



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ
ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία:

ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

της

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑΣ ΖΕΡΒΑΣ

Επιβλέπων Καθηγητής: Παναγιώτης Ταχυνάκης

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του
Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη
Λογιστική και Χρηματοοικονομική

Οκτώβριος 2022

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να ευχαριστήσω ολόκληρο το διδακτικό προσωπικό του τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του Πανεπιστήμιου Μακεδονίας για τις γνώσεις που μας μετέφεραν καθ' όλη την διάρκεια του ακαδημαϊκού έτους.

Ιδιαίτερα όμως, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον κ.Ταχύνακη για όλη την υποστήριξη που μου παρείχε σαν επιβλέπων καθηγητής, στην εκπόνηση της διπλωματικής μου εργασίας.

Τέλος, ένα μεγάλο ευχαριστώ στην αδερφή μου και τους γονείς μου για ψυχολογική και οικονομική υποστήριξη σε όλη την διάρκεια των σπουδών μου.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Οι ραγδαίες εξελίξεις στο χώρο των επιχειρήσεων έδωσαν στην επιστήμη της Ελεγκτικής εξέχουσα θέση για την εύρυθμη λειτουργία τους. Οι δυο κυρίες κατηγορίες ελέγχου είναι ο εσωτερικός και ο εξωτερικός έλεγχος. Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου αποτέλεσε σημαντική λειτουργία υποστήριξης της διοίκησης και γενικότερα της επιχείρησης. Ο εξωτερικός έλεγχος είναι υπεύθυνος για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων και είναι ανεξάρτητος από την ελεγχόμενη επιχείρηση. Οι ελεγκτές και στις δυο περιπτώσεις πρέπει να είναι άρτια καταρτισμένοι επαγγελματίες διότι το έργο τους γίνεται ολοένα και πιο απαιτητικό. Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να αποσαφηνίσει τους ορισμούς του εσωτερικού και του εξωτερικού ελέγχου, καθώς και την αναγκαιότητα τους στις επιχειρήσεις. Επιπλέον, εξετάζεται η σχέση των εσωτερικών με των εξωτερικών ελεγκτών και τονίζεται πως η συνεργασία των δυο είναι απαραίτητη για την κάλυψη όλων των σημαντικών συστημάτων. Τέλος, γίνεται μια σύντομη αναφορά στην εξωτερική ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου (outsourcing) στην σημαντικότητα και στα πλεονεκτήματα της.

ABSTRACT

The rapid changes in the business environment have given to the science of Auditing a prominent place for their smooth operation. Two main categories of control are the internal and external audit. The internal control is an important function of supporting the administration and the company, in general. The external control is responsible for the audit of financial statements, and it's independent from the audited company. In both cases, auditors must be highly qualified professionals, because their work is becoming more and more demanding. The purpose of this paper is to clarify the definition of internal and external control, and as well as their necessity in the companies. In addition, the relationship between internal and external auditors is examined and also it is emphasized that the cooperation of the two, is necessary to cover all important systems. Finally, a brief reference is made to the outsourcing of internal control, to its importance and advantages.

Πίνακας Περιεχομένων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	1
1.1 Εισαγωγή στο Θέμα.....	1
1.2 Αναγκαιότητα – Συνεισφορά Διπλωματικής.	2
1.3 Σκοπός Διπλωματικής.....	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ	5
2.1 Εισαγωγή.....	5
2.2 Επισκόπηση.....	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 : ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ	15
3.1 Εισαγωγικά.	15
3.2 Εννοιολογικό Περιεχόμενο και Ορισμός Εσωτερικού Ελέγχου. ...	16
3.3 Σκοπός και Στόχοι Εσωτερικού Ελέγχου.....	17
3.4 Πρότυπα - Χαρακτηριστικά Εσωτερικού Ελέγχου.	18
3.5 Είδη Εσωτερικού Ελέγχου.....	19
3.6 Συστήματα και Βασικές Αρχές Εσωτερικού Ελέγχου.	21
3.7 Ελεγκτικές Διαδικασίες.	23
3.8 Βήματα Διενέργειας Εσωτερικού Ελέγχου.	23
3.9 Εσωτερικός Ελεγκτής.	24
3.10 Θέση Εσωτερικού Ελεγκτή στη Διοίκηση της Εταιρείας.	25
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ	26
4.1 Εισαγωγικά.	26
4.2 Εννοιολογικό Πλαίσιο Εξωτερικού Ελέγχου.	27
4.4 Είδη Εξωτερικού Ελέγχου.....	28
4.5 Μέθοδοι Διενέργειας Εξωτερικού Ελέγχου.....	29
4.6 Τα Φύλλα Εργασίας & Η Έκθεση Ελέγχου.	31
4.7 Εξωτερικός Ελεγκτής.	32
4.8 Χαρακτηριστικά Εξωτερικού Ελεγκτή	33
4.9 Κώδικας Δεοντολογίας Εξωτερικού Ελεγκτή.....	34
4.10 Εταιρείες Που Υπάγονται Υποχρεωτικά Στον Εξωτερικό Έλεγχο.	35
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 : ΣΧΕΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ – ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ. ..	36

5.1 Εισαγωγικά.	36
5.2 Ανάγκη Εποπτείας Εσωτερικού Ελέγχου.	37
5.3 Ομοιότητες Εσωτερικού –Εξωτερικού Ελέγχου.	38
5.4 Διάφορες Εσωτερικού με Εξωτερικού Ελέγχου.	39
5.5 Αλληλεξάρτηση Εσωτερικού Με Εξωτερικού Ελεγκτή.....	40
5.6 Οφέλη Συνεργασίας Εσωτερικού Με Εξωτερικού Ελεγκτή.....	42
5.7 Εξωτερική Ανάθεση Εσωτερικού Ελέγχου.....	43
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ	
ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ	44
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	48

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

1.1 Εισαγωγή στο Θέμα.

Τα συνεχώς μεταβαλλόμενα γεγονότα, οι συνθήκες εργασίας, και το ανταγωνιστικό περιβάλλον επηρεάζουν όλο και περισσότερο το κλάδο της οικονομίας και καθιστούν επιτακτική την ανάγκη ενός συστήματος ελέγχου που θα προσδώσει εμπιστοσύνη τόσο στις συναλλαγές αλλά και γενικότερα.

Ο έλεγχος των επιχειρήσεων έχει ως σκοπό την εύρυθμη λειτουργία της ελεγχόμενης μονάδας αλλά και την επίτευξη των στόχων της με νόμιμο τρόπο. Οι παρεκκλίσεις από το επιθυμητό αποτέλεσμα και η μη συμμόρφωση στους κανόνες και στις πολιτικές που έχουν οριστεί, μπορεί να δημιουργήσουν δυσμενείς καταστάσεις στον οργανισμό. Από την άλλη πλευρά, οι οικονομικές κρίσεις δυσχεραίνουν το έργο του ελέγχου αφού αρκετές επιχειρήσεις παρεκκλίνουν από τα προβλεπόμενα για να επιβιώσουν.

Έργο της επιστήμης της ελεγκτικής, είναι η παροχή ορθής και ακριβής πληροφόρησης που ανταποκρίνεται στην πραγματική κατάσταση της ελεγχόμενης μονάδας. Πιο συγκεκριμένα, σκοπός του διενεργούμενου ελέγχου είναι από την μια πλευρά να ελέγξει αν λειτουργεί η επιχείρηση σύμφωνα με την διοικητική πολιτική της επιχείρησης, που αποτελεί έργο του εσωτερικού ελέγχου, και από την άλλη, ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τις λογιστικές παραδεκτές αρχές που αποτελεί μέλημα του εξωτερικού ελέγχου.

Οι υπηρεσίες του εσωτερικού ελεγκτή είναι να αξιολογεί τα συστήματα και τις διαδικασίες, τα οποία ελέγχουν τις διάφορες εργασίες εντός του οργανισμού, να προσφέρουν υπηρεσίες και να λογοδοτούν στην διεύθυνση της οικονομικής οντότητας. Αντίθετα ο εξωτερικός ελεγκτής οφείλει να διασφαλίζει τον κοινωνικό πλούτο και να προστατεύει τον κοινωνικό σύνολο από λογιστικές απάτες και καταχρήσεις, καθώς και να είναι ανεξάρτητος από του ελεγχόμενου φορέα. Οι εσωτερικοί και οι εξωτερικοί ελεγκτές είναι άρτια καταρτισμένοι επαγγελματίες που κατέχουν ρολό ευθύνης και το έργο τους θεωρείται αναγκαίο για την ορθή διαχείριση των οικονομικών μονάδων.

Η συνεργασία των δυο μερών του ελέγχου, εσωτερικού και εξωτερικού είναι πολύτιμη για τις οικονομικές οντότητες, βασικές εργασίες του εσωτερικού ελέγχου βοηθούν στο έργο του εξωτερικού. Οι εσωτερικοί

ελεγκτές αφού υπάγονται στο προσωπικό της επιχείρησης γνωρίζουν πολύ καλύτερα τον ελεγχόμενο οργανισμό με αποτέλεσμα να μπορούν να καθοδηγήσουν την διαδικασία του εξωτερικού ελέγχου.

Ακόμα με την εισαγωγή του outsourcing στο κλάδο του εσωτερικού ελέγχου, δόθηκε στις επιχειρήσεις η δυνατότητα εξωτερικής ανάθεσης των διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου από εξωτερικό συνεργάτη.

Καθίσταται λοιπόν ξεκάθαρη η ανάγκη ελέγχου εξωτερικού και εσωτερικού στις επιχειρήσεις για την πρόληψη, τον εντοπισμό, και την άμεση αντιμετώπιση προβλημάτων στους οργανισμούς. Η συνεργασία των δυο ειδών ελεγκτών είναι το κλειδί για την ομαλή λειτουργία του ελεγχόμενου φορέα.

1.2 Αναγκαιότητα – Συνεισφορά Διπλωματικής.

Είναι ευρέως γνωστό και κοινά αποδεκτό πως όλες οι επιχειρήσεις σαν κύριο στόχο έχουν να αυξήσουν την αξία τους, δηλαδή να έχουν όσον το δυνατόν μεγαλύτερα κέρδη για τους μέτοχους, προσφέροντας τα αγαθά ή τις υπηρεσίες στο κοινό, παρέχοντας όμως μια ισορροπία μεταξύ της ευημερίας τους κοινού αλλά και των ιδίων. Αυτή η ισορροπία είναι το δύσκολο κομμάτι που πρέπει να διατηρήσουν οι οικονομικές οντότητες με τον συνεχή ανταγωνισμό αλλά και με τις έντονες οικονομικές κρίσεις, όπως και αυτή της πανδημίας του COVID-19. Η επιβίωση των εταιρειών στις δύσκολες αυτές εποχές αλλά και το να είναι νόμιμες σύμφωνα με τα πρότυπα τις ανάγκασε να βρουν νέες πρακτικές και μεθόδους και στο κομμάτι της ελεγκτικής επιστήμης.

Από την μια πλευρά ο εσωτερικός έλεγχος βοηθά τις οικονομικές μονάδες να βρουν τις αδυναμίες τους και να τις βελτιώσουν, και από την άλλη έρχεται ο εξωτερικός έλεγχος που στοχεύει στην προστασία του κοινού καλού σύμφωνα με το νομοθετικό πλαίσιο.

Η συνεισφορά της παρούσας διπλωματικής, είναι να αναδείξει τη συνεργασία του εσωτερικού και του εξωτερικού ελέγχου, καθώς και αναφέρει τυχόν δυσκολίες που αντιμετώπισαν οι ελεγκτές στην μεταξύ τους συνεργασία αλλά και κατά την διάρκεια της πανδημίας του COVID-19.

Η επιστημονική στροφή ενδιαφέροντος σε θέματα που αφορούν την πανδημία στο ελεγκτικό κλάδο και στην συνεργασία εσωτερικού με

εξωτερικού ελεγκτή την τελευταία δεκαετία, αλλά και το κομμάτι της εξωτερικής ανάθεσης εσωτερικού ελέγχου (outsourcing), θεωρείται ένα σημαντικό βήμα για την κατανόηση λειτουργίας των επιχειρήσεων και του ελεγκτικού κλάδου.

1.3 Σκοπός Διπλωματικής.

Κύριος σκοπός της παρούσας διπλωματικής είναι να εισάγει την έννοια της ελεγκτικής επιστήμης που αποτελεί ένα από τους βασικότερους κλάδους της λογιστικής καθώς και να αποσαφηνίσει την έννοια του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου. Επιπλέον, θα παρουσιαστεί και η σχέση μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελεγκτή, οι διάφορες και οι ομοιότητες του, καθώς και η σημαντικότητα και τα πλεονεκτήματα της εξωτερικής ανάθεσης του εσωτερικού ελέγχου.

Η εργασία αυτή παρουσιάζει το ρολό που διαδραματίζει ο εσωτερικός έλεγχος και ο εξωτερικός έλεγχος στην έγκαιρη αναγνώριση των προβλημάτων και των αδυναμιών που αντιμετωπίζει η οικονομική οντότητα. Ακόμη θα τονίσει πως η αναγκαιότητα της εφαρμογής ενός δυνατού συστήματος εσωτερικού ελέγχου θα βοηθήσει το έργο των εξωτερικών ελεγκτών και συνεπώς, και την επιχείρηση.

Μέσα από την επισκόπηση της υπάρχουσας βιβλιογραφίας και των μελετών που έχουν καταγραφεί θα απαντηθούν τα παρακάτω ερωτήματα και θα αναδείξουν την αξία του εσωτερικού και του εξωτερικού ελέγχου στο κλάδο της οικονομίας.

Πιο συγκεκριμένα, θα απαντηθούν τα παρακάτω ερωτήματα:

- Τι είναι Ελεγκτική;
- Τί είναι ο Εσωτερικός Έλεγχος;
- Τί είναι ο Εξωτερικός Έλεγχος;
- Πώς διενεργούνται και τί περιέχουν;
- Ποια τα είδη τους;
- Ποιος είναι ο εσωτερικός και ο εξωτερικός ελεγκτής;
- Ποια η σχέση που τους συνδέει;

- Τι είναι η εξωτερική ανάθεση εσωτερικού ελέγχου (outsourcing);

1.4 Δομή Διπλωματικής.

Στην παρούσα εργασία αποτελείται από έξι κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται μια εισαγωγή στο θέμα, στην αναγκαιότητα και την χρησιμότητα, καθώς και στον σκοπό και στην δομή της διπλωματικής. Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζεται η βιβλιογραφική και η αρθρογραφική επισκόπηση όπου πάνω σε αυτή στηρίχθηκε η συγγραφή της διπλωματικής. Στο τρίτο κεφάλαιο γίνεται μια σύντομη εισαγωγή της ελεγκτικής επιστήμης, και υστερά αναφερόμαστε στις βασικές κατηγορίες ελέγχου εστιάζοντας στον εσωτερικό και τον εξωτερικό έλεγχο. Επίσης, στο κεφάλαιο αυτό αναλύεται το εννοιολογικό περιεχόμενο του εσωτερικού ελέγχου καθώς και που αποσκοπεί. Παρατίθενται τα πρότυπα, τα χαρακτηριστικά, τα είδη, τα συστήματα και οι βασικές αρχές ενός εσωτερικού ελέγχου. Ακόμα γίνεται αναφορά στις ελεγκτικές διαδικασίες και στα βήματα διενέργειας εσωτερικού ελέγχου, καθώς και στην εισαγωγή της εννοίας του εσωτερικού ελεγκτή και των αρμοδιοτήτων του. Τέλος, αναφέρεται και η θέση του εσωτερικού ελεγκτή στην διοίκηση της οικονομικής μονάδας. Στο τέταρτο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στο περιεχόμενο του εξωτερικού ελέγχου, στο στόχο και την χρησιμότητα του, ενώ ακόμη γίνεται αναφορά στα είδη του και στις μεθόδους διενέργειας του καθώς και στα φύλλα εργασίας και την έκθεση ελέγχου. Παρουσιάζεται και ο ορισμός του εξωτερικού ελεγκτή με τα βασικά χαρακτηριστικά του καθώς και ο κώδικας δεοντολογίας που πρέπει να ακολουθεί. Ακόμη, παρατίθενται και οι εταιρίες που υπάγονται υποχρεωτικά σε εξωτερικό έλεγχο. Στο πέμπτο κεφάλαιο αφού πρώτα εισάγεται η ανάγκη για την εποπτεία του εσωτερικού ελέγχου, ορίζεται η σχέση μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελεγκτή. Επιπρόσθετα, αναφέρονται οι ομοιότητες και οι διαφορές των δυο κατηγοριών, η αλληλεξάρτηση της μεταξύ τους σχέση καθώς και τα οφέλη της συνεργασίας τους. Παρουσιάζονται κατά την διάρκεια της ανάλυσης και οι αμφιβολίες και οι συγκρούσεις που διέπουν τα δυο μέρη ως προς την ανεξαρτησία και την ποιότητα της άσκησης του ελέγχου. Τέλος, γίνεται μια σύντομη αναφορά στον ορισμό, την σημαντικότητα και τα πλεονεκτήματα της εξωτερικής ανάθεσης του εσωτερικού ελέγχου (outsourcing). Στο έκτο κεφάλαιο η ερευνά ολοκληρώνεται με τα συμπεράσματα και με τις προτάσεις για μελλοντική ερευνά.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

2.1 Εισαγωγή.

Στο κεφάλαιο που ακολουθεί θα παρουσιαστούν ορισμένα επιστημονικά άρθρα αλλά και έρευνες που έχουν καταγραφεί τόσο στην ελληνική αλλά και στην ξένη βιβλιογραφία σχετικά με την επιστήμη της ελεγκτικής, αλλά και πιο συγκεκριμένα με τον εσωτερικό και τον εξωτερικό έλεγχο. Διευρύνουμε την σχέση τους, αναφερόμαστε τόσο στην ποιότητα αλλά και την αποτελεσματικότητά τους, την σχέση εμπιστοσύνης του εξωτερικού με του εσωτερικού ελεγκτή, καθώς και για την εξωτερική ανάθεση εσωτερικού ελέγχου σε τρίτους (outsourcing).

2.2 Επισκόπηση.

Η Αμερικανική Ένωση Λογιστικής (American Accounting Association) ορίζει την Ελεγκτική ως, “μια συστηματική διαδικασία αντικειμενικής συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, που αφορούν σε πιστοποιήσεις οικονομικών ενεργειών και γεγονότων, με σκοπό την εξακρίβωση του βαθμού ανταπόκρισης μεταξύ αυτών των πιστοποιήσεων και των προκαθορισμένων κριτηρίων, για την γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων σε ενδιαφερόμενους χρήστες.”

Ο Ibrahim Emir Alawa στο Global Business and Economics Review το 2022 διεξάγει ερευνά για να αναδείξει την σχέση του εξωτερικού ελεγκτή με το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της ελεγχόμενης επιχείρησης. Η ερευνά πραγματοποιήθηκε με την βοήθεια ερωτηματολογίων καθώς και με προσωπικές συνεντεύξεις. Τα αποτελέσματα της ερευνάς κατέδειξαν πως ένα ισχυρό σύστημα εσωτερικού ελέγχου βοηθάει στο έργο των εξωτερικών ελεγκτών και μειώνει ταυτόχρονα το κόστος που έχουν οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις στους εξωτερικούς ελεγκτές.

