proposed International Standard on Auditing (ISA) 320 (Revised), Materiality in the Identification and Evaluation of Misstatements (May 17, 2005).
18. Big Five Audit Materiality Task Force. 1998. Report of the Big Five Audit Materiality Task Force.
19. The Impact of Qualitative Factors and Audit Risk on Auditors’ Materiality Judgments: An Analysis of the Effects of SAB 99 on Auditors’ Decisions, 2002.
20. Current Materiality Guidance for Auditors, Working Paper No. 51/00, SNF-project No. 7844: «Finansregnskap, konkurs og revisjon» (ISSN 0803-4028).
21. Securities and Exchange Commission, 1999. Materiality. Staff Accounting Bulletin 99.

ο Άρθρα και άλλες πηγές

22. Abdel-Khalik R. A, (1977), Using sensitivity analysis to evaluate materiality. *Decision Sciences* 8, 616-629.
23. Barron F. H. (2014). A Judgment-Based Definition of Materiality, 17(May), 114–135.
24. Blakemore J., & Pain, B. (1998). Materiality in accounting, (May), 2–7.
25. Blokdijs H., Driehuisen, F., Simunic, D. A., & Stein, M. T. (2003). Factors Affecting Auditors' Assessments of Planning Materiality.
26. Boatsman J. R. and Robertson, J. C. (1974). Policy-capturing on selected materiality judgments. *The Accounting Review*, 49 (April), 342-352.
27. Boeije H. (2002). A Purposeful Approach to the Constant Comparative Method in the Analysis of Qualitative Interviews, 391–409.
28. Braun K. W. 2001. The disposition of audit-detected misstatements: An examination of risk and reward factors and aggregation effects. *Contemporary Accounting Research* 18 (1): 71-99.
29. Brennan N., & Gray, S. J. (2005), The impact of materiality : accounting's best kept secret, 1(1998), 1–31.
30. Brody R. G., D. J. Lowe, and K. Pany. 2003. Could \$51 million be immaterial when Enron reports income of \$105 million? *Accounting Horizons* 17 (2): 153-160.
31. Brown C. A., & Erie, P. S. (2003), Order effects on auditor materiality judgments: the impact of qualitative information School of Business Director, and Kevin Glavin , Software Training Consultant. Order Effects on Auditor Materiality Judgments: The Impact of Qualitative Information.
32. Brown C. A., Erie, P. S., & College, T. B. (2009). And The Audit Materiality Revision Choice, 25(1), 21–36.
33. Carpenter B. W., and M. W. Dirsmith, (1992), Early debt extinguishment transactions and auditor materiality judgments: A bounded rationality perspective. *Accounting, Organizations and Society* 17 (8): 709-740.
34. Chen H., Pany, K., Zhang, J., 2007. An analysis of the relationship between accounting restatements and quantitative benchmarks of audit planning materiality. Presented at the 2007 American Accounting Association Annual Meeting, Chicago, IL.
35. Chewning Jr., E.G., Pany, K., Wheeler, S., (1989), Auditor reporting decisions involving accounting principle changes: Some evidence on materiality thresholds. *Journal of Accounting Research* 27, 78-96.
36. Corte J. M. Del, García, F. J. M., & Laviada, A. F. (2010). Effective use of qualitative materiality factors: evidence from Spain. *Managerial Auditing Journal*, 25(5), 458–483.
37. Danubius A. U. (2011). *Accounting and Auditing*, 7(4), 72–88.
38. DeZoort F. T., Hermanson, D. R., Houston, R. W., 2003. Audit committee support for auditors: The effects of materiality justification and accounting precision. *Journal of Accounting and Public Policy* 22, 175-199.
39. Due T., Committee, D., Standards, A., & Statements, G. (n.d.). Materiality guidance in relation to Issuer's Public Document due diligence process Available guidance Guidance on materiality, with respect to historical financial information , is contained in Auditing Standard ASA 320 "Materiality and Audit A.
