



Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών στη
Φορολογική & Χρηματοοικονομική Διοίκηση
Στρατηγικών Αποφάσεων



Πρόγραμμα μεταπτυχιακών σπουδών
στη φορολογική και χρηματοοικονομική διοίκηση
στρατηγικών αποφάσεων

Τμήμα οργάνωσης και διοίκησης επιχειρήσεων

Διπλωματική εργασία

*Η λογιστική αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας και η
σχέση της με τον εξωτερικό έλεγχο*

Της

Μενή Χρυσούλας του Ιωάννη

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού διπλώματος
στη φορολογική και χρηματοοικονομική διοίκηση στρατηγικών αποφάσεων

Ιούνιος 2021

Πίνακας περιεχομένων

Περίληψη	4
Abstract	5
Εισαγωγή	6
Κεφάλαιο 1: Εισαγωγικές έννοιες	8
1.1 Η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας	8
1.1.1 Έννοια και τρέχουσες εξελίξεις	8
1.1.2 Γεγονότα και συνθήκες που εγείρουν αμφιβολίες	10
1.2 Ο εξωτερικός έλεγχος	12
1.2.1 Γενικά στοιχεία	12
1.2.2 Εξωτερικός έλεγχος και η συνέχιση της δραστηριότητας	14
Κεφάλαιο 2: Βιβλιογραφική επισκόπηση και Ερευνητικές υποθέσεις.....	16
2.1 Χαρακτηριστικά ελεγκτών και ελεγκτικών εταιρειών σχετικά με συνέχιση της δραστηριότητας.....	16
2.2 Ο ρόλος της αξιολόγησης της συνέχισης της δραστηριότητας ειδικά σε περιόδους κρίσης	18
2.3 Η σχέση του εσωτερικού και του εξωτερικού ελέγχου για τη συνέχιση της δραστηριότητας.....	20
2.4 Καθοριστικοί παράγοντες της αξιολόγησης και της γνώμης εξωτερικών ελεγκτών σχετικά με την παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας.....	21
Κεφάλαιο 3: Μεθοδολογία έρευνας.....	23
3.1 Σκοπός της έρευνας	23

3.2 Δείγμα	23
3.3 Ερωτηματολόγιο	24
3.4 Ερευνητική μέθοδος.....	24
Κεφάλαιο 4: Αποτελέσματα	26
4.1 Περιγραφική στατιστική	26
4.2 Επαγωγική στατιστική	47
Συμπεράσματα	55
Βιβλιογραφία	57

Περίληψη

Σκοπός της παρούσας έρευνας είναι η μελέτη της σχέσης του εξωτερικού ελέγχου με την αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας. Η συγκεκριμένη παραδοχή δεν σχετίζεται με τυχόν στείρα εφαρμογή λογιστικών κανόνων καθώς η αξιολόγησή της έχει σημαίνουσα αξία στην οικονομία και τους επενδυτές. Στο πλαίσιο αυτό βρίσκει εφαρμογή και η μελέτη του θέματος από τους εξωτερικούς ελεγκτές σε μια προσπάθεια περαιτέρω ενίσχυσης της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και προστασίας των ενδιαφερόμενων. Οι αδυναμίες του παρελθόντος όσον αφορά την γνωμοδότηση των εξωτερικών ελεγκτών σχετικά με το θέμα, καθιστά τη μελέτη των παραγόντων που την καθορίζουν πολύ σημαντική ειδικά σε μια περίοδο που η ανησυχία για την μελλοντική πορεία των επιχειρήσεων είναι αυξημένη λόγω των μέτρων που έχουν ληφθεί για την αντιμετώπιση της πανδημίας. Η σφαιρική αντιμετώπιση του θέματος θεωρείται ότι θα συμβάλει σημαντικά στην καλύτερη εφαρμογή των σχετικών θεμάτων αλλά κυρίως μπορεί να αποτελέσει οδηγό για τις επιχειρήσεις και τους ελεγκτές στην τρέχουσα αρνητική και πρωτόγνωρη οικονομική συγκυρία. Αυτό ενισχύεται από το γεγονός ότι η έρευνα πραγματοποιήθηκε εν μέσω της κρίσης με ερωτηματολόγιο σε ελεγκτές, δηλαδή άτομα άμεσα εμπλεκόμενα με την σχετική διαδικασία και των προβλημάτων που ανακύπτουν αυτή την περίοδο.

Γενικά από τους ελεγκτές αναγνωρίζεται η σημασία της αξιολόγησης της παραδοχής της συνέχισης της δραστηριότητας, της σημασίας παροχής επαρκών γνωστοποιήσεων τόσο από τη διοίκηση όσο και από τους ελεγκτές αλλά και της μικρής συμβολής του εσωτερικού ελέγχου για την διασφάλιση της συνέχισης της δραστηριότητας. Ειδικά για τις ανάγκες που έχουν ανακύψει από την πανδημία επισημαίνεται η σημασία παροχής πρόσθετων πληροφοριών, είτε υπάρχουν αμφιβολίες για τη συνέχιση της δραστηριότητας είτε όχι, ειδικά σχετικά με θέματα που αφορούν την ρευστότητα, τις ταμειακές ροές και τις δυνατότητες χρηματοδότησης των επιχειρήσεων. Τέλος επισημαίνεται η ανάγκη για αντιμετώπιση του θέματος με περισσότερο κριτική σκέψη από πλευράς των ελεγκτών αλλά και η ανάγκη πιο τακτικών αξιολογήσεων της παραδοχής της συγκεκριμένης περιόδου.

Λέξεις κλειδιά: αρχή συνέχισης της δραστηριότητας, εξωτερικός έλεγχος, έκθεση ελέγχου, covid, ελεγκτική

Abstract

The purpose of this research is to study the relationship between external control and the principle of going concern. This assumption is not related to sterile application of accounting rules as its evaluation has significant value to the economy and investors. In this context, the study of the issue by the external auditors finds application in an effort to further strengthen the financial information and protection of the interested parties. The weaknesses of the past in the opinion of external auditors on the subject, makes the study of the factors that determine it very important especially at a time when concerns about the future course of business are increased due to the measures taken to address of the pandemic. The comprehensive treatment of the subject is considered to contribute significantly to the better implementation of the relevant issues but above all it can be a guide for businesses and auditors in the current negative and unprecedented economic situation. This is reinforced by the fact that the survey was conducted in the midst of the crisis with a questionnaire to auditors, ie persons directly involved in the relevant process and the problems that arise during this period.

The auditors generally recognize the importance of the evaluation of going concern assumption, the importance of providing adequate disclosures by both management and auditors and the small contribution of internal control to ensure the continuation of the activity. Especially for the needs that have arisen from the pandemic, the importance of providing additional information is emphasized, whether there are doubts about the going concern or not, especially regarding issues related to liquidity, cash flow and business financing possibilities. Finally, the need to address the issue with more critical thinking on the part of the auditors is pointed out, as well as the need for more frequent evaluations of the assumption during the specific period.

Key words: Going concern assumption, External auditing, Auditors opinion, Impact of covid-19

Εισαγωγή

Ο χρηματοπιστωτικός και οικονομικός κόσμος χρειάζεται πραγματικά πιο αξιόπιστες πληροφορίες, ώστε να είναι δυνατή η αποφυγή κακών γεγονότων ή ενδεχομένως και κρίσεων. Είναι ευρέως αποδεκτό ότι ο εξωτερικός έλεγχος θα μπορούσε να ήταν πιο χρήσιμος στην πρόληψη των πραγματικών χρηματοοικονομικών κρίσεων (Gheorghe, 2011). Αυτό απορρέει από το γεγονός ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές είναι ανεξάρτητοι ως προς τη διοίκηση των επιχειρήσεων αλλά και τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Κατά συνέπεια η έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή καθιστά αξιόπιστες τις οικονομικές καταστάσεις. Επομένως, η γνώμη ελέγχου είναι ζωτικής σημασίας για τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών χρηματοοικονομικών πληροφοριών που καταρτίζονται από τη διοίκηση της οντότητας.

Η πανδημία του Covid-19, της οποίας οι επιπτώσεις στον κόσμο και τη χώρα μας εκτιμάται ότι θα συνεχίζουν να αποκαλύπτονται περισσότερο με την πάροδο του χρόνου, επιπτώσεις που θα έχουν οικονομικές και κοινωνικές προεκτάσεις, τις επιχειρήσεις και τους ανθρώπους. Ο στόχος αυτής της έρευνας είναι να επισημάνει τη σημασία της παραδοχής της αλλά κυρίως της αποτελεσματικής αξιολόγησης της συνεχιζόμενης δραστηριότητας. Επίσης επιδιώκεται η ανάδειξη των προβλημάτων που προκύπτουν από την πανδημία Covid-19 στο πλαίσιο της αμφιβολίας της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, ο τρόπος χειρισμού τους και ο εντοπισμός καίριων αλλαγών που ενδεχομένως θα προκύψουν από αυτήν την κατάσταση στις εκθέσεις των εξωτερικών ελεγκτών.

Τα θέματα αυτά γενικά έχουν μελετηθεί εκτενώς κατά το παρελθόν τόσο στην Ελλάδα όσο και στο εξωτερικό. Όμως η συγκεκριμένη έρευνα έχει ιδιαίτερη αξία αφενός γιατί προσεγγίζει το θέμα συνδυαστικά, μελετώντας διάφορους παράγοντες που σχετίζονται με τον εξωτερικό έλεγχο και την αξιολόγηση της συνέχισης της δραστηριότητας και αφετέρου γιατί αποτελεί μια από τις πρώτες προσεγγίσεις του θέματος στην συγκεκριμένη δυσμενή συγκυρία. Έτσι αναμένεται τα ευρήματα της έρευνας να συμβάλλουν στην καλύτερη αντιμετώπιση προβλημάτων από τους ελεγκτές και τις διοικήσεις των επιχειρήσεων και κατ' επέκταση στην καλύτερη πληροφόρηση και προάσπιση του επενδυτικού κοινού.

Η εργασία αναπτύσσεται σε πέντε κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζονται βασικές έννοιες και επεξηγήσεις για τις έννοιες της παραδοχής της συνέχισης της δραστηριότητας και του εξωτερικού ελέγχου. Στο δεύτερο κεφάλαιο της εργασίας μελετάται η σχετική βιβλιογραφική έρευνα δομημένη σε ενότητες με βάση τα θέματα που μελετώνται και στην παρούσα έρευνα. Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε για την διεξαγωγή της έρευνας. Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της περιγραφικής και επαγωγικής ανάλυσης. Τέλος στο κεφάλαιο των συμπερασμάτων αποτυπώνονται συνοπτικά τα κυριότερα ευρήματα της έρευνας που υλοποιήθηκε.

Κεφάλαιο 1: Εισαγωγικές έννοιες

1.1 Η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας

1.1.1 Έννοια και τρέχουσες εξελίξεις

Στο εννοιολογικό πλαίσιο των ΔΠΧΠ η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας είναι μια βασική υπόθεση, σύμφωνα με την οποία λαμβάνεται ως δεδομένο ότι μια οικονομική οντότητα θα συνεχίσει να λειτουργεί επ' αόριστο και βάσει αυτού καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις. Στην αντίθετη περίπτωση απαιτείται η σχετική γνωστοποίηση και η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων υπό διαφορετική λογιστική βάση (IAS Plus, 2018). Όμοια και στην παράγραφο 1 του άρθρου 17 του Νόμου των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων προβλέπεται ότι «οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας», ενώ η παραδοχή στις συνέχισης της δραστηριότητας αξιολογείται για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία ισολογισμού¹. Την ευθύνη για την αξιολόγηση της ικανότητας της επιχείρησης να συνεχίσει τη δραστηριότητά της φέρει η διοίκηση της επιχείρησης, συνυπολογίζοντας όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες (Αχινιώτης, 2013).

Η έννοια της συνέχισης της δραστηριότητας έχει δύο βασικές λειτουργίες. Αφενός της πρόληψης γιατί βοηθά τις εταιρείες να εντοπίσουν, συνειδητοποιήσουν και αντιμετωπίσουν τυχόν κινδύνους και προβλήματα και αφετέρου της διαφάνειας ή αποκάλυψης, καθώς παρέχει χρήσιμες πληροφορίες σχετικά με τη δραστηριότητα της επιχείρησης στους επενδυτές και τους λοιπούς ενδιαφερόμενους. Η σημασία της είναι μεγάλη καθώς επηρεάζει την λήψη αποφάσεων και παρέχει διαβεβαίωση προς όσους σχετίζονται ή επιθυμούν να αποκτήσουν σχέσεις με την εταιρεία, γεγονός ιδιαίτερα σημαντικό για την ομαλή λειτουργία της οικονομίας (Accountancy Europe, 2021).

Η διαχείριση κινδύνων έχει εξελιχθεί σημαντικά τις τελευταίες δεκαετίες προκαλώντας δραματικές αλλαγές στα κανάλια επικοινωνίας που απαιτούνται για την

¹ Νόμος 4308/2014, (ΦΕΚ Α' 251/24.11.2014), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, ανακτήθηκε από: <https://www.kodiko.gr/nomothesia/document/99608/nomos-4308-2014>

αποτελεσματική αντιμετώπιση των συνεχώς μεταβαλλόμενων κινδύνων που αντιμετωπίζει μια εταιρεία. Η εκτίμηση των κινδύνων στους οποίους εκτίθενται οι επιχειρήσεις, εμπλέκει το διοικητικό συμβούλιο και τα ανώτερα στελέχη στη λειτουργία επικοινωνίας κινδύνων (Nielsen et al., 2005). Παρά τον σημαίνοντα ρόλο της διοίκησης για την αξιολόγηση και την γνωστοποίηση αμφιβολιών ή κινδύνων σχετικά με τη δυνατότητα της επιχείρησης να συνεχίσει την λειτουργία της, στην έρευνα των Mayew et al. (2015) διαπιστώθηκε ότι περισσότερο από το 60% των εταιρειών που υπέβαλαν αίτηση πτώχευσης, στις οικονομικές εκθέσεις του προηγούμενου έτους δεν παρείχαν καμιά σχετική πληροφόρηση (Mayew et al., 2015). Τα αρνητικά αυτά ευρήματα επιβεβαιώνονται και από την έρευνα των Probohudono et al. (2013) που έδειξε ότι μόλις το 26-29% των εταιρειών γνωστοποιούσαν σχετικούς κινδύνους τρία έτη πριν την παγκόσμια κρίση του 2009. Επίσης από την έρευνα διαπιστώθηκε ότι ο βαθμός ανάπτυξης της οικονομίας της χώρας, το μέγεθος και η ανεξαρτησία του διοικητικού συμβουλίου σχετίζονται αρνητικά με την έκταση της εκούσιας αποκάλυψης κινδύνων (Probohudono et al., 2013).

Το πιεσμένο οικονομικό περιβάλλον που έχει προκύψει λόγω των μέτρων για την αντιμετώπιση της πανδημίας του covid-19 έχει προκαλέσει σε αρκετές επιχειρήσεις σημαντική μείωση εσόδων, κερδών και ρευστότητας. Το γεγονός αυτό μπορεί να εγείρει ερωτήματα για την ικανότητα αυτών των επιχειρήσεων να συνεχίσουν τη δραστηριότητά τους και συνεπώς η εξέταση της παραδοχής θα πρέπει να γίνεται με μεγαλύτερο βαθμό κρίσης από ότι συνήθως. Πέρα από τους συνήθεις ελέγχους που θα πρέπει να διενεργούνται κατά την αξιολόγηση της συνέχισης της δραστηριότητας, οι διοικήσεις θα πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τα αποτελέσματα από την προσωρινή διακοπή της λειτουργίας ή τους περιορισμούς των δραστηριοτήτων των επιχειρήσεων, πιθανούς μελλοντικούς περιορισμούς, τη διαθεσιμότητα των όποιων κρατικών στηρίξεων, αλλά και τυχόν διαρθρωτικές μεταβολές στην αγορά (IFRS Foundation, 2021).

Βάσει των νέων συνθηκών το Ίδρυμα ΔΠΧΠ τον Ιανουάριο του 2021, εν όψει της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων για το προηγούμενο έτος, εξέδωσε οδηγίες παροτρύνοντας τις επιχειρήσεις να βασίζονται σε δυναμικές αξιολογήσεις, που θα πραγματοποιούνται σε τακτικά χρονικά διαστήματα παρέχοντας σχετικές γνωστοποιήσεις. Κλιμακωτά ανάλογα με τον βαθμό επιδείνωσης της κατάστασης της

επιχείρησης, η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας θα πρέπει να βασίζεται και σε ανάλογες κρίσεις και τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις (IFRS Foundation, 2021). Δεδομένων των τρεχουσών συνθηκών που επικρατούν στην αγορά είναι σημαντικό οι επιχειρήσεις να παρέχουν σαφείς και τεκμηριωμένες γνωστοποιήσεις, των οποίων η έκταση θα πρέπει να συσχετίζεται με τις περιστάσεις και τα γεγονότα κάθε εταιρείας. Κατά την αξιολόγηση της παραδοχής της συνέχισης της δραστηριότητας οι διοικήσεις θα πρέπει να πράττουν τα ακόλουθα (Kegalj, 2020):

- Να επικαιροποιούν τις προβλέψεις και τις αναλύσεις ευαισθησίας που έχουν κάνει, λαμβάνοντας υπόψη τους παράγοντες κινδύνου που προσδιορίστηκαν και τα διάφορα πιθανά αποτελέσματα. Είναι σημαντικό να λαμβάνονται υπόψη τα σενάρια επιδείνωσης π.χ. λαμβάνοντας υπόψη τις επιπτώσεις από πιθανές μελλοντικές διακοπές των εργασιών τους από κρατικές εντολές.
- Κριτική επισκόπηση για την μελλοντική ικανότητα της επιχείρησης να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις της υπό διαφορετικά σενάρια.
- Αξιολόγηση όλων των διαθέσιμων μέτρων που μπορούν να ληφθούν ώστε να αποφευχθούν ή αντιμετωπιστούν συνθήκες και γεγονότα που μελλοντικά θα εγείρουν σημαντικές αμφιβολίες για την ικανότητα της επιχείρησης να συνεχίσει τη δραστηριότητά της. Ειδικότερα θα πρέπει να αξιολογούνται οι δυνατότητες λήψης χρηματοδότησης σε ρεαλιστική βάση.
- Παροχή σαφών και τεκμηριωμένων γνωστοποιήσεων γενικά αλλά και ειδικά σχετικά με αβεβαιότητες για την συνέχιση της δραστηριότητας.
- Να λαμβάνουν υπόψη όλες τις σχετικές κανονιστικές καθοδηγήσεις

1.1.2 Γεγονότα και συνθήκες που εγείρουν αμφιβολίες

Κατά την εκτίμηση της συνέχισης της δραστηριότητας η διοίκηση θα πρέπει να αξιολογεί όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες και να εξετάζει συνθήκες και γεγονότα από τα οποία προκύπτουν σημαντικές αμφιβολίες για την ικανότητα της επιχείρησης να συνεχίσει. Στο πλαίσιο αυτό η διοίκηση θα πρέπει να εξετάζει χρηματοοικονομικά, λειτουργικά και λοιπά θέματα, που ενδεχομένως από αυτά προκύπτουν αμφιβολίες.

