

Η Παροχή Διοικητικών και Ελεγκτικών Υπηρεσιών και η Επίδραση στην Επαγγελματική Ανεξαρτησία Ορκωτών Ελεγκτών και Ελεγκτικών Εταιριών

Ταχυνάκης Παναγιώτης, Γκίνογλου Δημήτριος
Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής,
Πανεπιστήμιο Μακεδονίας,
ginogl@uom.gr, tahi67@uom.gr

Μαργαρίτη Αιμιλία
Τράπεζα Κύπρου,
aimiliamarg@gmail.com

Περίληψη

Ο σκοπός του παρόντος άρθρου είναι να παρουσιαστούν οι εμπειρικές έρευνες που αφορούν την επίδραση της παροχής διοικητικών και ελεγκτικών υπηρεσιών στην επαγγελματική ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή. Ακολούθως, παρουσιάζονται και σχολιάζονται οι προτάσεις του Sarbanes - Oxley Act, του Securities Exchange Commission (SEC) και ορισμένων επαγγελματικών οργανώσεων με αναγνωρισμένο ελεγκτικό επάγγελμα. Τέλος, παρουσιάζονται οι απόψεις και τα μέτρα που λαμβάνουν οι ελεγκτικές εταιρίες για την προστασία της επαγγελματικής ανεξαρτησίας των μελών τους και κυρίως της αξιοπιστίας τους.

Το συμπέρασμα που προκύπτει είναι ότι, πρώτο, οι έρευνες δεν συμφωνούν, μέχρι σήμερα, ως προς το εάν η παροχή διοικητικών και ελεγκτικών υπηρεσιών επιδρά στην ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή. Δεύτερο, οι έρευνες δεν αποδέχονται ότι η ύπαρξη οικονομικών σχέσεων μεταξύ ελεγκτή και ελεγχόμενου θεωρείται αρνητικό στοιχείο για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή.

Λέξεις κλειδιά: Επαγγελματική Ανεξαρτησία, Ορκωτοί ελεγκτές,
Ελεγκτικές εταιρίες, Παροχή διοικητικών και
ελεγκτικών υπηρεσιών

JEL: M 41, M 42

Εισαγωγή

Ο ορκωτός ελεγκτής-λογιστής αποτελεί τον συνδετικό κρίκο μεταξύ αυτών που ασκούν τη διοίκηση της εταιρίας και διαχειρίζονται την εταιρική περιουσία και αυτών που βρίσκονται έξω από την εταιρία, αλλά έχουν συμφέροντα στην εταιρία, ή χρειάζονται, γι' αυτήν, αξιόπιστες πληροφορίες.

Η περιφρούρηση της επαγγελματικής ανεξαρτησίας του ορκωτού ελεγκτή συμβάλλει, μεταξύ άλλων, στην αύξηση της εμπιστοσύνης του επενδυτικού κοινού στο πιστοποιητικό ελέγχου και διευκολύνει της άντληση κεφαλαίων από τις επιχειρήσεις, εφόσον μειώνεται ο επενδυτικός κίνδυνος που αντιμετωπίζει ο πληροφορημένος επενδυτής. Επιπλέον, η εφαρμογή κατάλληλων ασφαλιστικών δικλείδων δομής και λειτουργίας του ελεγκτικού επαγγέλματος διασφαλίζει τόσο το κύρος, όσο και την ανεξαρτησία-υπευθυνότητα της γνώμης του ορκωτού λογιστή απέναντι στους χρήστες των οικονομικών στοιχείων.

Οι ορκωτοί λογιστές πρέπει να χαρακτηρίζονται από έλλειψη δεσμών εξάρτησης από την κεφαλαιουχική εταιρία, έτσι ώστε να επιτυγχάνουν αυτονομία στον τρόπο δράσης. Το στοιχείο αυτό αποτελεί εγγύηση για την διενέργεια αντικειμενικού και ανεπηρέαστου ελέγχου. Ο ορκωτός πρέπει να απολαμβάνει προσωπική και λειτουργική ανεξαρτησία από τη διοίκηση των ελεγχόμενων ανωνύμων εταιριών, έτσι ώστε να επιτυγχάνει αυτονομία στον τρόπο δράσης του. Η επαγγελματική ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή θεωρείται ο ακρογωνιαίος λίθος του ελεγκτικού επαγγέλματος διότι αποτελεί το θεμέλιο πάνω στο οποίο στηρίζεται η εμπιστοσύνη των χρηστών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Με τον όρο ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή εννοούμε την ικανότητά του να δρά με ακεραιότητα και αντικειμενικότητα κατά την άσκηση των ελεγκτικών του καθηκόντων.

Βιβλιογραφική Ανασκόπηση σχετικά με την Επαγγελματική Ανεξαρτησία του Ορκωτού Ελεγκτή - Λογιστή

Οι υποστηρικτές της ταυτόχρονης παροχής των διοικητικών κι ελεγκτικών υπηρεσιών αναφέρουν ότι όσοι αντιμάχονται την παροχή διοικητικών υπηρεσιών δεν λαμβάνουν υπόψη τους ότι, οι διεθνείς ελεγκτικές εταιρίες, που είναι οι μεγαλύτεροι προμηθευτές διοικητικών υπηρεσιών, έχουν κίνητρα να διατηρήσουν τη φήμη τους για την ποιότητα του ελέγχου, καθώς η απώλεια της θα μειώσει την ικανότητά τους για λήψη υψηλών αμοιβών από τις ελεγκτικές υπηρεσίες. Επίσης, δεν λαμβάνει υπόψη ότι η ταυτόχρονη παροχή διοικητικών κι ελεγκτικών υπηρεσιών προσφέρει στον ελεγκτή μια ολοκληρωμένη γνώση των δραστηριοτήτων του πελάτη-ελεγχόμενης εταιρία.

Οι ερευνητές που υποστηρίζουν την ταυτόχρονη παροχή διοικητικών και ελεγκτικών υπηρεσιών από τον ορκωτό ελεγκτή είναι, μεταξύ άλλων, οι ακόλουθοι:

Η έρευνα των DeFond, Raghunandan και Subramanyam, έδειξε να ότι δεν υπάρχει σχέση ανάμεσα στα ποσά που καταβάλλουν οι ελεγχόμενες εταιρίες για την παροχή διοικητικών υπηρεσιών και την τάση των ελεγκτών να προβάλλουν τις ανησυχίες τους σχετικά με τη συνέχιση της δραστηριότητας της ελεγχόμενης επιχείρησης. Επίσης, από την έρευνα δεν προέκυψε σχέση ανάμεσα στα ποσά που καταβάλλουν για ελεγκτικές υπηρεσίες και την τάση των ελεγκτών να προβάλλουν τις ανησυχίες τους. Γενικά, τα αποτελέσματα της έρευνας δείχνουν ότι ο φόβος για την απώλεια της φήμης και για το δικαστικό κόστος προωθούν την ανεξαρτησία των ελεγκτών και υποβαθμίζουν την οικονομική εξάρτηση που δημιουργείται από τις υψηλότερες αποδοχές.

Η έρευνα των Craswell, Stokes, Laughton εξετάζει αν η ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή, έτσι όπως εκφράζεται μέσα από τα ελεγκτικά πιστοποιητικά, επηρεάζεται από τις αμοιβές του από τον πελάτη. Έτσι, στην πραγματικότητα ερευνούν όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες που είναι δημοσιευμένες και σχετίζονται με την οικονομική εξάρτηση του ελεγκτή από τον πελάτη-ελεγκτικές και μη ελεγκτικές αμοιβές. Η έρευνα εξετάζει τα δεδομένα για τις αμοιβές των ελεγκτών που δημοσιεύτηκαν για το 1994 και το 1996 στην Αυστραλία όπου είναι υποχρεωτική η αποκάλυψη των αμοιβών των ορκωτών ελεγκτών. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι τα επίπεδα της οικονομικής εξάρτησης του ελεγκτή - τόσο από τις ελεγκτικές όσο και από τις μη ελεγκτικές αμοιβές - δεν επηρεάζει την πρόθεσή του να εκδώσει ελεγκτικά πιστοποιητικά που να απεικονίζουν την τρέχουσα εικόνα της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Στόχος της έρευνας των είναι Antle, Gordon, Narayanamoorthy και Zhou, να η μελέτη της αλληλεπίδρασης των ελεγκτικών αμοιβών, των αμοιβών για τις διοικητικές υπηρεσίες και των έκτακτων εξόδων. Οι ερευνητές, επίσης, διαχωρίζουν τα αποτελέσματα από τις αμοιβές για τις ελεγκτικές και διοικητικές υπηρεσίες. Τα δεδομένα της έρευνας προέρχονται τόσο από το Ηνωμένο Βασίλειο όσο και από τις ΗΠΑ. Οι συγγραφείς στην έρευνά τους δημιουργούν ένα εμπειρικό μοντέλο που εφαρμόζεται στα δεδομένα από το Ηνωμένο Βασίλειο, όμως παρέχουν και συγκριτική ανάλυση για τα δεδομένα από τις ΗΠΑ. Οι αμοιβές για τις ελεγκτικές και διοικητικές υπηρεσίες εμφανίζονται υποχρεωτικά στις ετήσιες χρηματοοικονομικές εκθέσεις στο Ηνωμένο Βασίλειο από το 1992. Οι αρθρογράφοι πήραν τα δεδομένα για το Ηνωμένο Βασίλειο για την περίοδο 1992 - 2000 από τους Financial Times (FT) και το Global Vantage. Οι αμοιβές για τις ελεγκτικές και διοικητικές υπηρεσίες εμφανίζονται υποχρεωτικά στις ετήσιες χρηματοοικονομικές εκθέσεις στις ΗΠΑ από το 2000. Τα δεδομένα για τις αμοιβές των ελεγκτών στις ΗΠΑ προέρχονται από το Investor Responsibility Resource Centre (IRRC). Τα αποτελέσματα της έρευνας δεν στηρίζουν ότι οι αμοιβές για τις διοικητικές υπηρεσίες αυξάνουν τα έκτακτα έξοδα. Στην πραγματικότητα, παρέχουν στοιχεία ότι οι αμοιβές για τις διοικητικές υπηρεσίες μειώνουν τα έκτακτα έξοδα. Επίσης, τα αποτελέσματα της έρευνας δείχνουν ότι οι τιμές για τις ελεγκτικές υπηρεσίες είναι υψηλότερες όταν υπάρχει υψηλή ζήτηση διοικητικών υπηρεσιών. Τέλος, τα αποτελέσματα της μελέτης υποστηρίζουν ότι οι αμοιβές για τις διοικητικές υπηρεσίες είναι σημαντικά υψηλότερες για τις επιχειρήσεις που πληρώνουν περισσότερους φόρους.

Στην έρευνα των Ashbaugh, LaFond και Mayhew, δεν βρέθηκαν σημαντικά στοιχεία που να υποστηρίζουν ότι η ανεξαρτησία των ορκωτών ελεγκτών επηρεάζεται από παροχή στους πελάτες περισσότερων διοικητικών υπηρεσιών. Κίνητρο της έρευνας Ashbaugh, LaFond και Mayhew αποτέλεσαν οι ανησυχίες του SEC, ότι η αύξηση των αμοιβών των ορκωτών ελεγκτών για τις διοικητικές υπηρεσίες σε σχέση με τις αμοιβές τους για τις ελεγκτικές υπηρεσίες επιδρά στην ανεξαρτησία τους. Συνοπτικά, σύμφωνα με τους ερευνητές δεν βρέθηκαν σημαντικά στοιχεία που να υποστηρίζουν ότι η ανεξαρτησία των ορκωτών ελεγκτών επηρεάζεται από παροχή στους πελάτες περισσότερων διοικητικών υπηρεσιών.