40. Emery D.R., R. Thakkar, and S. Moriarity (1982), A Comparative Study of Materiality Judgments of Financial Statement Users and Auditors, *Proceedings, Decision Sciences Institut National Meeting*, 1: 5-7.
41. Emil I., Span, G., Dumitru, M., Florentin, V., & Loana, C. (2013). Empirical study on the implications of qualitative factors in making decisions related to the materiality level: the case of romania, 26(4), 43–58.
42. Emil P. I., Ancuța, Ș. G., & Timea, F. M. (2010). Qualitative factors of materiality, 12(1), 274–280.
43. Fang K. 2000. "Clarifying and Protecting Materiality Standards in Financial Statements: A Review

- of SEC Staff Accounting Bulletin 99.” *The Business Lawyer* 55 (3): 1039-1064.
44. Friedberg A. H., J. R. Strawser, and J. H. Cassidy. 1989. Factors affecting materiality judgments: A comparison of “Big eight” accounting firms’ materiality views with the results of empirical research. *Advances in Accounting* 7: 187-201.
 45. Gleason C. A., and L. F. Mills (2002), Materiality and contingent tax liability reporting, *The Accounting Review*, 77(2): 317–342.
 46. Holstrum G. L., Messier, W. F., 1982. A review and integration of empirical research on materiality. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 2, 45- 63.
 47. Houghton C. W., and J. A. Fogarty. 1991. Inherent risk. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 10 (1): 1–21.
 48. Huber J. J., & Kim, T. J. (2001), Brave new world for securities law Cookie Jar Reserves ; Revenue Recognition.
 49. Icerman R. C., and W. A. Hillison. 1991. Disposition of audit-detected errors—Some evidence on evaluative materiality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 10 (1): 22–34.
 50. In M. Y., Anning, P. L., & It, P. A. U. D. (n.d.). MIA Staff Alert MIA Staff Alert, 1–8.
 51. Iskandar T. M., 1996. Industry type: A factor in materiality judgments and risk assessments. *Managerial Auditing Journal* 11 (3), 4-8.
 52. Jennings M., D. C. Kneer, and P. M. J. Reckers. 1987. A reexamination of the concept of materiality: Views of auditors, users and officers of the court. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 6 (2): 104-115.
 53. Joldoş A. N. A. M., Stanciu, I. C., & Grejdan, G. (2010), Pillars of the audit activity: materiality and audit risk, 10(2), 225–238.
 54. Juma H., & Campus, M. (2009), The implications of materiality: concept on accounting practices and decision making, 5(1), 22–37.
 55. Krogstad J. L., Ettenson R. T. & Shanteau J. (1984). “Context and Experience in Auditors Materiality Judgments”, *A Journal of Practice & Theory*, 4, 1, Fall, 54-73.
 56. Law E. C. (1999). SAB 99: The SEC Defines “Materiality”, (101), 99–102.
 57. Leslie D.A., (1985), *Materiality: the concepts and its application to auditing*, Toronto, Canada, Canadian Institute of Chartered Accountants.
 58. Levitt Arthur, The "numbers game" (SEC).
 59. Libby R., and W. R. Kinney, Jr. 2000. Does mandated audit communication reduce opportunistic corrections to manage earnings to forecast? *The Accounting Review* 75 (4): 383-404.
 60. Liu C., Mittelstaedt, H. F., 2002. Materiality judgments and disclosure of retiree health care costs under SFAS No. 81. *Review of Accounting Studies* 7, 405-434.
 61. Manita Riadh Hassan Lahbarib, and Najoua Elommal, The Impact of Qualitative Factors on Ethical Judgments of Materiality: An Experimental Study with Auditors, *INTERNATIONAL JOURNAL OF BUSINESS*, 16(3), 2011.
 62. Mckee T. E. (2000). Current Materiality Guidance for Auditors By Current Materiality Guidance for Auditors By, (51), 0–9.
 63. Messier W. F., Martinov-Bennie, N., Eilifsen, A., 2005. A review and integration of empirical research on materiality: Two decades later. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 24 (2), 153-188.