Στο Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 570 ενδεικτικά αναφέρονται τα παρακάτω παραδείγματα (Ρούσου, 2019):

Χρηματοοικονομικά θέματα:

- Υποχρέωση αποπληρωμής δανείου στο προσεχές μέλλον χωρίς να υπάρχει ρεαλιστική δυνατότητα για την αποπληρωμή του ή την ανανέωσή του.
- Μέτρηση του ύψους των καθαρών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων και των υποχρεώσεων γενικότερα.
- Αδυναμία κάλυψης των υποχρεώσεων προς τους πιστωτές (τράπεζες και λοιπούς πιστωτές) στις ημερομηνίες που προβλέπεται.
- Μεταβολή στους όρους συναλλαγών με τους προμηθευτές που συνεπάγεται άρση των πιστώσεων και εξόφληση κατά την παράδοση.
- Αδυναμία της επιχείρησης να αντλεί χρηματοδότηση για να καλύψει αναπτυξιακές της δράσεις.
- Ενδείξεις για την άρση χρηματοοικονομικής υποστήριξης από πιστωτές.
- Πιθανές καθυστερήσεις στην καταβολή μερισμάτων ή πλήρης διακοπή τους.
- Ύπαρξη αρνητικών λειτουργικών ταμειακών ροών, είτε με βάση τα ιστορικά στοιχεία είτε από τις προβλεπόμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- Ύπαρξη υψηλών λειτουργικών ζημιών ή μεγάλη υποτίμηση περιουσιακών στοιχείων που σχετίζονται με την παραγωγή ταμειακών ροών.
- Βασικοί χρηματοοικονομικοί δείκτες με αρνητικές τιμές.

Λειτουργικά θέματα:

- Εργασιακές δυσκολίες.
- Ύπαρξη ελλείψεων σε εφόδια και προμήθειες, σημαντικών για την λειτουργία της επιχείρησης.
- Απώλειες όπως σε πωλήσεις, βασικούς πελάτες ή προμηθευτές ή σε άδειες και δικαιώματα χρήσης.
- Είσοδος στην αγορά επιτυχημένου ανταγωνιστή.
- Απώλεια χωρίς αντικατάσταση βασικών μελών της διοίκησης.

Λοιπά θέματα, όπως:

- Ανεπαρκείς ή καθόλου ασφαλιστικές καλύψεις σε περιουσιακά στοιχεία, που η καταστροφή τους θα οδηγήσει σε σοβαρά προβλήματα την επιχείρηση.
- Νομικές ή κανονιστικές εκκρεμότητες που αν οι αποφάσεις είναι δυσμενείς για την επιχείρηση θα προκύψουν αξιώσεις στις οποίες η επιχείρηση είναι σχεδόν σίγουρο ότι δεν θα μπορέσει να ανταποκριθεί.
- Μεταβολές σε νόμους ή κανονισμούς ή κυβερνητικές πολιτικές που αναμένεται να επηρεάσουν την επιχείρηση αρνητικά.
- Μη συμμόρφωση με κανονιστικές ή κεφαλαιακές απαιτήσεις.

1.2 Ο εξωτερικός έλεγχος

1.2.1 Γενικά στοιχεία

Ο έλεγχος αναφέρεται σε όλες τις διεργασίες ελέγχου που πραγματοποιούνται από άτομα εντός και εκτός της επιχείρησης που βρίσκεται υπό έλεγχο και έχουν στόχο τον εντοπισμό απάτης. Οι εξωτερικοί ελεγκτές είναι εξειδικευμένοι και ανεξάρτητοι από την επιχείρηση εμπειρογνώμονες και σήμερα στις περισσότερες χώρες διενεργούν τους ελέγχους με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Η ευθύνη τους περιορίζεται στην εξέταση των οικονομικών καταστάσεων και στην παροχή εύλογης διαβεβαίωσης, σχετικά με το βαθμό στον οποίο οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από απάτη και ότι αντικατοπτρίζουν με ειλικρίνεια και εύλογα την οικονομική θέση της εταιρείας (Al-Dalabih, 2018).

Στο ΔΠΕ 200 θέτονται οι γενικές ευθύνες, οι σκοποί και η φύση του εξωτερικού ελέγχου. Σύμφωνα με αυτό ο εξωτερικός έλεγχος έχει ως σκοπό την βελτίωση του βαθμού εμπιστοσύνης των χρηστών στις οικονομικές καταστάσεις. Ο σκοπός αυτός επιτυγχάνεται όταν ο έλεγχος μπορεί να καταλήξει στην έκφραση γνώμης για το αν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί με βάση τις απαιτήσεις της χρηματοοικονομικής αναφοράς και αν παρουσιάζουν εύλογα την εικόνα της επιχείρησης. Ο έλεγχος και η διαμόρφωση γνώμης θα πρέπει να γίνεται

σύμφωνα με τις απαιτήσεις δεοντολογίας και τους κανόνες που θέτονται από τα ΔΠΕ².

Μια από τις απαιτήσεις δεοντολογίας του επαγγέλματος τους εξωτερικού ελεγκτή είναι η επαγγελματική κρίση που θα πρέπει να επιδεικνύεται κατά τον σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων. Η επαγγελματική κρίση θα πρέπει να επιδεικνύεται κυρίως σε αποφάσεις που σχετίζονται με:

- Το ουσιώδες μέγεθος και τον ελεγκτικό κίνδυνο.
- Τις ελεγκτικές διαδικασίες όσον αφορά την φύση του, τον χρόνο αλλά και την έκταση, ώστε να ικανοποιηθούν οι απαιτήσεις που θέτονται από τα ΔΠΕ.
- Την αξιολόγηση της επάρκειας και της καταλληλότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων ώστε να επιτευχθούν οι γενικοί σκοποί των ελεγκτών και των ΔΠΕ.
- Την αξιολόγηση των κρίσεων της διοίκησης όσον αφορά την εφαρμογή του πλαισίου για την χρηματοοικονομική αναφορά.
- Την διαμόρφωση τεκμηριωμένων συμπερασμάτων για την ορθότητα των εκτιμήσεων που έγιναν από την διοίκηση κατά την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Η επαγγελματική κρίση θα πρέπει να βασίζεται στην κατάλληλη γνώση, εκπαίδευση και εμπειρία, ώστε να μπορούν να γίνουν λογικές κρίσεις, ανάλογα τα γεγονότα και τις περιστάσεις. Η επαγγελματική κρίση θα πρέπει να επιδεικνύεται σε όλο τον έλεγχο και θα πρέπει να πλαισιώνεται από τα κατάλληλα τεκμήρια και δεν θα πρέπει να αποτελεί δικαιολογία για την λήψη αποφάσεων που είτε δεν βασίζονται στα γεγονότα και τις περιστάσεις είτε δεν τεκμηριώνονται κατάλληλα.

² Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 200, (ΦΕΚ Β΄ 2009), Γενικοί Στόχοι του Ανεξάρτητου Ελεγκτή και η Διενέργεια Ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, Εφημερίδα της Κυβερνήσεων, ανακτήθηκε από: <https://www.taxheaven.gr/pagesdata/DPEDPDP.pdf>

1.2.2 Εξωτερικός έλεγχος και η συνέχιση της δραστηριότητας

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 570 καθορίζει τις ευθύνες του εξωτερικού ελεγκτή σχετικά με τη συνέχιση της δραστηριότητας και τις συνέπειες για την έκθεση. Ανεξάρτητα αν το χρηματοοικονομικό πλαίσιο αναφοράς θέτει τη διοίκηση της επιχείρησης υπεύθυνη για την εκτίμηση της συνέχισης της δραστηριότητας ή όχι, ο εξωτερικός ελεγκτής φέρει την ευθύνη συλλογής κατάλληλων και επαρκών ελεγκτικών τεκμηρίων ώστε να είναι σε θέση να διαμορφώσει άποψη για το αν η χρήση της λογιστικής βάσης συνέχισης της δραστηριότητας είναι η κατάλληλη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων ή αν υπάρχουν ουσιώδεις αβεβαιότητες για αυτό. Στο πλαίσιο ενδογενών περιορισμών του ελέγχου, ο ελεγκτής μπορεί να μην είναι σε θέση να προβλέψει μελλοντικά γεγονότα ή συνθήκες σχετικά με τη συνέχιση της δραστηριότητας, για αυτό η απουσία αναφοράς στην έκθεση σε σχετικές αβεβαιότητες δεν θα πρέπει να εκλαμβάνεται ως εγγύηση ότι η επιχείρηση είναι ικανή να συνεχίσει τη δραστηριότητα της³.

Στο πεδίο ευθύνης των ελεγκτών είναι η διαπίστωση αν η διοίκηση έχει ήδη προβεί σε εκτιμήσεις για την ικανότητα της επιχείρησης να συνεχίσει τη δραστηριότητα και να αξιολογήσει αυτές τις εκτιμήσεις ή αν η διοίκηση δεν το έχει πράξει να θέσει ερωτήματα στη διοίκηση για γεγονότα και συνθήκες που μπορεί να εγείρουν σοβαρές αμφιβολίες για την ικανότητα της επιχείρησης. Στην περίπτωση που εντοπίζονται πιθανά σχετικά γεγονότα ή συνθήκες, θα πρέπει να αποκτώνται τα απαραίτητα τεκμήρια ώστε να καθορίζεται αν υπάρχει ή όχι ουσιώδης αβεβαιότητα και να εξετάζονται παράγοντες που ενδεχομένως μπορούν να μετριάσουν την ουσιώδη αβεβαιότητα. Στο πλαίσιο των σχετικών διαδικασιών θα πρέπει να γίνονται τα ακόλουθα:

- Αν η διοίκηση δεν έχει προβεί σε εκτίμηση της ικανότητας της επιχείρησης να συνεχίσει τη δραστηριότητα, διαμόρφωση αιτήματος προς τη διοίκηση να το κάνει.

³ Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 570 (Αναθεωρημένο), (ΦΕΚ Β' 526/16-2-2018), Έγκριση μετάφρασης στην ελληνική γλώσσα της αναθεωρημένης σειράς των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου 700, 701, 260, 570, 705, 706 και 720, Συνέχιση της Δραστηριότητας, ανακτήθηκε από: https://www.elte.org.gr/images/files/pdf/FEK_B_526_16_02_2018.pdf

- Η αξιολόγηση των σχετικών σχεδίων της διοίκησης για μελλοντικές ενέργειες και αν αυτά τα σχέδια μπορούν να βελτιώσουν την κατάσταση εφόσον είναι εφικτά υπό τις περιστάσεις.
- Στην περίπτωση που οι προβλεπόμενες ταμειακές ροές είναι καθοριστικός παράγοντας για την αξιολόγηση των σχεδίων της επιχείρησης, θα πρέπει να ελέγχεται η αξιοπιστία των δεδομένων στα οποία στηρίχθηκε η πρόβλεψη και η επαρκής τεκμηρίωση των παραδοχών πρόβλεψης.
- Έλεγχος για την ύπαρξη πρόσθετων διαθέσιμων γεγονότων ή πληροφοριών από την ημερομηνία εκτίμησης της διοίκησης έως την ημερομηνία του ελέγχου.
- Αίτημα για την παροχή από την διοίκηση έγγραφων διαβεβαιώσεων σχετικά με τα σχέδια για μελλοντικές ενέργειες και την σκοπιμότητά τους.

Όταν κατά τον έλεγχο εντοπίζονται γεγονότα ή συνθήκες που διαμορφώνουν ουσιώδεις αβεβαιότητες για την ικανότητα της επιχείρησης να συνεχίσει την λειτουργία της στο μέλλον, αλλά κρίνεται ότι η χρήση της σχετικής λογιστικής βάσης είναι η ενδεδειγμένη θα πρέπει να γίνονται οι παρακάτω γνωστοποιήσεις:

- Σχετικά με τα κύρια γεγονότα η συνθήκες και με τα σχέδια της διοίκησης για τον χειρισμό τους.
- Σαφής διατύπωση για την σημαντική αμφιβολία και την πιθανότητα η επιχείρηση να μην μπορέσει να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις της ή να γίνει η ρευστοποίηση των περιουσιακών στοιχείων της κατά τη συνήθη πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Όμως η τρέχουσα συγκυρία λόγω του covid-19 έχει δημιουργήσει συνθήκες για περαιτέρω γνωστοποιήσεις της διοίκησης, ανάλογες επιπτώσεις μπορεί να υπάρχουν στις εκθέσεις των ελεγκτών. Συγκεκριμένα, ενδέχεται να υπάρχουν περιστάσεις που ο ελεγκτής καταλήγει στο συμπέρασμα ότι μια πρόσθετη παράγραφος θα συμπεριληφθεί στην έκθεσή του, για γεγονότα όπως:

- διαπίστωση ότι υπάρχει ουσιαστική αμφιβολία σχετικά με την ικανότητα της εταιρείας να συνεχίσει ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα.

- Παροχή πληροφοριών σχετικά με τη ρευστότητα / αβεβαιότητα παρά το γεγονός ότι μπορεί να μην υπάρχει ουσιαστική αμφιβολία ή για ασυνήθιστα σημαντικά μεταγενέστερα γεγονότα.

Γενικά σε τέτοιες καταστάσεις ένας ελεγκτής μπορεί να απαιτείται να συμπεριλάβει μια επιπλέον παράγραφο ή μπορεί να το πράξει οικειοθελώς όταν κρίνεται ότι είναι σημαντικό να επισημανθούν ορισμένες γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις για την προσοχή των χρηστών. Όπως ορίζεται από τα ελεγκτικά πρότυπα, ούτε μια απαιτούμενη ούτε μια εθελοντική πρόσθετη παράγραφος οδηγεί σε διαμόρφωση γνώμης με εξαίρεση (qualified opinion). Ωστόσο, είναι σημαντικό ότι τέτοιες γνωστοποιήσεις μπορούν να συμβάλουν στην καλύτερη ενημέρωση των ενδιαφερόμενων (Horn et al., 2020).

Κεφάλαιο 2: Βιβλιογραφική επισκόπηση και ερευνητικές υποθέσεις

2.1 Χαρακτηριστικά ελεγκτών και ελεγκτικών εταιρειών σχετικά με συνέχιση της δραστηριότητας

Στην έρευνα των Berglund et al. (2018) διαπιστώθηκε ότι όταν ο εξωτερικός έλεγχος στηρίζεται σε επαρκή στοιχεία για την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης, υπάρχει θετική σχέση μεταξύ του μεγέθους της ελεγκτικής εταιρείας και πιθανότητας γνώμης με επιφύλαξη για την συνέχιση της δραστηριότητας. Συγκεκριμένα η πιθανότητα αυτή είναι μεγαλύτερη για τις Big 4 ελεγκτικές εταιρείες σε σχέση με της μεσαίου επιπέδου ελεγκτικές εταιρείες. Επίσης οι Big 4 εταιρείες είναι λιγότερο πιθανό να εκδώσουν λανθασμένα θετικές (type I error) γνώμες για την συνέχιση της δραστηριότητας, ενώ για περιπτώσεις εταιρειών που τελικά αιτούνται πτώχευση (type II error) η έρευνα δεν έδειξε ότι το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρείας σχετίζεται θετικά ή αρνητικά με την αποτυχία έκδοσης σχετικής γνώμης (Berglund et al., 2018).

Παρεμφερή ήταν και τα ευρήματα προγενέστερης έρευνας των Geiger και Rama (2006), που πραγματοποιήθηκε σχετικά και με τους δύο τύπους σφαλμάτων (διαφοροποιημένες γνώμες για μεταγενέστερα βιώσιμες εταιρείες και μη

διαφοροποιημένες γνώμες για μεταγενέστερα χρεοκοπημένους πελάτες). Συγκεκριμένα διαπιστώθηκε ότι και τα δύο είδη σφάλματος ήταν σημαντικά λιγότερα για τις Big 4 εταιρείες σε σύγκριση με τις υπόλοιπες. Κατά συνέπεια διαπιστώθηκε ότι υπάρχει διαφορά στην ποιότητα του ελέγχου και στην αναφορά προβλημάτων σχετικά με τη παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας ανάλογα με το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρείας (Geiger & Rama, 2006).

Σχετικά πρόσφατες έρευνες έχουν δείξει ότι μπορεί να υπάρχει σχέση μεταξύ των χαρακτηριστικών του ελεγκτή και της ποιότητας του ελέγχου. Στην έρευνα των Hardies et al. (2014) εξετάστηκε η σχέση μεταξύ της ποιότητας του ελέγχου και της παρουσίας ενός θηλυκού ή αρσενικού συνεργάτη ελέγχου. Ως δείκτης της ποιότητας του ελέγχου χρησιμοποιήθηκε η πιθανότητα ότι ένας ελεγκτής εκδίδει γνώμη σχετικά με τη συνεχιζόμενη δραστηριότητα, υπό την προϋπόθεση της οικονομικής κατάστασης του πελάτη. Σε δείγμα 7105 εταιρειών σε οικονομική δυσπραγία στο Βέλγιο, διαπιστώθηκε ότι οι γυναίκες ελεγκτές είναι, με αμετάβλητα τα λοιπά στοιχεία, πιο πιθανό να εκδώσουν γνώμη σχετικά με τη συνέχιση της δραστηριότητας από τους άνδρες ελεγκτές. Τα αποτελέσματα της έρευνας επίσης έδειξαν ότι αυτό το αποτέλεσμα είναι ισχυρότερο όταν οι πελάτες είναι είτε σημαντικοί (δηλαδή αντιπροσωπεύουν ένα σημαντικό μέρος των εσόδων του ελεγκτή) είτε υψηλού κινδύνου (δηλαδή σχετίζεται με αυξημένες αβεβαιότητες και κινδύνους). Συλλογικά, αυτά τα αποτελέσματα δείχνουν υψηλότερη ποιότητα ελέγχου από γυναίκες ελεγκτές (Hardies et al., 2014).

Στην έρευνα των Hossain et al. (2018) εξετάστηκε η σχέση του φύλου των συνεργατών ελέγχου στην πιθανότητα έκδοσης γνώμης για την συνέχιση της δραστηριότητας σε χρεοκοπημένες εταιρείες. Η έρευνα πραγματοποιήθηκε σε εταιρείες στην Αυστραλία την περίοδο 2003-2011. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι οι γυναίκες συνεργάτες ελέγχου είναι λιγότερο πιθανό να εκδώσουν γνώμη για προβληματικούς πελάτες. Τα ευρήματα αυτά παρέχουν αποδεικτικά στοιχεία για διαφορετικά αποτελέσματα ελέγχου ανάλογα με το φύλο του ελεγκτή εταίρου, υπονοώντας έτσι ότι το φύλο συνεργάτη ελέγχου επηρεάζει τις διαδικασίες λήψης αποφάσεων που χρησιμοποιούνται κατά τη λήψη της απόφασης αναφοράς ελέγχου. Αυτές οι διαφορές συμπεριφοράς έχουν τη δυνατότητα να επηρεάσουν τις

αντιλήψεις για την οικονομική αναφορά και την ποιότητα του ελέγχου (Hossain et al., 2018).

