



ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΜΕΣΟΓΕΙΑΚΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΙΔΙΚΕΥΣΗΣ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

«Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου»

Του Μεταπτυχιακού Φοιτητή

ΚΟΤΣΑΝΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

Επιβλέπων καθηγητής : Δρ Ταμπουρατζή Ευθαλία

Η παρούσα διπλωματική εργασία υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Τίτλου σπουδών στη « Λογιστική και Ελεγκτική» από το τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής της Σχολής Επιστημών Διοίκησης και Οικονομίας του Ελληνικού Μεσογειακού Πανεπιστημίου.

Ηράκλειο Κρήτης
Νοέμβριος 2019

Αφιερώνεται στην οικογένεια μου

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα εργασία αποτελεί μια βιβλιογραφική ανασκόπηση της ελεγκτικής των επιχειρήσεων και των διεθνών προτύπων ελέγχου, που έχουν ως στόχο την εξασφάλιση της διαφάνειας και της εύρυθμης λειτουργίας του επιχειρηματικού κόσμου. Αρχικά, παρουσιάζονται βασικά θέματα της ελεγκτικής, όπως είναι η ιστορική εξέλιξη της, το νομοθετικό της πλαίσιο, ο εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος, η οικονομική πληροφόρηση και οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων. Στο επόμενο κεφάλαιο διενεργείται η βιβλιογραφική ανασκόπηση σχετικά με την ελεγκτική διαδικασία και τη σημασία της στο πέρασμα του χρόνου. Έπειτα, στο τρίτο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα και στους τρόπους αντιμετώπισης του κινδύνου εξαπάτησης μέσα από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Στο εμπειρικό μέρος της εργασίας με την μέθοδο της ανάλυσης μελέτης περίπτωσης, θα παρουσιαστούν δέκα επιχειρήσεις του ελληνικού κατασκευαστικού κλάδου, με στόχο την διερεύνηση της ελεγκτικής διαδικασίας που ακολουθούν.

ABSTRACT

The audit procedure ensures the reliability of the published financial statements of the companies and is based on an assessment of whether and to what extent the financial results have been obtained in accordance with the applicable legislation and financial reporting standards. The purpose of the audit process is to control the processes and methods applied by entities during a financial year and is a process applied by independent entities.

Audits of financial statements are performed to improve the reliability and validity of financial information. Audit standards codify audit procedures as well as the content of audit reports, creating a framework for performing audit tasks. In this context, International Standards on Auditing (ISAs) are the basic guidelines under which the external audit procedures of companies are applied. The importance of the teaching staff The application of audit procedures has increased scientific interest and in particular empirical studies identifying the impact of applying specific audit standards on published financial statements and the extent to which specific audit standards have been adopted and applied.

Πίνακας περιεχομένων

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	3
ABSTRACT.....	4
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	10
1^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ	12
1.1 Οικονομική Πληροφόρηση & Χρήστες Οικονομικών Καταστάσεων.	12
1.2. Ιστορική Εξέλιξη Ελεγκτικής.....	14
1.3. Ελεγκτική Διαδικασία	16
1.4. Νομοθετικό Πλαίσιο Ελεγκτικής Διαδικασίας	20
1.5. Εσωτερικός Έλεγχος.....	21
1.6. Συνεχής Εξωτερικός Έλεγχος	26
2^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ	30
3^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΔΙΕΘΝΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....	62
3.1. Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου	62
Πίνακας 1. Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου.....	64
3.2. Δ.Π.Ε. 200	67
3.3. Δ.Π.Ε. 260.....	68
3.4. Δ.Π.Ε. 300	70
3.5. Δ.Π.Ε. 520	71
3.6. Δ.Π.Ε. 700	73

3.7. Δ.Π.Ε. 701	74
3.8. Ο Κίνδυνος Απάτης στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις	75
Πίνακας 2. Γεγονότα που συνιστούν απάτη	79
4ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ. ΜΕΛΕΤΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ	81
4.1. Μεθοδολογία.....	81
Πίνακας 3. Η επιλογή της κατάλληλης γνώμης από τους ορκωτούς λογιστές	82
Πίνακας 4. Οι αιτίες για δήλωση έμφασης θέματος και «άλλων» θεμάτων.....	82
4.2. J & P- ΑΒΑΞ Α.Ε.....	85
4.3 ΑΕΓΕΚ.....	85
4.4 ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ ΒΙΟΤΕΡ Α.Ε.	86
4.5 ΓΕΚ ΤΕΡΝΑ ΑΕ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ, ΑΚΙΝΗΤΩΝ, ΚΑΤΑΣΚΕΥΩΝ	87
4.6 ΔΟΜΙΚΗ ΚΡΗΤΗΣ ΑΕ.....	87
4.7 ΕΚΤΕΡ ΑΕ	88
4.8 ΕΛΛΑΚΤΩΡ ΑΕ.....	89
4.9 ΙΝΤΡΑΚΟΜ.....	89
4.10 ΚΛΟΥΚΙΝΑΣ- ΛΑΠΠΑΣ ΤΕΧΝΙΚΗ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΑΕ	90
4.11 ΠΡΟΟΔΕΥΤΙΚΗ ΑΤΕ.....	90
4.12 Συγκριτικά Αποτελέσματα ανά Έτος.....	91
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	101
ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	104
ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	114
ΙΣΤΟΤΟΠΟΙ.....	115

Κατάλογος Πινάκων

Πίνακας 1. Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου.....	6461
Πίνακας 2. Πίνακας. Γεγονότα που συνιστούν απάτη	74
Πίνακας 3. Η επιλογή της κατάλληλης γνώμης από τους ορκωτούς λογιστές.....	77
Πίνακας 4. Οι αιτίες για δήλωση έμφασης θέματος και «άλλων» θεμάτων.....	78

Κατάλογος Διαγραμμάτων

<u>Διάγραμμα 1. Είδος γνώμης για τις εισηγμένες στο ΧΑΑ κατασκευαστικές εταιρίες, για το 2005. Πηγή: Υπολογισμοί του συγγραφέα.</u>	927
<u>Διάγραμμα 2. Είδος γνώμης για τις εισηγμένες στο ΧΑΑ κατασκευαστικές εταιρίες, για το 2006. Πηγή: Υπολογισμοί του συγγραφέα.</u>	938
<u>Διάγραμμα 3. Είδος γνώμης για τις εισηγμένες στο ΧΑΑ κατασκευαστικές εταιρίες, για το 2007. Πηγή: Υπολογισμοί του συγγραφέα.</u>	938
<u>Διάγραμμα 4. Είδος γνώμης για τις εισηγμένες στο ΧΑΑ κατασκευαστικές εταιρίες, για το 2008. Πηγή: Υπολογισμοί του συγγραφέα.</u>	949
<u>Διάγραμμα 5. Είδος γνώμης για τις εισηγμένες στο ΧΑΑ κατασκευαστικές εταιρίες, για το 2009. Πηγή: Υπολογισμοί του συγγραφέα.</u>	90
<u>Διάγραμμα 6. Είδος γνώμης για τις εισηγμένες στο ΧΑΑ κατασκευαστικές εταιρίες, για το 2010. Πηγή: Υπολογισμοί του συγγραφέα.</u>	90
<u>Διάγραμμα 7. Είδος γνώμης για τις εισηγμένες στο ΧΑΑ κατασκευαστικές εταιρίες, για το 2011. Πηγή: Υπολογισμοί του συγγραφέα.</u>	91
<u>Διάγραμμα 8. Είδος γνώμης για τις εισηγμένες στο ΧΑΑ κατασκευαστικές εταιρίες, για το 2012. Πηγή: Υπολογισμοί του συγγραφέα.</u>	92
<u>Διάγραμμα 9. Είδος γνώμης για τις εισηγμένες στο ΧΑΑ κατασκευαστικές εταιρίες, για το 2013. Πηγή: Υπολογισμοί του συγγραφέα.</u>	92
<u>Διάγραμμα 10. Είδος γνώμης για τις εισηγμένες στο ΧΑΑ κατασκευαστικές εταιρίες, για το 2014. Πηγή: Υπολογισμοί του συγγραφέα.</u>	93
<u>Διάγραμμα 11. Είδος γνώμης για τις εισηγμένες στο ΧΑΑ κατασκευαστικές εταιρίες, για το 2015. Πηγή: Υπολογισμοί του συγγραφέα.</u>	93
<u>Διάγραμμα 12. Είδος γνώμης για τις εισηγμένες στο ΧΑΑ κατασκευαστικές εταιρίες, για το 2016. Πηγή: Υπολογισμοί του συγγραφέα.</u>	94

Διάγραμμα 13. Είδος γνώμης για τις εισηγμένες στο ΧΑΑ κατασκευαστικές εταιρίες, για το 2017. Πηγή: Υπολογισμοί του συγγραφέα.994

Διάγραμμα 14. Η διαχρονική εξέλιξη των ειδών γνώμης των ορκωτών λογιστών για τις κατασκευαστικές εταιρίες που ήταν εισηγμένες στο ΧΑΣ το 2018, για την περίοδο 2005- 2017. Πηγή: Υπολογισμοί του συγγραφέα.1005

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η ελεγκτική διαδικασία διασφαλίζει την αξιοπιστία των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων και βασίζεται στην αξιολόγηση του εάν και κατά πόσο τα οικονομικά αποτελέσματα προέκυψαν ακολουθώντας την κείμενη νομοθεσία και τα ακολουθητέα πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς. Αντικείμενο της ελεγκτικής διαδικασίας είναι ο έλεγχος των διαδικασιών και των μεθόδων που εφαρμόζονται από τις οικονομικές μονάδες κατά τη διάρκεια μιας διαχειριστικής χρήσης και αποτελεί διαδικασία που εφαρμόζεται από ανεξάρτητες προς την επιχείρηση οντότητες. Οι έλεγχοι των οικονομικών καταστάσεων πραγματοποιούνται με σκοπό τη βελτίωση της αξιοπιστίας και της εγκυρότητας των οικονομικών πληροφοριών.

Τα ελεγκτικά πρότυπα κωδικοποιούν τις διαδικασίες ελέγχου καθώς και το περιεχόμενο των εκθέσεων ελέγχου, δημιουργώντας ένα πλαίσιο βάσει του οποίου εκτελούνται οι εργασίες ελέγχου. Στο πλαίσιο αυτό, τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ) αποτελούν τις βασικές οδηγίες βάσει των οποίων εφαρμόζονται οι διαδικασίες εξωτερικού ελέγχου των επιχειρήσεων. Η σπουδαιότητα των Δ.Ε.Π. στην εφαρμογή της ελεγκτικής διαδικασίας έχει ενισχύσει ιδιαίτερα το επιστημονικό ενδιαφέρον στη σύγχρονη εποχή. Πιο συγκεκριμένα, υπάρχει μια πληθώρα από εμπειρικές μελέτες που αξιολογούν την επίδραση που έχει η εφαρμογή συγκεκριμένων ελεγκτικών προτύπων στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις καθώς και το βαθμό στον οποίον έχουν υιοθετηθεί και εφαρμόζονται συγκεκριμένα ελεγκτικά πρότυπα.

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να αναδείξει τη σημασία της ελεγκτικής διαδικασίας και της εφαρμογής των διεθνών ελεγκτικών προτύπων για την εύρυθμη λειτουργία των επιχειρήσεων. Στη σύγχρονη εποχή, όλο και περισσότερα σκάνδαλα και διεθνείς απάτες μεγάλων επιχειρήσεων έρχονται στο φως της δημοσιότητας, καθιστώντας την μελέτη των διεθνών ελεγκτικών προτύπων και την αποτελεσματικότητα της εφαρμογής τους πιο επίκαιρη από ποτέ, με επιστημονική, οικονομική, κοινωνική και πολιτική χρησιμότητα για τον αναγνώστη. Έτσι λοιπόν, αρχικά στο πρώτο κεφάλαιο θα γίνει εισαγωγή του αναγνώστη σε βασικές έννοιες της ελεγκτικής διαδικασίας. Πιο συγκεκριμένα, θα γίνει αναφορά στην ιστορική εξέλιξη της ελεγκτικής, στο νομοθετικό της πλαίσιο, στον εσωτερικό και εξωτερικό έλεγχο, στην οικονομική πληροφόρηση και στους χρήστες οικονομικών καταστάσεων.

Έπειτα, το δεύτερο κεφάλαιο αποτελείται από μια σύντομη βιβλιογραφική ανασκόπηση σχετικά με την ελεγκτική των επιχειρήσεων και τη σημασία της στο πέρασμα του χρόνου. Στη συνέχεια, στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα και οι τρόποι αντιμετώπισης του κινδύνου εξαπάτησης μέσα από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Το τέταρτο κεφάλαιο της εργασίας αποτελεί το εμπειρικό κομμάτι, όπου παρουσιάζονται δέκα μελέτες περίπτωσης μεγάλων επιχειρήσεων που ανήκουν στον κατασκευαστικό κλάδο και είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, με στόχο την διερεύνηση της ελεγκτικής διαδικασίας που ακολουθούν. Η μεθοδολογία που επιλέχθηκε είναι η ποιοτική έρευνα με την μέθοδο της ανάλυσης μελέτης περίπτωσης – case study, καθώς μέσα από την παρουσίαση πραγματικών επιχειρήσεων και της ελεγκτικής διαδικασίας που ακολουθούν μπορεί να γίνει περισσότερο κατανοητό και προσιτό το θέμα στον αναγνώστη. Τέλος, συνοψίζονται τα συμπεράσματα και σχολιάζεται ο βαθμός στον οποίο εκπληρώθηκαν οι στόχοι της εργασίας.

1^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

Οι επιχειρήσεις αποτελούν ένα οικοσύστημα, το οποίο για να λειτουργήσει αρμονικά και να πετύχει τους στόχους της θα πρέπει να συνιστάται από ορισμένες βασικές αλληλεξαρτώμενες διαδικασίες όπως είναι ο σχεδιασμός, η οργάνωση, η διαχείριση, η παραγωγή και ο έλεγχος. Επομένως, η διαδικασία του ελέγχου αποτελεί ένα αναπόσπαστο κομμάτι της αποτελεσματικής λειτουργίας ενός οργανισμού που εξασφαλίζει την διαφάνεια των συναλλαγών του, την επίτευξη των στόχων του και την βελτίωση της φήμης και της εικόνας του. Στο κεφάλαιο αυτό θα γίνει αναφορά αρχικά στην χρηματοοικονομική πληροφόρηση και τους χρήστες οικονομικών καταστάσεων που συνδέονται άμεσα για την σωστή λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

Ακόμη, θα παρουσιαστεί η ιστορική εξέλιξη της ελεγκτικής διαδικασίας, η οποία θεωρείται ότι ξεκίνησε από τη Μεγάλη Βρετανία το 1844 όταν νομοθετήθηκε η αναγκαιότητα του ελέγχου των Ανώνυμων Εταιριών και η υποχρέωση της επίσημης εγγραφής των επιχειρήσεων που θέλουν να θεωρηθούν ως εταιρίες. Έπειτα, περιγράφεται το νομοθετικό πλαίσιο λειτουργίας του ελέγχου στις επιχειρήσεις, το οποίο θεσπίστηκε επίσημα για πρώτη φορά στην Ελλάδα την περίοδο 1920-1954. Στη συνέχεια, διερευνάται ο εσωτερικός και ο εξωτερικός έλεγχος, όπου ο πρώτος σχετίζεται με την επιθεώρηση των διαδικασιών, την παροχή πληροφοριών και τη λήψη αποφάσεων τη διοίκησης των επιχειρήσεων, ενώ ο δεύτερος με την αύξηση της αξιοπιστίας των οικονομικών πληροφοριών που προκύπτουν σε πραγματικό χρόνο.

1.1 Οικονομική Πληροφόρηση & Χρήστες Οικονομικών Καταστάσεων.

Η χρηματοοικονομική πληροφόρηση αποτελεί ένα μέσο για την επικοινωνία με τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της πληροφόρησης που είναι απαραίτητη για τη λήψη αποφάσεων. Επομένως, ο στόχος της οικονομικής πληροφόρησης απορρέει κυρίως από τις ανάγκες για πληροφόρηση που έχουν τα ενδιαφερόμενα μέρη. Οι πιθανοί χρήστες (ενδιαφερόμενα μέρη) των οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνουν (FASB, 2006)¹:

¹ FASB (2006). Conceptual Framework for Financing Reporting: Qualitative Characteristics of Decision-Useful Financial Reporting Information.
http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220340119&acceptedDisclaimer=true (25/03/18)

- **Ιδιώτες επενδυτές:** Οι ιδιώτες επενδυτές μιας οντότητας ενδιαφέρονται για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και για την πληροφόρηση αναφορικά με την ικανότητα που έχει μία επιχείρηση να δημιουργεί καθαρές ταμειακές εισροές. Δεδομένου ότι οι αποφάσεις των ιδιωτών επενδυτών σχετίζονται με ταμειακές ροές, χρονοδιαγράμματα και επίπεδο κινδύνου, για έναν επενδυτή οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν πηγή πληροφόρησης που συμβάλλει στη βέλτιστη διαχείριση των οικονομικών τους συμφερόντων. Επιπλέον, δεδομένου ότι στόχος των επενδυτών είναι η μεγιστοποίηση της αξίας της εταιρίας, μέσω των οικονομικών καταστάσεων συλλέγουν πληροφορίες αναφορικά με την ικανότητα της επιχείρησης να επηρεάζει τις τιμές των μετοχών της καθώς και να παρέχει μερίσματα.
- **Πιστωτές:** Οι πιστωτές, συμπεριλαμβανομένου των αγοραστών των διαπραγματεύσιμων ομολογιών, παρέχουν οικονομικά κεφάλαια μέσω δανεισμού σε μετρητά ή σε άλλα περιουσιακά στοιχεία. Οι πιστωτές ενδιαφέρονται για τις ταμειακές ροές, τον χρόνο και το επίπεδο αβεβαιότητας που σχετίζεται με τις αναμενόμενες ταμειακές ροές της επιχείρησης. Για έναν πιστωτή, η επιχείρηση αποτελεί μία πηγή για να λαμβάνει τόκους και το κεφάλαιο που έχει δανείσει και ως εκ τούτου ενδιαφέρεται για την αξιολόγηση της δυνατότητας που έχει μία επιχείρηση να επιστρέψει τα δανειακά της κεφάλαια.
- **Προμηθευτές:** Οι προμηθευτές παρέχουν αγαθά ή υπηρεσίες και όχι οικονομικό κεφάλαιο. Στο πλαίσιο αυτό, ενδιαφέρονται για την εκτίμηση της πιθανότητας να πληρωθούν για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που παρέχουν, ώστε να εξετάσουν τη χρονική περίοδο της πίστωσης που παρέχουν στην επιχείρηση.
- **Εργαζόμενοι:** Οι εργαζόμενοι παρέχουν υπηρεσίες στην επιχείρηση και ενδιαφέρονται για την αξιολόγηση της σταθερότητας, της κερδοφορίας και της ανάπτυξης της επιχείρησης. Στο πλαίσιο αυτό, ενδιαφέρονται για οικονομικές πληροφορίες που θα τους βοηθήσουν να εκτιμήσουν τη συνεχιζόμενη ικανότητα της επιχείρησης να πληρώνει μισθούς και ημερομίσθια καθώς και να παρέχει συνταξιοδοτικά προγράμματα και άλλα οφέλη.

- Πελάτες: Οι πελάτες αντιμετωπίζουν μια επιχείρηση ως μία πηγή αγοράς αγαθών και υπηρεσιών. Οι πελάτες ενδιαφέρονται ώστε να αξιολογήσουν την ικανότητα της επιχείρησης να συνεχίσει να τους παρέχει αγαθά και υπηρεσίες, ειδικότερα στην περίπτωση όπου έχουν μακροπρόθεσμη σχέση με τη συγκεκριμένη επιχείρηση.
- Κυβερνήσεις και εποπτικοί φορείς: Οι κυβερνήσεις και οι φορείς ενδιαφέρονται για τις δραστηριότητες της επιχείρησης διότι με διάφορους τρόπους είναι υπεύθυνοι για την αποτελεσματική κατανομή των οικονομικών πόρων. Επιπροσθέτως, χρειάζονται οικονομικές πληροφορίες για να βοηθήσουν τις δραστηριότητες των φορέων αναφορικά με την εφαρμογή των φορολογικών πολιτικών και την προετοιμασία των στοιχείων εθνικού εισοδήματος.
- Μέλη του κοινού: Μία οντότητα μπορεί να επηρεάζει τα μέλη του κοινού μέσω διαφόρων τρόπων. Για παράδειγμα, μια επιχείρηση μπορεί να συμβάλλει ουσιαστικά στην τοπική οικονομία δίνοντας ευκαιρίες απασχόλησης, καταβάλλοντας φόρους, κάνοντας δωρεές ή δίνοντας εργασία σε προμηθευτές και ως εκ τούτου το κοινό ενδιαφέρεται για να αξιολογήσει την ικανότητα της επιχείρησης να συνεχίσει να αναλαμβάνει τις συγκεκριμένες δραστηριότητες.

1.2. Ιστορική Εξέλιξη Ελεγκτικής

Η διαχρονική μελέτη της ελεγκτικής καθιστά σαφές ότι ο έλεγχος όπως είναι σήμερα γνωστός εντοπίστηκε με την ανάπτυξη των κεφαλαιουχικών εταιριών στη Βρετανία κατά τη διάρκεια του 19^{ου} αιώνα και ειδικότερα κατά την περίοδο της βιομηχανικής επανάστασης. Ειδικότερα, η ελεγκτική επιστήμη στο Ηνωμένο Βασίλειο έχει ως έτος – ορόσημο το 1844 διότι κατά τη συγκεκριμένη χρονική περίοδο νομοθετήθηκαν (α) η κοινή πράξη βάσει της οποίας απαιτούνταν ο έλεγχος των Ανώνυμων Εταιριών και (β) η υποχρέωση επίσημης διαδικασίας εγγραφής για των επιχειρήσεων που θέλουν να θεωρηθούν ως εταιρίες (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2017)².

Η αναφορά ελέγχου αποτελεί το πιο σημαντικό εργαλείο επικοινωνίας που χρησιμοποιούν οι ελεγκτές για να ενημερώσουν τα ενδιαφερόμενα μέλη για τα αποτελέσματα των ελέγχων που έχουν διενεργήσει. Παρά το γεγονός ότι η ελεγκτική

² Νεγκάκης, Χ. & Ταχυνάκης, Π. (2017). Ελεγκτική Εσωτερικός Έλεγχος: Θεωρία και Εφαρμογές. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική.

διαδικασία έχει μεγάλη ιστορία, η πρώτη ανεξάρτητη έκθεση ελέγχου στις ΗΠΑ δόθηκε από την Price Waterhouse το έτος 1903 (Habib, 2013)³.

Αν και οι διαδικασίες ελέγχου εφαρμόστηκαν για πολλά χρόνια, η επίσημη εφαρμογή του ελέγχου υφίσταται σχετικά σύντομη χρονική περίοδο. Η βιομηχανική επανάσταση και η επακόλουθη ανάπτυξη των επιχειρήσεων οδήγησε σε μία ευρεία υιοθέτηση μεθόδων ελέγχου. Ειδικότερα, οι επιχειρήσεις αισθάνθηκαν την ανάγκη εφαρμογής μηχανισμών που ανιχνεύουν την απάτη και οι επενδυτές αύξησαν το ενδιαφέρον τους για συλλογή οικονομικών πληροφοριών που προέρχονται από τις οικονομικές εκθέσεις των εταιριών. Μάλιστα, η εισαγωγή των εταιριών στην χρηματιστηριακή αγορά ενίσχυσε την ανάγκη των επενδυτών για συλλογή οικονομικών πληροφοριών που χαρακτηρίζονται από αξιόπιστα στοιχεία (Byrnes et al., 2015)⁴.

Στο πλαίσιο αυτό, εάν και τα ζητήματα ελέγχου των λογιστικών καταστάσεων και οι διαδικασίες ελέγχου ξεκίνησαν να εφαρμόζονται στις εισηγμένες επιχειρήσεις, η υποχρεωτική εφαρμογή των διαδικασιών ελέγχου στις ΗΠΑ θεσμοθετήθηκε μετά την οικονομική κρίση του 1929. Συγκεκριμένα, ο νόμος περί χρεογράφων και συναλλαγών του 1934 στις ΗΠΑ έδωσε αρμοδιότητες στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς ώστε να δημοσιεύει λογιστικά πρότυπα και πρότυπα ελεγκτικής εποπτείας. Επιπλέον, η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς είχε την υποχρέωση να επιβάλει το συγκεκριμένο νομοθετικό πλαίσιο στις αμερικανικές εταιρίες που ήταν εισηγμένες στην αγορά του Ηνωμένου Βασιλείου. Για να βοηθηθεί η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς στη διασφάλιση ότι οι οικονομικές πληροφορίες προέρχονται με βάση τις θεσμοθετημένες λογιστικές αρχές (GAAP), οι εισηγμένες εταιρίες ήταν υποχρεωμένες να παρέχουν διαβεβαιώσεις σχετικά με τις δημοσιευμένες οικονομικές τους καταστάσεις (Byrnes et al., 2015).

Πολλές από τις ελεγκτικές πρακτικές που αναπτύχθηκαν το επόμενο χρονικό διάστημα δεν ήταν ανεξάρτητες από τις εταιρίες, αλλά εν αντιθέσει βασίζονταν σε πληροφορίες από τα διευθυντικά στελέχη των εταιριών. Επιπροσθέτως, οι βελτιώσεις των προτύπων ελέγχου γινόντουσαν ως μέτρα αντίδρασης σε σημαντικά αρνητικά

³ Habib, A. (2013). A meta-analysis of the determinants of modified audit opinion decisions. *Managerial Auditing Journal*, 28(3), 184-216

⁴ Byrnes, P.E., Al-Awadhi, A., Gullvist, B., Brown – Liburd, H., Teeter, R., Warren, J.D. & Vasarhelyi, M. (2015). Evolution of Auditing: From the Traditional Approach to the Future Audit. *Continuous Auditing*, 285-297

εταιρικά γεγονότα. Για παράδειγμα, οι διαδικασίες ελέγχου των φυσικών αποθεμάτων και η επιβεβαίωση των απαιτήσεων ήταν προαιρετικά μέχρι να αποκαλυφθούν οι δόλιες δραστηριότητες της εταιρίας McKesson & Robbins το έτος 1939. Ως αποτέλεσμα της συγκεκριμένης αποκάλυψης, η AICPA δημιούργησε το SAP 1 τον Οκτώβριο του 1939 βάσει του οποίου οι ελεγκτές έπρεπε να επιθεωρούν τα αποθέματα και να επιβεβαιώνουν τις απαιτήσεις. Επομένως, οι ελεγκτές έγιναν υπεύθυνοι για τον έλεγχο της ίδιας της επιχειρηματικής οντότητας αντί να βασίζονται απλώς στις βεβαιώσεις που παρείχαν τα διοικητικά στελέχη. Ακόμη και όταν εισήχθησαν οι αυτοματοποιημένες λογιστικές διαδικασίες στη δεκαετία του 1950, η εφαρμογή χειρωνακτικών διαδικασιών ελέγχου συνέχισε να εφαρμόζεται.

Ακολούθως, στη δεκαετία του 1960 αναπτύχθηκαν τα πρώτα ελεγκτικά υπολογιστικά συστήματα (IBM, AUDITAPE) τα οποία επέτρεψαν στους ελεγκτές να αυξήσουν την ικανότητα ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων. Κατά τη διάρκεια των επόμενων 25 ετών, πραγματοποιήθηκαν πολλά αξιοσημείωτα γεγονότα που αφορούν την ανάπτυξη πληροφοριακών συστημάτων που παρέχουν αυτοματοποιημένες πρακτικές ελέγχου. Η ανάπτυξη της τεχνολογίας και η εμφάνιση του προσωπικού υπολογιστή παρείχε τη δυνατότητα ηλεκτρονικής επεξεργασίας δεδομένων από τις επιχειρήσεις. Ειδικότερα, στις ΗΠΑ μεταξύ του 1962 και του 1967 ο αριθμός των προσωπικών υπολογιστών που εγκαταστάθηκαν στις επιχειρήσεις τετραπλασιάστηκε. Η εισαγωγή τεχνολογιών από τις επιχειρήσεις συνέβαλε στη δημιουργία του ελεγκτικού εργαλείου CAATS που σχεδιάστηκε για να υποστηρίξει την αυτοματοποιημένη ελεγκτική διαδικασία μέσω ενίσχυσης της ποιότητας και της ταχύτητας ελέγχου (Byrnes et al., 2015).

1.3. Ελεγκτική Διαδικασία

Οι αγορές χρήματος και κεφαλαίου λειτουργούν αποτελεσματικά όταν οι συμμετέχοντες στην αγορά, συμπεριλαμβανομένων των επενδυτών και των πιστωτών, έχουν εμπιστοσύνη για τις δημοσιευμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις και τις ελεγκτικές διαδικασίες. Ένας αυξανόμενος αριθμός χειραγώγησης των οικονομικών καταστάσεων και εταιρικής απάτης συνέβαλε στην ενίσχυση του ρόλου της ελεγκτικής διαδικασίας. Ορισμένα εκ των καθοριστικών

χαρακτηριστικών του λογιστικού επαγγέλματος είναι η αντικειμενικότητα, η ανεξαρτησία και η εμπιστοσύνη (Rezaee & Riley, 2010)⁵.

Σύμφωνα με τους Νεγκάκη & Ταχυνάκη (2017), η Ελεγκτική αποτελεί έναν σημαντικό κλάδο της λογιστικής επιστήμης ο οποίος σχετίζεται με τη διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν την ομαλή διενέργεια οικονομικών ελέγχων. Κύριο αντικείμενο της ελεγκτικής είναι ο έλεγχος των διαδικασιών αλλά και των μεθόδων που εφαρμόζονται από μία εταιρία κατά τη διάρκεια μιας διαχειριστικής χρήσης. Ο έλεγχος πραγματοποιείται από ανεξάρτητα προς την επιχείρηση πρόσωπα (π.χ. από ορκωτούς ελεγκτές), τα οποία εφαρμόζουν το νομικό πλαίσιο και διερευνούν κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας εφαρμόζουν τις παραδεκτές λογιστικές αρχές και τα εφαρμοζόμενα λογιστικά πρότυπα ώστε να διερευνήσουν το κατά πόσο οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις είναι αξιόπιστες (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2017).

Η ελεγκτική διαδικασία αποτελεί μία συστηματική διαδικασία με την οποία συγκεντρώνονται και αξιολογούνται τα ελεγκτικά τεκμήρια, τα οποία αφορούν πιστοποιήσεις οικονομικών ενεργειών και γεγονότων. Στόχος της συγκέντρωσης των ελεγκτικών τεκμηρίων είναι η αξιολόγηση του εάν και κατά πόσο οι παρεχόμενες πιστοποιήσεις ανταποκρίνονται στα προκαθορισμένα κριτήρια. Ουσιαστικά, αντικείμενο της ελεγκτικής διαδικασίας είναι η πρόληψη, η αποκάλυψη και η καταστολή ακούσιων ή εκούσιων λογιστικών λαθών κατόπιν διενέργειας συστηματικού ελέγχου. Η Διεθνής Επιτροπή Ελεγκτικών Προτύπων ορίζει τον έλεγχο ως «την ανεξάρτητη εξέταση των οικονομικών στοιχείων μιας οικονομικής οντότητας, ανεξάρτητα από το μέγεθος ή τη νομική μορφή της, όταν μία εξέταση γίνεται για να εκφράσει γνώμη επ' αυτού» (Λουμιώτης & Τζίφας, 2012)⁶.

Σύμφωνα με τον Καραμάνη (2008)⁷, η διαδικασία ελέγχου μπορεί να πραγματοποιηθεί βάσει των ακόλουθων σταδίων:

- Αναζήτηση & Αναδοχή πελάτη
- Κατανόηση του περιβάλλοντος του πελάτη και των στρατηγικών του κινδύνων

⁵ Rezaee, Z. & Riley, R. (2010). Financial Statement Fraud: Prevention and Detection. John Wiley & Sons Inc

⁶ Λουμιώτης, Β. & Τζίφας, Β. (2012). Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη

⁷ Καραμάνης, Κ. (2008). Σύγχρονη Ελεγκτική. Αθήνα: ΟΠΑ

- Μελέτη και αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας
- Σχεδιασμός και εκτέλεση δοκιμασιών συστήματος εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας
- Σχεδιασμός και εκτέλεση δοκιμασιών για τον εντοπισμό σημαντικών σφαλμάτων
- Ολοκλήρωση ελεγκτικών διαδικασιών
- Έκδοση έκθεσης ελέγχου.

Στο πλαίσιο αυτό, ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μία ανεξάρτητη αντικειμενική διασφάλιση και συμβουλευτική δραστηριότητα που σχεδιάζεται ώστε να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Ουσιαστικά, ο εσωτερικός έλεγχος βοηθάει έναν οργανισμό ώστε να πετυχαίνει τους στόχους της μέσω ενός συστηματικού και πειθαρχημένου τρόπου αξιολόγησης ο οποίος βελτιώνει την αποτελεσματικότητα της διαχείρισης κινδύνων, του ελέγχου και των διαδικασιών εταιρικής διακυβέρνησης (ΠΑ, 2012)⁸. Οι διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου συμβάλλουν στην αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα των λειτουργιών μιας επιχείρησης καθώς παρέχουν αξία στα στελέχη της διοίκησης ως μία ανεξάρτητη πηγή αμερόληπτων πληροφοριών. Επισημαίνεται ότι ο εσωτερικός έλεγχος δεν είναι υπεύθυνος για την εφαρμογή και τη διατήρηση των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου, αλλά εν αντιθέσει οι διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου υποστηρίζουν τους φορείς διακυβέρνησης οι οποίοι είναι υπεύθυνοι για την υλοποίηση και τη συντήρηση των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου (Eulerich et. al., 2017)⁹.

Από την άλλη πλευρά, ο εξωτερικός έλεγχος αποτελεί τη διαδικασία ελέγχου που πραγματοποιείται από φυσικό ή νομικό πρόσωπο που δεν έχει εξαρτημένη σχέση εργασίας με την επιχείρηση η οποία υπόκεινται στον έλεγχο και επιπλέον δεν έχει κάποια οικονομική σχέση με την εταιρία, με τους μετόχους ή τη διοίκησή της. Επιπροσθέτως, το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που διενεργεί εξωτερικό έλεγχο έχει

⁸ ΠΑ (2012). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards). The Institute of Internal Auditors

⁹ Eulerich, M., Henseler, J. & Kohler, A.G. (2017). The internal audit dilemma – the impact of executive directors versus audit committees on internal auditing work. *Managerial Auditing Journal*, 32(9), 854-878

λάβει ειδική άδεια άσκησης του ελεγκτικού επαγγέλματος, όταν αυτό απαιτείται, και διαθέτει τις απαιτούμενες δεξιότητες ελέγχου (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013)¹⁰.

Οι ελεγκτές μπορούν να αποφασίσουν να επιλέξουν μεταξύ ενός αριθμού εναλλακτικών επιλογών ελεγκτικής αναφοράς. Η πιο συνήθης μορφή ελεγκτικής γνώμης είναι η «τυπική χωρίς επιφυλάξεις». Ωστόσο, οι ελεγκτές εκδίδουν επίσης τροποποιημένες εκθέσεις ελέγχου και σε συγκεκριμένες περιπτώσεις πρέπει να παρέχουν αυστηρότερες εκθέσεις ελέγχου με τη μορφή ειδικών εκθέσεων, δυσμενών αναφορών ή αποποίησης ευθύνης για τη διατύπωση της ελεγκτικής γνώμης (Ritternberg et. al., 2012)¹¹.

Η έκθεση των ελεγκτών στις οικονομικές καταστάσεις καλύπτει συνήθως τις τέσσερις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων και συγκεκριμένα (α) τον ισολογισμό, (β) την κατάσταση αποτελεσμάτων, (γ) την κατάσταση ταμειακών ροών και (δ) την κατάσταση μεταβολής κεφαλαίων. Ο ανεξάρτητος ελεγκτής εκφράζει γνώμη αναφορικά με την ορθή παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ισχύοντα πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς (GAAP). Η γνώμη του ελεγκτή μπορεί να εκφραστεί με τους κάτωθι τύπους (Rezaee & Riley, 2010).

- Ανεπιφύλακτη (καθαρή) γνώμη: Ο συγκεκριμένος τύπος γνώμης υποδηλώνει ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται ορθά από όλες τις πλευρές, η χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης και τα αποτελέσματα της λειτουργίας είναι σύμφωνα με τις αρχές GAAP. Επιπλέον, ο συγκεκριμένος τύπος γνώμης αποτελεί τύπο γνώμης που θέλουν να λάβουν οι επιχειρήσεις διότι υποδηλώνει ότι όλες οι οικονομικές διαφωνίες επιλύθηκαν με βάση την ικανοποίηση του ελεγκτή, πριν εκείνος προβεί στην έκδοση της έκθεσής του.
- Ειδική γνώμη: Το γενικό συμπέρασμα του ορκωτού ελεγκτή είναι θετικό όσον αφορά τη δίκαιη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς εκτός από ένα ή περισσότερα οικονομικά στοιχεία ή ζητήματα, τα οποία εξηγούνται στην επεξηγηματική παράγραφο της έκθεσης ελέγχου.

¹⁰ Νεγκάκης, Χ. & Ταχυνάκης, Π. (2013). Σύγχρονα Θέματα ελεγκτικής και εσωτερικού ελέγχου. Αθήνα: Εκδόσεις Διπλογραφία

¹¹ Rittenberg, L.E., Johnstone, K.M. & Gramling, A.A. (2012). Auditing: A Business Risk Approach

- **Ανεπιθύμητη γνώμη:** Είναι το αντίθετο της ανεπιφύλακτης γνώμης. Υποδηλώνει ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν παρουσιάζονται δίκαια και σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.
- **Αποποίηση Απόψεων:** Η συγκεκριμένη γνώμη υποδηλώνει ότι ο ανεξάρτητος ελεγκτής δεν εκδίδει γνώμη για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις λόγω έλλειψης ανεξαρτησίας ή ανικανότητας συγκέντρωσης επαρκών αποδεικτικών στοιχείων.

1.4. Νομοθετικό Πλαίσιο Ελεγκτικής Διαδικασίας

Το νομοθετικό πλαίσιο της ελεγκτικής διαδικασίας στην Ελλάδα για πρώτη φορά θεσπίστηκε επίσημα την περίοδο 1920-1954. Ειδικότερα, το έτος 1920 καθιερώθηκε νομοθετικά στην Ελλάδα ο θεσμός και η ιδιότητα του ελεγκτή για τις ανώνυμες εταιρίες βάσει του Νόμου 2192/1920. Ωστόσο, η ελεγκτική εκείνη την περίοδο χαρακτηρίζονταν (α) από απουσία οργανωμένου πλαισίου για τη σύσταση ελεγκτικού σώματος και την οργάνωση του ελεγκτικού επαγγέλματος και (β) από την νομοθετική παράληψη για τον προσδιορισμό των απαιτούμενων επαγγελματικών προσόντων και των επιστημονικών γνώσεων που πρέπει να έχουν οι ελεγκτές (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2017).

