



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

Διπλωματική Εργασία

Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΕ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ  
ΣΤΟΙΧΕΙΑ: Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

της

ΜΑΡΙΑΣ ΔΕΑ του ΠΑΥΛΟΥ

Επιβλέπων Καθηγητής: Ταχυνάκης Παναγιώτης

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

Θεσσαλονίκη 2018

*Η διπλωματική αυτή εργασία αφιερώνεται με εξαιρετική αγάπη στους γονείς μου, Παύλο και Βιργινία Δέα, στην αγαπημένη μου γιαγιά Αγαθή, στον αδερφό μου Χρήστο και στον σύζυγο μου Ιωάννη για την αμέριστη υποστήριξή τους, ηθική και οικονομική, στην εκπλήρωση των σπουδών μου.*

*Η πολύτιμη βοήθεια και υποστήριξή τους σε όλα τα επίπεδα, αποτελούν για μένα ανεκτίμητο οδηγό στην πορεία τόσο της επαγγελματικής, όσο και της προσωπικής μου ζωής.*

## Ευχαριστίες

Η εκπόνηση της παρούσας διπλωματικής εργασίας προέκυψε στα πλαίσια των καθηκόντων μου στο Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα Σπουδών στην « Λογιστική και Χρηματοοικονομική» με κατεύθυνση «Λογιστική» του Πανεπιστημίου Μακεδονίας. Με την ολοκλήρωση της φοιτήσεώς μου στο τμήμα αισθάνομαι την ανάγκη να ευχαριστήσω τους καθηγητές μου, οι οποίοι μου παρείχαν όλη αυτή την καινούρια για μένα γνώση

Θα ήθελα, λοιπόν, να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Παναγιώτη Ταχυνάκη για την καθοδήγησή του, με τις γνώσεις του τις υποδείξεις, παρατηρήσεις και συμβουλές, στην εκπόνηση της εν λόγω διπλωματικής εργασίας.

Επίσης, θα ήθελα να εκφράσω τις ειλικρινείς ευχαριστίες μου στην οικογένεια μου για την στήριξη και αγάπη που μου παρείχε καθ' όλη την διάρκεια των σπουδών μου, και που συνεχίζει να μου παρέχει καθημερινά.

Τέλος, θα ήθελα να πω ένα μεγάλο ευχαριστώ στην γιαγιά μου Αγαθή, η οποία σε κάθε εξεταστική βρισκόταν δίπλα μου, βοηθώντας με, δίνοντας μου κουράγιο και κρατώντας μου συντροφιά μέχρι πρωίας.

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Μέσα σε ένα ταχέως μεταβαλλόμενο οικονομικό, κοινωνικό, πολιτικό και τεχνολογικό περιβάλλον, μέσα σε περίοδο εξελίξεων, έντονου ανταγωνισμού και παγκοσμιοποίησης των αγορών, αποτελεί επιτακτική ανάγκη οι επιχειρήσεις να υιοθετήσουν ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου ώστε να παρακολουθούν, να ελέγχουν και να αξιολογούν τις δραστηριότητες τους.

Καθώς ο κλάδος των επιχειρήσεων καλύπτει το μεγαλύτερο τμήμα των οικονομικών και εμπορικών δραστηριοτήτων παγκοσμίως και πρόκειται για ένα ευαίσθητο σύστημα με παγκόσμια εμβέλεια, το οποίο επηρεάζει όχι μόνο το εθνικό επίπεδο οικονομίας αλλά και ολόκληρο τον παγκόσμιο χρηματοοικονομικό χάρτη, ενδεχόμενη λανθασμένη διαχείριση, κακοδιαχείριση ή απάτη έχει αντίκτυπο τόσο στην ίδια την επιχείρηση όσο και στις συνδεόμενες με αυτή αλλά και στην οικονομία γενικότερα.

Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου άπτεται επί του συνόλου των λειτουργιών και δραστηριοτήτων μίας επιχείρησης, ελέγχοντας, εξετάζοντας, προλαμβάνοντας γεγονότα και ενημερώνοντας την Διοίκηση για την σύμφωνη με τις οδηγίες λειτουργία, για τυχόν ατασθαλίες, λάθη και ελλείψεις. Αναλαμβάνει ένα ρόλο συμβούλου χωρίς να υποκαθιστά τη διοίκηση και λειτουργεί αφενός αποτρεπτικά και προληπτικά και αφετέρου πληροφοριακά και συμβουλευτικά.

Ένα τμήμα του εσωτερικού ελέγχου σε μία επιχείρηση είναι και ο εσωτερικός έλεγχος των αποθεμάτων της. Τα αποθέματα αποτελούν έναν από τους σημαντικότερους λογαριασμούς ενεργητικού και ο εσωτερικός έλεγχος αποσκοπεί στη διαφύλαξη, ορθή διαχείριση και προστασία τους. Συνεπώς, ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί ένα μέσο διαφύλαξης της εταιρικής περιουσίας, προφύλαξης από επιχειρηματικούς κινδύνους, αντιμετώπισης λαθών – ατασθαλιών και συμβουλευτικής της Διοίκησης,

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Ευχαριστίες.....	iii
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	iv
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
1.1 Εισαγωγή .....	1
1.2 Σκοπός .....	2
1.3 Δομή .....	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ.....	4
2.1 Εισαγωγή .....	4
2.2 Έρευνες σχετικές με τον εσωτερικό έλεγχο των επιχειρήσεων .....	4
2.3 Έρευνες σχετικές με τον εσωτερικό έλεγχο των αποθεμάτων.....	13
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ: ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ .....	19
3.1 Ελεγκτική.....	19
3.2 Εννοιολογική οριοθέτηση την ελεγκτικής .....	20
3.3 Αντικείμενο και βασικοί σκοποί του ελέγχου .....	22
3.4 Η διάκριση (τα είδη) των ελέγχων .....	22
3.5 Εννοιολογικός προσδιορισμός εσωτερικού ελέγχου .....	24
3.6 Διάκριση της έννοιας εσωτερικός έλεγχος.....	25
3.7 Σκοποί και στόχοι εσωτερικού ελέγχου .....	25
3.8 Αρμοδιότητες Και Αρχές Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου .....	26
3.9 Αναγκαιότητα εσωτερικού ελέγχου.....	29
3.10 Εσωτερικός ελεγκτής .....	31
3.11 Μειονεκτήματα εσωτερικού ελεγκτή.....	33
3.12 Είδη εσωτερικού ελέγχου .....	34
3.13 Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας και Ηθικής, Code Of Ethics ....	37
3.14 Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου.....	40
3.15 Κατηγορίες Διεθνών Προτύπων .....	44

3.16 Βήματα Διενέργειας Εσωτερικού Ελέγχου .....	46
3.17 Μέθοδοι συσσώρευσης αποδεικτικών στοιχείων .....	51
3.18 Τύποι αποδεικτικών στοιχείων ελέγχου .....	52
3.19 Δικλείδες ασφαλείας .....	52
3.20 Δειγματοληψία και εσωτερικός έλεγχος .....	54
3.21 Φύλλα εργασίας .....	56
3.22 Σύνοψη .....	58
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ .....	59
4.1 Εισαγωγή .....	59
4.2 Ορισμός αποθεμάτων .....	60
4.3 Κατηγορίες αποθεμάτων βάσει αιτίας δημιουργίας .....	62
4.4 Σημασία αποθεμάτων για τους ελεγκτές.....	64
4.5 Εσωτερικός Έλεγχος Αποθεμάτων .....	65
4.6 Βασικοί σκοποί του εσωτερικού ελέγχου των αποθεμάτων είναι: .....	65
4.7 Αρμοδιότητες εσωτερικού ελεγκτή .....	66
4.8 Μέτρα .....	67
4.9 Ελεγκτικές διαδικασίες συστήματος εσωτερικού ελέγχου αποθεμάτων ..	68
4.10 Πηγές αποδεικτικών στοιχείων.....	71
4.11 Απογραφή Αποθεμάτων .....	72
4.12 Φυσική Απογραφή Αποθεμάτων .....	74
4.13 Αποτίμησης αποθεμάτων βάσει ΕΛΠ.....	74
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5ο ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΜΕΛΕΤΗ .....	76
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	80

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

### 1.1 Εισαγωγή

Στον πυρήνα ενός ελεύθερου παγκοσμιοποιημένου επιχειρηματικού συστήματος βρίσκεται η ανεμπόδιστη και ελεύθερη ροή αξιόπιστων οικονομικών πληροφοριών βάσει των οποίων επενδυτές, πιστωτές και διάφοροι οργανισμοί λαμβάνουν αποφάσεις για την κατανομή και επένδυση των πόρων τους. Η αναγκαιότητα για έλεγχο της λειτουργίας και της διαχείρισης των ξένων περιουσιών και των διαφόρων οικονομικών οντοτήτων, οφείλεται στις ατέλειες της ανθρώπινης φύσης. Τα διάφορα χρηματοοικονομικά σκάνδαλα (Enron, Parmalat κα) που απασχόλησαν κατά καιρούς την διεθνή οικονομία ανέδειξαν την αναγκαιότητα για αποτελεσματικό έλεγχο και εποπτεία.

Οι με ραγδαίους ρυθμούς εξελίξεις<sup>1</sup> σε επίπεδο τόσο τοπικό – εθνικό όσο και σε παγκόσμιο, η απελευθέρωση των αγορών, η τάση για ιδιωτικοποιήσεις, η επέκταση, οι εξαγορές και οι συγχωνεύσεις των επιχειρήσεων, η αστάθεια σε διάφορες οικονομικές συνθήκες, η ανάπτυξη νέων αγορών χρήματος, προϊόντων και υπηρεσιών, η ελλιπής οργανωτική υποδομή των επιχειρήσεων, οι νέες τεχνολογίες και γενικότερα οι νέες προκλήσεις σε παγκόσμιο επίπεδο, αποτελούν μία πολυσύνθετη πραγματικότητα, γεγονός που προβληματίζει τις διοικήσεις και τις φέρνει αντιμέτωπες στο παγκόσμιο σκηνικό αναζητώντας λύσεις μέσω νέων τρόπων άσκησης διοίκησης. Οι προκλήσεις πολλαπλασιάζονται καθώς η επιτυχία ή αποτυχία των επιχειρήσεων εξαρτάται από την σωστή ή όχι διαχείριση του επιχειρησιακού κινδύνου, η οποία και οδηγεί σε ανταγωνιστικό πλεονέκτημα ή όχι.

Μέσα σε αυτό το κλίμα ο ρόλος του ελεγκτή και της ελεγκτικής αυξάνεται συνεχώς τόσο για τον ιδιωτικό όσο και για τον δημόσιο τομέα, τόσο σε εθνικό όσο και σε υπερεθνικό επίπεδο.

---

<sup>1</sup> Παπαστάθης Π, *Ο σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις Επιχειρήσεις Οργανισμούς και η Πρακτική Εφαρμογή του*, τόμος Α', Αθήνα, Εκδόσεις ΟΠΑΠ, 2003, σελ 21

Οι επενδυτές και οι ενδιαφερόμενοι απαιτούν βάσιμες πληροφορίες αναφορικά με την οργανωτική δομή, τη συμμόρφωση με τις οργανωτικές πολιτικές της επιχείρησης και την έγκυρη ενημέρωση των οικονομικών καταστάσεων. Η ελεγκτική συμβάλλει σε αυτές τις ζωτικής σημασίας πληροφορίες, παρέχοντας ανεξάρτητες εκτιμήσεις και εκθέσεις, με τις οποίες αξιολογεί τις οικονομικές καταστάσεις, την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα κάθε επιχείρησης. Η ελεγκτική επιστήμη παίζει εξέχοντα ρόλο καθώς ενημερώνει όχι μόνο τους άμεσα ενδιαφερομένους, ήτοι το διευθυντικό και διοικητικό προσωπικό της επιχείρησης, αλλά και τρίτα μέρη. Κατ' αυτό τον τρόπο έκαστος δύναται να έχει άμεση και ανεμπόδιστη οικονομική πληροφόρηση η οποία βασίζεται σε ένα οργανωμένο σύστημα λογιστικής παρακολούθησης και στον έλεγχο των διαφόρων λειτουργιών και διεργασιών που λαμβάνουν χώρα στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Ακόμη, καθώς ο πειρασμός για καταχρήσεις και απόκρυψη στοιχείων και απάτες εντείνεται εξαιτίας της απληστίας, οι έλεγχοι που πραγματοποιούνται από τα ελεγκτικά κλιμάκια αποδεικνύονται σωτήριοι για τις επιχειρήσεις.

Έργο του εσωτερικού ελέγχου είναι ακριβώς αυτή η ικανοποίηση πληροφόρησης καθώς όπως ορίζεται και στα διεθνή πρότυπα (International Standards)<sup>2</sup>, «ο Εσωτερικός Έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη, αντικειμενική και συμβουλευτική δραστηριότητα σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες μιας επιχείρησης ή οργανισμού. Επίσης να βοηθά την επιχείρηση να εκπληρώσει τους σκοπούς της, προσφέροντάς της μια συστηματική αυστηρή προσέγγιση, αποτιμώντας και βελτιώνοντας την αποτελεσματικότητα της διαχείρισης του επιχειρηματικού κινδύνου (risk management), των εσωτερικών ελέγχων (controls) και της εταιρικής διακυβέρνησης (corporate governance)».

## 1.2 Σκοπός

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής είναι η ανάδειξη του τρόπου πραγματοποίησης και της σημασίας του εσωτερικού ελέγχου και του εσωτερικού ελέγχου των αποθεμάτων για τις επιχειρήσεις και του τρόπου αντιμετώπισης αδυναμιών ή δυσλειτουργιών, μέσα από μια βιβλιογραφική επισκόπηση που προσεγγίζει θεωρητικά το θεσμικό πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου, αλλά και μέσα από την αρθρογραφική επισκόπηση η οποία με έρευνες και μελέτες αναφορικά με τον εσωτερικό έλεγχο και τον έλεγχο των αποθεμάτων καταδεικνύει την

---

<sup>2</sup> Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, <https://www.hiia.gr/>, 2018



σημασία του, καθώς και μέσα από την μελέτη των κύριων διαδικασιών και σταδίων του εσωτερικού ελέγχου, των συστημάτων και των αποτελεσμάτων που επιφέρουν.

Η σπουδαιότητα του εσωτερικού ελέγχου έγκειται στην χρησιμότητα του ως ένα από τα βασικότερα εργαλεία ελέγχου και πληροφόρησης της διοίκησης αναφορικά με όσα λαμβάνουν χώρα σε αυτή. Οι διοικήσεις των εταιριών πρέπει να λάβουν σοβαρά υπόψη τη αναγκαιότητα του και να προβούν στην θεσμοθέτηση εργασιών εσωτερικού ελέγχου αλλά ακόμη καλύτερα στην δημιουργία αυτόνομου τμήματος εντός της επιχείρησης εσωτερικού ελέγχου. Συνεπώς, η εργασία αυτή είναι χρήσιμη και σημαντική στο να καταδείξει αυτήν ακριβώς την ανάγκη ύπαρξης εσωτερικού ελέγχου στις εταιρίες.

Ακόμη, η εργασία στοχεύει να διαμορφώσει μία πλήρη εικόνα αναφορικά με τον εσωτερικό έλεγχο, να αποτυπωθούν οι εφαρμογές των ελεγκτικών διαδικασιών και άρα να διαπιστωθούν τα σημεία που συναντώνται συχνότερα λάθη και παραλείψεις και να αποτελέσει έτσι έναν οδηγό για τον αναγνώστη στα κυριότερα σημεία εστίασης του εσωτερικού ελέγχου.

Τα συμπεράσματα στα οποία καταλήγουμε είναι βασισμένα στην αξιολόγηση της βιβλιογραφίας και της αρθρογραφίας και αποσαφηνίζεται τελικώς η σημασία του εσωτερικού ελέγχου για την διοίκηση μίας σύγχρονης οικονομικής οντότητας.

### **1.3 Δομή**

Η παρούσα διπλωματική ξεκινά στο πρώτο μέρος με μια εισαγωγή και γενικότερη αναφορά στον κλάδο της ελεγκτικής και στην ιστορική διαδρομή της έως και την ίδρυση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών στην Ελλάδα για πρώτη φορά. Το δεύτερο μέρος, που αποτελείται από την αρθρογραφική επισκόπηση, εξετάζει διάφορες έρευνες που έχουν γίνει κατά καιρούς και αφορούν τόσο τον εσωτερικό έλεγχο όσο και τον εσωτερικό έλεγχο των αποθεμάτων.

Στο τρίτο μέρος αναπτύσσεται διεξοδικά το θεσμικό πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου, τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα και τα μέτρα, και το οποίο συνεχίζει στο τέταρτο μέρος πιο εξειδικευμένα αναφορικά με τον εσωτερικό έλεγχο των αποθεμάτων στις επιχειρήσεις. Τέλος, στο πέμπτο μέρος αναφέρονται τα συμπεράσματα και οι διαπιστώσεις σχετικά με το εξεταζόμενο θέμα και γίνονται ορισμένες προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο

### ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

#### 2.1 Εισαγωγή

Καθότι οι εξελίξεις στην σύγχρονη οικονομία είναι αδιάκοπες και οι οικονομικές οντότητες διευρύνονται, μαζί όμως με αυτές εντείνεται και ο ανταγωνισμός αλλά και οι παρατυπίες, πολλοί ερευνητές και μελετητές ασχολήθηκαν με το ζήτημα του εσωτερικού ελέγχου των επιχειρήσεων και των αποθεμάτων προκειμένου να εξετάσουν, διερευνήσουν, διαπιστώσουν και συμπεράνουν τα βασικά χαρακτηριστικά του εσωτερικού ελέγχου, την αλληλεπίδρασή του με τον εξωτερικό έλεγχο και την συσχέτιση του με τις ανάγκες της εκάστοτε εξεταζόμενης μονάδας ή γενικότερα των εξεταζόμενων οικονομιών.

Αντικείμενο της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι ο εσωτερικός έλεγχος των επιχειρήσεων και των αποθεμάτων. Για την συγγραφή της εργασίας έγινε επισκόπηση σε άρθρα και σε διεθνή επιστημονικά περιοδικά καθώς και στο διαδίκτυο ως πηγές για την άντληση σχετικής με το θέμα αρθρογραφίας. Η επισκόπηση της αρθρογραφίας σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο και τον εσωτερικό έλεγχο των αποθεμάτων θα παράσχει το κατάλληλο υλικό το οποίο αξίζει να σημειωθεί και να αναφερθεί. Παρακάτω αναφέρονται σχετικές έρευνες και οι οποίες έλαβαν χώρα κατά το διάστημα 2000-2018.

#### 2.2 Έρευνες σχετικές με τον εσωτερικό έλεγχο των επιχειρήσεων

Ο Abdulaziz Alzeban (2018)<sup>3</sup>, στην μελέτη αυτή επιχειρεί να αναλύσει κατά πόσον ο εσωτερικός έλεγχος επηρεάζει την επιτυχή εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, ιδίως μετά την υποχρεωτική υιοθέτηση των Προτύπων στη Σαουδική Αραβία και εξετάζει την ετοιμότητα των τμημάτων εσωτερικού ελέγχου του Βασιλείου να υιοθετήσουν τα ΔΠΧΠ στο σύνολό τους, όπως απαιτείται, μέχρι τον Ιανουάριο

---

<sup>3</sup> Abdulaziz Alzeban, (2018) "The association between internal audit department characteristics and IFRS compliance", Asian Review of Accounting, Vol. 26 Issue: 3, pp.336-358

του 2017. Η συλλογή των δεδομένων έγινε την διετία 2014-2016, δύο έτη πριν την εφαρμογή των ΔΠΧΑ, από 78 εσωτερικούς ελεγκτές εισηγμένων εταιριών στην Σαουδική Αραβία και από τις ετήσιες οικονομικές αναφορές των εταιριών αυτών. Τα αποτελέσματα έδειξαν σημαντικό βαθμό σύνδεσης μεταξύ της ετοιμότητας για εφαρμογή των ΔΠΧΑ, του μεγέθους του εσωτερικού ελέγχου και της εκπαίδευσης-κατάρτισης του προσωπικού για τον εσωτερικό έλεγχο. Για τις επιχειρήσεις που υιοθέτησαν τα ΔΠΧΑ κατά την περίοδο πριν την υποχρεωτική εφαρμογή, ο εσωτερικός έλεγχος είναι αδύναμος στην παρακολούθηση των δραστηριοτήτων. Σε συνέχεια αυτού, η υιοθέτηση και εφαρμογή των ΔΠΧΑ είναι πιθανό να είναι περισσότερο αποτελεσματική όταν ο εσωτερικός έλεγχος δίνει αναφορά απευθείας στην ελεγκτική επιτροπή παρά στην διοίκηση της εταιρίας.

Οι Rönkkö et al. (2017)<sup>4</sup> ερευνούν τον τρόπο με τον οποίο οι διάφορες πτυχές της ιδιοκτησιακής δομής επηρεάζουν την εθελοντική χρήση του εσωτερικού ελέγχου. Ενώ η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου έχει καταστεί κεντρικό στοιχείο της εταιρικής διακυβέρνησης και τα παρελθόντα λογιστικά σκάνδαλα, όπως η Enron, η Parmalat, η Ahold και η Lehman Brothers, έχουν τονίσει το ρόλο του εσωτερικού ελέγχου ως ζωτικής σημασίας εταιρική λειτουργία, ενώ η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου παρέχει σημαντικά οφέλη στους οργανισμούς όσον αφορά τη βελτίωση των διαδικασιών διακυβέρνησης, την ανίχνευση της απάτης και τη μείωση των τελών ελέγχου, φαίνεται ότι λιγότερο από το ήμισυ των επιχειρήσεων επιλέγουν οικειοθελώς να χρησιμοποιούν τον εσωτερικό έλεγχο. Τα δεδομένα λήφθηκαν από 107 φιλανδικές επιχειρήσεις εισηγμένες στον NASDAQ OMX Helsinki. Στην Φιλανδία η χρήση του εσωτερικού ελέγχου είναι εθελοντική, σε αντίθεση με άλλες χώρες όπου είναι υποχρεωτική για τις εισηγμένες εταιρίες, οπότε το δείγμα της έρευνας είναι κατάλληλο για τους σκοπούς αυτής. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι ενώ είναι αναγνωρισμένη η συμβολή του εσωτερικού ελέγχου στην σωστή εταιρική διακυβέρνηση και παρόλα τα πιθανά οφέλη, πλεονεκτήματα και τις προτάσεις των ρυθμιστικών αρχών, λιγότερο από τις μισές εταιρείες που εξετάστηκαν σε αυτή την έρευνα δείχνουν να χρησιμοποιούν οικειοθελώς τον εσωτερικό έλεγχο. Ακόμη παρατηρήθηκε ότι ενώ υπάρχουν έρευνες που διερευνούν τους καθοριστικούς παράγοντες του εσωτερικού ελέγχου, όπως είναι το μέγεθος της εταιρίας, η δέσμευση στην διαχείριση κρίσεων, η ύπαρξη μιας επιτροπής ελέγχου και ενός ανεξάρτητου προέδρου, οι συνέπειες της ιδιοκτησιακής δομής στην χρήση του εσωτερικού ελέγχου έχουν μείνει ανεξερεύνητες, κάτι που θεωρήθηκε ως μεγάλο

---

<sup>4</sup> Jaakko Rönkkö, Mikko Paananen, Jarmo Vakkuri (2017) Exploring the determinants of internal audit: Evidence from ownership structure. International Journal of Auditing : October 2017 Volume 22, Issue 1

ερευνητικό χάσμα, καθότι η ιδιοκτησιακή δομή τείνει να διαμορφώνει και την συμπεριφορά της εκάστοτε επιχείρησης. Οι καθοριστικοί παράγοντες ιδιοκτησίας που εξετάστηκαν σε αυτή τη μελέτη περιλαμβάνουν την ξένη ιδιοκτησία, την κρατική ιδιοκτησία, τη διασπορά ιδιοκτησίας και την επιρροή ενός μόνο ισχυρού μετόχου. Τέλος, εξάγονται πέντε βασικά συμπεράσματα: α) η δομή ιδιοκτησίας γενικά επηρεάζει τη χρήση του εσωτερικού ελέγχου, β) η κρατική ιδιοκτησία αυξάνει την πιθανότητα να χρησιμοποιεί μια επιχείρηση εσωτερικό έλεγχο, γ) όσο πιο διαδεδομένη είναι η δομή ιδιοκτησίας, τόσο πιο πιθανό είναι ότι η επιχείρηση χρησιμοποιεί τον εσωτερικό έλεγχο, δ) ένα υψηλό ποσοστό ξένης ιδιοκτησίας αυξάνει την πιθανότητα χρήσης εσωτερικού ελέγχου και ε) δεν υποστηρίζεται η θεωρία ότι οι ισχυροί, συγκεντρωμένοι μέτοχοι ενδέχεται να μειώσουν την έμφαση στη χρήση του εσωτερικού ελέγχου όταν η παρατηρησιμότητα του διαχειριστή αυξάνεται, αλλά για αυτό το συμπέρασμα προτείνεται περαιτέρω έρευνα.