2.2 Ο ρόλος της αξιολόγησης της συνέχισης της δραστηριότητας ειδικά σε περιόδους κρίσης

Κατά το παρελθόν έχει μελετηθεί και από έρευνες έχει επιβεβαιωθεί ότι ο έλεγχος μπορεί να είναι εξαιρετικά χρήσιμος στην πρόβλεψη της χρεοκοπίας των επιχειρήσεων ειδικά σε περιόδους κρίσης. Επιπρόσθετα τα μοντέλα πρόβλεψης της χρεοκοπίας μπορεί να γίνουν πιο αποτελεσματικά όταν συνοδεύονται από δεδομένα ελέγχου (Cenciarelli et al., 2018). Για να βελτιωθεί η απόδοση και η χρησιμότητα του ελέγχου και της αξιολόγησης της συνέχισης της δραστηριότητας σκόπιμο είναι να εξεταστεί αφενός ο ρόλος της και αφετέρου η συχνότητά της.

Ο Gheorghe (2011) μελέτησε τις ευθύνες ελεγκτών και της διοίκησης σχετικά με την συνέχιση της δραστηριότητας, τις καλύτερες μεθόδους, την συχνότητα αξιολόγησης και την αναγκαιότητα έκφρασης σχετικής γνώμης από τους εξωτερικούς ελεγκτές. Από την έρευνα διαπιστώθηκε ότι μεταξύ της απόφασης για πτώχευση και τη διατύπωση γνώμης για την συνέχιση της δραστηριότητας δεν υπάρχει πραγματική συσχέτιση για αυτό ο ερευνητής πρότεινε την βελτίωση της διαδικασίας σχετικά με το συγκεκριμένο θέμα. Ειδικότερα αναφέρεται ότι θα πρέπει να υπάρξει μεταβολή στην ευθύνη των ελεγκτών κατά την έκδοση της σχετικής γνώμης και βελτίωση στην μεθοδολογία αξιολόγησης ειδικά σε περιόδους κρίσης. Επιπρόσθετα επισημαίνεται ότι ο εξωτερικός έλεγχος θα πρέπει να εκτελείται ανεξάρτητα από το πότε δημοσιεύονται οι οικονομικές καταστάσεις και ειδικότερα όποτε απαιτείται από τους επενδυτές και τους μετόχους. Αυτό θα οδηγούσε σε ουσιαστικές μεταβολές στα πρότυπα ελέγχου και τις ευθύνες των ελεγκτών (Gheorghe, 2011).

Η ποιότητα των ελέγχων σχετικά με την συνέχιση της δραστηριότητας πριν, κατά και μετά την παγκόσμια κρίση του 2008 μελετήθηκε από τον Sanoran (2018) σε δείγμα εταιρειών από τις Ηνωμένες Πολιτείες. Τα αποτελέσματα της έρευνά έδειξαν ότι τα σφάλματα τύπου I ήταν χαμηλότερα κατά την διάρκεια και μετά την οικονομική κρίση σε σχέση με την κατάσταση που επικρατούσε πριν. Αντίθετα για τα σφάλματα τύπου II δεν διαπιστώθηκε κάποια διαφορά πριν και μετά την κρίση. Επιπλέον διαπιστώθηκε ότι οι Big 4, σε σχέση με τις μικρότερου μεγέθους

ελεγκτικές, κατά και μετά την περίοδο της κρίσης έγιναν πιο συντηρητικές με αποτέλεσμα να παρουσιάζουν λιγότερα τα σφάλματα τύπου II (Sanoran, 2018).

Οι Sultanoglu et al. (2018) μελέτησαν τα χαρακτηριστικά των εταιρειών υπό έλεγχο (μέγεθος και επίπεδο οικονομικής δυσχέρειας) ως προς το είδος της γνώμης του εξωτερικού ελεγκτή για τη συνέχιση της δραστηριότητας κατά την διάρκεια δύο σημαντικών οικονομικών κρίσεων στην Τουρκία (μια εθνική οικονομική κρίση και την διεθνή κρίση του 2009). Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι υπάρχει μια θετική σχέση μεταξύ της οικονομικής δυσχέρειας και της πιθανότητας λήψης τροποποιημένων απόψεων και στις δύο περιόδους κρίσης. Επιπλέον, το μέγεθος του πελάτη επηρεάζει σημαντικά τις απόψεις ελέγχου και στις δύο περιόδους. Οι ελεγκτές είχαν μεγαλύτερη τάση να εκδίδουν τροποποιημένη γνώμη κατά τη διάρκεια της εγχώριας από την παγκόσμια περίοδο χρηματοπιστωτικής κρίσης, η οποία θα μπορούσε να αποδοθεί περισσότερο τις αλλαγές στα χαρακτηριστικά των πελατών από ότι στη στρατηγική αναφοράς τους (Sultanoglu et al., 2018).

Ειδικά για τις επιπτώσεις της πανδημίας στην ποιότητα του εξωτερικού ελέγχου, οι Albitar et al. (2020) μελέτησαν θέματα σχετικά με τα έξοδα του ελέγχου, την αξιολόγηση της παραδοχής της συνέχισης της δραστηριότητας, το ανθρώπινο κεφάλαιο των ελεγκτικών, τις διαδικασίες ελέγχου και τις αμοιβές των ελεγκτών. Σύμφωνα με τις εκτιμήσεις των ερευνητών οι επιπτώσεις της πανδημίας θα είναι μεγαλύτερη πρόκληση για τους ελεγκτές από ότι ήταν η παγκόσμια κρίση του 2008. Συγκεκριμένα, οι συγγραφείς πιστεύουν ότι η κοινωνική αποστασιοποίηση λόγω του covid-19 μπορεί να επηρεάσει σε μεγάλο βαθμό τις αμοιβές ελέγχου, την αξιολόγηση της συνέχισης της δραστηριότητας, το ανθρώπινο κεφάλαιο ελέγχου, τις διαδικασίες ελέγχου, τους μισθούς του προσωπικού ελέγχου και γενικότερα την προσπάθεια ελέγχου, η οποία τελικά μπορεί να έχει σοβαρό αντίκτυπο στην ποιότητα του ελέγχου. Λόγω της εφαρμογής μέτρων τηλεργασίας, στα ελεγκτικά γραφεία συνιστάται να επενδύουν περισσότερα σε ψηφιακά προγράμματα, όπως τεχνητή νοημοσύνη, blockchain, ασφάλεια δικτύου και ανάπτυξη λειτουργιών δεδομένων. Αυτό μπορεί να τους βοηθήσει να είναι πιο προσαρμοσμένοι στην εργασία από την οικιακή εμπειρία, η οποία αναμένεται τελικά να ενισχύσει την αποτελεσματικότητα και την ευελιξία της επικοινωνίας μεταξύ ελεγκτών και των πελατών τους (Albitar et al., 2020).

2.3 Η σχέση του εσωτερικού και του εξωτερικού ελέγχου για τη συνέχιση της δραστηριότητας

Στην βιβλιογραφία ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου είναι επί του παρόντος διαιρεμένος καθώς ένα μέρος της κατανοεί την έννοια του εσωτερικού έλεγχου σε σχέση με τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ενώ το άλλο μέρος έχει μια πιο σφαιρική και στρατηγική κατανόηση του όρου. Ο εσωτερικός έλεγχος θεσμοθετείται από διαφορετικούς οργανωτικούς φορείς σε μικροεπιχειρηματικό επίπεδο σε μια προσπάθεια εφαρμογής συστημάτων εσωτερικού ελέγχου που δεν είναι απλή πράξη συμμόρφωσης αλλά παρουσιάζουν προστιθέμενη αξία για τον οργανισμό. Ταυτόχρονα, αξίζει να σημειωθεί ότι οι περιπτώσεις εκτέλεσης μόνο θεσμικών εργασιών από τον εσωτερικό έλεγχο είναι πάρα πολλές, γεγονός που υποδηλώνει ότι οι φορείς περιορίζονται σε μεγάλο βαθμό από τη θεσμική τους ενσωμάτωση. Όμως ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να συμπληρώσει σημαντικά τις προσπάθειες των επαγγελματιών και των ρυθμιστικών αρχών να εφαρμόσουν διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου που προσθέτουν αξία για την εταιρική διακυβέρνηση των οργανισμών (Henk, 2020).

Η έρευνα που πραγματοποιήθηκε στο Βέλγιο και την Ιταλία εξετάστηκε ο βαθμός που οι χρηματοοικονομικοί αναλυτές λαμβάνουν υπόψη πληροφορίες σχετικά με τους κινδύνους, τη διαχείριση κινδύνων και τον εσωτερικό έλεγχο που αποκαλύπτονται από εταιρείες στις αναλύσεις τους. Τα ευρήματα έδειξαν ότι οι αναλυτές δίνουν μεγαλύτερη προσοχή στις πληροφορίες σχετικά με τους μεμονωμένους κινδύνους σε σχέση με εκείνες που αφορούν τα συστήματα διαχείρισης και ελέγχου κινδύνων, θεωρώντας ότι τα τελευταία είναι πολύ γενικά. Ο βαθμός στον οποίο το κοινό λαμβάνει υπόψη τη δημοσιοποίηση των κινδύνων εξαρτάται από τη λεπτομέρεια, την προσαρμογή και τον μελλοντικό προσανατολισμό της αναφοράς. Οι αναλυτές συνήθως περιλαμβάνουν πληροφορίες κινδύνου στις προβλέψεις ταμειακών ροών τους, πιστεύοντας ότι η αποκάλυψη κινδύνων ενισχύει τη φήμη μιας εταιρείας καθώς δημιουργεί διαφάνεια και ενισχύει την εμπιστοσύνη. Οι εταιρείες τείνουν επίσης να αποφεύγουν εκπλήξεις και να χρησιμοποιούν γνωστοποιήσεις κινδύνου ως εναλλακτική λύση για τις προειδοποιήσεις κέρδους. Οι

αναλυτές θεωρούν ότι οι νομικές απαιτήσεις δεν διασφαλίζουν την αξία των πληροφοριών, διότι συχνά οδηγούν σε αποκάλυψη στερεότυπων πληροφοριών, οδηγώντας σε λιγότερη διαφάνεια, λιγότερη συνάφεια και χαμηλότερη ποιότητα πληροφοριών (Sarens & D'Onza, 2017).

Οι Cular et al. (2020) εξέτασαν την απόφαση των εξωτερικών ελεγκτών να χρησιμοποιήσουν αποδεικτικά στοιχεία ή την άμεση βοήθεια των εσωτερικών ελεγκτών όταν ασχολούνται με θέματα σχετικά με τη διαχείριση επιχειρηματικού κινδύνου. Παρόλο που αυτές οι συμβουλές παρέχουν αξία σε έναν οργανισμό, μπορεί επίσης να θέσουν σε κίνδυνο την αντικειμενικότητα και την ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών. Από την έρευνα διαπιστώθηκε ότι η εξάρτηση των εξωτερικών ελεγκτών στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου είναι υψηλότερη όταν ο τελευταίος παρέχει συμβουλευτικές υπηρεσίες διαχείρισης κινδύνων υπό την επίβλεψη μιας ισχυρής επιτροπής ελέγχου. Αντίθετα η εξάρτηση ήταν μικρότερη εάν η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου παρείχε μόνο διασφάλιση (είτε σε αδύναμη είτε σε ισχυρή επιτροπή ελέγχου). Η ανάλυση έδειξε ότι η επίδραση της αποτελεσματικότητας της επιτροπής ελέγχου στην απόφαση εμπιστοσύνης εξαρτάται από την αντίληψη των εξωτερικών ελεγκτών για την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών (Čular et al., 2020). Επιπλέον, η ύπαρξη επαρκών εσωτερικών ελεγκτών μειώνει την πιθανότητα των εταιρειών να λάβουν γνωμοδοτήσεις από τους εξωτερικούς ελεγκτές σχετικά με τη συνέχιση της δραστηριότητας (Dzikrullah et al., 2020).

2.4 Καθοριστικοί παράγοντες της αξιολόγησης και της γνώμης εξωτερικών ελεγκτών σχετικά με την παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας

Η έκφραση γνώμης για την συνέχιση της δραστηριότητας μπορεί να μειώσει τον βαθμό της εμπιστοσύνης των ενδιαφερόμενων για την εταιρεία αλλά από την άλλη μεριά μπορεί να λειτουργήσει ως δικλείδα ασφαλείας σε ενδεχόμενη πτώχευση. Οπότε είναι σημαντικό να μελετηθούν οι παράγοντες που επηρεάζουν τη διαμόρφωση γνώμης των ελεγκτών. Βάσει της τρέχουσας ελεγκτικής καθοδήγησης οι ελεγκτές παροτρύνονται να μεταβάλλουν τη γνώμη τους παρουσία σημαντικής αμφιβολίας σχετικά με την ικανότητα του πελάτη του να συνεχίσει ως συνεχιζόμενη οντότητα. Ενώ η ικανότητα της διοίκησης μειώνει τον κίνδυνο σφαλμάτων τύπου I (ο

ελεγκτής εκδίδει γνώμη για αβεβαιότητα συνέχισης της δραστηριότητας για μια εταιρεία που στη συνέχεια παραμένει βιώσιμη), η ικανότητα της διοίκησης αυξάνει τον κίνδυνο σφαλμάτων τύπου II (ο ελεγκτής εκδίδει μια τυπική έκθεση χωρίς σχετική γνώμη για την εταιρεία που στη συνέχεια υποβάλλει αίτηση πτώχευσης). Η γνώμη του ελεγκτή παρέχει σημαντικές πληροφορίες στην αγορά και σηματοδοτεί τον κίνδυνο πτώχευσης στους επενδυτές και τους πιστωτές γεγονός που καθιστά την γνώμη των ελεγκτών ιδιαίτερα σημαντική (Berglund et al., 2018).

Ο Averio (2020) μελέτησε τους παράγοντες που επηρεάζουν την γνώμη των ελεγκτών σε εισηγμένες κατασκευαστικές εταιρείες την περίοδο 2015-2019. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι μόχλευση επηρεάζει θετικά τους ελεγκτές για την διατύπωση γνώμης σχετικά με τη συνέχιση της δραστηριότητας ενώ αρνητική ήταν η σχέση με την ποιότητα του ελέγχου, την αποδοτικότητα της εταιρείας και την ρευστότητά της. Τέλος διαπιστώθηκε ότι το μέγεθος της εταιρείας αλλά και η πιθανή υστέρηση ελέγχου δεν επηρεάζουν την ελεγκτική γνώμη για την συνέχιση της δραστηριότητας (Averio, 2020).

Οι Masli et al. (2018) ανέπτυξαν ένα μοντέλο για τους παράγοντες που καθορίζουν τη γνώμη για την συνέχιση της δραστηριότητας ειδικά στον τραπεζικό κλάδο. Από την έρευνα διαπιστώθηκε ότι οι ρυθμιστικές κυρώσεις ήταν καθοριστικός παράγοντας για την συνέχιση της δραστηριότητας όπως επίσης και η χαμηλή κεφαλαιοποίηση, η χαμηλής ποιότητα του δανειακού χαρτοφυλακίου και η μείωση των καταθέσεων των πελατών. Κατά συνέπεια το είδος της γνώμης των ελεγκτών σε μεγάλο βαθμό καθορίζεται από την λειτουργική αποδοτικότητα, την ρευστότητα και τυχόν κανονιστικές κυρώσεις. Επίσης διαπιστώθηκε ότι οι εκθέσεις ελέγχου που εμπεριέχουν γνώμη για την συνέχιση της δραστηριότητας αποτελούν προβλεπτικό παράγοντα της τραπεζικής αποτυχίας και παρέχουν περιγραφικά αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με λάθη τύπου I και II (Masli et al., 2018).

Οι Behn et al. (2001) μελέτησαν την σχέση των εκθέσεων των εξωτερικών ελεγκτών σχετικά με τη συνέχιση δραστηριότητας και τα σχέδια της διοίκησης της επιχείρησης. Συγκεκριμένα εξετάστηκαν παράγοντες όπως η χρηματοοικονομική κατάσταση, το μέγεθος, η πιθανότητα χρεοκοπίας και η έκταση των εθελοντικών γνωστοποιήσεων. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η γνώμη των εξωτερικών ελεγκτών

για την συνέχιση της δραστηριότητας ισχυρά σχετίζεται τις κοινοποιούμενες στο κοινό πληροφορίες σχετικά με τα σχέδια της διοίκησης για την διαχείριση σχετικών ζητημάτων. Ειδικότερα σχέδια μια την έκδοση μετοχικού κεφαλαίου και άντλησης πρόσθετων δανειακών κεφαλαίων συντέλεσαν θετικά για την μη έκδοση ειδικής γνώμης από τους ελεγκτές (Behn et al., 2001).

Κεφάλαιο 3: Μεθοδολογία έρευνας

3.1 Σκοπός της έρευνας

Στην παρούσα έρευνα, διερευνήθηκαν οι απόψεις ελεγκτών αναφορικά με την παραδοχή συνέχισης δραστηριότητας και τη σημασία της κατά την πανδημία του Covid-19, αλλά και γενικότερα. Τα παραπάνω, συνοψίζονται στα ερευνητικά ερωτήματα της έρευνας, τα οποία διατυπώνονται αναλυτικά ως εξής:

- Τα δημογραφικά χαρακτηριστικά των ελεγκτών επηρεάζουν τις απόψεις τους για τη σχέση του εσωτερικού ελέγχου με την παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας;
- Οι απόψεις των ελεγκτών ως προς την επιρροή των γνωστοποιήσεων της διοίκησης για αυξήσεις κεφαλαίων και δανεισμού επηρεάζουν τις απόψεις τους ως προς τις συνθήκες που είναι σημαντικές για την αξιολόγηση της επιχείρησης να συνεχίσει τη δραστηριότητα της;
- Η άποψη των ελεγκτών ως προς το εάν η αξιολόγηση της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας υπό τον Covid-19 θα πρέπει να αντιμετωπίζεται με περισσότερη κριτική σκέψη επηρεάζει τις απόψεις τους για τη σημασία της παραδοχής της συνέχισης της δραστηριότητας;

3.2 Δείγμα

Το δείγμα της έρευνας αποτελείται συνολικά από 80 ερωτηθέντες που εργάζονται ως ελεγκτές. Πιο συγκεκριμένα, η πλειοψηφία του δείγματος αποτελείται

από άνδρες, ενώ οι περισσότεροι έχουν συνολική εμπειρία στον τομέα της ελεγκτικής 5 έτη και άνω και εργάζονται για την ίδια εταιρεία 1 με 2 έτη. Ακόμη, το μεγαλύτερο μέρος του δείγματος εργάζεται για κάποια άλλη εταιρεία, εκτός από τους Big 4, Grant και Thornton και ΣΟΛ.

3.3 Ερωτηματολόγιο

Για την επίτευξη των σκοπών της έρευνας χρησιμοποιήθηκε ερωτηματολόγιο 2 ενοτήτων, όπου αναλύονται τόσο τα δημογραφικά χαρακτηριστικά των ελεγκτών, όσο και τις απόψεις τους ως προς την παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας. Η πρώτη ενότητα απαρτίζεται από συνολικά 4 ερωτήσεις κλειστού τύπου που σκιαγραφούν το δημογραφικό προφίλ των συμμετεχόντων. Η δεύτερη ενότητα περιέχει συνολικά 10 ερωτήσεις, εκ των οποίων οι 3 κλειστού τύπου και οι 7 τύπου Likert με 6, 4, 4, 4, 5, 4 και 6 υποερωτήματα. Επιπλέον, όλες οι ερωτήσεις Likert δίνονται σε 5-βάθμια κλίμακα απαντήσεων από το 1 έως το 5 όπου 1-Καθόλου, 2-Λίγο, 3-Μέτρια, 4-Πολύ και 5-Πάρα πολύ.