Ακολούθως, το έτος 1931 με το Ν. 5076 έγινε η πρώτη προσπάθεια για τη σύσταση του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (ΣΟΛ) και το έτος 1932 με νομοθετικά διατάγματα έγινε η ρύθμιση της σύνθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου του Σώματος Ορκωτών Λογιστών. Εντούτοις, επισημαίνεται ότι την περίοδο μετά τη διεθνή οικονομική κρίση (1954-1991) πραγματοποιήθηκαν σημαντικές τομές για τη καθιέρωση νομοθετικού πλαισίου της ελεγκτικής διαδικασίας. Ειδικότερα, πραγματοποιήθηκαν νομοθετικές προσπάθειες που είχαν ως στόχο την καθιέρωση της επαγγελματικής ανεξαρτησίας των ελεγκτών.

Ωστόσο, η οικονομική ανάπτυξη στην Ελλάδα κατά την περίοδο 1950 και έπειτα επέβαλε την ανάγκη για καλύτερη νομοθετική ρύθμιση της ελεγκτικής διαδικασίας καθώς και της ανεξαρτησίας των ελεγκτών. Πιο συγκεκριμένα, την περίοδο 1954-1991 πραγματοποιήθηκαν σημαντικές νομοθετικές βελτιώσεις καθώς ιδρύθηκε το Σώμα Ορκωτών Λογιστικών και διαμορφώθηκε το πλαίσιο για καλύτερη και συστηματική λειτουργία του σώματος. Επιπλέον, ειδικοί νόμοι υποχρέωσαν τις περισσότερες Ανώνυμες Εταιρίες να υπάγονται στη διαδικασία ελέγχου από

ορκωτούς ελεγκτές, ενώ καθιερώθηκαν και αριθμητικά κριτήρια που αν δεν τα υπερέβαιναν οι επιχειρήσεις τότε δεν είχαν υποχρέωση για έλεγχο από ορκωτούς ελεγκτές (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2017).

Ακολούθως, με το Προεδρικό Διάταγμα 226/92 πραγματοποιήθηκε η απελευθέρωση του επαγγέλματος του ορκωτού ελεγκτή και δόθηκε η δυνατότητα σε ελεγκτικές εταιρίες να διενεργούν ελέγχους. Παράλληλα, πραγματοποιήθηκε ο εκσυγχρονισμός του κώδικα δεοντολογίας των ελεγκτών και δημιουργήθηκαν πρότυπα αναφοράς με σκοπό την ομοιόμορφη παρουσίαση των ελέγχων. Ωστόσο, ο περαιτέρω εκσυγχρονισμός των ελεγκτικών διαδικασιών πραγματοποιήθηκε με την υιοθέτηση της οδηγίας 2006/43 ΕΚ βάσει της οποίας θεσπίστηκε ένα σύγχρονο και βελτιωμένο νομοθετικό πλαίσιο για το επάγγελμα των ορκωτών ελεγκτών (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2017).

Ως προς τα κριτήρια εφαρμογής εξωτερικού ελέγχου, βάσει των Ν. 4336/15 και Ν. 4308/14 μία οντότητα υποχρεούται σε τακτικό έλεγχο από ορκωτούς ελεγκτές, για οικονομικές χρήσεις μετά του έτους 2016 όταν οι χρηματοοικονομικές της καταστάσεις για δύο συνεχόμενες χρήσεις υπερβαίνουν τουλάχιστον τα κάτωθι κριτήρια:

- Σύνολο στοιχείων ενεργητικού 4.000.000 ευρώ
- Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών 8.000.000 ευρώ
- Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου 50 εργαζόμενους.

1.5. Εσωτερικός Έλεγχος

Η μειωμένη δυνατότητα που έχει η διοίκηση των επιχειρήσεων να έχει άμεση επίβλεψη όλων των ενεργειών και των διαδικασιών που εφαρμόζονται στην επιχείρηση επιτάσσει την ανάγκη για θέσπιση μέτρων και διαδικασιών μέσω των οποίων καθίσταται εφικτή η διασφάλιση της αποτελεσματικής, εύρυθμης και αποδοτικής λειτουργίας των οργανισμών. Στην κατεύθυνση αυτήν, ο εσωτερικός έλεγχος μέσω ενός οργανωμένου Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου συμβάλλει στην επιθεώρηση των διαδικασιών, την παροχή πληροφοριών και τη λήψη αποφάσεων που βοηθούν τις επιχειρήσεις να διασφαλίσουν την καλύτερη λειτουργία τους. Αντικειμενικός σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι η παροχή εξειδικευμένων και

επιστημονικά τεκμηριωμένων υπηρεσιών προς τη διοίκηση της επιχείρησης οι οποίες στοχεύουν στην παροχή αναλύσεων, εκτιμήσεων, παρατηρήσεων για τις λειτουργίες και συναλλαγές της επιχείρησης. Επιπλέον, οι υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου στοχεύουν στη διαμόρφωση κατάλληλων λογιστικών και οικονομικών συστημάτων καθώς και κατάλληλων μηχανογραφικών και πληροφοριακών διαδικασιών για την αποτελεσματικότερη λειτουργία της επιχείρησης και την αξιόπιστη παροχή των οικονομικών αποτελεσμάτων (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2017).

Οι διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου αποτελούν μέρος των δραστηριοτήτων της επιχείρησης και οι οποίες πρέπει να συμβαδίζουν με τα Διεθνή Πρότυπα Επαγγελματικής Εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου καθώς και με το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο. Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου θεωρείται ως ιδιαίτερως σημαντική για τη διαχείριση των κινδύνων που υπάρχουν στις επιχειρήσεις διότι βοηθάει τους οργανισμούς να επιτυγχάνουν τους εταιρικούς στόχους που θέτουν (Gramling et. al., 2004)¹².

Σύμφωνα με τον Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, ο εσωτερικός έλεγχος ορίζεται ως «μία ανεξάρτητη, αντικειμενική διασφάλιση και συμβουλευτική δραστηριότητα που σχεδιάστηκε για να προσθέτει αξία στους οργανισμούς και να βελτιώνει τις λειτουργίες μιας επιχείρησης» και επιπλέον επισημαίνεται ότι «ο εσωτερικός έλεγχος βοηθά έναν οργανισμό να επιτυγχάνει τους στόχους του παρέχοντας μία συστηματική, πειθαρχημένη προσέγγιση που αξιολογεί και βελτιώνει την αποτελεσματικότητα της διαχείρισης κινδύνου, του ελέγχου και των διαδικασιών εταιρικής διακυβέρνησης (Institute of Internal Auditors).

Για την εφαρμογή των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου έχουν αναπτυχθεί κατάλληλα πρότυπα εσωτερικού ελέγχου τα οποία κυρίως καθορίζουν τα χαρακτηριστικά των οργανισμών και των ατόμων που εφαρμόζουν το εσωτερικό έλεγχο καθώς και τον τρόπο διεξαγωγής/ποιοτικών κριτηρίων των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου. Ειδικότερα, κάτωθι παρουσιάζονται τα πέντε γενικά πρότυπα εσωτερικού ελέγχου (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2017):

¹² Gramling, A.A., Maletta, M.J., Schneidere, A. & Church, B.K. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance: a synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*, 23, 194-244

- **Ανεξαρτησία εσωτερικού ελεγκτή & Αντικειμενικό εσωτερικού ελεγκτή:** Ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να είναι ανεξάρτητος από τις δραστηριότητες στις οποίες ασκεί έλεγχο. Επιπλέον, ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να εκτελεί τα ελεγκτικά του καθήκοντα με αντικειμενικότητα ώστε να αποφεύγονται περιπτώσεις σύγκρουσης συμφερόντων. Πρόκειται για τα Διεθνή Πρότυπα Εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου 1110, 1111, 1120 & 1120.
- **Κατάλληλη επαγγελματική κατάρτιση εσωτερικού ελεγκτή:** Ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να παρέχει ελεγκτικές υπηρεσίες με κατάλληλη επαγγελματική επιμέλεια. Ειδικότερα, η στελέχωση του τμήματος εσωτερικού ελέγχου πρέπει να γίνεται με άτομα που έχουν την κατάλληλη τεχνογνωσία και την κατάλληλη κατάρτιση. Παράλληλα, απαιτείται κατάλληλη εποπτεία του τμήματος εσωτερικού ελέγχου που γίνεται από το προγραμματισμό των διαδικασιών έως την κατάθεση του πορίσματος. Ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να βρίσκεται σε συμμόρφωση με τον Κώδικα Δεοντολογίας και ως εκ τούτου πρέπει να τον εφαρμόζει και να συμμορφώνεται με τα πρότυπα εντιμότητας, αντικειμενικότητας, επιμέλειας κ.α.. Τέλος, απαιτείται συνεχής επιμόρφωση των εσωτερικών ελεγκτών και επαγγελματική συνέπεια κατά την εκτέλεση του έργου τους. Πρόκειται για τα Διεθνή Πρότυπα Εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου 1200, 1210 & 1230.
- **Πλαίσιο εντός του οποίου δραστηριοποιείται ο εσωτερικός ελεγκτής:** Ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να διαπιστώνει εάν και κατά πόσο οι στόχοι της επιχείρησης επιτυγχάνονται. Πιο συγκεκριμένα, ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να παρέχει λογική διαβεβαίωση στη διοίκηση (α) για την αξιοπιστία και την ειλικρίνεια των παρεχόμενων πληροφοριών, (β) για τη συμμόρφωση με τις οδηγίες, τους κανονισμούς, τους νόμους και τα σχέδια δράσης, (γ) για τη διασφάλιση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, (δ) για την οικονομική και αποτελεσματική διαχείριση των πόρων και (ε) για την εκπλήρωση των στόχων λειτουργίας της επιχείρησης. Πρόκειται για τα Διεθνή Πρότυπα Εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου 1300, 1311 & 1312.
- **Ποιότητα διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου:** Οι διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου, βάσει των επαγγελματικών προτύπων, εμπεριέχουν τον σχεδιασμό, τον έλεγχο και την αξιολόγηση των πληροφοριών με σκοπό την εξαγωγή και

την κοινοποίηση αποτελεσμάτων και πορισμάτων εσωτερικού ελέγχου. Ειδικότερα, πρέπει να γίνεται κατάλληλος σχεδιασμός του ελεγκτικού έργου μέσω ενός τεκμηριωμένου προγράμματος εσωτερικού ελέγχου, να αξιολογείται η υπάρχουσα πληροφόρηση με σκοπό την τεκμηρίωση των αποτελεσμάτων που φέρει ο εσωτερικός έλεγχος, να κοινοποιούνται τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου στη διοίκηση μέσω υποβολής έκθεσης ελέγχου και να πραγματοποιούνται έλεγχοι συμμόρφωσης ώστε να διαπιστώνεται εάν τα εμπλεκόμενα μέρη έχουν συμμορφωθεί με τις υποδείξεις που έγιναν από τον εσωτερικό έλεγχο. Πρόκειται για τα Διεθνή Πρότυπα Εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου 1320, 1321 & 1322.

- **Τρόπος διοίκησης τμήματος εσωτερικού ελέγχου:** Για τη διοίκηση του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, ο διευθυντής πρέπει (α) με γραπτό τρόπο να καθορίζει τους στόχους, τις λειτουργίες, την οργανωτική διάρθρωση και τις εξουσίες που υπάρχουν στο τμήμα εσωτερικού ελέγχου, (β) να διαμορφώνει σχέδια για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων του εσωτερικού ελέγχου, (γ) να λαμβάνει αποφάσεις και να δίνει οδηγίες με γραπτό τρόπο, (δ) να επιλέγει και να εκπαιδεύει το κατάλληλο προσωπικό εσωτερικού ελέγχου, (ε) να εξυπηρετεί το έργο των εξωτερικών ελεγκτών ώστε να διασφαλίζεται πληρέστερη κάλυψη του ελέγχου και (στ) να εκπονεί και να εφαρμόζει πρόγραμμα αξιολόγηση του ελεγκτικού έργου του τμήματος εσωτερικού ελέγχου ώστε να διασφαλίζεται ότι το τμήμα συμμορφώνεται με τα εφαρμοζόμενα πρότυπα εσωτερικού ελέγχου. Τα κυριότερα πρότυπα της συγκεκριμένης κατηγορίας προτύπων εμπεριέχουν τα Διεθνή Πρότυπα Εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου 2000, 2010, 2010, 2030, 2040, 2050, 2070, 2110, 2120, 2130, 2340 & 2420.

Σύμφωνα με τη θεωρία της αντιπροσώπευσης (agency theory), η ανάγκη για εφαρμογή διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου εντοπίζεται στις αντικρουόμενες σχέσεις – συμφέροντα που υπάρχουν μεταξύ της διοίκησης και των μετόχων της εταιρίας και συμβάλλει στον περιορισμό των προβλημάτων αντιπροσώπευσης στις σχέσεις διοίκησης – μετόχων. Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος έχει βελτιώσει την ποιότητα της εταιρικής διακυβέρνησης των επιχειρήσεων, καθώς συμβάλλει στη διαβεβαίωση

των διοικητικών συμβουλίων αναφορικά με την κατάλληλη διοίκηση των υφιστάμενων κινδύνων (Sarens et. al., 2009)¹³.

Τα αποτελέσματα της εμπειρικής βιβλιογραφίας δείχνουν ότι οι εταιρίες με εσωτερικές διαδικασίες ελέγχου τείνουν να αποτελούν επιχειρήσεις που χαρακτηρίζονται από υψηλή έκθεση σε διαφόρους κινδύνους και ως εκ τούτου δεσμεύονται στη διαχείριση των κινδύνων μέσω εφαρμογής διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου. Ειδικότερα, οι οργανισμοί επενδύουν σε συστήματα ελέγχου με σκοπό την αύξηση της παραγωγικότητας και την ενίσχυση της απόδοσης. Ο ρόλος των εσωτερικών ελεγκτών έγκειται επίσης στην ανάγκη μετριασμού της σπατάλης των οικονομικών πόρων που έχει ένας οργανισμός καθώς και στην αποτροπή της απάτης. Επιπροσθέτως, οι συμβουλές των εσωτερικών ελεγκτών αναφορικά με την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα της χρήσης των πόρων βοηθάει τις επιχειρήσεις ώστε να διαχειριστούν και να αντιμετωπίσουν τους κινδύνους εντοπίζοντας συνθήκες και παράγοντες που ενδέχεται να παρεμποδίσουν την επιχείρηση να επιτύχει τους στόχους που θέτει και στο πλαίσιο αυτό οι εσωτερικοί ελεγκτές προτείνουν μέτρα για την αντιμετώπιση των συγκεκριμένων παραγόντων (Mihret & Grant, 2017)¹⁴.

Στις κύριες αρμοδιότητες του εσωτερικού ελέγχου συγκαταλέγονται οι κάτωθι (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2017):

- Εκτίμηση της συμμόρφωσης της επιχείρησης με τις θεσπισμένες διαδικασίες της διοίκησης και της αξιοπιστίας των πληροφοριών που παρέχονται
- Ενημέρωση της διοίκησης για τα αποτελέσματα ελέγχου και κατάθεση προτάσεων
- Έλεγχος της πληρότητας, της ακρίβειας και της αξιοπιστίας των οικονομικών στοιχείων, κινήσεων και λογαριασμών
- Έλεγχος της πολιτικής προσλήψεων που ακολουθείται στην επιχείρηση
- Αξιολόγηση των σχέσεων συνεργασίας μεταξύ των εργαζομένων

¹³ Sarens, G. & Beelde, L.D. (2009). Internal auditors' perception about their role in risk management: a comparison between US and Belgian companies. *Managerial Auditing Journal*, 21(1), 61-80

¹⁴ Mihret, D.G. & Grant, B. (2017). The role of internal auditing in corporate governance: A Foucauldian analysis. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(3), 699-719

- Αξιολόγηση και διαχείριση του επιχειρηματικού κινδύνου
- Εκτέλεση ελέγχου ειδικού σκοπού στις περιπτώσεις όπου κρίνεται απαραίτητο
- Συνεργασία με τη διοίκηση και με τους εξωτερικούς ελεγκτές για το σχεδιασμό των τακτικών και έκτακτων εξωτερικών ελέγχων

Στο πλαίσιο αυτό, οι υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου καλύπτουν ένα ευρύ φάσμα υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων λειτουργικών υπηρεσιών, υπηρεσιών συμμόρφωσης/εποπτείας, τεχνολογίας πληροφοριών, χρηματοοικονομικών υπηρεσιών, υπηρεσιών διαχείρισης κινδύνων, υπηρεσιών παροχής επιχειρησιακής στρατηγικής και υπηρεσιών εταιρικής διακυβέρνησης και ανίχνευσης της απάτης. Η ανάληψη των συγκεκριμένων σημαντικών ευθυνών απαιτεί ένα υψηλό επίπεδο επαγγελματικού και ευρύτατες ικανότητες από πλευράς των εσωτερικών ελεγκτών (Mihret & Grant, 2017).

1.6. Συνεχής Εξωτερικός Έλεγχος

Η αναβάθμιση των λογιστικών πληροφοριακών συστημάτων που χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις σε συνδυασμό με την προηγμένη τεχνολογία που επιτρέπει τη ροή χρηματοοικονομικών πληροφοριών σε πραγματικό χρόνο, έχει δημιουργήσει την ανάγκη εφαρμογής καινοτομιών στην ελεγκτική διαδικασία. Ειδικότερα, η ενίσχυση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας της ελεγκτικής διαδικασίας σε συνδυασμό με την ενίσχυση της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών καθιστά αναγκαία τη συχνότερη ή συνεχή εφαρμογή διαδικασιών ελέγχου με σκοπό την εξασφάλιση της αξιοπιστίας των οικονομικών πληροφοριών. Το μοντέλο του συνεχούς ελέγχου εισάγει καινοτόμες διαδικασίες σε σύγκριση με τις παραδοσιακές ελέγχου που βασίζονται στις επτά κάτωθι διαστάσεις (Chan & Vararhelyi, 2018)¹⁵:

- **Συνεχείς ή συχνότερους ελέγχους:** Ο έλεγχος σε πραγματικό χρόνο ή ο συχνότερος έλεγχος τείνει να πραγματοποιείται όταν υπάρχουν επιχειρηματικές διαδικασίες υψηλού ρίσκου. Για παράδειγμα, σε ορισμένες βιομηχανικές επιχειρήσεις μπορεί να είναι συνετός ο συνεχής έλεγχος της διαδικασίας εκταμιεύσεων. Εντούτοις, σε ορισμένες περιπτώσεις ο συνεχής έλεγχος μπορεί να μην είναι οικονομικά αποδοτικός και ως εκ τούτου

¹⁵ Chan, D.Y. & Vararhelyi, M.A. (2018). Innovation and Practice of Continuous Auditing. *Continuous Accounting*, 271-283

προτείνεται η εφαρμογή συχνότερων – περιοδικών κύκλων ελέγχου που επαναλαμβάνονται μετά την ολοκλήρωση ενός συγκεκριμένου αριθμού συναλλαγών (π.χ. μετά από X πληρωτές συναλλαγές πραγματοποιείται ο περιοδικός έλεγχος).

- **Εφαρμογή προληπτικού προτύπου ελέγχου:** Στα παραδοσιακά συστήματα ελέγχου, η ελεγκτική διαδικασία πραγματοποιείται σε ετήσια βάση. Επομένως, τα ουσιώδη σφάλματα, οι παραλήψεις ή η εταιρική απάτη μπορεί να μην εντοπιστεί για μήνες πριν εντοπιστεί από τη διαδικασία ελέγχου. Εν αντιθέσει, με την εφαρμογή προηγμένων διαδικασιών ελέγχου δίνεται η δυνατότητα στον ελεγκτή να εντοπίζει άμεσα και να διερευνά έγκαιρα τα ουσιώδη σφάλματα που μπορεί να δημιουργηθούν. Στο πλαίσιο αυτό, ένας συνεχής έλεγχος θεωρείται ως ένας προληπτικός έλεγχος που μπορεί να βοηθήσει στην πρόληψη και την αποτροπή της μετάδοσης λαθών, παραλήψεων και απάτης.
- **Αυτοματοποίηση της ελεγκτικής διαδικασίας:** Η παραδοσιακή ελεγκτική διαδικασία αποτελεί διαδικασία εντάσεως εργασίας που απαιτεί πολύτιμο χρόνο από τους ελεγκτές. Η αυτοματοποίηση των ελεγκτικών διαδικασιών μπορεί να μετριάσει τον περιορισμό χρόνου των ελεγκτών. Σε κάθε περίπτωση, οι υπάρχουσες διαδικασίες ελέγχου μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως σημείο εκκίνησης για τον καθορισμό των ελεγκτικών διαδικασιών που πρέπει να αυτοματοποιηθούν. Ωστόσο, η αυτοματοποίηση όλων των παραδοσιακών διαδικασιών ελέγχου ενδέχεται να μην είναι άμεσα εφικτή.

Οι διαδικασίες ελέγχου απαιτούν πολύπλοκες πράξεις και εκτιμήσεις που βασίζονται στην κρίση των ελεγκτών και στο πλαίσιο αυτό η αυτοματοποίηση των ελεγκτικών διαδικασιών δύναται να εμπεριέχει την εντατικοποίηση και τη συμβολή της τεχνητής νοημοσύνης. Σε κάθε περίπτωση, για να είναι αποτελεσματικές οι αυτοματοποιημένες διαδικασίες ελέγχου, είναι απαραίτητη η τυποποίηση της συλλογής δεδομένων και η επισημοποίηση των πολιτικών εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις. Τα τυποποιημένα δεδομένα και οι τυποποιημένες διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου θα επιτρέψουν την αυτοματοποίηση των ελεγκτικών διαδικασιών και θα έχουν ως αποτέλεσμα την περιορισμένη παρέμβαση των ελεγκτών.

- **Εξέλιξη του ρόλου και των καθηκόντων που εκτελούν οι ελεγκτές:** Η αυτοματοποίηση των διαδικασιών ελεγκτικής μετατρέπουν το ρόλο του ελεγκτή στην εφαρμογή περισσότερο περίπλοκων διαδικασιών, όπως η αξιολόγηση των εκτιμήσεων, που απαιτούν κρίση και επαγγελματικό σκεπτικισμό. Ως εκ τούτου, ο κύριος ρόλος του ελεγκτή στην παροχή συνεχούς ελέγχου διευρύνεται και απαιτεί υψηλό επίπεδο γνώσεων και δεξιοτήτων. Επιπλέον, ο σύγχρονος ρόλος του εξωτερικού ελεγκτή μπορεί να περιλαμβάνει και την ανεξάρτητη πιστοποίηση των ακολουθητέων διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου ως ένας φορέας ανεξάρτητης πιστοποίησης των διαδικασιών που εφαρμόζονται.
- **Αλλαγή της φύσης, του χρόνου και της έκτασης της ελεγκτικής διαδικασίας:** Η εφαρμογή διαδικασιών συνεχούς ελέγχου μεταβάλλει τη φύση των ελεγκτικών εργασιών διότι εισαγάγει αυτοματοποιημένες διαδικασίες ελέγχου και διαδικασίες παρακολούθησης και ελέγχου των δεδομένων που δίνονται σε πραγματικό χρόνο.
- **Αξιοποίηση διαδικασιών μοντελοποίησης δεδομένων και ανάλυσης δεδομένων για την παρακολούθηση και τον έλεγχο των οικονομικών πληροφοριών:** Οι βασικές στατιστικές τεχνικές, όπως η μελέτη αριθμοδεικτών, τάσεων και παλινδρομήσεων χρησιμοποιούνται σε παραδοσιακές διαδικασίες ελέγχου. Εν αντιθέσει, η χρήση τεχνικών ανάλυσης δεδομένων μέσω χρήσης μοντέλων και υποδειγμάτων ανίχνευσης της εταιρικής απάτης αποτελεί μία σύγχρονη διαδικασία που εφαρμόζεται σε πρακτικές συνεχούς ελέγχου.
- **Μεταβολή της φύσης και του χρονικού πλαισίου των εκθέσεων ελέγχου:** Η εφαρμογή διαδικασιών συνεχούς ελέγχου δημιουργεί το πλαίσιο για περισσότερες αναφορές του εξωτερικού ελεγκτή ως προς την αξιοπιστία των οικονομικών πληροφοριών και την ακεραιότητα ως προς την εφαρμογή των υφιστάμενων εσωτερικών κανονισμών (π.χ. εσωτερικού ελέγχου).

Καθίσταται σαφές ότι οι επτά παραπάνω διαστάσεις καινοτομίας στην ελεγκτική διαδικασία συμβάλλουν στην αύξηση της αξιοπιστίας των οικονομικών πληροφοριών που προκύπτουν σε πραγματικό χρόνο (Chan & Vararhelyi, 2018). Το επόμενο

κεφάλαιο αποτελεί μια εκτενέστερη μελέτη της σχετικής βιβλιογραφίας, εστιάζοντας στην σημασία της ελεγκτικής διαδικασίας, στα αποτελέσματα που παράγει, στο ρόλο του ελεγκτή, στην εξασφάλιση της αντικειμενικότητας της διαδικασίας, στους τρόπους αντιμετώπισης της διαφθοράς και στην εξέλιξη και αναβάθμιση της διαδικασίας με την πάροδο του χρόνου.

2^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

Στο δεύτερο κεφάλαιο μελετάται εκτενέστερα η βιβλιογραφία σχετικά με την ελεγκτική των επιχειρήσεων και τη σημασία της μέχρι και τη σύγχρονη εποχή. Έτσι λοιπόν, παρουσιάζονται σημαντικές διαχρονικές απόψεις και έρευνες ανθρώπων που μελέτησαν την ελεγκτική διαδικασία στην πραγματική οικονομία. Θέματα στα οποία γίνεται αναφορά είναι η αναγκαιότητα της παροχής οικονομικών πληροφοριών, ο ρόλος της εταιρικής διακυβέρνησης, η εναρμόνιση των προτύπων ελέγχου με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και οι παράγοντες που επηρεάζουν την ορθή εφαρμογή τους σε μια χώρα. Ιδιαίτερη σημασία δίνεται στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, τα οποία θεωρούνται εξίσου σημαντικά με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) και τους κώδικες εταιρικής διακυβέρνησης που συμβάλλουν στη διασφάλιση ενός υγιούς χρηματοπιστωτικού συστήματος σε κάθε χώρα. Ακόμη, ιδιαίτερη έμφαση δίνεται στην μελέτη του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου, στις διαφορές τους και στη σημασία τους για την αποδοτική λειτουργία των οργανισμών.

Αρχικά, στόχος της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης είναι η παροχή πληροφοριών που είναι χρήσιμες για τη διοίκηση των εταιριών καθώς και για τα ενδιαφερόμενα μέρη ώστε να λάβουν διοικητικές αποφάσεις (FASB, 2006). Για να είναι χρήσιμες οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες πρέπει να είναι έγκυρες και απαλλαγμένες από παραλείψεις και απάτες. Στην πραγματική οικονομία, οι έγκυρες και αξιόπιστες χρηματοοικονομικές πληροφορίες είναι κρίσιμες για την καθημερινή λειτουργία των επιχειρήσεων διότι επηρεάζουν τη διαδικασία στρατηγικού σχεδιασμού, την άντληση κεφαλαίων, τη λήψη πιστωτικών αποφάσεων και τις σχέσεις των εταιριών με τους προμηθευτές τους. Τα προηγμένα λογιστικά πληροφοριακά συστήματα, επιτρέπουν την παραγωγή χρηματοοικονομικών πληροφοριών σε πραγματικό χρόνο, ωστόσο η εφαρμογή των παραδοσιακών διαδικασιών ελέγχου στις οικονομικές καταστάσεις δε συμβαδίζει πάντοτε με τη ροή οικονομικών πληροφοριών σε πραγματικό χρόνο (Chan & Vararhelyi, 2018).

Σύμφωνα με τους Jensen & Meckling (1976)¹⁶, η απόκλιση των συμφερόντων και η αδυναμία των εντολέων να παρακολουθήσουν άμεσα τις πράξεις των εντολοδόχων, οδηγεί σε ηθικό κίνδυνο και σε σύγκρουση συμφερόντων μεταξύ εντολέων και

¹⁶ Jensen, M.C. & Meckling, W.H. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, 3(4), 305-360

πρακτόρων, η οποία με τη σειρά της δημιουργεί κόστος εκπροσώπησης (agency cost). Ο ρόλος της εταιρικής διακυβέρνησης είναι ο περιορισμός του κόστους εκπροσώπησης καθώς και η εξασφάλιση της αξιοπιστίας στις πληροφορίες που παρέχονται από τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις (Cohen et al., 2004)¹⁷.

Η διεθνής εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων και των προτύπων ελέγχου μπορεί να δημιουργήσει ευεργετικά αποτελέσματα στην κατεύθυνση ανάπτυξης μιας αποτελεσματικής και αποδοτικής παγκόσμιας οικονομίας, μέσω της παροχής σχετικών και αξιόπιστων χρηματοοικονομικών πληροφοριών στους χρήστες και στις αγορές (Leuz, 2010)¹⁸. Ωστόσο, αρκετές εμπειρικές μελέτες δείχνουν ότι σε παγκόσμιο επίπεδο υπάρχουν διαφορετικά επίπεδο υιοθέτησης και διάδοσης των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς (ΔΠΧΑ). Ειδικότερα, οι Zeghal & Mhedhbi (2006)¹⁹ εκφράζουν αμφιβολίες αναφορικά με τη διαδικασία σύγκλισης του λογιστικού συστήματος στις αναπτυσσόμενες και στις ανεπτυγμένες οικονομίες.

Τα πρότυπα ελέγχου που ρυθμίζουν την ποιότητα ελέγχου σε μία χώρα, παραδοσιακά αντικατοπτρίζουν τα χαρακτηριστικά του επιχειρηματικού περιβάλλοντος και του νομικού συστήματος που υπάρχει στη συγκεκριμένη χώρα και επομένως τα πρότυπα ελέγχου ποικίλουν μεταξύ των χωρών. Ωστόσο, τα τελευταία χρόνια, έχει αυξηθεί ο αριθμός των χωρών που έχουν υιοθετήσει ένα ενιαίο σύνολο προτύπων και συγκεκριμένα τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ISA). Για παράδειγμα, η ευρωπαϊκή ένωση θεμελίωσε την υιοθέτηση των ISA από το έτος 2005 και ο Καναδάς το έτος 2009, ενώ παράλληλα συζητήση για το εάν πρέπει να υιοθετηθούν τα ISA από τις ΗΠΑ βρίσκεται σε εξέλιξη (Simunic et al., 2016)²⁰.

Η αυξημένη αρχική εστίαση στη θεμελίωση και ανάπτυξη των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου οφείλονταν στην αυξημένη ανησυχία αναφορικά με την ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων που, λόγω της Ασιατικής Κρίσης στη δεκαετία του 1990, επέβαλε την ανάγκη αναπροσαρμογής των προτύπων ελέγχου τα οποία εφαρμόζονταν. Ειδικότερα, διάφοροι διεθνείς οργανισμοί όπως η Παγκόσμια

¹⁷ Cohen, J.R., Krishnamoorthy, G. & Wright, A. (2004). Corporate governance mosaic and financial reporting quality. *Journal of Accounting Literature*, 23, 87-152

¹⁸ Leuz, C. (2010). Different approaches to corporate reporting regulation: How jurisdictions differ and why. *Accounting and Business Research*, 40(3), 229-256

¹⁹ Zeghal, D. & Mhedhbi, K. (2006). An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries. *The International Journal of Accounting*, 41(4), 373-386

²⁰ Simunic, D.A., Ye, M. & Zhang, P. (2016). The joint effects of multiple legal system characteristics on auditing standards and auditor behavior. *Contemporary Accounting Research*, 34(1), 7-38

Τράπεζα, το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο κ.α., επέκριναν μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες για τη μη αποδοχή των τοπικών προτύπων GAAP, όταν προετοίμαζαν τις οικονομικές εκθέσεις και υπογράμμισαν την ανάγκη για αποτελεσματικότερο και καλύτερο συντονισμό μεταξύ των διεθνών και εθνικών ελεγκτικών προτύπων (Needles et al., 2002)²¹.

Οι εμπειρικές έρευνες καταδεικνύουν ότι η καθυστέρηση στην υιοθέτηση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων από ορισμένες χώρες μπορεί να εξηγηθεί (α) από την ανάγκη για επίλυση των λογιστικών θεμάτων (π.χ. μέτρηση) πριν από τη διαδικασία θεώρησης του τρόπου με τον οποίον θα εφαρμοστούν τα ελεγκτικά πρότυπα στις συγκεκριμένες χώρες, (β) από την ανάγκη ώστε αρχικά να νομοθετούνται θέματα λογιστικής και ελέγχου που παρέχουν την απαραίτητη νομική υποστήριξη για τη διενέργεια εξωτερικών ελέγχων, αλλά η καθυστέρηση μπορεί να προκύψει λόγω της βραδύτητας εφαρμογής των νομοθετικών διαδικασιών, (γ) από την επίδραση που έχουν οι μεγάλες λογιστικές εταιρίες οι οποίες ιστορικά λειτουργούν σε ένα καθεστώς αυτορρύθμισης και ως εκ τούτου δεν επιθυμούν να υιοθετήσουν εξωτερικά καθορισμένες πρακτικές ελέγχου, (δ) από την αντίσταση των τοπικών εποπτικών αρχών στην υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου (ISA) διότι η χρήση των τοπικών προτύπων ελέγχου επιτρέπει στις τοπικές εποπτικές αρχές να έχουν έλεγχο πάνω στη διαδικασία ελέγχου και (ε) από το χαμηλό επίπεδο επαγγελματικής εκπαίδευσης και κατάρτισης στον τομέα της λογιστικής, η οποία πιθανόν να επηρεάσει την ποιότητα της ελεγκτικής διαδικασίας σε ορισμένες χώρες (Booлакy & Soobaroyen, 2017)²².

Οι Needles et al (2002) υποστήριξαν ότι οι παραπάνω παράγοντες μπορεί να εντοπίζονται σε ερευνητικό επίπεδο, ωστόσο δεν υπάρχει θεωρητικό πλαίσιο που να δικαιολογεί την επιλογή τους. Στο πλαίσιο αυτό, έδειξαν ότι ο βαθμός στον οποίον υπάρχει δέσμευση εφαρμογής των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου εξαρτάται από τον τρόπο με τον οποίον το λογιστικό επάγγελμα και τα λογιστικά πρότυπα πρώτον εμπίπτουν στη σχετική δικαιοδοσία και δεύτερον από τον τρόπο με τον οποίον οι ρυθμιστικές αρχές χειρίζονται την επιβολή και συμμόρφωση των εταιριών με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (Needles et.al., 2002).

²¹ Needles, B.E., Ramamoorti, S. & Shelton, S.W. (2002). The role of international auditing in the improvement of international financial reporting. *Advances in International Accounting*, 15, 181-201

²² Boolaky, P.K. & Soobaroyen, T. (2017). Adoption of International Standards on Auditing (ISA): Do Institutional Factors Matter? *International Journal of Auditing*, 21, 59-81

Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου θεωρούνται εξίσου σημαντικά με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) και τους κώδικες εταιρικής διακυβέρνησης που συμβάλλουν στη διασφάλιση ενός υγιούς χρηματοπιστωτικού συστήματος σε κάθε χώρα. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις που ελέγχονται βάσει των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων θεωρούνται ως αξιόπιστες και ως καλής ποιότητας. Επομένως, η εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου δίνει στους επενδυτές μεγαλύτερη άνεση για την ορθολογική λήψη οικονομικών αποφάσεων (Schockaert & Houyoux, 2007)²³.

Η Παγκόσμια Τράπεζα στις εκθέσεις της για την παρατήρηση των προτύπων και κωδίκων (ROSC) υπογραμμίζει τη σημασία της υιοθέτησης των Δ.Π.Ε. ως ένα εργαλείο ενίσχυσης της εμπιστοσύνης στο χρηματοπιστωτικό σύστημα μιας χώρας. Υπό αυτήν την έννοια, επενδυτές, ρυθμιστικές αρχές και διεθνείς οργανισμοί ενδιαφέρονται ώστε οι διαδικασίες ελέγχου να πραγματοποιούνται βάσει των Δ.Π.Ε. και στο πλαίσιο αυτό θεωρούν ότι η εφαρμογή των Δ.Π.Ε. σχετίζεται με τη διαφάνεια των οικονομικών πληροφοριών που προέρχονται από τη συγκεκριμένη χώρα. Ειδικότερα, η χρηματοδότηση χωρών από το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο γίνεται υπό την προϋπόθεση ότι η χώρα έχει υιοθετήσει και έχει εναρμονιστεί με την εφαρμογή των Δ.Π.Ε.. Σύμφωνα με τους Humphrey & Loft (2013)²⁴ οι επενδυτές, οι ρυθμιστικές αρχές και το ευρύτερο κοινό επιθυμεί σε μεγαλύτερο βαθμό την εναρμόνιση των χωρών με την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου, ειδικότερα μετά την πρόσφατη παγκόσμια κρίση του 2009 (Humphrey & Loft, 2013).

Στο πλαίσιο αυτό, επισημαίνεται ότι ο εξωτερικός έλεγχος αποτελεί ένα όργανο παρακολούθησης και επομένως είναι ένα κρίσιμο τμήμα διάρθρωσης της εταιρικής διακυβέρνησης. Οι ελεγκτές θεωρούνται ως εργαλεία παρακολούθησης καθώς ο εξωτερικός ελεγκτής μπορεί να δημιουργήσει μία φήμη μόνο παρέχοντας ανεξάρτητη πιστοποίηση επί των οικονομικών καταστάσεων που ετοιμάζονται από τη διοίκηση. Το ζήτημα του εάν και κατά πόσο οι ελεγκτές λειτουργούν ανεξάρτητα και παρέχουν κατάλληλες ελεγκτικές γνωμοδοτήσεις αποτελεί θέμα που απασχολεί το δημόσιο συμφέρον. Η διατύπωση της ελεγκτικής γνώμης αποτελεί μία πολύπλοκη διαδικασία που εμπεριέχει (α) την αξιολόγηση των αποφάσεων αποδοχής και διατήρησης

²³ Schockaert, D. & Houyoux, N. (2007). International standards on auditing within the European Union. *Forum Financier*, 72(8), 515-529

²⁴ Humphrey, C. & Loft, A. (2013). Contemporary audit regulation – going global. *Handbook of Key Global Financial Markets, Institutions and Infrastructure*, 31, 333-343

πελατών, (β) την αξιολόγηση της εξοικείωσης της επιχείρησης με τους πελάτες της, (γ) την αξιολόγηση της διαδικασίας εφαρμογής διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου, (δ) την απόκτηση ουσιαστικών στοιχείων σχετικά με τους ισχυρισμούς και (ε) τη συγκέντρωση αποτελεσμάτων για τον σχηματισμό της ελεγκτικής γνώμης (Rittenberg et al., 2012).