Οι Chung και Kallapur μελέτησαν ένα δείγμα 1.871 πελατών πέντε μεγάλων ελεγκτικών εταιριών και ανήκουν σε 74 διαφορετικά είδη της βιομηχανίας με στόχο την μέτρηση της πιθανής απειλής της ανεξαρτησίας του ορκωτού ελεγκτή από την παροχή διοικητικών υπηρεσιών σε πελάτες-ελεγχόμενες εταιρίες. Οι μετρήσεις που έγιναν αφορούσαν την προσπάθεια προσδιορισμού της σπουδαιότητας τους πελάτη. Η πρώτη μέτρηση της σπουδαιότητας του πελάτη υπολογίζεται με βάση τις συνολικές αμοιβές (από ελεγκτικές και διοικητικές υπηρεσίες) που προέρχονται από αυτόν διαιρεμένες με τα συνολικά έσοδα της ελεγκτικής εταιρίας. Όμως, παρατηρήθηκε ότι οι αμοιβές για τις διοικητικές υπηρεσίες έχουν μεγαλύτερο περιθώριο συμμετοχής στις αμοιβές από ότι οι ελεγκτικές υπηρεσίες. Ακόμη, προέκυψε ότι οι ελεγκτικές εταιρίες μείωναν τις αμοιβές για τις ελεγκτικές υπηρεσίες για να έχουν μεγαλύτερη πρόσβαση στην παροχή διοικητικών υπηρεσιών. Έτσι, η μέτρηση της σπουδαιότητας του πελάτη υπολογίστηκε με βάση τις αμοιβές από τις μη ελεγκτικές υπηρεσίες που προέρχονταν από αυτόν διαιρεμένες με τα συνολικά έσοδα της ελεγκτικής εταιρίας. Τέλος, διαπιστώθηκε ότι δεν ευσταθούσαν τα αποτελέσματα ερευνών που συνέδεαν τις αμοιβές για τις διοικητικές υπηρεσίες με την ανεξαρτησία του ελεγκτή.

Οι Geiger και Rama, στην έρευνά τους εξετάζουν τη σχέση ανάμεσα στο μέγεθος των αμοιβών των ελεγκτικών και διοικητικών υπηρεσιών και τις αποφάσεις τροποποίησης των ελεγκτικών αναφορών για τις κατασκευαστικές επιχειρήσεις που αντιμετωπίζουν οικονομικά προβλήματα. Στην έρευνά τους εξέτασαν την χρηματοοικονομική πίεση, το μέγεθος της επιχείρησης, τα κενά των αναφορών, τις αθετήσεις της επιχείρησης, την ευελιξία της ελεγκτικής επιτροπής και τα σχέδια διοίκησης. Τα αποτελέσματα δείχνουν σημαντική θετική σχέση ανάμεσα στο μέγεθος των αμοιβών των ελεγκτικών υπηρεσιών και της πιθανότητας τροποποίησης των ελεγκτικών αποφάσεων σχετικά με τη συνέχιση της δραστηριότητας της επιχείρησης. Αντίθετα, δεν βρέθηκε σημαντική σχέση ανάμεσα στις αμοιβές για διοικητικές υπηρεσίες και τα πιστοποιητικά των ελεγκτών για τη συνέχιση της δραστηριότητας της επιχείρησης. Επιπρόσθετες αναλύσεις δείχνουν ότι δεν υπάρχουν σημαντικές συσχετίσεις ανάμεσα στο ποσοστό των αμοιβών των διοικητικών υπηρεσιών προς τις αμοιβές για ελεγκτικές υπηρεσίες και τις ελεγκτικές αποφάσεις. Συνολικά, η έρευνα για το συγκεκριμένο δείγμα κατασκευαστικών εταιριών δεν βρίσκει συσχέτιση ανάμεσα στις αμοιβές για διοικητικές υπηρεσίες και την ανεξαρτησία του ελεγκτή να λαμβάνει αποφάσεις που εμφανίζονται στις καταστάσεις.

Ο σκοπός της έρευνάς των Mitra, Crumbley, Deis και Reynolds είναι να εξετάσουν τη σχέση ανάμεσα στις αμοιβές για τις ελεγκτικές και διοικητικές υπηρεσίες στις επιχειρήσεις πετρελαίου και αερίου. Κίνητρο για την έρευνά τους αποτέλεσε μια αναφορά της Wall Street Journal όπου 307 επιχειρήσεις του κλάδου αποκάλυψαν τις αμοιβές που πλήρωναν στους εξωτερικούς ορκωτούς ελεγκτές για μη ελεγκτικές υπηρεσίες. Κατά μέσο όρο, οι αμοιβές για τις διοικητικές υπηρεσίες ήταν τριπλάσιες από τις αμοιβές για τις ελεγκτικές υπηρεσίες. Το ζήτημα που προέκυψε είναι εάν οι ελεγκτές μειώνουν τις αμοιβές για ελεγκτικές υπηρεσίες ώστε να γίνουν πιο ανταγωνιστικοί και να αποκτήσουν τη δυνατότητα να παρέχουν στους πελάτες-ελεγχόμενες εταιρίες διοικητικές υπηρεσίες, κάτι όμως που απειλεί την ανεξαρτησία των ορκωτών ελεγκτών. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι πράγματι οι αμοιβές για τις διοικητικές υπηρεσίες ήταν υψηλότερες από τις αμοιβές για τις ελεγκτικές υπηρεσίες. Επίσης, σύμφωνα με την έρευνα οι ορκωτοί ελεγκτές των επιχειρήσεων πετρελαίου και αερίου δεν μειώνουν τις αμοιβές τους από την παροχή ελεγκτικών υπηρεσιών. Υπάρχει μια θετική σχέση στις αμοιβές για ελεγκτικές και μη ελεγκτικές αμοιβές γι' αυτές τις επιχειρήσεις. Αντίθετα, υπάρχει μια αντίθετη σχέση ανάμεσα στις αμοιβές για τις ελεγκτικές και τις αμοιβές για διοικητικές υπηρεσίες για τις υπόλοιπες επιχειρήσεις.

Σκοπός της έρευνας του Bloomfield είναι να παρέχει εμπειρικά στοιχεία σχετικά με την επίδραση της παροχής διοικητικών υπηρεσιών στην ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή, εξετάζοντας τη σχέση ανάμεσα στις αμοιβές για διοικητικές υπηρεσίες και τη συχνότητα των επαναδιατυπώσεων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.. Αυτό επιτυγχάνεται εξετάζοντας αν οι επιχειρήσεις που προβαίνουν σε συχνές επαναδιατυπώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων έχουν υψηλότερες αμοιβές για τις διοικητικές υπηρεσίες από τις επιχειρήσεις που δεν προβαίνουν σε συχνές επαναδιατυπώσεις. Η έρευνα βασίστηκε στη μελέτη των αναλογιών των συνολικών αμοιβών από έναν πελάτη προς τα συνολικά έσοδα της ελεγκτικής εταιρίας, στη μελέτη των αναλογιών των αμοιβών για τις διοικητικές υπηρεσίες προς τις συνολικές αμοιβές, στην εξειδίκευση και το μέγεθος των ελεγκτικών εταιριών. Από την έρευνα δεν προέκυψαν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι οι εταιρίες με υψηλότερες αμοιβές για διοικητικές υπηρεσίες είναι πιο πιθανό να μεταβάλλουν τα κέρδη του πελάτη. Έτσι, σύμφωνα με την έρευνα απορρίπτεται η πεποίθηση ότι οι διοικητικές υπηρεσίες επηρεάζουν την ανεξαρτησία των ελεγκτών.

Η έρευνα των Ruddock Caitlin, Taylor Sarah, Taylor Stephen και Capital Markets CRC Lt εξετάζει αν η παροχή διοικητικών υπηρεσιών από τους εξωτερικούς ελεγκτές συνδέεται με τη μείωση του συντηρητισμού των κερδών (earnings conservatism). Ο συντηρητισμός των κερδών είναι ένας σημαντικός λογιστικός παράγοντας, που ενδεχόμενα επηρεάζει τον τρόπο σκέψης του ορκωτού ελεγκτή. Μειωμένος συντηρητισμός κερδών αναμένεται να συμβεί όταν τα σχετικά υψηλά επίπεδα των διοικητικών αμοιβών καταλήγουν στη μείωση της ανεξαρτησίας του ελεγκτή. Στην έρευνά τους, εξετάζουν την μορφή συντηρητικότητας των κερδών «news based». Αυτό σημαίνει ότι η συντηρητικότητα εξαρτάται από τα κέρδη και μάλιστα, όταν τα «κάλα νέα» επηρεάζουν το λογιστικό εισόδημα περισσότερο από τα «καλά νέα». Τα αποτελέσματα της έρευνάς τους δείχνουν ότι, κατά μέσο όρο, ο συντηρητισμός των κερδών δεν μειώνεται καθώς αυξάνονται οι διοικητικές υπηρεσίες. Αυτό έρχεται σε αντίθεση με αυτούς που υποστηρίζουν ότι η παροχή διοικητικών υπηρεσιών εξασθενεί την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή, που φαίνεται με τη μείωση της συντηρητικότητας των κερδών. Τα αποτελέσματα συμφωνούν με παράγοντες όπως, οι μηχανισμοί που βασίζονται στην αγορά, ο φόβος για την απώλεια της φήμης της ελεγκτικής εταιρίας και ο φόβος για νομικές συνέπειες. Έτσι, συμπεραίνουν ότι οι πρόσφατες νομοθετικές παρεμβάσεις που θέτουν περιορισμούς στην παροχή διοικητικών υπηρεσιών είναι απίθανο να αυξήσει την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή «στην πραγματικότητα» αν και είναι πιθανό να βελτιώσει την ανεξαρτησία «στην εμφάνιση».