Ο Mohammed Ahmad Naheem, (2016)<sup>5</sup> στην μελέτη του επιχείρησε να συσχετίσει την λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου με την καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες – AML και τις παραλήψεις σε ένα παγκόσμιο τραπεζικό σύστημα. Η παγκοσμιοποίηση των τραπεζικών λειτουργιών αλλά ταυτόχρονα και του οικονομικού εγκλήματος προϋποθέτει την ανάπτυξη και του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου προκειμένου να μειωθούν τυχόν αδυναμίες στη ήδη υπάρχουσα δομή. Στην έρευνα χρησιμοποιήθηκαν έμμεσα δεδομένα για την ανάλυση προβλημάτων λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου τόσο θεωρητικής όσο και εμπειρικής φύσεως. Τα αποτελέσματα που προέκυψαν από την έρευνα έδειξαν ότι για να λειτουργήσει αποτελεσματικά ο εσωτερικός έλεγχος σε ένα παγκοσμιοποιημένο τραπεζικό και κανονιστικό σύστημα, και ιδίως αναφορικά με την καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομη δραστηριότητα, πρέπει να αποκτήσει νέα προσέγγιση. Προτείνει την ανάπτυξη περιφερειακών επιτροπών ελέγχου και την απομάκρυνση διλλημάτων για εσωτερικό έλεγχο.

Η Lament, (2014)<sup>6</sup>, στην έρευνα που διεξήγαγε, αντιμετωπίζει τον εσωτερικό έλεγχο ως ένα εργαλείο για τη διαχείριση της απάτης σε κάθε οικονομικό οργανισμό. Ισχυρίζεται ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια λειτουργία που υποστηρίζει τη διοίκηση των οργανισμών και συντελεί στην αυξημένη αποτελεσματικότητα των λειτουργιών. Θεωρεί ότι ένας από τους

---

<sup>5</sup> Mohammed Ahmad Naheem, (2016) "Internal audit function and AML compliance: the globalization of the internal audit function", Journal of Money Laundering Control, Vol. 19 Issue: 4, pp.459-469

<sup>6</sup> Lament, M., Internal Audit As A Tool Of Fraud Management, Journal of Interdisciplinary Research, Vol. 4 Issue 2, 2014, p22-25, 4p

βασικούς στόχους του είναι η ανίχνευση κάθε λάθους ή σφάλματος και απάτης. Τονίζει το γεγονός ότι φαινόμενα απάτης κάνουν ολοένα και συχνότερη την εμφάνισή τους στερώντας αξία από κάθε οργανισμό και, κλείνοντας, συμπεραίνει ότι ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί ίσως την αποτελεσματικότερη λειτουργία εναντίον του κινδύνου που πηγάζει από κάθε απάτη και βοηθάει τις οικονομικές οντότητες να λειτουργούν αποτελεσματικά.

Οι Petrascu και Tieanu, (2014)<sup>7</sup>, έκαναν μια έρευνα στην οποία προσπάθησαν να ερμηνεύσουν το ρόλο που διαδραματίζει ο εσωτερικός έλεγχος στην πρόληψη και την ανίχνευση της απάτης σε μια οικονομική οντότητα. Δηλαδή, η έρευνα έχει ως βασικό στόχο να περιγράψει το ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στην ανίχνευση κάθε πιθανής απάτης, αλλά και να τονίσει τη σπουδαιότητα της πρόληψης σε έναν οικονομικό οργανισμό. Επιπροσθέτως, έχει την πρόθεση να επισημάνει τα πλεονεκτήματα που προσφέρει ο εσωτερικός έλεγχος στη διεύθυνση των οικονομικών οντοτήτων, αλλά και στην κοινωνία συνολικά. Τέλος, ισχυρίζεται ότι ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια λειτουργία η οποία βοηθάει την ηγεσία κάθε επιχείρησης να διοικεί αποτελεσματικά, να διασφαλίζει την ομαλή και αποδοτική λειτουργία των δραστηριοτήτων της και προσθέτει έτσι αξία στις επιχειρήσεις.

Οι Davidson et al. (2013)<sup>8</sup>, μελέτησαν την επίδραση των διαρκών ελέγχων στη σχέση μεταξύ του τύπου ανάθεσης και προέλευσης του εσωτερικού ελέγχου και της εμπιστοσύνης των εξωτερικών ελεγκτών στη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου. Στην έρευνα τους επιχείρησαν την μέτρηση της εμπιστοσύνης των εξωτερικών ελεγκτών στην λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου βάσει του τύπου του, δηλαδή αν πρόκειται για διαρκή ή περιοδικό έλεγχο, καθώς και βάσει της προέλευσής του, αν δηλαδή πραγματοποιείται από εσωτερικούς ελεγκτές της οικονομικής οντότητας ή από εξωτερικούς συνεργάτες. Για την έρευνα λήφθηκαν στοιχεία από 142 πιστοποιημένους ελεγκτές, οι οποίοι μέσα από μία υπόθεση εργασίας, έπρεπε να εκτιμήσουν τον ρόλο ενός εξωτερικού ελεγκτή και την εμπιστοσύνη που αυτός δείχνει σε μία εταιρία αξιολογώντας την λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου και λαμβάνοντας υπόψη την διοίκηση της εταιρίας, την προέλευση λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου και τον τύπο του. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι ο εξωτερικός ελεγκτής δείχνει μεγαλύτερη εμπιστοσύνη στην λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου που διενεργείται από

---

<sup>7</sup> Petrascu, D. and Tieanu A., (2014), The Role of Internal Audit in Fraud Prevention and Detection, 21st International Economic Conference of Sibiu, IECS Prospects of Economic Recovery in a Volatile International Context: Major Obstacles, Initiatives and Projects, Procedia Economics and Finance, 16, 2014, 489-497

<sup>8</sup> Davidson I.B., Desai K.N. and Gerard J.G. (2013) «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, Vol. 27, Issue 1, pp. 41-59

εξωτερικούς ελεγκτές, όταν ο εσωτερικός έλεγχος έχει περιοδικό χαρακτήρα. Αντιθέτως, όταν ο εσωτερικός έλεγχος είναι διαρκής, τότε η εμπιστοσύνη του εξωτερικού ελεγκτή προς την λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου αυξάνεται σημαντικά, είτε αυτός προέρχεται από εξωτερικούς συνεργάτες είτε από ελεγκτές εντός της εταιρίας. Ακόμη, διαπιστώνεται ότι η διατήρηση της εσωτερικής λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου και η συνεχής παρακολούθηση του μπορεί να οδηγήσει σε παρόμοια εξωτερικά αποτελέσματα ελέγχου. Τέλος σύμφωνα με την γνώμη των εξωτερικών ελεγκτών, θα χρειαστεί σε κάθε περίπτωση μεγαλύτερη προσπάθεια στο δικό τους έργο όταν ο εσωτερικός έλεγχος που διενεργείται δεν είναι διαρκής αλλά περιοδικός, είτε προέρχεται από εσωτερικούς ελεγκτές είτε από εξωτερικούς συνεργάτες. Οι Davidson, Desai και Gerard, προτείνουν οι εταιρίες που διενεργούν διαρκείς και συνεχείς ελέγχους, να διατηρήσουν τμήμα εσωτερικού ελέγχου στην επιχείρηση, το οποίο εκτιμάται από τους εξωτερικούς ελεγκτές το ίδιο αξιόπιστα όσο και το τμήμα εσωτερικού ελέγχου, το οποίο έχει ανατεθεί σε εξωτερικούς συνεργάτες.

Οι Chevers et al. (2013)<sup>9</sup>, σε έρευνα που διεξήγαγαν αποσκοπούν στο να καταδείξουν ότι η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να συμβάλει σημαντικά στις ορθές πρακτικές εταιρικής διακυβέρνησης καθώς και να καταδείξουν την σημαντική συνεισφορά του εσωτερικού ελέγχου στις πρακτικές χρηστής διοίκησης στον δημόσιο τομέα στη Τζαμάικα. Ορμώμενοι από εταιρικές καταστροφές διεθνούς βεληνεκού που συνέβησαν στον διεθνή επιχειρηματικό κόσμο, όπως της Enron και της Global Crossing, καθώς και των κυριότερων οικονομικών οργανισμών στη Τζαμάικα, όπως της Mutual Life Insurance Company και της Century National Bank, ανέδειξαν την σημασία της υιοθέτησης και εδραίωσης αυστηρών μέτρων ελέγχου, προκειμένου να εφαρμοστούν πρακτικές ορθής διοίκησης και διακυβέρνησης και συμφώνησαν ότι ο επανέλεγχος της εταιρικής διακυβέρνησης και οι λειτουργίες του εσωτερικού ελέγχου είναι οι σημαντικότερες αναδυόμενες δραστηριότητες σε αυτό το πεδίο. Ωστόσο, η ερευνητική δραστηριότητα στον τομέα αυτό στην Τζαμάικα είναι σχετικά μικρή, και ιδίως όσον αφορά τον ρόλο του εσωτερικού ελεγκτή ως συντελεστή της χρηστής διακυβέρνησης. Η έρευνα βασίστηκε σε συνεντεύξεις και σε συνεδρίες με ανώτερα στελέχη του δημόσιου τομέα και σε δεύτερη φάση μεταξύ στελεχών κείριων θέσεων στον δημόσιο τομέα, ώστε να διερευνηθούν οι θετικές επιπτώσεις του εσωτερικού ελέγχου στην εταιρική διακυβέρνηση. Σύμφωνα με τα συμπεράσματα που προέκυψαν από την έρευνα, οι αποτελεσματικές ενέργειες του

---

<sup>9</sup> Chevers J.E., Chevers A.D. and Munroe T. (2013) «The Internal Audit Process and Good Governance: Toward a Research Model», Academy of Business Research Journal, Vol. 1, Issue 1, pp. 48-58

εσωτερικού ελέγχου είναι αναγκαίες στην ανάπτυξη και εξέλιξη των οργανισμών, δημόσιων και ιδιωτικών, αλλά και των χωρών. Αναλογιζόμενοι την πρόσφατη διεθνή οικονομική κρίση και τις πρακτικές διαφθοράς από δημόσιους λειτουργούς, οι οποίοι επιτείνουν τον περιορισμό οικονομικής ανάπτυξης και μειώνουν το επίπεδο ευημερίας, η μελέτη προτείνει ένα μοντέλο έρευνας για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της διακυβέρνησης στον δημόσιο τομέα της Τζαμάικα και στρατηγικές εταιρικής διακυβέρνησης, για τις οποίες ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί κρίσιμο παράγοντα ενάντια στην διαφθορά.

Οι Aksoy και Bozkus (2012)<sup>10</sup>, στην έρευνα που πραγματοποίησαν επιχείρησαν να εξηγήσουν τις προκλήσεις και τα ζητήματα που ανακύπτουν στην καθιέρωση ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου και εξέτασαν τα βασικά χαρακτηριστικά της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου και των δραστηριοτήτων του, με σκοπό την επίτευξη προστιθέμενης αξίας στις επιχειρήσεις. Η έρευνα αυτή εξέτασε και το τότε τρέχον επίπεδο και περιβάλλον εσωτερικού ελέγχου στην Τουρκία αναφορικά με τις ανάγκες και τις προσδοκίες των ενδιαφερομένων και τις νέες νομοθεσίες. Κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η εταιρική διακυβέρνηση, ο έλεγχος των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, η σύνδεση του ελέγχου με την απόδοση της επιχείρησης, ο κώδικας ηθικής και η εφαρμογή των Διεθνών Χρηματοοικονομικών Προτύπων ενισχύουν σε σημαντικό βαθμό την αξία της επιχείρησης.

Ο Ibrahim El-Sayed Ebaid, (2011)<sup>11</sup>, εξέτασε τη φύση και τα χαρακτηριστικά του εσωτερικού ελέγχου σε αιγυπτιακές εισηγμένες επιχειρήσεις και αξιολόγησε την ικανότητα του να εκπληρώνει τον ρόλο του στην εταιρική διακυβέρνηση. Η έρευνα διεξήχθη βάσει ενός ερωτηματολογίου και η εξέταση των λειτουργιών εσωτερικού ελέγχου στις εισηγμένες αιγυπτιακές επιχειρήσεις έγινε μέσα από τέσσερις διαστάσεις : από την εσωτερική και εξωτερική ανάθεση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου, το επιχειρησιακό περιβάλλον, τις δραστηριότητες της επιχείρησης και την αλληλεπίδραση με τους εξωτερικούς ελεγκτές. Τα ευρήματα της έρευνας αποκάλυψαν ότι σε μια μεγάλη μερίδα αιγυπτιακών εισηγμένων εταιριών λειτουργούσε δομημένο τμήμα εσωτερικού ελέγχου, αλλά ωστόσο βρισκόταν σε πρώιμο στάδιο και η λειτουργία του δεν ήταν σε ικανοποιητικό βαθμό, διότι οργανωτικά διέθετε ελάχιστη ανεξαρτησία, μικρή υποστήριξη από την διοίκηση και δεν διέθετε έμπειρο,

---

<sup>10</sup> Tamer Aksoy και Sezer Bozkus (2012), « Establishment of Effective Internal Audit Function: Recommendations for Best Practice», Journal of Modern Accounting and Auditing

<sup>11</sup> Ibrahim El-Sayed Ebaid, (2011) "Internal audit function: an exploratory study from Egyptian listed firms", International Journal of Law and Management, Vol. 53 Issue: 2, pp.108-128

εξειδικευμένο και με προσόντα προσωπικό. Επιπλέον, έδειξε ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι ακόμη προσκολλημένος στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων και την συμμόρφωση με τον εσωτερικό έλεγχο και δεν έχει αναμορφωθεί στην νέα έννοια και περιεχόμενο που έχει προσδώσει το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών καθώς και ότι η αλληλεπίδραση μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου είναι αδύναμη. Όλα αυτά υποδεικνύουν ότι η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου στις εισηγμένες αιγυπτιακές επιχειρήσεις εμφάνιζε δυσκολίες γεγονός που επιδρούσε αρνητικά στην αποτελεσματικότητα της εταιρικής διακυβέρνησης.

Το ίδιο έτος οι Soh και Martinov-Bennie, (2011)<sup>12</sup> διεξήγαγαν έρευνα σχετικά με την λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου, τις αντιλήψεις που επικρατούν σχετικά με τον ρόλο και τις ευθύνες των λειτουργών του εσωτερικού ελέγχου, την αποτελεσματικότητα και την εκτίμηση του. Σκοπός της έρευνας ήταν η πληροφόρηση σχετικά με τον ρόλο και τις αρμοδιότητες της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου καθώς και τους παράγοντες που θεωρούνται απαραίτητοι, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Η μεθοδολογία της έρευνας στηρίχθηκε σε ημι-δομημένες συνεντεύξεις προκειμένου να αποσπασθούν οι πληροφορίες αναφορικά με τον ρόλο, την αποτελεσματικότητα, την μέτρηση και εκτίμηση του εσωτερικού ελέγχου. Τα ευρήματα της έρευνας υπέδειξαν σημαντική διεύρυνση και προσήλωση στον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου, ωστόσο χωρίς την παράλληλη ανάπτυξη και αντίστοιχων μηχανισμών αξιολόγησης. Η απόκλιση μεταξύ του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου και των μηχανισμών αξιολόγησης, προκαλεί δυσκολίες στην αξιολόγηση του βαθμού με τον οποίο οι λειτουργίες του εσωτερικού ελέγχου ανταποκρίνονται στις προσδοκίες των ενδιαφερομένων μερών και δυσχεραίνει την συνάντηση των λειτουργιών του εσωτερικού ελέγχου με τις προσδοκίες των ενδιαφερομένων μερών των επιχειρήσεων.

Οι de Zwaan et al. (2011)<sup>13</sup>, εξέτασαν τον αντίκτυπο της ανάμειξης των εσωτερικών ελεγκτών στην διαχείριση του επιχειρηματικού κινδύνου, στη ηθελημένη ενημέρωση αναφορικά με προβλήματα. Η μελέτη τους ερευνά την επίπτωση της συμμετοχής του εσωτερικού ελεγκτή στην ικανοποιητική διαχείριση του επιχειρηματικού κινδύνου. Εστίασαν δηλαδή στην προθυμία ή μη των ελεγκτών να αναφέρουν τα προβλήματα που παρατηρούν στις ελεγκτικές διαδικασίες και στο εάν μια στενή σχέση με την ελεγκτική επιτροπή

---

<sup>12</sup> Dominic S.B. Soh και Nonna Martinov-Bennie, (2011) ("The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26 Issue: 7, pp.605-622)

<sup>13</sup> Laura de Zwaan, Jenny Stewart, Nava Subramaniam, (2011) "Internal audit involvement in enterprise risk management", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26 Issue: 7, pp.586-604



επιηρεάζει την προθυμία τους να τα καταγγείλουν. Η μελέτη τους επίσης ερευνά την χρήση συστημάτων διαχείρισης κινδύνων και συγκεκριμένα τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου αναφορικά με την διαχείριση κινδύνου, στον ιδιωτικό και δημόσιο τομέα της Αυστραλίας. Για την έρευνα χρησιμοποιήθηκε ένα πειραματικό σχέδιο στο οποίο συμμετείχαν 117 εγκεκριμένοι εσωτερικοί ελεγκτές. Τα αποτελέσματα της έρευνας του έδειξαν ότι η υψηλή συμμετοχή στη διαχείριση κινδύνου της εταιρίας επιδρά στην προθυμία του ελεγκτή να καταγγείλει ένα πρόβλημα που σχετίζεται με τις διαδικασίες αυτές. Ωστόσο, μία στενή σχέση με την ελεγκτική επιτροπή δεν επιδρά αρνητικά στην προθυμία τους να καταγγείλουν τα σχετικά με την δυσλειτουργία. Τέλος, η έρευνα τους δείχνει ότι η πλειονότητα των επιχειρήσεων στην Αυστραλία έχει πρόσφατα υιοθετήσει τα συστήματα διαχείρισης επιχειρησιακού κινδύνου. Οι εσωτερικοί ελεγκτές συμμετέχουν σε δραστηριότητες διασφάλισης του επιχειρηματικού κινδύνου αλλά ορισμένοι συμμετέχουν και σε δραστηριότητες που θα μπορούσαν να θέσουν σε κίνδυνο την αντικειμενικότητα.

Οι Prawitt et al. (2009)<sup>14</sup>, εξέτασαν πώς ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να επηρεάσει την ποιότητα της εξωτερικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης μιας εταιρείας. Μελέτησαν, ακόμη, κατά πόσο και αν ένας υψηλά ποιοτικά εσωτερικός έλεγχος σχετίζεται με χαμηλότερα επίπεδα διαχείρισης κερδών. Βασίστηκαν σε έρευνες σχετικές με την λογιστική και οι οποίες εξετάζουν τον αντίκτυπο των διαφόρων στοιχείων της εταιρικής διακυβέρνησης στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Για την έρευνα ανέπτυξαν ένα σύνθετο υπόδειγμα ποιότητας εσωτερικού ελέγχου και το οποίο στηρίζεται στα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα, τα οποία παρέχουν καθοδήγηση στους εξωτερικούς ελεγκτές αναφορικά με την εκτίμηση σε ποιο βαθμό μπορούν να βασιστούν στο έργο του εσωτερικού ελέγχου ως προς τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα πρότυπα εξωτερικού ελέγχου ορίζουν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου από την άποψη της αρμοδιότητας και της αντικειμενικότητας των εσωτερικών ελεγκτών, καθώς και του βαθμού με τον οποίο το έργο τους σχετίζεται με τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 65 ορίζει ότι ο εξωτερικός ελεγκτής οφείλει να λαμβάνει υπόψη του συγκεκριμένους παράγοντες προκειμένου να αξιολογήσει τις ικανότητες των εσωτερικών ελεγκτών συμπεριλαμβανομένων και των επαγγελματικών πιστοποιήσεων, της επαγγελματικής εμπειρίας, της εκπαίδευσης και των γνώσεων. Επιπλέον, σύμφωνα με τον Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 65 η ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών αποτελεί καθοριστικό παράγοντα ως

---

<sup>14</sup> Douglas F. Prawitt, Jason L. Smith, and David A. Wood (2009) Internal Audit Quality and Earnings Management. *The Accounting Review*: July 2009, Vol. 84, No. 4, pp. 1255-1280

προς την ποιότητα του ελέγχου. Η διοίκηση έχει λιγότερα κίνητρα να διαχειρίζεται επιθετικά τα κέρδη, αν έχει λόγο για να πιστεύει ότι ένας αρμόδιος εσωτερικός έλεγχος παρακολουθεί τις λογιστικές επιλογές τους. Τα αποτελέσματα της έρευνας επιβεβαίωσαν το ερευνητικό ερώτημα, ότι δηλαδή η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου συσχετίζεται αρνητικά με την διαχείριση των κερδών. Επομένως, η ποιότητα εσωτερικού ελέγχου διαδραματίζει σημαντικό ρόλο και στην ποιότητα των εξωτερικά αναφερόμενων οικονομικών μεγεθών.

Οι Ταχυνάκης και Ζαφειράκου (2007)<sup>15</sup> διεξήγαγαν έρευνα προκειμένου να εξετασθεί και να καταγραφεί η ελληνική πραγματικότητα αναφορικά με τον ακολουθούμενο εσωτερικό έλεγχο των επιχειρήσεων και ειδικότερα κατά πόσο οι ελληνικές επιχειρήσεις διατηρούν ξεχωριστό τμήμα εσωτερικού ελέγχου ή αν χρησιμοποιούν εξωτερικό συνεργάτη. Για την έρευνα τους χρησιμοποιήθηκαν ερωτηματολόγια. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι οι περισσότερες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην ελληνική επικράτεια θεωρούν τον εσωτερικό έλεγχο υψίστης σημασίας για την αποδοτική και ικανοποιητική πορεία της εταιρίας. Για αυτό το λόγο πολλές από τις επιχειρήσεις προέβησαν σε δημιουργία τμήματος εσωτερικού ελέγχου, μολονότι η πρόσληψη εξωτερικού ελεγκτή από ελεγκτική εταιρία συμβάλει στον περιορισμό των υπαρχόντων τμημάτων και στην μείωση των λειτουργικών εξόδων. Έτσι εξασφαλίζεται η ανεξαρτησία και αποδοτικότητα του ελεγκτή και σηματοδοτείται η αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Ακόμη, διαπιστώθηκε η προσκόλληση των τμημάτων εσωτερικού ελέγχου στους αντικειμενικούς στόχους και σκοπούς του εσωτερικού ελέγχου, με παροχή υπηρεσιών προς τη διοίκηση και βοήθειας στα μέλη του οργανισμού, συμβουλών και πληροφοριών. Αναφορικά με την συνεργασία εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών, η έρευνα έδειξε ότι μία μερίδα πιστεύει ότι υπάρχει ικανοποιητική σχέση συνεργασίας και μία άλλη μερίδα ότι η σχέση αυτή επιδέχεται βελτίωσης. Σε μία γενικότερη εκτίμηση, η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου εκείνη την περίοδο βρισκόταν ακόμη σε αρχικό στάδιο στην Ελλάδα και σε πολλά σημεία επιδέχεται βελτίωση προκειμένου να αυξηθεί η αποτελεσματικότητά του ελέγχου.

Οι Bierstaker και Thibodeau, (2006)<sup>16</sup>, διεξήγαγαν έρευνα με την οποία εξέτασαν με ποιο τρόπο μπορεί ο ελεγκτής να αναγνωρίσει καλύτερα τις αδυναμίες του εσωτερικού ελέγχου: με τη χρήση ερωτηματολογίου ή με την αφηγηματική καταγραφή γεγονότων; Η έρευνα πραγματοποιήθηκε από επικοινωνία μέσω διαδικτύου σε εβδομηντατρείς ελεγκτές. Τα

---

<sup>15</sup> Π. Ταχυνάκης και Η. Ζαφειράκου (2007), «ΣΠΟΥΔΑΙ», Τόμος 57, Τεύχος 1ο, (2007) / «SPOUDAI», Vol. 57, No 1, (2007), University of Piraeus, pp. 58-79

<sup>16</sup> James Lloyd Bierstaker, Jay C. Thibodeau, (2006) "The effect of format and experience on internal control evaluation", Managerial Auditing Journal, Vol. 21 Issue: 9, pp.877-891

αποτελέσματα έδειξαν ότι η χρήση ερωτηματολογίου βοηθάει στην εύρεση αδυναμιών περισσότερο από ότι η αφηγηματική καταγραφή γεγονότων, με τους ελεγκτές που συμπλήρωσαν τα ερωτηματολόγια εσωτερικού ελέγχου να διαπιστώνουν σωστά και σε μεγαλύτερο βαθμό την ύπαρξη των αδυναμιών σχεδιασμού .