Οι A Rizki, M Turner το 2022 εξάγουν ερευνά για το Asia Pacific Journal of Public Administration με σκοπό να τονίσουν την ανεξαρτησία ως το

κύριο χαρακτηριστικό που πρέπει να κατέχει ο ελεγκτής. Η ερευνά γίνεται με μια μελέτη περίπτωσης η οποία περιλαμβάνει συνεντεύξεις από ένα στρωματοποιημένο δείγμα τεσσάρων ομάδων ελεγκτών από το Ανώτατο Ελεγκτικό Ίδρυμα της Ινδονήσιας. Τα αποτελέσματα επιβεβαιώνουν ότι η ανεξαρτησία γίνεται αντιληπτή από όλους τους ερωτηθέντες ως θεμελιώδης αξία του ελεγκτή. Η ανεξαρτησία βρέθηκε να είναι μια πολύπλευρη έννοια που έγινε αντιληπτή από τους ερωτηθέντες ότι έχει προσωπικές, επαγγελματικές και οργανωτικές πτυχές. Ωστόσο, ανάλογα με τη θέση του ατόμου στην οργανωτική ιεραρχία, δίνεται διαφορετική έμφαση στη σχετική σημασία των διαφορετικών πτυχών της ανεξαρτησίας του ελεγκτή.

Ο Salem M. AL Fayi σε άρθρο σε πρόσφατο άρθρο του το 2022 στο Journal of Money and Buses κάνει λόγο στην σχέση μεταξύ ποιότητας των λειτουργιών εσωτερικού ελέγχου και στην αντίσταση των ελεγκτών σε τυχόν μετατροπές των εκθέσεων τους από τα διευθυντικά στελέχη. Τα ευρήματα της εξής ερευνά ήταν πως μια καλύτερη ποιότητα λειτουργιών εσωτερικού ελέγχου θα οδηγήσει σε μεγαλύτερη ικανότητα αντίστασης σε πιέσεις αλλαγής των αναφορών τους.

Οι John Guiana και Grace Iwi Ibeenwo το 2022 στο Business, Management and Economics κάνουν ερευνά πάνω σε ένα δείγμα 230 ερωτηθέντων σχετικά με τις αποτυχίες που μπορεί να υπάρξουν σε μια διαδικασία ελέγχου σε συσχέτιση με την κατάρρευση της επιχείρησης. Το αποτέλεσμα έδειξε πως υπάρχει μια ισχυρή σχέση μεταξύ αυτών των δυο. Στόχος της παραπάνω μελέτης είναι να επισημάνει την ανεξαρτησία του εξωτερικού ελεγκτή καθώς και ότι ο ίδιος πρέπει να υπακούει σε πρότυπα ηθικής και να εκφράζει την γνώμη του επί των οικονομικών καταστάσεων στους μέτοχους. Ο εξωτερικός έλεγχος είναι, επομένως, σημαντικός για την ενίσχυση της διαφάνειας και της λογοδοσίας προς βασικούς εξωτερικούς ενδιαφερόμενους στη διαχείριση όλων των οργανισμών. Ο εξωτερικός έλεγχος ως αναγνωρισμένος μηχανισμός εποπτείας αναμένεται να έχει διερευνητικά μάτια στις οικονομικές καταστάσεις και τις εκθέσεις της εταιρείας ως μέτρο προώθησης της εταιρικής διακυβέρνησης και της βιωσιμότητας των επιχειρήσεων.

Οι Tim D. Bauer; Kerry A. Humphreys; Ken T. Trotman το 2022 στο AUDITING: A Journal of Practice & Theory κάνουν λόγο για τις αλλαγές που έχουν προκύψει στον ελεγκτικό κλάδο μετά πανδημία του COVID-19. Συγκεκριμένα η πανδημία κατάφερε να αλλάξει τον θεμελιώδες τρόπο που μέχρι τώρα λειτουργούσαν οι ελεγκτές αλλά και πως αλληλοεπιδρούσαν με τα υπόλοιπα μέλη της ομάδας τους, ιδιαίτερα στην διαδικασία της οικονομικής αναφοράς. Πιο αναλυτικά, έχει απομακρυνθεί από τις πρόσωπο με πρόσωπο αλληλεπιδράσεις και έχει περάσει στην χρήση

εικονικών ομάδων. Οι αλλαγές που έφερε η πανδημία στην ελεγκτική διαδικασία φαίνεται να παραμείνουν μετά το πέρας της.

Οι Marc Eulerich; Martin Wagener; David A. Wood το 2022 στο Journal of Information Systems διεξάγουν ερευνά σχετικά με τους εξ αποστάσεως εσωτερικούς ελέγχους που έπρεπε να γίνουν λόγω της πανδημίας του COVID-19. Η ερευνά βασίστηκε πάνω σε απαντήσεις που έδωσαν εσωτερικοί ελεγκτές και κατέληξαν στο συμπέρασμα πως δεν διαπιστώθηκε καμία διαφορά στους εσωτερικούς ελέγχους είτε είχαν γίνει εξ αποστάσεως είτε αυτό πρόσωπο. Ωστόσο, διαπιστώθηκε ότι η αντιληπτή αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα αυξάνονται όσο περισσότερη εμπειρία έχουν οι εσωτερικοί ελεγκτές με τους εξ αποστάσεως ελέγχους.

Οι Yeamin Jacky, Noor Adwa Sulaiman το 2022 δημοσιεύουν άρθρο στο Asian Review of Accounting και αναφέρονται σε κάτι καινοτόμο, όπως είναι η συνεισφορά της ανάλυσης δεδομένων στον εξωτερικό έλεγχο και ποιοι παράγοντες μπορεί να την επηρεάσουν. Η ερευνά έδειξε ότι μια σειρά χαρακτηριστικών, όπως η χρησιμότητα της ανάλυσης δεδομένων στον έλεγχο, η έγκυρη καθοδήγηση (πρότυπα ελέγχου), η αξιοπιστία και η ποιότητα των δεδομένων, οι δεξιότητες των ελεγκτών, το κόστος των πελατών, ήταν κάποιοι από τους παράγοντες που επηρεάζουν την ανάλυση δεδομένων στον εξωτερικό έλεγχο.

Η ερευνητική μελέτη των Waleed M. Al-ahead and Hafiza Aishah Hashim το 2021 στο Corporate Governance: The International Journal of Business in Society, είχε ως σκοπό να αναλύσει την ποιότητα του εξωτερικού ελέγχου σε ινδικές μη χρηματοοικονομικές ανώνυμες εταιρίες. Η ερευνά του κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η ποιότητα του εξωτερικού ελέγχου βρέθηκε να έχει σημαντικό θετικό αντίκτυπο στη χρηματοοικονομική απόδοση των επιχειρήσεων στην Ινδία .

Οι Khaldoon Albitar, Ali Meftah Gerged, Hassan Kikhia, Khaled Hussainey το 2020 , στο International Journal of Accounting & Information Management δημοσιεύουν την επίδραση της επιδημίας του COVID-19 στην ποιότητα του ελέγχου σχεδιασμός της ερευνάς προσπαθεί να διερευνήσει το αντίκτυπο της πανδημίας πάνω σε πέντε βασικούς παράγοντες όπως είναι οι αμοιβές, την αξιολόγηση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, το ανθρώπινο κεφάλαιο των ελεγκτών, τις ελεγκτικές διαδικασίες και του μισθούς του προσωπικού ελέγχου. Τα ευρήματα της ερευνάς δείχνουν πως οι παραπάνω παράγοντες έχουν επηρεαστεί από την κοινωνική αποστασιοποίηση της πανδημίας.

Οι M Čular, S Slapničar, T Vuko το 2020 στο European Accounting Review επισημαίνουν την εξάρτηση μεταξύ εσωτερικών και εξωτερικών

ελεγκτών. Κυρίοι παράγοντες για την εμπιστοσύνη στο έργο των εσωτερικών ελεγκτών είναι η αντικειμενικότητα και ανεξαρτησία. Η ανάλυση τους καταλήγει πως οι εξωτερικοί ελεγκτές εμπιστεύονται περισσότερο το έργο των εσωτερικών ελεγκτών όταν γίνεται κάτω από την επίβλεψη μιας επιτροπής ελέγχου.

Οι David Breger, Mark Edmonds, Marc Ortegren διεξάγουν έρευνα το 2020 στο Journal of Corporate . Αυτή η έρευνα διαπιστώνει ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές θεωρούν ότι οι λειτουργίες εσωτερικού ελέγχου είναι πιο ικανές και αντικειμενικές όταν συμμορφώνονται πλήρως με τα πρότυπα ΠΑ και ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές θεωρούν τους εσωτερικούς ελεγκτές πιο αντικειμενικούς ελλείψει δυνητικά ανταγωνιστικών καθηκόντων σε άλλους τομείς. Άρα αυτή η μελέτη συμβάλλει στο ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές είναι πιο πρόθυμοι να εμπιστευτούν το έργο των εσωτερικών ελεγκτών όταν οι δεύτεροι συμμορφώνονται σύμφωνα με τα πρότυπα και δεν ασκούν αλλά καθήκοντα στην οικονομική μονάδα.

Οι Younas & Kassim το 2019 στο International Journal of Business and Applied Social Science εξηγούν σε άρθρο τους πως ο εσωτερικός έλεγχος με το πέρασμα του χρόνου κερδίζει όλο και περισσότερο έδαφος στις επιχειρήσεις .Οι καλοί και ισχυροί εσωτερικοί έλεγχοι είναι απαραίτητοι για τη διασφάλιση της επίτευξης στόχων της επιχείρησης και προστατεύουν την εικόνα της οικονομικής μονάδας .

1) Παρέχουν αξιόπιστη οικονομική πληροφόρηση για τη λήψη αποφάσεων της διοίκησης.

2) Διασφαλίζουν τη συμμόρφωση με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς για την αποφυγή του κινδύνου δημόσιων σκανδάλων.

Αντίθετα ο υπερβολικός εσωτερικός έλεγχος μπορεί να δημιουργήσει προβλήματα πολυπλοκότητας και να μειώσει την παραγωγικότητα ,κάτι το οποίο δεν είναι επιθυμητό. Οι ίδιοι επισημαίνουν πως οι εσωτερικοί έλεγχοι καλό θα ήταν να είναι προληπτικοί και να έχουν προστιθέμενη αξία.

Οι Yu-TzuChang ,HanchungChen ,Rainbow K.Cheng ,WuchunChi το 2019 δημοσίευσαν στο Journal of Contemporary Accounting & Economics την σημαντικότητα της λειτουργίας ενός εσωτερικού συστήματος στις επιχειρήσεις. Σύμφωνα με το άρθρο ο εσωτερικός έλεγχος βοηθά στην συμμόρφωση , αλλά και την διοίκηση να βελτιώσει τις διαδικασίες υποβολής εκθέσεων ερευνά τους βασίστηκε σε μοναδικά δεδομένα από την Ταϊβάν όπου εξέτασαν την συσχέτιση της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου και των ελλείψεων αυτού στις λειτουργίες και στην συμμόρφωση. Τα αποτελέσματα κατέδειξαν πως μια μεγαλύτερη ομάδα εσωτερικού ελέγχου μπορεί να βελτιώσει την απόδοση εσωτερικού ελέγχου όσο

αναφορά τις λειτουργίες όσο και για τη συμμόρφωση. Επιπλέον έδειξαν πως η ικανότητα του εσωτερικού ελεγκτή συνδέεται θετικά με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στη συμμόρφωση, αλλά όχι με τις λειτουργίες.

Ο Kim K. Jeppesen το 2019 στο the British Accounting Review αναφέρεται στην σημαντικότητα του ελέγχου έναντι στη διαφθορά. Πιο συγκεκριμένα το άρθρο αναδύει τις δυνατότητες του ελέγχου να καταπολεμήσει την διαφθορά. Η μέχρι τώρα βιβλίο γραφιά υποστηρίζει πως ο η διαφθορά και η απατή είναι δυο διαφορετικές εννοιές που δεν ταυτίζονται καθώς θεωρείται ότι η διαφθορά δεν αφήνει σημαντικά σφάλματα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και δεν αφήνει στοιχεία για τον ελεγκτή. Η ερευνά αυτή όμως απορρίπτει την παραπάνω πρόταση και θεωρεί πως η διαφθορά αφήνει ανακρίβειες στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. η μελέτη καταλήγει πως ο έλεγχος πρέπει να αποκτήσει πιο σημαντικό ρολό στην καταπολέμηση της διαφθοράς όπως κάνουν και με την απατή , καθώς και ότι πρέπει να υπάρχει συνεργασία μεταξύ του δημοσίου και του ιδιωτικού τομέα . τέλος ο ελεγκτής πρέπει να υιοθετήσει ισχυρά προληπτικά μετρά κατά της διαφθοράς.

Οι Georgina Morais, Mário Franco το 2019 δημοσιεύουν την ερευνά και τα αποτελέσματα της στο International journal of auditing και είχε ως σκοπό να αξιολογήσει την σχέση μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελεγκτή. Πιο συγκεκριμένα στόχος της μελέτης δεν ήταν μόνο να διερευνήσει την σχέση εμπιστοσύνης μεταξύ των δυο αλλά και να αναλύσει του παράγοντες που επηρεάζουν την εμπιστοσύνη και την συνεργασία καθώς και τις μεταξύ τους διαφορές. Τα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν για την ερευνά χωριστήκαν σε δυο ομάδες εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών και προέρχονταν από την Πορτογαλία. Τα αποτελέσματα έδωσαν πως υπήρχαν τρία παράγοντες εμπιστοσύνης και συνεργασίας , όπως ήταν η άποδη εργασίας, ο συντονισμός, και τέλος η ικανότητα. Επιπλέον όσος αναφορά τις διάφορες διαπιστώθηκε πως οι δυο ομάδες έχουν ορισμένες διαφορετικές αντιλήψεις.

Ο G.Mubako το 2019 δημοσιεύει στο Australian Accounting Review ένα άρθρο που αναλύει την εξωτερική ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου από εξωτερικούς συμβούλους. Η μελέτη εξετάζει περαιτέρω τον οικονομικό αντίκτυπο της εξωτερικής ανάθεσης, καθώς και τον αντίκτυπό της στη χρηματοοικονομική αναφορά, την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου και την ανεξαρτησία των ελεγκτών. Τα αποτελέσματα δείχνουν την ευρεία υιοθέτηση της εξωτερικής ανάθεσης υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου, σε μεγάλο βαθμό λόγω των αντιληπτών οφελών κόστους καθώς και της βελτιωμένης πρόσβασης σε εξειδικευμένους πόρους εσωτερικού ελέγχου

Το 2018 Keryn Chalmers, David Hay, Hichem Khlif σε ερευνά που συντάσσουν στο Journal of Accounting Literature, επισημαίνουν την σημαντικότητα του εσωτερικού ελέγχου στο κλάδο της λογιστικής επιστήμης, καθώς και τι συνέπειες μπορεί επιφέρει η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου στα ενδιαφερόμενα μέρη. Η ερευνά καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου είναι πιθανό να έχει σημαντική επίδραση στην λήψη αποφάσεων από τους χρήστες των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, όπως είναι οι επενδυτές, πιστωτές και διευθυντές.

Σε άρθρο της Journal Accounting of Literature το 2018 οι Denis A. Appelbauma, Alex Koganb, Miklos A. Vasarhelyib κάνουν λόγο για την αυξανόμενη αναγνώριση του επαγγέλματος του δημοσίου ελεγκτή ιδιαίτερα στην σύγχρονη εποχή, εξ αίτιας της εμφάνισης πολλών δεδομένων και νέων επιχειρηματικών αναλυτικών στοιχείων που προκύπτουν από πελάτες. Αυτό σημαίνει ότι έχουν αναζωπυρωθεί νέες προκλήσεις αλλά και ευκαιρίες και συνεπώς πρέπει να αρχίζουν να χρησιμοποιούνται πιο πολύπλοκες επιχειρηματικές αναλύσεις που θα δώσουν σημαντικό προβάδισμα στην ελεγκτική επιστήμη.

Επιπροσθέτως, οι Daniela Argent, Timers Unmans, Patricia Håchanson & Annika Johansson στο Journal of Management Control το 2018 δημοσιεύουν ερευνά κάνοντας λόγο πως οι εξωτερικοί ελεγκτές βιώνουν την απόφαση να στηριχτούν στο έργο των εσωτερικών ελεγκτών. Η ερευνά βασίζεται στις απαντήσεις που δοθήκαν από ένα δείγμα εξωτερικών ελεγκτών από την Σουηδία. Οι απαντήσεις που δοθήκαν καταλήγουν στο συμπέρασμα πως οι η δουλειά των εξωτερικών ελεγκτών είναι πιο αποτελεσματική βασιζόμενοι στους εσωτερικούς ελεγκτές. Όμως η μελέτη υπογραμμίζει το δίλημμα που αντιμετωπίζουν οι εξωτερικοί ελεγκτές για την συνεργασία τους με τους εσωτερικούς ελεγκτές και την ισορροπία/ανισορροπία στις απόψεις τους σχετικά με τα κέρδη αποτελεσματικότητας, την ανεξαρτησία, τον επαγγελματισμό και την ποιότητα του ελέγχου.

Οι Ashraf Al-Sukker, Donald Ross, Waleed Abdel-Qader, Mahmoud Al-Akra εξηγούν σε ερευνά τους το 2018 στο International Journal of Auditing, τους παράγοντες που μπορούν να επηρεάσουν την εξάρτηση του εξωτερικού ελεγκτή στο έργο και στις λειτουργίες του εσωτερικού ελεγκτή σε εισηγμένες εταιρείες στην Ιορδανία. Η εμπειρική μελέτη έγινε βασιζόμενη σε 35 πείραμα και 9 συνεντεύξεις με ανωτέρους εξωτερικούς ελεγκτές όπως και διευθυντές. Τα αποτελέσματα έδειξαν πως όσο πιο αντικειμενικός είναι ο εσωτερικός ελεγκτής τόσο πιο πολύ θα εμπιστευτεί το έργο του ο εξωτερικός ελεγκτής. Ακόμα τα ευρήματα έδειξαν πως όλοι

οι παράγοντες που είναι στενά συνδεδεμένοι με την εξάρτηση των δυο ελεγκτών είναι η ικανότητα και οι εργασιακή απόδοση.

Οι George Drogalas, Michail Pazarskis, Evgenia Anagnostopoulou, Angeliki Papachristou το 2017 στο Journal of Accounting and Management Information Systems ασχολούνται με εταιρίες που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών και εξάγουν συμπεράσματα σχετικά με των εσωτερικό έλεγχο και την απάτη . Τα αποτελέσματα της ερευνάς αυτής είναι πως την τελευταία δεκαετία ο εσωτερικός έλεγχος έχει γίνει αναπόσπαστο μέρος των σύγχρονων επιχειρήσεων καθώς είναι σε θέση να εντοπίζει λάθη ή αδικήματα που οδηγούν σε απάτη . Επίσης τα συμπεράσματα μας υπογραμμίζουν τη σημασία του εσωτερικού ελέγχου για τον εντοπισμό λογιστικής απάτης και την ανάγκη των εταιρειών να επενδύσουν σε διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου και εκπαίδευση προκειμένου να επιτύχουν βελτιωμένη εταιρική απόδοση.