Σκοπός της έρευνας των Asare, Cohen και Trompeter είναι να εξετάσουν τη σχέση που υπάρχει ανάμεσα στη συνεργασία των ελεγκτικών εταιριών με επισφαλείς πελάτες (risky clients) και την παροχή σ' αυτούς διοικητικών υπηρεσιών. Έτσι, θα διαπιστώσουν αν θα επιβεβαιωθούν οι ανησυχίες των νομοθετών για την ανεξαρτησία του ελεγκτή ή θα επιβεβαιωθούν οι ελεγκτικές εταιρίες. Γενικά, εξετάζουν αν η κρίση και οι αποφάσεις του ελεγκτή επηρεάζονται από την παροχή διοικητικών υπηρεσιών. Ειδικότερα, η έρευνα εξετάζει τα αποτελέσματα που προέρχονται από το συνδυασμό της παροχής διοικητικών υπηρεσιών και της αξιοπιστίας της διοίκησης της επιχείρησης. Οι αποφάσεις που θα λάμβαναν οι ελεγκτές μελετήθηκαν σχετικά με δυο παραμέτρους: πρώτον, την πιθανή παροχή διοικητικών υπηρεσιών και δεύτερον, την αξιοπιστία της επιχείρησης. Τέλος, από τους ελεγκτές ζητήθηκε να αξιολογήσουν τον επιχειρηματικό κίνδυνο της ελεγκτικής εταιρίας που θα προέρχεται από τη συνεργασία της με τον παραπάνω επισφαλή πελάτη, να αποφασίσουν αν θα τον δεχτούν στην εταιρία και τέλος, να προτείνουν ένα σχέδιο για την πιθανή συνεργασία τους. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας, η αξιοπιστία της διοίκησης επηρέαζε την αποδοχή ή την απόρριψη του πιθανού πελάτη από την ελεγκτική εταιρία. Ο μέσος επιχειρηματικός κίνδυνος ενός πελάτη με υψηλότερης αξιοπιστίας διοίκηση εμφάνιζε μικρότερο επιχειρηματικό κίνδυνο από έναν πελάτη με χαμηλής αξιοπιστίας διοίκηση. Ωστόσο, δεν βρέθηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι η αξιοπιστία της διοίκησης και η αποδοχή ή η απόρριψη του πελάτη σχετίζονται με την παροχή διοικητικών υπηρεσιών. Επιπρόσθετα, τα στοιχεία της έρευνας αποδείκνυαν ότι μόνο η αξιοπιστία της διοίκησης και όχι η παροχή διοικητικών υπηρεσιών σχετίζονται με το επίπεδο του αντιλαμβανόμενου επιχειρηματικού κινδύνου της επιχείρησης. Ειδικότερα, διαπιστώθηκε ότι ένα υψηλότερο (χαμηλότερο) επίπεδο κινδύνου μειώνει (αυξάνει) την πιθανότητα αποδοχής της του πελάτη και ότι αυτή η σχέση δεν επηρεάζεται από την παροχή ή όχι διοικητικών υπηρεσιών. Η έρευνα των Asare, Cohen και Trompeter δείχνει ότι δεν είναι αναγκαία η απαγόρευση επιπρόσθετων διοικητικών υπηρεσιών, και ότι η ανεξαρτησία του λογιστή δεν εξαρτάται από την πιθανότητα παροχής διοικητικών υπηρεσιών.

Σκοπός της έρευνας των Joe και Vandervelde είναι να διερευνήσει εάν η παροχή διοικητικών υπηρεσιών αυξάνει την αποτελεσματικότητα του ελεγκτή. Αν αυτό συμβαίνει, τότε γίνεται φανερό ότι η γνώση που αποκτά ο ελεγκτής από τις μη ελεγκτικές εργασίες μεταφέρεται και βελτιώνει τις ελεγκτικές εργασίες. Επίσης, η έρευνα διερευνά αν μεταφέρεται το ίδιο επίπεδο γνώσης στις ελεγκτικές εργασίες, όταν ο ελεγκτής μελετά τις επιθεωρήσεις σχετικά με τις διοικητικές υπηρεσίες που παρείχαν μη ελεγκτές της ίδιας ελεγκτικής εταιρίας ή διαφορετικής ελεγκτικής εταιρίας. Τα αποτελέσματα της έρευνας δείχνουν ότι η γνώση μεταφέρεται μόνο όταν ο ίδιος ελεγκτής εκτελεί τόσο τις διοικητικές όσο και τις ελεγκτικές εργασίες. Αντίθετα, η μεταφορά γνώσης δεν επιτυγχάνεται όταν οι ελεγκτικές και διοικητικές εργασίες εκτελούνται από διαφορετικά άτομα. Παρόλο, που αναγνωρίζεται ότι οι ελεγκτές δεν είναι πιθανό να εκτελούν και ελεγκτικές και διοικητικές υπηρεσίες για τους μεγάλους πελάτες, από την άλλη το ίδιο πρόσωπο εκτελεί τις διοικητικές κι ελεγκτικές υπηρεσίες στους μικρούς και μεσαίους πελάτες.

Οι Scheiner και Kiger συνεπέραναν από την έρευνά τους, ότι η παροχή φορολογικών συμβουλών είναι η περισσότερο ζητούμενη υπηρεσία από τις ελεγχόμενες εταιρίες. Αντίθετα, η παροχή άλλων διοικητικών υπηρεσιών, όπως π.χ. της πρόσληψης προσωπικού, που έγιναν αντικείμενο έντονης κριτικής από τις λογιστικές και ελεγκτικές οργανώσεις για την αρνητική επίδραση που ασκούν στην ανεξαρτησία του ελεγκτή, εμφανίστηκαν στις χαμηλότερες θέσεις προτίμησης από τους διοικητές των ελεγχόμενων εταιριών. Εξάλλου, η κριτική που ασκήθηκε στην έρευνα των S&K ήταν ότι: πρώτο, επειδή τα στοιχεία που συγκεντρώθηκαν αναφέρονταν μόνο σ'ένα διαχειριστικό έτος και συνεπώς υπήρχε πιθανότητα οι ελεγχόμενες εταιρίες, που αποτελούσαν το δείγμα, να μην έχουν χρησιμοποιήσει σε τακτά χρονικά διαστήματα τις υπό εξέταση διοικητικές υπηρεσίες ήταν ενδεχόμενο να απαιτείτο η επανάληψη της έρευνας. Δεύτερο, λόγω της ανομοιομορφίας των διοικητικών υπηρεσιών ήταν δύσκολη η κατάταξή τους σε γενικές κατηγορίες.

Ο Simunic εξέτασε την ενδεχόμενη επίδραση μεταξύ αφενός του ύψους της ελεγκτικής αμοιβής και αφετέρου της παροχής διοικητικών υπηρεσιών στην ανεξαρτησία του ελεγκτή. Η έρευνά του έδειξε, ότι η προσωπική συμμετοχή του ελεγκτή στην παροχή ελεγκτικών και διοικητικών υπηρεσιών αφενός μειώνει την πιθανότητα ειλικρινούς πιστοποίησης της οικονομικής κατάστασης της ελεγχόμενης από αυτόν εταιρίας, και αφετέρου αυξάνει τον κίνδυνο απώλειας της ανεξαρτησίας του. Ταυτόχρονα, το ύψος της ελεγκτικής αμοιβής βρέθηκε να είναι υψηλότερο σε ελεγκτικές εταιρίες που παρέχουν και τα δύο είδη υπηρεσιών, λόγω, φυσικά, της αναγνώρισης από πλευράς των ελεγχόμενων εταιριών των οικονομικών πλεονεκτημάτων που δημιουργούνται από την αποδοχή αυτών. Τέλος, η κριτική που ασκήθηκε στην μελέτη του Simunic, αφορούσε την έλλειψη αντίστοιχων, εκείνη την χρονική περίοδο, εμπειρικών ερευνών που να επιβεβαιώνουν τα συμπεράσματά του.

Οι Barkess και Simnett προσπάθησαν να ανιχνεύσουν την τυχόν ύπαρξη σχέσης μεταξύ αφενός της παροχής διοικητικών υπηρεσιών και της έκφρασης 'ανεπιφύλακτης γνώμης' από μέρους του ελεγκτή για την οικονομική κατάσταση της ελεγχόμενης εταιρίας, και αφετέρου μεταξύ της παροχής διοικητικών και ελεγκτικών υπηρεσιών και του συνολικού χρόνου παραμονής σε έτη του ελεγκτή στην ελεγχόμενη εταιρία. Η έρευνα των B&S δεν αναγνώρισε κανενός είδους σχέση μεταξύ της παροχής διοικητικών υπηρεσιών και των δύο προαναφερθέντων παραγόντων. Εντούτοις, συνεπέραναν ότι πρώτο, ένας σημαντικός αριθμός πελατών αποδέχονται την παροχή διοικητικών και ελεγκτικών υπηρεσιών. Δεύτερο, ότι τα έσοδα από την παροχή διοικητικών υπηρεσιών καθίστανται περισσότερο σημαντικά των

ακαθάριστων ελεγκτικών αμοιβών κάθε ελεγκτικής εταιρίας. Επομένως, κατά την άποψή τους, κάτω από αυτές τις προϋποθέσεις, αυξάνεται ο κίνδυνος για την ανεξαρτησία του ελεγκτή, εφόσον η απώλεια ενός πελάτη-εταιρίας επηρεάζει την οικονομική κατάσταση της ελεγκτικής εταιρίας.

Οι Pany και Reckers προσέδωσαν μία νέα διάσταση στη ενδεχόμενη επίδραση της παροχής ελεγκτικών και διοικητικών υπηρεσιών πάνω στην ανεξαρτησία του ελεγκτή. Η ερευνητική τους προσπάθεια έδειξε, ότι η ανεξαρτησία του ελεγκτή δεν επηρεάζεται από το είδος των διοικητικών υπηρεσιών που εξετάζονται, ενώ ταυτόχρονα το συμπέρασμα για την ανεξαρτησία του ελεγκτή δεν επηρεάζεται από τις απόψεις που διατυπώνονται από τα άτομα του εκάστοτε δείγματος. Οι P&R κατέληξαν στο συμπέρασμα, ότι η οποιαδήποτε μεταβολή στα συμπεράσματα των ερευνών για την ανεξαρτησία του ελεγκτή συνδέεται αποκλειστικά και μόνο με την ακολουθούμενη κάθε φορά στατιστική μέθοδο ανάλυσης και επεξεργασίας των συγκεντρωθέντων εμπειρικών δεδομένων.

Το νέο στοιχείο των Dopuch και King είναι ότι η έρευνά τους βασίστηκε στην δημιουργία δύο πειραματικών αγορών. Από την έρευνα προέκυψε, ότι πρώτο, η συχνότητα παροχής διοικητικών υπηρεσιών ήταν υψηλότερη για τις αγορές που αποδέχονταν από διαφορετικά πρόσωπα (ελεγκτές) τις δύο υπηρεσίες (ελεγκτικές και διοικητικές). Δεύτερο, ο χρόνος που απαιτούνταν από τους ελεγκτές για την συλλογή των απαραίτητων αποδεικτικών στοιχείων ήταν λιγότερος στις αγορές που παρέχονταν ταυτόχρονα διοικητικές και ελεγκτικές υπηρεσίες. Το προαναφερθέν συμπέρασμα βασίζεται στο σκεπτικό, ότι οι ελεγκτές ήταν σε θέση να αξιολογήσουν από το εσωτερικό, πλέον, της ελεγχόμενης εταιρίας την εγκυρότητα, καταλληλότητα και αξιοπιστία των πηγών πληροφόρησής τους. Τέλος, οι ερευνητές συνεπέραναν, ότι η τυχόν νομοθετική απαγόρευση της παροχής διοικητικών υπηρεσιών δεν προβλέπεται να ενισχύσει την ανεξαρτησία του ελεγκτή και να βοηθήσει την αποτελεσματική λειτουργία της αγοράς.