### **2.3 Έρευνες σχετικές με τον εσωτερικό έλεγχο των αποθεμάτων**

Οι Karim et al. (2018)<sup>17</sup>, πραγματοποίησαν μία έρευνα σχετική με τις αδυναμίες του ελέγχου αποθεμάτων σε μία εταιρία κατασκευής λιπαντικών ουσιών. Για τις κατασκευαστικές εταιρίες ο έλεγχος και η διαχείριση των αποθεμάτων είναι ζωτικής σημασίας προκειμένου να εξασφαλισθεί η ομαλή παραγωγή και σταθερή παραγωγική απόδοση, καθώς και η αποτροπή ανυπαρξίας αποθεμάτων, γεγονός που μπορεί να οδηγήσει σε λύση συνεργασίας με έναν πελάτη. Η μελέτη αυτή στοχεύει να εξετάσει την αποτελεσματικότητα των κυκλικών μετρήσεων, που είναι ένα από τα βασικά εργαλεία ελέγχου απογραφής των αποθεμάτων. Επιπλέον, στοχεύει στον εντοπισμό κενών στις πρακτικές και στις διαδικασίες που ακολουθούνται στον έλεγχο των αποθεμάτων. Για την έρευνα επιλέχθηκε μία εταιρία παραγωγής λιπαντικών από την Μαλαισία και χρησιμοποιήθηκαν διάφορες μέθοδοι συλλογής δεδομένων. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι προβλήματα στον έλεγχο των αποθεμάτων μπορούν να προκληθούν από ασυνέπεια στις πρακτικές ελέγχου, που οφείλονται σε ελλείψεις ή ανύπαρκτες διαδικασίες. Επιπλέον, ο μη διαχωρισμός των καθηκόντων και η υπερβολική εξάρτηση σε ένα ή περιορισμένα άτομα, για την διεξαγωγή του ελέγχου, είναι βέβαιο ότι θα οδηγήσει σε ανθρώπινο λάθος και πιθανή απάτη. Τέλος, οι ερευνητές προτείνουν ότι οι δραστηριότητες μέτρησης κύκλου πρέπει να διεξάγονται σε πιο τακτική βάση, προκειμένου το σύστημα καταγραφής αποθεμάτων και το φυσικό απόθεμα να βρίσκονται σε ακρίβεια. Πρόκειται για μία μελέτη περίπτωσης με αξιόπιστα δεδομένα καθώς η ελεγχόμενη εταιρία είναι μία από τις μεγαλύτερες κατασκευαστικές εταιρίες στην Μαλαισία, και επέτρεψε την πρόσβαση σε δεδομένα και έγγραφα, γεγονός που επιτρέπεται πολύ δύσκολα σε άλλες εταιρίες.

---

<sup>17</sup> Norazira Abd Karim, Anuar Nawawi, Ahmad Saiful Azlin Puteh Salin, (2018) "Inventory control weaknesses – a case study of lubricant manufacturing company", Journal of Financial Crime, Vol. 25 Issue: 2, pp.436-449

Η Ιουβ (2017)<sup>18</sup> διεξήγαγε μια έρευνα σχετικά με πτυχές που αφορούν τον εσωτερικό έλεγχο των αποθεμάτων. Τα αποθέματα αποτελούν ένα ιδιαίτερα σημαντικό περιουσιακό στοιχείο για τις επιχειρήσεις. Ο οικονομικός τους έλεγχος είναι περίπλοκος διότι οι σχετικές διαδικασίες με τον εσωτερικό έλεγχο τους είναι ελλειμματικές και άρα ο κίνδυνος για απάτη είναι αυξημένος. Ως εκ τούτου η φυσική απογραφή και φυσικός έλεγχος των αποθεμάτων είναι σημαντικός. Στην συγκεκριμένη έρευνα παρουσιάζονται ορισμένα γενικά στοιχεία αναφορικά με τις ελεγκτικές διαδικασίες οι οποίες πρέπει να χρησιμοποιούνται για τον έλεγχο των αποθεμάτων καθώς και μια ανάλυση των πιθανών λύσεων για τη βελτιστοποίηση των ειδών κόστους που έχουν πραγματοποιηθεί με την κατανάλωση των αποθεμάτων από την άποψη των λογιστικών και των φορολογικών κανονισμών, καθώς και τον αντίκτυπο τους στα λογιστικά και δημοσιονομικά αποτελέσματα.

Η Stig-Arne Mattsson, (2007)<sup>19</sup>, στην μελέτη αυτή στοχεύει στο να αναθεωρήσει και να ενισχύσει τα υπάρχοντα μοντέλα ελέγχου απογραφής κατά τρόπο που να τους επιτρέπει να χρησιμοποιούνται πιο αποτελεσματικά σε περιβάλλοντα με σύντομο χρονικό ορίζοντα. Για την έρευνα χρησιμοποίησε μία προσέγγιση μέσω προσομοίωσης προκειμένου να αξιολογηθεί η αποτελεσματικότητα του ανεπτυγμένου μοντέλου, η οποία βασίζεται σε τυχαίως παραχθέντα δεδομένα με την κατανομή Πουασσόν. Τα αποτελέσματα από την προσομοίωση δείχνουν ότι οι παραδοσιακά χρησιμοποιούμενες μέθοδοι ελέγχου αποθεμάτων αποτυγχάνουν να εξασφαλίσουν τα επιθυμητά επίπεδα εξυπηρέτησης σε περιβάλλοντα με σύντομο χρόνο παράδοσης. Η προσομοίωση δείχνει επίσης ότι, χρησιμοποιώντας το αναπτυγμένο μοντέλο, οι διαφορές μεταξύ επιθυμητών και επιτευχθέντων επιπέδων εξυπηρέτησης μπορούν να μειωθούν ώστε να εμπίπτουν εντός αποδεκτών στην πράξη ορίων. Η μελέτη παρέχει ένα βελτιωμένο μοντέλο ελέγχου αποθεμάτων το οποίο μπορεί να χρησιμοποιηθεί σε περιβάλλοντα με σύντομο χρονικό διάστημα για να αυξηθεί η απόδοση του επιπέδου υπηρεσιών.

Οι Waller et al. (2006)<sup>20</sup>, εξετάζουν τον αντίκτυπο κοινών σφαλμάτων του συστήματος απογραφής που συμβαίνουν σε καταστήματα λιανικής πώλησης στα επίπεδα των αποθεμάτων, στο ποσοστό πληρότητας και στο επίπεδο εξυπηρέτησης, εξομοιώνοντας την

---

<sup>18</sup> Ιουβ, C. (2017), Internal audit and the optimisation of costs incurred by the consumption of inventories, *Audit Financiar*, vol. XV, no. 2(146)/2017, pp. 276-283

<sup>19</sup> Stig-Arne Mattsson, (2007) "Inventory control in environments with short lead times", *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, Vol. 37 Issue: 2, pp.115-130

<sup>20</sup> Matthew A. Waller, Heather Nachtmann, Justin Hunter, (2006) "Measuring the impact of inaccurate inventory information on a retail outlet", *The International Journal of Logistics Management*, Vol. 17 Issue: 3, pp.355-376

καθημερινή ζήτηση από πελάτες και το τυχαίο σφάλμα στο σύστημα απογραφής. Τα αποτελέσματα έδειξαν πως τα σφάλματα στο σύστημα απογραφής των αποθεμάτων και η συχνότητα διόρθωσης του λάθους είναι σημαντικοί παράγοντες για την πληρότητα και το επίπεδο εξυπηρέτησης των πελατών. Επομένως οι ανακρίβειες αναφορικά με τα επίπεδα των αποθεμάτων επιδρούν στην ικανότητα ενός καταστήματος λιανικής πώλησης να εξυπηρετήσει ικανοποιητικά τους πελάτες. Τα καταστήματα λιανικής πρέπει να είναι γνώστες των σφαλμάτων αυτών και ότι αυτά θα έχουν αρνητικές επιπτώσεις στο σύστημα αναπλήρωσης αποθεμάτων. Ωστόσο, σε γενικά πλαίσια ο αρνητικός αυτός αντίκτυπος μπορεί να μην είναι τόσο σημαντικός όσο φαίνεται.

Οι Byington και Christensen, (2003)<sup>21</sup>, έπειτα από την κατάρρευση της Enron Corporation, η οποία έφερε στην επιφάνεια ζητήματα εγκλημάτων λευκού κολλάρου, αποφάσισαν να εξετάσουν μία μορφή απάτης που σχετίζεται με τα αποθέματα. Η πώληση προϊόντων σε πελάτες είναι πηγή εσόδων για τις επιχειρήσεις. Ο εφοδιασμός με μία ποσότητα τέτοιων αγαθών δημιουργεί το απόθεμα και αυτό μπορεί να βρίσκεται σε διαφορετικές μορφές (έτοιμα, ημιτελή προϊόντα ή κατά την διαδικασία παραγωγής). Προκειμένου όμως να δηλωθεί σωστά η οικονομική κατάσταση της εταιρίας οφείλει αυτή να προσκομίσει και μία ακριβή και πλήρη απογραφή των αποθεμάτων. Σύμφωνα με την βιομηχανική ορολογία, η υπερεκτίμηση των αποθεμάτων ορίζεται ως απάτη απογραφής. Στο άρθρο αυτό μελετάται πώς μπορεί μία επιχείρηση να εντοπίσει και να αποτρέψει μία ενδεχόμενη απάτη που σχετίζεται με τα αποθέματα. Το κρίσιμο ερώτημα είναι κατά πόσο υπάρχει βεβαιότητα ότι ο λογιστικός υπολογισμός των αποθεμάτων και ο πραγματικός αριθμός τους ταιριάζουν.

Οι Johanna Småros et al., (2003)<sup>22</sup>, μελέτησαν τον αντίκτυπο της αυξανόμενης ζήτησης στην παραγωγή και την αποτελεσματικότητα του ελέγχου των αποθεμάτων. Διάφορες πρακτικές ανταλλαγής πληροφοριών επιτρέπουν στους κατασκευαστές να έχουν πρόσβαση σε ακριβείς πληροφορίες σχετικά με την ζήτηση ενός προϊόντος. Η έρευνα επικεντρώθηκε σε μία ιδανική κατάσταση όπου ο κατασκευαστής έχει στη διάθεση του όλες τις απαραίτητες πληροφορίες. Το βασικό συμπέρασμα είναι ότι ακόμη και για προϊόντα με σταθερή ζήτηση, η μερική βελτίωση της γνώσης για την ζήτηση μπορεί να βελτιώσει την

---

<sup>21</sup> J. Ralph Byington και Jo Ann Christensen, (2003) "How to prevent inventory fraud", Journal of Corporate Accounting & Finance, Volume 14, Issue 4, pp. 33-39

<sup>22</sup> Johanna Småros et al. (2003) "The impact of increasing demand visibility on production and inventory control efficiency", International Journal of Physical Distribution & Logistics Management, Vol. 33 Issue: 4, pp.336-354

απόδοση της παραγωγής και του ελέγχου του αποθέματος, αλλά η αξία της γνώσης αυτής εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από την συχνότητα αναπλήρωσης των προϊόντων-στόχων και από τον προγραμματισμένο κύκλο παραγωγής που χρησιμοποιεί ο κατασκευαστής.

Οι Sameer Kumar και Sant Arora, (1992)<sup>23</sup>, στην έρευνά τους εξετάζουν πώς η ανάπτυξη του εσωτερικού ελέγχου και των διαδικασιών κυκλικής καταμέτρησης μπορεί να μειώσει τις πιθανότητες εσφαλμένης καταμέτρησης των αποθεμάτων. Η ακρίβεια αναφορικά με την φυσική καταμέτρηση των αποθεμάτων είναι απαραίτητη στους λογιστές πριν ετοιμάσουν τις οικονομικές καταστάσεις. Η κυκλική καταμέτρηση σε σταθερή βάση σταθεροποιεί το ποσοστό των σφαλμάτων. Θεωρούν ότι αυτή η εσφαλμένη καταμέτρηση μπορεί να οδηγήσει σε αρνητικές συνέπειες στις επιχειρήσεις, όπως, για παράδειγμα, σε σημαντική υποβάθμιση του επιπέδου εξυπηρέτησης των πελατών, ειδικά όταν ο χρόνος παράδοσης είναι τυχαίος. Μάλιστα η εμπιστοσύνη σε μία τέτοια επιχείρηση χάνεται, αν συνεχώς προκύπτουν λάθη, με αποτέλεσμα να καθίσταται ασταθής. Επιπροσθέτως, επισημαίνουν και καταλήγουν στο γεγονός ότι τα συστήματα διαχείρισης αποθεμάτων εξελίσσονται ολοένα και περισσότερο και βασίζονται σε ηλεκτρονικούς υπολογιστές και οι εσωτερικές ελεγκτικές διαδικασίες όσον αφορά τα αποθέματα, οι οποίες είναι ικανές να αναγνωρίζουν σφάλματα εισαγωγής δεδομένων, γίνονται όλο και πιο σημαντικές. Τέτοιες διαδικασίες μπορούν και εξαλείφουν σφάλματα εισαγωγής δεδομένων σχετικά με τα αποθέματα, εν συνεχεία μεταφέρονται σε μία λίστα λογαριασμών. Έτσι η υποκλοπή μειώνεται σημαντικά και οποιοδήποτε πληροφοριακό υλικό εντοπίζεται και διορθώνονται τα λάθη των συναλλαγών. Τέλος, καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι η εφαρμογή ελεγκτικών διαδικασιών σχετικά με τα αποθέματα είναι άκρως απαραίτητη στις επιχειρήσεις και η κυκλική καταμέτρηση σε συνδυασμό με τον εσωτερικό έλεγχο θα επιφέρουν τα βέλτιστα αποτελέσματα.

Ο Woon-oh Jung, (1989)<sup>24</sup>, στην έρευνα που πραγματοποίησε παρουσιάζει ένα θεωρητικό μοντέλο, σύμφωνα με το οποίο οι λογιστικές επιλογές απογραφής των αποθεμάτων των εταιριών μεταφέρουν συγκεκριμένες πληροφορίες στους ανταγωνιστές και γι' αυτό γίνονται πάντα με στρατηγικό τρόπο. Το μοντέλο παρέχει μία αιτιολόγηση για την χρήση της μεθόδου FIFO από ορισμένες επιχειρήσεις οι οποίες δεν λαμβάνουν τα

---

<sup>23</sup> Sameer Kumar και Sant Arora, (1992) "Development of Internal Audit and Cycle-counting Procedures for Reducing Inventory Miscounts", International Journal of Operations & Production Management, Vol. 12, Issue: 3, pp.61-70

<sup>24</sup> Woon-oh Jung, (1989) "Strategic choice of inventory accounting methods", Contemporary Accounting Research Volume 6, Issue 1, pp. 1-25

φορολογικά οφέλη που θα μπορούσαν αν χρησιμοποιούσαν την μέθοδο LIFO. Ακόμη εξηγεί την αρνητική αντίδραση της αγοράς στην μέθοδο LIFO. Επιπλέον, η μελέτη κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η χρήση της μεθόδου FIFO θα προτιμάται και θα παρατηρείται πιο συχνά σε ορισμένες βιομηχανίες με υψηλά εμπόδια εισόδου στην αγορά ακόμη και αν χάνουν τα φορολογικά οφέλη της LIFO.

Ο Goonatilake (1984)<sup>25</sup>, στο άρθρο αυτό εξετάζει τα προβλήματα ελέγχου απογραφής στις αναπτυσσόμενες χώρες χρησιμοποιώντας τα αποτελέσματα μελέτης που διεξήγαγε στον βιομηχανικό τομέα μιας αναπτυσσόμενης χώρας. Σύμφωνα με την μελέτη ο αναποτελεσματικός έλεγχος των αποθεμάτων αποτελεί μείζον πρόβλημα που αντιμετωπίζουν οι βιομηχανίες στις αναπτυσσόμενες χώρες καθώς από την πλειονότητα των εταιρειών που μελετήθηκαν δεν χρησιμοποιούνται ούτε οι πολύ βασικές έννοιες και τεχνικές ελέγχου των αποθεμάτων. Λόγω της μεγάλης εξάρτησης από τις εισαγόμενες βιομηχανικές πρώτες ύλες και εξαρτήματα, και εξαιτίας των γραφειοκρατικών καθυστερήσεων και των προβλημάτων επικοινωνίας στις αναπτυσσόμενες χώρες, ο χρόνος παράδοσης των παραγγελιών δεν μπορεί να υπολογιστεί με βαθμό ακρίβειας. Ως εκ τούτου, οι κατασκευαστές προσπαθούν να ξεπεράσουν την αβεβαιότητα έχοντας υπερβολικά αποθέματα ασφαλείας. Τα υψηλά αποθέματα ασφαλείας και η αδιαφορία για τα οφέλη που προκύπτουν από τις κατάλληλες τεχνικές ελέγχου αποθεμάτων έχουν ως αποτέλεσμα υψηλό κόστος αποθεμάτων. Δεδομένου ότι οι περισσότεροι κατασκευαστές στις αναπτυσσόμενες χώρες απολαμβάνουν ένα ορισμένο βαθμό μονοπωλίου, μπορούν εύκολα να μεταβιβάσουν το πρόσθετο κόστος αποθεμάτων στους πελάτες χωρίς φόβο να χάσουν μερίδιο αγοράς. Με αυτά τα δεδομένα η μελέτη επισημαίνει ότι από τους δύο κύριους στόχους ελέγχου αποθεμάτων (μείωση του κόστους και διατήρηση της αποδοτικότητας), οι κατασκευαστές στις αναπτυσσόμενες χώρες ανησυχούν περισσότερο για τον δεύτερο στόχο. Από την άλλη πλευρά, στις αναπτυγμένες χώρες λόγω των καλύτερων επιχειρησιακών υποδομών και πρακτικών, ο δεύτερος στόχος θεωρείται δεδομένος. Ως εκ τούτου, η πλειονότητα των θεωριών και τεχνικών ελέγχου αποθεμάτων που αναπτύχθηκε τείνει να επικεντρώνεται στο κόστος. Το έγγραφο αυτό αμφισβητεί την εγκυρότητα της συμβατικής θεωρίας ελέγχου αποθεμάτων κάτω από συνθήκες λειτουργίας στις αναπτυσσόμενες χώρες και καταλήγει στο συμπέρασμα ότι απαιτούνται τεχνικές ελέγχου των αποθεμάτων που είναι περισσότερο προσαρμοσμένες στις ειδικές συνθήκες που επικρατούν στις αναπτυσσόμενες χώρες.

---

<sup>25</sup> P.C.L. Goonatilake, (1984) "Inventory Control Problems in Developing Countries", International Journal of Operations & Production Management, Vol. 4 Issue: 4, pp.57-64  
Journal of Operations & Production Management, Vol. 4 Issue: 4, pp.57-64

**Συμπερασματικά**, πολλές έρευνες έχουν διεξαχθεί γύρω από τον εσωτερικό έλεγχο και όλες έχουν έναν κοινό παρονομαστή : η ιδιαίτερη σημασία που έχει ο εσωτερικός έλεγχος στην ορθή διαχείριση της εταιρικής περιουσίας, στην αποτελεσματική διαχείριση του επιχειρηματικού κινδύνου και στην προστιθέμενη αξία για την επιχείρηση.

Ωστόσο, διαπιστώνουμε ότι έρευνες σχετικές ειδικότερα με τον εσωτερικό έλεγχο των αποθεμάτων ή την λογιστική παρακολούθησή τους δεν έχουν διεξαχθεί ιδιαίτερος, ενώ οι ήδη υπάρχουσες επικεντρώνονται στην ορθή διαχείριση των αποθεμάτων και στην εφοδιαστική αλυσίδα, με στόχο την ικανοποίηση εξυπηρέτησης των πελατών, την ύπαρξη σωστής αναλογίας αποθέματος στην αποθήκη και την αναπλήρωσή τους.

Εν συνεχεία θα αναπτυχθεί το θεσμικό πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου των επιχειρήσεων καθώς και του εσωτερικού ελέγχου των αποθεμάτων.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο

### ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ:

#### ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

##### 3.1 Ελεγκτική

Τις τελευταίες δεκαετίες παρατηρείται μια σημαντική αύξηση των ελεγκτών καθώς και των ελέγχων που λαμβάνουν χώρα παγκοσμίως. Οι έλεγχοι που διενεργούνται καλύπτουν κάθε φάσμα και κάθε πτυχή κρατικής και ιδιωτικής δραστηριότητας και έτσι υφίσταται ο φορολογικός έλεγχος, ο δημόσιος ο έλεγχος, ο έλεγχος ποιότητας, ο έλεγχος ασφάλειας, υγείας κα.

Η αναγκαιότητα για έλεγχο προκύπτει από τις αδυναμίες της ανθρώπινης φύσης, οι οποίες αποτελούν αιτία καταδολιεύσεων, οικονομικών ατασθαλιών, απατών κα. Και καθότι οι αδυναμίες αυτές δεν δύναται να απαλειφθούν και να εκμηδενισθούν εύκολα ο πιο αποτελεσματικός τρόπος όπως αναφέρει και ο καθηγητής Χρ. Καζάντζης<sup>26</sup> είναι «με την οργάνωση, σε κάθε οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας, ουσιαστικού και ανεξάρτητου εξωτερικού ελέγχου, ο οποίος πρέπει να συμπληρώνεται και με οργάνωση πλήρους συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Ο έλεγχος συνεπώς είναι το απαραίτητο συμπλήρωμα οποιασδήποτε οικονομικής διαχείρισης ξένης περιουσίας, είναι ένα είδος ασφαλίσεως κατά των λαθών, της ανειλικρίνειας, της κλοπής, της απάτης, η δε αμοιβή του ελεγκτή, αντιστοιχεί στο ασφάλιστρο».

Η ελεγκτική διαδικασία αποβλέπει<sup>27</sup> στον έγκαιρο εντοπισμό και διόρθωση των λογιστικών λαθών, είτε αυτά οφείλονται σε απροσεξία είτε σε εσκεμμένη ενέργεια. Ο εντοπισμός αυτός είναι μεγίστης σημασίας για τις επιχειρήσεις διότι τέτοια σφάλματα παραποιούν τις λογιστικές καταστάσεις και παρουσιάζουν μια αλλοιωμένη, διαστρεβλωμένη και εξωπραγματική μορφή της επιχείρησης και την καθιστούν ανακριβή, με αποτέλεσμα την

---

<sup>26</sup> Καζάντζης, Χ., *Ελεγκτική και Εσωτερικός έλεγχος – μια συστηματική προσέγγιση εννοιών, αρχών και προτύπων*, Αθήνα, Business Plus, 2006, σελ 45

<sup>27</sup> Τσακλάγκανος, Α., Σπαθής Χ, *Ελεγκτική*, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη, 2015, σελ 11

παραπληροφόρηση και κάποτε και την εξαπάτηση των προσώπων που ενδιαφέρονται για την ομαλή πορεία της επιχείρησης είτε αυτοί είναι οι εργαζόμενοι και οι μέτοχοι είτε οι εξωτερικοί πιστωτές της.

Συνεπώς, ο έλεγχος προσδίδει αξιοπιστία στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων και βοηθά τους χρήστες στη λήψη σωστών αποφάσεων. Η καίρια εξασφάλιση επαρκών, ικανοποιητικών, αξιόπιστων και ουσιωδών χρηματοοικονομικών και λογιστικών πληροφοριών, αποτελούν οδηγό στην λήψη ορθολογικών αποφάσεων. Και όπως γίνεται φανερό από την συνήθη πρακτική καμία πώληση συγχώνευση ή εξαγορά δεν πραγματοποιείται αν δεν προηγηθεί εξονυχιστικός έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων από τους ελεγκτές, διότι ειδάλλως απειλείται η υπόσταση της ίδιας επιχείρησης που προβαίνει κάθε φορά στην αντίστοιχη ενέργεια.

### **3.2 Εννοιολογική οριοθέτηση την ελεγκτικής<sup>28</sup>**

Η ελεγκτική αποτελεί έναν από τους σπουδαιότερους κλάδους της Λογιστικής. Έχει ως αντικείμενο την διατύπωση αρχών και κανόνων, όρων και προϋποθέσεων για την διενέργεια οικονομικών ελέγχων, οι οποίοι αποβλέπουν στην διαφύλαξη και ορθή διαχείριση της εταιρικής περιουσίας, στην βέλτιστη αξιοποίηση του ανθρώπινου δυναμικού και στον έλεγχο των διενεργηθέντων διαδικασιών και μεθόδων που εφαρμόστηκαν μέσα στο διαχειριστικό έτος.

Ο καθηγητής Μ. Τσιμάρας (1956) ορίζει την Ελεγκτική ως «το σύνολο των αρχών, κανόνων και ενεργειών δια των οποίων, απορреουσών από βαθείαν γνώσιν της Οικονομικής των Εκμεταλλεύσεων (Επιχειρήσεων), της Λογιστικής και του Δικαίου (Εμπορικού, Αστικού, Φορολογικού) διενεργείται η εξέλεξις (Verification) εμπορικών βιβλίων, οικονομικών καταστάσεων, λογιστικών και συναφών στοιχείων, προς διαπίστωσιν πράξεων ή παραλείψεων και συναγωγήν ητιολογημένων συμπερασμάτων σχετικών προς οικονομικήν τινά διαχείρισιν».

---

<sup>28</sup> Καζάντζης, Χ., *Ελεγκτική και Εσωτερικός έλεγχος – μια συστηματική προσέγγιση εννοιών, αρχών και προτύπων*, Αθήνα, Business Plus, 2006, σσ. 50-51

Τσακλάγκανος, Α., Σπαθής Χ, *Ελεγκτική*, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη, 2015

Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π., *Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος: θεωρία και εφαρμογές*, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, 2017, σσ. 18-19

Ο MATTINGLY (1963), καθορίζει ως αντικείμενο της Ελεγκτικής τον έλεγχο, δηλαδή «την εξέταση των βιβλίων μιας οικονομικής μονάδος, των δικαιολογητικών εγγράφων, των αποδεικνύοντων την αλήθεια, ακρίβεια και νομιμότητα των εν αυτοίς εγγράφων, η ζήτηση των απαιτούμενων πληροφοριών, ως και η διενέργεια δοκιμαστικών επαληθεύσεων (TESTS), πασών των εργασιών τούτων διεξαγόμενων εις τοιαύτην έκτασιν, ώστε να πεισθεί ο ελεγκτής περί της ακρίβειας των ως άνω βιβλίων και των βάσει τούτων συνταχθεισών οικονομικών καταστάσεων».