Επιπροσθέτως, η εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου ενθαρρύνει τους εξωτερικούς ελεγκτές ώστε να βασίζονται περισσότερο στις διεργασίες που πραγματοποιούνται σε επίπεδο εσωτερικού ελέγχου. Ωστόσο, απαιτείται από τους εξωτερικούς ελεγκτές πρώτον να αντιλαμβάνονται την ποιότητα των αποτελεσμάτων εσωτερικού ελέγχου, πριν από την επικύρωσή τους και κατόπιν να αποφασίζουν για την επαρκή αντικειμενικότητα και ικανότητα των αποτελεσμάτων που προκύπτουν από τις εφαρμοζόμενες διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου (Zain et al., 2015)²⁵.

Τα εμπειρικά στοιχεία δείχνουν ότι η υψηλότερη ποιότητα των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου δημιουργεί μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα και κατά συνέπεια δημιουργείται αποτελεσματικότητα κόστους από την σχέση μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου. Η διερεύνηση της επίδρασης που έχει η εφαρμογή διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου στις αμοιβές ελέγχου δείχνουν ότι οι υψηλότερη ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου δημιουργεί μεγαλύτερη εμπιστοσύνη των εξωτερικών ελεγκτών στις διαδικασίες που εκφράζεται κυρίως μέσα από τη μείωση των ουσιαστικών δοκιμαστικών διαδικασιών που πραγματοποιούνται και ως αποτέλεσμα δημιουργεί χαμηλότερες αμοιβές εξωτερικού ελέγχου (Prawitt et.al., 2011)²⁶.

Ως προς την εφαρμογή του εξωτερικού ελέγχου, εντοπίζονται εμπειρικές έρευνες που εστιάζουν στη συσχέτιση μεταξύ της ποιότητας του εξωτερικού ελέγχου και του αριθμού των ελεγκτών. Δεδομένων των δυσκολιών στη μέτρηση της ποιότητας του ελέγχου, ο λόγος για τον οποίον υπάρχει ερευνητικό ενδιαφέρον για το συγκεκριμένο ζήτημα έγκειται στη λήψη απόφασης από τις επιχειρήσεις για τις ελεγκτικές εταιρίες

²⁵ Zain, M.M., Zaman, M. & Mohamed, Z. (2015). The Effects of Internal Audit Function Quality and Internal Audit Contribution to External Audit on Audit Fees. *International Journal of Auditing*, 19, 134-147

²⁶ Prawitt, D.F., Sharp, N.Y. & Wood, D.A. (2011). Reconciling archival and experimental research: Does IA contribution affects the external audit fees? *Behavioral Research in Accounting*, 23(2), 187-206

που θα διενεργήσουν εξωτερικό έλεγχο καθώς και για το συνολικό επίπεδο ελεγκτικών αμοιβών (Felix et.al., 2001)²⁷.

Στην έρευνά τους οι Felix et.al., (2001) εξέτασαν την επίδραση που είχε η συμβολή του εσωτερικού ελέγχου στις διαδικασίες εξωτερικού ελέγχου και ειδικότερα την επίδραση που είχε στις αμοιβές ελέγχου μέσω δύο ερωτηματολογίων που συμπληρώθηκαν το πρώτο από τις εταιρίες που υπόκεινται σε έλεγχο καθώς και το δεύτερο από τους εξωτερικούς ελεγκτές. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι η συμβολή του εσωτερικού ελέγχου στις διαδικασίες εξωτερικού ελέγχου αποτελεί σημαντικό παράγοντα που επηρεάζει τις αμοιβές ελέγχου μέσω στατιστικά σημαντικής και αρνητικής συσχέτισης. Επιπλέον, οι ερευνητές εντόπισαν ότι η διαθεσιμότητα και η ποιότητα των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου αποτελούν σημαντικούς παράγοντες που καθορίζουν το επίπεδο στο οποίο ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλλει στη διενέργεια του εξωτερικού ελέγχου (Felix et al., 2001).

Στην έρευνά του ο Krishnamoorthy (2002)²⁸ διερεύνησε τον τρόπο με τον οποίον οι τρεις παράγοντες, η αντικειμενικότητα, ικανότητα και απόδοση εργασίας εσωτερικών ελέγχων που αντιμετωπίζονται από τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου SAS 9 & SAS 65 αλληλοεπιδρούν στη διαδικασία καθορισμού των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου. Η μελέτη χρησιμοποίησε αναλυτικές μεθόδους που βασίζονται στη μεθοδολογία Bayesian και τα αποτελέσματα έδειξαν ότι ο βαθμός σημαντικότητας των παραγόντων (α) αντικειμενικότητα, (β) ικανότητα και (γ) απόδοση εσωτερικού ελέγχου διαφέρει ανάλογα με τον τύπο των αποδείξεων (συγκλίνουσες και αποκλίνουσες) που παρατηρούνται και επηρεάζεται από τις αλληλεξαρτήσεις που υπάρχουν μεταξύ των συγκεκριμένων τριών παραγόντων (Krishnamoorthy, 2002).

Στην έρευνά της η Niemi (2004)²⁹ εξετάζει τη σχέση μεταξύ του αριθμού των ελεγκτών και των συνολικών ελεγκτικών αμοιβών, χρησιμοποιώντας δεδομένα από τις αμοιβές και τα χαρακτηριστικά των ελεγκτών από 103 μικρές ελεγκτικές εταιρίες που δραστηριοποιούνται στην Φιλανδία. Τα αποτελέσματα της έρευνας δείχνουν ότι υπάρχει στατιστικά σημαντική και θετική συσχέτιση μεταξύ του αριθμού των

²⁷ Felix, W.L., Gramling, A. & Maletta, M. (2001). The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution. *Journal of Accounting Research*, 39(3), 513-534

²⁸ Krishnamoorthy, G. (2002). A multistage approach to external auditors' evaluation of the internal audit function. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 95-121

²⁹ Niemi, L. (2004). Auditor Size and Audit Pricing: Evidence from Small Audit Firms. *European Accounting Review*, 13(3), 541-560

ελεγκτών και της συνολικής ελεγκτικής αμοιβής. Επιπλέον, εντοπίζεται ότι τόσο το μέγεθος όσο και η τεχνική ικανότητα των ελεγκτών επηρεάζει θετικά την αμοιβή των ελεγκτών (Niemi, 2004).

Οι Gramling & Vandervelde (2006)³⁰ μέσω της θεωρίας συγγενικής ομάδας εξέτασαν το βαθμό μεροληψία των εξωτερικών ελεγκτών σε σχέση με την ποιότητα των εσωτερικών ελέγχων, ειδικότερα όταν οι υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου παρέχονται από μία δημόσια λογιστική εταιρία. Οι μελετητές διεξήγαγαν πειραματική μελέτη με εσωτερικούς και εξωτερικούς ελεγκτές και δεν διαπίστωσαν καμία διαφορά στις αξιολογήσεις της ικανότητας, της απόδοσης και της συνολικής ποιότητας μεταξύ των δύο ομάδων εργασίας (εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών). Ωστόσο, οι απαντήσεις των εξωτερικών ελεγκτών έδειξαν ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές θεωρούν ότι η αντικειμενικότητα των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου είναι υψηλότερη όταν ο εσωτερικός έλεγχος παρέχεται από άλλη λογιστική εταιρία (Gramling & Vandervelde, 2006).

Η έρευνα των Hassink, et.al., (2010)³¹, είχε ως σκοπό τη διερεύνηση του βαθμού στον οποίον οι εξωτερικοί ελεγκτές συμμορφώνονται με τα πρότυπα ελέγχου όταν εντοπίσουν κάποια εταιρική απάτη και εάν η συμμόρφωση των ελεγκτών με τα Δ.Π.Ε. εξαρτάται από το είδος της εταιρικής απάτης (δηλαδή απάτη αποθεμάτων, απάτη διοίκησης έναντι εργαζομένων, απάτη διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου κ.α.) καθώς και από την εμπειρία των ελεγκτών ή τα χαρακτηριστικά των ελεγκτικών εταιριών που πραγματοποιούν τον εξωτερικό έλεγχο. Η συγκεκριμένη έρευνα χρησιμοποίησε δεδομένα από τις 30 κορυφαίες Ολλανδικές ελεγκτικές εταιρίες και συνολικά επιλέχθηκαν 1218 εταιρίες που ελέγχθηκαν οι οποίες έλαβαν ταχυδρομικά ερωτηματολόγιο (Hassink et.al., 2010).

Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές δε συμμορφώνονται με ορισμένα σημαντικά στοιχεία απάτης. Ειδικότερα, εντοπίστηκαν στατιστικά σημαντικές διαφορές μεταξύ των ελεγκτικών εταιριών ως προς τη συμμόρφωση με τα σχετικά ελεγκτικά πρότυπα. Επιπλέον, οι ελεγκτές φαίνεται να εντοπίζουν την εταιρική απάτη με τυχαίο τρόπο, ενώ οι μισοί από τους ελεγκτές του

³⁰ Gramling, A.A. & Vandervelde, S.D. (2006). Assessing internal audit quality. *Internal Auditing*, 21, 26-33

³¹ Hassink, H., Meuwissen, R. & Bollen, L. (2010). Fraud detection, redress and reporting by auditors. *Managerial Auditing Journal*, 25(9), 861-881

δείγματος θεωρούσαν ότι έχουν «σημαντικό ρόλο» στην ανίχνευση της εταιρικής απάτης. Τα αποτελέσματα της έρευνας δείχνουν ότι υπάρχει ανάγκη για επιπρόσθετη κατάρτιση των εξωτερικών ελεγκτών ώστε να εντοπίζουν με μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα την εταιρική απάτη, ενώ παράλληλα εντοπίζεται η ανάγκη εφαρμογής της μεθόδου των «κόκκινων σημάτων» μέσω των οποίων θα υποδηλώνονται οι υποψίες για ύπαρξη εταιρικής απάτης (Hassink et al., 2010).

Ακόμη, η έρευνα των Suwaidan & Qasim (2010)³² είχε ως σκοπό τη διερεύνηση των αντιλήψεων ενός δείγματος εξωτερικών ελεγκτών στην Ιορδανία αναφορικά με τη σημασία που δίνουν σε ορισμένους παράγοντες που μπορούν να επηρεάσουν την εξάρτησή της διενέργειας εξωτερικού ελέγχου από τις υφιστάμενες διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου. Επιπροσθέτως, οι ερευνητές αξιολόγησαν την ύπαρξη στατιστικά σημαντικής συσχέτισης μεταξύ του βαθμού εμπιστοσύνης στις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου και στις αμοιβές ελέγχου των εξωτερικών ελεγκτών. Το δείγμα της έρευνας αποτελείται από 100 εξωτερικούς ελεγκτές και με τη μέθοδο της πολλαπλής παλινδρόμησης αναλύεται ο βαθμός στον οποίον οι ελεγκτικές αμοιβές επηρεάζονται από τους διαφόρους παράγοντες.

Τα αποτελέσματα της έρευνας δείχνουν ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές στην Ιορδανία ξετάζουν την αντικειμενικότητα, την ικανότητα και την απόδοση εργασίας των εσωτερικών ελέγχων ως σημαντικούς παράγοντες που επηρεάζουν την εμπιστοσύνη τους. Ειδικότερα, η διάσταση «αντικειμενικότητα» συγκέντρωσε τον υψηλότερο μέσο όρο. απαντήσεων με τιμή 4,35, η ικανότητα είχε μέσο όρο 4,18 και η απόδοση εργασίας συγκέντρωσε μέσο όρο 4,15. Τα αποτελέσματα της παλινδρόμησης έδειξαν ότι το μέγεθος της ελεγχόμενης εταιρίας αποτελεί τη σημαντικότερη μεταβλητή που εξηγεί τη διακύμανση των πληρωτέων ελεγκτικών αμοιβών για τις εταιρίες του δείγματος (Suwaidan & Qasim, 2010).

Ακόμη, σκοπός της εργασίας των Johl, et.al., (2013)³³, ήταν ο έλεγχος της επίδρασης που έχουν οι διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου, ο οποίος αποτελεί ολόένα και πιο ανεπτυγμένη πρακτική των εταιριών, στην ποιότητα των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων. Ειδικότερα, ερευνήθηκε η ύπαρξη σχέσης μεταξύ της

³² Suwaidan, M.S. & Qasim, A. (2010). External auditors' reliance on internal auditors and its impact on audit fees: An empirical investigation. *Managerial Auditing Journal*, 25(6), 509-525

³³ Johl, S.K. Johl, S.K., Subramaniam, N. & Cooper, B. (2013). Internal audit function, board quality and financial reporting quality: evidence from Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 28(9), 780-814

ποιότητας των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου και των μη κανονικών (ευκαιριακών) αποσβέσεων. Οι ερευνητές χρησιμοποίησαν δεδομένα τα οποία ανέλυσαν με τη μέθοδο της γραμμικής παλινδρόμησης. Τα αποτελέσματα της έρευνας δείχνουν ότι εάν και τα αρχικά στοιχεία δείχνουν μία μη αναμενόμενη θετική συσχέτιση μεταξύ της ποιότητας των εσωτερικών διαδικασιών ελέγχου και των μη κανονικών αποσβέσεων, η συσχέτιση εξαρτάται από το βαθμό στον οποίον οι εταιρίες αναθέτουν τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου σε άλλες ανεξάρτητες επιχειρήσεις.

Κατόπιν εξαίρεσης των εταιριών που αναθέτουν σε άλλες εταιρίες τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου, τα αποτελέσματα δείχνουν ότι η σχέση μεταξύ ποιότητας εσωτερικού ελέγχου και μη κανονικών αποσβέσεων είναι αρνητική και ειδικότερα η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου, η εστίαση στις διαδικασίες ελέγχου και οι επενδύσεις σε συστήματα ελέγχου συνδέονται με χαμηλότερες (ευκαιριακές) μη κανονικές αποσβέσεις. Στη συνέχεια, παρατηρείται ότι εάν και η χαμηλή ποιότητα διοίκησης και η χαμηλή ποιότητα εσωτερικού ελέγχου σχετίζονται αρνητικά με τις μη κανονικές (ευκαιριακές) αποσβέσεις, η αλληλεπίδραση των μεταβλητών συνδέεται θετικά με τις μη φυσιολογικές αποσβέσεις, υποδεικνύοντας την ύπαρξη σχέσης υποκατάστασης μεταξύ της ποιότητας διοίκησης και της ποιότητας εσωτερικού ελέγχου (Johl et.al., 2013).

Επίσης, στην έρευνα των Lin, et.al., (2014)³⁴ εξετάζεται εάν και κατά πόσο η διπλή πολιτική ελέγχου που εφαρμόζεται στην Κίνα επηρεάζει μια συγκεκριμένη πτυχή της ποιότητας ελέγχου, τον συντηρητισμό του ελεγκτή. Στην Κίνα οι εισηγμένες εταιρίες πρέπει να εκδώσουν δύο χρηματοοικονομικές καταστάσεις που βασίζονται η πρώτη στα Πρότυπα Ελέγχου της Κίνας και η δεύτερη στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Επιπλέον, σύμφωνα με την επιτροπή κεφαλαιαγοράς της Κίνας οι οικονομικές εκθέσεις βάσει των Κινέζικων Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς θα πρέπει να ελέγχονται από μία εγχώρια ελεγκτική εταιρία, ενώ οι οικονομικές εκθέσεις που είναι σύμφωνες με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς θα πρέπει να ελέγχονται από μία εγκεκριμένη ελεγκτική εταιρία του εξωτερικού και βάσει των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου. Με βάση ένα δείγμα 7046 παρατηρήσεων κατά την περίοδο 2001-2006, οι ερευνητές

³⁴ Lin, C.J., Lin, H.L. & Yen, A.R. (2014). Dual audit, audit firm independence and auditor conservatism. *Review of Accounting and Finance*, 13(1), 65-87

μελέτησαν εμπειρικά εάν η απαίτηση για διπλές οικονομικές καταστάσεις και διπλούς ελέγχους επηρεάζει τον συντηρητισμό των ορκωτών ελεγκτών.

Τα αποτελέσματα της εργασίας έδειξαν ότι η διπλή απαίτηση ελέγχου περιορίζει στατιστικά σημαντικά τη χρήση της αύξηση εισοδήματος με διακριτική ευχέρεια αλλά όχι τη μείωση του εισοδήματος με διακριτική ευχέρεια. Εξάλλου, η οικονομική πληροφόρηση γίνεται περισσότερο συντηρητική όταν δύο ελεγκτές προέρχονται από δύο μη συνδεδεμένες ελεγκτικές εταιρίες. Παρόλα αυτά, η διαφορική ανάλυση των αποτελεσμάτων απέτυχε να δείξει την ύπαρξη στατιστικά σημαντικής μείωσης στη συντηρητικότητα των ελέγχων μετά την εφαρμογή της απαίτησης για διπλές οικονομικές εκθέσεις που πραγματοποιήθηκε το έτος 2007 (Lin et al., 2014).

Η έρευνα των Beams & Yan (2015)³⁵ είχε ως σκοπό τη διερεύνηση των αποτελεσμάτων που είχε η πρόσφατη διεθνής οικονομική κρίση στο συντηρητισμό των ορκωτών ελεγκτών. Ειδικότερα, οι ερευνητές χρησιμοποίησαν ένα δείγμα αμερικανικών προβληματικών επιχειρήσεων για την περίοδο 2006-2011 ώστε να ελέγχουν την ύπαρξη στατιστικά σημαντικής αλλαγής στη συντηρητικότητα των ελεγκτών. Η ανάλυση πραγματοποιήθηκε αξιοποιώντας υπόδειγμα λογιστικής παλινδρόμησης ώστε να ελεγχθεί η επίδραση ορισμένων παραγόντων στη συντηρητικότητα των ελεγκτών. Τα αποτελέσματα της έρευνας δείχνουν ότι οι ορκωτοί ελεγκτές έγιναν περισσότερο συντηρητικοί καθώς εξέδιδαν εκθέσεις ελέγχου με υψηλή ανησυχία. Η αύξηση του συντηρητισμού των ελεγκτών παρατηρείται τόσο στις μεγαλύτερες όσο και στις μικρότερες ελεγκτικές επιχειρήσεις. Επιπλέον, οι ερευνητές έδειξαν ότι ο αυξημένος συντηρητισμός υποχώρησε με την υποχώρηση της οικονομικής κρίσης (Beams & Yan, 2015).

Στην έρευνά τους οι Eulerich, et.al., (2017), εξετάζουν τον τρόπο με τον οποίον οι διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου διαφέρουν ανάλογα με την επίδραση που έχουν οι εκτελεστικές επιτροπές και οι επιτροπές αμοιβών στις εταιρίες. Η έρευνα βασίζεται σε στοιχεία που συλλέχθηκαν από τον Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελέγχων και ειδικότερα χρησιμοποιούνται 524 απαντήσεις από στελέχη ελέγχου εταιριών των ΗΠΑ μέσω των οποίων εξετάζονται οι επιδράσεις που προκαλούνται από τις αλληλεπιδράσεις των εκτελεστικών επιτροπών και των επιτροπών αμοιβών. Τα

³⁵ Beams, J. & Yan, Y.C. (2015). The effects of financial crisis on auditor conservatism: US evidence. *Accounting Research Journal*, 28(2), 160-171

αποτελέσματα της εργασίας δείχνουν ότι οι επιτροπές αμοιβών και οι εκτελεστικές επιτροπές έχουν διαφορετικά άμεσα και διαφορετικά έμμεσα αποτελέσματα στο χαρτοφυλάκιο δραστηριοτήτων που εκτελούνται για τον εσωτερικό έλεγχο των εταιριών (Eulerich et. al., 2017).

Σε άλλη έρευνα των Murphy-Smith et. al., (2011)³⁶ αναφέρεται ότι η παγκόσμια μετακίνηση προς τα διεθνή πρότυπα για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση και τον έλεγχο θα έχει σημαντικό αντίκτυπο στο έργο των εταιρικών λογιστών και των εσωτερικών ελεγκτών. Σε όλες τις χώρες, τα λογιστικά πρότυπα και τα πρότυπα ελέγχου διαφέρουν ως αποτέλεσμα μοναδικών πολιτιστικών, πολιτικών, νομικών και οικονομικών παραγόντων. Οι συνεχιζόμενες προσπάθειες εναρμόνισης των λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων αναμένεται να ωφελήσουν την οικονομική δραστηριότητα σε έθνη ανά τον κόσμο. Αυτό το άρθρο εξετάζει το ρόλο των διεθνών λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων στη σημερινή παγκόσμια οικονομία. Μια σύντομη ιστορική αναδρομή του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) παρέχεται μαζί με τις προκλήσεις για τη χρήση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) που εκδίδει το IASB. Παρέχεται ένα παράδειγμα ισολογισμού που δείχνει πώς τα αποτελέσματα των ΔΠΧΑ μπορούν να διαφέρουν από τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές των ΗΠΑ. Παρέχεται ένα σύντομο ιστορικό του Διεθνούς Συμβουλίου Ελέγχου και Εξασφάλισης (IAASB), καθώς και οι τρέχουσες εξελίξεις σχετικά με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (ISA) που εξέδωσε το IAASB.

Στην έρευνα του Mennicken A. (2008)³⁷ αναλύεται η χρήση και κυκλοφορία των διεθνών ελεγκτικών προτύπων σε μια μεγάλη μετασοβιετική ρωσική εταιρεία ελέγχου, καθώς αυτή αντιμετωπίζει τις προκλήσεις της διεθνούς εναρμόνισης. Περιγράφει αυτή τη διαδικασία ως έναν από τους "συνδετικούς κόσμους" και τη μετάφραση. Σε μια διεξοδική έρευνα βασισμένη σε πεδία μελέτης, εντοπίζει διάφορες προσπάθειες για να αρθρώσει και να συνδέσει τους σοβιετικούς και μετασοβιετικούς κόσμους, παλιούς και νέους φανταστικούς κόσμους ελέγχου. Το έγγραφο υπογραμμίζει την εύθραυστη και επισφαλή φύση των διεθνών έργων τυποποίησης. Δείχνει πώς τα ιδεώδη του παγκόσμιου ελέγχου και της διεθνούς συγκρισιμότητας

³⁶ Murphy-Smith, M. M., Gomes, J. S., ... & Cook, J. T. (2001). Baby-friendly hospital initiative improves breastfeeding initiation rates in a US hospital setting. *Pediatrics*, 108(3), 677-681

³⁷ Mennicken, A. (2008). Connecting worlds: The translation of International Auditing Standards into post-Soviet audit practice. *Accounting, Organizations and Society*, 33, 384-414

εμπλέκονται και αμφισβητούνται από τις παγκόσμιες διαιρέσεις του ελεγκτικού έργου, τα προβλήματα και τις πρακτικές εξουσίας και αποκλεισμού και τους αγώνες για ενδοτομεακή διάκριση, οι οποίες με τη σειρά τους υπονομεύουν και προωθούν τη σύνδεση των κόσμων μέσω των προτύπων.

Στην μελέτη του ο Abdel-Qader, (2012)³⁸, διαπίστωσε ότι πολλές επικρίσεις απευθύνονταν στα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (ISA). Έτσι, ο ISA χρειάζεται περισσότερες ερμηνείες και βελτιώσεις για να είναι πιο εφαρμόσιμες και κατάλληλες για την Ιορδανία. Η διατριβή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές στην Ιορδανία συμμορφώνονται με τον ISA. Από τις αντιλήψεις των εξωτερικών ελεγκτών, των μετόχων, των ακαδημαϊκών, των εσωτερικών ελεγκτών και της δημοσιονομικής διαχείρισης, υπάρχει στην Ιορδανία κενό προσδοκιών ελέγχου. Οι εξωτερικοί ελεγκτές, οι μέτοχοι και ο ISA ευθύνονται για το κενό αυτό. Απαιτούνται βελτιώσεις τόσο στις επιδόσεις των ελεγκτών όσο και στον ISA για τη γεφύρωση του χάσματος των προσδοκιών ελέγχου. Επιπλέον, η παρούσα εργασία εισάγει συστάσεις για την εξάλειψη των αδικαιολόγητων προσδοκιών των μετόχων, γεγονός που αποτελεί έναν από τους λόγους για το κενό προσδοκιών ελέγχου στην Ιορδανία.

Σε άλλη έρευνα των Judge W. et. al., (2010)³⁹, πραγματοποιήθηκε μελέτη ως εξής: Ερευνητικό ζήτημα: Η αποτελεσματική εταιρική διακυβέρνηση απαιτεί ακριβείς και αξιόπιστες οικονομικές πληροφορίες. Ιστορικά, κάθε έθνος έχει αναπτύξει και ακολουθήσει τα δικά του οικονομικά πρότυπα. Ωστόσο, καθώς οι χρηματοπιστωτικές αγορές εδραιώνονται σε μια παγκόσμια αγορά, υπάρχει ανάγκη για ένα κοινό σύνολο χρηματοοικονομικών προτύπων. Ως αποτέλεσμα, υπάρχει μια κίνηση προς την εναρμόνιση των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) σε ολόκληρη την παγκόσμια οικονομία. Ενώ έχει διεξαχθεί αξιολογη έρευνα σχετικά με τις επιδράσεις της υιοθέτησης των ΔΠΧΠ, υπήρξε σχετική μικρή συστηματική μελέτη ως προς τα προηγούμενα της υιοθέτησης των ΔΠΧΠ. Συνεπώς, η μελέτη αυτή επιδιώκει να καταλάβει γιατί ορισμένες οικονομίες έχουν υιοθετήσει γρήγορα τα πρότυπα των ΔΠΧΠ, ενώ άλλοι υιοθετούν εν μέρει τα ΔΠΧΑ και ακόμη εξακολουθούν να αντιστέκονται.

³⁸ Abdel-Quader (2012). Comparison of industrial WSN standards. In 4th international conference on digital ecosystems and technologies (pp. 632-637). IEEE

³⁹ Judge, W., Li, S., & Pinsker, R. (2010). National adoption of international accounting standards: An institutional perspective. *Corporate Governance: An International Review*, 18(3), 161-174

Ερευνητικά ευρήματα / αποτελέσματα: Αφού ελέγξουμε την κεφαλαιοποίηση της αγοράς και την αύξηση του ΑΕΠ, διαπιστώνουμε ότι η εξωτερική βοήθεια, η διείσδυση των εισαγωγών και το επίπεδο εκπαίδευσης που επιτυγχάνεται σε μια εθνική οικονομία είναι όλα προγνωστικά του βαθμού υιοθέτησης των προτύπων IFRS σε 132 αναπτυσσόμενες, αναπτυγμένες οικονομίες. Θεωρητικές / Ακαδημαϊκές επιπτώσεις: Βρέθηκε ότι και οι τρεις μορφές ισομορφικών πιέσεων (δηλαδή, καταναγκαστικές, μιμητικές και κανονιστικές) είναι προβλέψιμες για την υιοθέτηση των ΔΠΧΠ. Κατά συνέπεια, η θεσμική θεωρία με την έμφαση που δόθηκε στην αναζήτηση νομιμοποίησης από τους κοινωνικούς φορείς υποστηρίχθηκε σχετικά καλά από τα δεδομένα. Αυτό υποδηλώνει ότι η διαδικασία υιοθέτησης των ΔΠΧΠ οδηγείται περισσότερο από τις πιέσεις της κοινωνικής νομιμοποίησης, παρά από την οικονομική λογική. Εμπειρίες πολιτικών:

Για τους υπεύθυνους για τη χάραξη πολιτικής, τα ευρήματά υποδηλώνουν ότι οι θεσμικές πιέσεις εντός μιας οικονομίας αποτελούν τους βασικούς μοχλούς υιοθέτησης των ΔΠΧΠ. Κατά συνέπεια, οι υπεύθυνοι για τη χάραξη πολιτικής πρέπει να επιδιώξουν να επηρεάσουν τις θεσμικές πιέσεις που παρεμποδίζουν και / ή ενισχύουν την υιοθέτηση των ΔΠΧΠ. Για στελέχη πολυεθνικών εταιρειών, τα ευρήματά μας παρέχουν πληροφορίες που μπορούν να βοηθήσουν στην εξήγηση και πρόβλεψη της υιοθέτησης των μελλοντικών ΔΠΧΠ στις οικονομίες όπου λειτουργούν οι θυγατρικές τους από το εξωτερικό. Αυτή η δυνατότητα θα μπορούσε να είναι χρήσιμη για τη δημιουργία ανταγωνιστικών πλεονεκτημάτων για τις θυγατρικές εταιρείες του εξωτερικού στις οποίες αντιστάθηκε η υιοθέτηση των ΔΠΧΑ ή για την αποφυγή ανταγωνιστικών μειονεκτημάτων για τις θυγατρικές εξωτερικού που δεν είναι εξοικειωμένες με τα πρότυπα των ΔΠΧΠ.

Η παγκοσμιοποίηση εγείρει ανησυχίες σχετικά με την ικανότητα των εθνικών κυβερνήσεων να ρυθμίζουν την περιβαλλοντική συμπεριφορά των επιχειρήσεων και τις συνθήκες εργασίας. Οι επιχειρήσεις και οι βιομηχανίες μπορούν να επωφεληθούν από τις διαφορές των εθνικών κανονισμών μεταβάλλοντας τις δραστηριότητες ρυπογόνων και έντασης εργασίας σε χώρες με χαλαρούς κανονισμούς [Korten, (1995)⁴⁰; Vernon, (1998)⁴¹]. Αυτά αφορούν το άμεσο ενδιαφέρον για την αυστηρή

⁴⁰ Korten, D. C. (1995). *When Corporations Rule the World* (West Hartford, CT. Kumarian Press).
Mathews, J (1997) *Power shift*, *Foreign Affairs*, 76(1), 50-66

⁴¹ Vernon, R. (1998). *In the hurricane's eye*. Harvard University Press

αυτορρύθμιση της περιβαλλοντικής συμπεριφοράς και των συνθηκών εργασίας [Rappaport & Flaherty, (1992)⁴²].

Η αυτορρύθμιση αναφέρεται στην υιοθέτηση περιβαλλοντικών και εργασιακών προτύπων πέρα από τις απαιτήσεις της κυβερνητικής ρύθμισης. Τα διεθνή πιστοποιημένα πρότυπα παρέχουν έναν πιθανό μηχανισμό διακυβέρνησης για την αυστηρή αυτορρύθμιση στην παγκόσμια οικονομία [Boiral, (2003a)⁴³; Cashore, (2002)⁴⁴; Christmann & Taylor, (2001)⁴⁵; Delmas & Terlaak, (2001)⁴⁶; Potoski & Prakash, (2004)⁴⁷; Rugman & Verbeke, (2001)⁴⁸]. Ωστόσο, δεν υπάρχουν ουσιαστικά διαθέσιμα δεδομένα για να αναλυθεί πόσο αποτελεσματικά λειτουργούν συστήματα αυτορρύθμισης βασισμένα σε πιστοποιητικά πρότυπα (O'Rourke, 2003)⁴⁹. Στο παρόν έγγραφο στόχος μας είναι να συμβάλουμε στην καλύτερη κατανόηση των συνθηκών υπό τις οποίες διεθνή πιστοποιητικά πρότυπα μπορούν να είναι αποτελεσματικοί μηχανισμοί για αυστηρή αυτορρύθμιση μέσω εμπειρικής εξέτασης των καθοριστικών παραγόντων της συμμόρφωσης των επιχειρήσεων με αναγνωρίσιμες τυποποιημένες απαιτήσεις. Έχουν προταθεί διεθνή πιστοποιητικά πρότυπα ως μηχανισμός διακυβέρνησης για την εταιρική συμπεριφορά, όπου οι κυβερνητικές ρυθμίσεις είναι απίθανο να είναι αποτελεσματικές.

Πρότυπα όπως το πρότυπο συστήματος περιβαλλοντικής διαχείρισης ISO 14000 και το πρότυπο κοινωνικής ευθύνης SA 8000 μπορούν να συμβάλουν στην αυστηρή αυτορρύθμιση, καθορίζοντας απαιτήσεις που υπερβαίνουν τους κανονισμούς της τοπικής αυτοδιοίκησης. Αυτά τα πρότυπα δεν αναπτύσσονται και εφαρμόζονται από κυβερνήσεις, αλλά από μη κυβερνητικές ομάδες ενδιαφερομένων, συμπεριλαμβανομένου του Διεθνούς Οργανισμού Τυποποίησης (ISO) 4 και οργανώσεων υπεράσπισης.

⁴² Rappaport, A., & Flaherty, M. F. (1992). Corporate responses to environmental challenges: Initiatives by multinational management. Praeger

⁴³ Boiral, O. (2003). ISO 9000: Outside the iron cage. *Organization science*, 14(6), 720-737

⁴⁴ Cashore, B. (2002). Legitimacy and the privatization of environmental governance: How non-state market-driven (NSMD) governance systems gain rule-making authority. *Governance*, 15(4), 503-529

⁴⁵ Christmann, P., & Taylor, G. (2001). Globalization and the environment: Determinants of firm self-regulation in China. *Journal of international business studies*, 32(3), 439-458

⁴⁶ Delmas, M. A., & Terlaak, A. K. (2001). A framework for analyzing environmental voluntary agreements. *California management review*, 43(3), 44-63

⁴⁷ Potoski, M., & Prakash, A. (2004). The regulation dilemma: Cooperation and conflict in environmental governance. *Public Administration Review*, 64(2), 152-163

⁴⁸ Rugman, A. M., & Verbeke, A. (2001). Subsidiary-specific advantages in multinational enterprises. *Strategic Management Journal*, 22(3), 237-250

⁴⁹ O'Rourke (2003) The ISA 700 auditor's report and the audit expectation gap—do explanations matter? *International Journal of Auditing*, 16(3), 286-307

Οι επιχειρήσεις μπορούν να αποκτήσουν τυποποιημένη πιστοποίηση από ανεξάρτητους ελεγκτές τρίτων που επαληθεύουν τη συμμόρφωση μιας επιχείρησης με τις τυπικές απαιτήσεις. Οι επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιούν πιστοποιήσεις για την εμπορία των προϊόντων τους. Έτσι, αυτός ο μηχανισμός διακυβέρνησης βασίζεται στην υπόθεση ότι οι επιχειρήσεις θα υιοθετήσουν οικειοθελώς αυτά τα πρότυπα επειδή είναι καλό για τις επιχειρήσεις - επειδή οι πελάτες προτιμούν να αγοράζουν προϊόντα από πιστοποιημένους προμηθευτές [Cashore, (2002); Christmann & Taylor, (2001); Florini, (2003)⁵⁰]. Προκειμένου τα αναγνωρίσιμα πρότυπα να είναι αποτελεσματικός μηχανισμός διακυβέρνησης για την αυστηρή αυτορρύθμιση, οι πιστοποιημένες επιχειρήσεις πρέπει να συμμορφώνονται με τις απαιτήσεις του προτύπου. Η μεγαλύτερη εμπειρική έρευνα σε πιστοποιημένα πρότυπα αντιμετωπίζει την πιστοποίηση ως δυαδική μεταβλητή που μετρά την υιοθέτηση των πρακτικών που καθορίζονται από το πρότυπο [Corbett & Kirsch, (2001)⁵¹; Delmas, (2002); Guler, et.al., (2002)⁵²] της πιστοποίησης σχετίζεται με την πραγματική εφαρμογή των συγκεκριμένων πρακτικών.

Ωστόσο, οι ερωτήσεις σχετικά με την πιστοποίηση των ελεγκτών, την ανεξαρτησία των ελεγκτών και τον περιοδικό χαρακτήρα των ελέγχων δημιουργούν ανησυχίες σχετικά με την αποτελεσματικότητα των πιστοποιήσεων τρίτων [Boiral, (2003b); (2005); O'Rourke, (2003); Stenzel, (2000)⁵³; Swift, et.al., (2000)⁵⁴; Van der Wiele & Brown, (1997)⁵⁵; Yeung & Mok, (2005)⁵⁶]. Είναι πιθανό οι επιχειρήσεις να αποκτήσουν τυπική πιστοποίηση για να αποδείξουν τη δέσμευσή τους για υπεύθυνη περιβαλλοντική συμπεριφορά και συνθήκες εργασίας, αποσυνδέοντας την πιστοποίηση από τις πρακτικές που ακολουθούν στον οργανισμό (Meyer & Rowan,

⁵⁰ Florini, A. (2003). *The coming democracy: New rules for running a new world*. Island Press

⁵¹ Corbett, C. J., & Kirsch, D. A. (2001). International diffusion of ISO 14000 certification. *Production and operations management*, 10(3), 327-342

⁵² Guler, I., Guillén, M. F., & Macpherson, J. M. (2002). Global competition, institutions, and the diffusion of organizational practices: The international spread of ISO 9000 quality certificates. *Administrative science quarterly*, 47(2), 207-232

⁵³ Stenzel (2000). Motivations for ISO 14001 in the hotel industry. *Tourism Management*, 27(3), 481-492

⁵⁴ Swift, T. A., Humphrey, C., & Gor, V. (2000). Great expectations? The dubious financial legacy of quality audits. *British Journal of Management*, 11(1), 31-45

⁵⁵ Van Der Wiele, T., & Brown, A. (1997). ISO 9000 series experiences in small and medium-sized enterprises. *Total Quality Management*, 8(2-3), 300-304

⁵⁶ Yeung, G., & Mok, V. (2005). What are the impacts of implementing ISOs on the competitiveness of manufacturing industry in China? *Journal of world Business*, 40(2), 139-157

1977)⁵⁷. Πρόσφατες έρευνες έχουν δείξει ότι πολλές επιχειρήσεις που δεν συμμορφώνονται με τις απαιτήσεις ενός προτύπου σε συνεχή βάση μπορούν ακόμα να περάσουν περιοδικούς ελέγχους για συνεχή πιστοποίηση [Boiral, (2003b); Yeung & Mok, (2005)].

Αυτά τα ευρήματα αμφισβητούν τη δύναμη της σχέσης μεταξύ της πιστοποίησης και της εφαρμογής των πιστοποιημένων πρακτικών και της αποτελεσματικότητας των πιστοποιητικών προτύπων ως μηχανισμού διακυβέρνησης. 5 Οι συνθήκες υπό τις οποίες τα αναγνωρίσιμα πρότυπα είναι αποτελεσματικοί μηχανισμοί διακυβέρνησης δεν έχουν διερευνηθεί επαρκώς. Οι ερευνητές δεν έδωσαν προσοχή στους παράγοντες που καθορίζουν αν οι πιστοποιημένες επιχειρήσεις εφαρμόζουν πραγματικά τις απαιτήσεις που προβλέπονται από το πρότυπο. Για την αντιμετώπιση αυτού του ζητήματος εξετάζουμε τους καθοριστικούς παράγοντες της ποιότητας των πιστοποιημένων επιχειρήσεων για την εφαρμογή διεθνών πιστοποιητικών προτύπων. Οι επιχειρήσεις με πρότυπη εφαρμογή χαμηλής ποιότητας δεν χρησιμοποιούν τις πρακτικές που προβλέπονται από τα πιστοποιημένα πρότυπα στις καθημερινές λειτουργίες.