3.4 Ερευνητική μέθοδος

Η συλλογή των δεδομένων πραγματοποιήθηκε διαδικτυακά, καθώς η πανδημία του Covid-19 δεν επιτρέπει την άμεση επαφή με τους ελεγκτές. Πιο συγκεκριμένα, αφού δόθηκαν οι κατάλληλες άδειες για την διεξαγωγή της έρευνας, δημιουργήθηκε αρχείο Google Forms για τον ηλεκτρονικό διαμοιρασμό του ερωτηματολογίου. Το αρχείο αυτό εμπεριέχει το ερωτηματολόγιο, πληροφορίες για τους σκοπούς της έρευνας και τους στόχους της, τον τρόπο συμπλήρωσης, ενώ ταυτόχρονα ενημερώνει τους ερωτηθέντες αναφορικά με την εθελοντική συμμετοχή και την ανωνυμία των απαντήσεων τους. Το Google Forms «ανέβηκε» σε ιστοσελίδες σχετικές με το περιεχόμενο σε ομάδες που βρέθηκαν στα μέσα κοινωνικής δικτύωσης.

Τα δεδομένα της έρευνας αφού συλλέχθηκαν σε αρχείο Microsoft Excel κωδικοποιήθηκαν στο στατιστικό πρόγραμμα SPSS (έκδοση 25.0). Η ανάλυση του

ερωτηματολογίου περιλαμβάνει 2 ενότητες, την περιγραφική στατιστική και την επαγωγική στατιστική. Στην πρώτη ενότητα, θα γίνει χρήση συχνοτήτων, ποσοστών, μέσων τιμών και τυπικών αποκλίσεων, με σκοπό την παρουσίαση των ερωτήσεων του ερωτηματολογίου ξεχωριστά. Επιπλέον, τα στοιχεία αυτά θα παρουσιαστούν σε πίνακες και γραφήματα που προέκυψαν είτε αυτόματα από το SPSS, είτε μετά από επεξεργασία τους σε φύλλο του Excel. Στην επαγωγική στατιστική, διερευνώνται τα ερευνητικά ερωτήματα με τη χρήση των μη παραμετρικών Mann-Whitney και Kruskal-Wallis, αλλά και του συντελεστή συσχέτισης Pearson.

Κεφάλαιο 4: Αποτελέσματα

4.1 Περιγραφική στατιστική

Στην ακόλουθη έρευνα διερευνήθηκαν οι απόψεις ελεγκτών όσον αφορά την παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας και την σημασία γενικότερα και κατά την πανδημία του Covid-19. Για τους παραπάνω σκοπούς χρησιμοποιήθηκε ερωτηματολόγιο 2 ενοτήτων, όπου σκιαγραφούνται τα δημογραφικά χαρακτηριστικά των ελεγκτών και οι απόψεις τους ως προς το προαναφερόμενο θέμα.

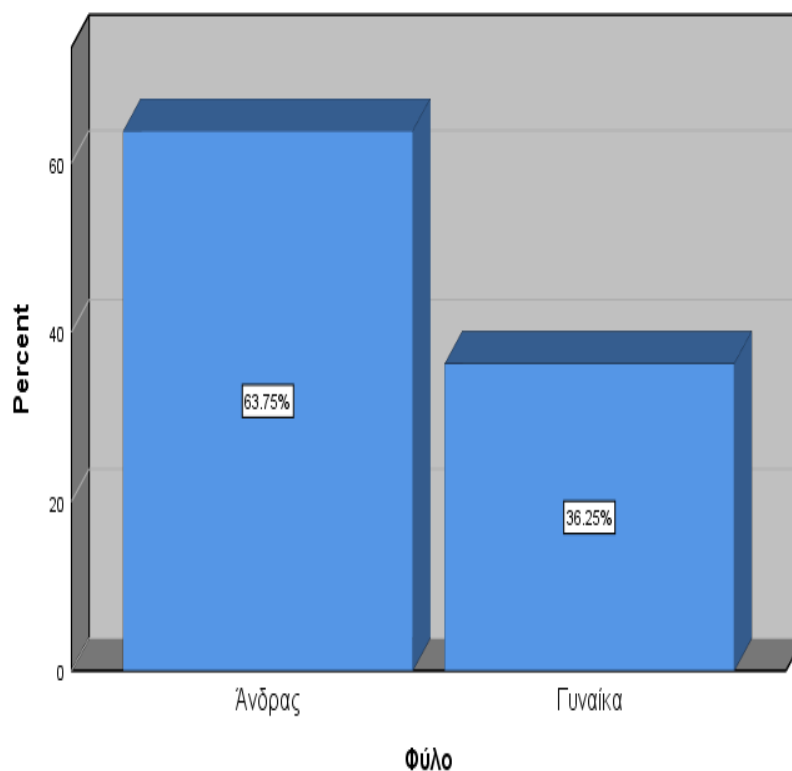
Δημογραφικά χαρακτηριστικά

Στην ενότητα που ακολουθεί, παρουσιάζονται τα δημογραφικά χαρακτηριστικά των ερωτηθέντων που συμμετείχαν στην έρευνα.

Στον Πίνακα 1 και το Γράφημα 1, είναι εμφανές πως το 63.7% των ερωτηθέντων είναι άνδρες, ενώ οι γυναίκες καταλαμβάνουν το υπόλοιπο 36.3%.

Πίνακας 1: Φύλο

		Frequency	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Άνδρας	51	63.7	63.7
	Γυναίκα	29	36.3	100.0
	Total	80	100.0	



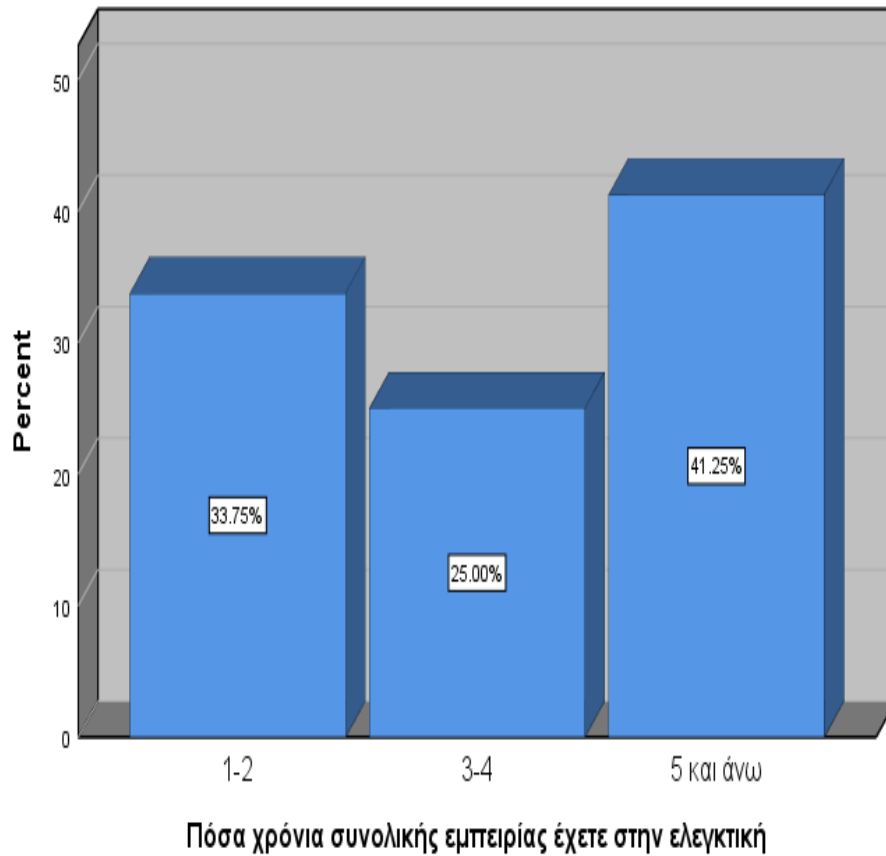
Γράφημα 1: Φύλο

Στον Πίνακα 2 και το Γράφημα 2, παρατίθενται τα έτη εμπειρίας των συμμετεχόντων στον τομέα της ελεγκτικής. Το 41.3% καταλαμβάνουν όσοι έχουν 5 και παραπάνω έτη προϋπηρεσίας, το 33.8% αγγίζουν όσοι δηλώνουν 1 με 2 έτη και το 25% έχει εμπειρία από 3 έως 4 χρόνια.

Πίνακας 2: Πόσα χρόνια συνολικής εμπειρίας έχετε στην ελεγκτική

		Frequency	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1-2	27	33.8	33.8
	3-4	20	25.0	58.8
	5 και άνω	33	41.3	100.0

Total	80	100.0	
-------	----	-------	--

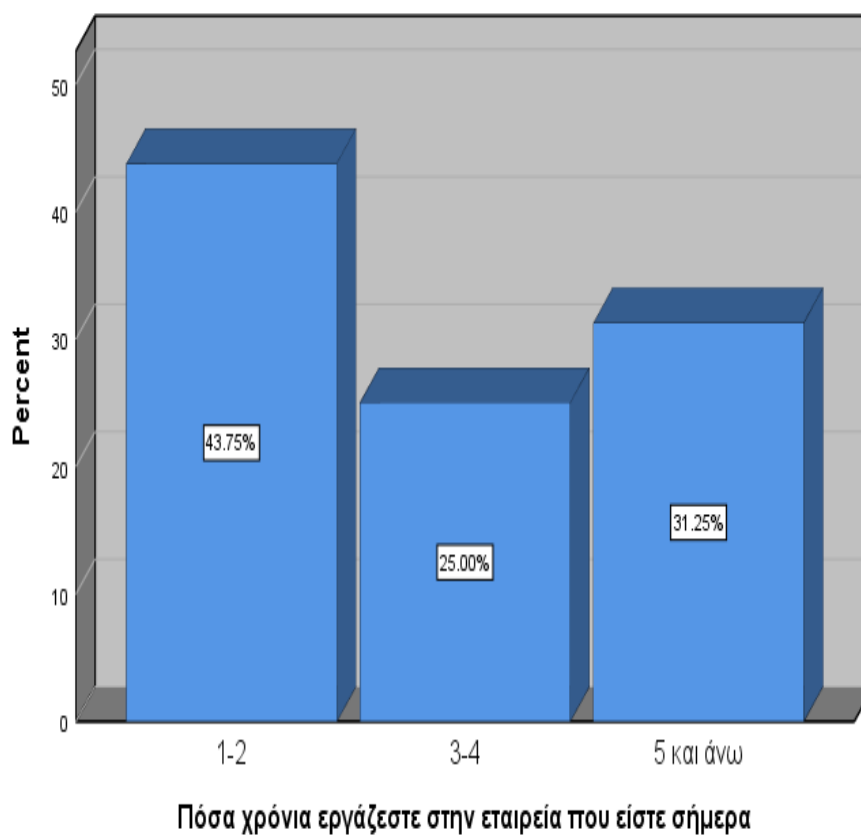


Γράφημα 2: Πόσα χρόνια συνολικής εμπειρίας έχετε στην ελεγκτική

Μέσω του Πίνακα 3 και του Γραφήματος 3, παρουσιάζονται τα έτη προϋπηρεσίας των ελεγκτών στην εταιρεία που εργάζονται σήμερα. Στην ίδια εταιρεία βρίσκεται το 43.8% εδώ και 1 με 2 έτη, ενώ το 31.3% εργάζεται για την ίδια εταιρεία 5 έτη και άνω. Επιπλέον, όσοι εργάζονται στην τωρινή τους εταιρεία 3 με 4 έτη αγγίζουν το 25%.

Πίνακας 3: Πόσα χρόνια εργάζεστε στην εταιρεία που είστε σήμερα

		Frequency	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1-2	35	43.8	43.8
	3-4	20	25.0	68.8
	5 και άνω	25	31.3	100.0
	Total	80	100.0	

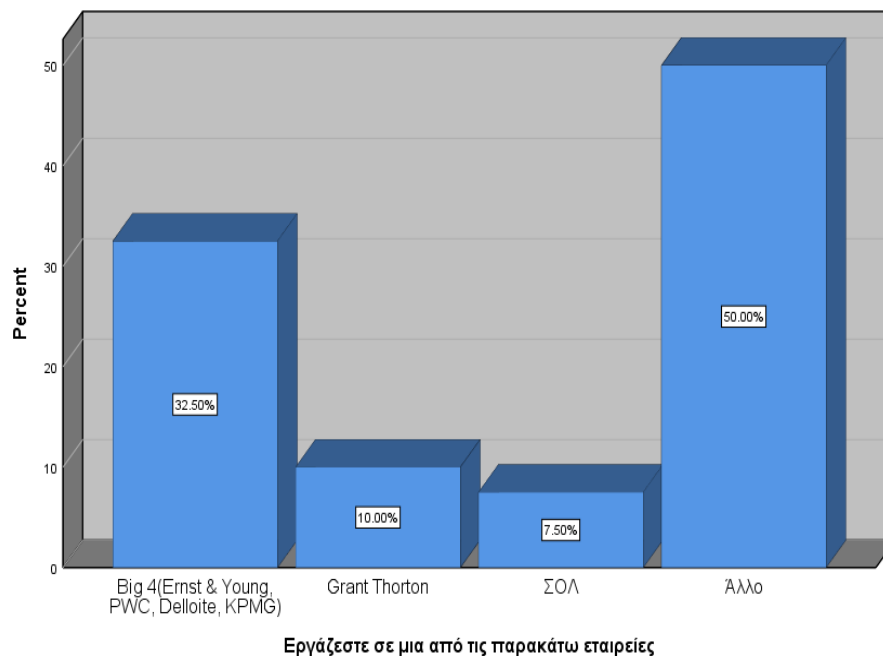


Γράφημα 3: Πόσα χρόνια εργάζεστε στην εταιρεία που είστε σήμερα

Στη συνέχεια παρατίθενται οι εταιρείες ελεγκτικής στις οποίες εργάζονται οι συμμετέχοντες. Το 50% καταλαμβάνει η απάντηση «Άλλο», ακολουθούν οι Big 4 με 32.5% και οι Grant-Thorton και ΣΟΛ με 10% και 7.5% αντίστοιχα. Τα παραπάνω, παρουσιάζονται στον Πίνακα 4 και το Γράφημα 4.

Πίνακας 4: Εργάζεστε σε μια από τις παρακάτω εταιρείες

	Frequency	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Big 4(Ernst & Young, PWC, Delloite, KPMG)	26	32.5	32.5
Grant Thorton	8	10.0	42.5
ΣΟΛ	6	7.5	50.0
Άλλο	40	50.0	100.0
Total	80	100.0	



Γράφημα 4: Εργάζεστε σε μια από τις παρακάτω εταιρείες

Απόψεις ως προς την παραδοχή συνέχισης δραστηριότητας

Στην δεύτερη ενότητα της περιγραφικής στατιστικής διερευνώνται οι αντιλήψεις και οι απόψεις των ελεγκτών αναφορικά με την παραδοχή της συνέχισης δραστηριότητας των επιχειρήσεων, ειδικά κατά την περίοδο κρίσεων όπως αυτή του Covid-19 που υφίσταται το τελευταίο έτος. Όλες οι ερωτήσεις δέχονται απαντήσεις με τιμές από το 1 έως το 5 (1-Καθόλου, 2-Λίγο, 3-Μέτρια, 4-Πολύ, 5-Πάρα πολύ) και η αύξηση του μέσου όρου, συνεπάγεται με αύξηση της συμφωνίας ως προς την εκάστοτε δήλωση.

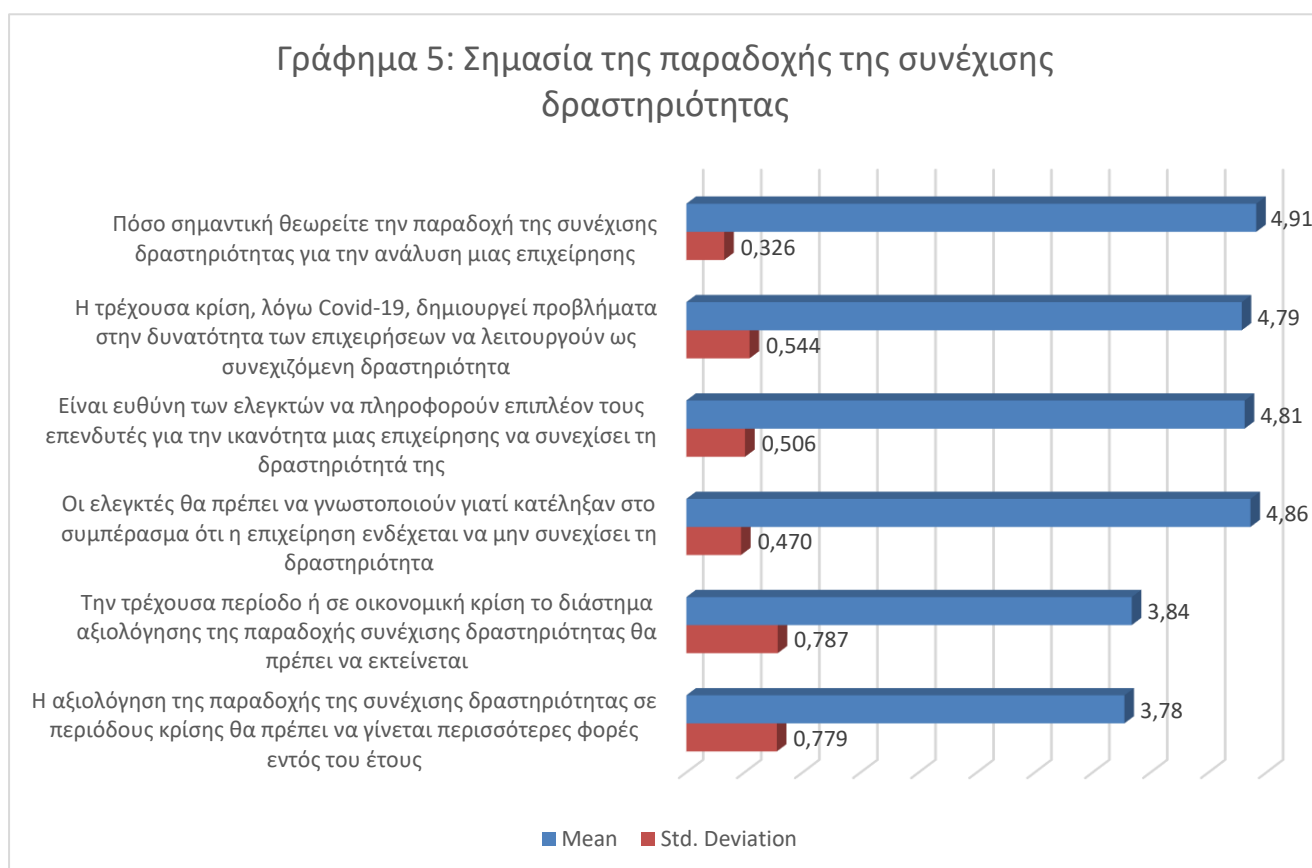
Στον Πίνακα 5 και το Γράφημα 5, παρατίθενται οι δηλώσεις που σχετίζονται με τη σημασία της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας, ειδικά την περίοδο του Covid-19. Πιο συγκεκριμένα, οι ερωτηθέντες θεωρούν πάρα πολύ σημαντική την παραδοχή για την ανάλυση μιας επιχείρησης (4.91) και συμφωνούν πάρα πολύ πως οι ελεγκτές πρέπει να γνωστοποιούν τους λόγους που συμπέραναν ότι η επιχείρηση ενδέχεται να μην συνεχίσει την δραστηριότητα (4.86). Επιπλέον, πάρα πολύ συμφωνούν πως είναι ευθύνη των ελεγκτών να πληροφορούν τους επενδυτές επιπλέον για την ικανότητα μιας επιχείρησης να συνεχίσει την δραστηριότητα της (4.81) και πως η τρέχουσα κρίση δημιουργεί προβλήματα στις επιχειρήσεις για να λειτουργήσουν ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα (4.79). Ακόμη, πολύ σύμφωνοι είναι ως προς το ότι την τρέχουσα περίοδο ή σε οικονομική κρίση το διάστημα αξιολόγησης της παραδοχής συνέχισης δραστηριότητας θα πρέπει να εκτείνεται (3.84) και πως η αξιολόγηση της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας σε περιόδους κρίσης θα πρέπει να γίνεται περισσότερες φορές εντός του έτους (3.78).