Οι ανωτέρω ορισμοί επηρεασμένοι από τις αντιλήψεις της εποχής για την Ελεγκτική τους περιορίζονται στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Επικεντρώνονται στις αρχές και τη διαδικασία που χρησιμοποιείται για να διαπιστωθεί κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν ακριβοδίκαια την πραγματική εικόνα της επιχείρησης. Ωστόσο, η σύγχρονη Ελεγκτική ως ένας δυναμικά αναπτυσσόμενος κλάδος, προτιμότερο είναι να οριοθετείται με βάση τις βασικές έννοιες της Ελεγκτικής Θεωρίας.<sup>29</sup>

Η Αμερικανική Ένωση Λογιστικής (American Accounting Association) το 1972 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 τη γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων σε ενδιαφερόμενους χρήστες».

Μια όμως περιεκτικότερη, αναφορικά με τα δομικά στοιχεία, εννοιολογική οριοθέτηση της σύγχρονης ελεγκτικής, διατυπώνεται ως: «Ελεγκτική<sup>30</sup> είναι ο Επιστημονικός κλάδος της συστηματικής διαδικασίας συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, από ένα ανεξάρτητο και ικανό για την περίπτωση πρόσωπο, τα οποία αφορούν μετρήσιμες πληροφορίες συγκεκριμένης οικονομικής μονάδας, με σκοπό να εξακριβωθεί και να γνωστοποιηθεί στους ενδιαφερόμενους χρήστες κατά πόσο οι πληροφορίες αυτές ανταποκρίνονται σε προκαθορισμένα κριτήρια».

---

<sup>29</sup> Καζάντζης, Χ., *Ελεγκτική και Εσωτερικός έλεγχος – μια συστηματική προσέγγιση εννοιών, αρχών και προτύπων*, Αθήνα, Business Plus, 2006, σελ.51

<sup>30</sup> Καζάντζης, Χ., *Ελεγκτική και Εσωτερικός έλεγχος – μια συστηματική προσέγγιση εννοιών, αρχών και προτύπων*, Αθήνα, Business Plus, 2006, σελ.52

### 3.3 Αντικείμενο και βασικοί σκοποί του ελέγχου

Οι βασικοί σκοποί <sup>31</sup> του ελέγχου είναι οι εξής:

- Εντοπισμός και αποτροπή ηθελημένων ή αθέλητων λογιστικών λαθών,
- Διερεύνηση, αποκάλυψη και καταστολή ακούσιων ή εκούσιων σφαλμάτων ως προς τις διαδικασίες,
- Έγκριση, ανάλυση και σχολιασμός της ακρίβειας και πιστότητας των διαφόρων οικονομικών καταστάσεων,
- Αξιολόγηση της σύνταξης και της παράθεσης διαφόρων επιμέρους σημείων των οικονομικών καταστάσεων, που συνήθως συνιστούν αξιόλογα και διαφωτιστικά στοιχεία για την πορεία και τις στάσεις που επικρατούν μέσα στην επιχείρηση( κύκλος εργασιών, κοστολόγια, πιστοληπτική ικανότητα, εσωτερική αξία μετοχών κα),
- Πιστοποίηση της επάρκειας ή ανεπάρκειας της διαχρονικής κατάρτισης των κάθε είδους αριθμοδεικτών με την εξαγωγή των ανάλογων χρήσιμων συμπερασμάτων,
- Επισήμανση των ατελειών και προσδιορισμός των αδυναμιών στο όλο κύκλωμα της επιχειρηματικής και διαχειριστικής απεικόνισης,
- Στάθμιση των πιθανοτήτων ικανοποίησης των απαιτήσεων της επιχείρησης, προκειμένου να υπολογιστούν οι πιθανές επισφάλειες και να γίνει έτσι δυνατός ο σχηματισμός των σωστών προβλέψεων.

### 3.4 Η διάκριση (τα είδη) των ελέγχων <sup>32</sup>

Οι έλεγχοι μπορούν να καταταχθούν σε κατηγορίες, αναλόγως του τρόπου λειτουργίας των οικονομικών οντοτήτων και έτσι να μετριάσει η γενικότητα αυτών των όρων και να διασαφηνιστεί το περιεχόμενό τους. Η κατάταξη αυτή γίνεται με βάση κάποια συγκεκριμένα κριτήρια. Έτσι, οι επικεφαλής των τμημάτων μίας επιχείρησης αλλά και η διοίκηση διευκολύνεται στην προσέγγιση και αξιολόγηση των ειδών του ελέγχου και παραγγέλνουν τη

---

<sup>31</sup> Τσακλάγκανος, Α., Σπαθής Χ, *Ελεγκτική*, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη, 2015, σσ. 17-18

<sup>32</sup> Τσακλάγκανος, Α., Σπαθής Χ, *Ελεγκτική*, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη, 2015, σσ. 12-14

Παπαστάθης Π, *Ο σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις Επιχειρήσεις Οργανισμούς και η Πρακτική Εφαρμογή του*, τόμος Α', Αθήνα, Εκδόσεις ΟΠΑΠ, 2003, σσ. 23-25

διενέργεια εκείνων των ελέγχων που αρμόζουν στη φύση, στις ιδιαιτερότητες και στις επιλεγμένες προτεραιότητες της διαχείρισης ενός οικονομικού Οργανισμού.

Οι έλεγχοι μπορούν να κατηγοριοποιηθούν σε μεγάλες κατηγορίες, αφ' ης στιγμής η μεμονωμένη εξέταση όλων είναι δυσχερής, οι οποίες είναι:

1. **Ανάλογα με την έκταση τους**, οι έλεγχοι διακρίνονται σε :

**Γενικούς**, που επεκτείνονται σε ολόκληρη τη διαχείριση μιας δεδομένης χρονικής περιόδου (π.χ. ετήσιος έλεγχος Ισολογισμού τέλους χρήσης και Αποτελεσμάτων Χρήσης).

**Ειδικούς**, που έχουν ως αντικείμενο ένα συγκεκριμένο τομέα ή θέμα ( πχ έλεγχος αποθεμάτων, προμηθειών, επισφάλειας πελατών, πληρωμών, παραγωγής, εκχώρησης δανείων, διασφάλισης ποιότητας κλπ)

2. **Ανάλογα με τον ειδικότερο σκοπό τους**, διακρίνονται σε:

**Προληπτικούς**, που διεξάγονται κατά την εκτέλεση της οικονομικής συναλλαγής και αποσκοπούν στην πρόληψη των πιθανών λαθών ή κινδύνων. Ο έλεγχος διενεργείται απ' την ίδια υπηρεσία του τμήματος, και ιδίως από τον προϊστάμενο ο οποίος ελέγχει και δίνει την τελική έγκριση.

**Κατασταλτικούς**, που διενεργούνται εκ των υστέρων και σκοπεύουν στην αποκάλυψη λαθών ή παραλείψεων και ανωμαλιών.

3. **Ανάλογα με την διάρκειά τους**, διακρίνονται σε:

**Μόνιμους ή διαρκείς**, που διενεργούνται συνέχεια και καθ' όλη τη διάρκεια της οικονομικής χρήσης.

**Τακτικούς ή περιοδικούς**, που διενεργούνται κατά τακτικά χρονικά διαστήματα ( ετήσιοι, τριμηνιαίοι κλπ) από τους εσωτερικούς ελεγκτές.

**Έκτακτους ή περιπτωσιακούς**, που διενεργούνται σε έκτακτες περιπτώσεις για ειδικούς σκοπούς (υπόνοιες για κατάχρηση κλπ) είτε με πρωτοβουλία του τμήματος εσωτερικού ελέγχου ή της διοίκησης ή κατόπιν καταγγελίας. Διενεργούνται εφόσον εκτιμηθεί ότι υπάρχουν υπόνοιες για σπατάλη, καταχρήσεις, κλοπές, ατασθαλίες και γενικά όπου εντοπίζονται αδυναμίες στις λειτουργίες και απαιτείται άμεση διαπίστωση του μεγέθους για την λήψη διοικητικών μέτρων.

4. **Ανάλογα με το πρόσωπο του ελεγκτή και τη σχέση του με τον ελεγχόμενο φορέα,** διακρίνονται σε:

***Εξωτερικούς,*** που διενεργούνται από ειδικούς επαγγελματίες ελεγκτές, οι οποίοι δεν πρέπει να έχουν κανενός είδους εξάρτηση από την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα.

***Εσωτερικούς,*** που οργανώνονται από την ίδια την οικονομική οντότητα και διενεργούνται από ειδικά εκπαιδευμένα στελέχη και που είναι πρόσωπα εξαρτημένα από αυτήν (υπαλληλική ιδιότητα).

***Μεικτούς,*** που οργανώνονται και συντονίζονται από το τμήμα εσωτερικού ελέγχου σε συνεργασία με τους εξωτερικούς ελεγκτές.

### **3.5 Εννοιολογικός προσδιορισμός εσωτερικού ελέγχου**

Ο εσωτερικός έλεγχος προσφέρει ένα υψηλό επίπεδο υπηρεσιών στις επιχειρήσεις και αποτελεί ένα χρήσιμο και αναγκαίο καθοδηγητή-σύμβουλο στην ανάπτυξη, διαφύλαξη και χρηστή λειτουργία των επιχειρήσεων ανά τα έτη λειτουργίας τους.

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας ο εσωτερικός έλεγχος ορίζεται ως «ανεξάρτητη, αντικειμενική, διασφαλιστική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθάει τον οργανισμό να επιτύχει τους σκοπούς του, υιοθετώντας μια συστηματική, επαγγελματική προσέγγιση στην αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και εταιρικής διακυβέρνησης».<sup>33</sup>

Πρόκειται επομένως, για ένα σύνολο ενεργειών που λαμβάνουν χώρα σε μία επιχείρηση και οι οποίες αποσκοπούν να πληροφορήσουν την διοίκηση σχετικά με την τρέχουσα κατάσταση της επιχείρησης, τις επιδόσεις της και τον βαθμό επίτευξης των στρατηγικών στόχων της. Αποτελεί την βάση της ρυθμιστικής λειτουργίας των δραστηριοτήτων ενός οργανισμού με στόχο να διατηρούνται κάποια αποτελέσματα εντός των προκαθορισμένων ορίων. Μέσω του ελέγχου είναι δυνατή η κινητοποίηση του συνόλου των δυνάμεων της επιχείρησης για την βελτίωση και διόρθωση κάποιων δυσλειτουργιών, καθώς και την άμεση ανταπόκριση σε ένα ταχέως μεταβαλλόμενο περιβάλλον. Όπως σοφά

---

<sup>33</sup> Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, <https://www.hiia.gr/>, 2018

επισημαίνει και ο Παπαστάθης «η επιτυχία του εσωτερικού ελέγχου είναι να προσδιορίζει και να αξιολογεί τους επιχειρηματικούς κινδύνους και η διοίκηση να τους διαχειρίζεται».

### 3.6 Διάκριση της έννοιας εσωτερικός έλεγχος

Η χρήση του όρου “εσωτερικός έλεγχος” πολλές φορές προκαλεί σύγχυση διότι παραπέμπει σε δύο έννοιες. Αφενός, αφορά το **σύστημα εσωτερικού ελέγχου**, το οποίο προσδιορίζει ένα οργανωμένο σύστημα λειτουργιών, διαδικασιών και ελέγχων, που καθορίζεται από την διοίκηση της επιχείρησης και στοχεύει στην αποτελεσματική λειτουργία του προκειμένου να εκμηδενισθούν οι αρνητικές επιπτώσεις στον οργανισμό. Αφετέρου, αναφέρεται στην **υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου**, η οποία αποσκοπεί στην αξιολόγηση της επάρκειας της λειτουργίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, δηλαδή των επιμέρους λειτουργιών και προτείνει βελτιώσεις.<sup>34</sup>

### 3.7 Σκοποί και στόχοι εσωτερικού ελέγχου

Η αποστολή του Εσωτερικού Ελέγχου είναι «Να ενισχύει και να προστατεύει την αξία του οργανισμού, παρέχοντας αντικειμενική και βάσει κινδύνων διαβεβαίωση, συμβουλές και πληροφόρηση».<sup>35</sup>

Κύριος σκοπός επομένως, του εσωτερικού ελέγχου είναι η υψηλού επιπέδου «παροχή εξειδικευμένων και επιστημονικά τεκμηριωμένων υπηρεσιών προς την διοίκηση της επιχείρησης για την ορθή και αποτελεσματική εκπλήρωση των καθηκόντων και των στόχων της, μέσω του εφοδιασμού από την υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου εκτιμήσεων, αναλύσεων, συστάσεων και παρατηρήσεων αναφορικά με τις λειτουργίες, τις συναλλαγές, τις δοσοληψίες και γενικότερα αναφορικά με κάθε ελεγχόμενη δραστηριότητα της εταιρίας».<sup>36</sup>

Παράλληλα προσφέρει συστηματική και πειθαρχημένη προσέγγιση για την αξιολόγηση και την βελτίωση της αποτελεσματικότητας της διαχείρισης κινδύνων, του ελέγχου τήρησης των διαδικασιών και διαφύλαξης των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας.

---

<sup>34</sup> Παπαστάθης Π, *Ο σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις Επιχειρήσεις Οργανισμούς και η Πρακτική Εφαρμογή του*, τόμος Α', Αθήνα, Εκδόσεις ΟΠΑΠ, 2003, σ. 26

<sup>35</sup> Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, <https://www.hiia.gr/>, 2018

<sup>36</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π., *Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος: θεωρία και εφαρμογές*, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, 2017, σ.105

Η υπηρεσία του εσωτερικού ελέγχου ως τμήμα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου είναι επιφορτισμένη με τον έλεγχο των λειτουργικών και επιχειρηματικών κινδύνων καθώς και την πρόληψη και την βελτίωση των λειτουργιών και της απόδοσης.

Ο εσωτερικός έλεγχος δεν είναι απλά ένα μέτρο πρόληψης καταδολιεύσεων των υπαλλήλων, όπως πιστεύεται, αλλά κάτι παραπάνω, όντας εκτεινόμενος πέρα από λογιστικές και οικονομικές λειτουργίες και υπερκαλύπτοντας όλο το πλάτος της επιχείρησης και των δραστηριοτήτων της. Με την εκχώρηση αρμοδιοτήτων και ευθυνών από την διοίκηση της οργάνωσης, ο εσωτερικός έλεγχος εισχωρεί σε κάθε πτυχή των κυκλωμάτων αγορών, πωλήσεων, αποθεμάτων, παραγωγής, χρηματικών διαθεσίμων, παγίων, εσόδων-εξόδων κ.α. και παρέχει την επιθυμητή ενημέρωση των στελεχών και των μετόχων.

Ακόμη, ο εσωτερικός έλεγχος εξετάζει προς όφελος της επιχείρησης ποιες δραστηριότητες είναι επικερδείς, αν επικείμενες επενδύσεις θα αποφέρουν θετικά αποτελέσματα, το κόστος των επενδύσεων και εν γένει των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, προβαίνει σε αντιπαράθεση των στόχων με το τελικό αποτέλεσμα και εποπτεύει στην τήρηση των κανόνων επαγγελματικής συμπεριφοράς και συμμόρφωσης του υπαλληλικού και εργατικού προσωπικού με τα οριζόμενα από την διοίκηση.

### **3.8 Αρμοδιότητες Και Αρχές Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου**

Η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου μιας επιχείρησης έχει ενδεικτικά τις κάτωθι **αρμοδιότητες**<sup>37</sup>:

1. Έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων και των αποτελεσμάτων χρήσης ώστε να αποφευχθούν οικονομικές ατασθαλίες και καταχρήσεις, ηθελημένα και αθέλητα λογιστικά λάθη. Επιτυγχάνεται με τον έλεγχο της ακρίβειας και αξιοπιστίας των στοιχείων, των λογιστικών εγγραφών και βιβλίων της επιχείρησης, αλλά και των οικονομικών καταστάσεων.

---

<sup>37</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π., *Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος: θεωρία και εφαρμογές*, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, 2017, σσ. 105-107

Παπαστάθης Π, *Ο σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις Επιχειρήσεις Οργανισμούς και η Πρακτική Εφαρμογή του*, τόμος Α', Αθήνα, Εκδόσεις ΟΠΑΠ, 2003, σσ. 31-33



2. Επίβλεψη διαδικασιών τήρησης των προδιαγραφών του ποιοτικού ελέγχου και εφαρμογή των καθορισμένων standards.
3. Εκτίμηση της συμμόρφωσης με τις διαδικασίες της διοικητικής και οικονομικής δραστηριότητας της επιχείρησης, καθώς και της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών και της αξιοπιστίας των πληροφοριών που παράγονται.
4. Ενημέρωση της διοίκησης της επιχείρησης για τα αποτελέσματα του ελέγχου υποδεικνύοντας προτάσεις για την υλοποίηση των μέτρων που έχει αποφασίσει η διοίκηση.
5. Έλεγχος τρόπου άσκησης της εποπτείας από τα στελέχη αλλά και της αποτελεσματικότητας της.
6. Αξιολόγηση των σχεδίων δράσης, των αποφάσεων και των θεσπισμένων διαδικασιών από τη διοίκηση της επιχείρησης, αλλά και κατά πόσο υπάρχει η πιστή εφαρμογή τους και η συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία.
7. Αξιολόγηση των σχέσεων συνεργασίας και του βαθμού επικοινωνίας μεταξύ των εργαζομένων τόσο σε ένα συγκεκριμένο τμήμα όσο και ανάμεσα στα τμήματα της επιχείρησης καθώς και συμμόρφωση των εργαζομένων με τις διαδικασίες που τίθενται από την διοίκηση.
8. Τήρηση των κανόνων επαγγελματικής συμπεριφοράς.
9. Έλεγχος της πολιτικής προσλήψεων, αξιολογήσεων και προαγωγών του προσωπικού και συμφωνία αυτών με τον εσωτερικό κανονισμό. Έλεγχος και της τήρησης των διαδικασιών για την παροχή επιβραβεύσεων προς το προσωπικό αλλά και την απονομή ευθυνών προς αυτό όταν κρίνεται αναγκαίο.
10. Υπολογισμός του συνολικού κόστους και του κόστους λειτουργίας κάθε τμήματος της επιχείρησης, συγκρίνοντάς το με το κόστος του προηγούμενου έτους και με το κόστος που έχει αρχικά προϋπολογιστεί, καθώς και με το αντίστοιχο όφελος, συμπεραίνοντας επικερδή ή ζημιογόνα δραστηριότητα, επενδύσεις που αποδίδουν θετικά ή αρνητικά κ.
11. Αξιολογεί την απόδοση των επενδύσεων με βάση τους προϋπολογισμούς.
12. Αξιολογεί την συστηματική απόδοση και παρακολούθηση του επιχειρηματικού κινδύνου, αναζητώντας τους λόγους που τον προκαλούν και προτείνοντας μέτρα για την αντιμετώπισή του.
13. Αξιολογεί τις θεσπισμένες διαδικασίες για τη διασφάλιση των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας και τα μέτρα προστασίας για την επαρκή φύλαξη αυτών από κλοπές και απώλειες.

14. Εξέταση της αξιοποίησης όλων των παραγωγικών μέσων, ορθής συντήρησης του μηχανολογικού εξοπλισμού και σωστής διαχείρισης των αποθεμάτων.
15. Αναλαμβάνει την εκτέλεση ελέγχων ειδικού σκοπού μετά από εντολή της διοίκησης της επιχείρησης.
16. Έλεγχο τήρησης των διαδικασιών και των πολιτικών των εισπράξεων, των πωλήσεων και των πληρωμών. Την διαχείριση των διαθεσίμων, τους όρους δανεισμού της επιχείρησης και πληρωμής των υποχρεώσεων καθώς και των οικονομικών αποτελεσμάτων.
17. Συνεργάζεται με τη διοίκηση της επιχείρησης και τους εξωτερικούς ελεγκτές σε ό,τι σχετίζεται με το σχεδιασμό και τη διεξαγωγή των τακτικών και έκτακτων εξωτερικών ελέγχων.
18. Λαμβάνει μέρος στο σχεδιασμό, την ανάπτυξη και την εφαρμογή βασικών λειτουργιών της εταιρείας, που η ανάπτυξή τους βασίζεται στη μηχανοργάνωση και την πληροφορική.
19. Διεξάγει έλεγχο για την τήρηση των δεσμεύσεων που εμπεριέχονται στα ενημερωτικά δελτία και τα επιχειρηματικά σχέδια της επιχείρησης αναφορικά με την χρήση κεφαλαίων που αντλήθηκαν.
20. Ελέγχει τη νομιμότητα των αμοιβών και παροχών προς τα μέλη της διοίκησης, αναφορικά με τις αποφάσεις των αρμόδιων οργάνων.
21. Ελέγχει τις σχέσεις και συναλλαγές της επιχείρησης με τις επιχειρήσεις που συνδέονται με αυτή ή με τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της.
22. Εκτίμηση της εικόνας που έχει η επιχείρηση στην αγορά και στο καταναλωτικό κοινό και σύγκρισή της με τις ανταγωνίστριες εταιρίες.

Η άσκηση των άνωθεν αρμοδιοτήτων αποσκοπεί στη δημιουργία ενός επαρκούς συστήματος εσωτερικού ελέγχου που θα πρέπει κυρίως να στηρίζεται στις εξής **αρχές**:

1. Επαρκή λογιστική οργάνωση και κατάλληλη μηχανογραφική υποστήριξη.
2. Ξεκάθαρος διαχωρισμός των τριών βασικών λειτουργιών της οικονομικής μονάδας, δηλαδή της συναλλακτικής, της διαχειριστικής και της λογιστικής. Οι τρεις αυτές λειτουργίες θα πρέπει να είναι υπηρεσιακώς ανεξάρτητες και να ασκούνται από πρόσωπα τα οποία δε θα συνδέονται με στενό προσωπικό ή οικογενειακό δεσμό.
3. Κατανομή συγκεκριμένων αρμοδιοτήτων και ευθυνών στο προσωπικό της οικονομικής οντότητας. Δηλαδή, το προσωπικό θα πρέπει να διαθέτει τα κατάλληλα προσόντα, ικανότητα και ακεραιότητα χαρακτήρα, αλλά και προσήλωση στους στόχους που έχει θέσει η διοίκηση. Ο σχεδιασμός των αρμοδιοτήτων του προσωπικού πρέπει να λαμβάνει

πάντοτε υπόψη τη βασική αρχή: “ο ταμίας απαγορεύεται να είναι και λογιστής” και αντίστροφα.

4. Καθιέρωση μέτρων φυσικής προστασίας των περιουσιακών στοιχείων με ταυτόχρονη λήψη μέτρων για τη φυσική προστασία των λογιστικών βιβλίων της μονάδας, αποκλείοντας την πρόσβαση σε αυτά αναρμόδιων υπαλλήλων.
5. Άμεση έκδοση στοιχείων για κάθε συναλλαγή, τα οποία θα είναι προαριθμημένα και επικυρωμένα από αρμόδιο πρόσωπο, αλλά και ορθή λογιστικοποίησή τους.
6. Διενέργεια σε τακτά χρονικά διαστήματα φυσικών επαληθεύσεων, τόσο των περιουσιακών στοιχείων της μονάδας, όσο και των λογαριασμών που τηρεί, από πρόσωπο ανεξάρτητο από εκείνο που έχει την ευθύνη για τη λογιστική παρακολούθηση και τη συμφωνία των τηρούμενων λογαριασμών.

Με την αποπεράτωση των διαδικασιών αυτών ο εσωτερικός ελεγκτής έχει όλα τα εχέγγυα να αξιολογήσει τα δεδομένα, να εξάγει συμπεράσματα και να εκφέρει γνώμη αναφορικά με την ποιότητα και την αποδοτικότητα των εταιρικών στόχων. Επίσης, εισηγείται στην διοίκηση για να διατυπώσει την γνώμη του και εν ανάγκη να προτείνει εφαρμόσιμες λύσεις για την ελαχιστοποίηση ενός προβλήματος ή λύσεις σε περίπτωση αδυναμιών.