Η McDonald υποστηρίζει ότι μεγαλύτερες αποτυχίες της ελεγκτικής, (όπως η Just For Feet, η Oxford Health Plans, η Colonial Realty, η BCCI, και η DeLorean Motor Co), συνέβησαν γιατί οι ελεγκτές δεν ήταν τόσο ανεξάρτητοι όσο θα έπρεπε. Η McDonald κατέληξε σ' αυτό το λόγο αφού μελέτησε τις παραπάνω περιπτώσεις. Δύο είναι οι πιθανοί λόγοι που στηρίζουν αυτή την ανησυχία. Πρώτον, οι ελεγκτές είναι πιθανό να είναι απρόθυμοι να κρίνουν τη δουλειά που οι ίδιοι έχουν κάνει στο συμβουλευτικό τομέα. Δεύτερον, πιστεύεται ότι οι αμοιβές για τις διοικητικές υπηρεσίες περιέχουν ένα υψηλότερο περιθώριο κέρδους από τις αμοιβές για τις ελεγκτικές υπηρεσίες.

Το κίνητρο για την έρευνα των Frankel, Johnson και Nelson αποτέλεσαν οι ανησυχίες του SEC (Securities Exchange Commission) σχετικά με την αύξηση των αμοιβών των μη ελεγκτικών υπηρεσιών σε σχέση με τις αμοιβές των ελεγκτικών υπηρεσιών, και κατ' επέκταση με την αύξηση της οικονομικής εξάρτησης της ελεγκτικής εταιρίας από τον πελάτη. Χρησιμοποιούν τη συσχέτιση ανάμεσα στις αμοιβές της ελεγκτικής εταιρίας και σε δύο είδη χρηματοοικονομικών αναφορών - τα έκτακτα έξοδα και την πιθανότητα η επιχείρηση να εμφανίζει σημαντικά κέρδη. Η έρευνα έδειξε ότι υπάρχει: (α) θετική σχέση ανάμεσα στις αμοιβές των ορκωτών ελεγκτών για μη ελεγκτικές υπηρεσίες και την πιθανότητα η επιχείρηση να εμφανίσει χαμηλά κέρδη. (β) θετική σχέση ανάμεσα στις αμοιβές των ορκωτών για διοικητικές υπηρεσίες και στο μέγεθος των έκτακτων εξόδων. (γ) αρνητική σχέση ανάμεσα στους δείκτες διαχείρισης των κερδών και στις αμοιβές των ορκωτών για ελεγκτικές υπηρεσίες. (δ)

αρνητική συσχέτιση ανάμεσα στις συνολικές αμοιβές και σ' αυτούς τους δείκτες κερδοφορίας. Αυτό δείχνει ότι ο συνδυασμός των αμοιβών των ελεγκτικών και μη ελεγκτικών υπηρεσιών καλύπτει το διαφορετικό αντίκτυπο που έχουν στους δείκτες αυτούς. (ε) αρνητική συσχέτιση ανάμεσα στις αποκαλύψεις σχετικά με τις αμοιβές για διοικητικές υπηρεσίες και στις τιμές των μετοχών, παρόλο που η αντίδραση της αγοράς σε οικονομικούς όρους είναι μικρή και μακροχρόνια είναι ασήμαντη. Τέλος, η έρευνα υποστηρίζει ότι το μέγεθος είναι μια σημαντική μεταβλητή για την εξήγηση των αποτελεσμάτων των αμοιβών των ελεγκτικών και μη - ελεγκτικών υπηρεσιών.

Η έρευνα των έρευνας **Ferguson Seow** και **Young** εξετάζει τη σχέση ανάμεσα στην ταυτόχρονη παροχή διοικητικών κι ελεγκτικών υπηρεσιών από τους ορκωτούς ελεγκτές. Η διαχείριση των κερδών μετρήθηκε εναλλακτικά ως: (α) η πιθανότητα οι λογιστικές πρακτικές του πελάτη να υπόκεινται σε κριτική ή νομοθετική διερεύνηση, (β) η πιθανότητα οι πελάτες να πρέπει να επαναδιατυπώσουν τις προηγούμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις ή να προσδιορίσουν τα αποτελέσματα της τρέχουσας περιόδου με την υιοθέτηση του **IFRS 12** και (γ) η απόλυτη μέση αξία των ομαλών εξόδων του κεφαλαίου. Τα αποτελέσματα της έρευνας, δείχνουν ότι η διαχείριση των κερδών συνδέεται θετικά με την αγορά διοικητικών υπηρεσιών. Γενικά, τα αποτελέσματα δείχνουν ότι όσο τα υψηλότερα επίπεδα της οικονομικής εξάρτησης που πηγάζουν από την παροχή διοικητικών υπηρεσιών, τόσο είναι πιθανό να μειώσουν την προθυμία του ορκωτού ελεγκτή να αντισταθεί στις πιέσεις του πελάτη. Αυτό, κατά συνέπεια, οδηγεί στη μείωση της ποιότητας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Μετά την παρουσίαση των υποστηρικτών της παροχής ελεγκτικών και διοικητικών υπηρεσιών σχετικά με την επαγγελματική ανεξαρτησία του ελεγκτή, στις γραμμές που ακολουθούν αναφέρονται οι εμπειρικές έρευνες καθώς και τα αντίστοιχα συμπεράσματά των ερευνών που υποστηρίζουν την επίδραση.

Η έρευνα των **Jenkins** και **Krawczyk** εξετάζει τις απόψεις των επενδυτών σχετικά με την επίδραση της παροχής διοικητικών υπηρεσιών στην ανεξαρτησία των ορκωτών ελεγκτών που προέρχονται από τις **non-Big 5** ελεγκτικές εταιρίες αλλά και αυτών που προέρχονται από τις **Big 5** ελεγκτικές εταιρίες. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι υπήρχε μια θετική σχέση ανάμεσα στις διοικητικές υπηρεσίες και τις αντιλήψεις του δείγματος για ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα. Επιπρόσθετα, η παροχή διοικητικών υπηρεσιών από τον ορκωτό ελεγκτή είχε θετική επίδραση στην προθυμία του δείγματος να εμπιστευθεί το πιστοποιητικό του ελεγκτή.

Οι **Hussey** και **Lan** παρουσιάζουν μια ανάλυση των απόψεων των Χρηματοοικονομικών Διευθυντών (**Chief Financial Officers - CFOs**) της Νότιας Αμερικής - σχετικά με τους παράγοντες που είναι δυνατόν να επηρεάσουν το ρόλο και τις υπευθυνότητες του εξωτερικού ελεγκτή στην επιχείρηση και γενικά την ανεξαρτησία του. Τα αποτελέσματα της έρευνας αποκαλύπτουν ότι οι Χρηματοοικονομικοί Διευθυντές που ενδιαφέρονταν γενικά για την αξία της ελεγκτικής επικροτούσαν την απαγόρευση της παροχής διοικητικών υπηρεσιών από τους ορκωτούς ελεγκτές και την υποχρέωση για την εναλλαγή των ορκωτών ελεγκτών. Οι Χρηματοοικονομικοί Διευθυντές που επικροτούσαν την απαγόρευση της παροχής διοικητικών κι ελεγκτικών υπηρεσιών στον ίδιο πελάτη και την υποχρεωτική εναλλαγή των ελεγκτών, ενδιαφέρονταν γενικά για την αξία και την ποιότητα του ελέγχου. Οι Χρηματοοικονομικοί Διευθυντές πίστευαν ότι η φήμη του ελεγκτικού επαγγέλματος και η ανεξαρτησία των ελεγκτών όπως γίνεται αντιληπτή θα προστατευθεί από αυτά τα μέτρα. Σχετικά με τις προσωπικές σχέσεις, πιστεύουν ότι αυτές επηρεάζουν τη αντίληψη των τρίτων για την

ανεξαρτησία των ορκωτών ελεγκτών. Όσοι από τους Χρηματοοικονομικούς Διευθυντές είχαν προσωπική σχέση με τους εξωτερικούς ελεγκτές είναι περισσότερο πιθανό να συμφωνήσουν στην απαγόρευση της παροχής διοικητικών κι ελεγκτικών υπηρεσιών στον ίδιο πελάτη και στην υποχρεωτική εναλλαγή του ορκωτού ελεγκτή.

Στόχος της έρευνας του Raghunandan είναι να μελετήσει τις απόψεις των μετόχων σχετικά με το αντίκτυπο των αμοιβών για διοικητικές υπηρεσίες στην ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή. Συγκεκριμένα, να εξετάσει αν υπάρχουν διαφορές στις ψήφους των μετόχων για την επικύρωση της επιλογής του ορκωτού ελεγκτή (που έγινε από τη διοίκηση) μετά την αποκάλυψη των αμοιβών για τις διοικητικές υπηρεσίες που παρέχει. Στην περίπτωση που η μεγαλύτερη παροχή διοικητικών υπηρεσιών ίσως είναι ένας δείκτης της εξασθένησης της ανεξαρτησίας του ελεγκτή, τότε οι μέτοχοι θα αντιδράσουν αρνητικά στην επιλογή του ορκωτού ελεγκτή, ο οποίος πληρώνεται μεγάλα χρηματικά ποσά για τις μη ελεγκτικές υπηρεσίες που παρέχει. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι, το ποσοστό των μετόχων που απέχει ή ψηφίζει κατά της επικύρωσης της επιλογής του ορκωτού ελεγκτή συνδέεται θετικά με το μέγεθος των αμοιβών τους για τις διοικητικές υπηρεσίες, που αποκαλύπτεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Αυτό το αποτέλεσμα αποτελεί ένδειξη ότι οι αμοιβές για τις διοικητικές υπηρεσίες επηρεάζουν τις αντιλήψεις των μετόχων για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή.

Σκοπός της έρευνας των Francis Jere και Ke Bin είναι να εκτιμήσουν αν η αποκάλυψη των αμοιβών των ελεγκτών που απαιτείται από το Securities Exchange Commission επηρεάζει τη διακύμανση των κερδών στην αγορά (earnings surprises). Εξέτασαν την αντίδραση της αγοράς των τριμηνιαίων κερδών ένα χρόνο πριν κι ένα χρόνο μετά από την αποκάλυψη των αμοιβών των ελεγκτών. Ειδικότερα, σύγκριναν τις επιχειρήσεις που εμφανίζουν υψηλές αμοιβές για τις μη - ελεγκτικές υπηρεσίες με αυτές που εμφανίζουν χαμηλές αμοιβές και για τις δύο περιόδους. Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι υπάρχει μια αρνητική αντίληψη για τον ελεγκτή απέναντι στα υψηλά επίπεδα των διοικητικών υπηρεσιών για μη ελεγκτικές υπηρεσίες. Αυτή η αρνητική αντίληψη μειώνει την εμπιστοσύνη του επενδυτή στην ποιότητα των κερδών. Τα αποτελέσματα της έρευνας δείχνουν ότι η υποχρεωτική αποκάλυψη των αμοιβών των ελεγκτών, που επέβαλε το SEC, δημιουργεί προβλήματα στους ελεγκτές και τις επιχειρήσεις τους, οι οποίοι προηγουμένως αρνούσαν να δώσουν τέτοιες πληροφορίες στους επενδυτές. Όμως, οι επενδυτές φαίνεται ότι βρίσκουν ιδιαίτερα χρήσιμη την πληροφόρηση για την αξιολόγηση της ανεξαρτησίας του ελεγκτή και της διαχείρισης των κερδών. Επίσης, τα αποτελέσματα της έρευνας δείχνουν ότι η απαγόρευση της παροχής διοικητικών υπηρεσιών θεωρείται ευεργετική από τα εξωτερικά ενδιαφερόμενα μέρη της επιχείρησης.