Πίνακας 5: Σημασία της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας

	Mean	Std. Deviation
Πόσο σημαντική θεωρείτε την παραδοχή της συνέχισης δραστηριότητας για την ανάλυση μιας επιχείρησης	4.91	0.326
Η τρέχουσα κρίση, λόγω Covid-19, δημιουργεί προβλήματα στην δυνατότητα των επιχειρήσεων να λειτουργούν ως συνεχιζόμενη	4.79	0.544

δραστηριότητα		
Είναι ευθύνη των ελεγκτών να πληροφορούν επιπλέον τους επενδυτές για την ικανότητα μιας επιχείρησης να συνεχίσει τη δραστηριότητά της	4.81	0.506
Οι ελεγκτές θα πρέπει να γνωστοποιούν γιατί κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η επιχείρηση ενδέχεται να μην συνεχίσει τη δραστηριότητα	4.86	0.470
Την τρέχουσα περίοδο ή σε οικονομική κρίση το διάστημα αξιολόγησης της παραδοχής συνέχισης δραστηριότητας θα πρέπει να εκτείνεται	3.84	0.787
Η αξιολόγηση της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας σε περιόδους κρίσης θα πρέπει να γίνεται περισσότερες φορές εντός του έτους	3.78	0.779

Γράφημα 5: Σημασία της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας

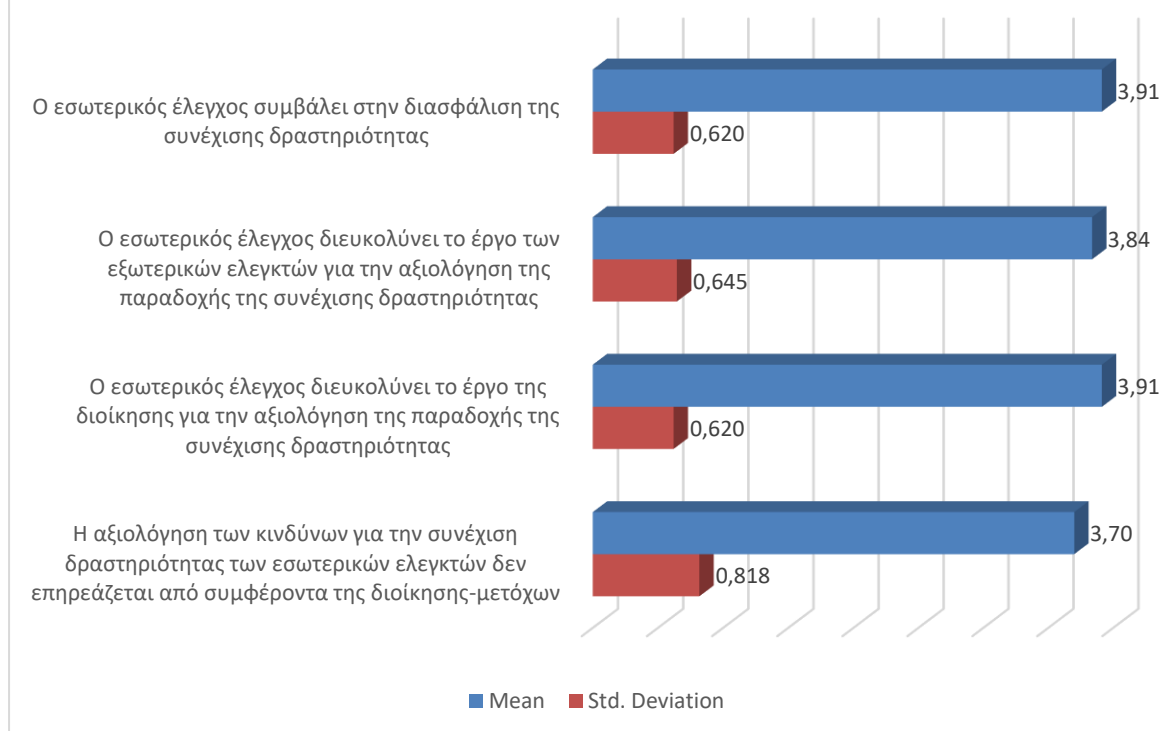


Συνεχίζοντας με τον Πίνακα 6 και το Γράφημα 6, αναλύονται οι απόψεις των ελεγκτών ως προς τη σχέση εσωτερικού ελέγχου για τη συνέχιση της δραστηριότητας. Πολύ συμφωνούν οι ερωτηθέντες πως ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλλει στην διασφάλιση της συνέχισης της δραστηριότητας (3.91), διευκολύνει το έργο της διοίκησης για την αξιολόγηση της παραδοχής της συνέχισης της δραστηριότητας (3.91) και διευκολύνει και τους εξωτερικούς ελεγκτές για τον ίδιο λόγο (3.84). Επιπλέον, ανάμεσα στις απαντήσεις «Μέτρια» και «Πολύ», με τάση προς το δεύτερο, τοποθετούνται ως προς το ότι η αξιολόγηση των κινδύνων για την συνέχιση δραστηριότητας των εσωτερικών ελεγκτών δεν επηρεάζεται από συμφέροντα της διοίκησης και των μετόχων (3.70).

Πίνακας 6: Σχέση εσωτερικού ελέγχου για τη συνέχιση δραστηριότητας

	Mean	Std. Deviation
Ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλλει στην διασφάλιση της συνέχισης δραστηριότητας	3.91	0.620
Ο εσωτερικός έλεγχος διευκολύνει το έργο των εξωτερικών ελεγκτών για την αξιολόγηση της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας	3.84	0.645
Ο εσωτερικός έλεγχος διευκολύνει το έργο της διοίκησης για την αξιολόγηση της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας	3.91	0.620
Η αξιολόγηση των κινδύνων για την συνέχιση δραστηριότητας των εσωτερικών ελεγκτών δεν επηρεάζεται από συμφέροντα της διοίκησης-μετόχων	3.70	0.818

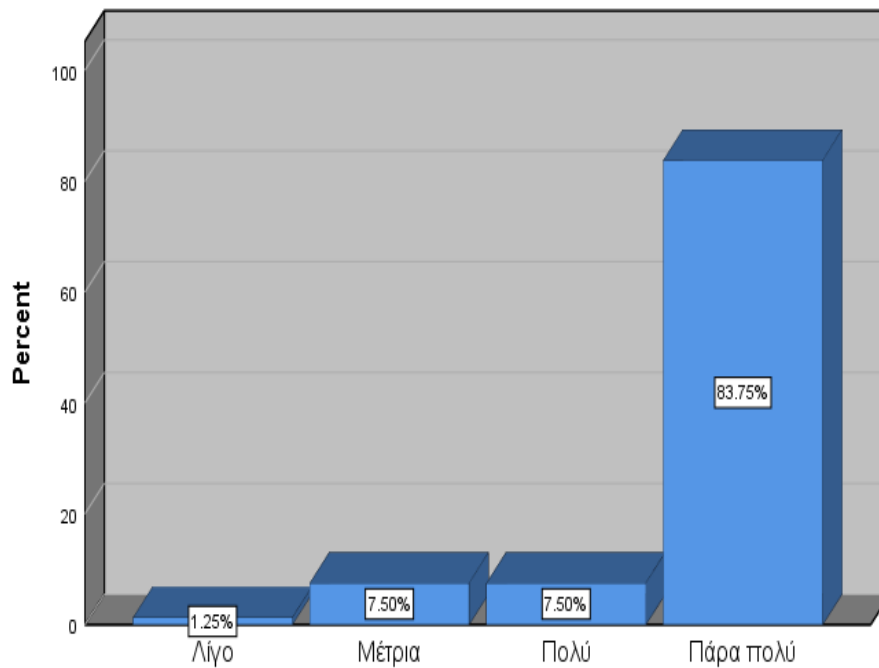
Γράφημα 6: Σχέση εσωτερικού ελέγχου για τη συνέχιση δραστηριότητας



Στον Πίνακα 7 και το Γράφημα 7, παρουσιάζεται το κατά πόσο επηρεάζονται οι ελεγκτές για τη συνέχισης δραστηριότητας της επιχείρησης, από γνωστοποιήσεις της διοίκησης για αυξήσεις κεφαλαίου. Το 83.8% των ερωτηθέντων θεωρούν πως οι ελεγκτές επηρεάζονται πάρα πολύ, το 7.5% καταλαμβάνουν όσοι θεωρούν πως η επιρροή είναι μεγάλη ή μέτρια, ενώ μόλις το 1.3% υποστηρίζει πως η επιρροή είναι μικρή.

Πίνακας 7: Επηρεάζονται οι ελεγκτές για τη συνέχιση δραστηριότητας της επιχείρησης από τις γνωστοποιήσεις της διοίκησης για αυξήσεις κεφαλαίου

		Frequency	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Λίγο	1	1.3	1.3
	Μέτρια	6	7.5	8.8
	Πολύ	6	7.5	16.3
	Πάρα πολύ	67	83.8	100.0
	Total	80	100.0	



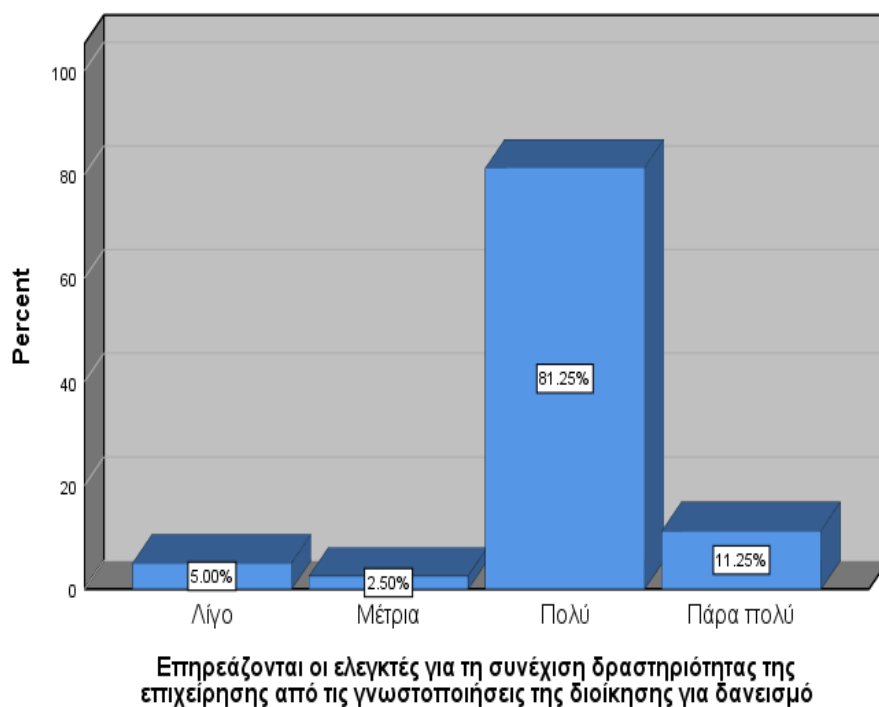
Επηρεάζονται οι ελεγκτές για τη συνέχιση δραστηριότητας της επιχείρησης από τις γνωστοποιήσεις της διοίκησης για αυξήσεις κεφαλαίου

Γράφημα 7: Επηρεάζονται οι ελεγκτές για τη συνέχιση δραστηριότητας της επιχείρησης από τις γνωστοποιήσεις της διοίκησης για αυξήσεις κεφαλαίου

Στον Πίνακα 8 και το Γράφημα 8, είναι εμφανές πως το 81.3% του δείγματος υποστηρίζει πως οι ελεγκτές επηρεάζονται πολύ από τις γνωστοποιήσεις της διοίκησης για δανεισμό, όσον αφορά τη συνέχιση της δραστηριότητας της επιχείρησης. Επιπλέον, το 11.3% αγγίζουν όσοι θεωρούν πως οι ελεγκτές επηρεάζονται πάρα πολύ από τα παραπάνω, ενώ όσοι θεωρούν πως επηρεάζονται λίγο ή μέτρια φτάνουν το 5% και το 2.5% αντίστοιχα.

Πίνακας 8: Επηρεάζονται οι ελεγκτές για τη συνέχιση δραστηριότητας της επιχείρησης από τις γνωστοποιήσεις της διοίκησης για δανεισμό

		Frequency	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Λίγο	4	5.0	5.0
	Μέτρια	2	2.5	7.5
	Πολύ	65	81.3	88.8
	Πάρα πολύ	9	11.3	100.0
	Total	80	100.0	

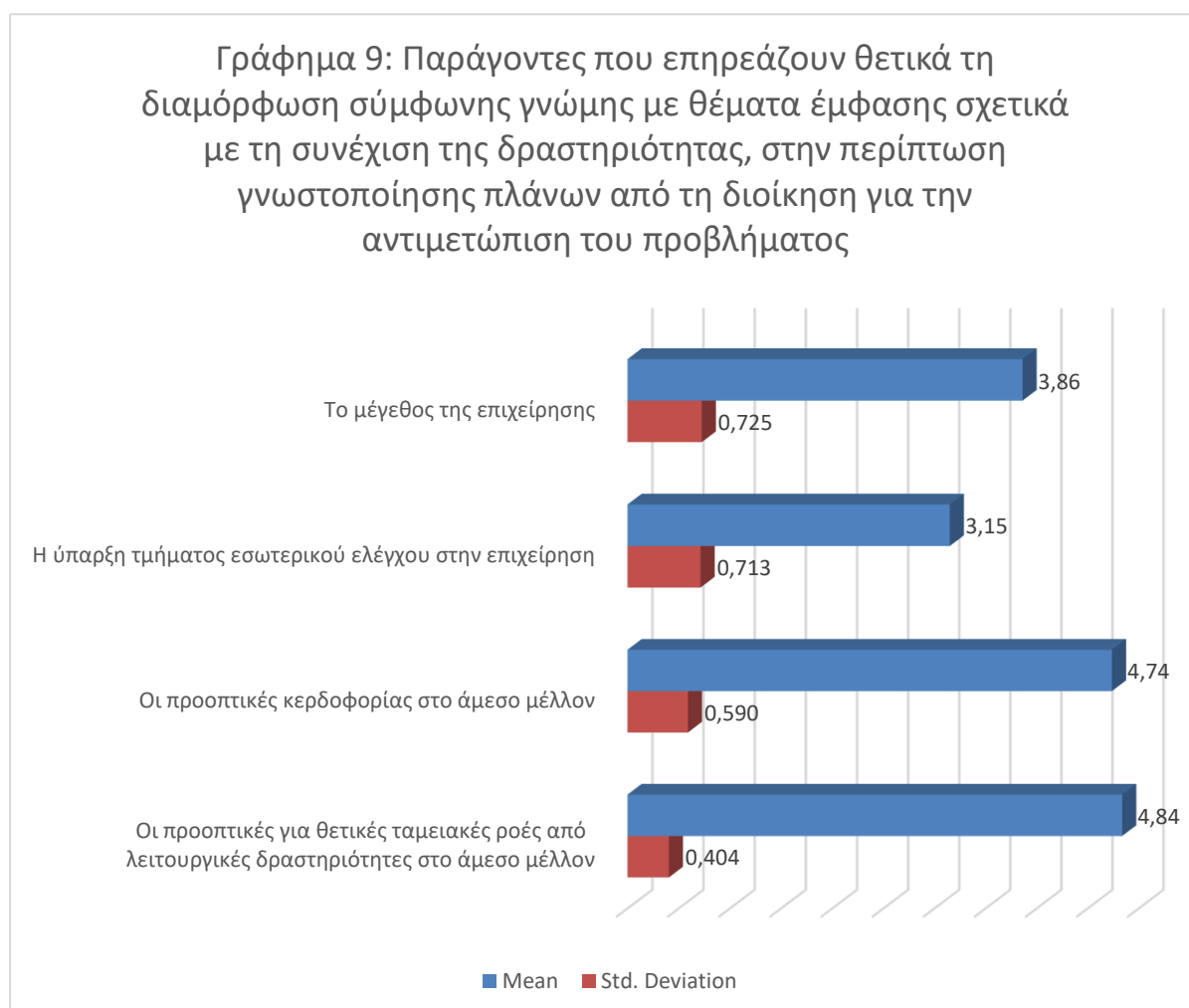


Γράφημα 8: Επηρεάζονται οι ελεγκτές για τη συνέχιση δραστηριότητας της επιχείρησης από τις γνωστοποιήσεις της διοίκησης για δανεισμό

Συνεχίζοντας, στον Πίνακα 9 και το Γράφημα 9, αναλύονται οι απόψεις των ελεγκτών ως προς τους παράγοντες που επηρεάζουν θετικά τη διαμόρφωση σύμφωνης γνώμης με θέματα έμφασης σχετικά με τη συνέχιση της δραστηριότητας, στην περίπτωση γνωστοποίησης πλάνων από τη διοίκηση για την αντιμετώπιση του προβλήματος. Πάρα πολύ θεωρούν οι ερωτηθέντες πως επηρεάζουν οι προοπτικές για θετικές ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες στο άμεσο μέλλον (4.84). Ταυτόχρονα, ανάμεσα στις απαντήσεις «Πολύ» και «Πάρα πολύ», με τάση προς το δεύτερο, τοποθετούνται ως προς τις προοπτικές κερδοφορίας στο άμεσο μέλλον (4.74), ενώ πολύ υποστηρίζουν πως επηρεάζεται θετικά η γνώμη τους από το μέγεθος της επιχείρησης (3.86). Τέλος, σε μέτριο βαθμό θεωρούν πως επηρεάζει η ύπαρξη τμήματος εσωτερικού ελέγχου στην επιχείρηση (3.15).