### **3.9 Αναγκαιότητα εσωτερικού ελέγχου**

Η αναγκαιότητα του εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με τον Παπαστάθη, περιγράφεται εκφραστικά από τον Pierre.A. Dussaulx, ως εξής : *«Κάθε ζωντανός οργανισμός, κάθε μηχανή είναι προικισμένη είτε από τη φύση, είτε από τον κατασκευαστή τους, με ρυθμιστικές διευθετήσεις, προοριζόμενες να πειθαρχούν τις κινήσεις του και να συγκρατούν τη συνοχή της δομής του. Υπό ομαλό καθεστώς πορείας ή καλής υγείας ο αντανακλαστικός χαρακτήρας των οργάνων αυτών εγγυάται την ασφάλεια της πορείας και προφυλάσσει το σύνολο από περιπέτειες, υπό τον όρο, ότι από καιρό σε καιρό μία ευσυνείδητη παρέμβαση θα επιβεβαιώνει την καλή τους λειτουργία. Στις επιχειρήσεις, όπως και στους ζωντανούς οργανισμούς, η χρήση γεννά την φθορά και η διάρκεια το γήρας. Αυτό σημαίνει, οι γενικοί λεπτοί αυτοί ρυθμιστικοί μηχανισμοί υπόκεινται και αυτοί στη φθορά ή στο γήρας, γι' αυτό και επιβάλλονται περιοδικές επαληθεύσεις, μέσω ενός συστήματος που δεν είναι τίποτα άλλο από τον Εσωτερικό Έλεγχο».*

Οι διοικήσεις των επιχειρήσεων σήμερα, οι οποίες ολοένα και εξελίσσονται σε κολοσσιαίες οργανώσεις, αδυνατούν να ασκήσουν επίβλεψη στο σύνολο των λειτουργιών της

επιχειρηματικής μονάδας , η οποία αποτελείται από πολλές διευθύνσεις και τμήματα και ως εκ τούτου από πάρα πολλούς εργαζόμενους και υπαλλήλους. Η προσωπική επίβλεψη και αξιολόγηση από την διοίκηση όλου αυτού του όγκου συναλλαγών και της πολυπλοκότητας των δραστηριοτήτων χωρίς την χρήση νέων μεθόδων, της τεχνολογίας και του εσωτερικού ελέγχου καθίσταται ιδιαίτερα δυσχερής και άρα αναποτελεσματική.<sup>38</sup>

Ιστορικά έχει διαπιστωθεί πως η λειτουργία ενός τμήματος εσωτερικού ελέγχου αποτελεί ένα είδος ασφάλισης, πρόληψης και καταστολής έναντι λαθών, απατών, καταχρήσεων και οικονομικών ατασθαλιών. Είναι επίσης γεγονός πως το Μάνατζμεντ της επιχείρησης βασιζόμενο όχι μόνο στην προσωπική παρατήρηση αλλά και στην τεχνολογία και τον εσωτερικό έλεγχο, λαμβάνει την αναγκαία πληροφόρηση από τις λογιστικές και στατιστικές εκθέσεις και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και συγκεντρώνει πληροφορίες οικονομικές και τεχνικές για την λήψη ορθών αποφάσεων. Η πληροφόρηση που παρέχεται από τον εσωτερικό έλεγχο και τις οικονομικές και τεχνικές εκθέσεις ενημερώνει την διοίκηση όσον αφορά την εφαρμογή των πολιτικών που έχουν καθορισθεί από την επιχείρηση, την τήρηση των κυβερνητικών ρυθμίσεων, την υγιή οικονομική κατάσταση και την απόδοση των λειτουργιών.<sup>39</sup>

Ο εσωτερικός έλεγχος επιβάλλεται να είναι αδιάλειπτος προκειμένου να διαπιστωθεί αν οι στόχοι και οι στρατηγικές της επιχείρησης ακολουθούνται σωστά από την Διοίκηση και τους εργαζομένους, αν επιτυγχάνονται οι αναμενόμενες αποδόσεις, αν υπολογίζονται ορθά οι αποκλίσεις και ενημερώνονται οι αρμόδιοι υπεύθυνοι και αν τελικά λαμβάνονται διορθωτικές ενέργειες.<sup>40</sup>

Ακόμη, το Μάνατζμεντ της επιχείρησης ευθύνεται για την τήρηση των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων και την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που πρέπει να απεικονίζουν την αληθινή εικόνα της επιχείρησης, με σαφήνεια, επάρκεια και αξιοπιστία. Ο εσωτερικός έλεγχος διαβεβαιώνει ότι και η ευθύνη αυτή επιτελείται ορθά.<sup>41</sup>

Ο εσωτερικός έλεγχος έχει τέλος ιδιαίτερη σπουδαιότητα και για τον εξωτερικό ανεξάρτητο ορκωτό λογιστή. Ο προσδιορισμός του πλαισίου και της διαδικασίας του εξωτερικού ελέγχου καθορίζεται από την ποιότητα του εφαρμοζόμενου εσωτερικού ελέγχου. Οι ανεξάρτητοι ορκωτοί λογιστές μελετούν και αξιολογούν το σύστημα εσωτερικού ελέγχου,

---

<sup>38</sup> Τσακλάγκανος, Α., Σπαθής Χ, *Ελεγκτική*, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη, 2015, σσ. 62-63

<sup>39</sup> Τσακλάγκανος, Α., Σπαθής Χ, *Ελεγκτική*, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη, 2015, σσ. 62-63

<sup>40</sup> Τσακλάγκανος, Α., Σπαθής Χ, *Ελεγκτική*, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη, 2015, σσ. 62-63

<sup>41</sup> Τσακλάγκανος, Α., Σπαθής Χ, *Ελεγκτική*, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη, 2015, σσ. 62-63

προκειμένου να βεβαιωθούν για την αξιοπιστία των λογιστικών δεδομένων και να προσδιορίσουν το πρόγραμμα και χρονοδιάγραμμα της ελεγκτικής δουλειάς, που είναι αναγκαία για να μπορέσουν να εκφέρουν γνώμη αναφορικά με την ειλικρίνεια και αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.<sup>42</sup>

### 3.10 Εσωτερικός ελεγκτής

Ως υποκείμενο του ελέγχου νοείται ο Ελεγκτής, δηλαδή το πρόσωπο που σχεδιάζει, προγραμματίζει και διενεργεί τον έλεγχο και την ελεγκτική διαδικασία. Ο ελεγκτής αποτελεί απαραίτητο όργανο στην ορθή οργάνωση και ομαλή λειτουργία μιας οικονομικής οντότητας και ανάλογα με την εξάρτηση του, οικονομική ή άλλη, από την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα και τον ειδικότερο σκοπό που αποβλέπει το έργο του, διακρίνεται σε εσωτερικό και εξωτερικό.

Συγκεκριμένα, ο Εσωτερικός Ελεγκτής είναι υπάλληλος της επιχείρησης με σχέση μίσθωσης και δεν διαθέτει την επαγγελματική ανεξαρτησία και την ανεπηρέαστη σκέψη που διαθέτει ο εξωτερικός ελεγκτής. Ωστόσο, η θέση του ιεραρχικά είναι υψηλή, είναι ανεξάρτητος από το προσωπικό που ελέγχει και είναι πρόσωπο έμπιστο και ικανό με πλήρη επαγγελματική κατάρτιση.<sup>43</sup>

Ο εσωτερικός ελεγκτής διορίζεται από την Διοίκηση της εταιρίας, της οποίας η φιλοσοφία διαμορφώνει και την πολιτική που ακολουθείται, και είναι υπόλογος σε αυτή. Η θέση του μάλιστα στην οργανωτική ιεραρχία διαφέρει ανάλογα με την σπουδαιότητα που αποδίδει η διοίκηση στο έργο του. Συνήθως, ο εσωτερικός ελεγκτής ανήκει στην οικονομική διεύθυνση και αναφέρεται απ' ευθείας στον οικονομικό διευθυντή, προκειμένου να είναι αποτελεσματική η διενέργεια των ελέγχων και να μην επηρεάζεται ο ελεγκτής από τους ελεγχόμενους.<sup>44</sup>

Η φύση του επαγγέλματος αυτού είναι κυρίως προληπτική και συνίσταται στην πρόληψη των επιζήμιων ενεργειών πριν ή κατά την διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου, χωρίς ωστόσο να αποκλείεται και μεταγενέστερος έλεγχος. Οι αρμοδιότητες, τα καθήκοντα

---

<sup>42</sup> Τσακλάγκανος, Α., Σπαθής Χ, *Ελεγκτική*, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη, 2015, σσ. 62-63

<sup>43</sup> Παπάς, Α., *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*, Αθήνα, Μπένου, 1999, σ. 121

<sup>44</sup> Παπάς, Α., *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*, Αθήνα, Μπένου, 1999, σ. 121

και οι υποχρεώσεις του εσωτερικού ελεγκτή ποικίλουν ανάλογα με το αντικείμενο της κάθε επιχείρησης, την οργανωτική δομή, τη φύση των εργασιών και τους σκοπούς του εσωτερικού ελέγχου και είναι δυνατό άλλοτε να περιορίζονται σε ελέγχους τηρήσεως των εσωτερικών οδηγιών ή κανονισμών και άλλοτε να εκτείνονται σε λειτουργικούς και διαχειριστικούς ελέγχους των διαφόρων τμημάτων της επιχείρησης.<sup>45</sup>

Η διοίκηση αποκομίζει από τους εσωτερικούς ελεγκτές αξιόλογη και αντικειμενική πληροφόρηση αναφορικά με την λήψη των αποφάσεων οι οποίες θα εξασφαλίσουν την επιτυχή λειτουργία της. Με την εξέταση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου ο εσωτερικός ελεγκτής αξιολογεί τόσο τον αποτελεσματικό σχεδιασμό του όσο και την αποτελεσματική λειτουργία του. Ευρισκόμενος πάντοτε σε διαρκή ετοιμότητα, αναζητά γεγονότα που χρήζουν αναφοράς στα ανώτερα ιεραρχικά κλιμάκια.<sup>46</sup> Μπορεί να ειπωθεί πως αναλαμβάνουν ένα ρόλο «συμβούλου» των επιχειρήσεων και οι ικανότητες τους είναι ισότιμες ή και ανώτερες των εξωτερικών ελεγκτών.

Γενικά οι κυριότεροι σκοποί του εσωτερικού ελεγκτή αποσκοπούν στο να διαπιστωθεί αν τα μέτρα και οι διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου που έχουν θεσπιστεί από την διοίκηση τηρούνται από το προσωπικό, αν τα οφέλη από την εφαρμογή των μέτρων και των μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου υπερβαίνουν το συνολικό κόστος εφαρμογής τους, αν είναι σημαντικές οι αδυναμίες και ελλείψεις που παρουσιάζει ο εσωτερικός έλεγχος, αν το λογιστικό σύστημα λειτουργεί ορθολογικά, παρέχοντας αξιόπιστες πληροφορίες. Επιπλέον, ο εσωτερικός ελεγκτής προγραμματίζει την εργασία του κατά τρόπο που να διευκολύνει τον κυκλικό έλεγχο των διαφόρων τομέων ή τμημάτων της επιχείρησης, ελέγχει την αποδοτικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου τακτικά και τέλος προτείνει στα ανώτερα ιεραρχικά στελέχη την λήψη διορθωτικών μέτρων για την βελτίωση της αποδοτικότητας του εσωτερικού ελέγχου.<sup>47</sup>

Η ιδιότητα του εσωτερικού ελεγκτή μπορεί να είναι διακεκριμένη, όπως στις μεγάλες επιχειρήσεις οι οποίες προβλέπουν κατά την δόμηση του οργανογράμματός τους ιδιαίτερο τμήμα εσωτερικού ελέγχου. Ωστόσο, η στελέχωση του σώματος των εσωτερικών ελεγκτών μίας επιχείρησης με τους προϊσταμένους διαφόρων υπηρεσιών και τμημάτων έχει μεγαλύτερη πρακτική σημασία και αντίκτυπο στην αποδοτικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Οι

---

<sup>45</sup> Καζάντζης, Χ., *Ελεγκτική και Εσωτερικός έλεγχος – μια συστηματική προσέγγιση εννοιών, αρχών και προτύπων*, Αθήνα, Business Plus, 2006, σελ. 97

<sup>46</sup> Καζάντζης, Χ., *Ελεγκτική και Εσωτερικός έλεγχος – μια συστηματική προσέγγιση εννοιών, αρχών και προτύπων*, Αθήνα, Business Plus, 2006, σελ. 97

<sup>47</sup> Παπάς, Α., *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*, Αθήνα, Μπένου, 1999, σ.121

προϊστάμενοι πρέπει να είναι εφοδιασμένοι με αξιοσημείωτη και πολυετή πείρα, υψηλό επίπεδο εξειδικευμένων γνώσεων και διαπιστωμένη ικανότητα πραγματοποίησης των ενδεδειγμένων ευέλικτων ενεργειών που απαιτούν οι ιδιαιτερότητες της κάθε μίας περίπτωσης. Ως επιστέγασμα έρχεται το παραδεκτό ήθος των ατόμων που ασκούν τον εσωτερικό έλεγχο. Έτσι, τα πορίσματα και οι γνωματεύσεις τους δεν αμφισβητούνται και δεν προκαλούνται εσωτερικές τριβές και αντιπαραθέσεις, που μπορούν να βλάψουν την συνοχή της οικονομικής μονάδας.<sup>48</sup>

Στη Ελλάδα οι εσωτερικοί ελεγκτές προέρχονται από τα πιο ικανά και έμπιστα επιχειρηματικά στελέχη. Έχουν αξιόλογες σπουδές στους τομείς της διοίκησης των επιχειρήσεων, της λογιστικής, της πληροφορικής και του δικαίου και διαθέτουν πολύχρονη επαγγελματική πείρα. Στις αρχές της δεκαετίας του 1980 ιδρύθηκε το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, το οποίο είναι διεθνώς αναγνωρισμένο. Είναι μέλος της Ευρωπαϊκής Συνομοσπονδίας Ινστιτούτων Εσωτερικών Ελεγκτών και απαριθμεί μέλη από όλους τους βασικούς τομείς της οικονομίας.<sup>49</sup>

### **3.11 Μειονεκτήματα εσωτερικού ελεγκτή**

Πρέπει να επισημανθούν κάποια σημεία που μπορεί να θεωρηθούν ότι επηρεάζουν την αξιοπιστία του εσωτερικού ελεγκτή κατά την πραγματοποίηση του εσωτερικού ελέγχου, εξαιτίας του γεγονότος ότι και αυτός είναι υπάλληλος της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας και τα οποία δεν μπορούν να παραβλεφθούν.

Πέραν του γεγονότος ότι ο εσωτερικός ελεγκτής δεν ενημερώνεται για τις πράξεις των διοικούντων, συνήθως δε και των ανώτερων του στην ιεραρχία ή ο έλεγχος του σε αυτούς είναι περιορισμένος ή εντελώς τυπικός, ο εσωτερικός ελεγκτής υπάγεται στο οργανόγραμμα της επιχείρησης κάτω από το διοικητικό συμβούλιο της εταιρίας, δηλαδή πρόκειται για υπαγωγή του τμήματος του εσωτερικού ελέγχου σε ένα άλλο τμήμα, ενώ ως κανόνας ισχύει η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελεγκτή.

Αναφορικά με τις διασυνδέσεις του εσωτερικού ελεγκτή με τους άλλους εργαζόμενους στην επιχείρηση, καθώς οι επαγγελματικές σχέσεις εξελίσσονται και μεταλλάσσονται σε κοινωνικές και ιδίως φιλικές, αυξάνεται ο κίνδυνος για την άμβλυνση της

---

<sup>48</sup> Τσακλάγκανος, Α., Σπαθής Χ, *Ελεγκτική*, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη, 2015, σελ.19

<sup>49</sup> Παπάς, Α., *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*, Αθήνα, Μπένου, 1999, σ.123

αμεροληψίας και της αντικειμενικότητας του ελέγχου. Η συναδελφική αλληλεγγύη δύναται να αποτελέσει τροχοπέδη στη συνεχή και αδιάκοπη επαγρύπνηση που πρέπει να διαθέτει ο εσωτερικός έλεγχος.<sup>50</sup>

Το τρίτο σημείο υποδεικνύει τους απορρέοντες κινδύνους από την μονότονη ενασχόληση του ελεγκτή με τα ίδια πάντοτε θέματα. Η έλλειψη ποικιλίας και η απουσία παράπλευρων ενδιαφερόντων «αποτελματώνουν την οξύτητα και την πολύπλευρη διερευνητικότητα του ελέγχου, και σταδιακά τον εκφυλίζουν σε μία τυποποιημένη διαδικασία καθημερινότητας και ρουτίνας. Το συνεχές κέντρισμα της επαγγελματικής επαγρύπνησης του ελεγκτή αποτελεί η εναλλαγή, η ανανέωση και ο εμπλουτισμός της ενασχόλησής του με καινούρια θέματα».<sup>51</sup>

### **3.12 Είδη εσωτερικού ελέγχου<sup>52</sup>**

Ο Εσωτερικός Έλεγχος προκειμένου να καλύψει όλο το φάσμα της εταιρικής δραστηριότητας έρχεται αντιμέτωπος με δυσκολίες και εμπόδια , όπως είναι η έλλειψη υποστήριξης από την διοίκηση και η μη αποδοχή του από τους ελεγχόμενους, ειδικά όσον αφορά ζητήματα τεχνικά, ποιοτικού ελέγχου και παραγωγικής διαδικασίας με πρόφαση ότι δεν αποτελούν αντικείμενο Εσωτερικού Ελέγχου. Ωστόσο ο ρόλος που του έχει δοθεί από τα Διεθνή Πρότυπα τον καθιστά ως τον κύριο όλων των ελέγχων.

Ο εσωτερικός έλεγχος αξιολογεί το ίδιο το σύστημα εσωτερικού ελέγχου ως προς την επάρκεια λειτουργίας του, δεν περιορίζεται σε συγκεκριμένα αντικείμενα και διακρίνεται σε τόσα είδη ελέγχου όσες είναι και οι λειτουργίες μέσα σε μία οικονομική μονάδα, δηλαδή σε οικονομικούς, διοικητικούς, λειτουργικούς, παραγωγής, τεχνικούς, προμηθειών και πωλήσεων, διαχείρισης ανθρώπινου δυναμικού, ποιοτικού ελέγχου, μηχανογράφησης, διαχείρισης αποθεμάτων, παραγωγικών μέσων, έλεγχοι ασφάλειας των εγκαταστάσεων, φυσικού περιβάλλοντος, είσπραξης ασφαλιστρών, εκπαίδευσης προσωπικού, καθώς υγιεινής και ασφάλειας των εργαζομένων, τεχνικών έργων, έλεγχος συμπεριφοράς και γενικά έλεγχος επί όλων των δραστηριοτήτων που διέπουν τη λειτουργία των οικονομικών μονάδων.

---

<sup>50</sup> Τσακλάγκανος, Α., Σπαθής Χ, *Ελεγκτική*, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη, 2015, σελ.20

<sup>51</sup> Τσακλάγκανος, Α., Σπαθής Χ, *Ελεγκτική*, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη, 2015, σελ.20

<sup>52</sup> Παπαστάθης Π, *Ο σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις Επιχειρήσεις Οργανισμούς και η Πρακτική Εφαρμογή του*, τόμος Α', Αθήνα, Εκδόσεις ΟΠΑΠ, 2003, σσ. 35-39



Στην πράξη, όμως, ο διαχωρισμός των αντικειμένων του εσωτερικού ελέγχου δεν είναι τόσο εύκολος, γιατί οι δραστηριότητες της επιχείρησης είναι αλληλοεμπλεκόμενες και η μία υπεισέρχεται στην άλλη. Όλοι οι επιμέρους έλεγχοι συγκεντρωτικά διακρίνονται στις εξής τέσσερις μεγάλες κατηγορίες :

• **Έλεγχοι παραγωγής (Production Audits)**, αποβλέπουν στην διαπίστωση (και σε τι ποσοστό) **1)** τήρησης των διαδικασιών σε όλο το εύρος της παραγωγικής διαδικασίας, **2)** συμφωνίας των παραγόμενων ποσοτήτων με το εγκεκριμένο από τη διοίκηση πρόγραμμα, σε ετήσια βάση και ανά περιόδους, **3)** σωστής διαχείρισης και χρήσης του μηχανολογικού εξοπλισμού και αν είναι επαρκής, **4)** σωστής και κατάλληλης στελέχωσης των τμημάτων με άρτια εκπαιδευμένους και καταρτισμένους υπαλλήλους, **5)** αν τα στελέχη των τμημάτων είναι κατάλληλα εκπαιδευμένα και αν η στελέχωση των τμημάτων παραγωγής είναι ικανοποιητική, **6)** σωστού εφοδιασμού της παραγωγής με υλικά και ορθής διαχείρισης των αποθεμάτων και της εφοδιαστικής αλυσίδας, **7)** αν τα αποθέματα διαχειρίζονται σωστά αποφεύγοντας τις υψηλές φύρες πέραν των φυσιολογικών ορίων **8)** καθώς επίσης το κατά πόσο τα προϊόντα είναι σύμφωνα με τις προδιαγραφές του ποιοτικού ελέγχου (I.S.O.). Επίσης, **9)** αν η συσκευασία των προϊόντων είναι σύμφωνα με τις προδιαγραφές, **10)** αν τηρούνται οι διαδικασίες διανομής, παράδοσης - παραλαβής των ετοιμών προϊόντων από την παραγωγή στην αποθήκη και γενικότερα **11)** αν τηρούνται οι διαδικασίες που αφορούν την παραγωγική διαδικασία και τα μέσα που λαμβάνουν χώρα σε όλες τις παραγωγικές φάσεις. Κάθε στοιχείο εξετάζεται για να διαπιστωθεί αν η παραγωγική διαδικασία λειτουργεί ομαλά κάτω από τις αποφάσεις την Διοίκησης.

• **Οικονομικοί έλεγχοι (financial audits)**, περιλαμβάνουν τις ελεγκτικές διαδικασίες που αφορούν την ασφάλεια του ενεργητικού και της περιουσίας της επιχείρησης και στοχεύουν στην επαλήθευση της ακρίβειας, της ειλικρίνειας και της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων, στην εξασφάλιση της σωστής απεικόνισης των συναλλαγών και στην εξακρίβωση της νομιμότητας των διαδικασιών, ελέγχουν και αξιολογούν την αποδοτικότητα των οικονομικών πόρων και της σωστής διαχείρισης αυτών. Τα οικονομικά στοιχεία, οι δοσοληψίες- συναλλαγές, οι χρηματοδοτήσεις της επιχείρησης και κάθε είδος οικονομικού φαινομένου, ελέγχεται λεπτομερώς. Οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν εμπλέκονται ούτε συντάσσουν ισολογισμούς και οικονομικές καταστάσεις, αντικείμενο που αφορά τον προϊστάμενο του λογιστηρίου. Ο λεπτομερής έλεγχος των οικονομικών στοιχείων των συναλλαγών και όλων των οικονομικών πράξεων εξασφαλίζουν τη σωστή πληροφόρηση στα

ανώτερα διοικητικά κλιμάκια της επιχείρησης, δίνοντας τους έτσι την δυνατότητα να λαμβάνουν τις βέλτιστες επιχειρηματικές αποφάσεις.

- **Λειτουργικοί έλεγχοι (operational audits)**, οι οποίοι περιλαμβάνουν το πλαίσιο και τις διαδικασίες ελέγχου συμμόρφωσης προς τις πολιτικές και τις διαδικασίες λειτουργίας της επιχείρησης. Αντικειμενικός σκοπός των λειτουργικών ελέγχων είναι η αξιολόγηση και η εκτίμηση της δομής του υπάρχοντος συστήματος και η πρόταση ανάπτυξης νέων διαδικασιών και βελτίωσης υπάρχοντων όπου υφίσταται ανάγκη. Ελέγχεται η τήρηση του οργανογράμματος της εταιρίας, η εφαρμογή των διοικητικών αποφάσεων, η ομαλή λειτουργία και αρμονική συνεργασία των τμημάτων και επιχειρείται η βελτίωση της ενδοεπιχειρησιακής επικοινωνίας μεταξύ των ιεραρχικών επιπέδων καθώς και μεταξύ των τμημάτων.

- **Διοικητικοί έλεγχοι (management audits)**. Βασιζόμενοι σε αντικειμενικές και επιστημονικές μεθόδους καθώς και σε τεχνικούς και αποδεκτούς κανόνες της διοικητικής επιστήμης, εξετάζουν και αξιολογούν την συνολική διοικητική αποτελεσματικότητα της επιχείρησης, καθώς και τις επιμέρους διοικητικές λειτουργίες της. Έτσι, ελέγχεται η συνεργασία και διεπικοινωνία μεταξύ των επιμέρους τμημάτων της επιχείρησης και αξιολογείται η στρατηγική που ακολουθείται για την πραγμάτωση των στόχων, η συμμόρφωση των εργαζομένων στις εξουσιοδοτήσεις, οι σχέσεις τους με τον φορέα και η ορθή διαχείριση των διαθέσιμων μέσων και πόρων. Οι διοικητικοί έλεγχοι ασχολούνται κυρίως με διοικητικής φύσεως ζητήματα σε όλα τα ιεραρχικά επίπεδα προσφέροντας έτσι μια καλή γενική εικόνα της διοικητικής λειτουργίας της επιχείρησης.

Σύμφωνα με τον καθηγητή Α. Τσακλάγκανο υπάρχει άλλη μία μεγάλη κατηγορία ελέγχου, ο λογιστικός έλεγχος<sup>53</sup>.

- **Λογιστικοί έλεγχοι:** συμβάλλουν στην προστασία των περιουσιακών στοιχείων και στην αξιοπιστία των λογιστικών καταχωρήσεων μέσω της αρμόζουσας οργάνωσης, των σωστών μεθόδων και διαδικασιών και του καλύτερου λογιστικού συστήματος. Οι λογιστικοί έλεγχοι περιλαμβάνουν συστήματα εξουσιοδότησης και διαχωρισμού α) των καθηκόντων μεταξύ της τήρησης των λογιστικών βιβλίων και των λογιστικών καταχωρήσεων και β) των καθηκόντων της διοίκησης και λειτουργίας ενός τμήματος ή των καθηκόντων της διαφύλαξης και διατήρησης ορισμένων περιουσιακών στοιχείων (πχ αποθήκης υλικών ή αποθεμάτων έτοιμων προϊόντων) και της τήρησης των λογιστικών βιβλίων αυτών.