Αναφερόμαστε σε αυτό ως συμβολική εφαρμογή. Αντίθετα, οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν υψηλής ποιότητας χρησιμοποιούν με συνέπεια τις πρακτικές των πιστοποιημένων προτύπων, τις οποίες αναφερόμαστε ως ουσιαστική εφαρμογή. Προτείνουμε στις επιχειρήσεις να προσεγγίσουν στρατηγικά την εφαρμογή των πιστοποιητικών προτύπων επιλέγοντας μια ποιότητα τυποποιημένης εφαρμογής που ταιριάζει με τις αντιλήψεις τους για το κόστος και τα οφέλη. Αν υποθεθεί ότι η ουσιαστική εφαρμογή είναι πιο δαπανηρή για τις επιχειρήσεις παρά για συμβολική εφαρμογή, οι επιχειρήσεις έχουν κίνητρα να επιλέξουν μια χαμηλή ποιότητα υλοποίησης. Τα διεθνή πιστοποιημένα πρότυπα αντιμετωπίζουν όλο και πιο ευρύ φάσμα θεμάτων όπως η διαχείριση της ποιότητας, η περιβαλλοντική διαχείριση, η κοινωνική ευθύνη και οι συνθήκες εργασίας. Το πιο ευρέως διαδεδομένο πρότυπο διαχείρισης πιστοποίησης με περισσότερες από 500.000 πιστοποιήσεις το 2003 (ISO, 2004) είναι το πρότυπο του συστήματος διαχείρισης ποιότητας ISO 9000, το οποίο ξεκίνησε από τον Διεθνή Οργανισμό Τυποποίησης το 1987.

⁵⁷ Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American journal of sociology*, 83(2), 340-363

Ως απάντηση στις προσκλήσεις για την ανάπτυξη ενός παγκόσμιου συστήματος περιβαλλοντικού εαυτού -ρυθμίσεις από τη Διάσκεψη των Ηνωμένων Εθνών του 1992 για το Περιβάλλον και την Ανάπτυξη στο Ρίο ντε Τζανέιρο, ο Διεθνής Οργανισμός Τυποποίησης ανέπτυξε ένα πρότυπο συστήματος περιβαλλοντικής διαχείρισης ISO 14000 και το ξεκίνησε το 1996 (Delmas, 2002). Μέχρι το 2003, ο αριθμός των πιστοποιήσεων ISO 14000 ξεπέρασε τα 60.000 (ISO 2004). Αυτό το περιβαλλοντικό πρότυπο διαμορφώνεται σύμφωνα με το πρότυπο ISO 9000 και χρησιμοποιεί μια παρόμοια, συμβατή προσέγγιση συστήματος διαχείρισης. Το International Social Accountability International (SAI), ένας οργανισμός ανθρωπίνων δικαιωμάτων που επικεντρώνεται στη βελτίωση των συνθηκών εργασίας, επέκτεινε την προσέγγιση του συστήματος διαχείρισης ISO στον τομέα των κοινωνικών θεμάτων και των συνθηκών εργασίας.

Το SAI εισήγαγε το πρότυπο Social Accountability 8000 (SA 8000) το 1998 και απονεμήθηκαν 710 πιστοποιήσεις μέχρι τον Ιούλιο του 2005. Το SA 8000 καθορίζει ένα σύστημα κοινωνικής διαχείρισης σύμφωνα με τα πρότυπα ISO, εκτός από τον καθορισμό προτύπων για βασικά εργασιακά δικαιώματα. Όλα αυτά τα πρότυπα είναι πρότυπα συστήματος διαχείρισης που καθορίζουν τις εσωτερικές οργανωτικές διαδικασίες και τις πρακτικές διαχείρισης που εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις για να αποκτήσουν πιστοποίηση. Αυτά τα πρότυπα δεν καθορίζουν στόχους απόδοσης και δεν αφορούν την ποιότητα των προϊόντων ή υπηρεσιών.

Αντιθέτως, εστιάζουν στο σύστημα διαχείρισης με το οποίο παράγεται ένα προϊόν ή μια υπηρεσία. Το σύστημα διαχείρισης μιας επιχείρησης διαδραματίζει καθοριστικό ρόλο στον εντοπισμό των εσωτερικών προβλημάτων και στην οικοδόμηση ικανοτήτων για την υλοποίηση των απαιτούμενων αλλαγών. Τα πρότυπα του συστήματος διαχείρισης παρέχουν γενικά πλαίσια για κάθε κλάδο. Όλα τα βασικά πρότυπα συστήματος διαχείρισης που χρησιμοποιούνται σήμερα είναι εξαιρετικά συγκρίσιμα με τον τρόπο με τον οποίο λειτουργούν και πρόκειται να εφαρμοστούν. Πιστοποιητικά πρότυπα ως εργαλείο αυτορρύθμισης

Η παγκοσμιοποίηση προκαλεί την εξουσία των εθνικών κυβερνήσεων να ρυθμίζουν την περιβαλλοντική συμπεριφορά και τις συνθήκες εργασίας των

επιχειρήσεων (Strange, 1996)⁵⁸. Οι φθίνουσες εμπορικές συναλλαγές και οι ξένες επενδύσεις επιτρέπουν στις επιχειρήσεις να εκμεταλλεύονται διαφορές μεταξύ των χωρών σε κυβερνητικούς κανονισμούς. Οι επικριτές υποστηρίζουν ότι οι επιχειρήσεις μετακινούν τις πιο ρυπογόνες δραστηριότητές τους σε θυγατρικές ή προμηθευτές σε χώρες με χαλαρούς περιβαλλοντικούς κανονισμούς. [Korten, (1995); Vernon, (1998)]. Ομοίως, υποστηρίζεται ότι χώρες με χαμηλά πρότυπα εργασίας προσελκύουν βιομηχανίες εντάσεως εργασίας. (Mah, 1997)⁵⁹.

Οι εθνικές κυβερνήσεις αναγκάζονται να αγωνιστούν για να προσελκύσουν ξένες άμεσες επενδύσεις και να κάνουν παραχωρήσεις σε πολυεθνικές επιχειρήσεις (Lee, 1997)⁶⁰, γεγονός που αυξάνει τον κίνδυνο της εφαρμογής πιο ελαστικών και λιγότερο ευνοϊκών για την τοπική κοινωνία περιβαλλοντικών και εργασιακών κανονισμών (Spar & Yoffie, 2000)⁶¹. Η πιθανή αποτυχία των κυβερνητικών κανονισμών να προστατεύσουν το περιβάλλον και τα δικαιώματα των εργαζομένων σε μια παγκοσμιοποιημένη οικονομία οδήγησε σε αυξημένο ενδιαφέρον για σταθερή αυτορρύθμιση [Christmann & Taylor, (2001); Rappaport & Flaherty, (1992)].

Στη Διάσκεψη των Ηνωμένων Εθνών για το Περιβάλλον και την Ανάπτυξη που πραγματοποιήθηκε στο Ρίο ντε Τζανέιρο το 1992, πολλοί 8 συμμετέχοντες συμφώνησαν ότι η αυτορρύθμιση των επιχειρήσεων είναι απαραίτητη για την επίτευξη αειφόρου ανάπτυξης. Τα διεθνή πιστοποιητικά πρότυπα είναι ένας σημαντικός μηχανισμός διακυβέρνησης για τη σταθερή αυτορρύθμιση [Boiral, (2003a); Cashore, (2002); Christmann & Taylor, (2001); Delmas & Terlaak, (2001); Potoski & Prakash, (2004); Rugman & Verbeke, (2001)]. Οι απαιτήσεις των πελατών για την εταιρική κοινωνική ευθύνη παρέχουν κίνητρα για αυστηρή αυτορρύθμιση (McWilliams & Siegel, 2001)⁶².

Τα εμπειρικά στοιχεία δείχνουν ότι οι πιστοποιήσεις περιβαλλοντικών και εργασιακών προτύπων βασίζονται κατά κύριο λόγο στις προτιμήσεις των πελατών για

⁵⁸ Strange, S. (1996). *The retreat of the state: The diffusion of power in the world economy*. Cambridge university press

⁵⁹ Mah Jai S. (1997). Core Labour Standards and Export Performance in Developing Countries. *The world economy*, 20(6), 773-785

⁶⁰ Lee, D. H., & Kim, M. H. (1997). Database summarization using fuzzy ISA hierarchies. *IEEE Transactions on Systems, Man, and Cybernetics, Part B (Cybernetics)*, 27(1), 68-78

⁶¹ Spar & Yoffie, (2000). An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries. *The International Journal of Accounting*, 41(4), 373-386

⁶² McWilliams, A., & Siegel, D. (2001). Corporate social responsibility: A theory of the firm perspective. *Academy of management review*, 26(1), 117-127

προϊόντα από πιστοποιημένους προμηθευτές [Christmann & Taylor, (2001); Corbett & Kirsch, (2001)]. Ορισμένα MNE, όπως η GM και η Ford, απαιτούν από όλους τους προμηθευτές τους να λάβουν πιστοποίηση ISO 14001. Έτσι, η πιστοποίηση έχει γίνει προϋπόθεση για την επιχειρηματική δραστηριότητα πολλών προμηθευτών. Οι πιέσεις του πελάτη για αυτορρύθμιση είναι αποτελεσματικές μόνο αν μπορούν να διακριθούν τα χαρακτηριστικά εταιρικής κοινωνικής ευθύνης των προμηθευτών (McWilliams & Siegel, 2001).

Οι προμηθευτές μπορούν να εφαρμόσουν αποτελεσματικά συστήματα περιβαλλοντικής ή κοινωνικής διαχείρισης χωρίς να έχουν οι πιθανοί πελάτες να γνωρίζουν την ύπαρξή τους. Η πιστοποίηση ενημερώνει τους πελάτες ότι ένας προμηθευτής έχει εφαρμόσει ένα σύστημα διαχείρισης που συμμορφώνεται με συγκεκριμένα πρότυπα. Η πιστοποίηση συμβάλλει στην αντιμετώπιση των ασυμμετριών πληροφόρησης μεταξύ των πελατών και των πελατών.

Η έρευνα σχετικά με αναγνωρίσιμα πρότυπα έχει αντιμετωπίσει πρωτίστως δύο ζητήματα: τους καθοριστικούς παράγοντες της τυποποιημένης πιστοποίησης και διάδοσης και τις επιπτώσεις της πιστοποίησης στις επιδόσεις της επιχείρησης σε σχέση με το θέμα που αντιμετωπίζει το πρότυπο. Η έρευνα σχετικά με τους καθοριστικούς παράγοντες της τυπικής υιοθεσίας και διάχυσης δείχνει ότι οι πιέσεις από πραγματικούς και δυνητικούς πελάτες -ιδίως αν βρίσκονται σε ξένες χώρες- αποτελούν σημαντικό εξωτερικό οδηγό τυποποιημένης πιστοποίησης [Christmann & Taylor, (2001); Corbett & Kirsch, (2001); Guler, et.al., (2002); Potoski & Prakash, (2004)]. και ότι άλλοι εξωτερικοί παράγοντες όπως και το εγχώριο πολιτικό και ρυθμιστικό πλαίσιο έχουν επίσης σημασία [Delmas, (2002); Potoski & Prakash, (2004)].

Τα εσωτερικά χαρακτηριστικά και οι δυνατότητες της επιχείρησης επηρεάζουν επίσης την τυποποιημένη πιστοποίηση [Bansal & Hunter, (2003)⁶³; Christmann & Taylor, (2001); Darnell (2003)⁶⁴]. Οι μελέτες σχετικά με το εάν η τυποποιημένη πιστοποίηση βελτιώνει την απόδοση της επιχείρησης σε σχέση με το ζήτημα που

⁶³ Bansal, P., & Hunter, T. (2003). Strategic explanations for the early adoption of ISO 14001. *Journal of Business Ethics*, 46(3), 289-299

⁶⁴ Darnell, G. A., Antalis, T. M., Johnstone, R. W., Stringer, B. W., Ogbourne, S. M., Harrich, D., & Suhrbier, A. (2003). Inhibition of retinoblastoma protein degradation by interaction with the serpin plasminogen activator inhibitor 2 via a novel consensus motif. *Molecular and cellular biology*, 23(18), 6520-6532

αντιμετωπίζει το πρότυπο παρουσιάζει αβέβαια αποτελέσματα. Ενώ μερικές μελέτες διαπίστωσαν ότι ο έλεγχος βελτίωσε τις περιβαλλοντικές επιδόσεις των επιχειρήσεων (Potoski & Prakash, 2005), άλλοι δεν βρήκαν τέτοιο αποτέλεσμα [Andrews et al., (2003)⁶⁵; King et al., (2009)].

Πράγματι, οι Andrews et al., 2003, διαπίστωσαν ότι οι επιχειρήσεις με χαμηλότερες περιβαλλοντικές επιδόσεις ήταν στην πραγματικότητα πιθανότερο να αποκτήσουν πιστοποίηση ίσως ως μια προσπάθεια να αυξηθεί η νομιμότητά τους. Ομοίως, οι εμπειρικές ενδείξεις για την επίδραση της πιστοποίησης στην επιχειρησιακή απόδοση είναι μικτές (Naveh & Marcus, 2004)⁶⁶. Εάν η πιστοποίηση δεν βελτιώνει την απόδοση της επιχείρησης σε σχέση με το 10 πιστοποιημένο θέμα, αμφισβητείται η αποτελεσματικότητα των πιστοποιημένων προτύπων ως εργαλείο για την αυστηρή αυτορρύθμιση.

Ένας πιθανός λόγος για αυτό το εύρημα μπορεί να είναι ότι οι πιστοποιημένες επιχειρήσεις δεν συμμορφώνονται πραγματικά με τις απαιτήσεις του προτύπου. Συμβολική και ουσιαστική εφαρμογή προτύπων Για να μπορούν τα πιστοποιητικά πρότυπα να λειτουργήσουν ως αποτελεσματικός μηχανισμός διακυβέρνησης για αυτορρύθμιση, οι πιστοποιημένες επιχειρήσεις πρέπει να συμμορφώνονται με τις απαιτήσεις των προτύπων. Ωστόσο, η έρευνα έχει δείξει ότι οι επιχειρήσεις συχνά υιοθετούν πολιτικές ή κώδικες δεοντολογίας για συμβολικούς σκοπούς χωρίς να τις εφαρμόζουν στην πράξη [Stevens, et.al., (2005); Westphal & Zajac, (1994)⁶⁷; Westphal & Zajac, (2001)⁶⁸]. Για παράδειγμα, οι Stevens et.al. (2005) διαπίστωσαν ότι τα χρηματοοικονομικά στελέχη σε πολλές επιχειρήσεις δεν χρησιμοποιούν τους κώδικες δεοντολογίας των εταιρειών τους κατά τη λήψη αποφάσεων. Έτσι, η πράξη υιοθέτησης μιας πολιτικής μπορεί να αποσυνδεθεί από την πραγματική εφαρμογή (Meyer & Rowan, 1977).

Η παρακολούθηση προτύπων τρίτων από ανεξάρτητους ελεγκτές μειώνει τον κίνδυνο αποσύνδεσης της πιστοποίησης από την εφαρμογή πιστοποιημένων

⁶⁵ Andrews, T., Curbera, F., Dholakia, H., Goland, Y., Klein, J., Leymann, F., ... & Trickovic, I. (2003). Business process execution language for web services

⁶⁶ Naveh & Markus (2004). ISO 9000/1994, ISO 9001/2000 and TQM: The performance debate revisited. *Journal of Operations Management*, 27(6), 495-511

⁶⁷ Zajac, E. J., & Westphal, J. D. (1994). The costs and benefits of managerial incentives and monitoring in large US corporations: When is more not better? *Strategic management journal*, 15(S1), 121-142

⁶⁸ Westphal, J. D., & Zajac, E. J. (2001). Decoupling policy from practice: The case of stock repurchase programs. *Administrative Science Quarterly*, 46(2), 202-228

πρακτικών (King et.al., 2009). Η πιστοποίηση αφορά την έκδοση γραπτού πιστοποιητικού από ανεξάρτητο εξωτερικό ελεγκτή, ο οποίος αξιολόγησε το σύστημα διαχείρισης ενός οργανισμού και επαλήθευσε ότι συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις που καθορίζονται στο πρότυπο. Προκειμένου να εξασφαλιστεί ότι τα πρότυπα ελέγχονται με συνέπεια σε ολόκληρο τον κόσμο, οι φορείς τυποποίησης καθορίζουν συστήματα για τη διαπίστευση ελεγκτών. Για παράδειγμα, οι ελεγκτές πρέπει να είναι διαπιστευμένοι από τους εθνικούς οργανισμούς διαπίστευσης.

Οι ανησυχίες σχετικά με την ποιότητα του ελέγχου υποδηλώνουν ότι η πιστοποίηση μπορεί να μην εξασφαλίζει τη συνεχή συμμόρφωση της επιχείρησης με τις απαιτήσεις ενός προτύπου. Πρώτον, ορισμένοι ελεγκτές δεν διαθέτουν επαρκείς επιχειρησιακές γνώσεις (Swift et.al., 2000) και τεχνικές γνώσεις συγκεκριμένων βιομηχανιών [Boiral, (2003b); O'Rourke, (2003); Seddon (1997)⁶⁹; Van der Wiele & Brown (1997); Yeung & Mok, (2005)]. Αυτά τα προβλήματα επιδεινώνονται από το γεγονός ότι τα πρότυπα του συστήματος διαχείρισης καθορίζουν τις απαιτήσεις της διαδικασίας και όχι συγκεκριμένα αποτελέσματα, καθιστώντας πιο δύσκολη την επαλήθευση της συμμόρφωσης. Επειδή οι πιστοποιημένες επιχειρήσεις διαδραματίζουν ζωτικό ρόλο στη διαδικασία ελέγχου με την παροχή τεκμηρίωσης σε εξωτερικούς ελεγκτές, οι λιγότερο εξειδικευμένοι ελεγκτές μπορούν να δεχτούν χωρίς κριτική την εσωτερική έκθεση που εκπόνησε η εταιρεία (Yeung & Mok, 2005).

Οι διαφορές που προκύπτουν από την αυστηρότητα του ελέγχου επιτρέπουν στις επιχειρήσεις να περάσουν τον έλεγχο που διενεργείται από έναν ελεγκτή, ενώ προβλέπεται να αποτύχουν σε περίπτωση που ο έλεγχος διενεργηθεί από άλλον ελεγκτή [Boiral, (2003b); Yeung & Mok, (2005)]. Δεύτερον, η ανεξαρτησία του ελεγκτή είναι ουσιώδους σημασίας για την εξασφάλιση αμερόληπτης πιστοποίησης, αλλά οι ελεγκτές επιλέγονται και πληρώνονται από την επιχείρηση που ζητεί πιστοποίηση. Οι επιχειρήσεις ενδέχεται να είναι διατεθειμένες να επιλέξουν ή να συνεχίσουν τις επιχειρηματικές σχέσεις με ελεγκτές οι οποίοι θα παρέχουν την επιθυμητή πιστοποίηση (Swift, et.al., 2000).

Αυτό δημιουργεί μια ενδεχόμενη σύγκρουση συμφερόντων για τους ελεγκτές, οι οποίοι μπορεί να μην αποτυγχάνουν σε μη αξιόλογες εταιρείες επειδή αυτό θα

⁶⁹ Seddon, K. R. (1997). Ionic liquids for clean technology. *Journal of Chemical Technology & Biotechnology: International Research in Process, Environmental AND Clean Technology*, 68(4), 351-356

οδηγούσε σε απώλεια πελατών (Seddon, 1997). Τρίτον, ο συνεχής χαρακτήρας της συμμόρφωσης προς ένα πρότυπο αποκλίνει από τον περιοδικό χαρακτήρα της πιστοποίησης και της επαναπιστοποίησης. Η συμμόρφωση με τα πρότυπα του συστήματος διαχείρισης απαιτεί συνεχή ενεργό αξιοποίηση του συστήματος διαχείρισης. Οι έλεγχοι πιστοποίησης και επαναπιστοποίησης προγραμματίζονται περιοδικά σε προκαθορισμένες ημερομηνίες.

Οι κριτικοί υποστηρίζουν ότι ο έλεγχος περιλαμβάνει επισκέψεις σε εργοστάσια που είναι πολύ σπάνια για να αξιολογούν τις καθημερινές λειτουργίες και η διάρκεια του ίδιου του ελέγχου είναι πολύ μικρή για να προσδιορίσει περισσότερα από τα πιο προφανή προβλήματα, λείπει πολλά σημαντικά ζητήματα [Boiral, (2003b); O'Rourke, (2003)]. Ακόμη, εμπειρικά στοιχεία από την Κίνα, τον Καναδά και την Ιταλία δείχνουν ότι τα προβλήματα ελέγχου επιτρέπουν σε επιχειρήσεις που δεν πληρούν τις απαιτήσεις ISO 9000 ή ISO 14000 να αποκτήσουν πιστοποίηση [Biazzo, (2005)⁷⁰; Boiral, (2003b); Yeung & Mok, (2005)].

Τα αποδεικτικά στοιχεία ότι οι πελάτες δεν πιστεύουν ότι η πιστοποίηση τρίτου μέρους λειτουργεί αποτελεσματικά παρουσιάζεται από τους Swift et.al. (2000), επικαλούμενη μελέτη του Ινστιτούτου Διασφάλισης της Ποιότητας που διαπίστωσε ότι οι έλεγχοι τρίτων δεν αντικατέστησαν πλήρως τους ελέγχους πελατών, με αποτέλεσμα το 63% των πελατών να παρακολουθούν άμεσα τη διαχείριση ποιότητας των πιστοποιημένων προμηθευτών. Οι πελάτες συχνά απαιτούν από τον προμηθευτή τους στην Κίνα να αποκτήσουν πιστοποίηση από συγκεκριμένους ξένους ελεγκτές (Yeung & Mok, 2005), υποδεικνύοντας ότι οι πελάτες ανησυχούν για τις διαφορές στην ποιότητα του ελέγχου. Το γεγονός ότι η πιστοποίηση μπορεί να αποσυνδεθεί από την εφαρμογή των απαιτήσεων ενός προτύπου έχει ως αποτέλεσμα τη διακύμανση της ποιότητας της εφαρμογής των πιστοποιημένων προτύπων στις επιχειρήσεις.

Οι επιχειρήσεις που παρουσιάζουν χαμηλή ποιότητα υλοποίησης δεν χρησιμοποιούν με συνέπεια το σύστημα διαχείρισης που πιστοποιείται από το πρότυπο στις καθημερινές τους λειτουργίες και κάνουν προσπάθειες τελευταίας στιγμής για να προετοιμαστούν για ελέγχους πιστοποίησης. Το πρότυπο εξυπηρετεί

⁷⁰ Biazzo, S. (2005). The new ISO 9001 and the problem of ceremonial conformity: how have audit methods evolved?. *Total Quality Management & Business Excellence*, 16(3), 381-399

έναν συμβολικό σκοπό (Meyer & Rowan, 1977) - επιτρέποντας στις επιχειρήσεις να αποκτήσουν πιστοποίηση για να ικανοποιήσουν τις απαιτήσεις των πελατών τους και να διατηρήσουν μεγαλύτερη νομιμότητα (DiMaggio & Powell, 1991)⁷¹ - χωρίς ουσιαστική εφαρμογή των απαιτήσεων του προτύπου.

Ως εκ τούτου, αναφέρουμε την χαμηλή ποιότητα της εφαρμογής ως συμβολική εφαρμογή. Οι επιχειρήσεις που παρουσιάζουν υψηλή ποιότητα υλοποίησης έχουν ενσωματώσει τις απαιτήσεις του προτύπου στις καθημερινές τους συνήθειες. Επομένως, για τις επιχειρήσεις αυτές το πρότυπο εξυπηρετεί έναν ουσιαστικό σκοπό - οι επιχειρήσεις δεν λαμβάνουν μόνο πιστοποίηση με σκοπό την εμφάνιση. Αναφερόμαστε στην υψηλή ποιότητα της υλοποίησης ως ουσιαστική υλοποίηση.

Η ποιότητα της εφαρμογής των προτύπων του συστήματος διαχείρισης είναι κρίσιμη για την αποτελεσματικότητα αυτών των προτύπων ως μηχανισμού για σταθερή αυτορρύθμιση, επειδή η ποιότητα υλοποίησης μιας επιχείρησης επηρεάζει την απόδοση της επιχείρησης σε σχέση με το θέμα που αντιμετωπίζει το πρότυπο. Για παράδειγμα, η έρευνα έχει δείξει ότι η ποιότητα της εφαρμογής του προτύπου διαχείρισης ποιότητας συνδέεται στενά με την επιχειρησιακή και ποιοτική απόδοση μιας επιχείρησης (Naveh & Marcus, 2004).

Το υψηλό κόστος συμμόρφωσης με την αρχή της συνεχούς βελτίωσης των προτύπων είναι ένας από τους κύριους λόγους για τους οποίους οι εταιρείες που έχουν πιστοποιήσει ISO στην Κίνα δεν εφαρμόζουν πλήρως τα πρότυπα (Yeung & Mok, 2005). Προτείνουμε οι επιχειρήσεις να επενδύσουν μόνο στην ουσιαστική εφαρμογή των πρακτικών στο βαθμό που τα αντιληπτά οφέλη τους από αυτή την επένδυση υπερβαίνουν το κόστος τους. Η ανταπόκριση στις πιέσεις των πελατών αναγνωρίστηκε ως πρωταρχικός καθοριστικός παράγοντας των πιστοποιήσεων του συστήματος διαχείρισης των επιχειρήσεων.

Μέχρι στιγμής, η έρευνα σχετικά με τα πιστοποιητικά πρότυπα αντιμετωπίζει τους πελάτες ως μια ομοιογενή ομάδα. Παρέχουμε μια πιο διαφοροποιημένη άποψη για τις πιέσεις των πελατών, εξετάζοντας ρητά τις προτιμήσεις και τις δραστηριότητες των πελατών, καθώς και τα χαρακτηριστικά της σχέσης ανταλλαγής με τους πελάτες,

⁷¹ DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1991). Introduction. The new institutionalism in organizational analysis. *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, University of Chicago Press, Chicago, IL, 1-38

αναπτύσσοντας τις υποθέσεις μας σχετικά με τους καθοριστικούς παράγοντες της ποιότητας της υλοποίησης των προμηθευτών. Κατά την ανάπτυξη των υποθέσεων μας σχετικά με το ρόλο των πελατών αντλούμε από την οικονομία κόστους συναλλαγών (TCE). Μια κεντρική υπόθεση της TCE είναι ότι οι επιχειρήσεις συμπεριφέρονται ευκαιριακά.

Ο ευκαιριακός χαρακτήρας ορίζεται ως η επιδίωξη του εαυτού με αυτοπεποίθηση (Williamson, 1985)⁷². Χρησιμοποιώντας ένα πλαίσιο TCE, η συμβολική εφαρμογή πιστοποιημένων προτύπων διαχείρισης μπορεί να ερμηνευτεί ως μια ευκαιριακή συμπεριφορά προμηθευτή. Η συμβολική εφαρμογή ενός τυπικού μέσου προμηθευτών κάνει "ψευδή ή άδειο, που είναι αυτοπεποίθηση ... υποσχέσεις" (Williamson, 1975)⁷³, επειδή χρησιμοποιούν την πιστοποίηση ως σήμα χωρίς να συμμορφώνονται πλήρως με τις απαιτήσεις του προτύπου. Ορισμένοι πελάτες μπορεί να ενδιαφέρονται μόνο για την τυπική πιστοποίηση των προμηθευτών τους και όχι για την ποιότητα της τυποποιημένης εφαρμογής τους.

Η συμβολική υλοποίηση ενός προμηθευτή θα ικανοποιούσε τις προσδοκίες των πελατών αυτών. Εξετάζουμε αυτή τη δυνατότητα στην Υπόθεση 1. Η TCE προτείνει ότι η παρακολούθηση και η απειλή κυρώσεων αποτελούν σημαντικά μέσα για τη διασφάλιση της συμμόρφωσης με τους όρους μιας συμφωνίας (Williamson, 1996)⁷⁴. Στις υποθέσεις 2 και 3 εξετάζουμε το ρόλο της παρακολούθησης των πελατών και στις υποθέσεις 4 και 5 εξετάζουμε το ρόλο των κυρώσεων. Οι εταιρικοί πόροι και δυνατότητες όπως οι δυνατότητες εφαρμογής του συστήματος διαχείρισης και οι δυνατότητες περιβαλλοντικής διαχείρισης [Corbett & Kirsch, (2001); Darnell et.al., (2003)] έχουν επίσης προσδιοριστεί ως καθοριστικός παράγοντας της τυπικής πιστοποίησης των επιχειρήσεων.

Προτείνουμε ότι με την πάροδο του χρόνου οι πιστοποιημένες επιχειρήσεις μπορούν να αναπτύξουν δυνατότητες για την καλύτερη εφαρμογή του πιστοποιημένου συστήματος διαχείρισης, καθώς και δυνατότητες για τη διενέργεια ελέγχων πιστοποίησης. Αναπτύσσουμε δύο ανταγωνιστικές υποθέσεις (6α και β) για

⁷² Williamson, O. E. (1985). Asset specificity and economic organization. *International Journal of Industrial Organization*, 3(4), 365-378

⁷³ Williamson, (1975) Multinational companies and the natural environment: Determinants of global environmental policy. *Academy of Management Journal*, 47(5), 747-760

⁷⁴ Williamson, (1996). Corporate governance, values, management, and standards: A European perspective. In *European Corporate Governance* (pp. 81-92). Routledge

να αξιολογήσουμε ποια από τις δυνατότητες αυτές είναι ένας πιο σημαντικός καθοριστικός παράγοντας για την ποιότητα της τυποποιημένης υλοποίησης των προμηθευτών. Οι προμηθευτές χρειάζονται κίνητρα για να δικαιολογήσουν το υψηλότερο κόστος ουσιαστικής εφαρμογής. Η σημασία που αποδίδουν οι πελάτες στο ζήτημα που αντιμετωπίζει ένα πρότυπο επηρεάζει τα κίνητρα των προμηθευτών για ουσιαστική υλοποίηση.

Ορισμένοι πελάτες απαιτούν από τους προμηθευτές τους να λαμβάνουν τυποποιημένη πιστοποίηση για συμβολικούς λόγους, προκειμένου να ανταποκριθούν στις ανησυχίες περί νομιμότητας αποδεικνύοντας ότι λαμβάνουν μέτρα για τον έλεγχο της συμπεριφοράς των επιχειρήσεων στις αλυσίδες εφοδιασμού τους. Αυτοί οι πελάτες είναι πιθανό να είναι ικανοποιημένοι ότι οι προμηθευτές τους έχουν λάβει πιστοποίηση και χωρίς ανησυχία για την ποιότητα της εφαρμογής τους. Εάν οι προμηθευτές αντιληφθούν ότι το ζήτημα δεν έχει μεγάλη σημασία για τους πελάτες τους, δεν υπάρχει κίνητρο για τους προμηθευτές να επενδύσουν περισσότερο στην τυποποιημένη υλοποίηση πέραν του ελάχιστου απαιτούμενου για την πιστοποίηση. Αναμένουμε από τους προμηθευτές να επιλέξουν συμβολική εφαρμογή.

Αντίθετα, οι πελάτες που ανησυχούν βαθύτατα για το ζήτημα που αντιμετωπίζει ένα πρότυπο και για τις επιδόσεις των προμηθευτών σχετικά με το ζήτημα ενδιαφέρονται πιθανώς για την υψηλή ποιότητα της τυποποιημένης εφαρμογής από τους προμηθευτές. Αυτό παρέχει στους προμηθευτές κίνητρα να επιλέξουν την ουσιαστική εφαρμογή, επειδή οι πελάτες μπορούν να ανταμείψουν τους προμηθευτές για την ουσιαστική εφαρμογή ή / και να τιμωρήσουν τους προμηθευτές για την επίτευξη συμβολικής εφαρμογής.

Υπόθεση #1: *Όσο περισσότερο αντιλαμβάνεται ο προμηθευτής το ζήτημα που αντιμετωπίζει ένα πιστοποιημένο πρότυπο συστήματος διαχείρισης ώστε να είναι για τους πελάτες του, τόσο πιο πιθανό είναι ο προμηθευτής να επιλέξει την ουσιαστική εφαρμογή του προτύπου.*

Οι επόμενες δύο υποθέσεις εξετάζουν πώς η πιθανότητα ότι οι πελάτες θα ανιχνεύσουν την ποιότητα της τυποποιημένης εφαρμογής των προμηθευτών τους επηρεάζει την επιλογή συμβολικών και ουσιαστικών εφαρμογών από τους προμηθευτές. Χωρίς άμεση παρακολούθηση, οι πελάτες είναι απίθανο να έχουν

επαρκείς πληροφορίες για να καθορίσουν την ποιότητα υλοποίησης των προμηθευτών τους.

Η θεωρία του κόστους συναλλαγών υποδηλώνει ότι οι περιορισμένες πληροφορίες σχετικά με τη συμπεριφορά των συνεργατών στις σχέσεις ανταλλαγής είναι ένας σημαντικός καθοριστικός παράγοντας της ευκαιριακής συμπεριφοράς (Alchian & Demsetz, 1972)⁷⁵. Όταν οι επιδόσεις είναι δύσκολο να μετρηθούν, τα μέρη έχουν κίνητρα να περιορίσουν τις προσπάθειές τους για την εκπλήρωση της συμφωνίας. Συνεπώς, προτείνουμε στους προμηθευτές που πιστεύουν ότι οι πελάτες τους δεν θα ανιχνεύσουν την ποιότητα της τυποποιημένης υλοποίησης των προμηθευτών τους θα είναι πιο πιθανό να επιλέξουν συμβολική εφαρμογή, ενώ οι προμηθευτές που πιστεύουν ότι οι πελάτες τους θα είναι σε θέση να ανιχνεύσουν την ποιότητα της τυποποιημένης εφαρμογής τους θα είναι περισσότερο πιθανό να επιλέξει ουσιαστική εφαρμογή.

Η TCE υποδεικνύει ότι η παρακολούθηση μειώνει τις ασυμμετρίες πληροφόρησης μεταξύ πελατών και προμηθευτών (Balakrishnan & Koza, 1993)⁷⁶ και ότι η παρακολούθηση αποτελεί τον κύριο μηχανισμό για τη μείωση της πιθανότητας ευκαιριακής συμπεριφοράς των εταίρων ανταλλαγής, διότι οι αποκλίσεις μπορούν να οδηγήσουν σε κυρώσεις όπως κυρώσεις ή τερματισμό της σύμβασης (Lal, 1990)⁷⁷. Οι πελάτες μπορούν να ανιχνεύσουν την ποιότητα της τυποποιημένης εφαρμογής των προμηθευτών τους παρακολουθώντας άμεσα την απόδοση των προμηθευτών στο ζήτημα που αντιμετωπίζει το πιστοποιημένο σύστημα διαχείρισης.

Δεδομένου ότι η άμεση παρακολούθηση των προμηθευτών είναι δαπανηρή για τους πελάτες, οι πελάτες ενδέχεται να προτιμούν να βασίζονται αποκλειστικά σε παρακολούθηση και πιστοποίηση από τρίτους. Ωστόσο, όπως προαναφέρθηκε, η άμεση παρακολούθηση των προμηθευτών από τους πελάτες παράλληλα με την πιστοποίηση προμηθευτών είναι αρκετά συχνή (Swift, et al., 2000) πιθανώς λόγω ανησυχιών σχετικά με την αποτελεσματικότητα της παρακολούθησης από τρίτους. Η πιθανότητα ότι οι πελάτες θα ανιχνεύσουν συμβολική πρότυπη εφαρμογή μπορεί να

⁷⁵ Alchian, A. A., & Demsetz, H. (1972). Production, information costs, and economic organization. *The American economic review*, 62(5), 777-795

⁷⁶ Balakrishnan, S., & Koza, M. P. (1993). Information asymmetry, adverse selection and joint-ventures: Theory and evidence. *Journal of economic behavior & organization*, 20(1), 99-117

⁷⁷ Lal, R. (1990). Soil erosion and land degradation: the global risks. In *Advances in soil science* (pp. 129-172). Springer, New York, NY

αναμένεται να σχετίζεται με τη συχνότητα της άμεσης παρακολούθησης των πελατών.

Υπόθεση #2: *Όσο πιο συχνά οι πελάτες παρακολουθούν τις επιδόσεις ενός προμηθευτή για το ζήτημα που αντιμετωπίζεται από ένα πρότυπο συστήματος διαχείρισης που είναι πιστοποιημένο, τόσο πιο πιθανό είναι να επιλέξει ο προμηθευτής την ουσιαστική εφαρμογή του προτύπου.*

Μερικοί πελάτες βασίζονται σε προγράμματα πιστοποίησης προμηθευτών για να αναπτύξουν έναν κατάλογο εγκεκριμένων προμηθευτών από τους οποίους επιλέγουν (Stump & Heide, 1996)⁷⁸. Τα προγράμματα αυτά καθορίζουν και μετρούν τα κριτήρια επιλογής και διατήρησης προμηθευτών, όπως η ποιότητα των επιδόσεων, οι ικανότητες παραγωγής, οι δυνατότητες περιβαλλοντικής διαχείρισης, οι συνθήκες εργασίας και η οικονομική ισχύς. Οι προμηθευτές που δεν πληρούν τα καθορισμένα κριτήρια θα εξαλειφθούν από την εξέταση. Για να αποφευχθεί το υψηλό κόστος άμεσης παρακολούθησης αυτών των προγραμμάτων, συχνά βασίζονται σε κριτήρια τα οποία οι πελάτες μπορούν να μετρήσουν με σχετικά χαμηλό κόστος, όπως η πιστοποίηση των προτύπων διαχείρισης από τρίτους ελεγκτές από τους προμηθευτές. Επειδή τα προγράμματα αυτά τείνουν να βασίζονται σε κριτήρια που πιστοποιούνται από πιστοποίηση τρίτων, η πιθανότητα ότι οι πελάτες που εξαρτώνται σε μεγάλο βαθμό από τέτοια προγράμματα θα εντοπίσουν την ποιότητα υλοποίησης των προμηθευτών είναι σχετικά χαμηλή. Έτσι, αναμένουμε ότι οι προμηθευτές θα επιλέξουν συμβολική εφαρμογή των προτύπων εάν οι πελάτες τους βασίζονται σε προγράμματα πιστοποίησης προμηθευτών.

Υπόθεση 3: *Η μεγαλύτερη εξάρτηση των πελατών από τα προγράμματα πιστοποίησης προμηθευτών κάνει λιγότερο πιθανό ο προμηθευτής να επιλέξει ουσιαστική εφαρμογή των προτύπων του συστήματος διαχείρισης.*

Οι επόμενες δύο υποθέσεις μας διερευνούν τον τρόπο με τον οποίο οι κυρώσεις επηρεάζουν την ποιότητα της τυποποιημένης εφαρμογής. Το οικονομικό κόστος των συναλλαγών υποδηλώνει ότι οι κυρώσεις για την ευκαιριακή συμπεριφορά μειώνουν την πιθανότητα ότι ένας εταίρος ανταλλαγής θα ενεργήσει ευκαιριακά (Williamson, 1996). Οι αντιλήψεις των προμηθευτών σχετικά με την πιθανότητα ότι οι πελάτες θα

⁷⁸ Stump, R. L., & Heide, J. B. (1996). Controlling supplier opportunism in industrial relationships. *Journal of Marketing Research*, 33(4), 431-441

επιβάλουν κυρώσεις στους προμηθευτές για συμβολική εφαρμογή θα επηρεάσουν την ποιότητα της τυποποιημένης εφαρμογής των προμηθευτών.