Πίνακας 9: Παράγοντες που επηρεάζουν θετικά τη διαμόρφωση σύμφωνης γνώμης με θέματα έμφασης σχετικά με τη συνέχιση της δραστηριότητας, στην περίπτωση γνωστοποίησης πλάνων από τη διοίκηση για την αντιμετώπιση του προβλήματος

	Mean	Std. Deviation
Το μέγεθος της επιχείρησης	3.86	0.725
Η ύπαρξη τμήματος εσωτερικού ελέγχου στην επιχείρηση	3.15	0.713
Οι προοπτικές κερδοφορίας στο άμεσο μέλλον	4.74	0.590
Οι προοπτικές για θετικές ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες στο άμεσο μέλλον	4.84	0.404

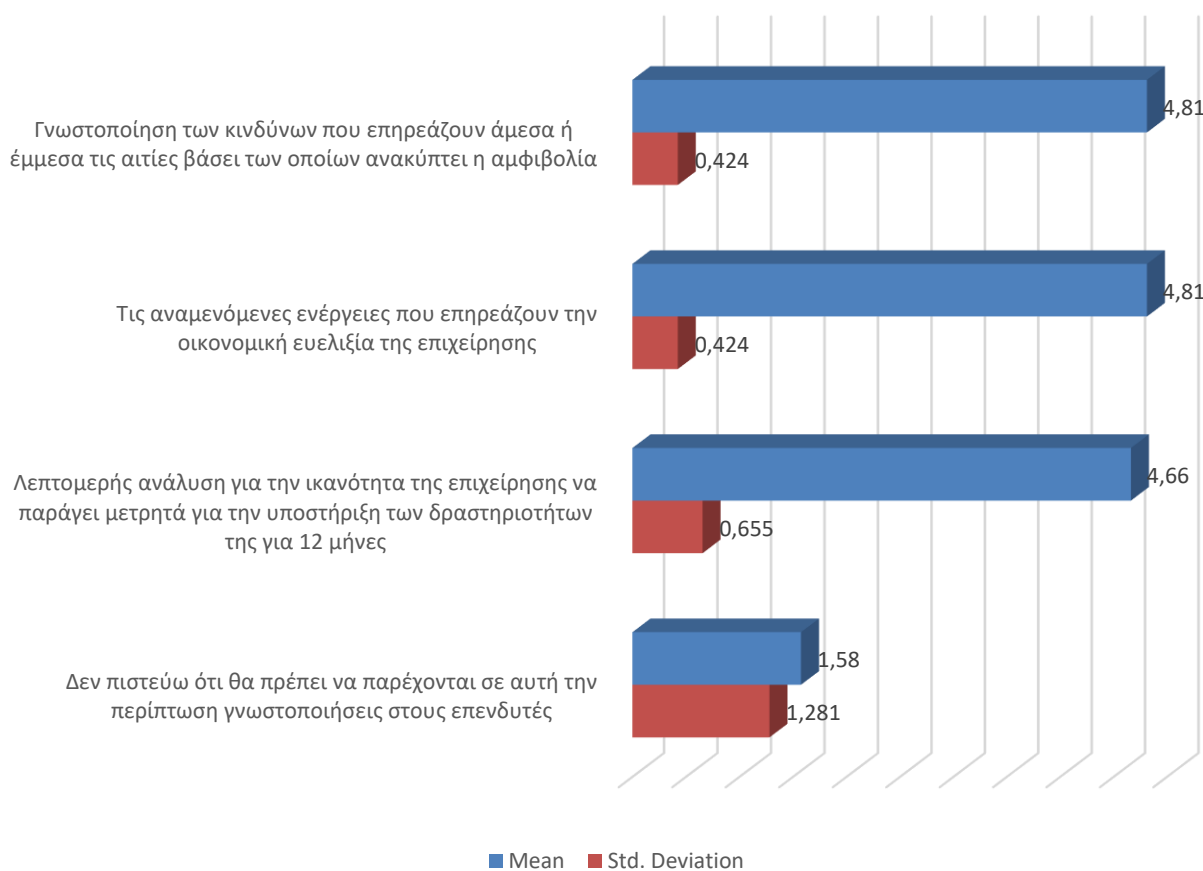


Μέσω του Πίνακα 10 και του Γραφήματος 10, παρατίθενται οι απόψεις των συμμετεχόντων ως προς τις γνωστοποιήσεις που θα πρέπει να παρέχονται στους επενδυτές, σε περίπτωση που ο εξωτερικός έλεγχος και η διοίκηση καταλήγουν ότι το ενδεχόμενο μη συνέχισης της δραστηριότητας της επιχείρησης είναι πιθανό. Πάρα πολύ συμφωνούν οι ερωτηθέντες πως πρέπει να παρέχονται γνωστοποιήσεις κινδύνων που επηρεάζουν άμεσα ή έμμεσα τις αιτίες βάσει των οποίων ανακύπτει η αμφιβολία (4.81) και τις αναμενόμενες ενέργειες που επηρεάζουν την οικονομική ευελιξία της επιχείρησης (4.81). Επιπλέον, ανάμεσα στις απαντήσεις «Πολύ» και «Πάρα πολύ», βρίσκονται ως προς την παροχή λεπτομερών αναλύσεων για την ικανότητα της επιχείρησης να παράγει μετρητά για την υποστήριξη των δραστηριοτήτων της για 12 μήνες (4.66). Ταυτόχρονα, ανάμεσα στις απαντήσεις «Καθόλου» και «Λίγο», με τάση προς το δεύτερο, κατατάσσονται όσον αφορά το ότι δεν θεωρούν ότι πρέπει να δίνονται γνωστοποιήσεις στους επενδυτές (1.58).

Πίνακας 10: Στην περίπτωση που ο εξωτερικός έλεγχος και/ή η διοίκηση καταλήγουν ότι το ενδεχόμενο μη συνέχισης της δραστηριότητας είναι υπαρκτό, ποιες γνωστοποιήσεις θα πρέπει να παρέχονται στους επενδυτές

	Mean	Std. Deviation
Γνωστοποίηση των κινδύνων που επηρεάζουν άμεσα ή έμμεσα τις αιτίες βάσει των οποίων ανακύπτει η αμφιβολία	4.81	0.424
Τις αναμενόμενες ενέργειες που επηρεάζουν την οικονομική ευελιξία της επιχείρησης	4.81	0.424
Λεπτομερής ανάλυση για την ικανότητα της επιχείρησης να παράγει μετρητά για την υποστήριξη των δραστηριοτήτων της για 12 μήνες	4.66	0.655
Δεν πιστεύω ότι θα πρέπει να παρέχονται σε αυτή την περίπτωση γνωστοποιήσεις στους επενδυτές	1.58	1.281

Γράφημα 10: Στην περίπτωση που ο εξωτερικός έλεγχος και/ή η διοίκηση καταλήγουν ότι το ενδεχόμενο μη συνέχισης της δραστηριότητας είναι υπαρκτό, ποιες γνωστοποιήσεις θα πρέπει να παρέχονται στους επενδυτές



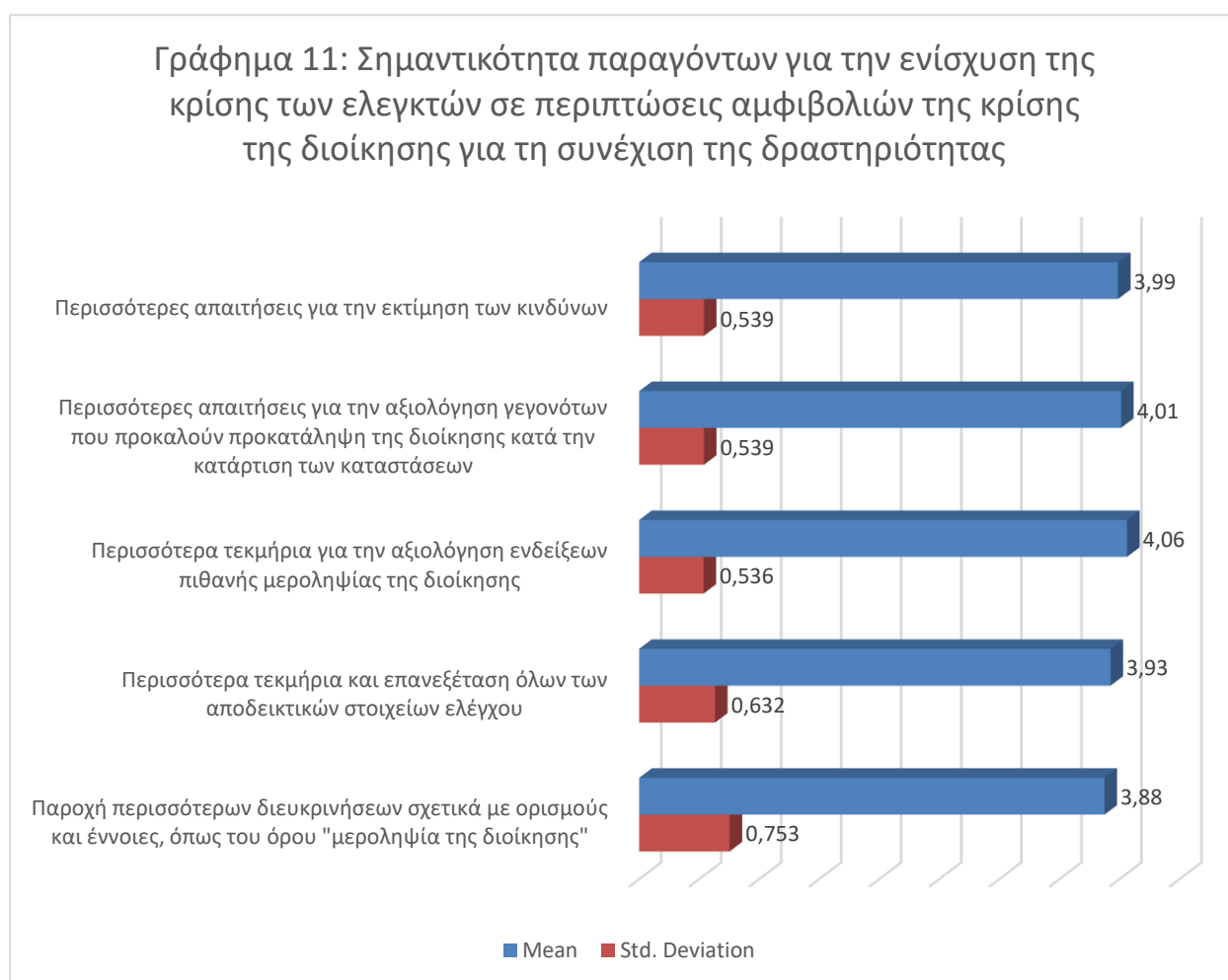
Στον Πίνακα 11 και το Γράφημα 11, αναλύεται η σημαντικότητα των παρακάτω παραγόντων για την ενίσχυση της κρίσης των ελεγκτών σε περιπτώσεις αμφιβολιών της κρίσης της διοίκησης για τη συνέχιση της δραστηριότητας. Πολύ υποστηρίζουν οι ερωτηθέντες πως ενισχύεται η κρίση τους από περισσότερα τεκμήρια για την αξιολόγηση ενδείξεων πιθανής μεροληψίας της διοίκησης (4.06), περισσότερες απαιτήσεις για την αξιολόγηση γεγονότων που προκαλούν προκατάληψη της διοίκησης κατά την κατάρτιση των καταστάσεων (4.01) και απαιτήσεις για την εκτίμηση κινδύνων (3.99). Επιπλέον, πολύ σημαντικά θεωρούν και τα τεκμήρια και την επανεξέταση όλων των αποδεικτικών στοιχείων ελέγχου (3.93) και την παροχή διευκρινήσεων σχετικά με ορισμούς και έννοιες (3.88).

Πίνακας 11: Σημαντικότητα παραγόντων για την ενίσχυση της κρίσης των ελεγκτών σε περιπτώσεις αμφιβολιών της κρίσης της διοίκησης για τη συνέχιση της δραστηριότητας

	Mean	Std. Deviation
Περισσότερες απαιτήσεις για την εκτίμηση των κινδύνων	3.99	0.539
Περισσότερες απαιτήσεις για την αξιολόγηση γεγονότων που προκαλούν	4.01	0.539

προκατάληψη της διοίκησης κατά την κατάρτιση των καταστάσεων		
Περισσότερα τεκμήρια για την αξιολόγηση ενδείξεων πιθανής μεροληψίας της διοίκησης	4.06	0.536
Περισσότερα τεκμήρια και επανεξέταση όλων των αποδεικτικών στοιχείων ελέγχου	3.93	0.632
Παροχή περισσότερων διευκρινήσεων σχετικά με ορισμούς και έννοιες, όπως του όρου "μεροληψία της διοίκησης"	3.88	0.753

Γράφημα 11: Σημαντικότητα παραγόντων για την ενίσχυση της κρίσης των ελεγκτών σε περιπτώσεις αμφιβολιών της κρίσης της διοίκησης για τη συνέχιση της δραστηριότητας



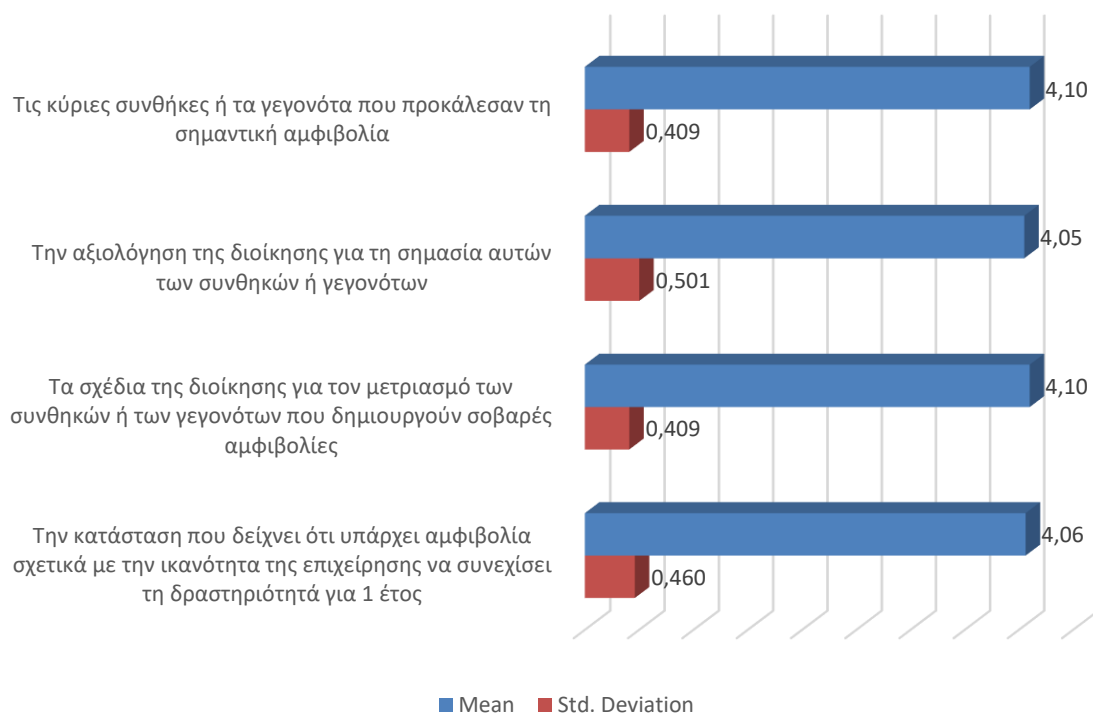
Στον Πίνακα 12 και το Γράφημα 12, παρουσιάζονται οι γνωστοποιήσεις που θεωρούν οι ερωτηθέντες ότι παρέχονται σε περίπτωση που δεν είναι επαρκής η

αιτιολόγηση για την αντιμετώπιση τυχόν αμφιβολιών για τη συνέχιση της δραστηριότητας. Πολύ σημαντική θεωρούν οι ερωτηθέντες τις γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με τις κύριες συνθήκες ή τα γεγονότα που προκάλεσαν τη σημαντική αμφιβολία (4.10) και τα σχέδια της διοίκησης για τον μετριασμό των συνθηκών ή των γεγονότων που δημιουργούν σοβαρές αμφιβολίες (4.10). Επιπλέον, πολύ σημαντικές θεωρούν τις γνωστοποιήσεις σχετικά με την κατάσταση που δείχνει ότι υπάρχει αμφιβολία σχετικά με την ικανότητα της επιχείρησης να συνεχίσει τη δραστηριότητά για 1 έτος (4.06) και την αξιολόγηση της διοίκησης για τη σημασία αυτών των συνθηκών ή γεγονότων (4.05).

Πίνακας 12: Στην περίπτωση που δεν παρέχεται/προκύπτει επαρκής αιτιολόγηση για την αντιμετώπιση τυχόν αμφιβολιών για τη συνέχιση της δραστηριότητας, οι σχετικές γνωστοποιήσεις σχετίζονται με:

	Mean	Std. Deviation
Τις κύριες συνθήκες ή τα γεγονότα που προκάλεσαν τη σημαντική αμφιβολία	4.10	0.409
Την αξιολόγηση της διοίκησης για τη σημασία αυτών των συνθηκών ή γεγονότων	4.05	0.501
Τα σχέδια της διοίκησης για τον μετριασμό των συνθηκών ή των γεγονότων που δημιουργούν σοβαρές αμφιβολίες	4.10	0.409
Την κατάσταση που δείχνει ότι υπάρχει αμφιβολία σχετικά με την ικανότητα της επιχείρησης να συνεχίσει τη δραστηριότητά για 1 έτος	4.06	0.460

Γράφημα 12: Στην περίπτωση που δεν παρέχεται/προκύπτει επαρκής αιτιολόγηση για την αντιμετώπιση τυχόν αμφιβολιών για τη συνέχιση της δραστηριότητας, οι σχετικές γνωστοποιήσεις σχετίζονται με:

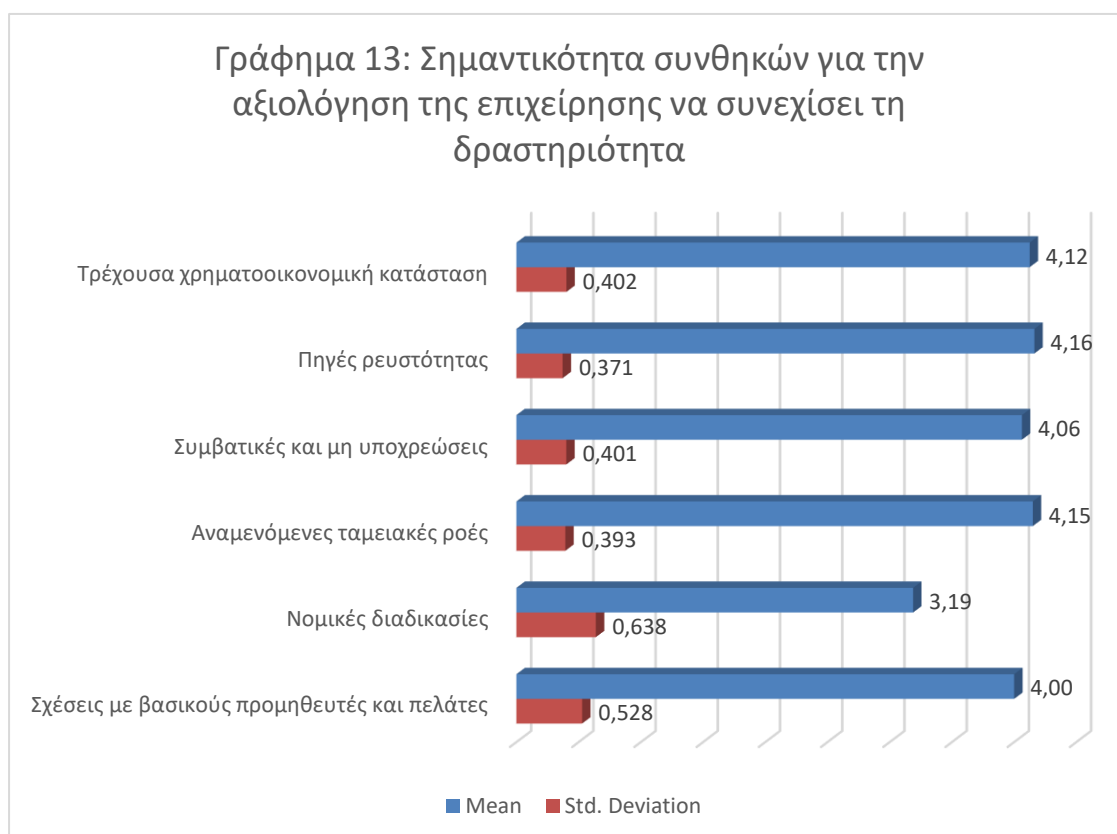


Όσον αφορά τις συνθήκες που είναι σημαντικές για την αξιολόγηση της επιχείρησης να συνεχίσει τη δραστηριότητα, παρουσιάζονται στον Πίνακα 13 και το Γράφημα 13. Πιο συγκεκριμένα, οι ερωτηθέντες θεωρούν πολύ σημαντικές τις πηγές ρευστότητας (4.16), τις αναμενόμενες ταμειακές ροές (4.15), την τρέχουσα χρηματοοικονομική κατάσταση (4.13), τις συμβατικές και μη υποχρεώσεις (4.06) και τις σχέσεις με βασικούς προμηθευτές και πελάτες (4.0). Επιπλέον, μέτρια σημαντικές χαρακτηρίζουν τις νομικές διαδικασίες (3.19).