---

<sup>53</sup> Τσακλάγκανος, Α., Σπαθής Χ, *Ελεγκτική*, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη, 2015, σσ. 59-60

Ο λογιστικός εσωτερικός έλεγχος αποβλέπει στην αξιοπιστία των λογιστικών βιβλίων και στην πραγματική παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του Ισολογισμού, των Αποτελεσμάτων Χρήσης και της μεταβολής της Περιουσιακής Θέσης (πηγών και διάθεσης κεφαλαίων). αποβλέπει επίσης στην διαφύλαξη και εξασφάλιση των περιουσιακών στοιχείων και στην προστασία της επιχείρησης από εσφαλμένες λογιστικές καταχωρήσεις.

Τέλος, οι λογιστικοί έλεγχοι αποβλέπουν στο να εξασφαλίσουν ότι α) οι διενεργηθείσες συναλλαγές φέρουν την γενική ή αποκλειστική εξουσιοδότηση του Μάνατζμεντ, β) οι συναλλαγές καταχωρούνται στα βιβλία και διευκολύνουν έτσι την ετοιμασία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της Λογιστικής αλλά και την εξασφάλιση της προστασίας των περιουσιακών στοιχείων γ) η χρησιμοποίηση των περιουσιακών στοιχείων επιτρέπεται μόνο σύμφωνα με την εξουσιοδότηση του Μάνατζμεντ της επιχείρησης, δ) οι λογιστικές εγγραφές για τα περιουσιακά στοιχεία συγκρίνονται με τα υπάρχοντα περιουσιακά στοιχεία και σε περίπτωση διαπίστωσης απόκλισης λαμβάνονται οι κατάλληλες διορθωτικές αποφάσεις.

### **3.13 Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας και Ηθικής, Code Of Ethics**

Όταν αναφερόμαστε στην επαγγελματική δεοντολογία εννοούμε ένα σύνολο κανόνων και συμπεριφορών που οφείλουν να ακολουθούν οι ελεγκτές προκειμένου το ελεγκτικό τους επάγγελμα να διατηρηθεί σε ένα αξιόλογο και αξιόπιστο επίπεδο, αναφορικά με την ποιότητα των πληροφοριών που παρέχουν. Έργο των εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών είναι η διαφύλαξη των ευρύτερων δημόσιων συμφερόντων, έχοντας τις αρχές της αμεροληψίας, της διαφάνειας και της δικαιοσύνης ως οδηγούς.

Οι ελεγκτές επωμίζονται την ευθύνη κατά την εξάσκηση των καθηκόντων τους να παρακολουθήσουν, να επαληθεύσουν και να γνωστοποιήσουν τα πεπραγμένα μιας οικονομικής μονάδας σε κάθε ενδιαφερόμενο. Η ευνοϊκή μεταχείριση μίας κοινωνικής ομάδας σε βάρος άλλης, μέσω παραλείψεων ή αμέλειας, θα αποβεί μόνο σε επιβάρυνση της θέσης του ίδιου του ελεγκτή, ο οποίος και τελικά θα είναι υπόλογος για τις ενέργειές του<sup>54</sup>.

---

<sup>54</sup> Τσακλάγκανος, Α., Σπαθής Χ, *Ελεγκτική*, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη, 2015, σσ. 25-28

Προκειμένου η δράση και η συμπεριφορά του ελεγκτή να βρίσκεται σε αρμονία με την απήγησή του στο ευρύτερο κοινό, καθότι οφείλει να αποκτήσει την εμπιστοσύνη του για τις ικανότητες και το έργο που προσφέρει, το Αμερικανικό Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών αναφέρει τις εξής δεοντολογικές αρχές<sup>55</sup> :

- Ανεξαρτησία, ακεραιότητα και αντικειμενικότητα.
- Επαγγελματική ικανότητα και τεχνικά πρότυπα.
- Ευθύνη προς τους πελάτες.
- Ευθύνη προς τους συναδέλφους.
- Άλλες ευθύνες και επαγγελματική πρακτική.

Ο Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικού Ελέγχου συγκεκριμένα, αποβλέπει στην κατοχύρωση υπηρεσιών υψηλών προδιαγραφών και προτύπων εντιμότητας, ακεραιότητας και αξιοπιστίας. Αφορά τόσο τον υπεύθυνο εσωτερικό ελεγκτή όσο και τους υφισταμένους του, οι οποίοι οφείλουν να επιδεικνύουν άριστη ηθική, σύνεση αξιοπρέπεια, αφοσίωση και αυτοπειθαρχία προκειμένου να προβούν στο λειτούργημά τους<sup>56</sup>.

Ο Κώδικας Ηθικής είναι αναγκαίος για το επάγγελμα του εσωτερικού ελέγχου, καθότι εδραιώνεται η εμπιστοσύνη ως προς την αντικειμενικότητα διαβεβαίωσης θεμάτων εταιρικής διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και συστημάτων εσωτερικού ελέγχου. Ο Κώδικας Ηθικής του ΠΑ υπερπηδά τα όρια του εσωτερικού ελέγχου, ώστε να συμπεριλάβει δύο θεμελιώδη συστατικά στοιχεία: **1.**Τις Αρχές τις σχετιζόμενες με το επάγγελμα και την πρακτική του εσωτερικού ελέγχου. **2.**Τους Κανόνες Συμπεριφοράς που αναμένεται να ακολουθούν οι εσωτερικοί ελεγκτές.<sup>57</sup>

Στόχος του Κώδικα Δεοντολογίας είναι να προάγει την κουλτούρα της ηθικής στο επάγγελμα του Εσωτερικού Ελέγχου. Οι εσωτερικοί ελεγκτές αναμένεται ότι θα εφαρμόζουν και θα υπερασπίζονται τις ακόλουθες αρχές σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας<sup>58</sup> :

---

<sup>55</sup> Τσακλάγκανος, Α., Σπαθής Χ, *Ελεγκτική*, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη, 2015, σσ. 25-28

<sup>56</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π., *Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος: θεωρία και εφαρμογές*, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, 2017, σελ. 113

<sup>57</sup> Ινστιτούτο Εσωτερικών ελεγκτών Ελλάδας, <https://www.hiia.gr/el/sitemap/protipa-esoterikou-elegchou.html>

<sup>58</sup> Ινστιτούτο Εσωτερικών ελεγκτών Ελλάδας, <https://www.hiia.gr/el/sitemap/protipa-esoterikou-elegchou.html>  
Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π., *Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος: θεωρία και εφαρμογές*, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, 2017, σελ. 113

1. **Ακεραιότητα ( integrity )** : Η ακεραιότητα των εσωτερικών ελεγκτών εδραιώνει την εμπιστοσύνη και παρέχει έτσι τη βάση για στήριξη της κρίσης τους. Ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να ενεργεί με υπευθυνότητα, επιμέλεια, εντιμότητα και ειλικρίνεια στην εκτέλεση των καθηκόντων που του έχουν ανατεθεί και να αποφεύγει την ανάμειξη σε δραστηριότητες αντιδεοντολογικές, παράνομες και αντικανονικές, οι οποίες ενδέχεται να θέσουν σε κίνδυνο την εταιρία ή ακόμη να δημιουργεί συνειδητά προβλήματα έχοντας αντιδεοντολογική συμπεριφορά. Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να τηρούν τους νόμους και να προβαίνουν στις κοινοποιήσεις που απαιτούνται από τη νομοθεσία και το επάγγελμα. Δεν θα εμπλέκονται συνειδητά, ως μέλη, σε οποιαδήποτε παράνομη δραστηριότητα, ούτε θα εμπλέκονται σε πράξεις ατιμωτικές για το επάγγελμα του εσωτερικού ελεγκτή ή για τον οργανισμό. Θα σέβονται και θα συμβάλλουν στους νόμιμους και ηθικούς αντικειμενικούς σκοπούς του οργανισμού.

2. **Αντικειμενικότητα (objectivity)** : Οι εσωτερικοί ελεγκτές επιδεικνύουν το υψηλότερο επίπεδο επαγγελματικής αντικειμενικότητας κατά τη συγκέντρωση, αξιολόγηση και κοινοποίηση των πληροφοριών για τη δραστηριότητα ή τη διαδικασία που εξετάζεται. Οι εσωτερικοί ελεγκτές προβαίνουν σε μια ισορροπημένη εκτίμηση όλων των σχετικών περιπτώσεων και δεν επηρεάζονται αδικαιολόγητα από τα δικά τους συμφέροντα, ή τα συμφέροντα άλλων, κατά το σχηματισμό των κρίσεων. Περιορίζονται επομένως στην εκτέλεση μόνο εκείνων των υπηρεσιών για τις οποίες έχουν καθήκον, αποφεύγουν τη χρήση πληροφοριών προς ίδιο όφελος και αρνούνται οποιασδήποτε αμοιβής ή δώρου από υπαλλήλους, πελάτες, προμηθευτές ή εταιρίες συνδεδεμένες με την δική τους, ούτως ώστε να μην επηρεάζονται ή να θεωρηθεί ότι επηρεάζεται η επαγγελματική κρίση τους. Δεν θα συμμετέχουν σε οποιαδήποτε δραστηριότητα ή θα συνάπτουν σχέσεις που ενδέχεται να βλάψουν ή να θεωρείται ότι βλάπτουν την αμερόληπτη εκτίμησή τους. Συμπεριλαμβάνονται οι δραστηριότητες ή οι σχέσεις εκείνες οι οποίες ενδέχεται να συγκρούονται με τα συμφέροντα του οργανισμού. Οφείλουν να κοινοποιούν όλες τις σημαντικές πληροφορίες που τους γνωστοποιούνται και ενδέχεται να παραποιήσουν, εάν δεν κοινοποιηθούν, την έκθεση των υπό έλεγχο δραστηριοτήτων

3. **Εμπιστευτικότητα- Εχεμύθεια (confidentiality)** : Οι εσωτερικοί ελεγκτές σέβονται την αξία και την κυριότητα της πληροφόρησης που λαμβάνουν και δεν κοινοποιούν πληροφορίες χωρίς κατάλληλη εξουσιοδότηση, εκτός εάν υπάρχει νομική ή επαγγελματική υποχρέωση για να γίνει κάτι τέτοιο. Ακόμη δεν χρησιμοποιούν εμπιστευτικές πληροφορίες για προσωπικό τους όφελος ή με τρόπο που δεν είναι συμβατός με το υφιστάμενο θεσμικό

πλαίσιο και τα εταιρικά συμφέροντα ή κατά τρόπο αντίθετο με τη νομοθεσία ή επιβλαβή για τους νόμιμους και ηθικούς αντικειμενικούς σκοπούς του οργανισμού. Ακόμη πρέπει να είναι συνετοί στη χρήση και προστασία των πληροφοριών που αποκτούν κατά τη διάρκεια άσκησης των καθηκόντων τους.

**4. Επάρκεια- επαγγελματική ικανότητα και επιμέλεια ( professional competence and due care) :** Οι εσωτερικοί ελεγκτές χρησιμοποιούν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις εμπειρίες που απαιτούνται για την παροχή των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου. Έχοντας υπόψη του τα Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου , την κείμενη Νομοθεσία, τις αποφάσεις της διοίκησης και την επικρατούσα πρακτική, χρησιμοποιεί τα κατάλληλα μέσα προκειμένου να ανιχνεύει ατασθαλίες, λάθη, σπατάλες και περιπτώσεις όπου υπάρχει σύγκρουση συμφερόντων. Οφείλει να ενημερώνει τους προϊσταμένους του και τον διευθυντή της επιχείρησης για ασυνήθιστες δραστηριότητες που υποσκάπτουν την ομαλή λειτουργία της εταιρίας και να προτείνει λύσεις και βελτιώσεις. Ακόμη οφείλει να δραστηριοποιείται ως προς την συνεχή του επιμόρφωση , να βελτιώνει την επαγγελματική του επάρκεια, την αποτελεσματικότητα και την ποιότητα των υπηρεσιών του, να είναι νομοταγής και να τηρεί τις αρχές του ελεγκτικού επαγγέλματος.

Σε κάθε περίπτωση ο επαγγελματίας λογιστής οφείλει να ενεργεί με τρόπο αρμόζοντα στην καλή φήμη και την κοινωνική θέση του επαγγέλματος και να αποφεύγει κάθε συμπεριφορά η οποία θα μπορούσε να δυσφημίσει το επάγγελμα και την αξιοπιστία του. Οφείλει να προβαίνει σε κάθε απαραίτητη ενέργεια και να διενεργεί συνεχείς ελέγχους και επαληθεύσεις, να τηρεί τους κανονισμούς και να παρέχει έγκυρη γνώμη βασιζόμενος στο επαρκές αποδεικτικό υλικό που έχει συγκεντρώσει.<sup>59</sup>

### **3.14 Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου<sup>60</sup>**

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του συνόλου των δραστηριοτήτων της επιχείρησης και λειτουργεί μέσα στο πλαίσιο που έχει καθορίσει το διοικητικό συμβούλιο. Το διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας εγκρίνει την ιδρυτική πράξη σύστασης του τμήματος,

---

<sup>59</sup> Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Code-of-Ethics-Greek.pdf>

<sup>60</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π., *Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος: θεωρία και εφαρμογές*, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, 2017, σσ. 108-109

την εξουσία και ευθύνη του εσωτερικού και τα οποία πρέπει να συμβαδίζουν με τα Διεθνή Πρότυπα Επαγγελματικής Εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου, την κείμενη νομοθεσία, την επιστήμη και την επικρατούσα πρακτική.

Στον κανονισμό διοίκησης και λειτουργίας της εταιρείας καθίστανται σαφείς οι σκοποί και οι αρμοδιότητες της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου, υποδεικνύοντας το απεριόριστο της δράσης και δικαιοδοσίας του εσωτερικού ελεγκτή και διευκρινίζοντας ότι ο εσωτερικός ελεγκτής δεν εξουσιάζει ούτε ευθύνεται για την ποιότητα ή την εγκυρότητα των συναλλαγών και δοσοληψιών που καλείται να ελέγξει.

Για την μέτρηση και αξιολόγηση του έργου της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου, το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών έχει εκδώσει πρότυπα που ουσιαστικά προσδιορίζουν τη φύση, την έκταση αλλά και το σκοπό της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου, και τα οποία δύνανται να αποτελέσουν οδηγό για όσους ενδιαφέρονται αναφορικά με το τι πρέπει να προσδοκούν ότι θα αποκομίσουν από τον έλεγχο αυτό.

Τα πέντε γενικά πρότυπα διεξαγωγής εσωτερικού ελέγχου αναφέρονται σε έννοιες και ορισμούς που αφορούν κυρίως στο ρόλο και την προσωπικότητα του εσωτερικού ελεγκτή, δηλαδή:

- στην ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελεγκτή από τις δραστηριότητες της επιχείρησης
- στη σωστή επαγγελματική κατάρτιση
- στο πλαίσιο μέσα στο οποίο δραστηριοποιείται ο εσωτερικός ελεγκτής
- στην ποιότητα των διαδικασιών που ακολουθεί
- στον τρόπο διοίκησης του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.

Τα Διεθνή Πρότυπα (Standards) αποτελούν ουσιαστικά τα κριτήρια με τα οποία αξιολογούνται οι λειτουργίες ενός τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου και έχουν ως σκοπό να:<sup>61</sup>

- Περιγράψουν τις βασικές αρχές που θα πρέπει να διέπουν τις εφαρμοζόμενες πρακτικές του Εσωτερικού Ελέγχου.
- Αποτελέσουν το πλαίσιο παροχής των υπηρεσιών προστιθέμενης αξίας της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου.
- Αποτελέσουν βάση αξιολόγησης της απόδοσης του Εσωτερικού Ελέγχου (Quality Assessment of The Audit Activity).
- Συνεισφέρουν στη βελτίωση της οργάνωσης και των διαδικασιών των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου.

---

<sup>61</sup> <https://www.hiia.gr/images/pgallery/hiia%20brochures/Brochure9-2011low.pdf>

Τα Πρότυπα<sup>62</sup> είναι ένα σύνολο απαιτήσεων, υποχρεωτικού χαρακτήρα, που βασίζονται σε συγκεκριμένες αρχές και εξειδικεύονται στα εξής :

- Δηλώσεις θεμελιωδών απαιτήσεων για την άσκηση του επαγγέλματος του εσωτερικού ελέγχου και για την αξιολόγηση της απόδοσής του, που είναι διεθνώς εφαρμόσιμα σε επίπεδο οργανισμού και σε ατομικό επίπεδο.
- Ερμηνείες, αποσαφηνίζοντας όρους ή έννοιες που συμπεριλαμβάνονται στα Πρότυπα

### **Πρότυπα διεξαγωγής εσωτερικού ελέγχου<sup>63</sup>**

#### **Ανεξαρτησία**

Ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να είναι ανεξάρτητος από τις δραστηριότητες που ελέγχει, προκειμένου ο έλεγχος του να είναι αμερόληπτος. Η ανεξάρτητη πραγματοποίηση των καθηκόντων του εσωτερικού ελεγκτή επιτυγχάνεται μέσω της οργανωτικής διάρθρωσης του τμήματος εσωτερικού ελέγχου και της αντικειμενικότητας. Η οργανωτική διάρθρωση θα πρέπει να είναι επαρκής. Η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης αποτελεί προαπαιτούμενο για την άσκηση των καθηκόντων των εσωτερικών ελεγκτών ελεύθερα και χωρίς παρεμβάσεις. Ο εσωτερικός ελεγκτής και τα άτομα που εποπτεύονται από αυτόν θα πρέπει να εκτελούν τα ελεγκτικά τους καθήκοντα με αντικειμενικότητα και να αποφεύγουν τις συγκρούσεις συμφερόντων, λαμβάνοντας υπόψη τις διαφορετικές απόψεις χωρίς όμως να συμβιβάζονται στην ποιότητα του έργου τους.

#### **Επαγγελματική κατάρτιση**

Ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να προσφέρει τις υπηρεσίες του με την οφειλόμενη επαγγελματική επιμέλεια. Το τμήμα εσωτερικού ελέγχου στελεχώνεται με άτομα που η τεχνογνωσία και το εκπαιδευτικό τους υπόβαθρο διασφαλίζει την καλύτερη διενέργεια του ελέγχου. Επίσης, ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να διαθέτει δεξιότητες αποτελεσματικής επικοινωνίας. Θα πρέπει να διαθέτει ευχέρεια, τόσο στην προφορική όσο και στην γραπτή επικοινωνία. Οφείλει ακόμη να επιμορφώνεται συνεχώς για βελτιώσεις και εξελίξεις σε πρότυπα σε διαδικασίες και τεχνικές ελέγχου.

---

<sup>62</sup> <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Code-of-Ethics-Greek.pdf>

<sup>63</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π., *Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος: θεωρία και εφαρμογές*, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, 2017, σσ. 110-112



### **Πλαίσιο δραστηριοτήτων εσωτερικού ελέγχου**

Ο εσωτερικός έλεγχος αποβλέπει στην εξέταση και αξιολόγηση της επάρκειας και αποτελεσματικότητας των διαδικασιών που ακολουθούνται για την επίτευξη των στόχων της εταιρείας. Οφείλει να διαπιστώσει κατά πόσο οι αντικειμενικοί στόχοι και οι επιδιώξεις της οικονομικής μονάδας έχουν επιτευχθεί. Ο εσωτερικός ελεγκτής ελέγχει την αξιοπιστία και την ειλικρίνεια των πληροφοριών που παρέχουν οι οικονομικές και διοικητικές υπηρεσίες της εταιρείας. Εξετάζει κατά πόσο οι διαδικασίες της εταιρείας συμμορφώνονται με τις εκδοθείσες οδηγίες, τους κανονισμούς, τα σχέδια δράσης και τους νόμους αφού τυχόν παρεκκλίσεις μπορούν να επιδράσουν σημαντικά τόσο στην λειτουργία της εταιρείας όσο και στην πληροφόρηση που παράγεται και χρησιμοποιείται μέσα στην εταιρεία. Στο πλαίσιο της δραστηριότητας του εσωτερικού ελεγκτή, περιλαμβάνεται η αξιολόγηση της επάρκειας των μέσων καταγραφής των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας, καθώς και η διαβεβαίωση για την οικονομική και αποτελεσματική διαχείριση των πόρων και την εκπλήρωση των στόχων λειτουργίας.

### **Διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου**

Η διεκπεραίωση του ελεγκτικού έργου περιλαμβάνει σχεδιασμό, έλεγχο και αξιολόγηση της λαμβανόμενης πληροφορίας προκειμένου να γίνει η εξαγωγή, η κοινοποίηση των αποτελεσμάτων και πορισμάτων καθώς και ο έλεγχος συμμόρφωσης ως προς τις διαδικασίες που ακολουθήθηκαν. Ο εσωτερικός ελεγκτής μέσα από το πρόγραμμα ελέγχου που συντάσσει πριν την διενέργειά του, θέτει τους αντικειμενικούς του στόχους, οριοθετεί την έκταση του, προσδιορίζει τον τρόπο διενέργειας του ελέγχου και καταγραφής των αποτελεσμάτων. Ο ελεγκτής συλλέγει, αναλύει, ερμηνεύει και ταξινομεί τις παρεχόμενες πληροφορίες προκειμένου να τεκμηριώσει τα αποτελέσματα του ελέγχου. Πριν την έκδοση της τελικής έκθεσης ο ελεγκτής οφείλει να συζητά τα ευρήματα του ελέγχου του με την διοίκηση.

### **Διοίκηση του τμήματος εσωτερικού ελέγχου**

Ο διευθυντής του τμήματος εσωτερικού ελέγχου κατά την διάρκεια άσκησης των καθηκόντων του επιλαμβάνεται την εκπόνηση σχεδίων δράσης με σκοπό την εκπλήρωση των υποχρεώσεών του, παίρνει αποφάσεις και δίνει οδηγίες, μεριμνά για την ύπαρξη πολιτικών και διαδικασιών που θα πρέπει να εφαρμοστούν, διοικεί το προσωπικό και επιλέγει, εκπαιδεύει και το καθοδηγεί. Ακόμη αναφορικά με την σχέση με τους εξωτερικούς ελεγκτές, η εργασία εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου θα πρέπει να είναι συντονισμένη ώστε να

αποφεύγονται διπλές προσπάθειες και να εξασφαλίζεται μια πιο πλήρης κάλυψη του ελέγχου. Τέλος, ο έλεγχος πρέπει να είναι ποιοτικός έλεγχος και προσφέρει διαβεβαίωση ότι η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου συμμορφώνεται με τα πρότυπα διεξαγωγής εσωτερικού ελέγχου, με τον κανονισμό του τμήματος αλλά και την ισχύουσα νομοθεσία.

### 3.15 Κατηγορίες Διεθνών Προτύπων<sup>64</sup>

Τα Διεθνή Πρότυπα (Standards) διακρίνονται σε:

- Πρότυπα Χαρακτηριστικών Ιδιοτήτων (Attribute Standards), τα οποία περιγράφουν τα χαρακτηριστικά των οργανισμών και των προσώπων που ασκούν Εσωτερικό Έλεγχο.
- Πρότυπα Απόδοσης- Διεξαγωγής (Performance Standards), τα οποία περιγράφουν τη φύση των δραστηριοτήτων και υπηρεσιών του Εσωτερικού Ελέγχου και παρέχουν ποιοτικά κριτήρια βάσει των οποίων μπορεί να αξιολογηθεί η απόδοση του Εσωτερικού Ελέγχου.
- Πρότυπα Εφαρμογής (Implementation Standards), τα οποία εξειδικεύουν τις δύο πρώτες κατηγορίες Προτύπων σε συγκεκριμένους τομείς δραστηριότητας (π.χ. Έλεγχος Συμμόρφωσης, Έλεγχος Απάτης κ.λ.π.) και παρέχουν τις απαιτήσεις που έχουν εφαρμογή σε υπηρεσίες διαβεβαίωσης ή σε συμβουλευτικές υπηρεσίες.

#### ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΩΝ ΙΔΙΟΤΗΤΩΝ

##### 1000- Σκοπός, Δικαιοδοσία και Ευθύνη

Ο σκοπός, η δικαιοδοσία και η ευθύνη της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου πρέπει επίσημα να καθορίζονται σε έναν, εγκεκριμένο από το συμβούλιο, κανονισμό εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με την Αποστολή του Εσωτερικού Ελέγχου και τα υποχρεωτικά στοιχεία του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής (τις Θεμελιώδεις Αρχές για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, τον Κώδικα Ηθικής, τα Πρότυπα και τον Ορισμό του Εσωτερικού Ελέγχου). Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αναθεωρεί τον κανονισμό εσωτερικού ελέγχου σε τακτική βάση και να τον θέτει υπόψη της ανώτερης διοίκησης και του συμβουλίου για έγκριση.

---

<sup>64</sup> <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Greek.pdf>

### **1100 - Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα**

Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να είναι ανεξάρτητη και οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να είναι αντικειμενικοί κατά την εκτέλεση του έργου τους

### **1200 – Επαγγελματική Επάρκεια Γνώσεων και Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια**

Οι Εσωτερικοί Έλεγχοι θα πρέπει να εκτελούνται με επάρκεια γνώσεων και δέουσα επαγγελματική επιμέλεια.

### **1300 - Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας**

Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αναπτύσσει και να διατηρεί ένα πρόγραμμα διαβεβαίωσης και βελτίωσης ποιότητας. Το πρόγραμμα διαβεβαίωσης και βελτίωσης ποιότητας είναι σχεδιασμένο κατά τρόπο που δίνει τη δυνατότητα να γίνεται μία εκτίμηση για τον βαθμό συμμόρφωσης της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου με τα Πρότυπα, καθώς και μια εκτίμηση για τον βαθμό τήρησης του Κώδικα Ηθικής από τους εσωτερικούς ελεγκτές. Επίσης, το πρόγραμμα αξιολογεί την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου και εντοπίζει πεδία που χρήζουν βελτίωσης. Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να ενθαρρύνει την εποπτεία από το συμβούλιο στο Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας

## **ΠΡΟΤΥΠΑ ΑΠΟΔΟΣΗΣ**

### **2000 - Διαχείριση της Λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου**

Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να διοικεί αποτελεσματικά τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου έτσι ώστε να εξασφαλίζει ότι η λειτουργία προσθέτει αξία στον οργανισμό.