Οι πιο αυστηροί πελάτες κυρώσεων μπορούν να επιβάλουν είναι να τερματίσουν τους προμηθευτές. Η πιθανότητα να τερματιστεί ο προμηθευτής για συμβολική εφαρμογή εξαρτάται από δύο κοινές προϋποθέσεις: (1) το κόστος αλλαγής του πελάτη σε άλλο προμηθευτή και (2) τη σημασία της ποιότητας των προμηθειών από τους προμηθευτές στους πελάτες. Πρώτον, το κόστος αλλαγής πελατών προκύπτει από τις δυσκολίες που ανακύπτουν για την αντικατάσταση των σημερινών προμηθευτών (Heide & John, 1988)⁷⁹.

Οι πελάτες με υψηλό κόστος εναλλαγής είναι λιγότερο πιθανό να τερματίσουν τους προμηθευτές για ευκαιριακές συμπεριφορές. Αντιθέτως, μπορούν να επιβάλλουν μικρότερες κυρώσεις ή να συνεργάζονται με προμηθευτές για τη διόρθωση της κατάστασης. Έτσι, οι προμηθευτές που αντιλαμβάνονται ότι το κόστος αλλαγής των πελατών τους είναι υψηλοί μπορεί να πιστεύουν ότι είναι λιγότερο πιθανό να τερματιστούν για συμβολική πρότυπη υλοποίηση. Δεύτερον, οι πελάτες είναι πιθανό να επιβάλλουν κυρώσεις για συμβολική εφαρμογή μόνο εάν το ζήτημα που αφορά το πρότυπο είναι σημαντικό για αυτούς.

Και οι δύο συνθήκες, το χαμηλό κόστος μεταγωγής και η μεγάλη σημασία για τους πελάτες πρέπει να ικανοποιηθούν ταυτόχρονα. Για παράδειγμα, στην περίπτωση που μόνο οι πελάτες που έχουν χαμηλό κόστος μεταγωγής και ανησυχούν βαθιά για την ποιοτική απόδοση των προμηθευτών τους είναι πιθανό να τερματίσουν τους προμηθευτές για συμβολική εφαρμογή. H4: Η πιθανότητα ενός προμηθευτή να επιλέξει ουσιαστική εφαρμογή ενός πιστοποιητικού προτύπου συστήματος διαχείρισης είναι υψηλότερη όταν οι προμηθευτές αντιληφθούν ότι οι πελάτες τους αποδίδουν μεγάλη σημασία στο ζήτημα που πιστοποιείται από το πρότυπο και οι πελάτες έχουν χαμηλό κόστος αλλαγής προμηθευτών.

Το κόστος των κυρώσεων στους προμηθευτές είναι ένα άλλο στοιχείο που επηρεάζει την πιθανότητα ευκαιριακής συμπεριφοράς από τους προμηθευτές. Το κόστος ενός προμηθευτή να τερματίζεται από έναν πελάτη εξαρτάται από το βαθμό στον οποίο ο προμηθευτής έχει πραγματοποιήσει επενδύσεις συγκεκριμένης σχέσης

⁷⁹ Heide, J. B., & John, G. (1988). The role of dependence balancing in safeguarding transaction-specific assets in conventional channels. *Journal of marketing*, 52(1), 20-35

που έχουν υψηλότερη αξία στη σχέση τους με τον σημερινό πελάτη τους σε σχέση με άλλες σχέσεις με τους πελάτες (Klein, et.al., 1978)⁸⁰.

Οι συγκεκριμένες επενδύσεις στις σχέσεις περιλαμβάνουν τις επενδύσεις του χρόνου και της προσπάθειας που απαιτούνται για τη σύναψη σχέσεων εργασίας με τους πελάτες, καθώς και επενδύσεις σε εξειδικευμένα περιουσιακά στοιχεία, όπως ο εξοπλισμός που είναι ειδικά για τον πελάτη. Αυτές οι επενδύσεις για συγκεκριμένες σχέσεις αξίζουν λιγότερα αν ο πελάτης τερματίσει τη σχέση. Εάν ένας προμηθευτής πραγματοποιήσει σημαντικές επενδύσεις συγκεκριμένης σχέσης, το κόστος απώλειας του πελάτη από τον προμηθευτή είναι υψηλό.

Έτσι, τα υψηλά επίπεδα επενδύσεων που σχετίζονται με τη σχέση θα κάνουν τον προμηθευτή πιο δεσμευμένο στη σχέση (Parkhe, 1993)⁸¹ και ο προμηθευτής θα είναι πιο πιθανό να καταβάλει προσπάθειες να μην χάσει τον πελάτη. Στις σχέσεις με τους πελάτες που αποδίδουν μεγάλη σημασία σε ένα ζήτημα που αντιμετωπίζεται από ένα πρότυπο, τέτοιες προσπάθειες να μην χάσουν οι πελάτες ενδέχεται να περιλαμβάνουν ουσιαστική εφαρμογή του προτύπου. Επομένως, η επίδραση του επιπέδου επενδύσεων συγκεκριμένου προμηθευτή στην ποιότητα της πρότυπης υλοποίησης του προμηθευτή μετριάζεται από τη σημασία του θέματος για τον πελάτη.

Υπόθεση 5: *Η πιθανότητα ενός προμηθευτή να επιλέξει ουσιαστική εφαρμογή ενός πιστοποιητικού προτύπου διαχείρισης είναι υψηλότερη όταν ο προμηθευτής αντιληφθεί ότι οι πελάτες του αποδίδουν μεγάλη σημασία στο θέμα που αντιμετωπίζει το πρότυπο και ο προμηθευτής έχει πραγματοποιήσει επενδύσεις που είναι συγκεκριμένες για τη σχέση με συγκεκριμένους πελάτες.*

Οι επιχειρήσεις μπορεί να αναμένεται να διαφέρουν ως προς την ικανότητά τους να διενεργούν ελέγχους πιστοποίησης, ενώ επιδιώκουν συμβολική εφαρμογή. Έχει προταθεί ότι ορισμένες επιχειρήσεις προσπαθούν να τοποθετήσουν μια πρόσοψη κατά τη διάρκεια των ελέγχων, περιορίζοντας όσο το δυνατόν περισσότερο την απαιτούμενη ποιότητα για την πιστοποίηση (Boiral, 2003b). Στόχος τους δεν είναι να εφαρμόσουν ουσιαστικά το σύστημα διαχείρισης, αλλά να περάσουν τον έλεγχο. Οι

⁸⁰ Klein, B., Crawford, R. G., & Alchian, A. A. (1978). Vertical integration, appropriable rents, and the competitive contracting process. *The journal of Law and Economics*, 21(2), 297-326

⁸¹ Parkhe, A. (1993). Strategic alliance structuring: A game theoretic and transaction cost examination of interfirm cooperation. *Academy of management journal*, 36(4), 794-829

επιχειρήσεις που ζητούν πιστοποίηση διαδραματίζουν ζωτικό ρόλο στον έλεγχο παρέχοντας τεκμηρίωση στους ελεγκτές.

Οι έμπειρες εταιρείες έχουν αναπτύξει δυνατότητες για να προετοιμάσουν αυτή την εσωτερική τεκμηρίωση με τρόπους που δεν αντικατοπτρίζουν την πραγματικότητα του συστήματος διαχείρισης στην επιχείρηση αλλά ικανοποιούν τους εξωτερικούς 20 ελεγκτές (Yeung & Mok, 2005). Όσο περισσότερος χρόνος έχει περάσει από την αρχική πιστοποίηση ενός προτύπου, τόσο περισσότερο οι επιχειρήσεις έπρεπε να αναπτύξουν ικανότητες για να περάσουν ελέγχους πιστοποίησης.

Οι επιχειρήσεις που έλαβαν έγκαιρα πιστοποίηση είναι επίσης πιθανό να έχουν δημιουργήσει μια σχέση με έναν ελεγκτή και να γνωρίζουν ποια έγγραφα και διαδικασίες ο ελεγκτής είναι ικανός να επικεντρωθεί κατά τη διάρκεια του ελέγχου πιστοποίησης. Αυτό υποδηλώνει ότι θα είναι ευκολότερο για τους πρώτους πιστοποιητές να ενεργούν ευκαιριακά και να διενεργούν ελέγχους επαναπιστοποίησης ενώ δεν πληρούν πλήρως τις απαιτήσεις του προτύπου.

Επιπλέον, μπορεί να είναι δύσκολο για τις επιχειρήσεις να διατηρήσουν την ορμή μετά την αρχική εφαρμογή ενός προτύπου το οποίο απαιτούσε σημαντική δέσμευση χρόνου και πόρων σε ολόκληρο τον πιστοποιημένο οργανισμό. Με την πάροδο του χρόνου, οι επιχειρήσεις μπορεί να χάσουν την προσοχή στη διατήρηση του πιστοποιημένου συστήματος διαχείρισης, το οποίο αυξάνει την πιθανότητα συμβολικής υλοποίησης, όσο περισσότερος χρόνος πέρασε από την αρχική πιστοποίηση.

Αντίστροφα, οι επιχειρήσεις θα μπορούσαν να χρησιμοποιήσουν το χρόνο που πέρασε από την αρχική πιστοποίηση για την ανάπτυξη δυνατοτήτων για την εφαρμογή του συστήματος διαχείρισης, γεγονός που υποδηλώνει ότι η ποιότητα της υλοποίησης θα βελτιωθεί με την πάροδο του χρόνου. Επιπλέον, αυτοί που πρώτοι υιοθετούν τα πρότυπα μπορεί να ενθαρρυνθούν περισσότερο από την εσωτερική επιθυμία τους να βελτιώσουν την απόδοση της επιχείρησης σε σχέση με το ζητούμενο πιστοποίησης παρά από την εμφάνιση περιβαλλοντικής ή κοινωνικής ευθύνης σε εξωτερικούς πελάτες (Boiral, 2003b). Αυτό υποδηλώνει ότι οι επιχειρήσεις που έχουν υιοθετήσει ένα πρότυπο διαχείρισης νωρίς, είναι πιθανότερο να επιτύχουν ουσιαστική

πρότυπη εφαρμογή απ' ό,τι οι όσοι το υιοθετούν με μια χρονική καθυστέρηση. Αυτές οι αντικρουόμενες δυνάμεις δημιουργούν δύο ανταγωνιστικές υποθέσεις:

Υπόθεση 6α: *Οι αρχικοί πιστοί είναι λιγότερο πιθανό να επιλέξουν ουσιαστική εφαρμογή των προτύπων του συστήματος διαχείρισης.*

Υπόθεση 6β: *Οι έγκαιροι πιστοί είναι πιθανότερο να επιλέξουν ουσιαστική εφαρμογή των προτύπων του συστήματος διαχείρισης.*

Σε άλλη έρευνα του Shyamsunder et. al. (2010)⁸², αναφέρεται ότι οι περισσότερες δικαιοδοσίες χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ανά τον κόσμο επιτρέπουν ένα τοπικό μονοπώλιο στα πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης για τις κρατικές εταιρείες. Στις Ηνωμένες Πολιτείες, για παράδειγμα, η καταστατική αρχή σχετικά με τα πρότυπα αυτά έχει στην κατοχή της η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, η οποία αναθέτει το καθήκον της σύνταξης προτύπων στο Συμβούλιο Δημοσιονομικών Λογιστικών Προτύπων, διατηρώντας μια λειτουργία εποπτείας για τον εαυτό της. Σε ορισμένες χώρες τα πρότυπα αυτά καθορίζονται μέσω καταστατικών σε ποικίλα επίπεδα λεπτομέρειας. Λίγες χώρες επιτρέπουν στις εταιρείες τους να επιλέξουν μεταξύ δύο ή περισσότερων σειρών ανταγωνιστικών προτύπων. το μονοπώλιο είναι ο βασικός κανόνας.

Η έρευνα εξετάζει τον κανονιστικό ανταγωνισμό ως πρότυπο για τη σύνταξη και την εφαρμογή εταιρικών χρηματοοικονομικών προτύπων. Σύμφωνα με αυτό το μοντέλο, επιτρέπεται σε δύο ή περισσότερους εγκεκριμένους οργανισμούς τυποποίησης να ανταγωνίζονται για την καταλληλότητα των φορέων παροχής στοιχείων. Κάθε εταιρεία μπορεί να επιλέξει ποια από τα δύο ή περισσότερα σύνολα ανταγωνιστικών προτύπων που επιθυμεί να χρησιμοποιήσει για την προετοιμασία των οικονομικών της εκθέσεων. Οι εταιρείες πρέπει να επιλέξουν ένα ολόκληρο σύνολο προτύπων σε αυτό, να επισημάνουν με σαφήνεια τις εκθέσεις με το σύνολο των προτύπων που χρησιμοποιούνται για την προετοιμασία τους και να πληρώσουν ένα τέλος στο σώμα που έγραψε τα πρότυπα.

Εξετάζονται οι συνέπειες αυτού του ρυθμιστικού ανταγωνισμού για την ποιότητα και την αποτελεσματικότητα των προτύπων, την ποιότητα της πληροφόρησης που

⁸² Johnson, R. E., Silverman, S. B., Shyamsunder, A., Swee, H. Y., Rodopman, O. B., Cho, E., & Bauer, J. (2010). Acting superior but actually inferior? Correlates and consequences of workplace arrogance. *Human Performance*, 23(5), 403-427

παρέχεται στους μετόχους και άλλα ενδιαφερόμενα μέρη και την αποτελεσματικότητα της εταιρικής διακυβέρνησης και των διαχειριστικών δράσεων. Μια συζήτηση σχετικά με τα πλεονεκτήματα του μονοπωλίου έναντι των ανταγωνιστικών προτύπων μπορεί να βοηθήσει στην καθοδήγηση του σχηματισμού εθνικών και διεθνών καθεστώτων για τον καθορισμό των λογιστικών προτύπων. Στο επόμενο κεφάλαιο, θα γίνει ανάλυση των διεθνών ελεγκτικών προτύπων, θα παρουσιαστούν ορισμένα βασικά πρότυπα ελέγχου που εφαρμόζονται στις επιχειρήσεις και θα αναφερθούν οι κίνδυνοι απάτης στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

3^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΔΙΕΘΝΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Στο τρίτο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας θα παρουσιαστούν αναλυτικά τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα. Η ελεγκτική διαδικασία έχει ως στόχο τη βελτίωση της αξιοπιστίας και διαφάνειας των πληροφοριών που παράγονται σε συμμόρφωση με ένα σύνολο λογιστικών προτύπων και προτύπων ελέγχου. Τα διεθνή πρότυπα ελέγχου κωδικοποιούν ορισμένες πτυχές ελέγχου όπως είναι ο σχεδιασμός, οι διαδικασίες που ακολουθεί, η συλλογή και ανάλυση των στοιχείων και η αξιολόγηση των διαδικασιών καθώς και το περιεχόμενο των εκθέσεων ελέγχου. Έπειτα, παρουσιάζονται ορισμένα σημαντικά διεθνή πρότυπα ελέγχου και η χρησιμότητά τους, όπου το Δ.Π.Ε. 200 έχει ως αντικείμενο τον καθορισμό των γενικών στόχων του ελεγκτή, το Δ.Π.Ε. 300 έχει ως στόχο τον σχεδιασμό ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων. Ακόμη, το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 520 έχει ως στόχο τον καθορισμό των βασικών διαδικασιών από τον ορκωτό ελεγκτή, ενώ το Δ.Π.Ε. 700 αναφέρεται στην ευθύνη που έχει ο ελεγκτής για την αξιολόγηση των οικονομικών καταστάσεων. Τέλος, γίνεται αναφορά στους κινδύνους απάτης στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και στους τρόπους που μπορούν να αντιμετωπιστούν αποτελεσματικά.

3.1. Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου

Σύμφωνα με τους Simunic et.al. (2016), οι έλεγχοι διενεργούνται με σκοπό τη βελτίωση της εγκυρότητας και της αξιοπιστίας των πληροφοριών που παράγονται σε συμμόρφωση με ένα σύνολο λογιστικών προτύπων και προτύπων ελέγχου. Τα πρότυπα ελέγχου επιδιώκουν την κωδικοποίηση ορισμένων πτυχών ελέγχου όπως για παράδειγμα ο σχεδιασμός του ελέγχου, οι διαδικασίες ελέγχου, η συλλογή και ανάλυση των στοιχείων ελέγχου, η αξιολόγηση των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου και το περιεχόμενο των εκθέσεων ελέγχου (Mennicken, 2008).

Οι Λουμιώτης & Τζίφας (2012) ορίζουν ότι «τα Ελεγκτικά Πρότυπα» είναι ένα ελεγκτικό πλαίσιο που καθορίζει αρχές και διαδικασίες εκτέλεσης του ελεγκτικού έργου. Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου εκδίδονται, υπό την εποπτεία της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών IFAC, από το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης IAASB».

Ακόμη, ενώ ο ελεγκτής συνεχίζει να έχει ευελιξία ως προς τον τρόπο εκτέλεσης της διαδικασίας ελέγχου (π.χ. πόσα αποδεικτικά στοιχεία θεωρούνται επαρκή κ.α.), η

τήρηση των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου (ή οποιουδήποτε άλλου γενικά αποδεκτού προτύπου ελέγχου) παρέχει αξιοπιστία στην διαδικασία άσκησης ελέγχου και επιτρέπει σε ένα τρίτο μέρος (π.χ. εποπτική αρχή ελέγχου) να ερμηνεύει μία συγκεκριμένη έκθεση ελέγχου. Επιπλέον, μία ελεγκτική εταιρία που υποστηρίζει ότι παρέχει υπηρεσίες ελέγχου που είναι σύμφωνες με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου μπορεί να αναμένει φήμη και οικονομικά οφέλη από την απόκτηση πελατών. Ειδικότερα, ο Leuz (2010) υποστήριξε ότι ο έλεγχος είναι μέρος του μηχανισμού που διασφαλίζει τις λογιστικές πληροφορίες και συμβάλλει στον περιορισμό της ευχέρειας των διοικητών να χειραγωγήσουν τα οικονομικά αποτελέσματα των εταιριών τους. Ωστόσο, η ισχύς της συγκεκριμένης δύναμης του ελέγχου εξαρτάται εν μέρει από τον τρόπο με τον οποίον χρησιμοποιούνται τα διεθνή πρότυπα ελέγχου (Leuz, 2010).

Σύμφωνα με τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC), 126 χώρες μέχρι στιγμής έχουν υιοθετήσει τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ISA), χρησιμοποιώντας ωστόσο διαφορετικές βάσεις (πλήρη υιοθέτηση από το νόμο, πλήρη υιοθέτηση από την αρχή που θέτει τα πρότυπα ελέγχου ή μερική υιοθέτηση σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε χώρας) οι οποίες αντικατοπτρίζουν το βαθμό στον οποίον μία χώρα συμμορφώνεται με την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα, μία πλήρη υιοθέτηση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων από το νόμο στέλνει ένα σαφές και ισχυρό μήνυμα στο διεθνές και εθνικό «κοινό» αναφορικά με την προτεραιότητα της χώρας στην εναρμόνισή της με τα διεθνή πρότυπα (Booakay & Soobaroyen, 2017). Ωστόσο, σύμφωνα με την Παγκόσμια Τράπεζα και τις εκθέσεις για την τήρηση προτύπων ελέγχου, γίνεται σαφές (α) ότι τα ελεγκτικά πρότυπα πολλών χωρών δεν είναι σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και (β) ότι ακόμη και μεταξύ των χωρών που έχουν εφαρμόσει τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου δεν έχει αναπτυχθεί πλήρης συμμόρφωση κυρίως λόγω της έλλειψης εξειδικευμένων επαγγελματιών, της έλλειψης διαδικασιών εκπαίδευσης και κατάρτισης των υπαρχόντων ελεγκτών στα νέα πρότυπα και λόγω της αδυναμίας επιβολής της νομοθεσίας [Simunic et.al., (2016); Mennicken, (2008)].

Τα τρέχοντα πρότυπα ελέγχου απαιτούν από τους ανεξάρτητους ελεγκτές να παρέχουν λογικές πληροφορίες διασφάλισης ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδεις ανακρίβειες είτε από κάποιο σφάλμα ή απάτη, με σκοπό την ύπαρξη ανεπιφύλακτης (καθαρής) γνώμης αναφορικά με τις

δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις. Αυτό το επίπεδο εύλογης διασφάλισης θεωρείται ως υψηλό επίπεδο διασφάλισης αλλά δεν υποδηλώνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απολύτως ασφαλείς. Η εύλογη διασφάλιση μπορεί να υποδηλώνει διαφορετικά επίπεδα ασφάλισης σε διαφορετικές ομάδες εταιριών. Οι επενδυτές αναμένουν από τους ανεξάρτητους ελεγκτές να ανακαλύψουν και να αναφέρουν όλες τις ουσιώδεις ανακρίβειες, συμπεριλαμβανομένων των σφαλμάτων, των παρατυπιών και των απατών. Οι ανεξάρτητοι ελεγκτές, ωστόσο, σε συμμόρφωση με τα επαγγελματικά τους πρότυπα, παρέχουν εύλογη διασφάλιση ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδεις ανακρίβειες. Το κεντρικό ζήτημα που είναι ζωτικής σημασίας για την ποιότητα του ελέγχου είναι η φύση και η έκταση της ευθύνης των ελεγκτών για τον εντοπισμό της απάτης στις οικονομικές καταστάσεις (Rezaee & Riley, 2010).

Στις επόμενες ενότητες της παρούσας εργασίας γίνεται αναφορά στα σημαντικότερα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου για τα οποία εντοπίστηκαν έρευνες που αξιολογούν την εφαρμογή τους ή την επίδραση της στις οικονομικές εκθέσεις. Ωστόσο, αρχικά, κρίνεται σκόπιμο να παρουσιαστούν στον **Πίνακα 1** που ακολουθεί όλα τα διεθνή πρότυπα, προκειμένου ο αναγνώστης να είναι σε θέση να σχηματίσει μια πιο σφαιρική αντίληψη επί του θέματος.

Πίνακας 2. Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου

ΔΠΕ	Σύντομη Περιγραφή
<i>ΔΠΕ 200</i>	Γενικοί σκοποί του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διεξαγωγή ενός ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου

ΔΠΕ 210	Συμφωνία με τους όρους αναθέσεων ελέγχου
ΔΠΕ 220	Δικλίδες ποιότητας για έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων
ΔΠΕ 230	Τεκμηρίωση ελέγχου
ΔΠΕ 240	Ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων
ΔΠΕ 250	Εξέταση νόμων και κανονισμών σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων
ΔΠΕ 260	Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση
ΔΠΕ 265	Κοινοποίηση ελλείψεων σε εσωτερικές δικλίδες προς εκείνους που είναι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση και για τη διοίκηση
ΔΠΕ 300	Σχεδιασμός ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων
ΔΠΕ 315	Εντοπίζοντας και εκτιμώντας τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος μέσω της κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της
ΔΠΕ 320	Ουσιώδες μέγεθος στο σχεδιασμό και στην εκτέλεση ενός ελέγχου
ΔΠΕ 330	Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους
ΔΠΕ 402	Ελεγκτικά ζητήματα σχετικά με οντότητα που χρησιμοποιεί οργανισμό υπηρεσιών
ΔΠΕ 450	Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου

ΔΠΕ 500	Ελεγκτικά τεκμήρια
ΔΠΕ 501	Ελεγκτικά Τεκμήρια - Ειδικά ζητήματα για επιλεγμένα κονδύλια
ΔΠΕ 505	Εξωτερικές επιβεβαιώσεις
ΔΠΕ 510	Αρχικές αναθέσεις ελέγχου – υπόλοιπα έναρξης
ΔΠΕ 520	Αναλυτικές διαδικασίες
ΔΠΕ 530	Δειγματοληψία ελέγχου
ΔΠΕ 540	Έλεγχος λογιστικών εκτιμήσεων, περιλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας, και συναφείς γνωστοποιήσεις
ΔΠΕ 550	Συνδεδεμένα μέρη
ΔΠΕ 560	Μεταγενέστερα γεγονότα
ΔΠΕ 570	Συνέχιση δραστηριότητας
ΔΠΕ 580	Έγγραφες διαβεβαιώσεις
ΔΠΕ 600	Ειδικά ζητήματα – έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου (περιλαμβανόμενης της εργασίας ελεγκτών συστατικού)
ΔΠΕ 610	Χρησιμοποιώντας την εργασία των εσωτερικών ελεγκτών
ΔΠΕ 620	Χρησιμοποιώντας την εργασία του ειδήμονα του ελεγκτή
ΔΠΕ 700	Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων

ΔΠΕ 701	Γνωστοποίηση Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου στην Έκθεση Ανεξάρτητου Ελεγκτή
ΔΠΕ 705	Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή
ΔΠΕ 706	Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλων θεμάτων στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή
ΔΠΕ 710	Συγκριτικές πληροφορίες – Αντίστοιχοι αριθμοί και συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις
ΔΠΕ 720	Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες σε έγγραφα που περιέχουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις
ΔΠΕ 800	Ειδικά ζητήματα – Έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσια ειδικού σκοπού
ΔΠΕ 805	Ειδικά ζητήματα – Έλεγχοι επιμέρους οικονομικών καταστάσεων και συγκεκριμένων στοιχείων, λογαριασμών ή κονδυλίων οικονομικής κατάστασης
ΔΠΕ 810	Αναθέσεις για έκθεση επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων

Πηγή: IFAC, 2010

3.2. Δ.Π.Ε. 200

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 200 έχει ως σκοπό τον καθορισμό των γενικών στόχων που έχει ο ελεγκτής. Ειδικότερα, βάσει του προτύπου στους γενικούς στόχους του ελεγκτή συγκαταλέγεται η απόκτηση της εύλογης διασφάλισης αναφορικά με το εάν οι οικονομικές καταστάσεις στο σύνολό τους είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη ανακρίβεια η οποία οφείλεται είτε σε λάθος είτε σε απάτη, ώστε να έχει τη δυνατότητα ο ελεγκτής να εκφράσει γνώμη. Επιπλέον, στόχος του ελεγκτή βάσει του

προτύπου Δ.Π.Ε. 200 είναι η έκδοση έκθεσης ελέγχου με βάση τα ευρήματα του ελέγχου που έχει διενεργηθεί. Το Δ.Π.Ε. 200 επισημαίνει ότι στις απαιτήσεις του ελεγκτή συγκαταλέγεται ο εντοπισμός και η εκτίμηση των κινδύνων που οφείλονται σε ουσιώδη ανακρίβεια, σε απάτη ή σε λάθος. (Λουμιώτης & Τζίφας, 2012).

Ως προς το πρότυπα Δ.Π.Ε. 200 (ISA 200), η έρευνα των Miller, et.al., (2011)⁸³ είχε ως σκοπό την εξέταση του κατά πόσο οι εξωτερικοί ελεγκτές ερμηνεύουν τον κίνδυνο υλικού σύμφωνα με τον ορισμό του εγγενούς κινδύνου των ισχυόντων προτύπων ελέγχου. Υποστηρίζεται ότι οι έλεγχοι δεν πρέπει να τεκμαίρονται κατά την εκτίμηση του εγγενούς κινδύνου και ότι ο εγγενής κίνδυνος πρέπει να θεωρείται ξεχωριστός από τον κίνδυνο πριν τον έλεγχο, όταν αυτό είναι εφικτό. Ειδικότερα, οι ερευνητές πραγματοποίησαν συνεντεύξεις με ελεγκτές ώστε να καταγράψουν στοιχεία για τον τρόπο με τον οποίον οι εξωτερικοί ελεγκτές αντιλαμβάνονται τον κίνδυνο βάσει των υπάρχοντων προτύπων ελέγχου. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι σε αντίθεση με τον ορισμό του εγγενούς κινδύνου που υπάρχει στα ελεγκτικά πρότυπα, παρατηρείται ότι οι ελεγκτές υποθέτουν κάποιο επίπεδο αναμενόμενης αποτελεσματικότητας ελέγχου κατά την εκτίμηση του εγγενούς κινδύνου και μπορεί να αυξήσουν τον κίνδυνο υλικού όταν υπάρχουν ελλείψεις επαρκών διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου. Ωστόσο, μία τέτοια διαδικασία είναι ασυμβίβαστη με το Δ.Π.Ε. 200 και στο πλαίσιο αυτό οι ερευνητές επισημαίνουν ότι η συγκεκριμένη εσφαλμένη ερμηνεία μπορεί να είναι ένα ακούσιο αποτέλεσμα της καθοδήγησης που παρέχεται από τις εποπτικές αρχές που θεσμοθετούν τα πρότυπα ελέγχου (Miller et al., 2011).

3.3. Δ.Π.Ε. 260

Βάσει του Διεθνούς Προτύπου Ελέγχου 260 η ευθύνη του ελεγκτή περιλαμβάνει την επικοινωνία του με τα στελέχη που ασκούν την εταιρική διακυβέρνηση. Ουσιαστικά, ο εξωτερικός ελεγκτής, μεταξύ των άλλων, έχει ως στόχο (α) να κοινοποιήσει στην εταιρική διοίκηση της ευθύνες που έχουν, (β) να αποσπάσει από τη διοίκηση πληροφορίες που είναι απαραίτητες για τον έλεγχο, (γ) να παρέχει στη διοίκηση τα αποτελέσματα ελέγχου που σχετίζονται με τις ευθύνες της και (δ) να προάγει την αποτελεσματική επικοινωνία μεταξύ του ιδίου και της διοίκησης (Λουμιώτης & Τζίφας, 2012). Επιπροσθέτως, το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 260 αναφέρει ότι

⁸³ Miller, T.C., Cipriano, M., Ramsay, R. (2011). Do auditors assess inherent risk as if there are no controls? *Managerial Auditing Journal*, 27(5), 448-461

ορισμένες εκ των πληροφοριών που πρέπει ο εξωτερικός ελεγκτής να δώσει στη διοίκηση μέσω των ελέγχων είναι:

- Ο σκοπός του ελέγχου
- Οι διοικητικές επιλογές ή σημαντικές αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές
- Τους σημαντικούς κινδύνους και την έκθεση σε σημαντικούς κινδύνους
- Οι προτεινόμενες αλλαγές – προσαρμογές των διαδικασιών ελέγχου
- Την αβεβαιότητα υλικού που μπορεί να έχει επίδραση στη συνεχιζόμενη δέσμευση
- Την ύπαρξη ασυμφωνίας με τις δηλώσεις της διοίκησης
- Την αδυναμία υλικού από τις εσωτερικές διαδικασίες ελέγχου
- Την ύπαρξη διοικητικής ακεραιότητας
- Την ύπαρξη απάτης

Ως προς το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 260, ο Colbert (2002)⁸⁴ αναφέρει ότι τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου απαιτούν από τους εξωτερικούς ελεγκτές να επικοινωνούν με τους πελάτες τους αναφορικά με τη σημαντικότητα ορισμένων στοιχείων που έρχονται στην επιφάνεια μέσω των διαδικασιών εκτέλεσης του εξωτερικού ελέγχου. Ομοίως, σύμφωνα με τα συμβουλευτικά όργανα (Practice Advisories – PA) και τα όργανα εφαρμογής διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου πρέπει να ενημερώνουν και να πληροφορούν την εταιρική διακυβέρνηση για ανησυχίες που μπορούν να προκύψουν κατά την εκτέλεση διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου. Επομένως, η εταιρική διακυβέρνηση θα πρέπει να λαμβάνει πληροφορίες τόσο από τους εξωτερικούς ελεγκτές όσο και από τους εσωτερικούς ελεγκτές. Βάσει των αποτελεσμάτων της έρευνας εντοπίζονται διαφορές όσων αφορά τις απαιτήσεις πληροφόρησης μεταξύ των δύο διαφορετικών ελέγχων (Colbert, 2002).

Ειδικότερα, οι εξωτερικοί ελεγκτές παρέχουν πληροφορίες στους εξωτερικούς χρήστες, ενώ σε αντίθεση οι εσωτερικοί ελεγκτές παρέχουν πληροφορίες στη

⁸⁴ Colbert. (2002). Comparison of friction models applied to a control valve. Control Engineering Practice, 16(10), 1231-1243

διοίκηση που είναι υπεύθυνοι για τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζονται. Παρά την επικοινωνία των χρηματοοικονομικών θεμάτων, το διοικητικό συμβούλιο των επιχειρήσεων επιθυμεί πληροφορίες και για λειτουργικά ζητήματα. Η σύγκριση των πληροφοριών που λαμβάνει η διοίκηση για λειτουργικά ζητήματα από τους εξωτερικούς και εσωτερικούς ελεγκτές σε ορισμένα ζητήματα είναι παρόμοια, ωστόσο η πληροφόρηση πηγάζει από διαφορετική οπτική. Σε κάθε περίπτωση, επισημαίνεται ότι και οι δύο κατηγορίες ελεγκτών πληροφορούν την εταιρική διακυβέρνηση ώστε να λάβει απαραίτητες πληροφορίες για την εκπλήρωση της αποστολής και των εταιρικών στόχων που έχουν τεθεί (Colbert, 2002).

3.4. Δ.Π.Ε. 300

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 300 αφορά την ευθύνη του ελεγκτή ως προς το σχεδιασμό και τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Η διαδικασία σχεδιασμού διαφέρει ανάλογα με το μέγεθος και το εύρος δραστηριοτήτων της επιχείρησης που ελέγχεται. Στο πλαίσιο αυτό, ο ελεγκτής πρέπει (Λουμιώτης & Τζίφας, 2012):

- Να αναγνωρίσει τα χαρακτηριστικά του ελέγχου που καθορίζουν το πεδίο του ελέγχου
- Να επιβεβαιώσει τους σκοπούς αναφοράς του ελέγχου και να σχεδιάσει το χρόνο καθώς και τη φύση των απαιτούμενων κοινοποιήσεων
- Να αξιολογήσει τους παράγοντες που, κατά την επαγγελματική κρίση του, είναι σημαντικοί για την καθοδήγηση των προσπαθειών της ελεγκτικής ομάδας
- Να λάβει υπόψη τα αποτελέσματα των προκαταρκτικών δραστηριοτήτων ελέγχου και να εξετάσει εάν οι γνώσεις που αποκτήθηκαν από άλλες εργασίες στην οικονομική μονάδα είναι σχετικές με τον έλεγχο
- Να εξερευνήσει τη φύση, το χρόνο και την έκταση των απαραίτητων πόρων για την εκτέλεση του ελέγχου.

Ως προς το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 300, η έρευνα των Martinis, et.al. (2011)⁸⁵ είχε ως σκοπό την εξέταση του κατά πόσο η χώρα (Αυστραλία ή Ιαπωνία) και ο τύπος πελάτη (δημόσιος ή ιδιωτικός τομέας) επηρεάζει τις εκτιμήσεις κινδύνου των ορκωτών ελεγκτών και τις αποφάσεις σχεδιασμού των διαδικασιών ελέγχου. Η μελέτη βασίζεται σε προγενέστερα ανεπτυγμένα μοντέλα σχεδιασμού και ελέγχου και τα δείγματα προέρχονται από δημόσιες και ιδιωτικές αναλύσεις των δύο μεγαλύτερων ελεγκτικών εταιριών σε Αυστραλία και Ιαπωνία. Τα αποτελέσματα της εργασίας δείχνουν ότι ο τύπος χώρας και ο τύπος πελάτη των ορκωτών ελεγκτών επηρεάζει τις διαδικασίες αξιολόγησης κινδύνου καθώς και τον σχεδιασμό των ελεγκτικών διαδικασιών και ειδικότερα τον σχεδιασμό ως προς το χρόνο που θα χρειαστεί για την ολοκλήρωση του ελέγχου (Martinis et al., 2011).

3.5. Δ.Π.Ε. 520

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 520 καθορίζει τις αναλυτικές και ουσιώδεις διαδικασίες από τον ορκωτό ελεγκτή. Επιπλέον, αναφέρεται στην ευθύνη που έχει ο εξωτερικός ελεγκτής ώστε να εκτελεί τις συγκεκριμένες διαδικασίες χρονικά προς το τέλος της ελεγκτικής διαδικασίας. Στο πλαίσιο αυτό, ο ελεγκτής πρέπει να αποκτήσει αξιόπιστα ελεγκτικά τεκμήρια κατά την εκτέλεση των ουσιαστικών διαδικασιών, να σχεδιάσει και να εκτελέσει πλησίον του τέλους του ελέγχου τις διαδικασίες που συμβάλλουν στη διαμόρφωση ενός γενικού συμπεράσματος ως προς το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι συνεπείς με τη γνώση του ελεγκτή για την οικονομική μονάδα (Λουμιώτης & Τζίφας, 2012). Βάσει του προτύπου Δ.Π.Ε. 520, ο εξωτερικός ελεγκτής απαιτείται να σχεδιάσει και να διενεργήσει ελεγκτική διαδικασία ώστε (IFAC, 2009):

- Να προσδιορίζεται η καταλληλότητα των συγκεκριμένων ουσιαστικών αναλυτικών διαδικασιών για δεδομένους ισχυρισμούς. Ο ελεγκτής πρέπει να λαμβάνει υπόψη τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους ανακρίβειας και τους δοκιμαστικούς ελέγχους, εάν υπάρχουν, για τους συγκεκριμένους ισχυρισμούς.
- Να αξιολογείται η αξιοπιστία των δεδομένων από τα οποία αναπτύσσεται η προσδοκία του ελεγκτή για καταγεγραμμένα ποσά ή αναλογία. Ο ελεγκτής πρέπει να λαμβάνει υπόψη την πηγή, τη συγκρισιμότητα, τη φύση και τη

⁸⁵ Martinis, M., Fukukawa, H. & Mock, T. (2011). Exploring the role of country and client type on the auditor's client risk assessments and audit planning decisions. *Managerial Auditing Journal*, 26(7), 543-565

συνάφεια των διαθέσιμων πληροφοριών για τη διενέργεια των απαιτούμενων ελέγχων.

- Να αναπτύσσεται μια εκτίμηση των καταγεγραμμένων ποσών ή των αριθμοδεικτών και να αξιολογείται εάν η προσδοκία είναι επαρκώς ακριβής. Σε διαφορετική περίπτωση, ο ελεγκτής πρέπει να προσδιορίσει μία ανακρίβεια η οποία, μεμονωμένα ή όταν συγκεντρωθεί με άλλες ανακρίβειες, μπορεί να προκαλέσει ουσιαστικά παραμόρφωση των οικονομικών καταστάσεων.
- Να προσδιορίζει το ποσό από οποιαδήποτε διαφορά καταγράφεται σε σύγκριση με τις αναμενόμενες τιμές των λογαριασμών.

Ως προς το Δ.Π.Ε. 520 στην έρευνά τους οι Samaha & Hegazy (2010) εξετάζουν το Δ.Π.Ε. 520 σχετικά με τις αναλυτικές διαδικασίες που εφαρμόζονται στο Αιγυπτιακό πλαίσιο ελέγχου. Η έρευνα μελετά το βαθμό στο οποίο χρησιμοποιούνται αναλυτικές διαδικασίες κατά τη διάρκεια τριών κυρίως σταδίων ελέγχου σε σύγκριση με το μέγεθος και τον αριθμό προσωπικού των ελεγκτικών εταιριών. Η εργασία εξετάζει τις αντιλήψεις των ελεγκτών για τη συχνότητα και την αποτελεσματικότητα διαφορετικών τύπων αναλυτικών διαδικασιών στη διαδικασία επίτευξης των στόχων ελέγχου που έχουν τεθεί. Η συγκεκριμένη έρευνα είναι εμπειρική και πραγματοποιήθηκε μέσω ερωτηματολογίου που συγκέντρωσε πληροφορίες αναλυτικών διαδικασιών από 14 ελεγκτικές εταιρίες που δραστηριοποιούνται στην Αίγυπτο και οι οποίες ελέγχουν 100 από τις εταιρίες που είναι εισηγμένες στη χρηματιστηριακή αγορά της Αιγύπτου, ενώ τα στοιχεία συγκεντρώθηκαν την περίοδο 2008-2009 (Samaha & Hegazy, 2010).