Πίνακας 13: Σημαντικότητα συνθηκών για την αξιολόγηση της επιχείρησης να συνεχίσει τη δραστηριότητα

	Mean	Std. Deviation

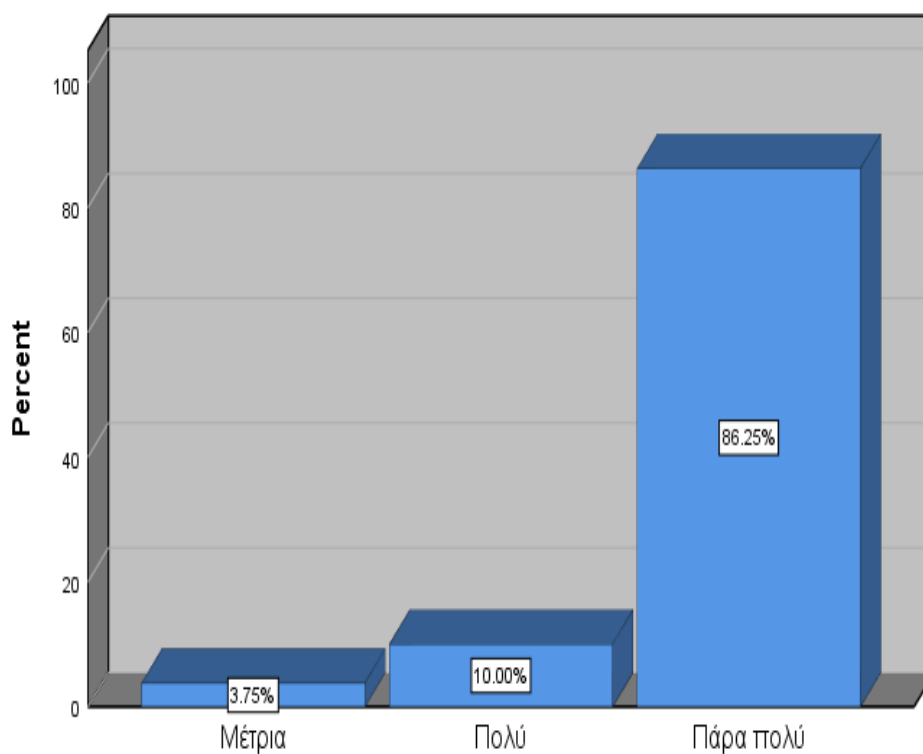
Τρέχουσα χρηματοοικονομική κατάσταση	4.13	0.402
Πηγές ρευστότητας	4.16	0.371
Συμβατικές και μη υποχρεώσεις	4.06	0.401
Αναμενόμενες ταμειακές ροές	4.15	0.393
Νομικές διαδικασίες	3.19	0.638
Σχέσεις με βασικούς προμηθευτές και πελάτες	4.00	0.528



Στον Πίνακα 14 και το Γράφημα 14, είναι εμφανές πως το 86.3% των ελεγκτών συμφωνούν πάρα πολύ πως η αξιολόγηση της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας υπό τον Covid-19 θα πρέπει να αντιμετωπίζεται με περισσότερη κριτική σκέψη. Ακόμη, το 10% του δείγματος υποστηρίζει την παραπάνω δήλωση πολύ και το 3.8% σε μέτριο βαθμό.

Πίνακας 14: Η αξιολόγηση της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας υπό τον Covid-19 θα πρέπει να αντιμετωπίζεται με περισσότερη κριτική σκέψη

		Frequency	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Μέτρια	3	3.8	3.8
	Πολύ	8	10.0	13.8
	Πάρα πολύ	69	86.3	100.0
	Total	80	100.0	



Η αξιολόγηση της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας υπό τον Covid-19 θα πρέπει να αντιμετωπίζεται με περισσότερη κριτική σκέψη

Γράφημα 14: Η αξιολόγηση της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας υπό τον Covid-19 θα πρέπει να αντιμετωπίζεται με περισσότερη κριτική σκέψη

4.2 Επαγωγική στατιστική

Στην παρούσα ενότητα, έγινε μια προσπάθεια ώστε να απαντηθούν τα ερευνητικά ερωτήματα, τα οποία είναι τα εξής:

- Τα δημογραφικά χαρακτηριστικά των ελεγκτών επηρεάζουν τις απόψεις τους για τη σχέση του εσωτερικού ελέγχου με την παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας;
- Οι απόψεις των ελεγκτών ως προς την επιρροή των γνωστοποιήσεων της διοίκησης για αυξήσεις κεφαλαίων και δανεισμού επηρεάζουν τις απόψεις τους ως προς τις συνθήκες που είναι σημαντικές για την αξιολόγηση της επιχείρησης να συνεχίσει τη δραστηριότητα της;
- Η άποψη των ελεγκτών ως προς το εάν η αξιολόγηση της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας υπό τον Covid-19 θα πρέπει να αντιμετωπίζεται με περισσότερη κριτική σκέψη επηρεάζει τις απόψεις τους για τη σημασία της παραδοχής της συνέχισης της δραστηριότητας;

Για την απάντηση του πρώτου ερευνητικού ερωτήματος έγινε χρήση του μη παραμετρικού Kruskal-Wallis και Mann-Whitney. Η επιλογή τους στηρίχτηκε στο Κεντρικό Οριακό Θεώρημα, το οποίο υποδεικνύει πως όταν ένα δείγμα έχει περισσότερες από 30 παρατηρήσεις, τότε μπορεί να θεωρηθεί εκ παραδοχής ότι κάθε ποσοτική μεταβλητή σε αυτό, ακολουθεί την κανονική κατανομή.

Με σκοπό την απάντηση του δεύτερου και τρίτου ερευνητικού ερωτήματος, χρησιμοποιήθηκε ο γραμμικός συντελεστής συσχέτισης Pearson. Το συγκεκριμένο μαθηματικό εργαλείο λαμβάνει τιμές από το -1 έως το 1, ενώ όσο πλησιάζει την μονάδα (κατ' απόλυτη τιμή) τόσο πιο ισχυρή θεωρείται η εκάστοτε συσχέτιση μεταξύ των υπό μελέτη μεταβλητών.

1^ο ερευνητικό ερώτημα

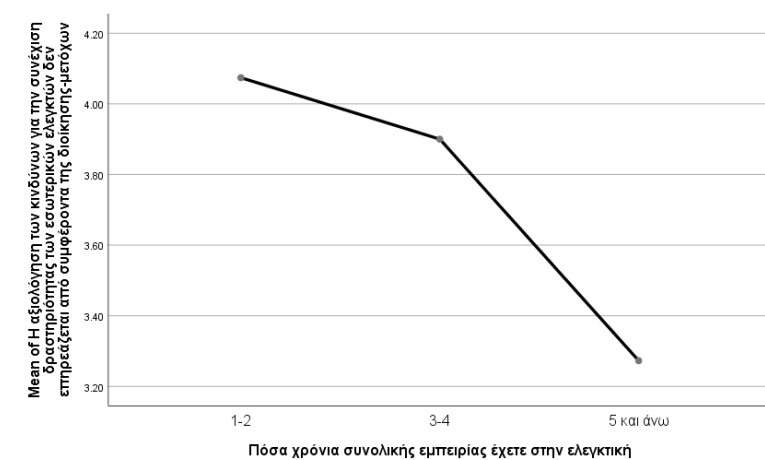
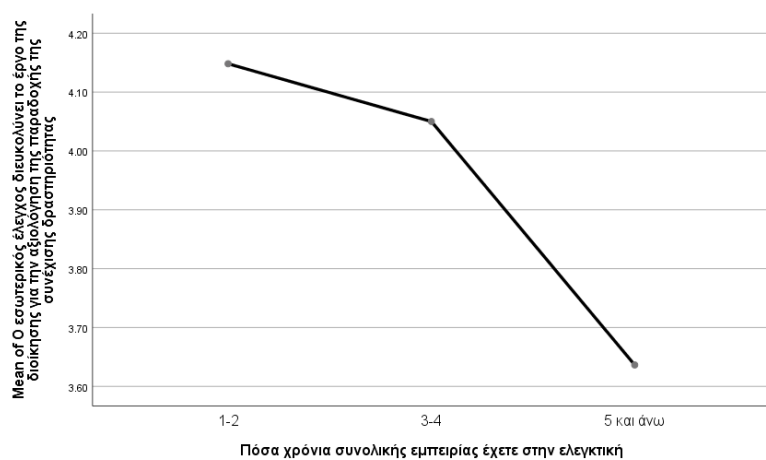
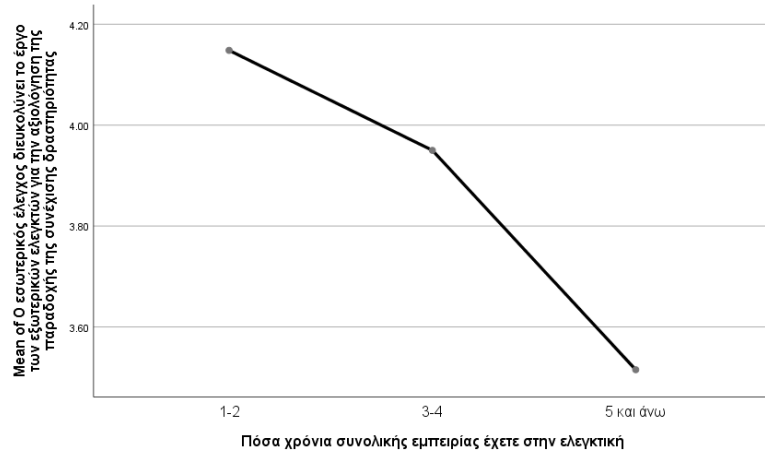
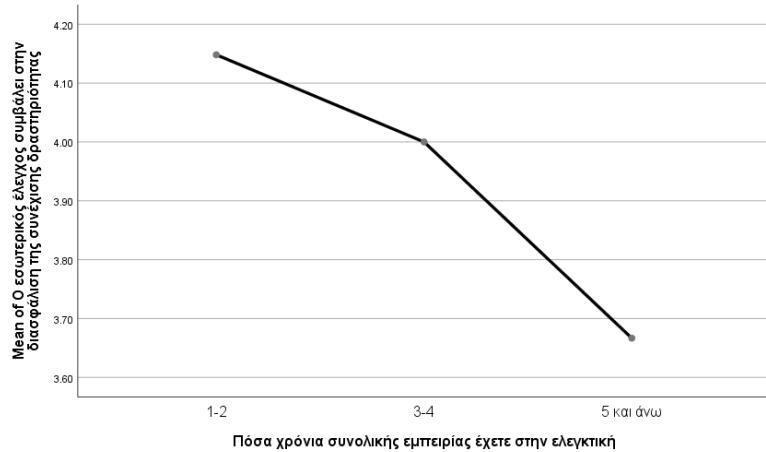
Στον Πίνακα 15, παρουσιάζονται οι τιμές των στατιστικών ελέγχων που πραγματοποιήθηκαν με τη χρήση των μη παραμετρικών Kruskal-Wallis και Mann-Whitney, από τις οποίες αναδείχθηκαν 8 στατιστικά σημαντικές διαφοροποιήσεις.

Πίνακας 15: Διαφοροποιήσεις ως προς τα δημογραφικά χαρακτηριστικά

	Φύλο (Mann-Whitney)	Πόσα χρόνια συνολικής εμπειρίας έχετε στην ελεγκτική (Kruskal-Wallis)	Πόσα χρόνια εργάζεστε στην εταιρεία που είστε σήμερα (Kruskal-Wallis)	Εργάζεστε σε μια από τις παρακάτω εταιρείες (Kruskal-Wallis)
Ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλει στην διασφάλιση της συνέχισης δραστηριότητας	0.468	0.008	0.004	0.673
Ο εσωτερικός έλεγχος διευκολύνει το έργο των εξωτερικών ελεγκτών για την αξιολόγηση της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας	0.115	0.000	0.001	0.406
Ο εσωτερικός έλεγχος διευκολύνει το έργο της διοίκησης για την αξιολόγηση της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας	0.468	0.003	0.019	0.887
Η αξιολόγηση των κινδύνων για την συνέχιση δραστηριότητας των εσωτερικών ελεγκτών δεν επηρεάζεται από συμφέροντα της διοίκησης-μετόχων	0.105	0.000	0.008	0.485

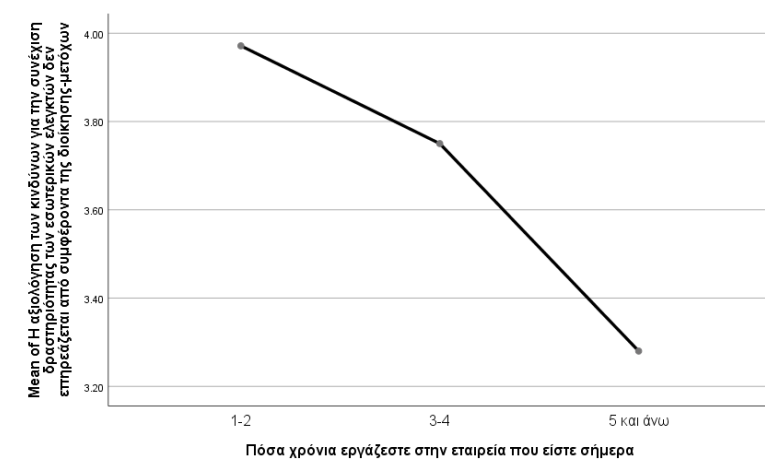
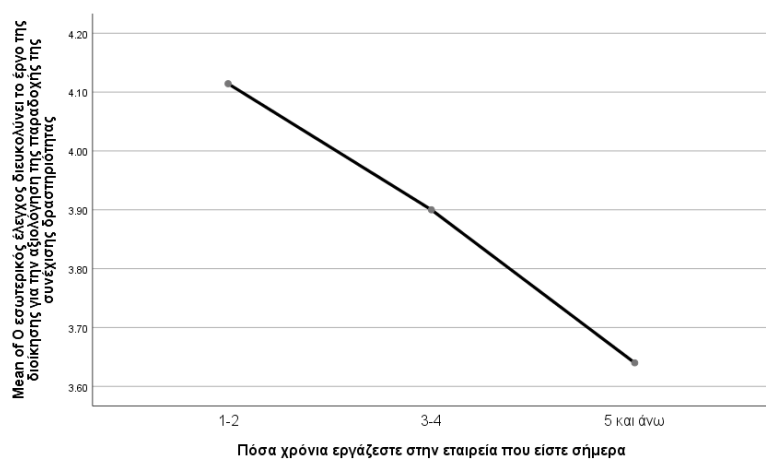
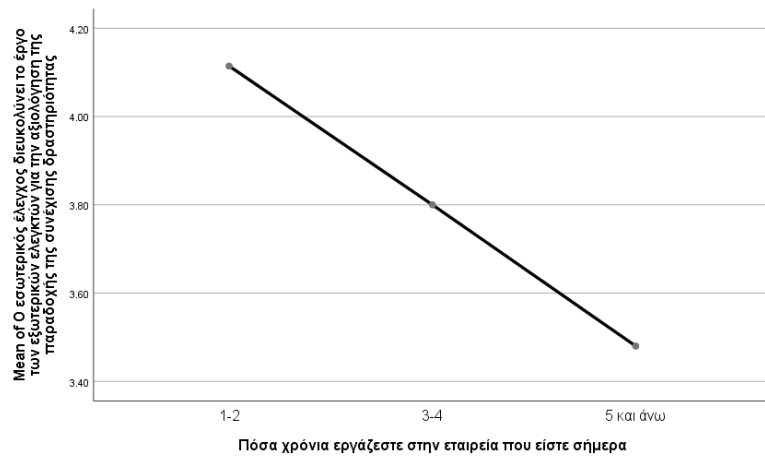
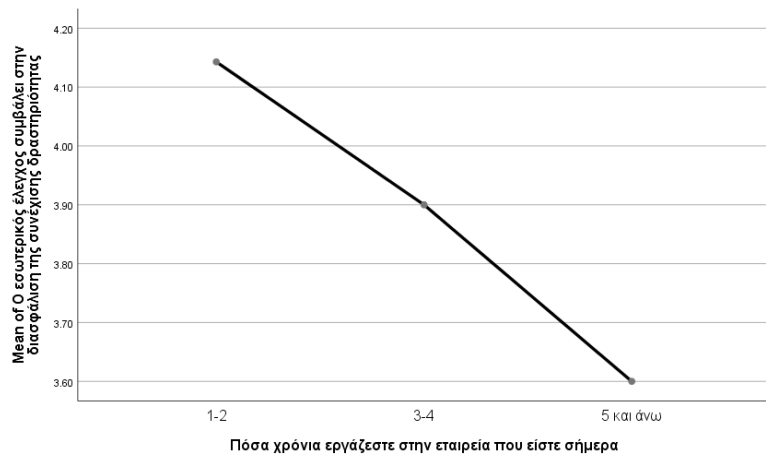
Στα Γραφήματα 15-18, αναλύονται οι παραπάνω στατιστικά σημαντικές διαφοροποιήσεις ως προς τα συνολικά έτη υπηρεσίας των ελεγκτών. Παρατηρείται πως όσο αυξάνεται η ηλικία των συμμετεχόντων, τόσο λιγότερο οι ελεγκτές συμφωνούν πως ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλει στην διασφάλιση της συνέχισης της δραστηριότητας, διευκολύνει το έργο των εξωτερικών ελεγκτών για την αξιολόγηση της παραδοχής αυτής και διευκολύνει και το έργο της διοίκησης επί του ίδιου θέματος. Επιπλέον, όσα περισσότερα είναι τα έτη συνολικής προϋπηρεσίας, τόσο λιγότερο οι συμμετέχοντες συμφωνούν πως η αξιολόγηση των κινδύνων για την συνέχιση δραστηριότητας των εσωτερικών ελεγκτών δεν επηρεάζεται από συμφέροντα της διοίκησης και των μετόχων.