### **2100 - Φύση των Εργασιών**

Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αξιολογεί και να συμβάλλει στη βελτίωση της διακυβέρνησης, της διαχείρισης κινδύνων και των διαδικασιών ελέγχου του οργανισμού υιοθετώντας μια συστηματική, πειθαρχημένη και βάσει κινδύνων προσέγγιση. Η αξία και η αξιοπιστία του εσωτερικού ελέγχου ενισχύονται όταν οι εσωτερικοί ελεγκτές δρουν προληπτικά και οι εκτιμήσεις τους παρέχουν καινοτόμες ιδέες και λαμβάνουν υπόψη μελλοντικές επιπτώσεις.

### **2200 - Σχεδιασμός Έργου**

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αναπτύσσουν και να αποτυπώνουν τον σχεδιασμό κάθε έργου, ο οποίος θα περιλαμβάνει τους αντικειμενικούς σκοπούς, το εύρος, το χρονοδιάγραμμα και την κατανομή των πόρων. Ο σχεδιασμός θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη τις στρατηγικές του οργανισμού, σκοπούς και κινδύνους που σχετίζονται με το έργο.

### **2300 - Διεξαγωγή του Έργου**

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αναγνωρίζουν, να αναλύουν, να αξιολογούν και να καταγράφουν επαρκείς πληροφορίες, έτσι ώστε να επιτύχουν τους αντικειμενικούς σκοπούς του έργου.

### **2400 - Κοινοποίηση των Αποτελεσμάτων**

Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές πρέπει να κοινοποιούν τα αποτελέσματα των έργων.

### **2500 - Παρακολούθηση Προόδου**

Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να καθιερώνει και να διατηρεί ένα σύστημα παρακολούθησης της τακτοποίησης των αποτελεσμάτων που κοινοποιούνται στη διοίκηση.

### **2600 - Κοινοποίηση της Αποδοχής Κινδύνων**

Όταν ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου συμπεράνει ότι η διοίκηση έχει αποδεχτεί έναν βαθμό κινδύνου στον οποίο δεν μπορεί να ανταποκριθεί ο οργανισμός, τότε ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να συζητήσει το θέμα με την διοίκηση. Εάν το ζήτημα σχετικά με τον κίνδυνο δεν επιλυθεί, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αναφέρει το θέμα στο συμβούλιο προς διευθέτηση.

## **3.16 Βήματα Διενέργειας Εσωτερικού Ελέγχου<sup>65</sup>**

Οι ελεγκτικές διαδικασίες να διαφέρουν ως προς το αντικείμενο και το σκοπό ανάλογα με την εταιρεία που εφαρμόζονται, οι αρχές όμως είναι οι ίδιες σχετικά με την εφαρμογή τους. Για τη διενέργεια του έργου του εσωτερικού ελέγχου ακολουθούνται τα εξής βήματα: α)

---

<sup>65</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π., *Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος: θεωρία και εφαρμογές*, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, 2017, σελ 116-123

προκαταρκτική έρευνα, β) σύνταξη προγράμματος ελέγχου, γ) επιτόπια εργασία, δ) εκθέσεις ελέγχου και ε) μεταγενέστερες ενέργειες.

### **Προκαταρκτική έρευνα**

Η προκαταρκτική έρευνα αποτελεί το πρώτο βήμα της διενέργειας του εσωτερικού ελέγχου και αφορά τη συγκέντρωση όλων των απαραίτητων πληροφοριών και δεδομένων, ώστε να καταρτιστεί ένα ολοκληρωμένο πρόγραμμα ελέγχου. Περιλαμβάνει:

α) Προετοιμασία. Οι ενέργειες που εντάσσονται στην προετοιμασία των εσωτερικών ελεγκτών είναι: **1)** το άνοιγμα ή η ενημέρωση του μόνιμου φακέλου, **2)** η μελέτη προηγούμενων φύλλων εργασίας και εκθέσεων ελέγχου που αφορούν την ίδια ή παρόμοιες δραστηριότητες και τομείς, **3)** η αξιολόγηση της οργάνωσης της δραστηριότητας που πρόκειται να ελεγχθεί μέσα από οργανογράμματα και έντυπα που αναφέρουν επίπεδα ευθυνών, **4)** η σύνταξη καταστάσεων υπενθύμισης, όπου αναφέρονται τα βήματα τα οποία πρέπει να ακολουθήσουν οι εσωτερικοί ελεγκτές.

β) Δημιουργία ερωτηματολογίων για την αρχική εκτίμηση του υπάρχοντος συστήματος εσωτερικού ελέγχου που πρόκειται να ελεγχθεί.

γ) Διενέργεια αρχικών συναντήσεων και συνεντεύξεων, μεταξύ του εσωτερικού ελεγκτή και των προϊσταμένων των δραστηριοτήτων που πρόκειται να ελεγχθούν με σκοπό την εξήγηση του σκοπού του ελέγχου και την επίτευξη συνεργασίας.

δ) Γνώση του τρόπου λειτουργίας και των στόχων της δραστηριότητας που πρόκειται να ελεγχθεί, με την συγκέντρωση πληροφοριών. Οι ενέργειες που εντάσσονται σε αυτό το στάδιο είναι οι εξής:

- καθορισμός ειδικών έργων που είναι σε εξέλιξη,
- εφαρμογή σχεδίων που έχουν αναπτυχθεί για ενδεχόμενη εφαρμογή μελλοντικά
- καθορισμός οργανωτικών αλλαγών που έλαβαν χώρα πρόσφατα ή κατά το χρόνο που μεσολάβησε από τον προηγούμενο έλεγχο,
- έκταση και τρόπος μεταφοράς αρμοδιοτήτων και εξουσιών,
- έντυπα που χρησιμοποιούνται για την ολοκλήρωση των διαδικασιών.

ε) Γνώση της διοίκησης και του προσωπικού που συμμετέχει στη δραστηριότητα. Έργο του εσωτερικού ελεγκτή στο στάδιο της προκαταρκτικής έρευνας αποτελεί και η αξιολόγηση της διοίκησης, από την οποία εξαρτάται κατά ένα μεγάλο μέρος η έκταση των ελεγκτικών

διαδικασιών καθώς ένα από τα αποτελεσματικότερα μέτρα ελέγχου σε μια επιχείρηση είναι η ύπαρξη της κατάλληλης διοίκησης σε όλα τα επίπεδα

Ορισμένα αρνητικά σημεία τα οποία μπορεί να εντοπίσει ο εσωτερικός ελεγκτής σχετικά με τον τρόπο διοίκησης μιας δραστηριότητας είναι τα εξής: **α)** ανάθεση ευθυνών χωρίς να δίνεται η ανάλογη εξουσία, **β)** αναίτια δημιουργία φόβου στο προσωπικό, **γ)** άγνοια ως προς το ποια καθήκοντα επιτελούν οι υπάλληλοι, **δ)** μη ύπαρξη εναλλακτικών υπαλλήλων για να καλύπτονται άμεσα απουσίες ή αποχωρήσεις.

στ) Διενέργεια φυσικής επισκόπησης, που είναι αποκαλυπτική αναφορικά με το πώς λειτουργεί ένα τμήμα της εταιρείας και πού ακριβώς εμφανίζονται τα πραγματικά προβλήματα.

ζ) Κατάρτιση διαγραμμάτων ροής διαδικασιών. Τα διαγράμματα ροής διαδικασιών είναι ένα μέσο του εσωτερικού ελεγκτή για να αναλύσει σύνθετες λειτουργίες. Σκοπός είναι η ορθή αντίληψη και οπτική εικόνα του εσωτερικού ελεγκτή αναφορικά με τις διαδικασίες που ακολουθούνται και για τις οποίες πρέπει να ενημερώσει την διοίκηση.

η) Εκτίμηση των κινδύνων. Το πρόγραμμα ελέγχου, στο οποίο βασίζεται ο εσωτερικός έλεγχος, καταρτίζεται έπειτα από την αξιολόγηση των κινδύνων που ενυπάρχουν σε κάθε δραστηριότητα. Ο ελεγκτής πρέπει να πληροφορηθεί για τη διαδικασία διαχείρισης κινδύνων από την ίδια την επιχείρηση ώστε να κατανοήσει τον τρόπο αντιμετώπισης των κινδύνων από την διοίκηση και οι οποίοι σχετίζονται με την επίτευξη των στόχων της και την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Συνεπώς, η εκτίμηση κινδύνων αποτελεί σημαντικό τμήμα στο στάδιο της προκαταρκτικής έρευνας.

θ) Παρουσίαση των αποτελεσμάτων της προκαταρκτικής έρευνας. Αφού ολοκληρωθεί η προκαταρκτική έρευνα, ο εσωτερικός ελεγκτής μπορεί να διαμορφώσει άποψη για το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της δραστηριότητας έτσι ώστε να προχωρήσει στην κατάρτιση του προγράμματος ελέγχου. Με την ολοκλήρωση της προκαταρκτικής έρευνας, ο εσωτερικός ελεγκτής παρουσιάζει με τεκμηρίωση τα φύλλα εργασίας του και υποβάλλει στους προϊσταμένους του για έγκριση τα εξής στοιχεία: 1) αναφορά των κύριων αδυναμιών που εντοπίστηκαν, 2) τα προτεινόμενα από αυτόν βήματα ελέγχου, 3) εκτίμηση του απαιτούμενου ελεγκτικού χρόνου και 4) εκτίμηση των ημερομηνιών ολοκλήρωσης του ελέγχου και της έκθεσης.

**Σύνταξη προγράμματος ελέγχου**

Ο εσωτερικός ελεγκτής καταρτίζει ένα μακροπρόθεσμο και ένα ετήσιο πλάνο ελέγχου, προκειμένου να διαμορφώσει τα χαρακτηριστικά λειτουργίας του τμήματος εσωτερικού ελέγχου. Στα μακροπρόθεσμα προγράμματα περιγράφεται η μορφή και η ουσία του ελέγχου, ενώ στο ετήσιο πρόγραμμα ελέγχου περιλαμβάνεται η λεπτομερής περιγραφή των εργασιών κάθε ελεγκτικού έργου, καθορίζεται η φύση του ελέγχου και περιγράφονται οι στόχοι του, καθορίζεται ο αριθμός των εργαζομένων που απαιτούνται για την ολοκλήρωση του έργου, εκτιμάται το ετήσιο κόστος και καθορίζονται και τα δείγματα ελέγχου.

### **Επιτόπια εργασία**

Επιτελείται από τον εσωτερικό ελεγκτή προκειμένου να συμπληρωθούν τα βήματα που υποδεικνύονται από το πρόγραμμα ελέγχου. Διενεργούνται :

1. Έλεγχοι διαδικασιών. Οι έλεγχοι αυτοί έχουν σκοπεύουν στην επιβεβαίωση ότι οι διαδικασίες που ακολουθούνται έχουν αποτελεσματική λειτουργία, και αντιμετωπίζουν τον κίνδυνο αποπροσανατολισμού από τους στόχους. Είναι οι **α)** έλεγχοι εγκρίσεων, **β)** έλεγχοι διενέργειας εργασιών, **γ)** έλεγχοι διαφύλαξης της περιουσίας.
2. Έλεγχοι τεκμηρίωσης εργασιών. Σχεδιάζονται για να εντοπίσουν έγκαιρα τα σφάλματα από όπου θα προκύψουν προτάσεις βελτιώσεων. Οι έλεγχοι αυτοί είναι οι εξής:
  - α. αναλυτικές διαδικασίες, που εμπεριέχουν συγκρίσεις, ανάλυση αριθμοδεικτών και πρόχειρους υπολογισμούς,
  - β. λεπτομερειακοί έλεγχοι, που περιλαμβάνουν παρακολούθηση των περιουσιακών στοιχείων, λήψη επιβεβαιωτικών απαντήσεων από εμπειρογνώμονες, λήψη επιβεβαιωτικών απαντήσεων από τρίτους, εξέταση αναλύσεων λογαριασμών και δεδομένων, έλεγχο παραστατικών κ.ά.

### **Έκθεση ελέγχου**

Η έκθεση ελέγχου των εσωτερικών ελεγκτών παρέχει την καταλληλότερη πληροφόρηση για την αξιολόγηση του έργου των εσωτερικών ελεγκτών αλλά και του επαγγελματικού τους επιπέδου. Σκοπός της έκθεσης ελέγχου θεωρείται η ενημέρωση της διοίκησης για τα αποτελέσματα του ελέγχου, καθώς και να πείσει τη διοίκηση να προβεί στις κατάλληλες ενέργειες για την επίτευξη του καλύτερου δυνατού αποτελέσματος. Οι σκοποί αυτοί πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όταν δημιουργείται η έκθεση ελέγχου, ενώ ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να έχει υπόψη του ότι:

- Ένας κατανοητός προσδιορισμός της διαδικασίας ή του σημείου που ενδείκνυται για βελτίωση είναι ο καλύτερος τρόπος πληροφόρησης,
- Η πειστική υποστήριξη των συμπερασμάτων και η παροχή σχετικών αποδείξεων για αυτά και τη σημασία τους είναι ο πιο βέβαιος τρόπος να πειστούν οι παραλήπτες της έκθεσης,
- Η παρουσίαση εφικτών προτάσεων του εσωτερικού ελεγκτή παρέχει τις αναγκαίες προϋποθέσεις ώστε να δρομολογηθούν οι κατάλληλες ενέργειες και να επιτευχθεί το προσδοκώμενο αποτέλεσμα.

Επομένως, η ενημέρωση της διοίκησης για τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να γίνεται με έκθεση ελέγχου, η οποία πρέπει να είναι υπογεγραμμένη και να ανταποκρίνεται σε συγκεκριμένη δομή, περιεχόμενο και ποιοτικά χαρακτηριστικά.

Το διαβιβαστικό σημείωμα σκοπεύει στην συνοπτική παρουσίαση στους αποδέκτες της έκθεσης των εξής θεμάτων: α) του ελεγκτικού έργου που επιτελέστηκε, β) των συμπερασμάτων στα οποία κατέληξε ο εσωτερικός ελεγκτής, γ) των προτάσεων του εσωτερικού ελεγκτή για την αντιμετώπιση των ευρημάτων, δ) μιας γενικής εικόνας για το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της δραστηριότητας που ελέγχθηκε.

Βασικός σκοπός της διενέργειας του ελέγχου είναι ο εντοπισμός σημείων όπου πρέπει να προωθηθούν βελτιώσεις του συστήματος ώστε να ληφθούν διορθωτικά μέτρα για να επιτευχθεί έτσι μεγιστοποίηση του οφέλους της επιχείρησης.

### **Μεταγενέστερες ενέργειες**

Πρόκειται για την διαδικασία κατά την οποία οι εσωτερικοί ελεγκτές αξιολογούν την επάρκεια, την αποτελεσματικότητα και το χρόνο εφαρμογής των ενεργειών που αποφασίζονται από τη διοίκηση ως αποτέλεσμα των ευρημάτων τους.

Η πλειονότητα των μεταγενέστερων ενεργειών προκύπτει από την εργασία των εσωτερικών ελεγκτών, η οποία καταλήγει σε μια έκθεση ελέγχου. Η ποιότητα και αποτελεσματικότητα της έκθεσης ελέγχου που υποβάλλεται στη διοίκηση κρίνεται από την ποιότητα και την αποτελεσματικότητα των ληφθέντων διορθωτικών μέτρων. Η λήψη των διορθωτικών μέτρων αποτελείται από: α) την επιλογή των κατάλληλων διορθωτικών μέτρων και β) την εφαρμογή τους.

Ανάλογα με τη σπουδαιότητα και τον χαρακτήρα των ευρημάτων, τα διορθωτικά μέτρα που προτείνονται μπορεί να εκτείνονται από ένα μικρό έως ένα μεγάλο εύρος, περιλαμβάνοντας



μεταξύ άλλων: α) τροποποίηση υπάρχουσας διαδικασίας, β) δημιουργία νέας διαδικασίας γ) ανάθεση πρόσθετων αρμοδιοτήτων, δ) κατάλληλο διαχωρισμό καθηκόντων ε) ενσωμάτωση πρόσθετου ή διαφορετικού μέτρου ελέγχου και στ) συνυπολογισμοί οικονομικών μεγεθών.

### 3.17 Μέθοδοι συσσώρευσης αποδεικτικών στοιχείων

Οι διάφορες μέθοδοι<sup>66</sup> που υιοθετούνται από έναν ελεγκτή προκειμένου να συλλέξει τα απαραίτητα στοιχεία ονομάζονται διαδικασίες ελέγχου. Οι μέθοδοι αυτές μπορεί να είναι :

1. ΕΞΕΤΑΣΗ: ο ελεγκτής εξετάζει το περιουσιακό στοιχείο, αναγνωρίζει το είδος του και βεβαιώνεται αν υπάρχει.
2. ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ: αφορά την αναθεώρηση των τεκμηριωμένων στοιχείων. Ο ελεγκτής γενικά εξετάζει το τεκμήριο για να πιστοποιήσει την γνησιότητά του, καθώς μπορεί να εμφανίζεται ως αυθεντικό ή να παρουσιάζεται ως τέτοιο και όχι τροποποιημένο, από τον πελάτη.
3. ΕΠΙΒΕΒΑΙΩΣΗ: ο ελεγκτής επιβεβαιώνει τα στοιχεία που έχει με μία γραπτή έκθεση που αποκομίζει από εξωτερική πηγή, ως απόδειξη γνησιότητας των στοιχείων.
4. ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: ο ελεγκτής παρατηρεί τις δραστηριότητες μια επιχείρησης και εντοπίζει παρεκκλίσεις από την διαγραφόμενη πορεία.
5. ΕΡΕΥΝΑ: η τεχνική της συνέντευξης και υποβολής ερωτήσεων χρησιμοποιείται αρκετά. Οι ερωτήσεις ίσως διαφέρουν σημαντικά ως προς τη σπουδαιότητα τους, αλλά είναι πάντοτε αναγκαίες. Εκτείνονται επίσης από τις πολύ γενικές μέχρι τις πολύ ειδικές.
6. ΣΥΓΚΡΙΣΗ: η τεχνική αυτή χρησιμοποιείται σε ζητήματα τα οποία ενέχουν μεγαλύτερο κίνδυνο σφάλματος. Ο ελεγκτής συγκρίνει τα δεδομένα του πελάτη με αυτά που αναμένεται να πραγματοποιηθούν.
7. ΣΥΜΦΩΝΙΑ: η επιβεβαίωση κάποιων ποσών ή εγγραφών από δύο διαφορετικές σειρές οι οποίες είναι ανεξάρτητες μεταξύ τους αλλά συνδέονται με κοινά ή συγγενή αποδεικτικά στοιχεία.

---

<sup>66</sup> Τσακλάγκανος, Α., Σπαθής Χ, *Ελεγκτική*, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη, 2015, σσ. 128-129

### 3.18 Τύποι αποδεικτικών στοιχείων ελέγχου

Για την βεβαίωση της αξιοπιστίας του αποδεικτικού υλικού που έχει συγκεντρωθεί, ο ελεγκτής πρέπει να αναζητήσει ορισμένα είδη αποδεικτικών στοιχείων ελέγχου<sup>67</sup>. Κάθε είδος αποδεικτικών υλικών εξαρτάται από την λογιστική συναλλαγή της επιχείρησης και ποικίλει ως προς το βαθμό σχετικότητας. Τα σπουδαιότερα είδη είναι τα εξής:

1. Εσωτερικός έλεγχος.
2. Φυσικά αποδεικτικά στοιχεία.
3. Έγγραφα αποδεικτικά στοιχεία.
  - α. Έγγραφα αποδεικτικά στοιχεία που εκδίδονται από οργανισμούς άλλους έξω από την επιχείρηση και στέλνονται απευθείας στους ελεγκτές.
  - β. Έγγραφα αποδεικτικά στοιχεία που εκδίδονται από οργανισμούς άλλους έξω από την επιχείρηση και βρίσκονται στα χέρια του πελάτη.
  - γ. Έγγραφα αποδεικτικά στοιχεία που εκδίδονται και τηρούνται από την επιχείρηση.
4. Λογιστικά κατάστιχα (βιβλία).
5. Υπολογιστικές εργασίες.
6. Προφορικά αποδεικτικά στοιχεία.
7. Αριθμοδείκτες και συγκρίσεις.
8. Αποδεικτικά στοιχεία από εμπειρογνώμονες.

### 3.19 Δικλείδες ασφαλείας<sup>68</sup>

Οι δικλείδες ασφαλείας εσωτερικού ελέγχου αποτελούν τις διαδικασίες και μεθόδους που έχουν οριστεί από την επιχείρηση με στόχο την εύρυθμη, αποτελεσματική και απρόσκοπτη λειτουργία της, καθώς και την επισήμανση και έγκαιρη πρόληψη και αντιμετώπιση κινδύνων και ανεπιθύμητων καταστάσεων. Η πρόληψη αυτή δρα με τρεις τρόπους: οργανωτικά, προληπτικά και κατασταλτικά.

---

<sup>67</sup> Τσακλάγκανος, Α., Σπαθής Χ, *Ελεγκτική*, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη, 2015, σσ.130-131

<sup>68</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π., *Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος: θεωρία και εφαρμογές*, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, 2017, σσ. 123-125

1. Οργανωτικές δεικλίδες : σχετίζονται με την βασική οργάνωση των δραστηριοτήτων της εταιρίας, εξετάζοντας τις εσωτερικές διαδικασίες λειτουργίας σε συνάρτηση με τους στόχους, τους κανονισμούς προσωπικού, τα συστήματα διασφάλισης ποιότητας, κλπ
2. Προληπτικές δικλίδες : στοχεύουν στην ανάδειξη λαθών και παραλείψεων, αναφορικά με την ορθή λειτουργία των διαδικασιών της εταιρίας, π.χ. συμφωνίες τραπεζών, επαλήθευση αριθμητικών υπολογισμών.
3. Κατασταλτικές δικλίδες : αφορούν στην παρέμβαση του εσωτερικού ελέγχου σε περιπτώσεις που εντοπιστούν αποκλίσεις από την ορθή λειτουργία της εταιρίας, καθώς και σε μέτρα που μπορεί να ληφθούν για την αντιμετώπιση τους.

Ανάλογα με το εύρος και το πεδίο εφαρμογής του συστήματος εσωτερικού ελέγχου γίνεται **διάκριση των δικλίδων ασφαλείας** σε γενικές και εξειδικευμένες.

- Οι γενικές δικλίδες σχετίζονται με:

α) τη γενική οργανωτική δομή της εταιρείας, η οποία καλύπτει θέματα διαμόρφωσης και καθιέρωσης πολιτικών και διαδικασιών που εξασφαλίζουν ότι οι αποφάσεις λαμβάνονται στο απαιτούμενο επίπεδο ευθύνης, και εφαρμόζονται με συνέπεια από ολόκληρη την εταιρεία, καθώς και θέματα στελέχωσης της εταιρίας και τρόπους διαχωρισμού ευθυνών

β) την οργανωτική δομή των υπηρεσιών που παράγουν και διεκπεραιώνουν υπηρεσίες οικονομικής φύσεως,

γ) την προστασία και διασφάλιση των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας και των πελατών της ή τρίτων.

- Οι εξειδικευμένες δικλίδες ασφαλείας στοχεύουν σε:

α) εξασφάλιση της αναγκαίας εξουσιοδότησης για πρόσβαση,

β) ορθή λογιστική απεικόνιση

γ) επαρκή προστασία των περιουσιακών στοιχείων.

Πρέπει να σημειωθεί πως η επιλογή των δικλίδων ασφαλείας εξαρτάται από πολλούς παράγοντες, όπως το κόστος λειτουργίας τους, πιθανές παρενέργειες εφαρμογής τους, του επιζητούμενου βαθμού ασφαλείας κ.ά. Κατά συνέπεια, η επιλογή των δικλίδων ασφαλείας δεν είναι εύκολη από την άποψη ότι πρέπει πάντοτε να υπάρχει μια σχετική ισορροπία μεταξύ

του “κόστους του ελέγχου” και της “ζημίας” που ενδέχεται να προκύψει από τον περιορισμό ορισμένων ελεγκτικών διαδικασιών.

### 3.20 Δειγματοληψία και εσωτερικός έλεγχος

Οι εσωτερικοί ελεγκτές προβαίνουν κατά κύριο λόγο στη διενέργεια δειγματοληπτικών ελέγχων. Δεν διενεργούν έλεγχο σε ολόκληρο τον πληθυσμό και ως εκ τούτου τα πορίσματά τους αποτελούν κυρίως έκφραση γνώμης και όχι κατηγορηματική πιστοποίηση επί των ελεγχθέντων.<sup>69</sup>

Ως δειγματοληψία καθορίζεται από το ΔΠΕ 530 « η εφαρμογή των ελεγκτικών διαδικασιών σε λιγότερο από το 100% των στοιχείων του πληθυσμού που είναι σχετικός με τον έλεγχο με τέτοιο τρόπο, ώστε ο έλεγχος όλων των στοιχείων που επιλέχθηκαν να παρέχουν στον ελεγκτή τη δυνατότητα να εξάγει συμπεράσματα για το σύνολο του πληθυσμού».