Τα αποτελέσματα αυτής της έρευνας δείχνουν ότι η χρήση αναλυτικών διαδικασιών είναι σχετικά χαμηλή από τους ελεγκτές στην Αίγυπτο, ενώ παράλληλα εντοπίστηκαν σημαντικές διαφορές στις αναλυτικές διαδικασίες μεταξύ των ελεγκτών από τις 4 μεγαλύτερες ελεγκτικές εταιρίες και των υπόλοιπων ελεγκτών. Ειδικότερα, οι εξωτερικοί ελεγκτές από τις τέσσερις μεγαλύτερες ελεγκτικές εταιρίες της Αιγύπτου βρέθηκαν να χρησιμοποιούν σε μεγαλύτερο βαθμό τις αναλυτικές διαδικασίες σε σύγκριση με ελεγκτές από άλλες ελεγκτικές εταιρίες. Επιπλέον, η εξάρτηση των ελεγκτών από τις αναλυτικές διαδικασίες επηρεάζεται από τους βαθμούς και τις θέσεις των ελεγκτών (Samaha & Hegazy, 2010).

Ωστόσο, η πλειοψηφία των ελεγκτών θεωρεί ότι οι αναλυτικές διαδικασίες είναι χρήσιμες για την επίτευξη των στόχων του ελέγχου. Επιπλέον, οι ελεγκτικές εταιρίες, ανεξαρτήτως μεγέθους, δίνουν περισσότερο έμφαση στην κρίση των ελεγκτών παρά στις ποσοτικές διαδικασίες. Τα αποτελέσματα της έρευνας, επίσης δείχνουν την έλλειψη εμπιστοσύνης στη χρήση των αναλυτικών διαδικασιών ως ουσιώδεις διαδικασίες. Στο πλαίσιο αυτό, η έρευνα των Samaha & Hegazy (2010) επιβεβαίωσε τα προηγούμενα εμπειρικά ευρήματα για το Δ.Π.Ε. 520 βάσει των οποίων τα ελεγκτικά πρότυπα θεωρούνται περισσότερο αποτελεσματικά για την κωδικοποίηση των διαδικασιών ελέγχου στις μεγάλες επιχειρήσεις, ενώ παράλληλα διαπιστώθηκε ότι η εισαγωγή του προτύπου Δ.Π.Ε. 520 ήταν λιγότερο αποτελεσματική στην προσαρμογή της ελεγκτικής πρακτικής στην Αίγυπτο (Samaha & Hegazy, 2010).

3.6. Δ.Π.Ε. 700

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 700 αναφέρεται στην ευθύνη που έχει ο ελεγκτής για την έκφραση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων. Στο πλαίσιο αυτό, σκοπός του ελεγκτή είναι (Λουμιώτης & Τζίφας, 2012):

- Η διαμόρφωση γνώμης για τις οικονομικές καταστάσεις με βάση την αξιολόγηση και τα συμπεράσματα που προκύπτουν από τα ελεγκτικά τεκμήρια
- Η έκφραση γνώμης μέσω της έγγραφης έκθεσης στην οποία γίνεται περιγραφή τη βάση της συγκεκριμένης γνώμης

Σύμφωνα με το Δ.Π.Ε. 700 ο ελεγκτής σχηματίζει γνώμη για το κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις προετοιμάζονται, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες χρηματοοικονομικής αναφοράς. Για να εκφράσει ο ελεγκτής την άποψη πρέπει να συμπεραίνεται ότι ο ελεγκτής έχει λάβει εύλογη διαβεβαίωση αναφορικά με το εάν οι χρηματοοικονομικές εκθέσεις στο σύνολό τους είναι απαλλαγμένες από ουσιώδεις ανακρίβειες. Στο συμπέρασμά του ο ελεγκτής πρέπει να λάβει υπόψη (IFAC, 2009):

- Εάν το συμπέρασμα είναι επαρκές σύμφωνα με το Δ.Π.Ε. 330 και εάν έχουν ληφθεί τα κατάλληλα ελεγκτικά στοιχεία
- Εάν το συμπέρασμα είναι σύμφωνα με το Δ.Π.Ε. 450, δηλαδή εάν οι διορθωμένες ανακρίβειες είναι σημαντικές μεμονωμένα ή συνολικά

- Εάν οι αξιολογήσεις είναι σύμφωνες (α) με την παρουσίαση των οικονομικών εκθέσεων βάσει των Δ.Π.Χ.Α., (β) με τις απαιτήσεις του πλαισίου χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, (γ) εάν οι οικονομικές εκθέσεις παρουσιάζονται με δίκαιο τρόπο και (δ) εάν οι οικονομικές εκθέσεις αναφέρονται επαρκώς ή περιγράφουν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Ως προς το Δ.Π.Ε. 700, η έρευνα των Fakhfakh & Pucheta – Martinez (2007)⁸⁶ είχε ως σκοπό την εξέταση της μορφής και του περιεχομένου των εκθέσεων ελέγχου που δημοσιεύονται από διεθνείς λογιστικές εταιρίες στην Τυνησία. Η μέτρηση της συμμόρφωσης της έκθεσης του ελεγκτή που δημοσιεύουν οι ελεγκτές της Τυνησίας, οι οποίες αντιπροσωπεύουν τις διεθνείς ελεγκτικές εταιρίες γίνεται βάσει του προτύπου ISA700. Τα αποτελέσματα της έρευνας δείχνουν ότι οι εκθέσεις ελέγχου που εξετάζονται δεν είναι πλήρως συμβατές με όλα τα στοιχεία της έκθεσης που εκδίδει η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών.

3.7. Δ.Π.Ε. 701

Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να γνωστοποιεί σημαντικότερα θέματα ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή. Σκοπός του είναι η αντιμετώπιση τόσο της κρίσης του ελεγκτή ως προς το τι πρέπει να γνωστοποιείται στην έκθεση του ελεγκτή, όσο και της μορφής και του περιεχομένου μιας τέτοιας γνωστοποίησης. Ο σκοπός της γνωστοποίησης των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου είναι η ενίσχυση της επικοινωνιακής αξίας της έκθεσης του ελεγκτή με την παροχή μεγαλύτερης διαφάνειας αναφορικά με τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε. Η γνωστοποίηση των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου παρέχει πρόσθετη πληροφόρηση στους σκοπούμενους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων («σκοπούμενοι χρήστες») ώστε να τους βοηθήσει να κατανοήσουν τα θέματα εκείνα που, κατά τη προσωπική κρίση του ελεγκτή, ήταν ύψιστης σημασίας κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου. Η γνωστοποίηση των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου μπορεί επίσης να βοηθήσει

⁸⁶ Fakhfakh, M., Pucheta – Martinez, M.C. (2007). The measurement of compliance with ISA 700. *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, 11(1), 4-29

τους σκοπούμενους χρήστες στην κατανόηση της οντότητας καθώς και των τομέων σημαντικής κρίσης της διοίκησης στις ελεγχόμενες οικονομικές. Η γνωστοποίηση των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή μπορεί επίσης να παρέχει στους σκοπούμενους χρήστες τη βάση για περαιτέρω δέσμευση της διοίκησης και των υπεύθυνων για την διακυβέρνηση αναφορικά με ορισμένα θέματα που σχετίζονται με την οντότητα, τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις, ή τον έλεγχο που διενεργήθηκε. Η γνωστοποίηση των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή γίνεται στο πλαίσιο του ότι ο ελεγκτής έχει διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων στο σύνολό τους. (ΕΛΤΕ, 2016).

3.8. Ο Κίνδυνος Απάτης στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

Οι στρατηγικές σε σχέση με τον έλεγχο της απάτης των οικονομικών καταστάσεων αποτελούν αναγκαιότητα στο σημερινό επιχειρηματικό περιβάλλον. Σύμφωνα με τον Biegelman (2009)⁸⁷, η ουδετερότητα του ελέγχου ισοδυναμεί με μια σημαντική προϋπόθεση προς αυτή την κατεύθυνση και ως εκ τούτου, ο κίνδυνος απάτης μπορεί να μειωθεί μέσω συνδυασμού μέτρων πρόληψης, αποτροπής και ανίχνευσης της. Σύμφωνα με πρόσφατη μελέτη του Συνδέσμου Εξουσιοδοτημένων Εξεταστών Απάτης (Association of Certified Fraud Examiners, 2012), οι εταιρείες χωρίς έλεγχο απάτης αντιμετώπισαν απώλειες που οφείλονται στην απάτη περίπου 45% μεγαλύτερες από τις εταιρείες που διεξάγουν ελέγχους απάτης. Σε σχέση με αυτό, είναι σημαντικό για κάθε εταιρεία να θέσει τον έλεγχο της απάτης, ιδιαίτερα τη στρατηγική πρόληψης, ανίχνευσης και αντίδρασης στην απάτη των οικονομικών καταστάσεων. Η στρατηγική θα μπορούσε να πείσει τα άτομα ότι δεν πρέπει να διαπράξουν απάτη εξαιτίας της αυξημένης πιθανότητας πρόληψης, ανίχνευσης και νέας τιμωρίας.

Υπάρχουν δύο μέρη που εμπλέκονται στον έλεγχο της απάτης των οικονομικών καταστάσεων, δηλαδή των ρυθμιστικών αρχών της χώρας και της ίδιας της εταιρείας. Αυτά τα δύο μέρη πρέπει να διαδραματίσουν τους αντίστοιχους ρόλους τους προκειμένου να μετριάσουν την απάτη. Επιπλέον, η επιτροπή ελέγχου μπορεί να αποτελεί μέρος του μηχανισμού παρακολούθησης για την επίβλεψη της ακεραιότητας και της ποιότητας της διαδικασίας των οικονομικών καταστάσεων. Σύμφωνα με τον

⁸⁷ Biegelman, T. (2009). Identity Theft Handbook: Detection, Prevention, and Security. New York, USA: John Wiley & Sons

Solaiman (2006)⁸⁸, οι ορθοί νομικοί κανόνες αποτελούν μία από τις σημαντικές παραμέτρους στην ανάπτυξη της αγοράς κινητών αξιών. Επίσης αναφέρει ότι η ρύθμιση των αξιών και οι βέλτιστες πρακτικές λογιστικής είναι δύο σημαντικοί μηχανισμοί για την καταπολέμηση της απάτης στις οικονομικές καταστάσεις.

Ο έλεγχος της απάτης στις οικονομικές καταστάσεις μειώνει πιθανώς τον αντίκτυπο της σε αυτές και ως εκ τούτου, παρέχει εξοικονόμηση απόδοσης στους επενδυτές. Επιπλέον, η ευαισθητοποίηση του κοινού σχετικά με τον έλεγχο της απάτης στις οικονομικές καταστάσεις θεωρείται σημαντική για τη μείωση των περιπτώσεων απάτης. Ακόμη, σύμφωνα με τον Albrecht (2005), η απάτη στις οικονομικές καταστάσεις προκαλεί μείωση της αγοραίας αξίας των μετοχών κατά περίπου 500 έως 1.000 φορές το χρηματικό ποσό. Σε μια περίπτωση, μια απάτη αξίας 7 εκατομμυρίων δολαρίων προκάλεσε πτώση της αξίας των μετοχών περίπου 2 δισεκατομμυρίων δολαρίων.

Σε σχέση με αυτό, η έρευνα διαπίστωσε την ανάγκη κάθε εμπορικής εταιρείας να βρει τρόπους για να μετριάσει την απάτη των οικονομικών καταστάσεων. Όσον αφορά τη μέτρηση ελέγχου της απάτης στις οικονομικές καταστάσεις, η έρευνα διαπίστωσε ότι οι βελτιώσεις στη διακυβέρνηση είναι πιθανόν αποτελεσματικές όσον αφορά τη μείωση των περιπτώσεων απάτης. Η διαφάνεια της οικονομικής πληροφόρησης και η λογοδοσία της διοίκησης της εταιρείας προς τον έλεγχο της απάτης στις οικονομικές καταστάσεις είναι δύο σημαντικές αρχές που συμβάλλουν στη μείωση της απάτης στις οικονομικές καταστάσεις σε όλους τους οργανισμούς.

Όπως έχουν διαπιστώσει τα προηγούμενα οικονομικά σκάνδαλα, η έλλειψη διαφάνειας και λογοδοσίας δημιουργούν το κίνητρο για τη διάπραξη της απάτης (Gilsinan et.al., 2008)⁸⁹. Λαμβάνοντας υπόψη τα βασικά στοιχεία της εταιρικής κουλτούρας, τα κορυφαία στελέχη θεωρούνται ως κύριοι υπαίτιοι για διενέργεια κάποιας απάτης, επομένως η ηθική στάση της ανώτατης διοίκησης μειώνει πιθανώς το εταιρικό έγκλημα, ιδιαίτερα σε σχέση με την απάτη των οικονομικών καταστάσεων (Clinard, 1983)⁹⁰. Στην περίπτωση αυτή, ο έλεγχος μεταξύ των

⁸⁸ Solaiman, S. (2006). Investor protection and criminal liabilities for defective prospectuses. *Journal of Financial Crime*. 13(4):467-492

⁸⁹ Gilsinan, J., Millar, J., Seitz, N., Fisher, J., Harshman, E., Islam, M., Yeager, F. (2008). The role of private sector organizations in the control and policing of serious financial crime and abuse. *Journal of Financial Crime*. 15(2):111-123

⁹⁰ Clinard, B. (1983). *Corporate Ethics and Crime*. Beverly Hills, USA: Sage

ανώτατων διευθυντικών στελεχών θεωρείται σημαντικός για τη μείωση της απάτης στις οικονομικές καταστάσεις στις εμπορικές εταιρείες.

Ακόμη, σύμφωνα με τον Albrecht (2005), η πολιτική καταπολέμησης της απάτης πρέπει να είναι τέτοια ώστε να γίνεται σαφές ότι οι κανόνες θα εφαρμόζονται σε όλους τους εργαζομένους, συμπεριλαμβανομένης της διαχείρισης. Επιπλέον, οι Farrell & Franco (1999)⁹¹ υπογραμμίζουν τις ευθύνες της διοίκησης για τη δημιουργία προγραμμάτων και ελέγχων για την καταπολέμηση της απάτης. Σύμφωνα με το πρότυπο ελέγχου SAS 99, οι ελεγκτές και η διοίκηση έχουν την τελική ευθύνη για τον καθορισμό των ελέγχων και των διαδικασιών για την προστασία των περιουσιακών στοιχείων του οργανισμού. Τα σημαντικότερα στοιχεία συνίστανται στην (1) δημιουργία και διατήρηση μιας νοοτροπίας εντιμότητας και υψηλής δεοντολογίας μεταξύ των εργαζομένων, (2) αξιολόγηση των κινδύνων απάτης και εφαρμογή μετριασμού του κινδύνου σε σχέση με τις οικονομικές εκθέσεις, (3) και ανάπτυξη κατάλληλης διαδικασίας επίβλεψης από εσωτερικά και εξωτερικά μέρη κατά της απάτης στις οικονομικές εκθέσεις.

Σύμφωνα με το AICPA (2009), ο αποτελεσματικότερος τρόπος για την εφαρμογή μέτρων για τη μείωση των αδικημάτων απάτης είναι το να βασιστούν αυτά σε ένα σύνολο βασικών αξιών. Αυτό θα παράσχει μια πλατφόρμα πάνω στην οποία μπορεί να κατασκευαστεί ένας πιο λεπτομερής κώδικας δεοντολογίας, δίνοντας πιο συγκεκριμένες οδηγίες σχετικά με την επιτρεπόμενη και απαγορευμένη συμπεριφορά, με βάση τους ισχύοντες νόμους και τις αξίες του οργανισμού. Ως εκ τούτου, η διοίκηση πρέπει να εκφράσει σαφώς ότι όλοι οι εργαζόμενοι θα κριθούν υπεύθυνοι για να ενεργήσουν εντός του κώδικα δεοντολογίας του οργανισμού. Το έγγραφο αυτό θα πρέπει να προσδιορίζει τα μέτρα που πρέπει να λάβει ένας οργανισμός για την πρόληψη, αποτροπή και ανίχνευση της απάτης.

Ωστόσο, ο Dion (2008)⁹² αναφέρει ότι οι εταιρικοί κώδικες δεοντολογίας δεν επαρκούν για την ενίσχυση της ηθικής συμπεριφοράς λόγω της έλλειψης δυνατότητας να εντοπιστούν τα σωστά πράγματα και να γίνει αντιληπτός ο εξορθολογισμός. Προκειμένου να ενισχυθεί η δεοντολογική συμπεριφορά μεταξύ των ατόμων της

⁹¹ Farrell, R., Franco, R. (1999). The role of the auditor in the prevention and detection of business fraud: SAS No. 82. *Western Criminology Review*, 2(1):15-29

⁹² Dion, M. (2008). Ethical leadership and crime prevention in the organizational setting. *Journal of Financial Crime*.15(3):308 – 319

εταιρείας, η εταιρεία υποτίθεται ότι θα μηδενίσει ή θα ελαχιστοποιήσει τις ευκαιρίες των ανθρώπων για να διαπράξουν απάτη στις οικονομικές καταστάσεις.

Η επιτροπή ελέγχου πρέπει να θεωρείται ως λειτουργία εποπτείας προστιθέμενης αξίας όπως απαιτείται από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς. Οι εμπειρικές μελέτες έχουν προτείνει την ανάγκη για ανεξάρτητα μέλη του διοικητικού συμβουλίου (ελεγκτική επιτροπή) να διαθέτουν επαρκή χρηματοοικονομική εμπειρογνωμοσύνη για τον έλεγχο των οικονομικών πληροφοριών (Jayasuriya, 2006)⁹³. Σε μια άλλη απάντηση στην απάτη των οικονομικών καταστάσεων στις Ηνωμένες Πολιτείες, το FBI επιδίωξε εκτεταμένη συνεργασία με τους Ορκωτούς Λογιστές (CPA) για την καταπολέμηση της εταιρικής απάτης, καθώς πίστευε ότι οι ρόλοι, η ανεξαρτησία και η ακεραιότητα των CPA είναι μοναδικά προσαρμοσμένα στην εταιρική σχέση.

Σε σχέση με τη δράση της εταιρείας, οι έρευνες των Chen et.al. (2006) δείχνουν ότι ένας μεγάλος αριθμός εξωτερικών διευθυντών θα συνέβαλε στον έλεγχο της απάτης των οικονομικών καταστάσεων στην εταιρεία. Ένα μεγάλο μέρος των εξωτερικών διευθυντών θα ήταν χρήσιμο για την παρακολούθηση των δραστηριοτήτων της εταιρείας και την αποτροπή της απάτης της εταιρείας. Συγκεκριμένα, ο Beasley (1996) αναφέρεται στους εξωτερικούς διευθυντές. Προτείνει ότι όσο μεγαλύτερη είναι η θητεία των διευθυντικών στελεχών στην εταιρεία, τόσο καλύτερος είναι ο έλεγχος και ο μετριασμός της απάτης στις οικονομικές καταστάσεις.

Ο Beasley (1996) υποστηρίζει αυτό το επιχείρημα επισημαίνοντας ότι είχε μελετήσει μια εταιρεία με μεγάλο ποσοστό εξωτερικών διευθυντικών στελεχών με μεγαλύτερη διάρκεια και ότι η εταιρεία γνώρισε χαμηλότερο επίπεδο απάτης στις οικονομικές καταστάσεις. Επίσης, είναι γεγονός ότι οι διευθυντές ή οι πρόεδροι με μικρότερη θητεία έχουν λιγότερη εμπειρία στην επιχείρηση και επομένως δεν είναι σε θέση να αποτρέψουν την απάτη στην εταιρεία (Dechow, et.al., 1996)⁹⁴. Επιπλέον, οι Fama και Jensen (1983)⁹⁵ συνιστούν ότι οι εξωτερικοί διευθυντές θα πρέπει να αυξήσουν τα καθήκοντά παρακολούθησης.

⁹³ Jayasuriya, D. (2006) Auditors in a changing regulatory environment. *Journal of Financial Crime*. 13(1):51-55

⁹⁴ Dechow, P. M., Sloan, R. G., & Sweeney, A. P. (1996). Causes and consequences of earnings manipulation: An analysis of firms subject to enforcement actions by the SEC. *Contemporary accounting research*, 13(1), 1-36

⁹⁵ Fama, F., Jensen, C. (1983). Separation of ownership and Control. *Journal of Law and Economics*. 26 (6):301-324

Οι Fama & Jensen (1983) διερεύνησαν εκτενώς το τι αναμένεται από τους εξωτερικούς διευθυντές. Έτσι λοιπόν, αναμένεται από εκείνους να είναι εμπειρογνώμονες λήψης αποφάσεων, να κατανοούν τη σημασία του ελέγχου των αποφάσεων και να είναι σε θέση να εργαστούν με το σύστημα ελέγχου αποφάσεων σε μια εταιρεία. Το διοικητικό συμβούλιο είναι ίσως ο πιο αποτελεσματικός μηχανισμός εσωτερικού ελέγχου για την παρακολούθηση των ενεργειών της ανώτατης διοίκησης. Ο Beasley (1996) διαπίστωσε ότι η σύνθεση του διοικητικού συμβουλίου παίζει σημαντικότερο ρόλο στον έλεγχο της απάτης στις οικονομικές καταστάσεις. Σε σχέση με όλα αυτά τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου διαχωρίζουν τις περιπτώσεις απάτης στις οικονομικές καταστάσεις, πρώτον στις περιπτώσεις «Μη χρηστής διαχείρισης περιουσιακών στοιχείων» και δεύτερον, στην «Σύνταξη ψευδών οικονομικών καταστάσεων». Στη συνέχεια, ο επόμενος **Πίνακας 2** παρουσιάζει αναλυτικά τις περιπτώσεις που συνιστούν απάτη στις οικονομικές εκθέσεις των εταιριών.

Πίνακας 3. Γεγονότα που συνιστούν απάτη

<i>Γεγονότα που αυξάνουν τον κίνδυνο απάτης ή σφάλματος</i>
✓ Μη ύπαρξη αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου
✓ Η Διοίκηση της επιχείρησης ασκείται από ένα άτομο.
✓ Απρόθυμη παροχή πληροφοριών από τη Διοίκηση της επιχείρησης ή με αδικαιολόγητη καθυστέρηση, σε σχετικά ερωτήματα του ελέγχου
✓ Μη ρεαλιστικές προθεσμίες από την Διοίκηση της επιχείρησης για την ολοκλήρωση του ελέγχου.
✓ Ανεπαρκές και ακατάλληλο προσωπικό στην επιχείρηση.
✓ Υπέρμετρη εμπιστοσύνη σε υπαλλήλους που υπηρετούν σε κύριες θέσεις.
✓ Συχνές αλλαγές στελεχών, νομικών συμβούλων και ελεγκτών.

✓ Ασυνήθεις συναλλαγές στο τέλος της χρήσης, που έχουν σημαντική επίδραση στα κέρδη της επιχείρησης.
✓ Ασυνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης με θυγατρικές της και με συνδεδεμένα μέρη.
✓ Ασυνήθεις συναλλαγές με εταιρίες εγκαταστημένες σε “φορολογικούς παραδείσους
✓ Ακίνητα υπόλοιπα απαιτήσεων μεγάλου ποσού χωρίς άσκηση ένδικων μέσων.
✓ Σημαντικά ελλείμματα σε περιουσιακά στοιχεία (πχ αποθέματα κλπ.).
✓ Μεγάλος αριθμός πιστωτικών εγγραφών σε λογαριασμούς απαιτήσεων.
✓ Υπάλληλοι της επιχείρησης διατηρούν τρόπο ζωής που δεν συνάδει με τις αμοιβές τους.

Πηγή: Hassink, et.al., (2010)

Η εκτενής παρουσίαση των διεθνών ελεγκτικών προτύπων που έγινε στο συγκεκριμένο κεφάλαιο, θα πρέπει πλέον να καθιστά σαφή στον αναγνώστη την χρησιμότητα και την σημασία τους για την αποτελεσματική εφαρμογή της διαδικασίας του ελέγχου των επιχειρήσεων. Για να γίνει ακόμα πιο κατανοητή η διαδικασία του ελέγχου στην πραγματική οικονομία, στο επόμενο κεφάλαιο θα μελετήσουμε τον τρόπο με τον οποίο κάποιες μεγάλες κατασκευαστικές εταιρίες εφαρμόζουν τα ελεγκτικά πρότυπα. Η μεθοδολογία που έχουμε επιλέξει για την ανάδειξη των διαδικασιών ελέγχου στην πράξη, είναι η ποιοτική έρευνα με τη μέθοδο της μελέτης περίπτωσης.

4ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ. ΜΕΛΕΤΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

Το κεφάλαιο αυτό αποτελεί το εμπειρικό μέρος της εργασίας, όπου παρουσιάζονται με την μέθοδο της μελέτης περίπτωσης δέκα επιχειρήσεις από τον κατασκευαστικό κλάδο και αξιολογούνται οι έλεγχοι που πραγματοποίησαν οι ορκωτοί λογιστές σε αυτές τις επιχειρήσεις. Απαραίτητη για την διενέργεια της μελέτης ήταν η εύρεση των ετήσιων οικονομικών εκθέσεων αυτών των εταιριών από το 2005 μέχρι και το 2017. Και οι δέκα εταιρίες είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών και είναι οι J & P-ΑΒΑΞ Α.Ε., ΑΕΓΕΚ, Βιομηχανικά Τεχνικά Έργα ΒΙΟΤΕΡ Α.Ε., ΓΕΚ ΤΕΡΝΑ ΑΕ Συμμετοχών, Ακινήτων, Κατασκευών, Δομική Κρήτης Α.Ε., ΕΚΤΕΡ Α.Ε., ΕΛΛΑΚΤΩΡ Α.Ε., ΙΝΤΡΑΚΟΜ, ΚΛΟΥΚΙΝΑΣ-ΛΑΙΠΙΑΣ Τεχνική και Εμπορική Α.Ε. και η Προοδευτική ΑΤΕ. Συνολικά, προκύπτει ότι ο βαθμός συμμόρφωσης των επιχειρήσεων στις απαιτήσεις που θέτονται από τα ΔΠΧΑ να είναι υψηλός, καθώς φαίνεται να μην παρουσιάζουν ασάφειες ή παρεκκλίσεις από τα ΔΠΧΑ. Παράλληλα, οι εκθέσεις ελέγχου αποκαλύπτουν σημαντικά ευρήματα για τις εταιρείες, γεγονός που τις καθιστούν μια σημαντική πηγή άντλησης ουσιωδών πληροφοριών.

4.1. Μεθοδολογία

Η μεθοδολογία που χρησιμοποιήθηκε για την διεξαγωγή της ποιοτικής έρευνας είναι η μελέτη περίπτωσης 10 μεγάλων επιχειρήσεων, ενώ για το σκοπό της εργασίας τα δευτερογενή δεδομένα αντλήθηκαν κυρίως από ηλεκτρονικές πηγές στο διαδίκτυο, εκθέσεις, αναφορές, ανακοινώσεις και άρθρα. Στην παρούσα έρευνα έγινε προσπάθεια να εκτιμηθούν οι έλεγχοι που πραγματοποίησαν οι ορκωτοί λογιστές, στις εταιρίες που ήταν εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών το 2018 και ανήκαν στον κατασκευαστικό κλάδο. Για την διεξαγωγή της μελέτης κρίθηκε απαραίτητη η αναζήτηση των ετήσιων οικονομικών εκθέσεων των συγκεκριμένων εταιριών από το 2005 μέχρι και το 2017.

Στην συνέχεια, η έρευνα μελέτησε τις ανακοινώσεις των ορκωτών λογιστών που κατά κανόνα υπάρχουν είτε στην αρχή, είτε στο τέλος των ετήσιων οικονομικών εκθέσεων. Τέλος, έγινε προσπάθεια ταξινόμησης και ανάλυσης των απόψεων που εξέφρασαν οι ορκωτοί λογιστές, τόσο κατά έτος, όσο και διαχρονικά στην εξέλιξη της λειτουργίας της κάθε εταιρίας ξεχωριστά. Αξίζει να σημειωθεί ότι η κατάρτιση της γνώμης των

ορκωτών λογιστών γίνεται με βάση τα στοιχεία που παρατίθενται στον **Πίνακα 4** που ακολουθεί.

Πίνακας 5. Η επιλογή της κατάλληλης γνώμης από τους ορκωτούς λογιστές

Φύση του θέματος που προκαλεί διαφοροποίηση	<i>Κρίση του ελεγκτή σχετικά με το αν οι επιπτώσεις ή οι πιθανές επιπτώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων είναι διάχυτες</i>	
	Ουσιώδεις αλλά όχι διάχυτες	Ουσιώδεις και διάχυτες
Οι οικονομικές καταστάσεις έχουν πραγματική ουσιώδη ανακρίβεια	Γνώμη με επιφύλαξη	Αρνητική γνώμη
Αδυναμία απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων	Γνώμη με επιφύλαξη	Αδυναμία έκφρασης γνώμης

Πηγή: Hassink, et.al., (2010)

Επιπλέον, καθώς σε αρκετές οικονομικές εκθέσεις παρατηρήθηκε η ύπαρξη παραγράφων έμφασης θέματος ή άλλων θεμάτων, θα πρέπει να διασαφηνιστεί το πότε αυτές οι παράγραφοι θα πρέπει να προστίθενται. Έτσι, σύμφωνα με τα στοιχεία του παρακάτω **Πίνακα 4**, παράγραφοι έμφασης θέματος σχετίζονται κυρίως με καταστάσεις αβεβαιότητας και παράγραφοι άλλων θεμάτων σχετίζονται κυρίως με διαδικαστικά θέματα.

Πίνακας 6. Οι αιτίες για δήλωση έμφασης θέματος και «άλλων» θεμάτων.

Έμφαση θέματος	Άλλα θέματα
-----------------------	--------------------

<ul style="list-style-type: none"> ✓ Η αβεβαιότητα σχετικά με μελλοντικά αποτελέσματα έκτακτων δικαστικών διενέξεων ή κανονιστικών πράξεων 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Η αδυναμία παραίτησης του ελεγκτή από τον έλεγχο, λόγω περιορισμού του εύρους και της έκτασης του ελέγχου του.
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Πρώιμη εφαρμογή, εφόσον επιτρέπεται, ενός νέου λογιστικού προτύπου (π.χ. ενός νέου ΔΠΧΑ) που έχει διάχυτη επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Η περαιτέρω επεξήγηση των ευθυνών του ελεγκτή στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Μια μεγάλη καταστροφή που είχε ή εξακολουθεί να έχει σοβαρές επιπτώσεις στην οικονομική θέση της εταιρίας. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Η αναφορά ότι η εταιρία έχει καταρτίσει οικονομικές καταστάσεις και με βάση άλλο λογιστικό πλαίσιο (ΕΛΠ ή ΔΠΧΑ) και ότι έχει χορηγηθεί έκθεση ελέγχου και επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων.
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Η χορήγηση νέας ή τροποποιημένης έκθεσης ελέγχου στη περίπτωση μεταγενέστερων γεγονότων. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Η αναφορά ότι η έκθεση ελέγχου χορηγείται για ειδική χρήση και δεν πρέπει να διανεμηθεί ή χρησιμοποιηθεί από άλλα μέρη.
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Η ύπαρξη ουσιώδους αβεβαιότητας σχετικά με την δυνατότητα της εταιρίας για συνέχιση της δραστηριότητάς της 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Η αναφορά ότι οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης χρήσης δεν έχουν ελεγχθεί καθόλου ή έχουν ελεγχθεί από άλλον ελεγκτή, τον τύπο της έκθεσης και την ημερομηνία της έκθεσης αυτής.

<p>✓ Η αναφορά ότι οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί για ειδικό σκοπό και μπορεί να μην είναι κατάλληλες για άλλο σκοπό.</p>	<p>✓ Το γεγονός ότι η διοίκηση της εταιρίας αρνείται να τροποποιήσει άλλες πληροφορίες, που παρέχονται με τις οικονομικές καταστάσεις, και είναι ασυνεπείς με τις καταστάσεις αυτές.</p>
---	--

Πηγή: Hassink, et.al., (2010)

Επιπλέον, θα πρέπει να τονιστεί ότι ο βασικός λόγος για τον οποίο αποφασίστηκε η παρακολούθηση των εταιριών που εκπροσωπούν τον κατασκευαστικό κλάδο στο Χρηματιστήριο Αθηνών σήμερα είναι το γεγονός ότι ο κλάδος των κατασκευών κατέχει σημαντική θέση στην Ελληνική οικονομία, καθώς, σύμφωνα με σχετική μελέτη του IOBE, εντάσσονται σε αυτόν περισσότερες από 2.500 εργοληπτικές εταιρίες, 35 από τις οποίες είναι εισηγμένες στην Κύρια και Παράλληλη Αγορά του Χρηματιστηρίου Αξιών Αθηνών (Χ.Α.Α.). Ο κατασκευαστικός κλάδος αποτελεί τον μεγαλύτερο βιομηχανικό κλάδο στην Ευρωπαϊκή Ένωση και προηγείται σε μέγεθος των κλάδων τροφίμων και χημικών. (IOBE, 2018) Επίσης, με αυτόν τον τρόπο θα ήταν δυνατή η ανεύρεση στοιχείων. Ωστόσο και σε αυτήν την περίπτωση σε κάποιες περιπτώσεις, αυτό δεν κατέστη πλήρως εφικτό καθώς κάποιες εταιρίες είχαν αναρτημένες ετήσιες εκθέσεις μέχρι το 2010 και όχι τις παλιότερες. Σε κάθε περίπτωση, οι εταιρίες οι οποίες ερευνήθηκαν για την περίοδο 2005- 2017 ήταν οι εξής. (Χρηματιστήριο Αθηνών, 2018)

1. J & P- ΑΒΑΞ Α.Ε.
2. ΑΕΓΕΚ
3. ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ ΒΙΟΤΕΡ Α.Ε.
4. ΓΕΚ ΤΕΡΝΑ ΑΕ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ, ΑΚΙΝΗΤΩΝ, ΚΑΤΑΣΚΕΥΩΝ
5. ΔΟΜΙΚΗ ΚΡΗΤΗΣ ΑΕ
6. ΕΚΤΕΡ ΑΕ
7. ΕΛΛΑΚΤΩΡ ΑΕ

8. ΙΝΤΡΑΚΟΜ

9. ΚΛΟΥΚΙΝΑΣ- ΛΑΙΠΙΑΣ ΤΕΧΝΙΚΗ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΑΕ

10. ΠΡΟΟΔΕΥΤΙΚΗ ΑΤΕ

4.2. J & P- ΑΒΑΞ Α.Ε

Αρχικά θα πρέπει να σημειωθεί ότι και για τα 13 χρόνια για τα οποία αναζητήθηκαν στοιχεία για την εν λόγω εταιρία, οι ετήσιες οικονομικές εκθέσεις της εταιρίας ήταν διαθέσιμες στον επίσημο διαδικτυακό τόπο της. Επιπλέον, όλες οι εκθέσεις των ορκωτών λογιστών περιλαμβάνουν μη διαφοροποιημένη γνώμη, γεγονός που σημαίνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις ήταν καταρτισμένες από κάθε ουσιώδη άποψη σύμφωνα με το ισχύον πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς

4.3 ΑΕΓΕΚ

Η εταιρία ΑΕΓΕΚ δυστυχώς στον κεντρικό διαδικτυακό της τόπο δημοσιεύει τις ετήσιες οικονομικές εκθέσεις της που αφορούν μόνο τα έτη μέχρι και το 2012 και ως εκ τούτου, δεν κατέστη δυνατή η περαιτέρω εμβάθυνση στις παλιότερες οικονομικές της εκθέσεις. Αξίζει να σημειωθεί ότι αν και όλα τα έτη, οι ορκωτοί λογιστές εκφράζουν μη διαφοροποιημένη γνώμη, ωστόσο για όλες τις επόμενες χρονιές μετά το 2012, εκφράζουν έμφαση σε ένα θέμα, το οποίο, το 2017 καταλήγει σε έκφραση ουσιώδους αβεβαιότητας.

Αναλυτικότερα, το 2013 η έκθεση σημειώνει την πραγματοποίηση ζημιών αρκετών εκατομμυρίων ευρώ, την ύπαρξη αρνητικών ιδίων κεφαλαίων, αλλά και αρνητικών λειτουργικών ταμειακών ροών, ενώ το σύνολο των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων της εταιρείας υπερβαίνει το σύνολο των βραχυπρόθεσμων απαιτήσεών της κατά 1,8 εκ. ευρώ Την επόμενη χρονιά, η κατάσταση παραμένει αρνητική, ωστόσο, η εταιρία έχει προβεί σε υιοθέτηση μέτρων, τα οποία κρίνονται επαρκή από τους ελεγκτές και για τον λόγο αυτό εκφράζουν και πάλι γνώμη χωρίς επιφύλαξη. Το 2015, η κατάσταση παραμένει τέτοια ώστε να δοθεί έμφαση από τους ελεγκτές.

Ωστόσο έχει κάπως διαφοροποιηθεί, γιατί αν και τα ίδια κεφάλαια παραμένουν αρνητικά, οι ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες της εταιρείας και του ομίλου έχουν καταστεί αρνητικές, οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της εταιρείας υπερβαίνουν το σύνολο του κυκλοφορούντος ενεργητικού και εμφανίζονται αρνητικά

αποτελέσματα χρήσεως μετά φόρων, σε επίπεδο εταιρείας και ομίλου, ενώ ίδια παρουσιάζεται η κατάσταση και στην έκθεση των ορκωτών για το 2016. Έτσι, το 2017 ο έλεγχος τροποποιεί την έκφραση που χρησιμοποιεί, καθώς ο τίτλος της παραγράφου αλλάζει σε «ουσιώδης αβεβαιότητα που σχετίζεται με την συνέχιση της δραστηριότητας» και αναφέρει εκτός από τα συνήθη αρνητικά αποτελέσματα της εταιρίας τον κίνδυνο που σχετίζεται με το ευρύτερο οικονομικό περιβάλλον.

4.4 ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ ΒΙΟΤΕΡ Α.Ε.

Και η εταιρία ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ ΒΙΟΤΕΡ Α.Ε., όπως και η προηγούμενη εταιρία, δυστυχώς στον κεντρικό διαδικτυακό της τόπο δημοσιεύει τις ετήσιες οικονομικές εκθέσεις της που αφορούν μόνο τα έτη μέχρι και το 2012 και ως εκ τούτου, δεν κατέστη δυνατή η περαιτέρω εμβάθυνση στις παλιότερες οικονομικές της εκθέσεις. Αξίζει να σημειωθεί ότι αν και όλα τα έτη, οι ορκωτοί λογιστές εκφράζουν μη διαφοροποιημένη γνώμη, ωστόσο για τις χρονιές από το 2014 και μετά εκφράζουν έμφαση σε ένα ή σε δύο θέματα, και έτσι, το 2017 καταλήγει σε έκφραση ουσιώδους αβεβαιότητας.