Ο Ian Burt το 2016 στο Journal of Management Accounting αναφέρει πως το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA) υποστηρίζει ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν συχνά μια ισχυρή ταυτότητα «εργαζομένου» στον οργανισμό τους . Από την άλλη πλευρά οι εξωτερικοί ελεγκτές υποστηρίζουν ότι αυτή η ισχυρή ταυτότητα μπορεί να επηρεάσει αρνητικά την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών . Το αποτελέσματα δείχνουν πως ο εσωτερικός ελεγκτής επειδή ανήκει στο δυναμικό της εκάστοτε επιχείρησης υπάρχει πιθανότητα να κλονιστεί η αντικειμενικότητα του . Παρόλα αυτά υπάρχουν σημεία στα οποία όντως ο εσωτερικός έλεγχος υπερέχει έναντι του εξωτερικού ελέγχου , όπως πιο εύκολη πρόσβαση για την λήψη πληροφοριών της οικονομικής ομάδας. Εν κατακλείδι η έρευνα ενημερώνει τα διευθυντικά στελέχη σχετικά με έναν σημαντικό ρόλο που διαδραματίζουν οι εσωτερικοί ελεγκτές , ο οποίος μπορεί να οδηγήσει σε αυξημένη ποιότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Το 2016 οι Rasha kassem και Andrew W. Higson στο Current Issues in Auditing εξέτασαν την ευθύνη των εξωτερικών ελεγκτών σε σχέση με την εταιρική διαφθορά. Οι εξωτερικοί ελεγκτές ναι μεν έχουν την ευθύνη για την αξιολόγηση των κινδύνων διαφθοράς, αλλά ο ρόλος τους δεν καθορίστηκε σαφώς από τις ρυθμιστικές αρχές του εξωτερικού ελέγχου. Η παρούσα μελέτη ήταν η πρώτη που διευκρίνιζε την ευθύνη των εξωτερικών ελεγκτών όσον αφορά την εταιρική διαφθορά και διασαφήνισε τους υφιστάμενους περιορισμούς στα πρότυπα ελέγχου που σχετίζονται με αυτόν τον τομέα. Προσφέρει επίσης συστάσεις προς τους ρυθμιστικούς ελεγκτές, τους εξωτερικούς ελεγκτές, τα ελεγκτικά γραφεία και τους ερευνητές.

Το 2015 οι Nominee Tepalagul and Ling Lin σε μια ερευνά που δημοσιεύθηκε στο Journal of Accounting, Auditing & Finance μελέτησαν τα δημοσιευμένα άρθρα για την περίοδο 1976-2013. Η ερευνά εμβάθυνε στην επιστήμη της ελεγκτικής, στην ανεξαρτησία του ελεγκτή αλλά και τις επιπτώσεις που μπορεί να επιφέρει κάθε απειλή, τόσο στην ποιότητα των ελέγχων όσο και στις οικονομικές εκθέσεις. Η ερευνά καταλήγει στο συμπέρασμα πως δημιουργούνται νέες ευκαιρίες για να ερευνηθεί η ανεξαρτησία του ελεγκτή και πως μπορεί να επηρεαστεί.

Οι Richard Turpan and Haley Dyer σε άρθρο του που δημοσιεύθηκε Internal Auditor, το 2015 παρουσιάζουν τη σημασία που έχει η συνεργασία μεταξύ των εξωτερικών ελεγκτών με των εσωτερικών ελεγκτών για την επίτευξη ενός αποτελεσματικού ελέγχου, που είναι και ο κοινός τους σκοπός. Τα νέα πρότυπα εξωτερικού ελέγχου έχουν δημιουργήσει αυξημένη πίεση στους εξωτερικούς ελεγκτές και προφανώς αυτό θα έχει αντίκτυπο στην σχέση εσωτερικού με εξωτερικού ελεγκτή. Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να κατανοήσουν αυτές τις αλλαγές και τα μέτρα που μπορούν να λάβουν για να διασφαλίσουν ότι ο οργανισμός τους θα συνεχίσει να λαμβάνει την πλήρη αξία των συντονισμένων υπηρεσιών ελέγχου.

Οι Mazlina Mat Zain, Mahbub Zaman, Zulkifflee Mohamed το 2015 αναφέρουν σε άρθρο τους στο International Journal of Auditing πως οι εξωτερικοί ελεγκτές πρώτου στηριχθούν στο έργο των εσωτερικών ελεγκτών αξιολογούν την ποιότητα του εσωτερικού συστήματος ερευνά καταλήγει πως υψηλή ποιότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου προκαλεί μεγάλη εξάρτηση των εξωτερικών ελεγκτών από το έργο των εσωτερικών με αποτέλεσμα να μειώνεται η αμοιβή του εξωτερικού ελεγκτή.

Ο Sawsan Saadi Halbouni το 2015 σε μελέτη που δημοσιεύτηκε στο International Journal of Auditing αναφέρθηκε στις ευθύνες του εσωτερικού και του εξωτερικού ελεγκτή σχετικά με τον εντοπισμό της απάτης. Η μελέτη αυτή περιλαμβάνει ερευνά 53 ελεγκτών στα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα καμία αναφέρεται κυρίως στις διαδικασίες που διαγάγουν τόσο οι εσωτερικοί αλλά και οι εξωτερικοί ελεγκτές. Τα αποτελέσματα πως οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι υπεύθυνοι για τον εντοπισμό περιστατικών απάτης ενώ οι εξωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αυξήσουν ρυθμό στην ανίχνευση απάτης. Επιπλέον η ερευνά κατέδειξε πως οι διαδικασίες που τηρούν οι εξωτερικοί ελεγκτές είναι πιο αυστηρές σε σχέση με αυτές των εσωτερικών ελεγκτών.

Οι Chambers & Odar σε ερευνά που έκανα το 2015 και δημοσιεύσαν στο Managerial Auditing Journal προσπάθησαν να διερευνήσουν τον τρόπο με τον οποίο μπορεί να ανακάμψει ο εσωτερικός έλεγχος ο οποίος, ενώ

αποτελούσε βασικό στοιχείο των επιχειρήσεων, απέτυχε να προλάβει και να αποτρέψει την παγκόσμια οικονομική κρίση. Γίνεται αναφορά στην ιστορία του εσωτερικού ελέγχου και καταλήγουν σε μια εκτίμηση της πραγματικής συμβολής του εσωτερικού ελέγχου στην σύγχρονη εποχή. Καταλήγουν στο συμπέρασμα πως ο εσωτερικός έλεγχος δεν είχε σχεδιαστεί με σωστό και κατάλληλο τρόπο για το συγκεκριμένο σκοπό. Πρότειναν, λοιπόν, ο εσωτερικός έλεγχος να είναι πιο συστηματικός και να παρέχει πιο αξιόπιστη διαβεβαίωση στα διοικητικά συμβούλια. Επιπλέον, το Παγκόσμιο Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών θα πρέπει να χρησιμοποιήσει τις πρόσφατες βελτιωμένες οδηγίες εσωτερικού ελέγχου ως εφαλτήριο για να επανακτήσει την δύναμη του. Τέλος, έκριναν ότι ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να μειώσει τη στενή σχέση που τον συνδέει με τη διοίκηση.

Οι Daniela Petraşcu, Alexandra Tîeanu επισημαίνουν μέσα από το άρθρο τους το 2014 στο *Procedia Economics and Finance* την συμβολή και την χρησιμότητα του εσωτερικού ελέγχου στο εντοπισμό της απάτης αλλά και στην πρόληψη της διενέργειας κάποια απάτης εντός της οικονομικής οντότητας. Το άρθρο αναφέρει πως οι ελεγκτές δεν είναι αντίπαλοι και πως ο ρόλος των εσωτερικών ελεγκτών είναι να παρέχουν βοήθεια προς την διοίκηση της εταιρείας για την εύρυθμη λειτουργία της. Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου είναι συμπληρωματικός στο έργο των εξωτερικών ελεγκτών.

Οι WJ Deribe, DG Regasa το 2014 διεξήγαγαν ερευνά σε τράπεζές της Αιθιοπίας με σκοπό να αναλύσουν τους παράγοντες της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου. Η ερευνά έγινε με την βοήθεια ερωτηματολογίων σε 15 τράπεζες και σε 160 εσωτερικούς ελεγκτές. Τα αποτελέσματα έδειξαν πως οι παράγοντες που επηρεάζουν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου είναι σε υψηλότερο βαθμό η απόδοση του, η ικανότητα του και υστέρια η τεχνολογία της πληροφορίας.

Οι A Alban, D Gilliam δημοσίευσαν στο *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* το 2014 ερευνά σχετικά με παράγοντες που επηρεάζουν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου στη Σαουδική αραδιαστά δεδομένες ελήφθησαν από 79 οργανισμούς και συμμετείχαν 203 διευθυντές και 239 εσωτερικοί εκλεκτές. Τα αποτελέσματα της μελέτης έδειξαν πως η υποστήριξη της διοίκησης στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου έχει άμεση σχέση με την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου με τον ορό υποστήριξη της διοίκησης εννοούμε, την πρόσληψη εκπαιδευμένου και έμπειρου προσωπικού, την παροχή επαρκών πόρων, την ενίσχυση της σχέσης με τους εξωτερικούς ελεγκτές και την ύπαρξη ανεξάρτητου τμήματος εσωτερικού ελέγχου.

Η Siti Zabedah Saidin το 2014 στο *Procedia - Social and Behavioral Sciences* κάνει λόγο για την ερευνά της σχετικά με τον η εξάρτηση των εξωτερικών ελεγκτών από το έργο των εσωτερικών μειώνει το κόστος του εξωτερικού ελέγχου. Δυο έρευνες έγιναν με την βοήθεια ερωτηματολογίων όπου στην μια περίπτωση στάλθηκαν σε 387 εσωτερικούς ελεγκτές και στην άλλη περίπτωση σε 142 εξωτερικούς ελεγκτές στην Αγγλία. Τα ευρήματα της μελέτης έδειξαν πως στην αγγλικά η εξάρτηση των εξωτερικών ελεγκτών από το έργο των εσωτερικών δεν έχει καμία επίδραση στις αμοιβές του εξωτερικού ελέγχου. Ωστόσο βοηθά στην ελαχιστοποίηση των αυξήσεων στις αμοιβές εξωτερικού ελέγχου.

Σε άρθρο που δημοσιεύεται στο *Auditing: A Journal of Practice & Theory* το 2013 , οι Charles W. Bame-Aldred, Duane M. Brandon, William F. Messier, Jr., Larry E. Rittenberg, and Chad M. Stefaniak αναφέρουν το πως οι εξωτερικοί ελεγκτές μπορούν να βασίζονται στην δουλειά των εσωτερικών ελεγκτών. Η ερευνά εστιάζει πως οι περιβαλλοντικοί παράγοντες και παράγοντες του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζουν τις αρχικές αποφάσεις εξάρτησης των εξωτερικών ελεγκτών με των εσωτερικών. Το αποτέλεσμα που προκύπτουν είναι πως τα κριτήρια εξάρτησης των δυο πλευρών είναι περιπλοκά καθώς επηρεάζονται και από το *account risk* ,*inherit risk* καθώς και με τον τρόπο που επιλέγουν να δουλέψουν οι εξωτερικοί ελεγκτές.

Οι Benita Gullkvista & Annukka Jokipi το 2013 στο *Critical Perspectives on Accounting* αναφέρονται στο κατά ποσό οι εσωτερικοί και οι εξωτερικοί ελεγκτές αναγνωρίζουν την απατή κατά την ελεγκτική διαδικασία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης. Η ερευνά του κάνει λόγο για τις «κόκκινες σημαίες» και αν δίνουν οι ελεγκτές την κατάλληλη προσοχή όταν τις αντιλαμβάνονται ανάλογα με τον τύπο της απάτης. Η ερευνά διεξήχθη μέσω διαδικτύου και λήφθηκαν συνολικά 471 απαντήσεις. Τα αποτελέσματα έδειξαν πως οι εσωτερικοί ελεγκτές αντιλαμβάνεται πιο γρηγορά τις «κόκκινες σημαίες» σχετικά με τον έλεγχο των περιουσιακών στοιχείων πάρα σε ότι αφορά τις τροποποιήσεις στις χρηματοοικονομικές αναφορές τους. Αντίθετα οι εξωτερικοί ελεγκτές λαμβάνουν υπόψη τις «κόκκινες σημαίες» όλων των ειδών.

Οι Bruce I. Davidson; Naman K. Desai; Gregory J. Gerard το 2013 κάνουν λόγο στο *Journal of Information Systems* πως οι εξωτερικοί ελεγκτές είναι πρόθυμοι να βασιστούν στην λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου όταν αυτή έχει τεθεί σε εξωτερικούς συμβούλους. Τα αποτελέσματα της ερευνάς επίσης δείχνουν πως όταν χρησιμοποιείται περιοδικός έλεγχος οι εξωτερικοί ελεγκτές βασίζονται περισσότερο στην εξωτερική ανάθεση πάρα στην εσωτερική. Ακόμα η ερευνά έδειξε πως σε

κάποιες περιπτώσεις η εξωτερική ανάθεση μπορεί να οδηγήσει σε υψηλή εξάρτηση και να τεθεί κίνδυνος στην ανεξαρτησία του ελεγκτή.

Ο Richard G. Brody το 2012 στο *Advances in Accounting* αναφέρεται στο βαθμό που πρέπει να στηρίζεται ο εξωτερικός ελεγκτής στο έργο του εσωτερικού. Ακόμη κάνει λόγο για δυσκολίες που μπορεί να υπάρξουν στις αποφάσεις εμπιστοσύνης και τονίζει πως μπορεί να υπάρχουν εσωτερικοί και εξωτερικοί παράγοντες που μπορούν να περιπλέξουν την σχέση εμπιστοσύνης των δυο. Τα αποτελέσματα έδειξαν πως ο τρόπος εργασίας των εξωτερικών επηρέασε σημαντικά την έκταση του προγραμματισμένου ελέγχου τις κρίσεις εμπιστοσύνης του εσωτερικού ελεγκτή και την ερμηνεία των αποτελεσμάτων των αναλυτικών διαδικασιών.

Ο Meigs το 1984, ο οποίος θεωρείται ο πατέρας της Ελεγκτικής, ορίζει την Ελεγκτική ως τον έναν κλάδο που συνδυάζει τις οικονομικές με τις διοικητικές επιστήμες, και πραγματεύεται τους γενικούς όρους, κανόνες και προϋποθέσεις για τη διενέργεια ελέγχου σε κάθε οικονομική μονάδα. Αναφέρει πως η Ελεγκτική έχει ως σκοπό την διαφύλαξη και την ορθή κατανομή των οικονομικών πόρων της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Τέλος, ο Mattingly το 1964 στο *The Accounting Review* επισημαίνει πως ο ορισμός της ελεγκτικής επιστήμης είναι η εξέταση των βιβλίων μια επιχείρησης αλλά και η εξακρίβωση των στοιχείων με επισημά δικαιολογητικά έγγραφα που αποδεικνύουν αν πραγματικά συνέβησαν τα αναγραφόμενα «γεγονότα».

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 : ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

3.1 Εισαγωγικά.

Σκοπός του συγκεκριμένου κεφαλαίου είναι να κάνει μια σύντομη αναφορά στην ελεγκτική επιστήμη και υστέρια να εμβαθύνει στην έννοια και τον ορισμό του εσωτερικού ελέγχου. Πιο αναλυτικά θα αναφερθούν τα βασικά χαρακτηριστικά του εσωτερικού ελέγχου, ο σκοπός του, τα είδη του, καθώς και τα συστήματα και οι βασικές αρχές του.

Επιπλέον, θα γίνει αναφορά στις ελεγκτικές διαδικασίες και στα βήματα διενέργειας εσωτερικού ελέγχου. Θα εξετασθεί η έννοια του εσωτερικού ελεγκτή, η σχέση, ο ρόλος του με τις επιχειρήσεις, οι ευθύνες και οι αρμοδιότητες του, καθώς και η θέση του εσωτερικού ελεγκτή στην διοίκηση της οικονομικής μονάδας. Σημαντική αναφορά θα γίνει και στα προσόντα τα οποία θα πρέπει να κατέχει ο εκάστοτε εσωτερικός ελεγκτής.

3.2 Εννοιολογικό Περιεχόμενο και Ορισμός Εσωτερικού Ελέγχου.

Με την συνεχής αύξηση της πολυπλοκότητας στο εσωτερικό των επιχειρήσεων και με τον έντονο προβληματισμό που είχε τεθεί στο αν η διοίκηση της επιχείρησης είναι ικανή πλέον να επιβλέπει όλες τις επιχειρηματικές δραστηριότητες και ενέργειες θεωρήθηκε αναγκαίο ένα σύστημα ελέγχου. Με τον ορό έλεγχο εννοούμε της θέσπιση κάποιων μέτρων και διαδικασιών ώστε να μπορεί να γίνεται ο τακτικός έλεγχος και να μπορεί η εκάστοτε επιχείρηση να λειτουργεί αποδοτικά. Η εισαγωγή του εργαλείου του συστήματος εσωτερικού ελέγχου ήταν ένα από τα πιο σημαντικά επιτεύγματα στο χώρο της οικονομίας διότι με τον τρόπο αυτό θα αποφεύγονταν εκούσια, ακουσία λάθη, καθώς και τυχόν απάτες.

Σύμφωνα με Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη αντικειμενική διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα οργανωμένη και σχεδιασμένη με τέτοιο τρόπο ώστε να προσθέτει αξία και να επιδιώκει την βελτίωση του οργανισμού. Ο εσωτερικός έλεγχος βοηθάει στην επίτευξη του στόχου της επιχείρησης μέσω συστηματικής και επαγγελματικής προσέγγισης με σκοπό την βελτίωσης της απόδοσης του οργανισμού και την διαχείριση των επιχειρηματικών κινδύνων. (Παπασταθης, 2014)

Τα άτομα τα οποία θα εκτελούν τις κατάλληλες διαδικασίες για τον εσωτερικό έλεγχο των επιχειρήσεων ονομάζονται εσωτερικοί ελεγκτές.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές κατατάσσονται στο προσωπικό της εταιρείας και δίνουν λόγο στην διοίκηση της.

Προϋπόθεση για την εύρυθμη λειτουργία του συστήματος του ελέγχου είναι τα προσόντα, οι γνώσεις και η εμπειρία του ελεγκτή για το πως πρέπει να λειτουργήσει αποδοτικά ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου.

3.3 Σκοπός και Στόχοι Εσωτερικού Ελέγχου.

Με το πέρασμα τον χρόνων τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου αρχίζουν να εδραιώνονται στις επιχειρήσεις. Αντικειμενικός σκοπός των εσωτερικών ελέγχων είναι να παρέχει εξειδικευμένες συμβουλές και υπηρεσίες προς τα υπόλοιπα μέλη αλλά και τη διοίκηση της οικονομικής οντότητας, ώστε να επιτύχει τους επιχειρηματικούς της σκοπούς.

Το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών παραθέτει πως ο κύριος σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι “η βοήθεια προς τα μέλη της επιχείρησης στην αποτελεσματική άσκηση των καθηκόντων τους. Για τον σκοπό αυτό οι εσωτερικοί ελεγκτές τους εφοδιάζουν με αναλύσεις, αξιολογήσεις συστάσεις, συμβουλές και πληροφορίες που αφορούν τις ελεγχόμενες δραστηριότητες”. (Νεγκακης, Ταχυνακης 2017) .