Οι Tahinakis και Nicolaou, εξέτασαν την ενδεχόμενη επίδραση στην επαγγελματική ανεξαρτησία του Έλληνα ορκωτού ελεγκτή-λογιστή: (α) της ταυτόχρονης παροχής ελεγκτικών και διοικητικών υπηρεσιών από τον ορκωτό προς την ελεγχόμενη εταιρία, (β) του ανταγωνισμού μεταξύ των ελεγκτικών εταιριών, (γ) του οικονομικού μεγέθους της ελεγκτικής εταιρίας, και τέλος, (δ) του συνολικού χρόνου παραμονής, σε έτη, του ορκωτού στην υπό έλεγχο εταιρία. Τα συμπεράσματα που προέκυψαν δείχνουν ότι: πρώτο, οι προσδιοριζόμενες ως 'μικρού' μεγέθους ελεγκτικές εταιρίες διατρέχουν υψηλότερο κίνδυνο απώλειας της ανεξαρτησίας των μελών (ορκωτών ελεγκτών) τους σε σχέση με τις 'μεγάλου' μεγέθους ελεγκτικές εταιρίες. Δεύτερο, η 'παροχή' διοικητικών και ελεγκτικών υπηρεσιών από τον ορκωτό ελεγκτή προς την ελεγχόμενη εταιρία-πελάτη αυξάνει τον κίνδυνο απώλειας της ανεξαρτησίας του. Τρίτο, ο 'υψηλός' ανταγωνισμός μεταξύ των ελεγκτικών

εταιριών για έλεγχο πελατών στην περιοχή όπου αυτές εργάζονται και προσφέρουν τις υπηρεσίες τους, επιδρά στην ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή. Τέταρτο, όταν ο αριθμός των συνεχόμενων ετών κατά τα οποία ο ορκωτός ελεγκτής διενεργεί τον έλεγχο εταιρίας-πελάτη του ξεπερνά τα τρία έτη τότε αυξάνεται ο κίνδυνος απώλειας της ανεξαρτησίας του.

Η έρευνα των Duane και Killough εξετάζει τα αποτελέσματα που έχει η παροχή διοικητικών υπηρεσιών στην αντίληψη για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή έτσι όπως εμφανίζεται στις διακυμάνσεις των χρεογράφων. Για τη διερεύνηση του αντίκτυπου που έχουν οι διοικητικές υπηρεσίες στην αντίληψη για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή χρησιμοποιούνται τρεις εναλλακτικές μέθοδοι: (α) η αναλογία των διοικητικών αμοιβών προς τις συνολικές αμοιβές, (β) οι συνολικές αμοιβές προς το μέσο όρο των τελευταίων πέντε χρόνων του ενεργητικού του πελάτη και (γ) οι συνολικές αμοιβές προς το μέσο όρο των τελευταίων πέντε χρόνων του ενεργητικού του πελάτη. Τα αποτελέσματα της έρευνας δείχνουν ότι το επίπεδο των αμοιβών των διοικητικών υπηρεσιών που παρέχουν οι ορκωτοί ελεγκτές στους πελάτες τους συνδέεται αρνητικά με τις αποδόσεις των χρεογράφων των πελατών. Στη συνέχεια, η εξέταση δείχνει ότι τα αρχικά αποτελέσματα αφορούν κυρίως επιχειρήσεις, στις οποίες οι εξωτερικοί ελεγκτές παρέχουν σχετικά υψηλό επίπεδο μη ελεγκτικών υπηρεσιών. Γενικά, τα αποτελέσματα της έρευνας δείχνουν ότι οι σχετικά υψηλές αμοιβές για τις μη ελεγκτικές υπηρεσίες επηρεάζουν τις αντιλήψεις για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή, όπως φαίνεται από τη διακύμανση των χρεογράφων των πελατών.

Η έρευνά των Brandon, Crabtree και Maher εξετάζει το αντίκτυπο που έχει η παροχή διοικητικών υπηρεσιών από τους ελεγκτές στην απόδοση των ομολόγων της εταιρίας. Τα χρεόγραφα παρέχουν στις εταιρίες ένα σημαντικό μηχανισμό για να λαμβάνουν κεφάλαια ώστε να χρηματοδοτούν και να συνεχίζουν τις δραστηριότητες και τα σχέδιά τους. Στην έρευνά τους παρέχουν εμπειρικά στοιχεία που δείχνουν τη συστηματική εισχώρηση της πληροφόρησης σχετικά με τις αμοιβές των ελεγκτών στη διαδικασία της απόδοσης των ομολόγων. Η ανάλυση των συνολικών αμοιβών των ελεγκτών αποκαλύπτει ότι η αμοιβές για τις διοικητικές υπηρεσίες αποτελούν το πιο σημαντικό μέρος των αμοιβών. Τα αποτελέσματα της έρευνας δείχνουν ότι το μέγεθος των αμοιβών των διοικητικών υπηρεσιών των ορκωτών σχετίζεται αρνητικά με την απόδοση των ομολόγων της εταιρίας.

Σκοπός της έρευνας των Quick Reiner and Warming – Rasmussen Bent είναι να διερευνήσει το αντίκτυπο της παροχής διοικητικών υπηρεσιών στην αντίληψη διαφόρων ομάδων για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή στην Δανία.

Μέχρι πρόσφατα, ακόμα και σ' έναν πελάτη που δεν του παρέχονταν ελεγκτικές υπηρεσίες, η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών περιορίζονταν σε υπηρεσίες ελεγκτικής, λογιστικής, φορολογικές κι άλλες σχετικές με αυτά τα πεδία. Με πρόσφατη ρύθμιση ο ελεγκτής μπορεί να προσφέρει όλους τους τύπους συμβουλευτικών υπηρεσιών με εξαίρεση την τήρηση λογιστικών βιβλίων και την πρόσληψη προσωπικού. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι οι περισσότερες ομάδες πιστεύουν ότι η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών επηρεάζει την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή με εξαίρεση τους ορκωτούς ελεγκτές.

Η έρευνα των Hayes, Monroe and Mock εξετάζει τις αντιλήψεις των μετόχων σχετικά με την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή και την προθυμία τους να δώσουν την έγκριση στην ελεγκτική εταιρία να παρέχει διοικητικές υπηρεσίες μέσα από την ανάλυση των αποτελεσμάτων δύο

μεταβλητών: της οργάνωσης (δύναμης) του Διοικητικού Συμβουλίου και των οικονομικών κινήτρων για την παροχή διοικητικών υπηρεσιών. Η προθυμία των συμμετεχόντων να εγκρίνουν την παροχή διοικητικών υπηρεσιών από μια ελεγκτική εταιρία εξετάστηκε με βάση την προτίμησή τους ανάμεσα στην ελεγκτική εταιρία και σε ένα ανεξάρτητο επαγγελματία προμηθευτή υπηρεσιών. Τα αποτελέσματα της έρευνας δείχνουν ότι, οι μέτοχοι είχαν μια περισσότερο θετική αντίληψη για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή και την επιλογή της ελεγκτικής εταιρίας για την παροχή διοικητικών υπηρεσιών, όταν το Διοικητικό Συμβούλιο ήταν δυνατό σε σχέση με όταν ήταν αδύναμο. Επίσης, τα αποτελέσματα της έρευνας δείχνουν ότι, οι αντιλήψεις των μετόχων για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή σε σχέση με την παροχή διοικητικών υπηρεσιών ήταν περισσότερο πιθανό να επηρεαστούν όταν το Διοικητικό Συμβούλιο ήταν αδύναμο σε σχέση με όταν ήταν δυνατό.

Από τα παραπάνω γίνεται εμφανές ότι, η συντριπτική πλειοψηφία των ερευνών δείχνει ότι η ανεξαρτησία των ορκωτών ελεγκτών δεν επηρεάζεται στην πραγματικότητα από την ταυτόχρονη παροχή ελεγκτικών και διοικητικών αμοιβών στον ίδιο πελάτη. Δηλαδή, ο ορκωτός ελεγκτής παραμένει αντικειμενικός και δεν επηρεάζεται από τις αμοιβές για τις διοικητικές υπηρεσίες που παρέχει στον ελεγχόμενο πελάτη του. Παρόλα αυτά, τα τελευταία χρόνια γίνονται συνεχώς αλλαγές από διάφορους φορείς οι οποίοι προσπαθούν να περιορίσουν ή να ελέγξουν την ταυτόχρονη παροχή διοικητικών κι ελεγκτικών υπηρεσιών. Όπως είναι φανερό, αυτό συμβαίνει επειδή η ταυτόχρονη παροχή ελεγκτικών και διοικητικών υπηρεσιών επηρεάζει την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή στην εμφάνιση.

Προστασία της Επαγγελματικής Ανεξαρτησίας του Ορκωτού Ελεγκτή - Λογιστή

Η Πολιτεία με το ν. 1969/91, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με άλλα νομοθετήματα, ίδρυσε το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (ΣΟΕ) σε αντικατάσταση του ΣΟΛ. Βασικός σκοπός του ΣΟΕ είναι η άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής. Εξάλλου, η Πολιτεία με ρητή διάταξη εξασφάλισε στους ορκωτούς ελεγκτές την προσωπική και λειτουργική τους ανεξαρτησία.

Η παροχή διοικητικών και ελεγκτικών υπηρεσιών από τον ορκωτό ελεγκτή-λογιστή προς την ελεγχόμενη εταιρία-πελάτη σχετίζεται με την καθιέρωση επαγγελματικών ασυμβιβάστων. Ο νομοθέτης, έτσι, αναγνωρίζει ότι ο ορκωτός ελεγκτής-λογιστής ασκεί έργο που απαιτεί την απερίσπαστη και αποκλειστική ενασχόλησή του μ' αυτό, πράγμα που δεν μπορεί να επιτευχθεί, όταν υπάρχουν πολλαπλές ιδιότητες ή ενασχολήσεις.

Ο νομοθέτης, προσδιόρισε (άρθρο 12 παρ.3, ν.3148/03) ορισμένες περιπτώσεις κατά τις οποίες η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών διοίκησης ή/και η ύπαρξη οικονομικού συμφέροντος από τον ορκωτό για την πορεία των εργασιών ενός ελεγχόμενου-πελάτη προξενεί αμοιβαιότητα συμφερόντων και άρα δημιουργεί κινδύνους σε βάρος της ανεξαρτησίας και της αντικειμενικότητάς του. Η διάταξη που θεσπίστηκε αφορά ελεγχόμενους-πελάτες που έχουν μετοχές εισηγμένες στο Χ.Α.Α. ή σε θυγατρικές εταιρίες αυτών. Ωστόσο, ο νομοθέτης θεώρησε ότι δεν υπάρχει άμεσος κίνδυνος για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή γιατί οι διατάξεις που αφορούν την παροχή διοικητικών και ελεγκτικών υπηρεσιών θα ισχύσουν μετά από δύο χρόνια.