Αναλυτικότερα, το 2014 η έκθεση σημειώνει την ύπαρξη αρνητικών ιδίων κεφαλαίων, αλλά και του αυξημένου κινδύνου ρευστότητας και μειωμένη ικανότητα ανταπόκρισης στις τραπεζικές υποχρεώσεις, αλλά σημειώνεται ότι «συνέχιση της αποτελεσματικής διαχείρισης του κινδύνου ρευστότητας, η ανταπόκρισή της στις τραπεζικές υποχρεώσεις και η ομαλή και απρόσκοπτη λειτουργία της εταιρείας τελεί υπό τις προϋποθέσεις της δυνατότητας μελλοντικής επίτευξης των δεσμευτικών οικονομικών επιδόσεων, της διασφάλισης αναχρηματοδοτικών πόρων μέσω συμφωνίας με τραπεζικά ιδρύματα καθώς και της έγκαιρης είσπραξης των απαιτήσεων της» Επίσης, γίνεται αναφορά και σε δυο «άλλα θέματα».

Η έκθεση των ορκωτών για το 2015 δίνει έμφαση στο ίδιο θέμα της ύπαρξης αρνητικών ιδίων κεφαλαίων, ενώ ταυτόχρονα σημειώνει ότι μέχρι την ημερομηνία διεξαγωγής του ελέγχου δεν είχε οριστικοποιηθεί νομικά ο συμψηφισμός αξίας ακινήτου ιδιοκτησίας της εταιρίας με δανειακή της υποχρέωση, ενώ ίδια παρουσιάζεται η κατάσταση και στην έκθεση των ορκωτών για το 2016. Έτσι, το 2017 ο έλεγχος τροποποιεί την έκφραση που χρησιμοποιεί, καθώς ο τίτλος της παραγράφου αλλάζει σε «ουσιώδης αβεβαιότητα που σχετίζεται με την συνέχιση της

δραστηριότητας» και αναφέρει εκτός από τα συνήθη αρνητικά αποτελέσματα της εταιρίας τον κίνδυνο που σχετίζεται με το ευρύτερο οικονομικό περιβάλλον.

4.5 ΓΕΚ ΤΕΡΝΑ ΑΕ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ, ΑΚΙΝΗΤΩΝ, ΚΑΤΑΣΚΕΥΩΝ

Αρχικά θα πρέπει να σημειωθεί ότι και για τα 13 χρόνια για τα οποία αναζητήθηκαν στοιχεία για την εν λόγω εταιρία, οι ετήσιες οικονομικές εκθέσεις της εταιρίας ήταν διαθέσιμες στον επίσημο διαδικτυακό τόπο της. Από τα 12 υπό μελέτη έτη, για τα πέντε οι ορκωτοί λογιστές δίνουν έμφαση σε ένα ή δυο θέματα, χωρίς ωστόσο να διαφοροποιούν την εκφρασμένη τους γνώμη. Η έμφαση αναφέρεται στα πρώτο δυο χρόνια και συγκεκριμένα, το 2005 και το 2006 στο γεγονός ότι παλιότερες φορολογικές δηλώσεις της εταιρίας και των θυγατρικών της δεν έχουν ελεγχθεί από τις φορολογικές αρχές, γεγονός που μπορεί να υπάρχει ενδεχόμενο πρόσθετης φορολογικής επιβάρυνσης, αλλά και στο γεγονός ότι ένα σημαντικό ποσό απαιτήσεων της εταιρίας από πελάτες της δεν έχει ακόμη εισπραχθεί. Ωστόσο, για το 2006 το ποσό των καθυστερούμενων εξοφλήσεων από πελάτες έχει μειωθεί, ενώ ο φορολογικός έλεγχος της εταιρίας έγινε μέχρι και το 2004. Για το 2007, το μόνο ζήτημα έμφασης έγκειται στην καθυστερημένη διενέργεια φορολογικού ελέγχου.

Τα επόμενα χρόνια οι γνώμες των ορκωτών λογιστών είναι μη διαφοροποιούμενες, τουλάχιστον μέχρι και το 2011, οπότε και οι ορκωτοί διαπιστώνουν «αβεβαιότητα για την δυνατότητα μελλοντικού συμψηφισμού παρακρατηθέντος φόρου μερισμάτων, της μητρικής εταιρείας, ποσού € 1,259 χιλιάδων που περιλαμβάνεται στο λογαριασμό «Προκαταβολές και λοιπές απαιτήσεις», για την οποία έχει υποβληθεί ερώτημα στο Υπουργείο Οικονομικών». Για το ίδιο θέμα, αλλά με διαφορετικά μεγέθη ποσών, οι ελεγκτές κατευθύνουν την προσοχή της εταιρίας και για το επόμενο έτος, ενώ από το 2013 μέχρι και το 2017, οι γνώμες των ορκωτών λογιστών είναι μη διαφοροποιημένες και δεν δίνουν έμφαση σε κανένα θέμα.

4.6 ΔΟΜΙΚΗ ΚΡΗΤΗΣ ΑΕ

Αρχικά θα πρέπει να σημειωθεί ότι οι ετήσιες οικονομικές εκθέσεις της εταιρίας ήταν διαθέσιμες στον επίσημο διαδικτυακό τόπο της για τα έτη μετά το 2007. Από τα 10 υπό μελέτη έτη, ενώ για τα τέσσερα πρώτα (2008- 2011) οι ορκωτοί λογιστές δεν διαφοροποιούν την εκφρασμένη τους γνώμη και δεν δίνουν έμφαση σε κάποιο θέμα,

στην συνέχεια για την περίοδο 2012- 2015 δίνουν έμφαση σε ένα θέμα, το 2016 δίνουν έμφαση σε δυο θέματα και το 2017 εκφράζουν ουσιώδη αβεβαιότητα.

Αναλυτικότερα, για πρώτη φορά το 2012 ο έλεγχος διαπιστώνει ότι το σύνολο της αξίας των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων υπερβαίνει τη συνολική αξία των κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας, με αποτέλεσμα να υπάρχει κίνδυνος αδυναμίας εκτέλεσης των υποχρεώσεων εκ μέρους της εταιρίας. Το ίδιο επαναλαμβάνεται και το 2013, με την προσθήκη, ωστόσο, σχεδίου που καταρτίστηκε από τους υπεύθυνους της εταιρίας για την αντιμετώπιση του προβλήματος. Η ίδια εικόνα συνεχίζει να επικρατεί στην έκθεση των ορκωτών και για τα επόμενα δυο έτη, για να εξελιχθεί η έμφαση σε ουσιώδη αβεβαιότητα για το 2017, καθώς σημειώθηκε και καθαρή ζημία που ξεπέρασε το 1,5 εκατομμύρια ευρώ. Εξάλλου, δίνεται έμφαση σε ένα θέμα αποζημίωσης 4,5 εκατομμυρίων ευρώ που θα πρέπει να αντιμετωπιστεί από την εταιρία.

4.7 EKTEP AE

Αρχικά, θα πρέπει να σημειωθεί ότι και για τα 13 χρόνια για τα οποία αναζητήθηκαν στοιχεία για την εν λόγω εταιρία, οι ετήσιες οικονομικές εκθέσεις της εταιρίας ήταν διαθέσιμες στον επίσημο διαδικτυακό τόπο της. Επιπλέον, όλες οι εκθέσεις των ορκωτών λογιστών περιλαμβάνουν μη διαφοροποιημένη γνώμη, γεγονός που σημαίνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις ήταν καταρτισμένες από κάθε ουσιώδη άποψη σύμφωνα με το ισχύον πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Ωστόσο, την περίοδο 2005- 2008, οι ελεγκτές στρέφουν την προσοχή σε ένα θέμα, το οποίο σχετίζεται με το γεγονός ότι οι φορολογικές αρχές δεν έχουν προβεί σε φορολογικούς ελέγχους για μια έως τέσσερις διαχειριστικές περιόδους, γεγονός που ενδέχεται να επιφέρει μελλοντικά (σε σχέση με τον χρόνο έκδοσης του αποτελέσματος του ελέγχου) πρόσθετη επιβάρυνση για την εταιρία. Ωστόσο, θα πρέπει να σημειωθεί ότι για στις εκθέσεις για τα έτη 2007 και 2008 οι ορκωτοί σημειώνουν ότι η εταιρία έχει δημιουργήσει πρόβλεψη για αυτήν την περίπτωση που για το 2007 ανέρχονταν στις 180.000 ευρώ και για το 2008 ξεπερνούσε τις 300.00 ευρώ. Πέραν τούτου και μετά την επιτυχή έκβαση του φορολογικού ελέγχου, για τα επόμενα χρόνια μέχρι και το 2017, οι ορκωτοί λογιστές προχωρούν σε διατύπωση γνώμης μη διαφοροποιημένη, χωρίς επιφύλαξη και χωρίς θέματα έμφασης.

4.8 ΕΛΛΑΚΤΩΡ ΑΕ

Αναφορικά και για την εν λόγω εταιρία θα πρέπει να σημειωθεί ότι και για τα 13 χρόνια για τα οποία αναζητήθηκαν στοιχεία, οι ετήσιες οικονομικές εκθέσεις της εταιρίας ήταν διαθέσιμες στον επίσημο διαδικτυακό τόπο της. Επιπλέον, όλες οι εκθέσεις των ορκωτών λογιστών περιλαμβάνουν μη διαφοροποιημένη γνώμη, γεγονός που σημαίνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις ήταν καταρτισμένες από κάθε ουσιώδη άποψη σύμφωνα με το ισχύον πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Ωστόσο, για τα πρώτα δυο χρόνια της έρευνας παρατηρήθηκαν δυο θέματα έμφασης, για τα έτη 2007 και 2008 σημειώθηκε ένα θέμα έμφασης και από εκεί και πέρα, η γνώμη των ορκωτών ήταν για κάθε έτος μη διαφοροποιημένη, χωρίς επιφύλαξη και χωρίς θέματα έμφασης.

Αναλυτικότερα, για το έτος 2005, από την μια δίνεται έμφαση στο γεγονός ότι η εταιρία δεν έχει σχηματίσει κάποια πρόβλεψη για απαίτηση ύψους 12 εκατομμυρίων ευρώ από δυο κοινοπραξίες, ενώ το δεύτερο αφορά σε μη ολοκλήρωση φορολογικών ελέγχων από τις αρμόδιες υπηρεσίες για την προηγούμενη τριετία. Για την επόμενη χρήση του 2006, αναφέρονται οι ίδιες καταστάσεις ως θέματα με έμφαση, με την διαφορά ότι η απαίτηση των δυο κοινοπραξιών πλέον ανέρχεται στα 35,7 εκατομμύρια ευρώ. Το θέμα φάνηκε να τακτοποιείται τα επόμενα χρόνια, καθώς το μοναδικό θέμα έμφασης στις εκθέσεις των ορκωτών για το 2007 και το 2008 είναι το ότι κάποιες διαχειριστικές περιόδους δεν είχαν ελεγχθεί από τις φορολογικές αρχές, ενώ μετά και το 2009, δεν σημειώνονται από τους ελεγκτές θέματα με έμφαση.

4.9 INTPAKOM

Η εταιρία αυτή, όπως και η συντριπτική πλειοψηφία του δείγματος των εταιριών και για τα 13 χρόνια για τα οποία αναζητήθηκαν στοιχεία, παρείχε τις ετήσιες οικονομικές εκθέσεις της στον επίσημο διαδικτυακό τόπο της. Εξάλλου, για τα 11 από τα 13 έτη, οι ελεγκτές δεν βρήκαν να σημειώσουν κάποια θέματα έμφασης, ενώ όλες οι οικονομικές καταστάσεις ήταν καταρτισμένες από κάθε ουσιώδη άποψη σύμφωνα με το ισχύον πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Αναφορικά με τα δυο έτη που οι ορκωτοί σημείωσαν από ένα θέμα έμφασης, αυτό έχει να κάνει αφενός για το 2014 με απαιτήσεις ύψους 41 εκατομμυρίου ευρώ εναγόντων κατά της εταιρίας, για τις οποίες ωστόσο, η εταιρία δεν έκρινε σκόπιμο να δημιουργήσει προβλέψεις,

ενώ για το 2017 σημειώνεται η διόρθωση ενός λάθους, που αφορούσε την προηγούμενη περίοδο επαναδιατυπώνοντας τα συγκριτικά στοιχεία.

4.10 ΚΛΟΥΚΙΝΑΣ- ΛΑΠΠΑΣ ΤΕΧΝΙΚΗ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΑΕ

Η εταιρία αυτή, όπως και η συντριπτική πλειοψηφία του δείγματος των εταιριών και για τα 13 χρόνια για τα οποία αναζητήθηκαν στοιχεία, παρείχε τις ετήσιες οικονομικές εκθέσεις της στον επίσημο διαδικτυακό τόπο της. Εξάλλου, για τα 12 από τα 13 έτη, οι ελεγκτές δεν βρήκαν να σημειώσουν κάποια θέματα έμφασης, ενώ όλες οι οικονομικές καταστάσεις ήταν καταρτισμένες από κάθε ουσιώδη άποψη σύμφωνα με το ισχύον πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Αναφορικά με το μόνο έτος που οι ορκωτοί σημείωσαν από ένα θέμα έμφασης, αυτό είχε να κάνει για το ότι το 2005, οι φορολογικές αρχές δεν είχαν προχωρήσει στον προβλεπόμενο έλεγχο της εταιρίας, δημιουργώντας μια μικρή πιθανότητα για επιπλέον φορολογικά βάρη.

4.11 ΠΡΟΟΔΕΥΤΙΚΗ ΑΤΕ

Τέλος, θα πρέπει να σημειωθεί ότι και η τελευταία εταιρία, παρείχε πληροφόρηση και για τα 13 χρόνια σχετικά με τις ετήσιες οικονομικές εκθέσεις της στον επίσημο διαδικτυακό τόπο της. Ωστόσο, μόνο για τέσσερα από τα 13 έτη, οι ορκωτοί λογιστές δεν προχώρησαν στο να δώσουν έμφαση σε κάποιο θέμα και συγκεκριμένα, για τα έτη 2005, 2009, 2010 και 2011.

Αναλυτικότερα, το 2006 ο έλεγχος τόνιζε ότι κατά την ημερομηνία διεξαγωγής του ελέγχου δεν είχε ακόμη γίνει σαφής η έκβαση του φορολογικού ελέγχου της εταιρίας. Για το ίδιο θέμα υπάρχει σημείωση των ελεγκτών για το 2007 μαζί με την επισήμανση για ύπαρξη διαφορών στα υπόλοιπα από ληξιπρόθεσμες οφειλές της εταιρίας που κυμαίνονται γύρω στο ενάμισο εκατομμύριο ευρώ κατά την ημερομηνία κλεισίματος των οικονομικών της καταστάσεων σε σχέση με τα ποσά που είχε αυτή δηλώσει στο ΧΑΑ. Στο ίδιο θέμα δίνεται έμφαση και κατά τον έλεγχο των ορκωτών το επόμενο έτος, αν και τα ποσά έχουν μειωθεί κατά το ήμισυ και πλέον ανέρχονται στις 770.000 ευρώ. Ωστόσο, εφίσταται η προσοχή στην συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρίας για μια σειρά από λόγους, όπως είναι η συνεχιζόμενη ζημία της εταιρίας, η μη κατάρτιση νέων συμβάσεων έργου και στην πληρωμή μεγάλου μέρους των ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων της σε υπαλλήλους της ως αποζημίωση.

Ωστόσο, τα προβλήματα αυτά φάνηκαν να ξεπερνιούνται στα επόμενα χρόνια καθώς στις τρεις επόμενες περιόδους ο έλεγχος δεν τόνισε κάποια άλλα ή παρόμοια θέματα. Το 2012 ωστόσο, δίνεται έμφαση στην «έλλειψη προοπτικής κύκλου εργασιών από την κύρια δραστηριότητά της, στα ζημιογόνα ενοποιημένα αποτελέσματα, στη καθυστέρηση ρευστοποίησης απαιτήσεων από Ελληνικό και Ρουμανικό Δημόσιο, στην ύπαρξη ληξιπρόθεσμων φορολογικών και λοιπών υποχρεώσεων καθώς και στη διαδικασία αναδιάρθρωσης τμήματος του υφιστάμενου δανεισμού που αναμένεται να ολοκληρωθεί στην επόμενη χρήση, ενώ άλλο τμήμα έχει καταστεί ληξιπρόθεσμο και απαιτητό».

Παρόμοιες παρατηρήσεις σημειώνονται και στην έκθεση των ορκωτών για το 2013 με την επισήμανση, σύμφωνα με την οποία «Τα ανωτέρω γεγονότα υποδηλώνουν την ύπαρξη σοβαρής αμφιβολίας ως προς τη δυνατότητα του Ομίλου να συνεχίσει τη δραστηριότητά του και, κατ' επέκταση, να ρευστοποιήσει τα περιουσιακά του στοιχεία και να καλύψει τις υποχρεώσεις του μέσα στα πλαίσια των συνήθων εργασιών του. Επίσης στην ίδια σημείωση αναφέρονται τα μέτρα που έχουν ληφθεί ή σχεδιαστεί από τη διοίκηση για τη διασφάλιση της ομαλής συνέχισης της δραστηριότητας της εταιρείας και του Ομίλου». Η κατάσταση δεν φαίνεται να αλλάζει για τα έτη 2014 και 2015.

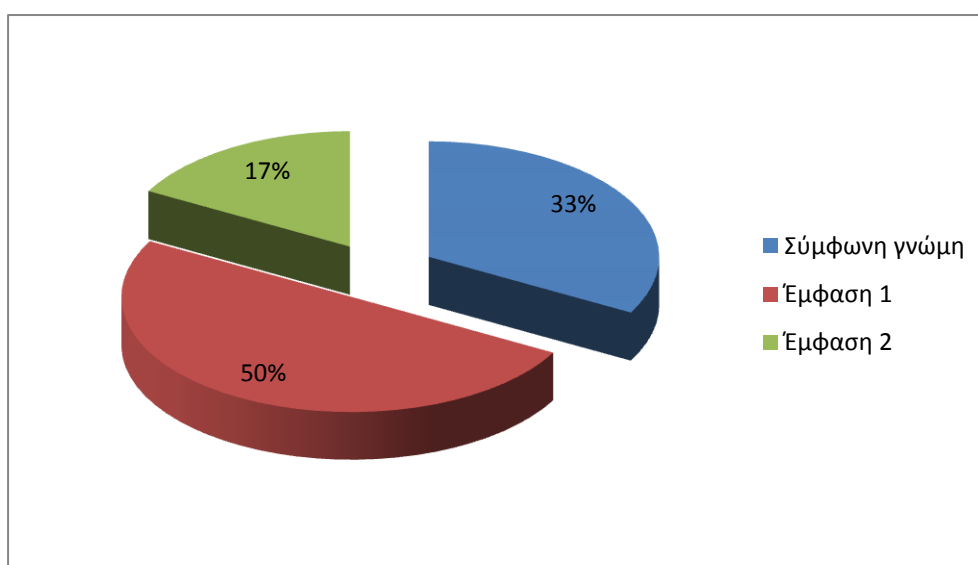
Μάλιστα, στην έκθεση των ορκωτών για το 2015 σημειώνεται και η «καθυστέρηση ρευστοποίησης απαιτήσεων του ομίλου και της εταιρείας» μαζί με τα υπόλοιπα αρνητικά χαρακτηριστικά, ενώ στην αντίστοιχη έκθεση του 2016 σημειώνεται και η εμφάνιση αρνητικών ταμειακών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες του Ομίλου και της Εταιρείας. Ως αποτέλεσμα όλων αυτών, το 2017 ο έλεγχος τροποποιεί την έκφραση που χρησιμοποιεί, καθώς ο τίτλος της παραγράφου αλλάζει σε «ουσιώδης αβεβαιότητα που σχετίζεται με την συνέχιση της δραστηριότητας» και αναφέρει εκτός από τα συνήθη αρνητικά αποτελέσματα της εταιρείας τον κίνδυνο που σχετίζεται με το ευρύτερο οικονομικό περιβάλλον.

4.12 Συγκριτικά Αποτελέσματα ανά Έτος

Στην παρούσα παράγραφο παρατίθενται στοιχεία σχετικά με το είδος της γνώμης των ελεγκτών για τις εταιρίες του κατασκευαστικού κλάδου που ήταν εισηγμένες στο ΧΑΑ το 2018 για την περίοδο από το 2005 μέχρι και το 2017. Οι περιπτώσεις που

σημειώθηκαν από την μελέτη των ετήσιων οικονομικών εκθέσεων είναι αυτή της σύμφωνης γνώμης των ορκωτών και αυτή της διατύπωσης ενός ή δυο θεμάτων έμφασης. Έτσι, για το 2005, αρχικά θα πρέπει να σημειωθεί ότι από τις 10 εισηγμένες, μόνο οι 6 παρέχουν σχετικά στοιχεία στον επίσημο διαδικτυακό τους τόπο. Από αυτές, οι μισές γνώμες των ορκωτών σημείωναν έμφαση σε ένα θέμα, μία σημείωνε έμφαση σε δυο θέματα και δυο παρείχαν σύμφωνη γνώμη. Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται και στο **Διάγραμμα 1** που ακολουθεί.

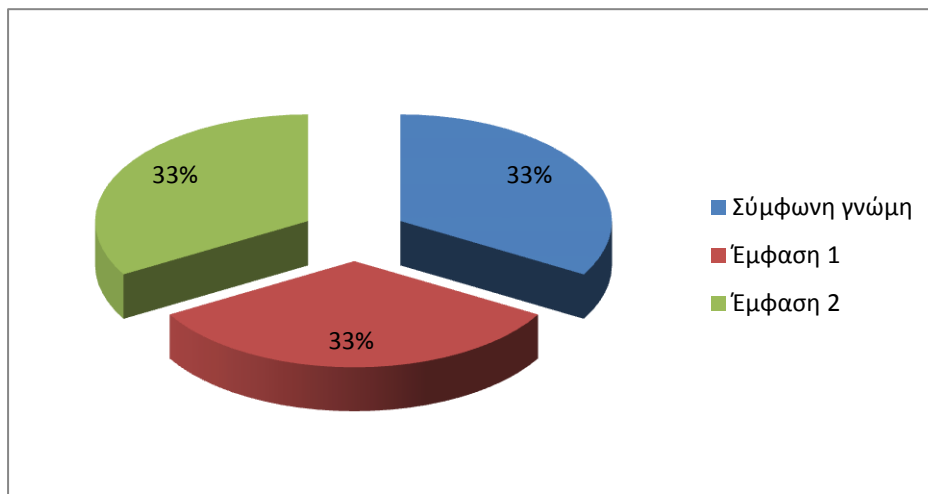
Διάγραμμα 1. Είδος γνώμης για τις εισηγμένες στο ΧΑΑ κατασκευαστικές εταιρίες, για το 2005



Πηγή: Υπολογισμοί του συγγραφέα

Αντίστοιχα, για το 2006 και πάλι, από τις 10 εισηγμένες, μόνο οι 6 παρέχουν σχετικά στοιχεία στον επίσημο διαδικτυακό τους τόπο. Από αυτές, οι γνώμες των ορκωτών που σημείωναν έμφαση σε ένα θέμα είναι δύο, όσες και αυτές που σημείωναν έμφαση σε δυο θέματα και όσες παρείχαν σύμφωνη γνώμη. Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται και στο **Διάγραμμα 2** που ακολουθεί.

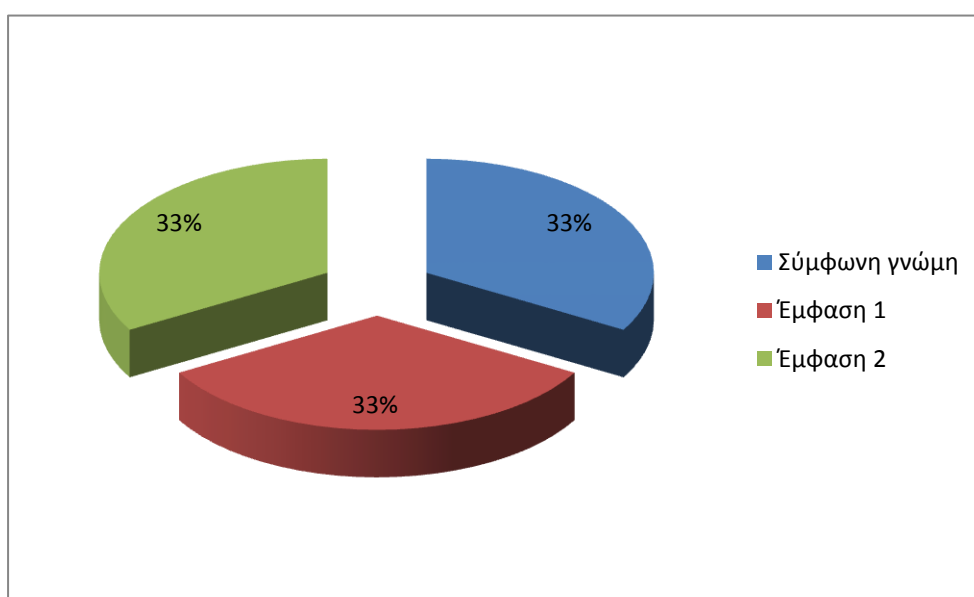
Διάγραμμα 2. Είδος γνώμης για τις εισηγμένες στο ΧΑΑ κατασκευαστικές εταιρίες, για το 2006



Πηγή: Υπολογισμοί του συγγραφέα

Ομοίως, για το 2007 και πάλι, από τις 10 εισηγμένες, μόνο οι 6 παρέχουν σχετικά στοιχεία στον επίσημο διαδικτυακό τους τόπο. Από αυτές, οι γνώμες των ορκωτών που σημείωναν έμφαση σε ένα θέμα είναι δύο, όσες και αυτές που σημείωναν έμφαση σε δυο θέματα και όσες παρείχαν σύμφωνη γνώμη. Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται και στο **Διάγραμμα 3** που ακολουθεί.

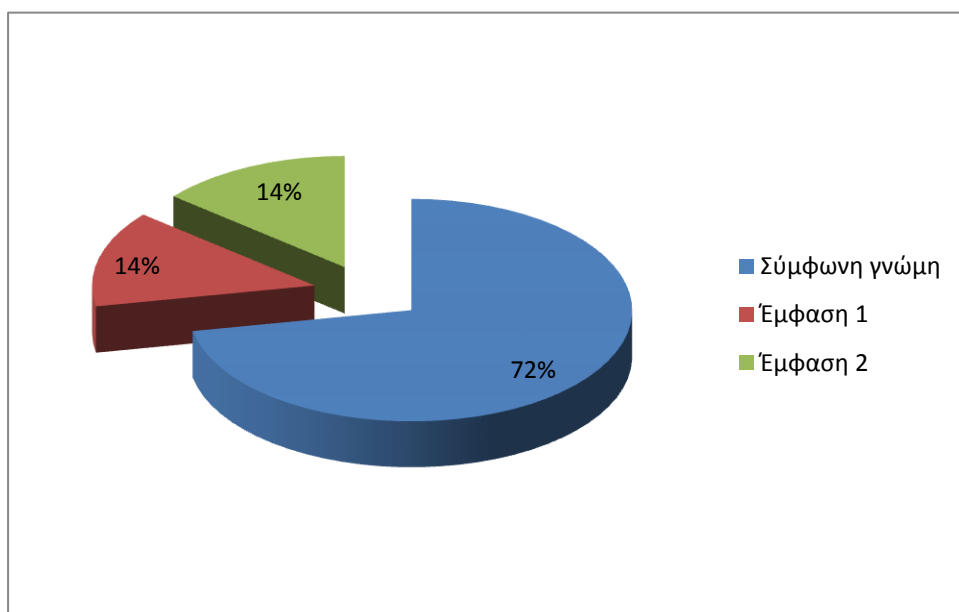
Διάγραμμα 3. Είδος γνώμης για τις εισηγμένες στο ΧΑΑ κατασκευαστικές εταιρίες, για το 2007



Πηγή: Υπολογισμοί του συγγραφέα

Για το 2008, από τις 10 εισηγμένες, προστίθεται ακόμη μία στις 6 που παρέχουν σχετικά στοιχεία στον επίσημο διαδικτυακό τους τόπο. Από αυτές, η γνώμη των ορκωτών που σημείωναν έμφαση σε ένα θέμα είναι μια, ενώ για την πλειοψηφία των εταιριών, οι ορκωτοί παρείχαν σύμφωνη γνώμη. Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται και στο **Διάγραμμα 4** που ακολουθεί.

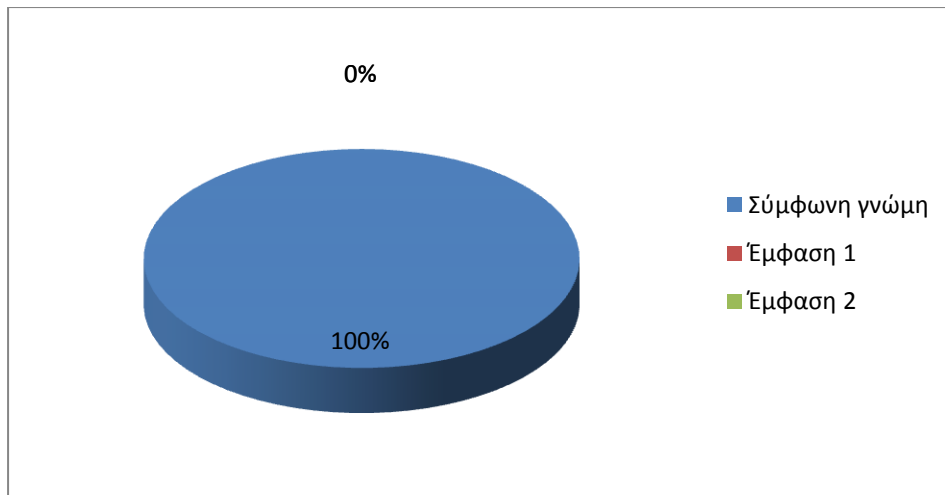
Διάγραμμα 5. Είδος γνώμης για τις εισηγμένες στο ΧΑΑ κατασκευαστικές εταιρίες, για το 2008



Πηγή: Υπολογισμοί του συγγραφέα

Για το 2009, από τις 10 εισηγμένες, βρέθηκαν πάλι επτά που παρέχουν σχετικά στοιχεία στον επίσημο διαδικτυακό τους τόπο, για τις οποίες, οι ορκωτοί παρείχαν σύμφωνη γνώμη. Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται και στο **Διάγραμμα 5** που ακολουθεί.

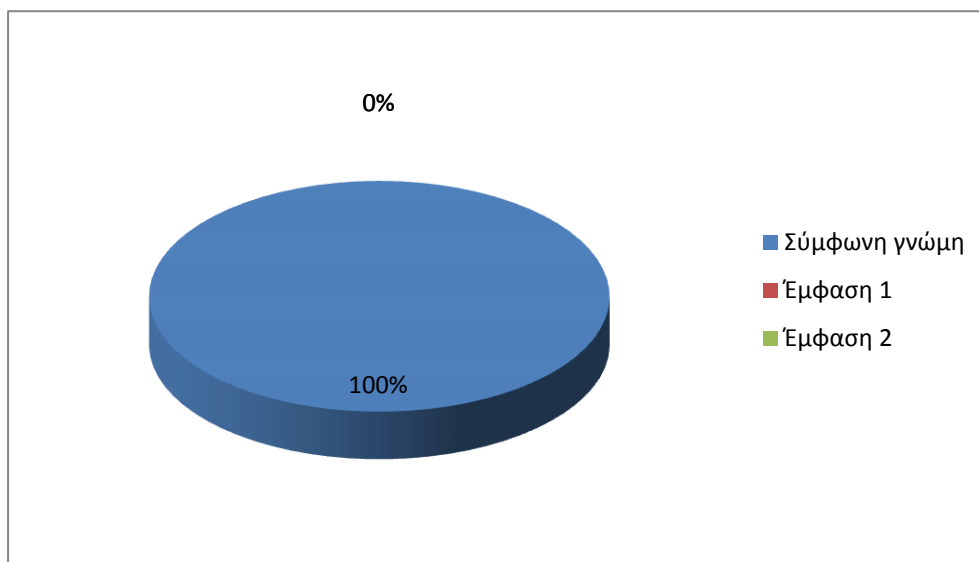
Διάγραμμα 6. Είδος γνώμης για τις εισηγμένες στο ΧΑΑ κατασκευαστικές εταιρίες, για το 2009



Πηγή: Υπολογισμοί του συγγραφέα

Για το 2010, από τις 10 εισηγμένες, προστίθεται ακόμη μία στις 7 που παρέχουν σχετικά στοιχεία στον επίσημο διαδικτυακό τους τόπο για τις οποίες, οι ορκωτοί παρείχαν σύμφωνη γνώμη. Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται και στο **Διάγραμμα 6** που ακολουθεί.

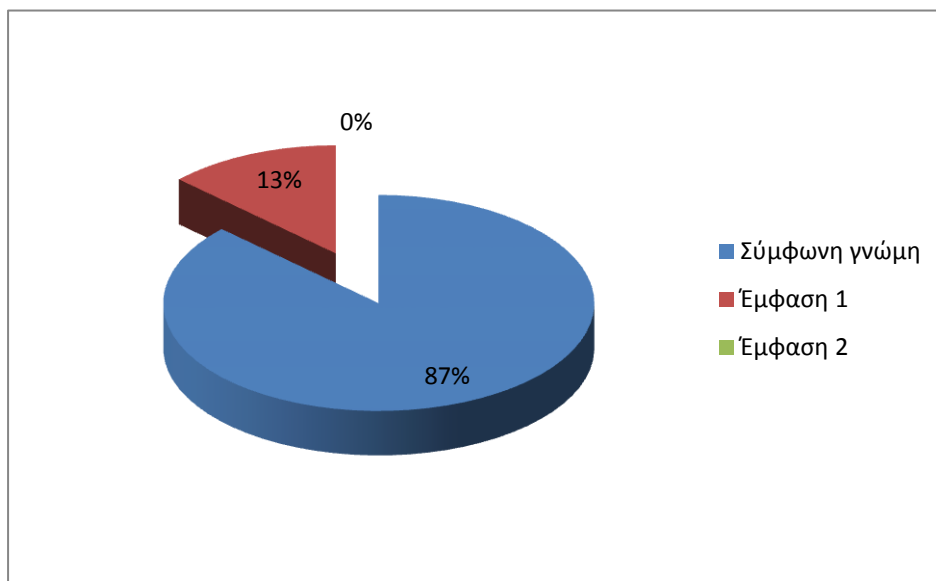
Διάγραμμα 7. Είδος γνώμης για τις εισηγμένες στο ΧΑΑ κατασκευαστικές εταιρίες, για το 2010



Πηγή: Υπολογισμοί του συγγραφέα

Για το 2011, από τις 10 εισηγμένες, βρέθηκαν πάλι οκτώ που παρέχουν σχετικά στοιχεία στον επίσημο διαδικτυακό τους τόπο, για τις οποίες, οι ορκωτοί παρείχαν σύμφωνη γνώμη, εκτός από μια, για την οποία, οι ελεγκτές έδωσαν έμφαση σε ένα θέμα. Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται και στο **Διάγραμμα 7** που ακολουθεί.

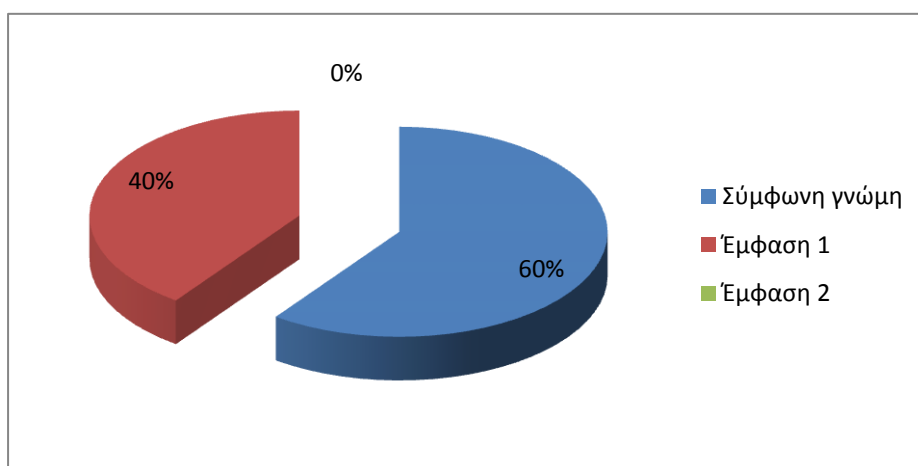
Διάγραμμα 8. Είδος γνώμης για τις εισηγμένες στο ΧΑΑ κατασκευαστικές εταιρίες, για το 2011



Πηγή: Υπολογισμοί του συγγραφέα

Από το 2012 και μετά και οι δέκα εισηγμένες το 2018 στο ΧΑΑ παρέχουν πληροφόρηση για τις εκθέσεις των ορκωτών λογιστών στις ετήσιες οικονομικές εκθέσεις τους. Από αυτές, για τις 6 οι ορκωτοί παρέχουν σύμφωνη γνώμη και για τις 4 η γνώμη παρέχει έμφαση για ένα θέμα. Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται και στο **Διάγραμμα 9** που ακολουθεί.

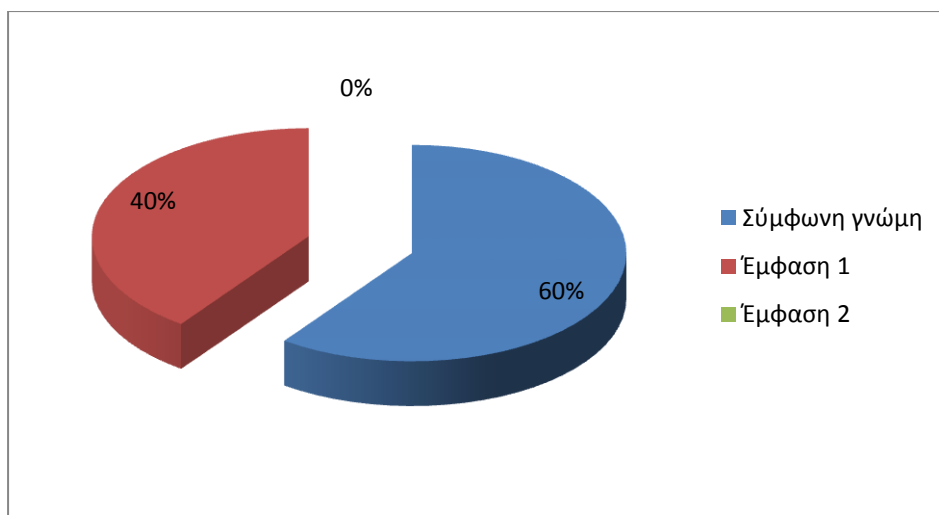
Διάγραμμα 10. Είδος γνώμης για τις εισηγμένες στο ΧΑΑ κατασκευαστικές εταιρίες, για το 2012



Πηγή: Υπολογισμοί του συγγραφέα

Για το 2013, για τις 6 εταιρίες οι ορκωτοί παρέχουν σύμφωνη γνώμη και για τις 4 η γνώμη παρέχει έμφαση για ένα θέμα. Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται και στο **Διάγραμμα 9** που ακολουθεί.