Πρώτος κύριος στόχος του εσωτερικού ελέγχου είναι να διασφαλίσει τα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας καθώς και να ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης με τα αντίστοιχα αποδεικτικά των συναλλαγών που έχουν καταγραφεί . Οι παραπάνω διαδικασίες πραγματοποιούνται με σκοπό να εξετασθεί αν γίνονται με σωστό τρόπο οι καταγραφές και οι καταχωρήσεις των συναλλαγών τηρώντας προφανώς τις γενικές παραδεκτές λογιστικές αρχές, καθώς και αν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι ορθές και δεν υπάρχουν διάφορες με τα υφιστάμενα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της επιχείρησης. Επιπλέον στόχος, είναι να υπάρχει λειτουργική αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα αλλά και να τηρούνται οι νομοί και οι κανονισμοί ελέγχου, το τελευταίο αφορά κυρίως τους διοικητικούς ελέγχους .(Φίλος , 2004)

Τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου βοηθούν και στοχεύουν (Τσακλαγκάνος, Σπαθής, 2015):

- Στην ανάπτυξη και διατήρηση αξιόπιστων δεδομένων και την παρουσίαση αυτών σε κατάλληλες εκθέσεις .
- Στην ανάλυση κερδοφορίας των δραστηριοτήτων της επιχείρησης και στην βελτίωση αυτών ώστε να πέτυχουν.
- Στην διασφάλιση των πόρων της επιχείρησης από κακή διαχείριση σπάταλη ή για προσωπικές ανάγκες .
- Στην αξιολόγηση των εργαζομένων και επισύναψη αναφορών για το αν τηρούν τους κανόνες που έχουν επιβληθεί.

- Στη τήρηση σωστών λογιστικών εγγράφων και αποδείξεων .
- Να τηρεί ο ελεγχόμενος οργανισμός την νομιμότητα και να συμμορφώνεται με τις νομικές απαιτήσεις.

3.4 Πρότυπα - Χαρακτηριστικά Εσωτερικού Ελέγχου.

Ο εσωτερικός έλεγχος όπως έχει προαναφερθεί αποτελεί ένα αναπόσπαστο κομμάτι για την ομαλή και εύρυθμη λειτουργία της εταιρείας. Η διοίκηση της κάθε οικονομικής μονάδα συντάσσει ένα σχέδιο για το πως πρέπει να λειτουργεί, το οργανόγραμμα. Πιο αναλυτικά μέσα στο οργανόγραμμα αναφέρεται ο κανονισμός της διοίκησης και του προσωπικού καθώς και ποιες πρόκειται να είναι οι αρμοδιότητες του εσωτερικού ελεγκτή. Ο εσωτερικός ελεγκτής ανήκει στο προσωπικό της εταιρείας και δεν έχει κάποια εξουσία, απλά είναι υπεύθυνος για την διασφάλιση της ποιότητας των συναλλαγών της επιχείρησης και είναι υπόλογος στην διοίκηση της οικονομικής οντότητας. (Νεγκακης, Ταχυνακής 2017)

Το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών έχει εκδώσει λοιπόν κάποια πρότυπα εσωτερικού ελέγχου τα οποία, καθορίζουν τις ευθύνες τις αρμοδιότητες και τα όρια του εσωτερικού ελεγκτή. Στα πρότυπα αυτά αναφέρονται τα χαρακτηριστικά που πρέπει να κατέχει ένας εσωτερικός ελεγκτής καθώς και τον τρόπο διεξαγωγής της υπηρεσίας ενός αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου.

Αρχικά τα χαρακτηριστικά ενός εσωτερικού ελεγκτή αφορούν τον ρολό και την προσωπικότητα του. Η ανεξαρτησία και ακεραιότητα του χαρακτήρα του, η αντικειμενικότητα του, η σωστή επαγγελματική του κατάρτιση, η ποιότητα και το πλαίσιο των ελεγκτικών διαδικασιών που πρέπει να ακολουθήσει, είναι κάποια από τα στοιχεία τα οποία πρέπει να κατέχει ένας εσωτερικός ελεγκτής όπως αναφέρουν τα πρότυπα εσωτερικού ελέγχου.

Επιπλέον όμως για να επιτευχθεί ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου πρέπει και το ίδιο το σύστημα να κατέχει κάποια βασικά χαρακτηριστικά ή αλλιώς διαδικασίες.

Ο σχεδιασμός του ελέγχου είναι το πρώτο βήμα στην διαδικασία του προγραμματισμού του ελέγχου και το πιο σημαντικό. Μέσα από αυτόν ο εσωτερικός ελεγκτής κατατοπίζεται στο πως και που πρέπει να κινηθεί

ώστε να συμβάλλει στη κάλυψη των συμφερόντων και των σκοπών της διοίκησης . Ο σωστός προγραμματισμός επιτρέπει την ολοκλήρωση πολλών ελέγχων.

Η εκτέλεση του ελέγχου είναι το επόμενο βήμα, καθώς η εργασία εκτελείται, το άτομο το οποίο είναι υπεύθυνο για το έργο προσπαθεί να συλλέξει με την βοήθεια του εκάστοτε τμήματος αποδεικτικά στοιχεία για την αξιολόγηση των εργασιών της μονάδας. Η ομάδα ελέγχου παραθέτει τα ευρήματα της με τρόπο αμερόληπτο και αντικειμενικό σε μια έκθεση ελέγχου στην διοίκηση. Τα στοιχεία της έκθεσης πρέπει να είναι αξιόπιστα και να φέρουν τις κατάλληλες αποδείξεις ενώ σε κάθε περίπτωση προβλήματος πρέπει η ομάδα εσωτερικού έργου να προτείνει τυχόν λύσεις και διορθώσεις των προβλημάτων. (Mihret and Yismaw, 2007).

Υστέρα από την εκτέλεση του έργου, συντάσσεται μια έκθεση ελέγχου από τους ελεγκτές .Σε μια έκθεση ελέγχου παρουσιάζονται, όπως έχει προαναφερθεί, τα ευρήματα του εσωτερικού ελέγχου και οι λύσεις για την αντιμετώπιση τυχόν ατασθαλιών εντός της επιχείρησης. Επιπλέον παρέχονται οι αντίστοιχες αποδείξεις για τις εκτιμήσεις που προέκυψαν. Το σχέδιο διορθωτικών ενεργειών αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της αναφορά του έργου.

Η παρακολούθηση του έργου είναι το τελευταίο κομμάτι, και γίνεται μέσω της συχνής αναφοράς από τα τμήματα της εταιρείας ώστε να ελεγχτεί αν εκτελείται το διορθωτικό έργο που επιβλήθηκε. Τα ευρήματα των ελέγχων δεν θα είχαν ιδιαίτερη σημασία αν δεν υπήρχαν καταλληλά διορθωτικά μετρά. Το τελευταίο βήμα είναι ζωτικής σημασίας για τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου διότι αν δεν υπαρχε αυτό θα επηρεαζόταν σημαντικά η αξιοπιστία του εσωτερικού ελέγχου. Σε περίπτωση μη εφαρμογής του διορθωτικού σχεδίου τα ινία τα λαμβάνει η διοίκηση της εκάστοτε οικονομικής οντότητας .

3.5 Είδη Εσωτερικού Ελέγχου.

Τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου για να είναι όσο το δυνατόν πιο αποτελεσματικά και να διευκολύνουν την λειτουργία της εταιρείας κατά την διάρκεια της εκτέλεσης τους, χωρίζονται σε κάποιες κατηγορίες. (Gramling and Schneider, 2018)

Πρώτη κατηγορία είναι εκείνη των παραγωγικών ελέγχων που αφορούν προφανώς τον έλεγχο της παραγωγικής διαδικασίας. Πιο αναλυτικά αυτού του είδους οι έλεγχοι στοχεύουν στο να ελέγξουν αν γίνεται σωστά ο εφοδιασμός των προϊόντων ή των πρώτων υλών που χρειάζονται στην παραγωγή, καθώς και αν γίνεται η παραλαβή των αγαθών και η αποθήκευσή τους. Όλα αυτά εξετάζονται και συγκρίνονται σύμφωνα με το πρόγραμμα που έχει τεθεί από την διοίκηση της εταιρείας σε ετήσια βάση αλλά και σε άλλες χρονικές περιόδους. Παράλληλα εξετάζεται από τα όργανα του εσωτερικού ελέγχου αν γίνεται η σωστή χρήση του εξοπλισμού της οικονομικής μονάδας καθώς και αν τα τμήματα είναι καταλληλά καταρτισμένα με κατάλληλο εκπαιδευμένο και ικανό προσωπικό.

Επόμενη κατηγορία είναι ο οικονομικός ή αλλιώς λογιστικός εσωτερικός έλεγχος και αφορά κυρίως την ορθότητα και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων που έχουν συνταχθεί. Οι έλεγχοι αυτοί είναι πολύ σημαντικοί για την επιχείρηση διότι έχουν να κάνουν με τα κεφάλαια της επιχείρησης. Συγκεκριμένα εξετάζουν όλες τις δραστηριότητες της επιχείρησης που έχουν να κάνουν με την χρηματοδότηση τους, όπως για παράδειγμα τα υπόλοιπα των πελατών ή τις συμφωνίες μεταξύ ισολογισμού επιχείρησης και πιστωτών. Επίσης εξετάζουν και τις καταθέσεις, τα χρηματικά διαθέσιμα και τις συμμετοχές αν συμφωνούν με τα αντίστοιχα υπόλοιπα της τράπεζας. Οι λογιστικοί έλεγχοι είναι απαραίτητοι για την εταιρεία διότι της δίνουν την δυνατότητα να σχεδιάσει τις κινήσεις τις σε επερχόμενες δύσκολες καταστάσεις .

Οι έλεγχοι που ερευνούν αν τα τμήματα της επιχείρησης λειτουργούν σωστά με αποδοτικό τρόπο και αν ακολουθούν τις προβλεπόμενες διαδικασίες που έχει ορίσει η διοίκηση είναι οι λειτουργικοί έλεγχοι. Οι λειτουργικοί έλεγχοι έχουν ως σκοπό να διερευνήσουν για τυχόν λάθη και να προτείνουν νέες διαδικασίες που ενδεχομένως αποφέρουν καλύτερα αποτελέσματα . Ουσιαστικά οι λειτουργικοί έλεγχοι στοχεύουν στην διατήρηση και την εφαρμογή του οργανογράμματος.

Τέλος, υπάρχουν οι διοικητικοί έλεγχοι οι οποίοι διερευνούν κατά ποσό τα μέλη της επιχείρησης ανταποκρίνονται στα καθήκοντά τους, και κατά ποσό συμμορφώνονται με τους κανόνες και τις οδηγίες που έχει θέσει η διοίκηση. Εξετάζεται η διοικητική αποτελεσματικότητα της επιχείρησης, όπου με τον όρο αποτελεσματικότητα εννοούμε να μεγεθύνει τα κέρδη της. Συνεπώς οι έλεγχοι αυτοί εξετάζουν την οργάνωση, την συνεργασία και την επικοινωνία όλων των ιεραρχικών επιπέδων της οικονομικής οντότητας.

3.6 Συστήματα και Βασικές Αρχές Εσωτερικού Ελέγχου.

Είναι γνωστό πως στην σύγχρονη εποχή κάθε φορέας οργανώνεται σύμφωνα με ένα οργανωμένο σύστημα το οποίο βασίζεται σε δεδομένα και καταστάσεις που προφανώς αλλάζουν με το πέρασμα του χρόνου.

Με τον ορό σύστημα εσωτερικού ελέγχου χαρακτηρίζουμε τη κατάλληλη οργάνωση της επιχείρησης, όπου περιγράφονται τόσο οι αρμοδιότητες του ειδικά καταρτισμένου προσωπικού της επιχείρησης. Επιπλέον, αναφέρονται κανόνες, μετρά και δικλείδες ασφαλείας ώστε να μειώνονται οι επιχειρησιακοί κίνδυνοι, να προστατεύονται τα περιουσιακά στοιχεία, και να μεγιστοποιείται η αξιοπιστία των λογιστικών στοιχείων της επιχείρησης.

Επομένως τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου ακολουθούν κάποιες βασικές αρχές οι οποίες βοηθάνε στο να γίνεται αντιληπτή η φιλοσοφία και λειτουργία αυτών των συστημάτων .

Ενδεικτικά αναγράφονται και αναλύονται παρακάτω κάποιες από τις βασικές αρχές εσωτερικού ελέγχου.(Παπαστάθης ,2003)

- **Κατάλληλη στελέχωση :** το δυναμικό της οικονομικής μονάδας θα πρέπει να είναι κατάλληλα εκπαιδευμένο και εξειδικευμένο έτσι ώστε να ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις τόσο του τμήματος αλλά και της επιχείρησης γενικότερα. Συμπεραίνεται λοιπόν, πως η διοίκηση της οντότητας πρέπει να δώσει αρκετή βαρύτητά τόσο στην επιλογή του προσωπικού, αλλά και στην άρτια εκπαίδευση του ώστε να μπορέσουν να αξιοποιήσουν όλους τους δυνατούς πόρους της εταιρείας.
- **Αποκέντρωση της διοίκησης:** με τον ορό αποκέντρωση εννοούμε το διαχωρισμό των αρμοδιοτήτων σε πολλά τμήματα εντός της επιχείρησης. Κάθε τμήμα λοιπόν είναι αρμόδιο για τις δίκες του ενέργειες όπως και ο αντίστοιχος υπεύθυνος τους. Επίσης θα πρέπει να αξιολογούνται όλες οι κινήσεις και να υποστηρίζονται τυχόν διορθωτικές ενέργειες. Όλα αυτά πρέπει να γίνονται και από την διοίκηση αλλά και από κάθε τμήμα ξεχωριστά.
- **Διαχωρισμός καθηκόντων και ευθυνών :** όταν πρόκειται για σημαντικές λειτουργίες της επιχείρησης όπως κάποιες συναλλαγές, τότε αυτές πρέπει να γίνονται από διαφορετικά άτομα. Η εργασία του ενός ατόμου θα πρέπει να συμπληρώνει την επόμενη εργασία του αλλού. Ουσιαστικά ο σαφής προσδιορισμός των ευθυνών και

των καθηκόντων είναι το κλειδί για την αρμονική δίχως λάθη λειτουργία εσωτερικού συστήματος.

- **Παροχή εξουσιοδοτήσεων :** η διοίκηση της οικονομικής μονάδας θα πρέπει να είναι υπεύθυνη στο να παρέχει εξουσιοδοτήσεις σε θεματα συναλλαγών και εκπροσώπησης έναντι τρίτων .
- **Διασφάλιση συναλλαγών:** οι συναλλαγές θα πρέπει να εκτελούνται με βάση τις εντολές της διοίκησης ώστε να :
 - Να καθορίζονται με σαφή τρόπο οι ευθύνες και εγκρίσεις.
 - Να καθορίζεται οι διαδικασίες ελέγχου πριν πραγματοποιηθεί κάθε συναλλαγή
 - Να γίνεται με πιο εύκολο τρόπο η καταχώρηση και η απεικόνιση κάθε λογιστικού γεγονότος
 - Να παρουσιάζονται οι συναλλαγές σε οργανωμένα έντυπα για την παροχή πληροφοριών
 - Να μειώνεται κάθε πιθανότητα λάθους σε κάθε συναλλαγή.
 - Να γίνεται με πιο εύκολο τρόπο η ανάλυση κάθε οικονομικού γεγονότος και να μεταφέρεται στην διοίκηση .
- **Επιτήρηση και επιθεώρηση εργασίας:** η τακτική εποπτεία της εργασίας καθώς εκτελείται είναι το στάδιο εκείνο που καθιστά την παρέμβαση αποτελεσματική σε περίπτωση δυσλειτουργιών.
- **Έγκαιρη και τακτική ενημέρωση :** οποιαδήποτε στοιχεία τα οποία μπορεί να προέρχονται είτε από το εσωτερικό αλλά είτε και από το εξωτερικό της επιχείρησης όπως για παράδειγμα μελέτες, αναφορές, και εκθέσεις ελέγχου πρέπει να διανέμονται έγκαιρα στα στελέχη της διοίκησης για την ενημέρωση και την λήψη διορθωτικών μέτρων, ώστε να μην αντιμετωπίσει προβλήματα η επιχείρηση.
- **Έκταση ελέγχου ανάλογα με τον κίνδυνο:** η έκταση του ελέγχου σαφώς εξαρτάται και από το μέγεθος του επιχειρησιακού κίνδυνου αλλά και τις δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας. Προφανώς θα πρέπει να προηγείται μια ανάλυση κόστους – οφέλους.
- **Θέσπιση τμήματος εσωτερικού ελέγχου:** η δημιουργία η λειτουργία ενός ανεξάρτητου τμήματος εσωτερικού ελέγχου για την επιχείρηση θα την βοηθήσει ώστε να παρθούν αντικειμενικές αποφάσεις. Ένα τέτοιο τμήμα θα είναι υπεύθυνο για την αντικειμενική αξιολόγηση και εκτίμηση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης ώστε να αποφευχθεί ο επιχειρηματικός κίνδυνος.

3.7 Ελεγκτικές Διαδικασίες.

Ένα επαρκές και αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου έχει ως στόχο στην πρόληψη των κινδύνων που πρόκειται να αντιμετωπίσει η ελεγχόμενη εταιρεία. Πιο συγκεκριμένα, αυτό γίνεται με την ορθή τήρηση των διαδικασιών για την επίτευξη των βασικών στόχων που έχει θέσει η διοίκηση της εκάστοτε οικονομικής οντότητας .

Για να προκύψει το επιθυμητό αποτέλεσμα το σύστημα έχει ανάγκη την βοήθεια των ελεγκτικών διαδικασιών οι οποίες εφαρμόζονται από καταλληλά άτομα όπως οι εσωτερικοί ελεγκτές.

Ο εσωτερικός ελεγκτής έχει ως καθήκον να ελέγχει και να αξιολογεί τις διαδικασίες εντός της επιχείρησης με οδηγό ένα σύνολο κανόνων ή αλλιώς προτύπων. Τα πρότυπα αυτά τηρούνται όχι μόνο σε μια εταιρεία αλλά και σε όλο το ελεγκτικό κλάδο. Επιπλέον έχει ως καθήκον να εξετάζει αν η διοίκηση της εταιρείας τηρεί την νομοθεσία και τους κανονισμούς.

Όμως, για να προβεί ο ελεγκτής στον έλεγχο των λειτουργιών και των διαδικασιών της οικονομικής οντότητας πρέπει να κατανοήσει τον τρόπο ανάπτυξης τους από την διοίκηση.

Οι ελεγκτικές διαδικασίες που συνήθως προβαίνουν οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι οι εξής(Νεγκακης, Ταχυνακης, 2017) :

- Κατανόηση και εξοικείωση με τις λειτουργίες της εταιρείας όπως είναι οι δοσοληψίες, συναλλαγές και συλλογή και εξακρίβωση των αποδεικτικών στοιχείων από το αρχείο της μονάδας.
- Δημιουργία ενός ελεγκτικού προγράμματος που καθοδηγεί τον ελεγκτή στην εκτέλεση του έργου του.
- Αξιολογή των ήδη υπαρχόντων συστημάτων, διαδικασιών από τα βιβλία του ελεγχόμενου φορέα.
- Εξέταση ενός δείγματος διαδικασιών ώστε να ελεγχθεί αν οι υφιστάμενες διαδικασίες και λειτουργίες εφαρμόζονται.
- Έλεγχος της ακρίβειας και αξιοπιστίας των λογιστικών εγγράφων της οικονομικής μονάδας .

3.8 Βήματα Διενέργειας Εσωτερικού Ελέγχου.