Το Sarbanes - Oxley Act όσο και το SEC έχουν εκδώσει μια λίστα από διάφορες υπηρεσίες που μια ελεγκτική εταιρία δεν επιτρέπεται να προσφέρει στους πελάτες στους οποίους προσφέρει ταυτόχρονα ελεγκτικές υπηρεσίες. Οι περισσότερες υπηρεσίες που απαγορεύονται έχουν συμβουλευτικό χαρακτήρα και πιθανόν να προκαλούν σύγκρουση συμφερόντων στους ανεξάρτητους ελεγκτές. Οι διοικητικές πράξεις που απαγορεύεται ένας ορκωτός ελεγκτής να παρέχει στους πελάτες είναι οι παρακάτω:

- Η τήρηση των βιβλίων ή άλλες υπηρεσίες που σχετίζονται με τις λογιστικές καταχωρήσεις - Ο ορκωτός ελεγκτής θεωρείται μη ανεξάρτητος όταν παρέχει υπηρεσίες τήρησης των βιβλίων γιατί εξετάζει τις λογιστικές καταχωρήσεις και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που έχει ετοιμάσει ο ίδιος για να ελέγξει την καταλληλότητά τους.
- Ο σχεδιασμός και η εφαρμογή χρηματοοικονομικών συστημάτων πληροφόρησης - Αυτή είναι μια άλλη περίπτωση όπου δημιουργείται φυσική σύγκρουση συμφερόντων, επειδή ο ορκωτός ελεγκτής καλείται να ελέγξει την αποτελεσματικότητα του πληροφοριακού συστήματος που ο ίδιος έχει σχεδιάσει ή εφαρμόσει. Μέχρι την απαγόρευση του 2000, η εγκατάσταση πληροφοριακών συστημάτων ήταν μια από τις πιο διαδεδομένες διοικητικές υπηρεσίες που προσέφεραν οι ελεγκτικές εταιρίες στους πελάτες τους. Ο κίνδυνος θεωρείται τόσο υψηλός ώστε να μην επιτρέπει σε έναν ορκωτό ελεγκτή να παρέχει υπηρεσίες σχεδιασμού κι εφαρμογής χρηματοοικονομικών πληροφοριακών συστημάτων, εκτός εάν ο ορκωτός ελεγκτής είναι βέβαιος ότι η διοίκηση του πελάτη δεν βασίζεται σε δεδομένα που παράγουν τα συγκεκριμένα πληροφοριακά χρηματοοικονομικά συστήματα για να αξιολογήσει την επάρκεια των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της επιχείρησης.
- Η αποτίμηση ή η εκτίμηση υπηρεσιών - Υπάρχει κίνδυνος όταν ο ορκωτός ελεγκτής, η ελεγκτική εταιρία παρέχει σε πελάτη υπηρεσίες αποτίμησης που έχουν ως αποτέλεσμα την πραγματοποίηση μιας αποτίμησης που θα εμφανιστεί στις οικονομικές καταστάσεις του πελάτη. Ο κίνδυνος θεωρείται τόσο υψηλός ώστε να μην επιτρέπει την παροχή υπηρεσιών αποτίμησης που αφορούν ποσά με ουσιαστική σημασία για τις οικονομικές καταστάσεις ή εάν η αποτίμηση εμπεριέχει σημαντικό βαθμό υποκειμενικότητας.
- Οι υπηρεσίες actuarial - Δεν επιτρέπεται ο ελεγκτής να παρέχει στον πελάτη συμβουλευτικές αναλογιστικές υπηρεσίες που περιλαμβάνουν τον υπολογισμό ποσών που καταγράφονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και τους σχετικούς λογαριασμούς, εκτός αν είναι δυνατόν να συμπεράνει λογικά ότι τα αποτελέσματα αυτών των υπηρεσιών δεν υπόκεινται στη διαδικασία του ελέγχου κατά τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ωστόσο, ο ορκωτός ελεγκτής μπορεί να βοηθήσει τον πελάτη στην κατανόηση των μεθόδων, των μοντέλων, των υποθέσεων και των δεδομένων που χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό των ποσών.
- Οι υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου
- Οι λειτουργίες μάνατζμεντ - Απαγορεύεται να εργάζεται, μόνιμα ή προσωρινά, ως διευθυντής, στέλεχος, υπάλληλος, σύμβουλος ή επόπτης στον πελάτη που εργάζεται ως ελεγκτής.
- Η διαχείριση ανθρωπίνου δυναμικού - Απαγορεύεται να ψάχνει μελλοντικούς υπαλλήλους για διοικητικές ή διευθυντικές θέσεις ή θέσεις στελεχών, και να προτείνει στους πελάτες που προσφέρει ελεγκτικές υπηρεσίες συγκεκριμένα άτομα για συγκεκριμένες θέσεις. Η απειλή για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή είναι ιδιαίτερα

σημαντική όταν συμμετέχει στην πρόσληψη στελεχών σε υψηλές χρηματοοικονομικές ή διοικητικές θέσεις.

- Οι συμβουλές σχετικά με επενδύσεις
- Οι νομικές υπηρεσίες - Απαγορεύεται η παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας η οποία μπορεί να παρέχεται μόνο από κάποιον που έχει την άδεια να εξασκεί τη δικηγορία.
- Οι εξειδικευμένες υπηρεσίες που δεν σχετίζονται με τις ελεγκτικές - απαγορεύεται να παρέχει γνώμη ειδικού ή υπηρεσίες ειδικού εκτός από τις ελεγκτικές στους πελάτες που παρέχει ελεγκτικές υπηρεσίες.

Το Sarbanes - Oxley Act απαιτεί η παροχή διοικητικών υπηρεσιών να ανακοινώνεται στους επενδυτές στις περιοδικές χρηματοοικονομικές εκθέσεις. Το SEC προτείνει το διαχωρισμό των αμοιβών των ελεγκτών σε τέσσερις κατηγορίες: ελεγκτικές αμοιβές, αμοιβές για υπηρεσίες σχετικές με τις ελεγκτικές, αμοιβές για φορολογικές υπηρεσίες και αμοιβές για όλες τις υπόλοιπες υπηρεσίες. Οι επιχειρήσεις αναφέρουν τις συνολικές αμοιβές των ορκωτών ελεγκτών για τις μη ελεγκτικές υπηρεσίες, αφού δεν είναι απαραίτητο να αναφέρουν ξεχωριστά τον τύπο των διοικητικών υπηρεσιών.

Το SEC απαιτεί με το Rule 7-13-00 να αποκαλύπτονται οι ελεγκτικές και διοικητικές αμοιβές των ελεγκτών, ώστε να παρέχονται στους επενδυτές χρήσιμες πληροφορίες για την σχέση ανάμεσα στην εταιρία και τον ελεγκτή. Επίσης, οι πληροφορίες σχετικά με τις αμοιβές βοηθούν να αντιμετωπιστεί η αβεβαιότητα σχετικά με τη φύση και το σκοπό των σχέσεων της εταιρίας και του ελεγκτή, αφού γίνονται σαφείς οι υπηρεσίες που παρέχει ο πρώτος στη δεύτερη. Επίσης, σύμφωνα με το SEC, η αποκάλυψη αυτή θα βοηθήσει τους μετόχους να ψηφίσουν ή να καταψηφίσουν την επιλογή ελεγκτή από την εταιρία.

Αυτή η διαφάνεια των σχέσεων ανάμεσα στον πελάτη και τον εξωτερικό ελεγκτή - σύμβουλο θα επέτρεπε στους μετόχους, πιστωτές, επενδυτές και τα άλλα ενδιαφερόμενα μέρη να αποφασίσουν μόνοι τους αν παραβιάζεται η ανεξαρτησία του ελεγκτή. Αν οι μέτοχοι αντιλαμβάνονται ότι υπάρχει πρόβλημα τότε θα ψηφίσουν αρνητικά σχετικά με αυτό το συνδυασμό ελεγκτικών και μη ελεγκτικών υπηρεσιών. Επιπρόσθετα, οι πιστωτές και τα άλλα ενδιαφερόμενα μέρη μπορούν να αυξήσουν το κόστος για τις επιχειρήσεις στις οποίες αμφισβητείται η ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή. Τέτοια κόστη είναι η μη παροχή τέτοιων άλλων πιστώσεων, ή η αύξηση στα επιτόκια δανεισμού.

Η Βρετανική κυβέρνηση, για να αντιμετωπίσει τις ανησυχίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την ανεξαρτησία των ορκωτών ελεγκτών, θέσπισε διατάξεις που υποχρεώνουν τις επιχειρήσεις να εμφανίζουν στις ετήσιες χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις τις αμοιβές των ελεγκτών για την παροχή διοικητικών υπηρεσιών. Η ανησυχία ότι η ταυτόχρονη παροχή διοικητικών κι ελεγκτικών επηρεάζει την ανεξαρτησία του ελεγκτή οδήγησε ορισμένες χώρες στην απαγόρευση της παροχής ανάλογων υπηρεσιών. Για παράδειγμα, η Ιαπωνία και η Ιταλία απαγόρεψαν στους ορκωτούς ελεγκτές να παρέχουν ταυτόχρονα διοικητικές κι ελεγκτικές υπηρεσίες στον πελάτη-ελεγχόμενη εταιρία.

Πολλές μεγάλες εταιρίες αποφάσισαν να σταματήσουν την ταυτόχρονη προσφορά ελεγκτικών και μη - ελεγκτικών υπηρεσιών από την ίδια ελεγκτική εταιρία. Χαρακτηριστικές είναι οι παρακάτω περιπτώσεις:

- Ο Henry Schacht, πρόεδρος του Διοικητικού Συμβουλίου της Lucent, δήλωσε στους μετόχους ότι είναι ευχαριστημένοι με την εργασία της PricewaterhouseCoopers (ως ελεγκτή και ως σύμβουλο), όμως,

αποφάσισαν, μετά από επανεξέταση της στρατηγικής της εταιρίας τους, να μην συνεχίσουν τη συνεργασία με την ελεγκτική εταιρία όσον αφορά το συμβουλευτικό τομέα. (Το 2001 η Lucent πλήρωσε στην PricewaterhouseCoopers \$44 εκατομμύρια για ελεγκτικές υπηρεσίες και \$27 εκατομμύρια για συμβουλευτικές υπηρεσίες.)

- Η εταιρία Apple Computer ζήτησε από την KPMG να διακόψουν την συνεργασία τους όσον αφορά τις συμβουλευτικές υπηρεσίες.
- Τέλος, η Disney ζήτησε από την PricewaterhouseCoopers να σταματήσει την παροχή υπηρεσιών που σχετίζονται με την τεχνολογία πληροφόρησης.

Σύμφωνα με τον Jason Brueschke, στέλεχος της Τράπεζας Robertson Stephens, οι επιχειρήσεις νιώθουν υποχρεωμένες να διακόψουν την συνεργασία με τις ελεγκτικές εταιρίες στο συμβουλευτικό τομέα γιατί θεωρούν ότι με αυτόν τον τρόπο θα προστατευτούν από μελλοντικά προβλήματα. Τα Διοικητικά Συμβούλια των επιχειρήσεων δεν είναι διατεθειμένα, πλέον, ν' αναλάβουν το ρίσκο της ταυτόχρονης αγοράς διοικητικών κι ελεγκτικών υπηρεσιών από την ίδια ελεγκτική εταιρία.