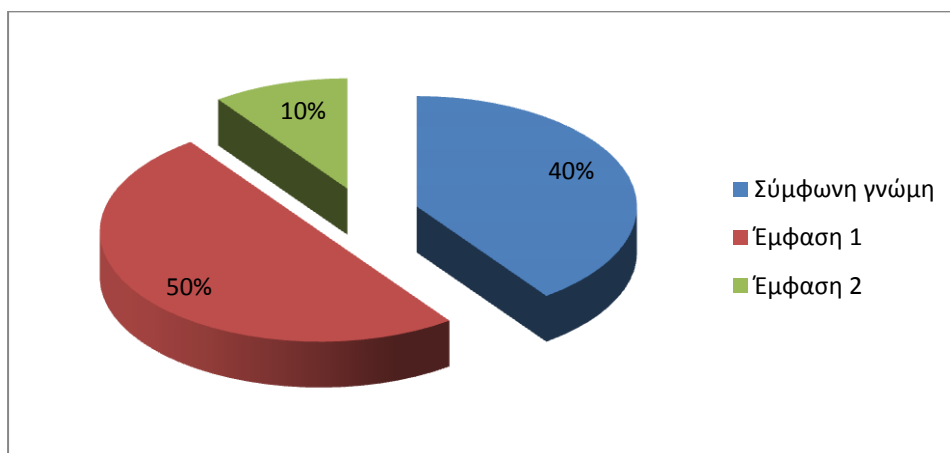
Διάγραμμα 11. Είδος γνώμης για τις εισηγμένες στο ΧΑΑ κατασκευαστικές εταιρίες, για το 2013



Πηγή: Υπολογισμοί του συγγραφέα

Για το 2014, για τις 4 εταιρίες οι ορκωτοί παρέχουν σύμφωνη γνώμη, για 5 από αυτές η γνώμη παρέχει έμφαση για ένα θέμα και για μια, η γνώμη παρέχει έμφαση για δυο θέματα. Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται και στο **Διάγραμμα 10** που ακολουθεί.

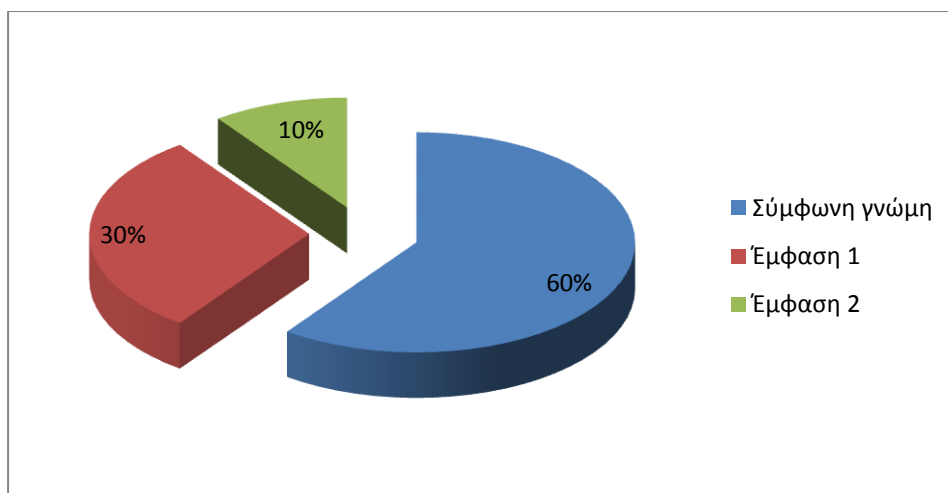
Διάγραμμα 12. Είδος γνώμης για τις εισηγμένες στο ΧΑΑ κατασκευαστικές εταιρίες, για το 2014



Πηγή: Υπολογισμοί του συγγραφέα

Για το 2015, για τις 6 εταιρίες οι ορκωτοί παρέχουν σύμφωνη γνώμη, για 3 από αυτές η γνώμη παρέχει έμφαση για ένα θέμα και για μια, η γνώμη παρέχει έμφαση για δυο θέματα. Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται και στο **Διάγραμμα 11** που ακολουθεί.

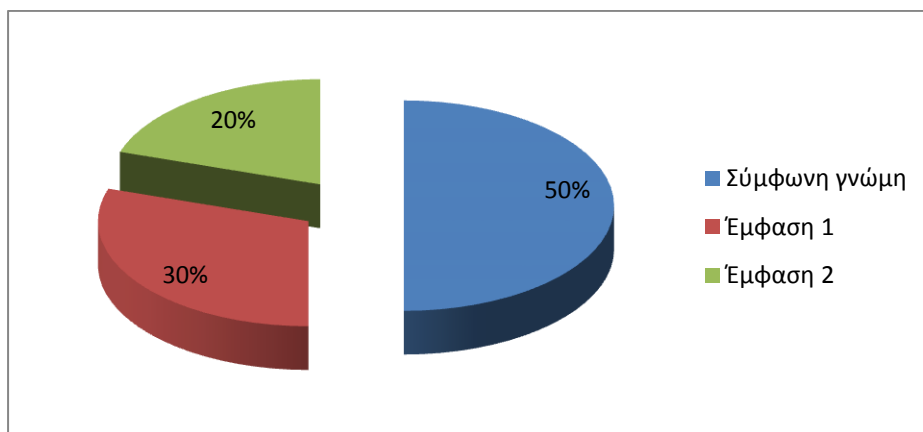
Διάγραμμα 13. Είδος γνώμης για τις εισηγμένες στο ΧΑΑ κατασκευαστικές εταιρίες, για το 2015



Πηγή: Υπολογισμοί του συγγραφέα

Για το 2016, για τις 5 εταιρίες οι ορκωτοί παρέχουν σύμφωνη γνώμη, για 3 από αυτές η γνώμη παρέχει έμφαση για ένα θέμα και για άλλες δυο, η γνώμη παρέχει έμφαση για δυο θέματα. Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται και στο **Διάγραμμα 12** που ακολουθεί.

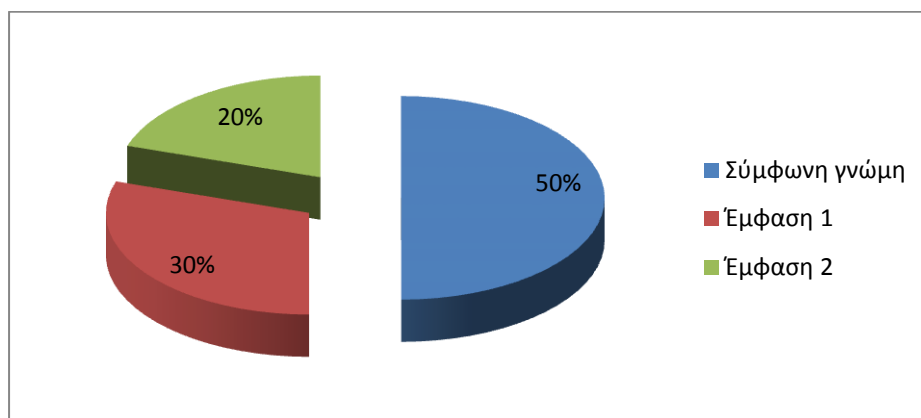
Διάγραμμα 14. Είδος γνώμης για τις εισηγμένες στο ΧΑΑ κατασκευαστικές εταιρίες, για το 2016



Πηγή: Υπολογισμοί του συγγραφέα

Τέλος, για το 2017, για τις 4 εταιρίες οι ορκωτοί παρέχουν σύμφωνη γνώμη, για 4 από αυτές η γνώμη παρέχει έμφαση για ένα θέμα και για άλλες δυο, η γνώμη παρέχει έμφαση για δυο θέματα. Επιπλέον, θα πρέπει να σημειωθεί ότι για 4 από αυτές, οι ορκωτοί αφιερώνουν ειδική παράγραφο στην έκθεσή τους εκφράζοντας «ουσιώδη αβεβαιότητα». Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται και στο **Διάγραμμα 13** που ακολουθεί.

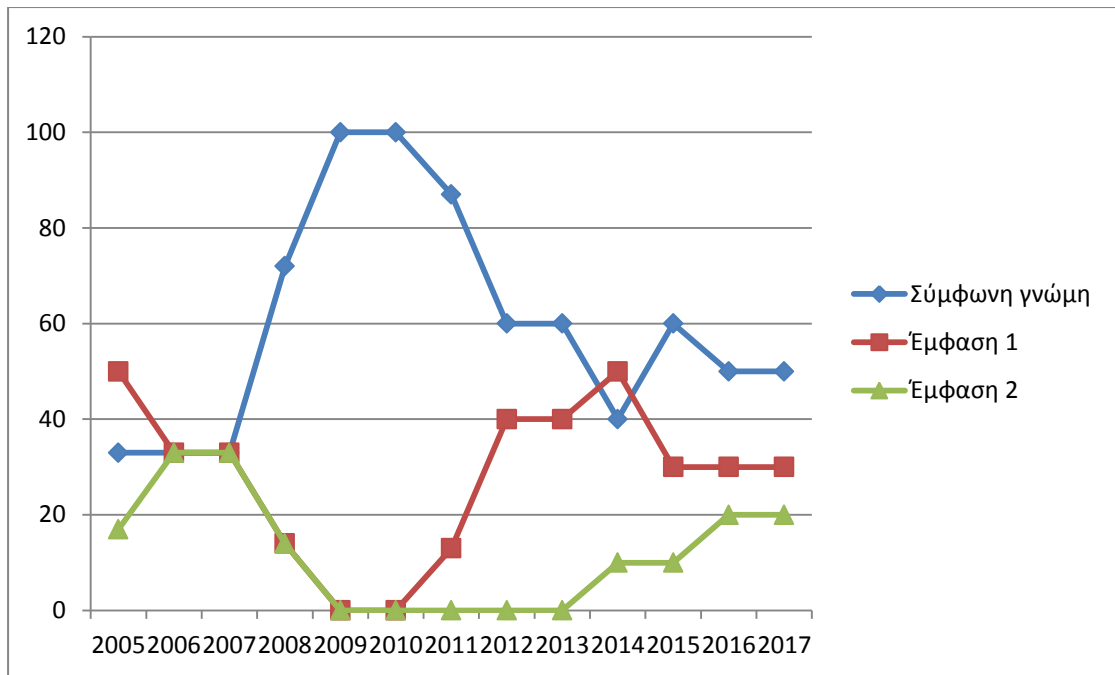
Διάγραμμα 15. Είδος γνώμης για τις εισηγμένες στο ΧΑΑ κατασκευαστικές εταιρίες, για το 2017



Πηγή: Υπολογισμοί του συγγραφέα

Συγκεντρωτικά, τα αποτελέσματα παρουσιάζονται στο **Διάγραμμα 14** που ακολουθεί. Όπως γίνεται εμφανές από την μελέτη των στοιχείων παρά την μεταβλητότητα που παρουσιάζεται στο διάγραμμα αυτό, σύμφωνη γνώμη είχαν οι ορκωτοί λογιστές για την πλειονότητα των εισηγμένων στο χρηματιστήριο το 2018 κατασκευαστικών εταιριών και στις περισσότερες περιπτώσεις που η γνώμη παρέχει έμφαση εστιάζει στη μη ολοκλήρωση φορολογικών ελέγχων και ότι τα αποτελέσματα από αυτούς τους ελέγχους δεν ήταν εφικτό να προσδιοριστούν.

Διάγραμμα 16. Η διαχρονική εξέλιξη των ειδών γνώμης των ορκωτών λογιστών για τις κατασκευαστικές εταιρίες που ήταν εισηγμένες στο ΧΑΣ το 2018, για την περίοδο 2005- 2017



Πηγή: Υπολογισμοί του συγγραφέα

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Ο έλεγχος είναι η συστηματική και επιστημονική εξέταση των λογιστικών βιβλίων και των οικονομικών καταστάσεων, ώστε ο ελεγκτής να μπορεί να βεβαιωθεί ότι ο λογαριασμός αποτελεσμάτων και ο ισολογισμός έχουν καταρτισθεί κατάλληλα ώστε να παρουσιάζουν μια πραγματική εικόνα της οικονομικής κατάστασης των υποθέσεων της επιχείρησης και του κέρδους ή της ζημίας για την οικονομική περίοδο. Ο όρος έλεγχος διαχωρίζεται από τη λογιστική και την έρευνα. Το κύριο σημείο της διάκρισης είναι ότι η λογιστική αφορά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, ενώ ο έλεγχος αφορά τον έλεγχο αυτών των οικονομικών καταστάσεων και την αναφορά της οικονομικής θέσης και του αποτελέσματος της λειτουργίας του οργανισμού.

Η ανάπτυξη των επιχειρήσεων στο σύγχρονο διεθνοποιημένο οικονομικό περιβάλλον επιτάσσει την ανάγκη για παροχή αξιόπιστων οικονομικών πληροφοριών διότι η αποτελεσματική λειτουργία των αγορών εξαρτάται από το βαθμό στον οποίον οι επενδυτές και τα λοιπά ενδιαφερόμενα μέρη έχουν εμπιστοσύνη στις δημοσιευμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Η πρόσφατη οικονομική κρίση σε συνδυασμό με τον εντοπισμό εταιρικής απάτης σε μεγάλες επιχειρήσεις, συμβάλλουν στην ανάγκη για θέσπιση πιο αυστηρών διαδικασιών ελέγχου. Στο πλαίσιο αυτό, η εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων και των προτύπων ελέγχου δύναται να συμβάλλει θετικά στην ενίσχυση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας της παγκόσμιας οικονομίας μέσω της παροχής αξιόπιστων οικονομικών πληροφοριών.

Ο εξωτερικός έλεγχος διενεργείται από ανεξάρτητους ελεγκτές / ελεγκτικές εταιρίες που εκφράζουν γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων. Οι ελεγκτές μπορούν να αποφασίσουν μεταξύ ενός αριθμού εναλλακτικών επιλογών αναφοράς, ενώ οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις επιθυμούν την έκδοση γνώμης «τυπική δίχως επιφύλαξη» ώστε να υποδηλώνεται ότι οι οικονομικές τους καταστάσεις προέκυψαν σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία και τα ακολουθητέα πρότυπα. Ωστόσο, για τη διασφάλιση της παροχής κατάλληλων οικονομικών πληροφοριών και την αποτελεσματική διαχείριση των οικονομικών κινδύνων, οι επιχειρήσεις απαιτείται να αναπτύξουν διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου. Βάσει της βιβλιογραφίας εντοπίζεται ότι οι διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου συμβάλλουν στη διασφάλιση της κατάλληλης σχέσης μεταξύ

διοίκησης και μετόχων, παρέχουν αξία στα στελέχη της διοίκησης και παράλληλα συμβάλλουν στην επίτευξη των οργανωσιακών στόχων που έχουν τεθεί.

Ο στόχος της βιβλιογραφικής ανασκόπησης στην εργασία ήταν να αναδείξει τον ουσιαστικό ρόλο που διαδραματίζει η ελεγκτική διαδικασία και η εφαρμογή των απαραίτητων διεθνών προτύπων ελέγχου στην εύρυθμη λειτουργία των επιχειρήσεων. Αρχικά, παρουσιάστηκαν οι βασικές αρχές της ελεγκτικής, το νομοθετικό της πλαίσιο και το σύστημα χρηματοοικονομικών πληροφοριών που είναι απαραίτητο για την αποδοτική λήψη διοικητικών αποφάσεων και έγινε αναφορά τόσο στον εσωτερικό όσο και στον εξωτερικό έλεγχο καθώς και στα στοιχεία στα οποία διαφέρουν. Επιπλέον, έγινε εκτενής αναφορά στα διεθνή πρότυπα ελέγχου και στην χρησιμότητα του κάθε προτύπου, τα οποία θα πρέπει να εναρμονίζονται με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα των εταιριών. Έτσι λοιπόν, μέσα από την παράθεση της σχετικής βιβλιογραφίας θεωρούμε ότι έχει καλυφθεί σε μεγάλο βαθμό ο στόχος της ανάδειξης της σημασίας του ελέγχου για την αποτελεσματική λειτουργία και την επίτευξη των στόχων των επιχειρήσεων.

Επιπλέον, σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας που προηγήθηκε, ο βαθμός συμμόρφωσης των επιχειρήσεων του κλάδου στις απαιτήσεις που θέτονται από τα ΔΠΧΑ είναι μεγάλος. Πιο συγκεκριμένα από τις δέκα εταιρείες του κλάδου που ήταν εισηγμένες στο χρηματιστήριο Αθηνών το 2018, καθ' όλη την χρονική περίοδο διαπιστώθηκε, σύμφωνα με τις εκθέσεις ελέγχου, ότι δεν παρουσιάζουν ασάφειες ή παρεκκλίσεις από τα ΔΠΧΑ. Τα πιο συχνά, εξάλλου θέματα έμφασης κατά κύριο λόγο γνωστοποιούσαν το γεγονός ότι δεν είχαν διενεργηθεί έλεγχοι από τις φορολογικές αρχές και ότι τα αποτελέσματα από αυτούς τους ελέγχους δεν ήταν εφικτό να προσδιοριστούν.

Οι περιπτώσεις που σημειώθηκαν από την μελέτη των ετήσιων οικονομικών εκθέσεων των συγκεκριμένων κατασκευαστικών εταιριών είναι αυτή της σύμφωνης γνώμης των ορκωτών και αυτή της διατύπωσης ενός ή δυο θεμάτων έμφασης. Έτσι, στην πλειοψηφία τους οι επιχειρήσεις για τα περισσότερα έτη μελέτης παρείχαν σχετικά στοιχεία στον επίσημο διαδικτυακό τους τόπο, ενώ οι γνώμες των ορκωτών σημείωναν σύμφωνη γνώμη και έμφαση σε ένα ή δύο θέματα. Συμπερασματικά σημειώνεται ότι εκτός από τον έλεγχο συμμόρφωσης των εταιριών με τα ΔΠΧΑ, οι εκθέσεις ελέγχου αποκαλύπτουν σημαντικά ευρήματα για τις εταιρείες και ως εκ

τούτου, αποτελούν μια σημαντική πηγή άντλησης ουσιωδών πληροφοριών, οι οποίες παρουσιάζονται συνοπτικά και κατανοητά, παρέχοντας μια ξεκάθαρη εικόνα για την ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων συνοψίζοντας θέματα που χρίζουν ιδιαίτερης προσοχής.

Ο ερευνητικός στόχος της εργασίας ήταν να παρουσιάσει μέσα από την μελέτη των οικονομικών καταστάσεων για την χρονική περίοδο 2005 έως 2017 δέκα κατασκευαστικών επιχειρήσεων, πως διενεργείται στην πράξη η ελεγκτική διαδικασία από τους ορκωτούς ελεγκτές. Έγινε λοιπόν προσπάθεια να εκτιμηθούν οι έλεγχοι που πραγματοποίησαν οι ορκωτοί λογιστές, στις εταιρίες αυτές που ήταν εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών το 2018. Στην συνέχεια, παρουσιάστηκαν οι ανακοινώσεις των ορκωτών λογιστών που κατά κανόνα υπάρχουν είτε στην αρχή, είτε στο τέλος των ετήσιων οικονομικών εκθέσεων. Τέλος, έγινε προσπάθεια ταξινόμησης και ανάλυσης των απόψεων που εξέφρασαν οι ορκωτοί λογιστές, τόσο κατά έτος, όσο και διαχρονικά στην εξέλιξη της λειτουργίας της κάθε εταιρίας ξεχωριστά.

Μέσα από αυτή την μελέτη των δέκα περιπτώσεων-επιχειρήσεων έχει καλυφθεί μερικώς αυτός ο ερευνητικός στόχος της εργασίας. Υπάρχει βεβαίως περιθώριο περαιτέρω διερεύνησης του θέματος, μέσα από την διερεύνηση μεγαλύτερου δείγματος επιχειρήσεων, ενώ μεγάλο ενδιαφέρον θα είχε η μελέτη μεταξύ διαφορετικών κλάδων αλλά και μεταξύ διαφορετικών κρατών, ώστε να φανούν τυχόν αποκλίσεις ή και συγκλίσεις. Επιπλέον, θα μπορούσε να έχει γίνει σε μεγαλύτερο βάθος έρευνα με τη συλλογή πρωτογενών δεδομένων μέσα από την μέθοδο των συνεντεύξεων και του ερωτηματολογίου σε ορκωτούς λογιστές και σε διοικητικά στελέχη επιχειρήσεων και την ανάλυση των απαντήσεων τους. Επομένως, η μελέτη των διεθνών ελεγκτικών προτύπων στις σύγχρονες επιχειρήσεις αποτελεί ένα διαχρονικό πεδίο έρευνας και συζήτησης με πολλά περιθώρια περαιτέρω μελέτης.

ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Abdel-Quader (2012). Comparison of industrial WSN standards. In 4th international conference on digital ecosystems and technologies (pp. 632-637). IEEE.

Albrecht, S. (2003, 2005) Business Fraud (The Enron Problem), the American Institute of Certified Public Accountants. Available at: <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=2ahUKEwiHx8fR7d3fAhWB1->

[AKHTuRAL8QFjAAegQIARAC&url=http%3A%2F%2Fscinet.dost.gov.ph%2Funion%2FUploadFiles%2Fdownload.php%3Fb%3Dsdarticle_016_177879.pdf%26f%3D%2FDownloads%2Fsdarticle_016_177879.pdf%26t%3Dapplication%2Fpdf&usg=AOvVaw0JR48GY5N6nEyK9WN6mLky](http://www.fiscinet.dost.gov.ph/function%2FUploadFiles%2Fdownload.php%3Fb%3Dsdarticle_016_177879.pdf%26f%3D%2FDownloads%2Fsdarticle_016_177879.pdf%26t%3Dapplication%2Fpdf&usg=AOvVaw0JR48GY5N6nEyK9WN6mLky). [15/12/2018].

Alchian, A. A., & Demsetz, H. (1972). Production, information costs, and economic organization. *The American economic review*, 62(5), 777-795.

American Institute of Certified Public Accountant. (2009). Committee of Sponsoring Organization (COSO) Internal Control Framework and Guidance. Available at: https://www.coso.org/documents/COSO%20McNallyTransition%20Article-Final%20COSO%20Version%20Proof_5-31-09.pdf. [14/12/2018]

Andrews, T., Curbera, F., Dholakia, H., Goland, Y., Klein, J., Leymann, F., ... & Trickovic, I. (2003). Business process execution language for web services.

Association of Certified Fraud Examiner. (2012). Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse: 2012 Global Fraud Study. Available at: https://www.acfe.com/uploadedfiles/acfe_website/content/rtnn/2012-report-to-nations.pdf. [10/12/2018].

Balakrishnan, S., & Koza, M. P. (1993). Information asymmetry, adverse selection and joint-ventures: Theory and evidence. *Journal of economic behavior & organization*, 20(1), 99-117.

Bansal, P., & Hunter, T. (2003). Strategic explanations for the early adoption of ISO 14001. *Journal of Business Ethics*, 46(3), 289-299.

Beams, J. & Yan, Y.C. (2015). The effects of financial crisis on auditor conservatism: US evidence. *Accounting Research Journal*., 28(2), 160-171.

Beasley, S. (1996). An empirical analysis of the relation between the board of director composition and financial statement fraud, *The Accounting Review*. 71(4):443-465.

Biazzo, S. (2005). The new ISO 9001 and the problem of ceremonial conformity: how have audit methods evolved?. *Total Quality Management & Business Excellence*, 16(3), 381-399.

Biegelman, T. (2009). *Identity Theft Handbook: Detection, Prevention, and Security*. New York, USA: John Wiley & Sons.

Boiral, O. (2003). ISO 9000: Outside the iron cage. *Organization science*, 14(6), 720-737.

Boolaky, P.K. & Soobaroyen, T. (2017). Adoption of International Standards on Auditing (ISA): Do Institutional Factors Matter? *International Journal of Auditing*, 21, 59-81.

Byrnes, P.E., Al-Awadhi, A., Gullvist, B., Brown – Liburd, H., Teeter, R., Warren, J.D. & Vasarhelyi, M. (2015). Evolution of Auditing: From the Traditional Approach to the Future Audit. *Continuous Auditing*, 285-297.

Cashore, B. (2002). Legitimacy and the privatization of environmental governance: How non–state market–driven (NSMD) governance systems gain rule–making authority. *Governance*, 15(4), 503-529.

Chan, D.Y. & Vararhelyi, M.A. (2018). Innovation and Practice of Continuous Auditing. *Continuous Accounting*, 271-283.

Chen, Q., Kelly, K., Salterio, E. (2012). Do changes in audit actions and attitudes consistent with increased auditor scepticism deter aggressive earnings management? An experimental investigation. *Accounting, Organizations and Society*. 37(2):95-115.

Christmann, P., & Taylor, G. (2001). Globalization and the environment: Determinants of firm self-regulation in China. *Journal of international business studies*, 32(3), 439-458.

Clinard, B. (1983). *Corporate Ethics and Crime*. Beverly Hills, USA: Sage.

Cohen, J.R., Krishnamoorthy, G. & Wright, A. (2004). Corporate governance mosaic and financial reporting quality. *Journal of Accounting Literature*, 23, 87-152.

Colbert. (2002). Comparison of friction models applied to a control valve. *Control Engineering Practice*, 16(10), 1231-1243.

Corbett, C. J., & Kirsch, D. A. (2001). International diffusion of ISO 14000 certification. *Production and operations management*, 10(3), 327-342.

Darnell, G. A., Antalis, T. M., Johnstone, R. W., Stringer, B. W., Ogbourne, S. M., Harrich, D., & Suhrbier, A. (2003). Inhibition of retinoblastoma protein degradation by interaction with the serpin plasminogen activator inhibitor 2 via a novel consensus motif. *Molecular and cellular biology*, 23(18), 6520-6532.

Dechow, P. M., Sloan, R. G., & Sweeney, A. P. (1996). Causes and consequences of earnings manipulation: An analysis of firms subject to enforcement actions by the SEC. *Contemporary accounting research*, 13(1), 1-36.

Delmas, M. A. (2002). The diffusion of environmental management standards in Europe and in the United States: An institutional perspective. *Policy Sciences*, 35(1), 91-119.

Delmas, M. A., & Terlaak, A. K. (2001). A framework for analyzing environmental voluntary agreements. *California management review*, 43(3), 44-63.

DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1991). Introduction. The new institutionalism in organizational analysis. *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, University of Chicago Press, Chicago, IL, 1-38.

Dion, M. (2008). Ethical leadership and crime prevention in the organizational setting. *Journal of Financial Crime*.15(3):308 – 319.

Eulerich, M., Henseler, J. & Kohler, A.G. (2017). The internal audit dilemma – the impact of executive directors versus audit committees on internal auditing work. *Managerial Auditing Journal*, 32(9), 854-878.

Fakhfakh, M., Pucheta – Martinez, M.C. (2007). The measurement of compliance with ISA 700. *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, 11(1), 4-29.

Fama, F., Jensen, C. (1983). Separation of ownership and Control. *Journal of Law and Economics*. 26 (6):301-324.

Farrel, R., Franco, R. (1999). The role of the auditor in the prevention and detection of business fraud: SAS No. 82. *Western Criminology Review*, 2(1):15-29.

FASB (2006). Conceptual Framework for Financing Reporting: Qualitative Characteristics of Decision-Useful Financial Reporting Information. http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220340119&acceptedDisclaimer=true (25/03/18).

Felix, W.L., Gramling, A. &Maletta, M. (2001). The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution. *Journal of Accounting Research*, 39(3), 513-534.

Florini, A. (2003). *The coming democracy: New rules for running a new world*. Island Press.

Gilsinan, J., Millar, J., Seitz, N., Fisher, J., Harshman, E., Islam, M., Yeager, F. (2008). The role of private sector organizations in the control and policing of serious financial crime and abuse. *Journal of Financial Crime*. 15(2):111-123.

Gramling, A.A. & Vandervelde, S.D. (2006). Assessing internal audit quality. *Internal Auditing*, 21, 26-33.

Gramling, A.A., Maletta, M.J., Schneidere, A. & Church, B.K. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance: a synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*, 23, 194-244.

Guler, I., Guillén, M. F., & Macpherson, J. M. (2002). Global competition, institutions, and the diffusion of organizational practices: The international spread of ISO 9000 quality certificates. *Administrative science quarterly*, 47(2), 207-232.

Habib, A. (2013). A meta-analysis of the determinants of modified audit opinion decisions. *Managerial Auditing Journal*, 28(3), 184-216.

Hassink, H., Meuwissen, R. & Bollen, L. (2010). Fraud detection, redress and reporting by auditors. *Managerial Auditing Journal*, 25(9), 861-881.

Heide, J. B., & John, G. (1988). The role of dependence balancing in safeguarding transaction-specific assets in conventional channels. *Journal of marketing*, 52(1), 20-35.

Humphrey, C. & Loft, A. (2013). Contemporary audit regulation – going global. *Handbook of Key Global Financial Markets, Institutions and Infrastructure*, 31, 333-343.

IFAC (2009). International Standard on Auditing 520 – Analytical Procedures. <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a026-2010-iaasb-handbook-isa-520.pdf> (02/04/2018).

IFAC (2009). International Standard on Auditing 700 – Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements. <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a036-2010-iaasb-handbook-isa-700.pdf> (04/04/2018).

IFAC. (2010). International Standards on Auditing. Available at: <https://www.iaasb.org/clarity-center/clarified-standards>. [22/12/2018].

IIA (2012). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards). The Institute of Internal Auditors.

Jayasuriya, D. (2006) Auditors in a changing regulatory environment. *Journal of Financial Crime*. 13(1):51-55.

Jensen, M.C. & Meckling, W.H. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, 3(4), 305-360.

Johl, S.K. Johl, S.K., Subrammaniam, N. & Cooper, B. (2013). Internal audit function, board quality and financial reporting quality: evidence from Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 28(9), 780-814.

Johnson, R. E., Silverman, S. B., Shyamsunder, A., Swee, H. Y., Rodopman, O. B., Cho, E., & Bauer, J. (2010). Acting superior but actually inferior? Correlates and consequences of workplace arrogance. *Human Performance*, 23(5), 403-427.

Judge, W., Li, S., & Pinsker, R. (2010). National adoption of international accounting standards: An institutional perspective. *Corporate Governance: An International Review*, 18(3), 161-174.

Klein, B., Crawford, R. G., & Alchian, A. A. (1978). Vertical integration, appropriable rents, and the competitive contracting process. *The Journal of Law and Economics*, 21(2), 297-326.

Korten, D. C. (1995). *When Corporations Rule the World* (West Hartford, CT: Kumarian Press). Mathews, J (1997) Power shift, *Foreign Affairs*, 76(1), 50-66.

Krishnamoorthy, G. (2002). A multistage approach to external auditors' evaluation of the internal audit function. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 95-121.

Lal, R. (1990). Soil erosion and land degradation: the global risks. In *Advances in soil science* (pp. 129-172). Springer, New York, NY.

Lee, D. H., & Kim, M. H. (1997). Database summarization using fuzzy ISA hierarchies. *IEEE Transactions on Systems, Man, and Cybernetics, Part B (Cybernetics)*, 27(1), 68-78.

Leuz, C. (2010). Different approaches to corporate reporting regulation: How jurisdictions differ and why. *Accounting and Business Research*, 40(3), 229-256.

Lin, C.J., Lin, H.L. & Yen, A.R. (2014). Dual audit, audit firm independence and auditor conservatism. *Review of Accounting and Finance*, 13(1), 65-87.

Mah Jai S. (1997). Core Labour Standards and Export Performance in Developing Countries. *The world economy*, 20(6), 773-785.

Martinis, M., Fukukawa, H. & Mock, T. (2011). Exploring the role of country and client type on the auditor's client risk assessments and audit planning decisions. *Managerial Auditing Journal*, 26(7), 543-565.

McWilliams, A., & Siegel, D. (2001). Corporate social responsibility: A theory of the firm perspective. *Academy of management review*, 26(1), 117-127.

- Mennicken, A. (2008). Connecting worlds: The translation of International Auditing Standards into post-Soviet audit practice. *Accounting, Organizations and Society*, 33, 384-414.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American journal of sociology*, 83(2), 340-363.
- Mihret, D.G. & Grant, B. (2017). The role of internal auditing in corporate governance: A Foucauldian analysis. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(3), 699-719.
- Miller, T.C., Cipriano, M., Ramsay, R. (2011). Do auditors assess inherent risk as if there are no controls? *Managerial Auditing Journal*, 27(5), 448-461.
- Murphy-Smith, M. M., Gomes, J. S., ... & Cook, J. T. (2001). Baby-friendly hospital initiative improves breastfeeding initiation rates in a US hospital setting. *Pediatrics*, 108(3), 677-681.
- Naveh & Markus (2004). ISO 9000/1994, ISO 9001/2000 and TQM: The performance debate revisited. *Journal of Operations Management*, 27(6), 495-511.
- Needles, B.E., Ramamoorti, S. & Shelton, S.W. (2002). The role of international auditing in the improvement of international financial reporting. *Advances in International Accounting*, 15, 181-201.
- Niemi, L. (2004). Auditor Size and Audit Pricing: Evidence from Small Audit Firms. *European Accounting Review*, 13(3), 541-560.
- O'Rourke (2003) The ISA 700 auditor's report and the audit expectation gap—do explanations matter? *International Journal of Auditing*, 16(3), 286-307.
- Parkhe, A. (1993). Strategic alliance structuring: A game theoretic and transaction cost examination of interfirm cooperation. *Academy of management journal*, 36(4), 794-829.
- Potoski, M., & Prakash, A. (2004). The regulation dilemma: Cooperation and conflict in environmental governance. *Public Administration Review*, 64(2), 152-163.

- Prawitt, D.F., Sharp, N.Y. & Wood, D.A. (2011). Reconciling archival and experimental research: Does IA contribution affects the external audit fees? *Behavioral Research in Accounting*, 23(2), 187-206.
- Rappaport, A., & Flaherty, M. F. (1992). *Corporate responses to environmental challenges: Initiatives by multinational management*. Praeger.
- Rezaee, Z. & Riley, R. (2010). *Financial Statement Fraud: Prevention and Detection*. John Wiley & Sons Inc.
- Rittenberg, L.E., Johnstone, K.M. & Gramling, A.A. (2012). *Auditing: A Business Risk Approach*.
- Rugman, A. M., & Verbeke, A. (2001). Subsidiary- specific advantages in multinational enterprises. *Strategic Management Journal*, 22(3), 237-250.
- Samaha, K. & Hegazy, M. (2010). An empirical investigation of the use of ISA 520 “analytical procedures” among Big 4 versus non-big 4 audit firms in Egypt. *Managerial Auditing Journal*, 25(9), 882-911.
- Sarens, G. & Beelde, L.D. (2009). Internal auditors’ perception about their role in risk management: a comparison between US and Belgian companies. *Managerial Auditing Journal*, 21(1), 61-80.
- Schockaert, D. & Houyoux, N. (2007). International standards on auditing within the European Union. *Forum Financier*, 72(8), 515-529.
- Seddon, K. R. (1997). Ionic liquids for clean technology. *Journal of Chemical Technology & Biotechnology: International Research in Process, Environmental AND Clean Technology*, 68(4), 351-356.
- Simunic, D.A., Ye, M. & Zhang, P. (2016). The joint effects of multiple legal system characteristics on auditing standards and auditor behavior. *Contemporary Accounting Research*, 34(1), 7-38.
- Solaiman, S. (2006). Investor protection and criminal liabilities for defective prospectuses. *Journal of Financial Crime*. 13(4):467-492.

Spar & Yoffie, (2000). An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries. *The International Journal of Accounting*, 41(4), 373-386.

Stenzel (2000). Motivations in the hotel industry. *Tourism Management*, 27(3), 481-492.

Stevens John M., Steensma H. Kevin, Harrison David A., Cochran Philip L. (2005). Symbolic or substantive document? The influence of ethics codes on financial executives' decisions. *Strategic Management Journal*, 26(2), 181-195.

Strange, S. (1996). *The retreat of the state: The diffusion of power in the world economy*. Cambridge university press.

Stump, R. L., & Heide, J. B. (1996). Controlling supplier opportunism in industrial relationships. *Journal of Marketing Research*, 33(4), 431-441.

Suwaidan, M.S. & Qasim, A. (2010). External auditors' reliance on internal auditors and its impact on audit fees: An empirical investigation. *Managerial Auditing Journal*, 25(6), 509-525.

Swift, T. A., Humphrey, C., & Gor, V. (2000). Great expectations? The dubious financial legacy of quality audits. *British Journal of Management*, 11(1), 31-45.

Van Der Wiele, T., & Brown, A. (1997). Series experiences in small and medium-sized enterprises. *Total Quality Management*, 8(2-3), 300-304.

Vernon, R. (1998). *In the hurricane's eye*. Harvard University Press.

Westphal, J. D., & Zajac, E. J. (2001). Decoupling policy from practice: The case of stock repurchase programs. *Administrative Science Quarterly*, 46(2), 202-228.

Williamson, (1975) Multinational companies and the natural environment: Determinants of global environmental policy. *Academy of Management Journal*, 47(5), 747-760.

Williamson, (1996). Corporate governance, values, management, and standards: a European perspective. In *European Corporate Governance* (pp. 81-92). Routledge.

Williamson, O. E. (1985). Asset specificity and economic organization. *International Journal of Industrial Organization*, 3(4), 365-378.

Yeung, G., & Mok, V. (2005). What are the impacts of implementing ISOs on the competitiveness of manufacturing industry in China? *Journal of world Business*, 40(2), 139-157.

Zain, M.M., Zaman, M. & Mohamed, Z. (2015). The Effects of Internal Audit Function Quality and Internal Audit Contribution to External Audit on Audit Fees. *International Journal of Auditing*, 19, 134-147.

Zajac, E. J., & Westphal, J. D. (1994). The costs and benefits of managerial incentives and monitoring in large US corporations: When is more not better? *Strategic management journal*, 15(S1), 121-142.

Zeghal, D. & Mhedhbi, K. (2006). An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries. *The International Journal of Accounting*, 41(4), 373-386.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Καραμάνης, Κ. (2008). Σύγχρονη Ελεγκτική. Αθήνα: ΟΠΑ.

Λουμιώτης, Β. & Τζίφας, Β. (2012). Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη

Νεγκάκης, Χ. & Ταχυνάκης, Π. (2013). Σύγχρονα Θέματα ελεγκτικής και εσωτερικού ελέγχου. Αθήνα: Εκδόσεις Διπλογραφία.

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

ΙΣΤΟΤΟΠΟΙ

www.athexgroup.gr

<http://www.ifac.org>

www.elte.org.gr

www.jp-avax.gr

<https://bioter.gr/>

www.terna.gr

www.domik.gr

www.ekter.gr

<https://ellaktor.com/>

www.intracom.com

www.kloukinas.gr

www.proodeftiki.gr

www.aegek.gr

iobe.gr