Οι ελεγκτικές διαδικασίες ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου εφαρμόζονται βάση συγκεκριμένων βημάτων όπως είναι (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017):

1. Η **προκαταρτική ερευνά** αποτελεί το πρώτο βήμα διενέργειας εσωτερικού ελέγχου και στόχος της είναι να συγκεντρώσει όλα τα απαραίτητα στοιχεία και πληροφορίες της ελεγχόμενης μονάδας ώστε να καταρτιστεί ένα πρόγραμμα για το ποιες διαδικασίες θα φθίνουν στην συνέχεια. Μια προκαταρτική ερευνά μπορεί να περιλαμβάνει, δημιουργία ερωτηματολογίων, διενέργεια συνεντεύξεων, εκτίμηση κινδύνων, κλπ.
2. Η **σύνταξη προγραμμάτων ελέγχου** περιλαμβάνει την σύνταξη ένας μακροπροθέσμου και ενός βραχυπροθέσμου πλάνου του εσωτερικού ελέγχου. Στην περίπτωση έχουμε την περιγραφή της μορφής και της ουσίας του ελέγχου χωρίς να προηγηθεί προκαταρκτική ερευνά. Το ετήσιο πλάνο ή αλλιώς βραχυπρόθεσμο περιλαμβάνει λεπτομερή περιγραφή διαδικασιών του έργου.
3. Η **επιτόπια εργασία** είναι το ουσιαστικό έργο που τελεί ο εσωτερικός ελεγκτής και περιλαμβάνει αρκετά είδη ελέγχου όπως είναι ο έλεγχος διαδικασιών, έλεγχοι τεκμηρίωσης, κλπ.
4. Η **έκθεση ελέγχου** η οποία περιλαμβάνει ένα καθαρό και κατανοητό τρόπο παρουσίασης των συμπερασμάτων, επίσης περιλαμβάνει και τις κατάλληλες αποδείξεις για την υποστήριξη αυτών των συμπερασμάτων και τέλος προτάσεις για διορθωτικές ενέργειες. Η έκθεση ελέγχου αποτελεί το πιο σημαντικό βήμα καθώς παρουσιάζει τα γεγονότα στην διοίκηση και προτείνει μετρά.
5. Οι **μεταγενέστερες ενέργειες** είναι το επόμενο βήμα μετρά την έκθεση ελέγχου και περιλαμβάνει όλες εκείνες τις ενέργειες που γίνονται με σκοπό να γίνουν καλύτερες ενέργειες που θα φέρουν καλύτερα αποτελέσματα.

3.9 Εσωτερικός Ελεγκτής.

Το άτομο που είναι υπεύθυνο για τον εσωτερικό έλεγχο σε μια επιχείρηση ονομάζεται εσωτερικός ελεγκτής . Το τμήμα εσωτερικού ελέγχου καθώς και ο εσωτερικός ελεγκτής θεωρείται μια ανεξάρτητη υπηρεσία παρόλα αυτά, ο εσωτερικός ελεγκτής εκλέγεται από το διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας. Ο εσωτερικός ελεγκτής αποτελεί ένα όργανο υποστήριξης της

διοίκησής της οικονομικής μονάδας καθώς την βοηθάει στην διαχείριση της περιουσίας της σύμφωνα με τις νομοθετικές διατάξεις.

Ο εσωτερικός ελεγκτής δεν μπορεί να είναι μέλος του διοικητικού συμβουλίου ούτε να είναι συγγενικό ή συνδεδεμένο πρόσωπο με κάποιο από τα μέλη του. Ο εσωτερικός ελεγκτής όπως έχει προαναφερθεί θεωρείται υπάλληλος της οντότητας που ασκεί τον εσωτερικό έλεγχο ενώ πρέπει να έχει την διάθεση να συνεργαστεί με τα υπόλοιπα τμήματα της εταιρείας ώστε να εκλάβει τα στοιχεία που του είναι απαραίτητα και να ασκήσει το έργο του.

Ο κώδικας δεοντολογίας και τα επαγγελματικά πρότυπα αποτελούν τον οδηγό του εσωτερικού ελεγκτή, ο οποίος προφανώς πρέπει να ακολουθεί κάποιους κανόνες και αρχές. Για παράδειγμα σύμφωνα με τα επαγγελματικά πρότυπα 210 και 220 πρέπει να διακατέχει συγκεκριμένα προσόντα όπως είναι η εμπειρία, οι αυξημένες επαγγελματικές ικανότητες και δεξιότητες προκειμένου να μπορέσει να βγάλει εις πέρας τις υποχρεώσεις του.

Ακόμη, το άτομο που ασκεί τον εσωτερικό έλεγχο πρέπει να είναι ακεραίος χαρακτήρας, να είναι αντικειμενικός και αμερόληπτος χωρίς να επηρεάζεται από τυχόν διαπροσωπικές σχέσεις κατά την άσκηση των καθηκόντων του. Συμπέρασμα αυτού, είναι ότι οι σχέσεις μεταξύ του εσωτερικού ελεγκτή και του υπολοίπου προσωπικού της επιχείρησής πρέπει να είναι άκρως επαγγελματικές ώστε να μην υπάρξει κίνδυνος μεροληψίας και έλλειψη αντικειμενικότητας.

Τέλος, βασικό συστατικό της προσωπικότητας ενός εσωτερικού ελεγκτή είναι η απολυτή εχεμύθεια, κατά την διάρκεια τη άσκησης του επαγγέλματος του μπορεί να βρεθεί αντιμέτωπος με συνθήκες οι οποίες είναι υψίστης σημασίας για την επιχείρηση.

3.10 Θέση Εσωτερικού Ελεγκτή στη Διοίκηση της Εταιρείας.

Με τις συνεχόμενες αλλαγές στο εσωτερικό των επιχειρήσεων είναι αναμενόμενο να αυξηθούν και οι ανάγκες τους. Το αποτέλεσμα αυτών των μεταβολών είναι να διαφοροποιείται και η θέση του εσωτερικού ελεγκτή και να καταλαμβάνει περισσότερες ευθύνες, καθώς και μια θέση στην διοίκηση της οικονομικής μοναδός.

Το εξειδικευμένο προσωπικό που διενεργεί τον εσωτερικό έλεγχο και πλέον καταλαμβάνει ενεργή θέση στο διοικητικό συμβούλιο επιβεβαιώνει την υποστήριξη της διοίκησης προς το μέρος τους. Άλλωστε η υποστήριξη αυτή αποτελεί πρωταρχική προϋπόθεση για την αποτελεσματικότητα ενός εσωτερικού ελέγχου. (Νεγκακας, Ταχυνακής, 2017)

Όμως η ανάθεση σημαντικών λειτουργιών της διοίκησης στο ανεξάρτητο τμήμα εσωτερικού ελέγχου δεν απαλλάσσει το διοικητικό συμβούλιο από τις υποχρεώσεις του, όπως είναι η λειτουργία της επιχείρησης με νόμιμο τρόπο. Επιπλέον ο διορισμός ενός αξία καταρτισμένου ατόμου που θα κατέχει διοικητικές υποχρεώσεις γίνεται μόνο από το διοικητικό συμβούλιο του φορέα.

Ο λογιστής της εταιρείας κατά την διάρκεια διενέργειας του ελέγχου ασκεί παράλληλα διαχειριστικό έλεγχο με των ετήσιων αλλά και ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων και των λογαριασμό της εταιρείας. (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

4.1 Εισαγωγικά.

Σκοπός του παρόντος κεφαλαίου είναι να παρουσιαστεί ο θεσμός του εξωτερικού ελέγχου των επιχειρήσεων. Αρχικά θα αναλυθεί ο ορισμός και το εννοιολογικό πλαίσιο του εξωτερικού ελέγχου, και υστέρτα θα αναφερθεί η χρησιμότητα του, τα είδη του εξωτερικού ελέγχου καθώς και οι μεθόδους διενέργειας εξωτερικού ελέγχου.

Επιπλέον θα εξετασθεί το πολύτιμο εργαλείο των ελεγκτών που είναι τα φύλλα εργασίας και η έκθεση ελέγχου. Θα γίνει ανάλυση στον ορισμό του εξωτερικού ελεγκτή, και ποιος είναι ο ρόλος του στον έλεγχο της εκάστοτε οικονομικής οντότητας καθώς και τα βασικά χαρακτηριστικά του.

Τέλος, αναφέρεται ο κώδικας δεοντολογίας των ελεγκτών και ποιες εταιρίες σύμφωνα με τον νομό να υποβάλλονται υποχρεωτικά σε εξωτερικό έλεγχο.

4.2 Εννοιολογικό Πλαίσιο Εξωτερικού Ελέγχου.

Ο εξωτερικός έλεγχος διενεργείται από άτομο ανεξάρτητο ως προς την ελεγχόμενη επιχείρηση επαγγελματία. Αυτό σημαίνει πως τον το άτομο αυτό δεν είναι ανήκει στο προσωπικό της επιχείρησης και οι υπηρεσίες του πρέπει οπωσδήποτε να πληρούν το κριτήριο της ανεξαρτησίας .

Το άτομο που διενεργεί τον εξωτερικό έλεγχο είναι ο εξωτερικός ελεγκτής ο οποίος πρέπει να κατέχει κάποια συγκεκριμένα χαρακτηριστικά για αυτή την θέση. Απαιτείται λοιπόν να είναι άριστα καταρτισμένος, να έχει μεγάλη εμπειρία και να είναι ακεραίος χαρακτήρας. Η κριτική ικανότητα, η αυτοπεποίθηση, και η αντίληψη είναι επίσης σημαντικά προσόντα που πρέπει να κατέχει το άτομο που διενεργεί τον εξωτερικό έλεγχο. Τέλος, ως προς το αποτέλεσμα, οι γνώμες και οι υπηρεσίες των εξωτερικών ελεγκτών συμβάλλουν στην αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων, ιδιαίτερα έναντι τρίτων .

4.3 Στόχος Και Χρησιμότητα Εξωτερικού Ελέγχου.

Βασικός στόχος του εξωτερικού ελέγχου είναι να ελεγχθούν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε περιόδου μιας οικονομικής οντότητας. Αυτό σημαίνει ότι γίνεται έλεγχος στον ισολογισμό στις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, στη κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, στις ταμειακές ροές, και τέλος στο προσάρτημα. Οι εξωτερικοί ελεγκτές οι οποίοι διενεργούν τους εξωτερικούς ελέγχους συντάσσουν την έκθεση, η οποία πρόκειται να εκδοθεί μαζί με τον ισολογισμό και τις υπόλοιπες προβλεπόμενες οικονομικές καταστάσεις.

Οι εξωτερικοί έλεγχοι έχουν μεγάλη χρηματική επιβάρυνση για την επιχείρηση ωστόσο η επιχείρηση επωφελείται σε πολλά στάδια από την διαδικασία του εξωτερικού ελέγχου .(Ζωίτσας Άγγελος, 2017).

Πρώτον, ο εξωτερικός έλεγχος χρησιμεύει στο να παρουσιάζονται τα λογιστικά γεγονότα όπως πραγματικά έχουν συμβεί και όχι ενδεχομένως ωραιοποιημένα όπως ίσως θα ήθελε η διοίκηση μια επιχείρησης .

Επίσης, οι εκθέσεις των εξωτερικών ελεγκτών συμβάλλουν στην εικόνα της επιχείρησης προς τρίτους ενδιαφερόμενους αλλά και στις κινήσεις των επενδυτών. Για παράδειγμα, οι τράπεζες και οι επενδυτές αποκτούν μια ολοκληρωμένη εικόνα της υπό έλεγχο εταιρίας με αποτέλεσμα να κρίνουν καλύτερα τις επενδυτικές τους κινήσεις.

Καθώς το μέγεθος των επιχειρήσεων μεγαλώνει αυξάνεται και η πολυπλοκότητα στις συναλλαγές και στα λογιστικά συστήματα. Οι Ορκωτοί ελεγκτές είναι άρτια καταρτισμένοι στο να μπορέσουν να διευκολύνουν την επιχείρηση σε τυχόν δυσκολίες και να συμβάλλουν στην βελτίωση και στην εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησης .

Συμπεραίνεται λοιπόν πως ο εξωτερικός έλεγχος είναι αρκετά χρήσιμος στις οικονομικές οντότητες διότι αποδυναμώνεται η θέση της διοίκησης σχετικά με γεγονότα τα οποία μπορεί να είναι προς συμφέρον της. Επιπλέον, αυξάνεται η εγκυρότητα των λογιστικών καταστάσεων και αυτό ενδεχομένως διευκολύνει την επιχείρηση να αντλήσει κεφάλαια από επενδυτές που γνωρίζουν την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης. Τέλος, εξασφαλίζεται η συνεχής βελτίωση του λογιστικού συστήματος στο κλάδο των εταιρειών.

4.4 Είδη Εξωτερικού Ελέγχου.

Όπως οι εσωτερικοί έλεγχοι έτσι και οι εξωτερικοί έλεγχοι χωρίζονται σε κάποιες κατηγορίες. Οι κατηγορίες είναι οι εξής (Παπαστάθης Παντελής, 2014) :

- Χρηματοοικονομικός έλεγχος
- Λειτουργικός έλεγχος
- Έλεγχος αποδοτικότητας
- Έλεγχος συμμόρφωσης
- Ειδικός έλεγχος

Η πρώτη κατηγορία είναι ο εξωτερικός έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων ή αλλιώς χρηματοοικονομικός έλεγχος. Είναι ο έλεγχος που πραγματοποιούν συχνά οι ορκωτοί ελεγκτές και ουσιαστικά είναι εκείνος που διενεργείται για την ορθή διατύπωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τις λογιστικές παραδεκτές αρχές. Βασικός του στόχος είναι να ελέγξει την αξιοπιστία και αποτελεσματικότητα του λογιστικού συστήματος της ελεγχόμενης μονάδας τόσο στην μέτρηση όσο

και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μεγεθών και των αποτελεσμάτων της. Τέλος, ένας χρηματοοικονομικός έλεγχος δεν έχει ως προτεραιότητα τον εντοπισμό μικρών λαθών ή ατασθαλιών που δεν επηρεάζουν σημαντικά την οικονομική εικόνα της επιχείρησης, πάρα μόνο για λογιστικές απάτες ή καταχρήσεις.

Ο λειτουργικός έλεγχος αφορά τις λειτουργίες της ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας. Πιο αναλυτικά, ο λειτουργικός έλεγχος επιδιώκει να αξιολογήσει κατά ποσό μια λειτουργία χρηματοοικονομική ή μη, της επιχείρησης, εκτελείται βασιζόμενη σε δεοντολογικά ή επιστημονικά κριτήρια και γενικότερα με τις επιχειρησιακές αλλά και τις διοικητικές αρχές. Κατά τον έλεγχο αυτόν, γίνεται μια επισκόπηση του κάθε τμήματος της επιχείρησης ώστε να αξιολογηθεί η αποτελεσματικότητα και η αποδοτικότητά του.

Επόμενη κατηγορία, είναι εκείνη του ελέγχου αποδοτικότητας η οποία εστιάζει κυρίως στον αν μια διαδικασία ή λειτουργία σε έναν οργανισμό φέρνει θετικά αποτελέσματα και απασχολεί κυρίως τους εσωτερικούς ελεγκτές.

Από την άλλη πλευρά, οι έλεγχοι συμμόρφωσης διενεργούνται με σκοπό την εξέταση της συμμόρφωσης της οικονομικής μονάδας με κάποιους προσυμφωνημένους όρους και διαδικασίες. Αφορούν κυρίως συγκεκριμένες δραστηριότητες τη επιχείρησης όπως συμβόλαια συνεργασίας με άλλα νομικά ή φυσικά πρόσωπα, επιχορηγήσεις, ή και προδιαγραφές διαφόρων παγίων ή έργων. Επίσης ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα ελέγχου συμμόρφωσης είναι ο έλεγχος των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλουν τα νομικά ή φυσικά πρόσωπα.

Τελευταία κατηγορία είναι οι ειδικοί έλεγχοι και αφορά ελέγχους που δεν εμπίπτουν σε καμία από τις παραπάνω κατηγορίες. Ένας τέτοιος έλεγχος είναι ο δικαστικός του άρθρου 634 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας τον οποίον πραγματοποιούν εμπειρογνώμονες εξωτερικοί ελεγκτές.

4.5 Μέθοδοι Διενέργειας Εξωτερικού Ελέγχου.

1. Έλεγχος με Δειγματοληψία

Όπως είναι λογικό δεν είναι δυνατόν να ελεγχθεί ολόκληρη η διαχειριστική και λογιστική εργασία της χρήσης, αφού θα ήταν πολύ χρονοβόρα και δαπανηρή λόγω της απασχόλησης αρκετών ελεγκτών.

Επομένως, ο έλεγχος διενεργείται δειγματοληπτικά, δηλαδή γίνεται η λήψη ενός αντιπροσωπευτικού δείγματος από τον πληθυσμό και ο ελεγκτής εξάγει τα συμπεράσματα του. Αυτού του είδους ο έλεγχος προτιμάται και για αυτό τον λόγο υιοθετήθηκε παγκοσμίως η αρχή του δειγματοληπτικού ελέγχου (test) που κατηγοριοποιείται σε δυο μεθόδους, τον οριζόντιο και τον κάθετο έλεγχο. Ο δειγματοληπτικός έλεγχος είναι συχνό φαινόμενο για τακτικούς ελέγχους που πραγματοποιούνται.

2. Οριζόντιος έλεγχος

Προοδευτικός ή αλλιώς οριζόντιος έλεγχος είναι εκείνος που έχει ως αφετηρία τα δικαιολογητικά και καταλήγει στα κονδύλια του ισολογισμού. Σκοπός του οριζοντίου έλεγχου είναι να γίνει μια λεπτομερής ανάλυση των λογιστικο-οικονομικών γεγονότων της οικονομικής οντότητας σε ένα χρονικό διάστημα, όπως για παράδειγμα 15 ημερών. Πιο συγκεκριμένα θα ελεγχθούν τα δικαιολογητικά της περιόδου, η ορθή διατύπωση των εγγραφών στα ημερολόγια, τα αναλυτικά καθολικά, και το γενικό καθολικό, καθώς και θα επαληθευθούν με τα ισοζυγία όλες οι αριθμητικές συμφωνίες.

Παραστατικά ο οριζόντιος έλεγχος μπορεί να απεικονισθεί με τον εξής τρόπο: (Κάντζος, 2006)

- ✓ Οριζόντιος έλεγχος
- ✓ Δικαιολογητικά αναλυτικά
- ✓ Ημερολόγια αναλυτικά καθολικά
- ✓ Συγκεντρωτικό ημερολόγιο
- ✓ Γενικό καθολικό
- ✓ Ισοζυγία αναλυτικών καθολικών
- ✓ Οριστικό ισοζύγιο αναλυτικού καθολικού
- ✓ Ισολογισμός

3. Κάθετος έλεγχος

Αναδρομικός ή κάθετος έλεγχος ονομάζεται εκείνος που έχει ως αφετηρία τον ισολογισμό και στα δικαιολογητικά μια περίοδο. Ο κάθετος έλεγχος αποτελείται από την εκκίνηση, από τα κονδύλια του που καταλήγει στον ισολογισμό και μέσω των Ισοζυγίων μεταφέρεται στους λογαριασμούς των αναλυτικών καθολικών, και υστέρη αναζητούνται τα σχετικά δικαιολογητικά. Πιο αναλυτικά ελέγχει την ακρίβεια του ισοζυγίου, των αναλυτικών καθολικών, το βιβλίο απογράφης και των διαδικασιών, την ακρίβεια μεταφοράς πληροφοριών από τα ημερολόγια στα καθολικά και τέλος τα δικαιολογητικά ως προς την νομιμότητα και την ύπαρξή τους.