Παρόλο που στην Αγγλία και στις Ηνωμένες Πολιτείες οι περιορισμοί είναι ελάχιστοι, ωστόσο ορισμένες ελεγκτικές εταιρίες έχουν αποφασίσει να αποστασιοποιηθούν ή να διαχωριστούν από τον τομέα της παροχής διοικητικών υπηρεσιών. Τέτοια παραδείγματα αποτελούν: η KPMG, η PricewaterhouseCoopers, η Deloitte, η Ernst and Young, κ.ά. Οι αντιδράσεις των επιχειρήσεων, που ενδεικτικά παρουσιάστηκαν παραπάνω, ίσως οδήγησαν ελεγκτικές εταιρίες να διαχωριστούν από το συμβουλευτικό τους κλάδο. Βέβαια, οι διαχωρισμοί αυτοί ίσως έγιναν για να προηγηθούν και από πιθανές ενέργειες του S.E.C. για απαγόρευση ή σημαντική μείωση της ταυτόχρονης παροχής διοικητικών κι ελεγκτικών υπηρεσιών στον ίδιο πελάτη-ελεγχόμενη εταιρία. Ένα ακόμα ερώτημα σχετικά με αυτό το ζήτημα είναι αν οι ελεγκτικές εταιρίες προχώρησαν σε αυτή την κίνηση για να προφυλάξουν την ανεξαρτησία τους ή γιατί τους διευκόλυνε επαγγελματικά.

Στη συνέχεια παρουσιάζονται οι προσπάθειες διαχωρισμού των ελεγκτικών εταιριών και οι ταυτόχρονες ενέργειες δημιουργίας στρατηγικών συμμαχιών με εταιρίες παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών.

Η Ernst and Young πούλησε τις διοικητικές της λειτουργίες στη γαλλική εταιρία παροχής πληροφοριακών συστημάτων και συμβουλών, Gap Gemini το Μάιο του 2000. Διατήρησε όμως τις ασφαλιστικές, χρηματοοικονομικές, φορολογικές, νομικές και συμβουλευτικές υπηρεσίες. Ένας από τους κυριότερους λόγους της πώλησης ήταν ότι η Ernst and Young πίστευε ότι εξαιτίας των συμβουλευτικών της δραστηριοτήτων έχανε πελάτες-ελεγχόμενες εταιρίες για τον λόγο ότι ορισμένοι πελάτες αρνούσαν να συνεργαστούν μαζί της θεωρώντας ότι θα υπάρξουν αμφιβολίες για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή, ενώ ενδέχεται να εμφανιστούν και διαμάχες συμφερόντων μέσα στην επιχείρηση.

Ωστόσο, η Ernst & Young, όπως και οι υπόλοιπες ελεγκτικές άρχισαν να αναπτύσσουν επαγγελματικές συμμαχίες με εταιρίες οι οποίες παρείχαν μη-ελεγκτικές υπηρεσίες. Η Ernst & Young, εκτός από τις βασικές της υπηρεσίες, παρέχει λύσεις στα προβλήματα των πελατών-ελεγχόμενων εταιριών μέσω στρατηγικών συμμαχιών που έχει αναπτύξει. Όπως τονίζει η ελεγκτική εταιρία, οι συμμαχίες αυτές της επιτρέπουν να διατηρήσει την ανεξαρτησία της και ταυτόχρονα να μειώσει το κόστος για τους πελάτες-ελεγχόμενες εταιρίες και έτσι να αυξήσει την αποτελεσματικότητα της εκτέλεσης των ελεγκτικών εργασιών.

Η πιο σημαντική στρατηγική συμμαχία, σήμερα, είναι ανάμεσα στην Ernst & Young και μια νέα νομική εταιρία από την Ουάσιγκτον. Η Ernst & Young συμφώνησε να παρέχει στη νομική εταιρία ένα σημαντικό κεφάλαιο για την έναρξη των εργασιών της και της εκμίσθωσε γραφεία σε ένα γειτονικό κτίριο που της ανήκε. Σε αντάλλαγμα, η νομική εταιρία συμφώνησε να ονομαστεί **McKee, Nelson, Ernst & Young LLP (MNEY)**. Αρχικά, η MNEY εστίαζε σε φορολογικές και νομικές εργασίες, ενώ στη συνέχεια σχεδίαζε να επεκταθεί σε μια νομική εταιρία που θα παρέχει ένα πλήθος άλλων υπηρεσιών.

Ο διευθυντής και CEO της Ernst & Young, τόνισε ότι ενώ η εταιρία παρέχει νομικές υπηρεσίες άμεσα ή έμμεσα με παρόμοιες συμμαχίες σε 40 χώρες μέσω της Ernst & Young Law, η συμμαχία με τη MNEY θα διευρύνει τις δυνατότητες της ελεγκτικής εταιρίας. Η Ernst & Young και η MNEY έχουν ιδρυθεί ως διαφορετικές οντότητες με διαφορετικούς εταιρικούς λογαριασμούς. Επιπρόσθετα, η ελεγκτική εταιρία δεν αναμειγνύεται στην καθημερινή διοίκηση της MNEY. Η Ernst & Young έλαβε την διαβεβαίωση από έναν εξωτερικό σύμβουλο, πρώην διευθυντή της επιτροπής District of Columbia's UPL Committee, ότι ο διακανονισμός είναι καθ' όλα επιτρεπτός και σύμφωνος με τους κανόνες της επαγγελματικής συμπεριφοράς. Ωστόσο, ορισμένοι θεωρούν ότι η Ernst & Young προσπαθεί να δε μέχρι σε πιο σημείο είναι δυνατό να πιέσει τους νομοθέτες. Επίσης, η Ernst & Young ανέπτυξε συνεργασία με την **Quindiem Actuarial Services**, η οποία παρέχει αναλογιστικές υπηρεσίες και ασχολείται και με χρηματοοικονομικές, συμβουλευτικές υπηρεσίες και υπηρεσίες ανάπτυξης προϊόντος και διοίκησης κεφαλαίου. Τέλος, η Ernst & Young ανέπτυξε συνεργασία με την **Accenture** αποκλειστικά σε τομείς που δεν καλύπτονται από τις άλλες στρατηγικές της συμμαχίες.

Η KPMG θέσπισε εσωτερικούς προαιρετικούς μηχανισμούς ανεξαρτησίας όπως το **Ethics & Conflicts Committee** (Επιτροπή Ηθικής και Διαμάχης), που αναφέρεται κυρίως στην διοίκηση της KPMG. Αφορά υπηρεσίες όπως: εξωτερικός έλεγχος της επαγγελματικής ανεξαρτησίας, επίλυση διαφορών και διαδικασίες ελέγχου της ποιότητας ελέγχου. Αυτές οι υπηρεσίες είναι διαθέσιμες μόνο στους πελάτες-ελεγχόμενες εταιρίες. Τον Οκτώβριο του 2001, η KPMG διαχώρισε τον συμβουλευτικό της κλάδο σε **KPMG Συμβουλευτική (KPMG Consulting)**, που περιελάμβανε υπηρεσίες και τεχνολογίες συμβουλευτικές, συστήματα σχεδιασμού και εφαρμογές συστημάτων. Η KPMG διατήρησε τις ασφαλιστικές, νομικές, φορολογικές και χρηματοοικονομικές υπηρεσίες. Η ελεγκτική εταιρία ανέπτυξε στρατηγικές συμμαχίες με την νομική εταιρία **Horwood Marcus & Berk** από το Σικάγο, τη διεθνή νομική εταιρία **Morrison & Foerster**, και με τα μέλη της **SALNET**. Η ελεγκτική εταιρία (KPMG), επίσης, είχε σκοπό να ανακοινώσει ότι θα προσλάβει 7 διεθνείς πληρεξούσιους της διεθνής φοροτεχνικής εταιρίας **Weil, Gotshal & Manges**. Όπως τονίζει η ελεγκτική εταιρία, για καλύτερη προσέγγιση των πελατών της δημιούργησε τρεις στρατηγικές συμμαχίες, με συνεργάτες που θεωρούνται 'ηγέτες' στον χώρο τους. Οι συνεργάτες παρέχουν υπηρεσίες που συμπληρώνουν τις βασικές υπηρεσίες της **KPMG's Forensic Technology Services**. Οι εταιρίες αυτές είναι η **Attenex™ Patterns™ E-Discovery Platform** (παρέχει υπηρεσίες υποστήριξης έρευνας και συλλογής δεδομένων), η **Dataflight Software®, Inc.** (που παρέχει λογισμικό για νομικές υπηρεσίες) και η **SPI Litigation Direct** (που υποστηρίζει τις νομικές επιχειρήσεις).

Μέχρι το τέλος του 2002, η **Deloitte** είχε διαχωρίσει τις συμβουλευτικές της υπηρεσίες ως μια ξεχωριστή εταιρία, τη **Braxton**. Η **Deloitte** διατήρησε τις ασφαλιστικές, αναλογιστικές, χρηματοοικονομικές και φορολογικές υπηρεσίες. Τέλος, η **Deloitte** δεν αναλαμβάνει πλέον να

εκτελέσει εργασίες εσωτερικού ελέγχου για πελάτες στους οποίους διενεργεί εξωτερικό έλεγχο.

Μέχρι το 2000, η PricewaterhouseCoopers είχε ανακοινώσει τα σχέδια διαχωρισμού της σε δύο ή περισσότερες επιχειρήσεις, εξαιτίας της νομοθετικής πίεσης που δεχόταν από το Securities and Exchange Commission σχετικά με την σύγκρουση συμφερόντων της επιχείρησης. Κατά το 2000, υπήρχαν φωνές που ζητούσαν από τις Big Five (Big 5) ελεγκτικές εταιρίες να διαχωρίσουν τις ελεγκτικές, επιχειρηματικές και φορολογικές υπηρεσίες από τις κερδοφόρες διοικητικές υπηρεσίες. Σύμφωνα με το σχέδιο, ο διαχωρισμός των συμβουλευτικών υπηρεσιών σχετικά με τους ανθρώπινους πόρους και τα χρηματοοικονομικά θα οδηγούσε στη δημιουργία μίας ή περισσότερων ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Σύμφωνα με το σχέδιο, ο ελεγκτικός, ο συμβουλευτικός και ο φορολογικός τομέας θα διατηρούσαν το όνομα PricewaterhouseCoopers. Αυτή η δραστηριότητα για την αναδιάρθρωση της επιχείρησης, έγινε ένα μήνα μετά τη δημοσιοποίηση της αναφοράς ενός ανεξάρτητου συμβούλου που έδειχνε ότι σχεδόν οι μισοί από τους ορκωτούς ελεγκτές της PricewaterhouseCoopers και αρκετοί της υπάλληλοί κατείχαν μετοχές σε 2.159 πελάτες στους οποίους διενεργούσαν ελεγκτικό έλεγχο. Ανάμεσα σ' αυτούς συμπεριλαμβάνονταν κι έξι υψηλόβαθμα στελέχη της εταιρίας που επέβλεπαν αν εφαρμόζονταν οι κανόνες για την ανεξαρτησία της ελεγκτικής εταιρίας. Όλες οι παραβιάσεις της εταιρίας ήταν περίπου 8.000. Το Μάιο του 2002, η PricewaterhouseCoopers καθιέρωσε 'Audit Standards Oversight Board', με σκοπό να εξετάζει τον έλεγχο της ποιότητας και να διασφαλίζει την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή. Τον Ιούλιο του 2002, η ελεγκτική εταιρία πώλησε τον Information Technology κλάδο στην IBM Global Services. Επίσης, η ελεγκτική εταιρία ανακοίνωσε τη συνεργασία της με την νομική εταιρία of Miller & Chevalier της Ουάσιγκτον.