Γραφήματα 15-18: Διαφοροποιήσεις ως προς τα χρόνια συνολικής εμπειρίας στην ελεγκτική



Στα Γραφήματα 19-22, αναλύονται οι διαφοροποιήσεις ως προς τα έτη εργασίας των ερωτηθέντων στην εταιρεία που εργάζονται σήμερα. Όπως φαίνεται, η αύξηση των ετών υπηρεσίας στην ίδια εταιρεία συνεπάγεται με μείωση της συμφωνίας τους ως προς το ότι ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλει στην διασφάλιση της συνέχισης δραστηριότητας και διευκολύνει το έργο των εξωτερικών ελεγκτών και της διοίκησης για την αξιολόγηση της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας. Ταυτόχρονα, όσο περισσότερα τα έτη εργασίας στην ίδια εταιρεία, τόσο μικρότερη είναι και η συμφωνία πως η αξιολόγηση των κινδύνων για την συνέχιση δραστηριότητας των εσωτερικών ελεγκτών δεν επηρεάζεται από τα συμφέροντα της διοίκησης και των μετόχων.

Γράφημα 19-22: Διαφοροποιήσεις ως προς τα χρόνια υπηρεσίας στην ίδια εταιρεία



2^ο ερευνητικό ερώτημα

Στον Πίνακα 16, παρουσιάζονται οι τιμές των συντελεστών συσχέτισης που πραγματοποιήθηκαν με τη χρήση του συντελεστή Pearson. Από αυτές, αναδείχθηκαν 7 στατιστικά σημαντικές διαφοροποιήσεις. Πιο συγκεκριμένα, όσο περισσότερο οι ερωτηθέντες συμφωνούν πως οι ελεγκτές επηρεάζονται από τις γνωστοποιήσεις για αυξήσεις κεφαλαίου για την απόφαση τους αναφορικά με τη δυνατότητα συνέχισης της δραστηριότητας της επιχείρησης, τόσο πιο σημαντικές θεωρούν τις συμβατικές και μη υποχρεώσεις και τις σχέσεις με τους βασικούς προμηθευτές για την αξιολόγηση αυτή. Επιπλέον, όσο περισσότερο επηρεάζονται από τις γνωστοποιήσεις της διοίκησης για δανεισμό ως προς την απόφαση τους για την συνέχιση της δραστηριότητας της επιχείρησης, τόσο πιο σημαντικές θεωρούν οι ερωτηθέντες την τρέχουσα χρηματοοικονομική κατάσταση, τις πηγές ρευστότητας, τις αναμενόμενες ταμειακές ροές, τις νομικές διαδικασίες και τις σχέσεις με βασικούς τους προμηθευτές και πελάτες για την αξιολόγηση της επιχείρησης να συνεχίσει τη δραστηριότητα της. Οι παραπάνω συσχετίσεις κυμαίνονται από 0.258 έως 0.515, δηλαδή είναι μικρής έως μέτριας έντασης, και είναι στατιστικά σημαντικές σε 95% ή 99% επίπεδο εμπιστοσύνης.

Πίνακας 16: Συσχετίσεις με τις συνθήκες που είναι σημαντικά για την αξιολόγηση της επιχείρησης να συνεχίσει τη δραστηριότητα της

	Επηρεάζονται οι ελεγκτές για τη συνέχιση δραστηριότητας της επιχείρησης από τις γνωστοποιήσεις της διοίκησης για αυξήσεις κεφαλαίου	Επηρεάζονται οι ελεγκτές για τη συνέχιση δραστηριότητας της επιχείρησης από τις γνωστοποιήσεις της διοίκησης για δανεισμό
Τρέχουσα χρηματοοικονομική κατάσταση	0.079	.492**
Πηγές ρευστότητας	-0.136	.301**
Συμβατικές και μη υποχρεώσεις	.258*	0.166

Αναμενόμενες ταμειακές ροές	-0.042	.284*
Νομικές διαδικασίες	0.089	.515**
Σχέσεις με βασικούς προμηθευτές και πελάτες	.368**	.410**
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).		
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).		

3^ο ερευνητικό ερώτημα

Στον τελευταίο Πίνακα 17, παρατίθενται οι τιμές των συντελεστών συσχέτισης, από τις οποίες όλες αναδείχθηκαν στατιστικά σημαντικές. Αναλυτικότερα, όσο περισσότερο οι ερωτηθέντες συμφωνούν πως η αξιολόγηση της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας υπό Covid-19 πρέπει να αντιμετωπίζεται με περισσότερη κριτική σκέψη, τόσο πιο σημαντική θεωρούν την παραδοχή αυτή και θεωρούν πως ο Covid-19 προκαλεί προβλήματα ως προς την παραδοχή. Επιπλέον, τόσο περισσότερο υποστηρίζουν πως είναι ευθύνη των ελεγκτών να πληροφορούν επιπλέον τους επενδυτές για την ικανότητα μιας επιχείρησης να συνεχίσει τη δραστηριότητά της και τους λόγους που μπορεί να μην την συνεχίσει και πως την τρέχουσα περίοδο το διάστημα αξιολόγησης της παραδοχής συνέχισης δραστηριότητας θα πρέπει να εκτείνεται και να γίνονται περισσότερες αξιολογήσεις εντός του έτους. Οι συσχετίσεις αυτές κυμαίνονται από 0.394 έως 0.643 επομένως είναι μικρής έως μέτριας έντασης. Τέλος, όλες είναι στατιστικά σημαντικές σε 99% επίπεδο εμπιστοσύνης.

Πίνακας 17: Συσχετίσεις με τη σημασία της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας

	Η αξιολόγηση της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας υπό τον Covid-19 θα πρέπει να αντιμετωπίζεται με περισσότερη κριτική σκέψη
Πόσο σημαντική θεωρείτε την παραδοχή της συνέχισης δραστηριότητας για την ανάλυση μιας επιχείρησης	.394**
Η τρέχουσα κρίση, λόγω Covid-19, δημιουργεί προβλήματα στην δυνατότητα των επιχειρήσεων να λειτουργούν ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα	.643**
Είναι ευθύνη των ελεγκτών να πληροφορούν επιπλέον τους επενδυτές για την ικανότητα μιας επιχείρησης να συνεχίσει τη δραστηριότητά της	.551**
Οι ελεγκτές θα πρέπει να γνωστοποιούν γιατί κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η επιχείρηση ενδέχεται να μην συνεχίσει τη δραστηριότητα	.518**
Την τρέχουσα περίοδο ή σε οικονομική κρίση το διάστημα αξιολόγησης της παραδοχής συνέχισης δραστηριότητας θα πρέπει να εκτείνεται	.503**
Η αξιολόγηση της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας σε περιόδους κρίσης θα πρέπει να γίνεται περισσότερες φορές εντός του έτους	.512**
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).	

Συμπεράσματα

Σκοπός της έρευνας αποτελεί η διερεύνηση των απόψεων ελεγκτών ως προς την παραδοχή συνέχισης δραστηριότητας και τη σημασία της κατά την πανδημία του Covid-19, αλλά και γενικότερα. Στην έρευνα συμμετείχαν συνολικά 80 ερωτηθέντες, επί το πλείστον άνδρες, με προϋπηρεσία στην ελεγκτική 5 έτη και άνω και εργασία στην ίδια εταιρεία 1 με 2 έτη. Επιπλέον, οι περισσότεροι συμμετέχοντες εργάζονται σε κάποια άλλη εταιρεία εκτός από τους Big 4, Grant και Thornton και ΣΟΛ.

Συνεχίζοντας με τις απόψεις των ελεγκτών, θεωρούν πάρα πολύ σημαντική την παραδοχή για την ανάλυση μιας επιχείρησης και συμφωνούν περισσότερο πως ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλλει στην διασφάλιση της συνέχισης της δραστηριότητας και διευκολύνει το έργο της διοίκησης. Επιπλέον, θεωρούν πως γενικότερα οι ελεγκτές επηρεάζονται πάρα πολύ από γνωστοποιήσεις της διοίκησης για αυξήσεις κεφαλαίου και για δανεισμό, ενώ συμφωνούν περισσότερο πως οι προοπτικές για θετικές ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες στο άμεσο μέλλον αποτελούν παράγοντα που επηρεάζει θετικά τη διαμόρφωση σύμφωνης γνώμης με θέματα έμφασης σχετικά με τη συνέχιση της δραστηριότητας, στην περίπτωση γνωστοποίησης πλάνων από τη διοίκηση για την αντιμετώπιση του προβλήματος. Ακόμη, οι ερωτηθέντες υποστηρίζουν πως πρέπει να παρέχονται γνωστοποιήσεις κινδύνων που επηρεάζουν άμεσα ή έμμεσα τις αιτίες βάσει των οποίων ανακύπτει αμφιβολία για το ενδεχόμενο μη συνέχισης της δραστηριότητας της επιχείρησης.

Στην περιγραφική στατιστική επίσης έγινε σαφές πως για την ενίσχυση της κρίσης των ελεγκτών σε περιπτώσεις αμφιβολιών της κρίσης της διοίκησης για τη συνέχιση της δραστηριότητας πιο σημαντικά κρίνονται τα τεκμήρια για την αξιολόγηση ενδείξεων πιθανής μεροληψίας της διοίκησης. Ακόμη, σε υψηλότερο επίπεδο συμφωνούν πως οι γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με τις κύριες συνθήκες ή τα γεγονότα που προκάλεσαν τη σημαντική αμφιβολία για τη συνέχιση της δραστηριότητας είναι σημαντικές. Ταυτόχρονα, για την αξιολόγηση της επιχείρησης ως προς τη δυνατότητα συνέχισης πιο σημαντικές κρίθηκαν οι πηγές ρευστότητας και η τρέχουσα χρηματοοικονομική κατάσταση. Τέλος, οι συμμετέχοντες συμφωνούν πάρα πολύ πως η αξιολόγηση της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας υπό τον Covid-19 θα πρέπει να αντιμετωπίζεται με περισσότερη κριτική σκέψη.

Μέσω του πρώτου ερευνητικού ερωτήματος, αναδείχθηκε πως όσο αυξάνεται η συνολική προϋπηρεσία των ελεγκτών γενικότερα και στην ίδια εταιρεία, τόσο μειώνεται η συμφωνία τους ως προς το ότι ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλει στην διασφάλιση της συνέχισης δραστηριότητας και διευκολύνει το έργο των εξωτερικών ελεγκτών και της διοίκησης για την αξιολόγηση της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας. Ταυτόχρονα, τόσο λιγότερο υποστηρίζουν πως η αξιολόγηση των κινδύνων για την συνέχιση δραστηριότητας των εσωτερικών ελεγκτών δεν επηρεάζεται από τα συμφέροντα της διοίκησης και των μετόχων.

Όσον αφορά το δεύτερο ερευνητικό ερώτημα, αναδείχθηκε πως όσο πιο πολύ οι ελεγκτές υποστηρίζουν πως από τις γνωστοποιήσεις για αυξήσεις κεφαλαίου για την απόφαση τους αναφορικά με τη δυνατότητα συνέχισης της δραστηριότητας της επιχείρησης, τόσο μεγαλύτερη σημαντικότητα αποδίδουν στις συμβατικές και μη υποχρεώσεις και στις σχέσεις με τους βασικούς προμηθευτές για την αξιολόγηση αυτή. Ταυτόχρονα, η αύξηση της επιρροής που ασκούν οι γνωστοποιήσεις της διοίκησης για δανεισμό ως προς την απόφαση τους για την συνέχιση της δραστηριότητας της επιχείρησης, συνεπάγεται με αύξηση της σημαντικότητας της τρέχουσας χρηματοοικονομικής κατάστασης, των πηγών ρευστότητας, των αναμενόμενων ταμειακών ροών, των νομικών διαδικασιών και των σχέσεων με βασικούς τους προμηθευτές και πελάτες για την αξιολόγηση της επιχείρησης αναφορικά με τη συνέχιση της δραστηριότητας της.

Στο τρίτο και τελευταίο ερευνητικό ερώτημα, έγινε σαφές πως όσο περισσότερο οι ερωτηθέντες υποστηρίζουν ότι η αξιολόγηση της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας υπό Covid-19 πρέπει να αντιμετωπίζεται με περισσότερη κριτική σκέψη, τόσο αυξάνεται και η σημαντικότητα που προσδίδουν στην παραδοχή αυτή και τόσο περισσότερο θεωρούν πως ο Covid-19 προκαλεί προβλήματα ως προς την παραδοχή. Επιπλέον, τόσο πιο πολύ συμφωνούν πως είναι ευθύνη των ελεγκτών να δίνουν επιπλέον πληροφορίες στους επενδυτές για την ικανότητα μιας επιχείρησης να συνεχίσει τη δραστηριότητά της και τους λόγους που μπορεί να μην οδηγήσουν σε μη συνέχιση, αλλά και τόσο αυξάνεται η συμφωνία ως προς το ότι την τρέχουσα περίοδο, το διάστημα αξιολόγησης της παραδοχής συνέχισης δραστηριότητας θα πρέπει να εκτείνεται και να γίνονται περισσότερες αξιολογήσεις εντός του έτους.

Βιβλιογραφία

Ξενόγλωσση

- Accountancy Europe, 2021. *Going Concern: Recommendations to Strengthen the Financial Reporting Ecosystem*. Brussels: Accountancy Europe.
- Albitar, K., Gerged, A.M., Kikhia, H. & Hussainey, K., 2020. Auditing in times of social distancing: the effect of COVID-19 on auditing quality. *International Journal of Accounting & Information Management*, 29(1), pp.169-78.
- Al-Dalabih, F.A.N., 2018. The Role of External Auditor in Protecting the Financial Information Listed in the Financial Statements in the Jordanian Industrial Companies. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 14(1), pp.6-16.
- Averio, T., 2020. The analysis of influencing factors on the going concern audit opinion – a study in manufacturing firms in Indonesia. *Asian Journal of Accounting Research*.
- Behn, B.K., Kaplan, S.E. & Krumwiede, K.R., 2001. Further Evidence on the Auditor's Going-Concern Report: The Influence of Management Plans. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20(1), pp.13-28.
- Berglund, N.R., Eshleman, J.D. & Guo, P., 2018. Auditor Size and Going Concern Reporting. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 37(2), pp.1-25.
- Cenciarelli, V.G., Greco, G. & Allegrini, M., 2018. External audit and bankruptcy prediction. *Journal of Management and Governance*, 22, pp.863-90.
- Čular, M., Slapnicar, S. & Vuko, T., 2020. The Effect of Internal Auditors' Engagement in Risk Management Consulting on External Auditors' Reliance Decision. *European Accounting Review*, 29(5), pp.999-1020.

- Dzikrullah, A.D., Harymawan, I., Ratri, M. & Ntim, C.G., 2020. Internal audit functions and audit outcomes: Evidence from Indonesia. *Cogent Business & Management*, 7(1), pp.1-21.
- Geiger, M.A. & Rama, D.V., 2006. Audit Firm Size and Going-Concern Reporting Accuracy. *Accounting Horizons*, 20(1), pp.1-17.
- Gheorghe, T.I., 2011. The Going Concern - Theory And Practice In The Financial Audit. *Annals of Faculty of Economics, University of Oradea, Faculty of Economics*, 1(2), pp.631-35.
- Hardies, K., Breesch, D. & Branson, J., 2014. Do (Fe)Male Auditors Impair Audit Quality? Evidence from Going-Concern Opinions. *European Accounting Review* , 25, pp.7-34.
- Henk, O., 2020. Internal control through the lens of institutional work: a systematic literature review. *Journal of Management Control volume*, 31, pp.239-73.
- Horn, H., Wieman, V. & Constantinou, M., 2020. PWC. [Online] Available at: <https://www.pwc.com/us/en/cfodirect/publications/in-the-loop/covid-19-liquidity-going-concern.html> [Accessed 6 Μάιος 2021].
- Hossain, S., Chapple, L. & Monroe, G.S., 2018. Does auditor gender affect issuing going-concern decisions for financially distressed clients? *Accounting & Finance*, 58(4), pp.1027-61.
- IAS Plus, 2018. *IAS Plus*. [Online] Available at: <https://www.iasplus.com/en/standards/other/framework> [Accessed 10 Μάιος 2021].
- IFRS Foundation, 2021. *Going concern—a focus on disclosure*. London: International Financial Reporting Standards Foundation.
- Kegalj, G., 2020. *KPMG*. [Online] Available at: <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/03/covid-19-going-concern-3a.html> [Accessed 5 Μάιος 2021].

- Masli, A., Porter, C. & Scholz, S., 2018. Determinants of Auditor Going Concern Reporting in the Banking Industry. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 37(4), pp.187-205.
- Mayew, W.J., Sethuraman, M. & Venkatachalam, M., 2015. MD&A Disclosure and the Firm's Ability to Continue as a Going Concern. *The Accounting Review* , 90(4), pp.1621-51.
- Nielson, N.L., Kleffner, A.E. & Lee, R.B., 2005. The Evolution of the Role of Risk Communication in Effective Risk Management. *Risk Management and Insurance Review*, 8(2), pp.279-89.
- Probohudono, A.N., Tower, G. & Rusmin, R., 2013. Risk disclosure during the global financial crisis. *Social Responsibility Journal*, 9(1), pp.124-37.
- Sanoran, K., 2018. Auditors' going concern reporting accuracy during and after the global financial crisis. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 14(2), pp.164-78.
- Sarens, G. & D'Onza, G., 2017. The perception of financial analysts on risk, risk management, and internal control disclosure: Evidence from Belgium and Italy. *International Journal of Disclosure and Governance*, 14, pp.118-38.
- Sultanoglou, B., Mugan, C.S., Sekerdag, U. & Oran, A., 2018. The auditor's opinion modifications around domestic and global financial crises. *Meditari Accountancy Research*, 26(4), pp.622-39.

Ηλεκτρονική

<https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=215450>

<https://www.accountancygreece.gr/%CE%B5%CE%BB%CE%B5%CE%B3%CE%B%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%B1/%CE%B5%CE%BB%CE%B5%CE%B3>

[%CE%BA%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%B1-03/%CE%B1%CE%BE%CE%B9%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B7%CF%83%CE%B7-%CF%84%CE%B7%CF%83-%CE%B4%CF%85%CE%BD%CE%B1%CF%8](#)

Σας ευχαριστώ πολύ για τη συμμετοχή σας στην έρευνα και για το χρόνο που διαθέσατε!