Η παραστατική απεικόνιση του κάθετου ελέγχου γίνεται με τον εξής τρόπο: (Κάντζος, 2006)

- ✓ Κάθετος έλεγχος
- ✓ Ισολογισμός λογαριασμός, Αποτελεσμάτων χρήσης
- ✓ Οριστικό Ισοζύγιο Γενικού Καθολικού
- ✓ Ισοζύγια Αναλυτικών Καθολικών
- ✓ Αναλυτικά καθολικά
- ✓ Δικαιολογητικά

4.6 Τα Φύλλα Εργασίας & Η Έκθεση Ελέγχου.

Ο εξωτερικός έλεγχός της οικονομικής μονάδας για να είναι όσο το δυνατόν πιο αποδοτικός θα πρέπει να του δοθεί το δικαίωμα να χρησιμοποιεί όλες τις απαραίτητες πληροφορίες που αφορούν την επιχείρηση του πελάτη τους. Υπάρχουν διάφοροι τύποι πληροφοριών και αποδεικτικών στοιχείων που συγκεντρώνονται από τους ελεγκτές, τα πιο γνωστά είναι τα φύλλα εργασίας. Στα φύλλα εργασίας έχουν πρόσβαση μόνοι οι ελεγκτές και έχουν εμπιστευτικό χαρακτήρα. Αυτό συμβαίνει γιατί στα φύλλα εργασίας καταγράφονται σημαντικές πληροφορίες για τον ελεγχόμενο φορέα και αποτελούν αποδεικτικά στοιχεία σε περίπτωση απάτης ή παραπλάνησης ανωτέρων. Η κυριότητα των φύλλων εργασίας είναι λογική συνέπεια της συμβατικής σχέσης μεταξύ ελεγκτών και πελατών και έχει αναγνωρισθεί από τα δικαστήρια.

Τα φύλλα εργασίας εξυπηρετούν τους εξής βασικούς σκοπούς (Μπατσινίλας, Πατατούκας, 2012) :

- Οργανώνουν και συντονίζουν το έργο του ελεγκτή, ώστε να γνωρίζει που πρέπει να κινηθεί.
- Διευκολύνουν του ελεγκτές στην σύνταξη της έκθεσης ελέγχου.
- Περιλάβουν με λεπτομερή τρόπο τα λογιστικά γεγονότα που έχουν συμβεί στο εσωτερικό της εταιρείας. Τα φύλλα εργασίας είναι το υλικό που μπορεί να χρησιμοποιήσει η διοίκηση για να αποδείξει τυχόν κλοπές, ατασθαλίες προκειμένου να αποδοθούν ευθύνες και δικαιοσύνη.
- Τέλος, τα φύλλα εργασίας παρέχουν χρήσιμες πληροφορίες που μπορούν να χρησιμοποιηθούν στον επόμενο έλεγχο της οικονομικής οντότητας.

Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται από του ελεγκτές και είναι το μέσο με το οποίο οι εξωτερικοί ελεγκτές επικοινωνούν με τους μετόχους, τους πιστωτές, τους υπαλλήλους και με το ευρύτερο κοινό. Είναι το αποτέλεσμα της διαδικασίας ελέγχου όπου αναφέρεται και η γνώμη του

εξωτερικού ελεγκτή και χωρίζεται σε σύντομη και εκτενής. Η εκτενής έκθεση ελέγχου σε αντίθεση με την σύντομη, απευθύνεται αποκλειστικά διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα και δεν δημοσιεύεται. Οι χρήστες θεωρούν πολύ συχνά την έκθεση ελέγχου ένα σημαντικό εργαλείο που τους παρέχει ασφάλεια και θα τους βοηθήσει να πάρουν τις κατάλληλες αποφάσεις. Η έκθεση ελέγχου στηρίζεται κυρίως στα φύλλα εργασίας, άρα για να είναι αξιόπιστη θα πρέπει τα φύλλα εργασίας να αποδεικνύουν ότι οι ελεγκτές εφάρμοσαν τα γενικώς αποδεκτά πρότυπα ελέγχου.

4.7 Εξωτερικός Ελεγκτής.

Η επιχείρηση έχει μια σειρά υποχρεώσεων απέναντι σε τρίτους, όπως είναι η ενημέρωση τους σχετικά με την οικονομική της κατάσταση. Οι πληροφορίες σχετικά με χρηματοοικονομική θέση της οικονομικής μονάδας αποσπώνται μέσω των λογιστικών καταστάσεων που συντάσσονται. Όμως οι χρήστες δεν είναι σε θέση να αναγνωρίσουν μέσα από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις αν έχουν γίνει όλες οι ενέργειες με αξιόπιστο τρόπο, αν έχουν επιτευχθεί οι στόχοι της επιχείρησης ή αν υπάρχουν λάθη και απάτες. Ο εξωτερικός ελεγκτής είναι υπεύθυνος για το παραπάνω έργο, διατυπώνοντας την άποψη του για το πόσο αξιόπιστες είναι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις και οι ενέργειες της διοίκησης.

Ο Εξωτερικός ελεγκτής είναι εκείνος που ασκεί τον εξωτερικό έλεγχο της επιχείρησης χωρίς όμως να εντάσσεται στο προσωπικό της, όπως ο εσωτερικός ελεγκτής. Εννοείται λοιπόν ότι υπάρχει ολοκληρωτική έλλειψη δεσμών μεταξύ του εξωτερικού ελεγκτή και του διοικητικού προσωπικού της ελεγχόμενης μονάδας. Ο εξωτερικός ελεγκτής προστατεύει τα συμφέροντα πολλών, όπως είναι το κοινωνικό σύνολο αφού πρέπει να αναφέρει σε οποιαδήποτε περίπτωση κάθε παράβαση νομού που υποπέσει στην αντίληψη του, όπως για παράδειγμα η περίπτωση της φοροδιαφυγής. Επιπλέον οφείλει να προστατέψει τόσο του εργαζομένους της εταιρείας, τους μέτοχους της, τους πιστωτές όπως ακόμα και τους του μελλοντικούς επενδυτές της.

Πέραν όμως από τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οικονομικής μονάδας ευθύνη του εξωτερικού ελεγκτή είναι να ελέγχει την νομιμότητα των εγγράφων, των βιβλίων της επιχείρησης να προτείνει

διορθωτικά μετρά για τυχόν λάθη αλλά και να παρέχει επεξηγηματικές πληροφορίες σχετικά με το έργο που πράττει.

Πιο αναλυτικά τα καθήκοντα του ορκωτού ελεγκτή από πολύ παλιά, είναι (Παπάς .Α ,1999):

- Να διενεργεί έλεγχο βασιζόμενος στα διεθνή πρότυπα ελέγχου και τους κανόνες του ελεγκτικού επαγγέλματος
- Ο έλεγχος να καλύπτει όλο το εύρος των οικονομικών και λογιστικών καταστάσεων
- Να είναι σε θέση να κρίνει αν τα λογιστικά συστήματα και τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου είναι καταλληλά και αποτελεσματικά
- Να υποβάλλει εντός προθεσμίας έκθεση ελέγχου και λεπτομερής εξηγήσεις και υποδείξεις στο συμβούλιο
- Να συμπεριφέρεται με τρόπο αντάξιο του επαγγέλματος του .
- Να ενεργεί με βάση του κανόνες του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών .

4.8 Χαρακτηριστικά Εξωτερικού Ελεγκτή .

Πέραν όμως των βασικών καθηκόντων που έχει ένας ορκωτός ελεγκτής υπάρχει και μια πληθώρα χαρακτηριστικών τα οποία πρέπει να κατέχει ώστε να ανταπεξέλθει στο έργο του. Ο εξωτερικός ελεγκτής οφείλει να επιδεικνύει επαγγελματική επιμέλεια καθώς και να είναι αξία καταρτισμένος τόσο κατά την ενέργεια του ελέγχου όσο και κατά την σύνταξη του .(Νεγκακης, Ταχυνακης, 2013)

Το έργο των ορκωτών ελεγκτών είναι αρκετά δύσκολο και ευαίσθητο, επομένως είναι σημαντικό οι ελεγκτές να έχουν ακέραιο ήθος αλλά και χαρακτήρα. Η αμεροληψία και η ανεξαρτησία του από μέλη την διοίκησης και σε σχέση με το έργο τους είναι δυο από τα βασικά χαρακτηριστικά του εξωτερικού ελεγκτή. Επιπλέον, πρέπει να είναι ειλικρινείς και να παρουσιάζουν τα λογιστικά γεγονότα όπως πραγματικά συνέβησαν και να βασίζονται σε αξιόπιστες αποδείξεις, όπως και στο έργο των εσωτερικών ελεγκτών. Ο εξωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να έχει αναπτυγμένη κριτική ικανότητα και να είναι σε θέση να κατανοεί και να ιεραρχεί την σπουδαιότητα των θεμάτων και των προβλημάτων που προκύπτουν. Οφείλει να είναι διακριτικός στο έργο του και να τον χαρακτηρίζει το αίσθημα της συνεργασίας και της εργατικότητας κατά τις ελεγκτικές διαδικασίες.

Τέλος, οφείλει να έχει επίγνωση των ευθυνών του και να είναι αντικειμενικός χωρίς να αναμιγνύεται στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων πάρα μόνο στον έλεγχο αυτών και οτιδήποτε άλλο αφορά το ελεγκτικό του έργο.

4.9 Κώδικας Δεοντολογίας Εξωτερικού Ελεγκτή.

Το Σώμα Ορκωτών Λογιστών έχει θεσπίσει κάποιους κανόνες δεοντολογίας που προσφέρουν μια κατεύθυνση ,όσο αφορά την συμπεριφορά του, στον επαγγελματικά ελεγκτή να ασκήσει το έργο του. Οι ελεγκτές παρέχουν συγκεκριμένες υπηρεσίες και οφείλουν να ακολουθούν τον Κώδικα Δεοντολογίας ώστε να τις βελτιώνουν σύμφωνα με αυτόν.

Οι κανόνες συμπεριφοράς ενός επαγγέλματος είναι επίσημοι γραπτοί καθώς και δεσμευτικοί για τον κάθε επαγγελματία, που οφείλει να υπακούει σε αυτούς με πρώτο του μέλημα το κοινό καλό, και υστέρη τις ανάγκες του πελάτη ή εργοδότη του.

Ωστόσο, σε κάποιες περιπτώσεις ο Κώδικας Δεοντολογίας μπορεί να μην εφαρμοστεί, όπως για παράδειγμα όταν ο ορκωτός ελεγκτής αναπτύσσει φιλικές σχέσεις με κάποιο μέλος της διοίκησης της ελεγχόμενης μονάδας . Σε εκείνη την περίπτωση οι αρχές παραβιάζονται και αυτό μπορεί να έχει σαν αποτέλεσμα να μην εφαρμοστεί κάποιο πρότυπο.

Γενικότερα, ο Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών αναφέρει τις βασικές αρχές που πρέπει να ακολουθούν τόσο οι επαγγελματίες λογιστές , οι εσωτερικοί και εξωτερικοί ελεγκτές καθώς και μέλη του IFAC.

Οι βασικές αρχές που πρέπει να ακολουθεί ένας επαγγελματίας ελεγκτής είναι οι εξής (Νέγκακης, Ταχυνακης, 2017) :

- Ακεραιότητα: ο ελεγκτής οφείλει να είναι ακέρειος έντιμος και ειλικρινής και να μην παρασύρεται από προσωπικά οφέλη.
- Αντικειμενικότητα: ο ελεγκτής οφείλει να είναι αντικειμενικός να τον διέπει κριτική ικανότητα και σκέψη να μην επηρεάζεται από τις γνώμες τρίτων.
- Εμπιστευτικότητα: ο ελεγκτής θα πρέπει να είναι εχέμυθος και να μην μοιράζεται τις πληροφορίες με τρίτους.

- Επαγγελματική συμπεριφορά και επάρκεια : ο ελεγκτής θα πρέπει να ακολουθεί τους κανόνες τις αρχές και του νομούς και να παραμένει επαγγελματίας, καθώς και να ενημερώνεται σύμφωνα με τις αλλαγές που προκύπτουν.
- Τεχνικά και επαγγελματικά κριτήρια: ο ελεγκτής οφείλει να ακολουθεί τις οδηγίες της ελεγχόμενης οντότητας σε τέτοιο βαθμό που να συνάδουν με εκείνες τους επαγγέλματος του. Επιπροσθέτως, οφείλει να ακολουθεί τις βασικές αρχές του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

4.10 Εταιρείες Που Υπάγονται Υποχρεωτικά Στον Εξωτερικό Έλεγχο.

Ο Εξωτερικός έλεγχος μπορεί να εφαρμοστεί σε οποιαδήποτε μορφή οικονομικής διαχείρισεως, δηλαδή είτε δημοσιά είτε ιδιωτικής φύσεως, ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής, όπως για παράδειγμα, ιδρύματα εταιρείας ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου.

Όπως έχει αναφερθεί τα άτομα που ασκούν τον ελεγκτικό έργο είναι άρτια καταρτισμένοι επαγγελματίες που τους διακατέχει το αίσθημα της διαφάνειας και της υπευθυνότητας και έχουν ως σκοπό να διασφαλίζεται η εγκυρότητα και η αξιοπιστία των πορισμάτων σύμφωνα πάντα με τα διεθνής ελεγκτικά πρότυπα.

Οι ελεγκτές όχι μόνο πρέπει να στηρίζονται στα ελεγκτικά πρότυπα και να τηρούν το Κώδικα Δεοντολογίας αλλά και να ασκούν το έργο τους σύμφωνα με την νομοθεσία για το κοινό καλό.

Η νομοθεσία έχει σύμφωνα με το άρθρο 3 του Π.Δ. 226/9221 έχει θεσπίσει ότι σε υποχρεωτικό τακτικό έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης και των οικονομικών καταστάσεων από τους εξωτερικούς ελεγκτές θα πρέπει να υπάγονται οι εξής κατηγορίες (Ζωίτσας Άγγελος, 2017) :

- Τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δίκαιου εκτός όμως από τους δήμους και τις κοινότητες.
- Τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που εξυπηρετούν δημόσιο ή κοινωφελή σκοπό και παίρνουν επιχορηγήσεις από το Κράτος ή ακόμα δικαιούνται ειδικά προνόμια βάση ειδικής διατάξεως της νομοθεσίας.

- Οι τράπεζες, οι ασφαλιστικές εταιρίες, οι εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίου, οι εταιρίες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, οι εταιρίες χρηματοδοτικών μισθώσεων και οι ενώσεις συνεταιριστικών οργανώσεων.
- Οι ανώνυμες εταιρίες, οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, οι ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιριών και οι κοινοπραξίες αυτών.
- Οι ενοποιημένοι λογαριασμοί ή αλλιώς ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των συνδεδεμένων επιχειρήσεων .
- Οι ανώνυμες εταιρίες, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, καθώς και οι ανώνυμες εταιρίες των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο, εν λόγω ή εν μέρει, έχει αναληφθεί με δημόσια εγγραφή.
- Τέλος, εταιρίες ή οργανισμοί ή και δραστηριότητες που με βάση τις διατάξεις του νόμου υπάγονται στον υποχρεωτικό έλεγχο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 : ΣΧΕΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ – ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.

5.1 Εισαγωγικά.

Στο κεφάλαιο αυτό θα γίνει αναφορά στην σχέση και στην συνεργασία εσωτερικού με εξωτερικού ελέγχου . Πιο αναλυτικά θα παρατεθούν τόσο οι ομοιότητες όσο και οι διάφορες των δυο κατηγοριών καθώς και η αλληλεξάρτηση του εσωτερικού με του εξωτερικού ελεγκτή. Στην τελευταία υπό ενότητα θα γίνει μια σύντομη αναφορά στην λειτουργία της εξωτερικής ανάθεσης εσωτερικού ελέγχου, (outsourcing) .

Επιπλέον τα δυο είδη ελέγχου συμβάλλουν στην βελτίωση του επαγγέλματος της ελεγκτικής καθώς αποτελούν δυο διαφορετικές διαδικασίες οι οποίες όμως παρουσιάζουν στενή σχέση μεταξύ τους και είναι συμπληρωματικές.

5.2 Ανάγκη Εποπτείας Εσωτερικού Ελέγχου.

Ο Εσωτερικός έλεγχος κέρδισε έδαφος με τον πέρασμα του χρόνου στις επιχειρήσεις, και πλέον αποτελεί ένα ισχυρό «όπλο» για αυτές. Παρόλα αυτά αποτέλεσε αίτια για αρκετές συγκρούσεις αλλά και συγκρίσεις ιδιαίτερα με το επάγγελμα των εξωτερικών ελεγκτών. Οι συγκρούσεις αναφέρονταν κυρίως στο αν ο εσωτερικός έλεγχος είναι αποτελεσματικός και αξιόπιστος στην ελεγκτική διαδικασία .

Την περίοδο 1988- 1992 συνέβησαν δυο σημαντικά γεγονότα τα οποία ξεκαθάρισαν το τοπίο σχετικά με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Το πρώτο συνέβη το 1988 με την θέσπιση του ελεγκτικού προτύπου 55 από το Αμερικανικό Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών, όπου αναφέρονταν βασικά στοιχεία για την δομή ενός αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου και πιο αναλυτικές οδηγίες σχετικά με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων από τους εσωτερικούς ελεγκτές, αλλά και στην περίπτωση εμπλοκής εξωτερικού ελεγκτή στην διαδικασία αυτή. Το δεύτερο γεγονός συνέβη το 1992 από την Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) όπου θεσπίστηκε μια έκθεση με ένα κοινό πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου ειδικά σχεδιασμένο να εξυπηρετεί ανάγκες όσων χρησιμοποιούν τον εσωτερικό έλεγχο αλλά και συγκεκριμένα κριτήρια για την αξιολόγηση του.

Ο εσωτερικός ελεγκτής θεωρείται πλέον ένα αναπόσπαστο κομμάτι για το σύστημα εσωτερικού ελέγχου των οικονομικών μονάδων. Οι διαδικασίες και οι αρχές που ακολουθούν δεν διαφέρουν με αυτές των εξωτερικών ελεγκτών. Οι εσωτερικοί ελεγκτές κάνουν συχνότερους ελέγχους και αυτό βοηθάει στο έργο των εξωτερικών ελεγκτών, οι οποίοι έχουν ανάγκη τις πληροφορίες τους. Όμως, για να μπορέσει ο εξωτερικός ελεγκτής να παρέχει ένα αξιόλογο και αντικειμενικό έλεγχο θα πρέπει να ελέγξει τις πληροφορίες που έχει λάβει από τους εσωτερικούς ελεγκτές ώστε να κρίνει αν είναι έμπιστες και να περιορίσει με αυτό τον τρόπο τις δίκες του ελεγκτικές διαδικασίες.

Με λίγα λόγια αν ο εξωτερικός ελεγκτής κρίνει ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της εκάστοτε οικονομικής οντότητας είναι αποτελεσματικό, αυτό θα αποτελέσει ισχυρή ένδειξη εμπιστοσύνης στο έργο των εσωτερικών ελεγκτών. Το γεγονός όμως πως ο εξωτερικός ελεγκτής θα στηριχθεί σε ένα πολύ μεγάλο ποσοστό στις πληροφορίες που θα λάβει από τους εσωτερικούς ελεγκτές δεν σημαίνει ότι θα φέρει λιγότερες ευθύνες για τις πράξεις και τις αποφάσεις του.