Συμπεράσματα

Σύμφωνα με τις περισσότερες έρευνες, δεν αποδεικνύεται ότι η ταυτόχρονη παροχή διοικητικών κι ελεγκτικών υπηρεσιών στους πελάτες επηρεάζει την ανεξαρτησία των ορκωτών ελεγκτών «στην πραγματικότητα». Παρά τα αποτελέσματα των ερευνών η ανησυχία για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή «στην πραγματικότητα», εξαιτίας του οικονομικού και όχι μόνο δεσμού που αναπτύσσεται από την παροχή διοικητικών υπηρεσιών, παραμένει. Πολλές έρευνες έχουν γίνει σχετικά με το αν η ταυτόχρονη παροχή διοικητικών κι ελεγκτικών υπηρεσιών επηρεάζει την αντίληψη των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων για την ανεξαρτησία των ορκωτών ελεγκτών, δηλαδή αν επηρεάζει την ανεξαρτησία «στην εμφάνιση». Οι αντιλήψεις για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή διαφαίνονται μέσα από 'τεστ' που εξετάζουν τις προσωπικές απόψεις των συμμετεχόντων αλλά και μέσα από τις διακυμάνσεις των χρεογράφων μετά την αποκάλυψη των αμοιβών των ελεγκτών για τις αμοιβές από τις διοικητικές υπηρεσίες.

Το Sarbanes - Oxley Act, το SEC και οι κυβερνήσεις των διαφόρων κρατών θέτοντας περιορισμούς προσπαθούν να προστατέψουν τους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων που η ταυτόχρονη παροχή διοικητικών κι ελεγκτικών υπηρεσιών από την ίδια ελεγκτική εταιρία δημιουργεί σύγκρουση συμφερόντων στους ορκωτούς ελεγκτές. Οι έρευνες δείχνουν ότι χωρίς αμφιβολία η ταυτόχρονη παροχή ελεγκτικών και διοικητικών υπηρεσιών επηρεάζει τις αντιλήψεις για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή.

Τα προαναφερθέντα συμπεράσματα σχετικά με την επαγγελματική ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή ίσως οδήγησαν τις ελεγκτικές εταιρίες να διαχωρίσουν τις υπηρεσίες τους. Σύμφωνα με το Laskawy της E&Y's υπάρχουν πολλοί λόγοι γι' αυτή την κίνηση των ελεγκτικών εταιριών. Αρχικά, επιδίωκαν οι συμβουλευτικές επιχειρήσεις να είναι διεθνείς. Έπειτα, επιδίωκαν να κάνουν χρηματοοικονομικές επενδύσεις. Για να επιτευχθεί αυτός ο στόχος, ήταν απαραίτητο να έχουν πρόσβαση σε χρεόγραφα και σε μετρητά, επειδή εκτός των άλλων τους παρέχουν τη δυνατότητα να προσελκύουν και να διατηρούν τους υπαλλήλους τους. Ο Laskawy υποστηρίζει ότι μέρος της απόφασης αυτής της εταιρίας αποτελούσαν οι ανησυχίες του S.E.C. που πίστευε ότι οι απαγορεύσεις σχετικά με τις επαγγελματικές σχέσεις με τους πελάτες θα ήταν εμπόδιο στην ανάπτυξη συμβουλευτικών της επιχειρήσεων. Επίσης, παρά το γεγονός ότι οι ελεγκτικές εργασίες αποτελούσαν παραδοσιακά ένα χρήσιμο εργαλείο για την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών στον πελάτη, η νομοθετική δραστηριότητα του SEC περιόρισε αυτή την άθηση. Ωστόσο, οι διοικήσεις των ελεγκτικών εταιριών δεν θεωρούν ότι αυτοί οι διαχωρισμοί έχουν μεγάλη σημασία. Σύμφωνα με τον διευθυντή της Deloitte, ο λόγος που οδήγησε στο διαχωρισμό του συμβουλευτικού κλάδου είναι ότι, στο σύγχρονο περιβάλλον, η εταιρία δεν θέλει να εκθέτει τους πελάτες της σε πιθανή κριτική εξαιτίας της αντίληψης που επικρατεί για την ταυτόχρονη παροχή διοικητικών κι ελεγκτικών υπηρεσιών στον ίδιο πελάτη.

Οι ελεγκτικές εταιρίες, εξαιτίας της εταιρικής δομής τους, δεν μπορούσαν ν' αποκτήσουν κεφάλαια για επένδυση. Επίσης, η δομή αυτή, δεν βοηθούσε στη δημιουργία μια συγκεντρωτικής συμβουλευτικής επιχείρησης η οποία θα είχε την κατάλληλη δομή αποφάσεων κι ελέγχου που θα επέτρεπε την εκμετάλλευση ευκαιριών. Όμως, ακόμα και μετά το διαχωρισμό των ελεγκτικών εταιριών από το συμβουλευτικό τους κλάδο πολλά προβλήματα παραμένουν. Μερικές από τις συμβουλευτικές εταιρίες που προέκυψαν αποφάσισαν να μετονομαστούν για να μην σχετίζονται με τις μητρικές εταιρίες. Παρόλα αυτά, οι ελεγκτικές εταιρίες αναπτύσσουν σημαντικές στρατηγικές συμμαχίες με εταιρίες που παρέχουν μη ελεγκτικές υπηρεσίες. Ωστόσο μια ενδεδειγμένη λύση αποτελεί η αποκάλυψη των αμοιβών που πληρώνονται οι ορκωτοί ελεγκτές για ελεγκτικές και διοικητικές υπηρεσίες και βοηθά στη διατήρηση της αξιοπιστίας.

Αναφορές

- Antle Rick, Elizabeth Gordon, Ganapathi Narayanamoorthy and Ling Zhou, 2002, "The Joint Determination of Audit Fees, Non-Audit Fees, and Abnormal Accruals". Working Paper. Yale School of Management
- Asare S, Cohen J and Trompeter G, 2005. "The effect of non-audit services on client risk, acceptance and staffing decisions". *Journal of Accounting and Public Policy*, 24 (3), 498-520.
- Ashbaugh H, LaFond R and Mayhew, 2003. "Do non-audit services compromise auditor independence? Further evidence". *The Accounting Review*, 78(3), 611-639.
- Barkess L. and Simnett R., 1994, "The Provision of Other Services by Auditors: Independence and Pricing Issues". *Accounting and Business Research*, Spring, 99-108.

- Bloomfield D, 2004. "Research on non-audit service fees and earnings restatements: Implications for auditor independence". Touro University International, AAT 3154020.
- Brandon D, Crabtree A, and Maher J, 2004. "Nonaudit fees, Auditor Independence and Bond ratings", *Auditing* September, 89-103
- Brandon Duane and Killough Larry, 2003, "Three studies of auditor independence". Working Paper. Virginia Polytechnic Institute and State University.
- Chung H and Kallapur S, 2003. "Client importance, non audit services, and abnormal accruals". *The Accounting Review*, 78(4), 931-955.
- Craswell Allen, Donald J. Stokes, Janet Laughton, 2002, "Auditor independence and fee dependence". *Journal of Accounting and Economics*, 33, 253-275.
- DeFond M, Raghunandan K and Subramanyam K, 2002, "Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from Going Concern audit opinions". *Journal of Accounting Research*, 40(4), 1247-1274.
- Dopuch N. and King R., 1991, "The Impact of MAS on Auditors' Independence: An Experimental Markets Study". *Journal of Accounting Research*, Supplement, 60-106.
- Ferguson M, Seow G and Young D, 2004, "Nonaudit Services and Earnings Management: U.K.". Evidence, *Contemporary Accounting Research* 21.
- Firth M, 2002, "Auditor - provided consultancy services and their associations with audit fees and audit opinions". *Journal of Business, Finance and Accounting*, 29, 661-693.
- Francis Jere and Ke Bin, 2003, "Disclosure of fees paid to auditors and the market valuation of earnings surprises". Working Paper, Pennsylvania State University.
- Frankel R, Johnson M and Nelson K, 2002, "The relation between auditors' fees for non-audit services and earnings management". *The Accounting Review*, 77, 71-105.
- Geiger M and Rama D, 2003, "Audit fees, non-audit fees, and auditor reporting on stressed companies". *Auditing*, 22(2), 53-72.
- Haber J, 2005, "Does being the auditor impair independence?". *The CPA Journal*, 75(6), 12-38.
- Hayes, Monroe and Mock, 2006, "The effects of the structural strength of the board of directors and recurring non-audit services on independence risk". Working Paper, Edith Cowan University
- Hoseoup Lee, 2004, "Effect of Sarbanes - Oxley Act of 2002 and SEC Final Rulings on Auditor Independence". Working Paper.
- Hussey and Lan, "An examination of auditor independence issues from the perspectives of U.K. Finance Directors". *Journal of Business Ethics*, 32(2), 169-187.
- Jenkins and Krawczyk, 2000, "The relationship Between nonaudit services And perceived auditor independence". Working Paper, North Carolina State University.
- Joe Jennifer and Vandervelde Scott, 2005, "Do auditor provided non - audit services improve audit effectiveness?". Atlanta GA 30302-4050
- Kinney W, Palmrose Z and Scholz S, 2004, "Auditor independence, non-audit services and restatements: was the U.S. government right?". *Journal of Accounting Research*, 42(3), 561-588.
- Klumpes Paul, 2002, "Seen to be doing something", *Financial Times*. London (UK): Jun 12, 18
- McDonald E, 2001, "Was That Auditor's Opinion Really Independent?". *Forbes*, March, 109-121.
- Mitra, Crumbley, Deis and Reynolds, 2003, "The provision for non-audit services and the low-balling of audit fees for firms in the oil and gas industry". *Petroleum Accounting and Financial Management Journal*, 21(3), 87-109.

- Quick Reiner and Warming - Rasmussen Bent, 2005, "The impact of MAS on perceived auditor independence - some evidence from Denmark". *Accounting Forum*, 137-168
- Pany K. and Reckers M., 1987, "Within-Vs. Between-Subjects Experimental Designs: A Study of Demand Effects". *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Fall, 39-53.
- Raghunandan K, 2003, "Nonaudit services and shareholder ratification of auditors". *Auditing*, 155-163.
- Ruddock Caitlin, Taylor Sarah, Taylor Stephen and Capital Markets CRC Ltd, 2004, "Non - audit services and earnings conservatism: Is auditor independence impaired?". Working Paper, University of New South Wales.
- Scheiner, J. and King J., 1982, "An Empirical Investigation of Auditor Involvement in Non-Audit Services". *Journal of Accounting Research*, Autumn, 482-496.
- Simunic D., 1984, "Auditing, Consulting, and Auditor Independence". *Journal of Accounting Research*, Autumn, 679-702.
- Tahinakis, P. and Nicolaou, A., 2004, "An empirical analysis on the independence of the Greek certified auditor-accountant". *Accounting Business and the Public Interest Journal*, 3(1), 32-47.
- Ye Ping, Elizabeth Carson and Roger Simnett, 2006, "Threats To Auditor Independence: The Impact Of Non-Audit Services'. *Tenure And Alumni Affiliation*. Working Paper, University of New Sydney.