 64. Montoya Javier del Corte, Francisco Javier Marti´nez Garcia an Ana Fernandez Laviada Effective use of qualitative materiality factors: evidence from Spain *Managerial Auditing Journal*, Vol. 25 No. 5, 2010, pp. 458-483
 65. Moriarity S., Barron, F. H., 1979. A judgment-based definition of materiality. *Journal of Accounting Research (Supplement)*, 114-135.
 66. Morris M. H., Nichols, W. D., 1984. Pension accounting and the balance sheet: The potential effect of the FASB’s preliminary views. *Journal of Accounting, Auditing and Finance* 7, 239-305.
 67. Nelson M. W., Smith, S. D., & Palmrose, Z. (2005). The Effect of Quantitative

68. Materiality Approach on Auditors' Adjustment Decisions, *The accounting review* Vol. 80, No. 3 pp. 897–92080(3), 897–920.
 69. Ng T. B-P., and H-T. Tan. 2003. Effects of authoritative guidance availability and audit committee effectiveness on auditors' judgments in an auditor-client negotiation context. *The Accounting Review* 78 (3) (July): 801-818.
 70. Niamh Brennan and Sidney J. Gray, The impact of materiality: accounting's best kept secret, *asian academy of management journal of accounting and finance*, Vol. 1, 1–31, 2005.
 71. Omer T. C., Shelley, M. K., Thompson, A. M., & Sharp, N. (2009). The Materiality of Quantitatively Large Misstatements: Evidence from Staff Accounting Bulletin No. 108, (108).
 72. Pany K., and S. Wheeler (1989), Auditing: A comparison of various materiality rules of thumb, *CPAJournal*, 59(6): 62–63.
 73. Patillo J. W., 1975. Materiality: The (formerly) elusive standard. *Financial Executive* (Aug.), 20-27.
 74. Pitre T., & Daigle, R. (2009). An Investigation of Nonprofessional Investors, Qualitative Materiality Judgments Incorporating SEC Listed vs, Non-Listed Events An Investigation of Nonprofessional Investors ' Qualitative.
 75. Popa Irime Emil, Șpan Georgeta Ancuța, Fulop Melinda Timea Qualitative factors of materiality - a review of empirical research, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 12(1), 2010.
 76. Risk A. (2006). AU Section 312 Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit Materiality in the Context of an Audit, 1647–1663.
 77. Roberts (1998) An analysis of materiality.pdf. (n.d.).
 78. Rosner B. R. L., Comunale, C. L., & Sexton, T. R. (2006). Print Assessing Materiality, (June).
 79. Ryu T. G. (2007). The Auditor's Going-Concern Opinion Decision, 6(2), 89–101.
 80. Saher Aqel Auditors' Assessments of Materiality Between Professional Judgment and Subjectivity, 2011, *ACTA UNIVERSITATIS DANUBIUS* Vol 7, No. 4/2011
 81. Steinbart P., (1987), Materiality: A case study using expert systems. *The Accounting Review* (Jan.), 97-116.
 82. Sweeney J. A. (1980), Setting Materiality Criteria – The User's Viewpoint. Working paper, Cornell University.
 83. Terence Pitre, et. Al., (2009), An Investigation of Nonprofessional Investors, Qualitative Materiality Judgments Incorporating SEC Listed vs. Non-Listed Events' (2009). Accounting Faculty Publications. Paper 22.
 84. Waters J. M., II, and Tiller, M. G. (1997). Auditors' materiality thresholds: Some empirical findings based on real data. *American Business Review*, 15 (June), 115-119.
 85. Wright G. B., Taylor, R. D., 1982. Reporting materiality for investors. *Journal of Accounting, Auditing and Finance* 5, 301-309.
 86. Wright A., 1988. The impact of prior working papers on audit evidential planning judgments. *Accounting, Organizations and Society* (Oct.), 595-606.
 87. Zhou Y, (2012), Government Audit Materiality (Part Two): Conceptual and Practical Implications of a Qualitative Materiality Framework : Seven Case Studies and a Comparative Conceptual Work, 4(2), 85–93.
-