Σύμφωνα λοιπόν, με τα παραπάνω δημιουργείται μια ανάγκη εποπτείας του εσωτερικού ελέγχου ώστε να κριθεί αν είναι αντικειμενικός και αξιόπιστος για την επιχείρηση. Καθήκον του εξωτερικού ελεγκτή είναι να αξιολογήσει την ποιότητα και την αποδοτικότητα του εσωτερικού συστήματος ελέγχου, όπως για παράδειγμα την επάρκεια των ελεγκτικών προγραμμάτων και φύλλων εργασίας μέσω κάποιων test. Σε περίπτωση αμφιβολίας για το έργο του εσωτερικού ελεγκτή θα απαιτηθεί πιο εκτενής έλεγχος .

Μόλις ο εξωτερικός ελεγκτής επιλέξει να στηριχθεί στο έργο τους εσωτερικού ελεγκτή θα πρέπει να προβεί σε κάποιες ενέργειες , οι οποίες είναι :

1. Ο σχεδιασμός η εποπτεία και η επισκόπηση του ελέγχου
2. Την σύγκριση αποτελεσμάτων μεταξύ του εσωτερικού και του εξωτερικού ελέγχου .τα φύλλα εργασίας θα αποτελέσουν ένα μέσο ώστε να βοηθήσουν στην σύγκριση .
3. Αν κάποια θέματα ή προβλήματα που υπήρχαν σε προηγούμενες αναφορές των εσωτερικών ελεγκτών έχουν επιλυθεί.
4. Αν είναι ικανοποιητική η ανταπόκριση της διοίκησης σε θέματα του ελέγχου
5. Κατά ποσό υπάρχει η δυνατότητα ολοκλήρωσης του προγράμματος εσωτερικού ελέγχου στο διαθέσιμο χρονικό διάστημα
6. Αν ο εσωτερικός έλεγχος εκτελείται με βασικούς στόχους την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα .

5.3 Ομοιότητες Εσωτερικού –Εξωτερικού Ελέγχου.

Τα δυο είδη ελέγχου, όπως έχει αναλυθεί παραπάνω, τείνουν να έχουν κοινή βάση και σκοπό, ο οποίος είναι ο γενικός έλεγχος της εκάστοτε οικονομικής μονάδας. Παρόλα αυτά τα δυο είδη παρουσιάζουν και άλλες ομοιότητες οι οποίες θα παραπείθονται παρακάτω:

- Το επάγγελμα τόσο του εσωτερικού όσο και του εξωτερικού ελεγκτή οριοθετείτε με βάση ένα σύνολο διεθνών προτύπων ελέγχου. Τόσο ο εσωτερικός όσο και εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να υπακούν και να κατευθύνουν το έργο τους βάση των ελεγκτικών προτύπων αλλά και του Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας.

- Ο επιχειρησιακός κίνδυνος αποτελεί σημαντικό στοιχείο που επηρεάζει και τον εσωτερικό αλλά και τον εξωτερικό έλεγχο. (Sawyer, 2003).
- Η ελεγκτική ανεξαρτησία είναι χαρακτηριστικό που πρέπει να διέπει τόσο τον εσωτερικό όσο και τον εξωτερικό ελεγκτή.
- Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου ενδιαφέρει και τα δυο είδη ελεγκτών.
- Ο εσωτερικός και ο εξωτερικός ελεγκτής παρουσιάζουν τα αποτελέσματα του έργου τους μέσα από τις εκθέσεις ελέγχου (Susiu, 2008).

5.4 Διάρφορες Εσωτερικού με Εξωτερικού Ελέγχου.

Μέσα από την εκτενή βιβλιογραφία παρουσιάζονται εκτός από ομοιότητες, και πάρα πολλές διάφορες των δυο είδη ελέγχου. Με τις κυριότερες να είναι:

- **Στόχοι:** οι στόχοι των εξωτερικών ελεγκτών ορίζονται από τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Αντίθετα οι στόχοι των εσωτερικών ελεγκτών επειδή ανήκουν στο προσωπικό της ελεγχόμενης μονάδας οι στόχοι τους ορίζονται των κώδικα δεοντολογίας και την διοίκησης της επιχείρησης .
- **Πεδίο εργασίας:** οι εσωτερικοί ελεγκτές εστιάζουν σε μελλοντικά γεγονότα διότι το πεδίο εργασιών του περιλαμβάνει την οργάνωση, την βελτίωση, την διαχείριση κίνδυνων, και την εταιρική διακυβέρνηση. Από την άλλη πλευρά το έργο των εξωτερικών ελεγκτών εστιάζει σε ιστορικά δεδομένα δηλαδή στον αποκλειστικό έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.
- **Συχνότητα του ελέγχου:** είναι γνωστό πως ο εξωτερικό έλεγχος γίνεται ετήσια αντίθετα ο εσωτερικός έλεγχος, εφαρμόζεται σε όλη την χρονική περίοδο ανάλογα με τις δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας.
- **Ισχύς λογιστικού ελέγχου:** ο εσωτερικός έλεγχος καλύπτει όλες τις συναλλαγές αντίθετως ο εξωτερικός μόνο εκείνες που αφορούν στα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα και επιδόσεις.
- **Κίνδυνος:** ο κίνδυνος που αντιμετωπίζει ο εσωτερικός έλεγχος είναι αρκετά υψηλός για τον προγραμματισμό της δραστηριότητας. Ο εξωτερικός έλεγχος από την άλλη, χρησιμοποιεί τις πληροφορίες των

κινδύνων για να μπορέσει να εντοπίσει την φύση τους την χρονική περίοδο, τον έλεγχο και τις διαδικασίες που πρέπει να γίνουν σε χρηματοοικονομικής άποψης.

- **Διαφορετική προσέγγιση στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου:** οι εσωτερικοί ελεγκτές βλέπουν όλες τις πτυχές που αφορούν στο οργανωτικό κομμάτι του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου, αντίθετα οι εξωτερικοί ελεγκτές εστιάζουν μόνο στο λογιστικό - χρηματοοικονομικό τομέα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.
- **Αξιολόγηση παραγόντων κίνδυνου:** ο εσωτερικός έλεγχος λαμβάνει υπόψη αρκετούς παράγοντες κίνδυνου, όπως είναι (Colbert, 1995):
 1. Την ικανότητα την επάρκεια και την ακεραιότητα του προσωπικού.
 2. Το κλίμα ηθικής και τη πίεση της διοίκησης για επίτευξη στόχων.
 3. Τις οικονομικές καταστάσεις.
 4. Το μέγεθος, τη ρευστότητα, και την αύξηση του όγκου των συναλλαγών.
 5. Την ημερομηνία και τα αποτελέσματα των προηγούμενων λογιστικών ελέγχων.
 6. Το βαθμός μηχανογράφησης.
 7. Τη γεωγραφική διασπορά διαδικασιών
 8. Την επάρκεια και την αποτελεσματικότητα συστήματος εσωτερικού ελέγχου.
 9. Τις οργανωτικές λειτουργικές τεχνολογικές και οικονομικές αλλαγές.
 10. Αποδοχή των διαπιστώσεων του ελέγχου και τα διορθωτικά μετρά που πρέπει να ληφθούν

Ενώ ο εξωτερικός έλεγχος λαμβάνει υπόψη μόνο του κινδύνους που πρόκειται να επηρεάσουν το αντικείμενο της ελεγκτικής διαδικασίας που δεν είναι άλλο, από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

5.5 Αλληλεξάρτηση Εσωτερικού Με Εξωτερικού Ελεγκτή.

Οι εσωτερικοί και οι εξωτερικοί ελεγκτές είναι ένα απαραίτητο εργαλείο για την επιχείρηση. Τα δυο είδη ελεγκτών έχουν ξεχωριστό ρολό αλλά κοινό στόχο που είναι η διασφάλιση των συμφερόντων του ελεγχόμενου φορέα. Ο εσωτερικός ελεγκτής βοηθάει τον εξωτερικό, στο έργο του, δίνοντας του κάποιες κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με το ελεγκτικό

του έργου. Ουσιαστικά οι εξωτερικοί ελεγκτές χρησιμοποιούν συμπληρωματικά τα αποτελέσματα των εσωτερικών ελεγκτών, και αυτό σημαίνει πως η δουλειά των εσωτερικών ελεγκτών δεν μπορεί να αντικατασταθεί από ένα εξωτερικό ελεγκτή. Από την άλλη πλευρά, οι εξωτερικοί ελεγκτές υποστηρίζουν και βελτιώνουν το έργο των εσωτερικών ελεγκτών μέσα από τα διορθωτικά μετρά που προτείνουν.

Όταν μια επιχείρηση διαθέτει ένα ισχυρό σύστημα εσωτερικού ελέγχου αυτό αποτελεί ισχυρή ένδειξη ότι υπάρχει αξιοπιστία στις οικονομικές καταστάσεις, οπότε περιορίζεται με αυτό τον τρόπο οι ελεγκτικές διαδικασίες ενός εξωτερικού ελέγχου. Οι εξωτερικοί ελεγκτές μπορούν να βασίζονται στα αποτελέσματα των εσωτερικών ελεγκτών, καθώς σκοπός και των δυο είναι η εύρυθμη λειτουργία της ελεγχόμενης οντότητας. Επιπλέον, η συνεισφορά των εσωτερικών ελεγκτών αποτελεί μείωση του κόστους για τους εξωτερικούς ελέγχους. Πιο αναλυτικά ο διευθυντής του εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να καθοδηγήσει τους εξωτερικούς ελεγκτές με τέτοιο τρόπο ώστε να αποφύγει τις δίπλες προσπάθειες ελέγχων που είναι δαπανηρές για την επιχείρηση.

Παρόλα αυτά αρκετές είναι οι φορές όπως αναφέρεται και στην βιβλιογραφία που οι σχέσεις των δυο ειδών ελεγκτών δεν χαρακτηρίζονται από αμοιβαία εμπιστοσύνη. Έρευνες έδειξαν πως οι εξωτερικοί ελεγκτές δεν βασίζονταν σε μεγάλο βαθμό στο έργο των εσωτερικών, διότι οι δεύτεροι ανήκουν στο προσωπικό της επιχείρησης και το έργο τους μπορεί να επηρεαστεί από την διοίκησης της μονάδας.

Η μέχρι τώρα υπάρχουσα βιβλιογραφία υποστηρίζει πως οι εξωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να θεωρούν τους εσωτερικούς ελεγκτές ως ισοτίμους συνεργάτες που ασκούν υπεύθυνα το ελεγκτικό τους έργο με τις ίδιες τεχνικές και διαδικασίες. (Παπασταθης 2014)

Επίσης μελέτες υποστηρίζουν, πως όσοι εξωτερικοί ελεγκτές είχαν διευρύνει την εμπιστοσύνη τους στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης είχαν αξιολογήσει αποτελέσματα ως προς την λειτουργία της. (Brown 1983, Wallace 1984, Berry 1984, et. al.). Ωστόσο η εξάρτηση από τους εσωτερικούς ελεγκτές θα είναι μικρότερη αν το σύστημα εσωτερικού ελέγχου αποδειχθεί μη ανεξάρτητο από την διοίκηση της επιχείρησης.

Σε έρευνες που διεξάχθηκαν με σκοπό της εύρεσης του λόγου για τον οποίο οι εξωτερικοί ελεγκτές ήταν επιφυλακτικοί ως προς το έργο των εσωτερικών, αποδείχθηκε πως κυριώς αίτια ήταν η διαταραχή του χαρακτηριστικού της αντικειμενικότητας από τους δευτέρους. Οι εξωτερικοί ελεγκτές εξετάζουν τη φύση της προηγούμενης εργασίας που εκτελούν οι εσωτερικοί ελεγκτές, μόνο όταν η αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών είναι υψηλή.

Καταλήγουμε στο συμπέρασμα πως αναμεσα στους εσωτερικούς με τους εξωτερικούς ελεγκτές θα πρέπει να υπάρχει άμεση ανταλλαγή πληροφοριών και συνεργασίας και να συμβάλλει στο έργο τους και η Επιτροπή Ελέγχου.

5.6 Οφέλη Συνεργασίας Εσωτερικού Με Εξωτερικού Ελεγκτή.

Όπως προαναφέρθηκε από την υπάρχουσα βιβλιογραφία συμπεραίνουμε πως η συνεργασία του εσωτερικού με του εξωτερικού ελεγκτή είναι το κλειδί για την ομαλή λειτουργία της ελεγχόμενης μονάδας.

Το κύριο όφελος από την συνεργασία του εσωτερικού με του εξωτερικού ελεγκτή είναι η βελτίωση της αποτελεσματικότητας του ελέγχου και η προστασία των περιουσιακών στοιχείων από τον κίνδυνο απάτης. Έχει αποδειχθεί από αρκετές έρευνες η σημαντικότητα της συνεργασίας των δυο ειδών ελεγκτών κυρίως στον εντοπισμό της απάτης. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η ερευνά της πολυεθνικής KMPG το 2003 στις Ηνωμένες Πολιτείες όπου το 65% της απάτης ανακαλύφθηκε από εσωτερικούς ελεγκτές ενώ μόνο το 15% είχε εντοπιστεί από τους εξωτερικούς.

Αρά, ο συντονισμός και η συνεργασία δίνει την δυνατότητα στους εσωτερικούς ελεγκτές να εντοπίσουν απάτες όπως οι εξωτερικοί ελεγκτές (Schneider ,2009).

Επιπλέον τα οφέλη από την συνεργασία των ελεγκτών είναι αρκετά, όπως ότι αφορά την εξυπηρέτηση των πελατών ελέγχου, τις απάτες και τις αμοιβές ελέγχου. Τα τρία σημαντικότερα όμως αναλύονται παρακάτω. Πρώτον γίνονται ουσιαστικοί έλεγχοι και αυτό βοηθάει στην πιο εύκολη επίτευξη των οργανωτικών στόχων της επιχείρησης. Δεύτερον, όπως έχει προαναφερθεί η αντικειμενική συνεργασία οδηγεί στην μείωση των δαπανών για τους εξωτερικούς ελεγκτές. Τέλος, οι εσωτερικοί ελεγκτές αποτελούν μια ενδιάμεση επικοινωνία μεταξύ διοίκησης και εξωτερικών ελεγκτών με αποτέλεσμα να μειώνονται τυχόν διαφωνίες που μπορεί να προκύψουν σχετικά με την εφαρμογή λογιστών αρχών.(Engle, 1999).

5.7 Εξωτερική Ανάθεση Εσωτερικού Ελέγχου.

Παραδοσιακά η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου εφαρμόζονταν από το τμήμα του εσωτερικού ελέγχου που βρισκόταν εντός της επιχείρησής και ανήκε στο προσωπικό της. Τα τελευταία χρονιά υπάρχει μια αυξανόμενη τάση της ανάθεσης του εσωτερικού ελέγχου σε τρίτες ανεξάρτητες εταιρείες για τον έλεγχο των δραστηριοτήτων τους.

Ο κύριος και βασικότερος λόγος που άρχισε να συμβαίνει αυτό ήταν για την μείωση του κόστους και να λειτουργεί ο έλεγχος με άτομα ικανά και έμπειρα. Πιο συγκεκριμένα οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις δεν έχουν τους πόρους και την ικανότητα να για να στελεχώσουν τμήμα εσωτερικού ελέγχου εντός της επιχείρησής τους. Από την άλλη πλευρά μεγάλες επιχειρήσεις που μπορεί να διαθέτουν αυτή την ικανότητα υπήρχε πολύ μεγάλη πιθανότητα να μην έχουν αναπτύξει κατάλληλες μεθοδολογίες και τρόπους ώστε να εφαρμόσουν ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Σε αυτές λοιπόν τις περιπτώσεις η ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου σε εξωτερικό συνεργάτη φαντάζει η καλύτερη λύση για τις οικονομικές μονάδες.

Σε ερευνά της συμβουλευτικής εταιρείας KMPG διερευνήθηκαν τα βασικότερα πλεονεκτήματα της ανάθεσης του εσωτερικού ελέγχου. Και καταλήξαν πως είναι τα εξής (KMPG, IA, 2008) :

- Το έργο του εσωτερικού ελέγχου πλέον θα γίνεται από άρτια καταρτισμένα και έμπειρα άτομα.
- Πρόσβαση σε νέες μεθόδους, πρακτικές και τεχνολογία που είναι χρήσιμα για την οικονομική μονάδα.
- Μείωση κόστους για του ελέγχους της μονάδας.
- Περιορισμούς δαπανών από την εκμάθηση σε θέματα εσωτερικού ελέγχου
- Καλύτερη διαχείριση των πόρων του οικονομικής οντότητας, καθώς ο εξωτερικός συνεργάτης θα παρατηρήσει τις αδυναμίες της ομάδας ελέγχου και θα την στελεχώσει καλύτερα.

Σε κάθε περίπτωση όμως η εφαρμογή και η διενέργεια εσωτερικού ελέγχου γίνεται με την σωστή εφαρμογή των κατάλληλων προτύπων. Η διοίκηση της ελεγχόμενης μονάδας θα είναι υπεύθυνη για την επίβλεψη αλλά και για την διενέργεια του οποιαδήποτε ελέγχου εντός της επιχείρησής. Για να πραγματοποιηθεί αυτό προφανώς θα υπάρχει ένα άτομο που θα ανήκει στο προσωπικό της εταιρείας και θα αποτελεί τον συνδετικό κρίκο αναμεσα στην εταιρεία και τον εξωτερικό συνεργάτη. Το άτομο θα είναι υπεύθυνο στον να κατατοπίζει τον εξωτερικό συνεργάτη να

του παρέχει τις κατάλληλες πληροφορίες και να παρακολουθεί σε γενικά πλαίσια το πρόγραμμα.

Τα είδη της ανάθεσης χωρίζονται σε τέσσερις βασικούς τύπους. Η πλήρης ανάθεση είναι η εξ ολοκλήρου λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου από εξωτερικό συνεργάτη. Στην περίπτωση της μερικής ανάθεσης, η επιχείρηση διαθέτει εσωτερικό ελεγκτή/ες και ένα μέρος των διαδικασιών ελέγχου τις αναλαμβάνει ο εξωτερικός συνεργάτης. Επιπλέον, η μερική ανάθεση με συνεργασία, αφορά συγκεκριμένα ελεγκτικά έργα όπου υπάρχει συνεργασία εξωτερικού συνεργάτη με εσωτερικό ελεγκτή της εταιρείας. Τέλος, η υπερβολαβία είναι εκείνη η περίπτωση όπου ο εξωτερικός συνεργάτης αναλαμβάνει να επιτελέσει ένα συγκεκριμένο ελεγκτικό έργο το οποίο θα πρέπει να ολοκληρωθεί εντός συγκεκριμένου χρονικού διαστήματος. (Proviti Inc, 2009, Guide to Internal Audit)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Με την παρούσα εργασία έγινε πιο κατανοητός ο κλάδος της Ελεγκτικής καθώς αποσαφηνίστηκαν οι έννοιες του εσωτερικού και του εξωτερικού ελέγχου. Επίσης τονίστηκε η σημαντικότητα της συνεργασίας του εσωτερικού με του εξωτερικού ελεγκτή και αναφέρθηκαν και τυχόν αμφιβολίες που μπορεί να είχε ο εξωτερικός ελεγκτής για το έργο του εσωτερικού. Επιπλέον έγινε μια σύντομη αναφορά στην έννοια την εξωτερικής ανάθεσης του εσωτερικού ελέγχου (outsourcing) καθώς και στα πλεονεκτήματα της.

Η συνεχώς ραγδαίες μεταβολές στην οικονομία και στις επιχειρήσεις τόσο σε διεθνές όσο και σε ελληνικό επίπεδο, αλλά και γεγονότα τα οποία μπορούν να επηρεάσουν σε μεγάλο βαθμό τις οικονομικές ισορροπίες, όπως για παράδειγμα οι συγχωνεύσεις, οι χρεοκοπίες και οικονομικές κρίσεις ήταν η αίτια να εισάγουν και να εδραιώσουν την επιστήμη της Ελεγκτικής. Η Ελεγκτική αποτελεί, στην σύγχρονη εποχή των επιχειρήσεων, ένα αναπόσπαστο κομμάτι και σε συνδυασμό με την αποτελεσματική χρήση της, επωφελούνται οι εταιρίες και όλοι οι φορείς που θα συνεργαστούν με αυτήν. Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων ευνοεί πρώτα του μέτοχους σχετικά με το που θα πρέπει να επενδύσουν τα κεφάλαια τους, και υστέρτα και τους προμηθευτές που θα πρέπει να

γνωρίζουν αν του συνεφέρει η συνεργασία με την οικονομική οντότητα. Επιπλέον επωφελούνται και οι εργαζόμενοι σχετικά με το μέλλον τους στην οικονομική οντότητα, και τέλος και το κοινωνικό σύνολο όταν εντοπίζονται ατασθαλίες εις βάρος τους.

Η Ελεγκτική επιστήμη χωρίζεται κατά κύριο λόγο σε δυο ειδή ελέγχου τον εσωτερικό και τον εξωτερικό έλεγχο. Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί τμήμα ανεξάρτητο εντός της επιχείρησης και λογοδοτεί στο διοικητικό συμβούλιο σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου. Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί σημαντικό όργανο για την εύρυθμη λειτουργία της εταιρείας αλλά και την αποφυγή εκουσίων και ακουσίων λαθών καθώς και την καταπολέμηση τους. Για την αποτελεσματική λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου χρειάζονται άρτια καταρτισμένοι επαγγελματίες ελεγκτές οπου θα διασφαλίζουν την αξιοπιστία των αρχείων και θα είναι ανεξάρτητοι τηρώντας όλες τις βασικές αρχές του επαγγέλματος.

Πέρα από τον εσωτερικό έλεγχο, τεράστιο έργο πράττουν και οι εξωτερικοί ελεγκτές, οπου και αυτοί με την σειρά τους ελέγχουν αν έχουν αποτυπωθεί με σωστό τρόπο και βάση των λογιστικών αρχών τα γεγονότα στις οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης. Οι οικονομικές καταστάσεις για να αποτελούν χρήσιμο εργαλείο για την εταιρεία πρέπει να συντάσσονται και να παρουσιάζουν τα αποτελέσματα με ορθό τρόπο. Οι εξωτερικοί ελεγκτές είναι ανεξάρτητοι αξία καταρτισμένοι επαγγελματίες που προσφέρουν τις υπηρεσίες στην ελεγχόμενη μονάδα με κυριά χαρακτηριστικά τους την αντικειμενικότητα και την ακεραιότητα τους. Κύριο μέλημα των εξωτερικών ελεγκτών είναι ο έλεγχος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οικονομικής μονάδας, βασιζόμενοι σε οικονομικά στοιχεία που έχουν συγκεντρώσει ώστε να τεκμηριώνουν τα λογιστικά γεγονότα που έχουν καταγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης.

Ο εξωτερικός έλεγχος για να παρέχει όσο το δυνατόν καλύτερο έργο πρέπει να συνεργάζεται και να αντλεί πληροφορίες από τον εσωτερικό ελεγκτή. Η συνεργασία των δυο μερών είναι πολύτιμη για την εταιρεία και για την ποιότητα του ελέγχου. Επιπλέον, αναμεσα στον εσωτερικό και στον εξωτερικό ελεγκτή θα πρέπει να υπάρχει μια σχέση εμπιστοσύνης και αμοιβαίας υποστήριξης καθώς το έργο του εσωτερικού ελέγχου είναι συμπληρωματικό για τον εξωτερικό έλεγχο. Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί τμήμα της επιχείρησης αφοί οι εσωτερικοί ελεγκτές ανήκουν στο προσωπικό της επιχείρησης και αφού περνούν το μεγαλύτερο μέρος ή το σύνολο του χρόνου τους εργαζόμενοι μέσα στην εταιρεία ως εκ τούτου, έχουν μια καλύτερη εικόνα της λειτουργίας της. Σε κάθε περίπτωση λοιπόν ο εξωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να κατανοήσει και να βασιστεί στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου .

Παρόλα αυτά αν και η συνεργασία των εσωτερικών με των εξωτερικών είναι σημαντική για την οικονομική οντότητα, οι εξωτερικοί ελεγκτές φαίνονται συχνά να αμφιβάλλουν για το έργο των εσωτερικών ελεγκτών. Κυρία πηγή αμφιβολίας αποτελεί το στοιχείο της αντικειμενικότητας όπου θεωρείται ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν το ακολουθούν αφού λογοδοτούν και καλύπτουν τα συμφέροντα της διοίκησης. Αν λοιπόν, οι εξωτερικοί ελεγκτές προβούν σε μια επισκόπηση του εσωτερικού ελέγχου και αποδειχθεί ότι το έργο τους είναι κατάλληλο, τότε οι εξωτερικοί ελεγκτές θα χρησιμοποιήσουν τις πληροφορίες των εσωτερικών ελεγκτών .

Υπεύθυνος ωστόσο για τον τελικό έλεγχο είναι ο εξωτερικός ελεγκτής, άσχετα με το όγκο των πληροφοριών που άντλησε από το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης. Οι έλεγχοι που πραγματοποιούνται είναι δειγματοληπτικοί λόγω του όγκου των λογιστικών γεγονότων που συμβαίνουν καθημερινά στην εκάστοτε επιχείρηση. Η διενέργεια εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου και η συνεργασία των δυο μερών αποτελεί από μόνη της ισχυρή ένδειξη για την ορθή παρουσίαση των αποτελεσμάτων μιας χρήσης.

Η ιδανική κατάσταση είναι όταν οι εσωτερικοί και εξωτερικοί ελεγκτές επικοινωνούν κατά τακτά διαστήματα για να συζητήσουν για τα κοινά συμφέροντα τους, να επωφεληθούν από τις συμπληρωματικές τους ικανότητες, τους τομείς εμπειρογνωμοσύνης, καθώς και τις προοπτικές, να αποκτήσουν κατανόηση του πεδίου των εργασιών και τις μεθόδους του άλλου, να παρέχουν πρόσβαση σε εκθέσεις, προγράμματα και φύλλα εργασίας και να εκτιμήσουν από κοινού τους κινδύνους της ελεγχόμενης μονάδας. Μέσα σε μια οικονομική μονάδα, το ίδιο το διοικητικό συμβούλιο θα πρέπει να απαιτεί το συντονισμό και τη συνεργασία των εσωτερικών και εξωτερικών ελέγχων, έτσι ώστε να αυξηθεί η οικονομία, η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα της συνολικής ελεγκτικής διαδικασίας.

Κλείνοντας, τα τελευταία χρόνια και λόγω την ένταξης της αναπτυγμένης τεχνολογίας, προστίθενται νέες πρακτικές και μεθόδους στον ελεγκτικό κλάδο. Η ανάπτυξη της τεχνολογίας δίνει στις οικονομικές μονάδες την ευκαιρία να υπάρχει καλύτερος συντονισμός αναμεσά στα τμήματα με αποτέλεσμα να βοηθά τις ελεγκτικές διαδικασίες εσωτερικού αλλά και εξωτερικού ελέγχου. Συνεπώς, ενδιαφέρον θα ήταν να πραγματοποιηθούν μελλοντικές έρευνες όπου θα αναλύσουν και παρακολουθήσουν τις τεχνολογικές εξελίξεις στο κλάδο της ελεγκτικής ιδιαίτερα μετά το πέρας της κρίση της πανδημίας. Επιπλέον ενδιαφέρουσα πρόταση θα ήταν η διερεύνηση του συντονισμού και της συνεργασίας των εσωτερικών και των εξωτερικών ελεγκτών με αυτές τις νέες πρακτικές που έχει επιφέρει η τεχνολογία. Τέλος, να γινόταν η αποσαφήνιση των βασικών κίνητρων αλλά

και συνέπειων που θα μπορούσε να επιφέρει η ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου σε τρίτους (outsourcing).

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

1. Αληφαντής Στ. Γεώργιος, (2018) « Ελεγκτική, Βάσει των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου, Των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και Του Ν.4548/2018», Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα.
2. Βασιλείου Δημήτριος, Ηρειώτης Νικόλαος, Μενεξιάδης Μάριος, Μπάλιος Π. Δημήτριος, (2017) « Εσωτερικός Έλεγχος για Οργανισμούς και Επιχειρήσεις», Εκδόσεις ROSILI.
3. Ζωίτσας Άγγελος, (2018) « Σύγχρονη Ελεγκτική και Ελεγκτικός Κίνδυνος », Εκδόσεις Σοφία.
4. Λουμιώτης Βασίλειος, (2019) ««Εφαρμοσμένη Ελεγκτική των
5. Επιχειρήσεων», Έκδοση 2^η, Αθήνα.
6. Μπατσινίλας Ε., Πατατούκας Κ., (2012) «Σύγχρονη Ανάλυση Και Διερεύνηση Των Οικονομικών Καταστάσεων», Εκδόσεις Σταμούλης.
7. Νεγκάκης, Χ. (2015), «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Θεωρία και Εφαρμογές», Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική.
8. Νεγκάκης, Χ. Ι. & Ταχυνάκης, Π. Δ.,(2017) «Ελεγκτική: Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές». Θεσσαλονίκη: Αειφόρος Λογιστική.
9. Νεγκάκης, Χ. Ι. & Ταχυνάκης, Π. Δ., (2013) «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου, Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», Εκδόσεις, Διπλογραφία, Αθήνα.
10. Παπαστάθης, Π. Σ., (2014). Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Audit) και η Πρακτική Εφαρμογή του. Αθήνα: Παπαστάθης Παντελής.
11. Τσακλαγκάνος, Α. Α. & Σπαθής, Χ. Θ., (2015). «Ελεγκτική.», Εκδόσεις , Αφοί Κυριακίδη Α.Ε, Θεσσαλονίκη.

EENH

1. Al-ahdal, Waleed M., and Hafiza Aishah Hashim. "Impact of audit committee characteristics and external audit quality on firm performance: evidence from India." *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society* (2021).
2. Albawwat, Ibrahim Emair. "External auditors' reliance on the internal audit functions and audit fees." *Global Business and Economics Review* 26.4 (2022): 436-456.
3. Albitar, Khaldoon, et al. "Auditing in times of social distancing: The effect of COVID-19 on auditing quality." *International Journal of Accounting & Information Management* (2020).
4. Al-Sukker, Ashraf, et al. "External auditor reliance on the work of the internal audit function in Jordanian listed companies." *International Journal of Auditing* 22.2 (2018): 317-328.
5. Alzeban, Abdulaziz, and David Gwilliam. "Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector." *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 23.2 (2014): 74-86.
6. Argento, Daniela, et al. "Reliance on the internal auditors' work: experiences of Swedish external auditors." *Journal of Management Control* 29.3 (2018): 295-325.
7. Appelbaum, Deniz A., Alex Kogan, and Miklos A. Vasarhelyi. "Analytical procedures in external auditing: A comprehensive literature survey and framework for external audit analytics." *Journal of Accounting Literature* (2018).
8. Bame-Aldred, Charles W., et al. "A summary of research on external auditor reliance on the internal audit function." *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 32. Supplement 1 (2013): 251-286.

9. Bauer, Tim D., Kerry A. Humphreys, and Ken T. Trotman. "Group judgment and decision making in auditing: Research in the time of COVID-19 and beyond." *AUDITING: A Journal of Practice & Theory* 41.1 (2022): 3-23.
10. Berger, David, Mark Edmonds, and Marc Ortegren. "Internal audit standard compliance, potentially competing duties, and external auditors' reliance decision." *Journal of Corporate Accounting & Finance* 31.1 (2020): 112-124.
11. Berry, L. E. "The internal and external auditors' new coordinated environment." *The Internal Auditor* (1985): 57-60.
12. Brody, Richard G. "External auditors' willingness to rely on the work of internal auditors: The influence of work style and barriers to cooperation." *Advances in Accounting* 28.1 (2012): 11-21.
13. Brown, R.P., (1983) "Independent auditor judgment in the evaluation of internal audit functions", *Journal of Accounting Research*, no. 2, pp. 444-55.
14. Burt, Ian. "An understanding of the differences between internal and external auditors in obtaining information about internal control weaknesses." *Journal of management accounting research* 28.3 (2016): 83-99.
15. Chalmers, Keryn, David Hay, and Hichem Khlif. "Internal control in accounting research: A review." *Journal of Accounting Literature* (2018).
16. Chambers, Andrew D., and Marjan Odar. "A new vision for internal audit." *Managerial auditing journal* (2015).
17. Chang, Yu-Tzu, et al. "The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance." *Journal of Contemporary Accounting & Economics* 15.1 (2019): 1-19.
18. Colbert, J. L. "Risk: internal and external auditors operate from two different, official definitions of risk", *Internal Auditor*, (1995).

19. Čular, Marko, Sergeja Slapničar, and Tina Vuko. "The effect of internal auditors' engagement in risk management consulting on external auditors' reliance decision." *European Accounting Review* 29.5 (2020): 999-1020.
20. Davidson, Bruce I., Naman K. Desai, and Gregory J. Gerard. "The effect of continuous auditing on the relationship between internal audit sourcing and the external auditor's reliance on the internal audit function." *Journal of Information Systems* 27.1 (2013): 41-59.
21. Deribe, Wubishet Jemaneh, and Dereje Getachew Regasa. "Factors determining internal audit quality: Empirical evidence from Ethiopian commercial banks." *Research Journal of Finance and Accounting* 5.23 (2014): 86-95.
22. Drogalas, George, et al. "The effect of internal audit effectiveness, auditor responsibility and training in fraud detection." *Accounting and Management Information Systems* 16.4 (2017): 434-454.
23. Engle, Terry J. "Managing external auditor relationships." *Internal Auditor* 56.4 (1999): 65-65.
24. Eulerich, Marc, Martin Wagener, and David A. Wood. "Evidence on Internal Audit Quality from Transitioning to Remote Audits because of COVID-19." *Journal of Information Systems* (2022).
25. Fayi, Salem M. AL. "Internal audit quality and resistance to pressure." *Journal of Money and Business* (2022).
26. Georghe Susiu, "Similitaries and differences between internal auditing, Internal Public Auditing and other services" university of Craiora *Annals of computational economics*, May 2008
27. Gramling, Audrey, and Arnold Schneider. 2018. "Effects of Reporting Relationship and Type of Internal Control Deficiency on Internal Auditors' Internal Control Evaluations." *Managerial Auditing Journal* 33: 318–35.

28. Gullkvist, Benita, and Annukka Jokipii. "Perceived importance of red flags across fraud types." *Critical Perspectives on Accounting* 24.1 (2013): 44-61.
29. Halbouni, Sawsan Saadi. "The Role of Auditors in Preventing, Detecting, and Reporting Fraud: The Case of the United Arab Emirates (UAE)." *International Journal of Auditing* 19.2 (2015): 117-130.
30. Jacky, Yeamin, and Noor Adwa Sulaiman. "The use of data analytics in external auditing: a content analysis approach." *Asian Review of Accounting* (2022).
31. Jeppesen, Kim K. "The role of auditing in the fight against corruption." *The British Accounting Review* 51.5 (2019): 100798
32. Kassem, Rasha, and Andrew W. Higson. "External auditors and corporate corruption: implications for external audit regulators." *Current Issues in Auditing* 10.1 (2016): P1-P10.
33. KMPG, 2008. *The case for Sourcing Internal Audit*.
34. Mat Zain, Mazlina, Mahbub Zaman, and Zulkiflee Mohamed. "The effect of internal audit function quality and internal audit contribution to external audit on audit fees." *International journal of auditing* 19.3 (2015): 134-147.
35. Mattingly, L. A. "Formation and development of the Institute of Certified Public Accountants of Greece." *The Accounting Review* 39.4 (1964): 996.
36. Meigs, W., J. Larsen, and R. Meigs. "ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ." (1984). Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα
37. Mihret, Dessalegn Getie, and Aderajew Wondim Yismaw. "Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study." *Managerial auditing journal* (2007).
38. Morais, Georgina, and Mário Franco. "Deciding factors in cooperation and trust between internal and external auditors in

organizations: An exploratory analysis." *International journal of auditing* 23.2 (2019): 263-278

39. Mubako, Grace. "Internal audit outsourcing: A literature synthesis and future directions." *Australian Accounting Review* 29.3 (2019): 532-545.
40. Petraşcu, Daniela, and Alexandra Tieanu. "The role of internal audit in fraud prevention and detection." *Procedia Economics and Finance* 16 (2014): 489-497.
41. Rizki, Ahmad, and Mark Turner. "How do public sector auditors perceive the concept and practice of auditor Independence? Evidence from Indonesia." *Asia Pacific Journal of Public Administration* (2022): 1-18.
42. Saidin, Siti Zabedah. "Does reliance on internal auditors' work reduced the external audit cost and external audit work?." *Procedia-Social and Behavioral Sciences* 164 (2014): 641-646.
43. Sawyer, Lawrence B., M. DITTENHOFER, and J. SCHEINER. "Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing. The Institute of Internal Auditors." Altamonte Springs (2003).
44. Schneider, Arnold. "The nature, impact and facilitation of external auditor reliance on internal auditing." *Academy of Accounting and Financial Studies Journal* 13.4 (2009): 41.
45. Tepalagul, Nopmanee, and Ling Lin. "Auditor independence and audit quality: A literature review." *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 30.1 (2015): 101-121.
46. Turpen, Richard, and Haley Dyer. "Working with external auditors: a successful relationship between internal and external auditors depends on collaboration and open communication to achieve the shared goal of effective audit service." *Internal Auditor* 72.1 (2015): 17-19.
47. Ugoani, John, and Grace Iyi Ibeenwo. "External Audit Process Failures: Unethical Practices and Business Demise." *Business, Management and Economics Research* 8.1 (2022): 1-11.

48. Wallace, W., (1984) "Time Series Analysis of the Effect of Internal Audit Activities on External Audit Fees" The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
49. Younas, A., and A. A. Kassim. "Essentiality of internal control in Audit process." International Journal of Business and Applied Social Science 5.11 (2019): 1-6.

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

- www.hiia.gr – *Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών.*
- [Φορολογία - Λογιστική - Φορολογική νομοθεσία - εργατική και ασφαλιστική ενημέρωση \(taxheaven.gr\)](http://taxheaven.gr)
- [Αρχική - ΣΩΜΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ \(soel.gr\)](http://soel.gr)
- [Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - Home \(coso.org\)](http://coso.org)
- [Ifac.com](http://ifac.com)
- [Home | The Institute of Internal Auditors | The IIA](http://www.theia.org)
- [WIPO - World Intellectual Property Organization](http://www.wipo.int)
- <https://elte.org.gr/>