Επομένως, η δειγματοληψία είναι η διαδικασία κατά την οποία επιλέγεται ένα δείγμα από ένα μεγάλο αριθμό ομοειδών περιπτώσεων (πληθυσμός) κατά τρόπο που το επιλεγέν δείγμα να είναι όσο γίνεται πιο αντιπροσωπευτικό και άρα πρέπει να έχει ίδια χαρακτηριστικά με αυτά του πληθυσμού. Κατόπιν από τα διάφορα χαρακτηριστικά του δείγματος εξάγονται συμπεράσματα που αφορούν τα χαρακτηριστικά στοιχεία ολόκληρου του πλήθους των περιπτώσεων (πληθυσμού). Το δείγμα τότε θεωρείται αντιπροσωπευτικό του πληθυσμού.<sup>70</sup>

Στην τεχνική της δειγματοληψίας ενέχει πάντοτε ο κίνδυνος του δειγματοληπτικού σφάλματος, δηλαδή το δείγμα που επιλέχθηκε να μην είναι 100% αντιπροσωπευτικό του πληθυσμού. Σε αυτή την περίπτωση, προκειμένου να υπάρξει απόλυτη ακρίβεια 100% πρέπει να αυξηθεί το επιλεγέν δείγμα και κάποιες φορές να ελέγχεται και ολόκληρος ο πληθυσμός, προκειμένου να εκμηδενίζεται η πιθανότητα σφαλμάτων και τα συμπεράσματα

---

<sup>69</sup> Παπαστάθης Π, *Ο σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις Επιχειρήσεις Οργανισμούς και η Πρακτική Εφαρμογή του*, τόμος Α', Αθήνα, Εκδόσεις ΟΠΑΠ, 2003, σελ.135

<sup>70</sup> Τσακλάγκανος, Α., Σπαθής Χ, *Ελεγκτική*, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη, 2015, σελ.147

να μην είναι παραπλανητικά. Ωστόσο, κάτι τέτοιο αποφεύγεται διότι είναι και χρονοβόρο και κοστίζει περισσότερο.<sup>71</sup>

Υπάρχουν δύο προσεγγίσεις<sup>72</sup> στη δειγματοληψία: η μη στατιστική προσέγγιση και η στατιστική προσέγγιση.

**Η μη στατιστική δειγματοληψία ή δειγματοληψία κατά κρίση** είναι αυτή που επαφίεται στην προσωπική κρίση και ελεγκτική εμπειρία των ελεγκτών σχετικά με τον καθορισμό του μεγέθους και της σύστασης του δείγματος που θα χρησιμοποιηθεί για την εκτίμηση, την ανάλυση και τον έλεγχο του πληθυσμού, χωρίς την χρήση κάποιων στατιστικών μεθόδων ή εργαλείων. Η μέθοδος αυτή δεν μπορεί ποσοτικά να μετρήσει και να εκφράσει τον κίνδυνο δειγματοληψίας και δεν μπορεί να οδηγήσει σε αντικειμενικά ισχυρές στατιστικές αναγωγές στον πληθυσμό από τα αποτελέσματα του δείγματος.

**Η στατιστική δειγματοληψία** αφορά στην επιλογή δείγματος αντιπροσωπευτικού του συνόλου, μέσω στατιστικών κυρίως μεθόδων, νόμων και πιθανοτήτων. Κύριο πλεονέκτημα είναι η ρύθμιση και μέτρηση της πιθανότητας δειγματοληπτικού σφάλματος. Αυτό σημαίνει ότι με την χρήση στατιστικής δειγματοληψίας η πιθανότητα σφάλματος μπορεί να μετρηθεί και να ρυθμιστεί εκ των προτέρων, με τον υπολογισμό και την σύνθεση του δείγματος, και άρα το αποτέλεσμα να είναι περισσότερο αξιόπιστο και έμπιστο. Η στατιστική δειγματοληψία αποτελεί μία μεθοδολογία που επιτρέπει στον ελεγκτή την δυνατότητα να ποσοτικοποιήσει το δειγματοληπτικό κίνδυνο, που προέρχεται από την επιλογή ενός υποσυνόλου του πληθυσμού, και να χρησιμοποιήσει αυτό το αξιόπιστο δείγμα με σκοπό την εξαγωγή συμπεράσματος για τον πληθυσμό, με την χρήση επιστημονικών εργαλείων και την ελαχιστοποίηση της επαγγελματικής του κρίσης. Ο ελεγκτής είναι υπεύθυνος για τον σχεδιασμό του δείγματος, το μέγεθος του καθώς και την επιλογή των μονάδων για δοκιμασία. Ακόμη ευθύνεται για την εξαγωγή συμπεράσματος για τον πληθυσμό και για την εκτίμηση του επιλεγέντος δείγματος.

---

<sup>71</sup> Παπαστάθης Π, *Ο σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις Επιχειρήσεις Οργανισμούς και η Πρακτική Εφαρμογή του*, τόμος Α', Αθήνα, Εκδόσεις ΟΠΑΠ, 2003, σελ.135

<sup>72</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π., *Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος: θεωρία και εφαρμογές*, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, 2017, σελ. 125,188

Τσακλάγκανος, Α., Σπαθής Χ, *Ελεγκτική*, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη, 2015

Παπαστάθης Π, *Ο σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις Επιχειρήσεις Οργανισμούς και η Πρακτική Εφαρμογή του*, τόμος Α', Αθήνα, Εκδόσεις ΟΠΑΠ, 2003, σελ.136

### 3.21 Φύλλα εργασίας

Ο όρος φύλλα εργασίας <sup>73</sup> προσδιορίζει το συνολικό ελεγκτικό υλικό που συγκεντρώθηκε, αξιολογήθηκε, τεκμηριώθηκε και κατέχεται από τον ελεγκτή (ηλεκτρονικό και χειρόγραφο) αναφορικά με τον πραγματοποιηθέντα έλεγχο και που χρησιμοποίησε για να δείξει την μεθοδολογία εργασίας που εφάρμοσε και τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξε.

Πρόκειται για το αποδεικτικό υλικό που συγκεντρώνουν οι Εσωτερικοί Ελεγκτές πριν και κατά την διάρκεια του ελέγχου και πάνω στο οποίο στηρίζουν τα ευρήματά τους. Εφόσον ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί ανεξάρτητη ελεγκτική λειτουργία και σκοπός του είναι η βοήθεια και η στήριξη της διοίκησης στην ορθή εκπλήρωση των στόχων της καθώς και διασφάλιση της ακρίβειας και αξιοπιστίας των εγγραφών και των βιβλίων, αλλά και η προστασία των περιουσιακών στοιχείων, παρέχει την στήριξη αυτή με αναλύσεις, εκτιμήσεις συστάσεις και παρατηρήσεις επί των λειτουργιών, συναλλαγών και δοσοληψιών της εταιρίας. Τα διάφορα ευρήματα από τις ελεγκτικές διαδικασίες αναλύονται και προσφέρονται στην διοίκηση ως αποδεικτικό υλικό για την τεκμηρίωση των συμπερασμάτων και συγκεντρώνονται τελικά στα φύλλα εργασίας. Οι πληροφορίες αυτές είναι ουσιαστικές και ποιοτικές.

Έτσι, ο εσωτερικός έλεγχος καταλήγει σε ένα πόρισμα που περιλαμβάνει όλα τα ουσιαστικά θέματα και προβλήματα που αναδείχθηκαν, και το οποίο καταγράφεται σε μία έκθεση ελέγχου και στηρίζεται στα σχετικά φύλλα ελέγχου, το περιεχόμενο των οποίων αποκτήθηκε από την διενέργεια ελέγχων τακτικών ή αιφνιδίων.<sup>74</sup>

Ως ελεγκτικό υλικό νοούνται όλες οι υπολογιστικές εργασίες, οι αναλύσεις, οι περιλήψεις σημαντικών θεμάτων, η αλληλογραφία, τα αντίγραφα επιστολών, τα προσωρινά ισοζύγια, τα πρακτικά των συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου και της γενικής συνέλευσης, τα προγράμματα εργασίας, τα αντίγραφα φορολογικών δηλώσεων, τα προφορικά στοιχεία, οι διορθωτικές εγγραφές και κάθε άλλο τι που μπορεί να χρησιμοποιηθεί προς τεκμηρίωση συμπερασμάτων (ΔΠΕ 230). Ωστόσο, η τεκμηρίωση δεν επαφίεται μονάχα σε αρχεία που συλλέγονται από τον ελεγκτή αλλά περιλαμβάνει και άλλα στοιχεία, όπως από

---

<sup>73</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π., *Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος: θεωρία και εφαρμογές*, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, 2017, σελ. 268

Τσακλάγκανος, Α., Σπαθής Χ, *Ελεγκτική*, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη, 2015

<sup>74</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π., *Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος: θεωρία και εφαρμογές*, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, 2017, σελ. 268

το προσωπικό εντός της ελεγχόμενης εταιρίας, με το οποίο ο ελεγκτής μπορεί να συζητήσει σημαντικά θέματα ή και από άλλα πρόσωπα εκτός εταιρίας, που παρέχουν επαγγελματικές συμβουλές στην ελεγχόμενη εταιρία-πελάτη.<sup>75</sup>

«Ο ελεγκτής στα φύλλα εργασία αποτυπώνει πληροφορίες που καλύπτουν την διαδικασία σχεδιασμού του ελέγχου, την φύση, το χρόνο, καθώς και την έκταση που έλαβαν οι ελεγκτικές διαδικασίες, όπως επίσης και τα ευρήματα, τα αποτελέσματα και τα συμπεράσματα που προέκυψαν από την ελεγκτική διαδικασία».<sup>76</sup>

Τα φύλλα εργασίας αποτελούν αποδεικτικό στοιχείο για τον ελεγκτή και μπορεί να χρησιμοποιηθούν σε περίπτωση αμφιβολίας της ποιότητας της ελεγκτικής του εργασίας ή της ορθότητας το πορίσματος του ελέγχου του. Ακόμη τα φύλλα εργασίας φυλάσσονται κατά τη διάρκεια της χρήσης αλλά και μετά την περάτωση του ελέγχου ως απόρρητα, για τυχόν διευκρινήσεις σε ζητήματα που ανακύψουν.

### **Κατηγορίες φύλλων εργασίας<sup>77</sup>**

Τα φύλλα εργασίας μπορούν να καταταχθούν στις εξής κατηγορίες:

- α. Σχέδια ελέγχου, φύλλα ημερήσιας διάταξης, ερωτηματολόγια
- β. Πρόχειρο προσωρινό ισοζύγιο
- γ. Διορθωτικές ημερολογιακές εγγραφές, εγγραφές αναταξινόμησης
- δ. Πίνακες τεκμηρίωσης, αναλύσεις και φύλλα υπολογιστικής εργασίας
- ε. Αντίγραφα πρακτικών Δ.Σ.
- στ. Ενημερωτικές επιστολές πελάτη και δικηγόρου.

### **Σκοποί φύλλων εργασίας**

Η σκοπιμότητα των φύλλων εργασίας έγκειται :<sup>78</sup>

1. Στην οργάνωση και συντονισμό της ελεγκτικής εργασίας, με συλλογή επαρκούς και κατάλληλου αποδεικτικού υλικού.
2. Στις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στα πρακτικά ελέγχου και συμπεράσματα από την εξέταση των ελεγκτών

---

<sup>75</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π., *Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος: θεωρία και εφαρμογές*, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, 2017, σελ 268

<sup>76</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π., *Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος: θεωρία και εφαρμογές*, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, 2017, σελ 268

<sup>77</sup> Τσακλάγκανος, Α., Σπαθής Χ, *Ελεγκτική*, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη, 2015, σελ.163

<sup>78</sup> Τσακλάγκανος, Α., Σπαθής Χ, *Ελεγκτική*, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη, 2015, σελ.160

3. Στον οδηγό για την σύνταξη έκθεσης
4. Στην θεμελίωση της έκθεσης ελέγχου, έπειτα από την αξιολόγηση τους
5. Στην εξυπηρέτηση των επαναλαμβανόμενων ελέγχων, αφού ο εσωτερικός ελεγκτής μπορεί να τα δει και να τα συγκρίνει σε σχέση με παρελθοντικές αντίστοιχες ελεγκτικές εργασίες
6. είναι απόρρητα έναντι πάντων, ταξινομούνται συστηματικά σε φακέλους ελέγχου και μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως αποδεικτικό υλικό σε δίκες από την διοίκηση της επιχείρησης, σε περιπτώσεις αποκάλυψης κλοπών, ατασθαλιών κλπ.

Εφόσον απώτερος σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι η παροχή ελεγκτικών υπηρεσιών κατά τρόπο ανεξάρτητο και ανεπηρέαστο, τα ευρήματα από τις ελεγκτικές διαδικασίες χρησιμοποιούνται ως αποδεικτικά μέσα στην τεκμηρίωση των συμπερασμάτων του εσωτερικού ελεγκτή.

### **3.22 Σύνοψη**

Η ενότητα αυτή κατέδειξε την σημασία και την χρησιμότητα του εσωτερικού ελέγχου των επιχειρήσεων, ο οποίος συμβάλει στην εύρυθμη και αποτελεσματική λειτουργία της οικονομικής οντότητας, στην ορθή διαχείριση της εταιρικής περιουσίας και στην βέλτιστη διαχείριση του επιχειρηματικού κινδύνου, έχοντας ως μέσα επίτευξης αυτού του σκοπού διάφορες τεχνικές και ελεγκτικές διαδικασίες καθώς και διάφορους ελέγχους. Στην συνέχεια ακολουθεί η ανάλυση του εσωτερικού ελέγχου αναφορικά με τα αποθέματα των επιχειρήσεων, μία ομάδα ιδιαίτερος σημαντική για την επιχείρηση.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο

### ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

#### 4.1 Εισαγωγή

Τις προηγούμενες δεκαετίες επικρατούσε η άποψη ότι οι ελεγκτές δεν είχαν τα απαραίτητα εχέγγυα και την κατάλληλη γνώση για να διεξάγουν ελέγχους και φυσικές μετρήσεις επί των αποθεμάτων. Αντιθέτως σήμερα, εξαιτίας του γεγονότος ότι πολλά οικονομικά σκάνδαλα ήρθαν στο φώς και έσεισαν τον χρηματοοικονομικό κόσμο, έπειτα από την ανακάλυψη πλασματικών περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένων ανύπαρκτων αποθεμάτων τεραστίων ποσοτήτων, επιβάλλεται στις επιχειρήσεις και στους ελεγκτές η εξέταση της φυσικής ύπαρξης των αποθεμάτων καθώς και η εξεύρεση αποτελεσματικών τρόπων διαχείρισης τους.<sup>79</sup>

«Όλες οι οικονομικές οντότητες διατηρούν αποθέματα αγαθών εξαιτίας του σοβαρού ετεροχρονισμού που χαρακτηρίζει την ζήτηση και την προσφορά τους. Ο ετεροχρονισμός οφείλεται στις εποχικές διακυμάνσεις ή σε διακοπές της παραγωγής, σε απεργίες και στο γεγονός ότι είναι δύσκολη η ακριβής πρόβλεψη του ύψους και του χρόνου της ζήτησης αποθεμάτων».<sup>80</sup> Επιπλέον, την απόδοση ενός συστήματος παραγωγής επηρεάζει άμεσα η ποσότητα του διατηρούμενου αποθέματος ενώ επηρεάζεται αρνητικά από υπερβολικές αλλά και ανεπαρκείς ποσότητες αποθέματος ( ελλείψεις).<sup>81</sup>

Η άμεση, συνεχής και αυξανόμενη ζήτηση των προϊόντων από τους πελάτες καθώς και η χρονική απόκλιση μεταξύ παραγωγής και ζήτησης, δεν επιτρέπει την ύπαρξη χρονικών περιθωρίων στις επιχειρήσεις για εξεύρεση ή παραγωγή των προϊόντων τελευταίας στιγμής, γεγονός που καθιστά την δημιουργία, διατήρηση και ύπαρξη των αποθεμάτων ζωτικής σημασίας. Ως εκ τούτου η ορθή διαχείριση και ο εσωτερικός έλεγχος των αποθεμάτων αποτελεί υψίστης σημασίας τόσο στην πρόληψη ελλείψεως όσο και στην διασφάλιση σε

---

<sup>79</sup> Τσακλάγκανος, Α., Σπαθής Χ, Ελεγκτική, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη, 2015, σελ 193

<sup>80</sup> Παπάς, Α., Εισαγωγή στην Ελεγκτική, Αθήνα, Μπένου, 1999, σελ 209

<sup>81</sup> Δερβιτσιώτης, Κ., Συστήματα Αποθεμάτων – Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη, 1985,σελ 14

μελλοντική ζήτηση του προϊόντος. Η διοίκηση της εκάστοτε οικονομικής οντότητας οφείλει να λαμβάνει σοβαρά υπ' όψη τα αποθέματά της και την διαχείρισή τους προκειμένου να ακολουθείται μία ομαλή και λειτουργική παραγωγική διαδικασία.

Τα θετικά αποτελέσματα της διαχείρισης και του ελέγχου των αποθεμάτων (inventory control) σε μία επιχείρηση εξαρτώνται σε μεγάλο βαθμό από τον συνδυασμό της βελτιστοποίησης της εφοδιαστικής αλυσίδας με την ταυτόχρονη ελαχιστοποίηση του κόστους αποθεμάτων. Εφόσον η επιχείρηση καταφέρει να επιτύχει ένα σωστό επίπεδο και ποιότητα αποθέματος, επιτυγχάνει και την ικανοποίηση των πελατών. Επομένως, ο έλεγχος είναι απαραίτητος σε μία επιχείρηση προκειμένου να παρακολουθούνται οι αποθηκευμένες ποσότητες των αγαθών και έτσι να λαμβάνονται οι δέουσες αποφάσεις από την διοίκηση. Έτσι από κάθε επιχείρηση τίθενται κανονισμοί και έλεγχοι που καθορίζουν το ύψος των αποθεμάτων και σε ποιο κόστος θα είναι, τότε θα πρέπει να ανανεώνονται, σε τι ποσότητες θα γίνονται οι παραγγελίες κ.α.<sup>82</sup>

## 4.2 Ορισμός αποθεμάτων

Ως απόθεμα<sup>83</sup> «θεωρείται η ποσότητα οποιουδήποτε οικονομικού αγαθού, υλικού ή όχι, που εισάγεται στο σύστημα και υπερβαίνει την ποσότητα του αγαθού αυτού που εξάγεται από το σύστημα. Η δημιουργία αποθεμάτων μπορεί είτε να είναι σχεδιασμένη με σκοπό να εξομαλύνει τις παρουσιαζόμενες διαφορές μεταξύ της προσφοράς και της ζήτησης του αγαθού, είτε αποτέλεσμα διαφόρων παραγόντων, όπως κακός προγραμματισμός ή έκτακτα φαινόμενα. Η αναγκαιότητα ύπαρξης του αποθέματος οφείλεται κυρίως στην αβεβαιότητα αναφορικά με την προσφορά και τη ζήτηση του αγαθού για την κάλυψη των εκάστοτε αναγκών».

---

<sup>82</sup> Αναγνωστοπούλου Ευανθία, σ.42

<https://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/14688/3/AnagnostopoulouEuanthiaMsc2011.pdf>

<sup>83</sup>•<http://academics.epu.ntua.gr/Μαθήματα/ΔιοίκησηΠαραγωγήςκαιΣυστημάτωνΥπηρεσιών.aspx>

•<http://academics.epu.ntua.gr/LinkClick.aspx?fileticket=mEY1iLjt6RE%3d&tabid=380&mid=838>

•Αντωνάκης Ιωάννης

[http://dione.lib.unipi.gr/xmlui/bitstream/handle/unipi/7826/Antonakis\\_Ioannis.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://dione.lib.unipi.gr/xmlui/bitstream/handle/unipi/7826/Antonakis_Ioannis.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

Ακόμη με τον όρο αποθέματα<sup>84</sup> εννοούμε τα υλικά αγαθά που ανήκουν, κατά κυριότητα, στην επιχείρηση και τα οποία:

- προορίζονται να πωληθούν, μέσα από τη συνήθη πορεία των εργασιών της, στον τελικό καταναλωτή χωρίς περαιτέρω επεξεργασία (εμπορεύματα ή έτοιμα/τελικά προϊόντα),
- βρίσκονται στη διαδικασία παραγωγής και προορίζονται, είτε να πωληθούν (ημιτελή προϊόντα και ημικατεργασμένες πρώτες ύλες), είτε να αναλωθούν για την παραγωγή έτοιμων αγαθών (πρώτες και βοηθητικές ύλες),
- προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για την καλή λειτουργία, την συντήρηση ή την επισκευή (ανταλλακτικά μηχανημάτων-παγίων) ή για ιδιοπαραγωγή παγίων στοιχείων.
- προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για την συσκευασία αγαθών ή εμπορευμάτων έτοιμων για πώληση (είδη και υλικά συσκευασίας).

Αποθέματα νοούνται δηλαδή τα εμπορεύματα, τα προϊόντα έτοιμα και ημιτελή, τα υποπροϊόντα και υπολείμματα, οι πρώτες (ως κύριες εισροές για την παραγωγική διαδικασία) και βοηθητικές ύλες, εφόδια (δεν αποτελούν τμήμα του τελικού προϊόντος αλλά χρησιμοποιούνται στην καθημερινή λειτουργία της παραγωγής), ενδιάμεσα προϊόντα, τα υλικά συσκευασίας, τα αναλώσιμα υλικά που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή, τα υλικά, εξαρτήματα, ανταλλακτικά ή τελικά προϊόντα που διατηρούνται σε κάποιο σημείο της αλυσίδας εφοδιασμού για την ικανοποίηση μελλοντικής ζήτησης για αυτό.

Γενικότερα πρόκειται αφενός για την αποθηκευμένη ποσότητα προϊόντος για την αντιμετώπιση μελλοντικής ζήτησης και αφετέρου τα αποθέματα είναι τα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που θα πωληθούν (τελικά) στα πλαίσια της δραστηριότητας της επιχείρησης.<sup>85</sup> Κύριο χαρακτηριστικό όλων των κατηγοριών αποθεμάτων είναι ότι προορίζονται για ρευστοποίηση στο εγγύς μέλλον, άμεσα (πώληση εμπορευμάτων) ή έμμεσα (ανάωση πρώτων και βοηθητικών υλών).<sup>86</sup>

Αποθέματα, σύμφωνα με το ΔΛΠ 2, είναι τα στοιχεία του ενεργητικού που κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης, βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής ή είναι υλικά, τα οποία θα αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία. Στην περίπτωση επιχείρησης παροχής υπηρεσιών, αποθέματα αποτελούν τα

---

<sup>84</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π., *Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος: θεωρία και εφαρμογές*, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, 2017, σελ 334

<sup>85</sup> Τσακλάγκανος, Α., Σπαθής Χ, *Ελεγκτική*, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη, 2015, σελ194

<sup>86</sup> Παπάς, Α., *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*, Αθήνα, Μπένου, 1999, σελ 210

κόστη των υπηρεσιών, για τα οποία δεν έχει ακόμη γίνει καταχώρηση των σχετικών εσόδων.<sup>87</sup>

Σύμφωνα με τον καθηγητή Κ.Δερβιτσιώτη<sup>88</sup> «ως απόθεμα στη διοίκηση παραγωγής θεωρείται κάθε αδρανές οικονομικό μέσο ή πόρος που διατηρείται για την ικανοποίηση μελλοντικής ζήτησης γι' αυτό». Αυτή η ερμηνεία είναι γενική και επιτρέπει τον χαρακτηρισμό ως απόθεμα «όχι μόνο των υλικών αγαθών σε διάφορες φάσεις της επεξεργασίας, όπως πρώτες ύλες, ημικατεργασμένα ή τελικά προϊόντα, που συναντώνται σε ένα εργοστάσιο, αλλά καλύπτει ένα ευρύ φάσμα το οποίο περιλαμβάνει το σύνολο του ανθρώπινου δυναμικού, των μηχανών και άλλων μέσων που διατηρεί ένας οργανισμός προκειμένου να καλύψει τη μελλοντική ζήτηση για τα προϊόντα ή/και υπηρεσίες που προσφέρει. Από την άλλη, για επιχειρήσεις και οργανισμούς που προσφέρουν υπηρεσίες που δεν είναι εφικτό να αποθηκευτούν για μελλοντική χρήση, ο όρος απόθεμα συνήθως σχετίζεται με τις διάφορες μορφές της παραγωγικής δυναμικότητας.»

### 4.3 Κατηγορίες αποθεμάτων βάσει αιτίας δημιουργίας<sup>89</sup>

Η ύπαρξη και διαθεσιμότητα των αποθεμάτων σε μία εταιρία εξυπηρετεί μεταξύ άλλων και την παραγωγική διαδικασία, και αποσκοπεί στην επίτευξη της ομαλής, αδιάκοπης λειτουργίας της. Τα αποθέματα, ανάλογα με τον τρόπο που δημιουργούνται, μπορούν να διακριθούν σε τέσσερις κατηγορίες, κυκλικό, ασφαλείας, εποχικό και σε κίνηση.

**Κυκλικό απόθεμα** ( cycle inventory ), είναι το τμήμα του συνολικού αποθέματος που καθορίζεται άμεσα από το μέγεθος της παραγγελίας. Το ύψος του κυκλικού αποθέματος εξαρτάται από τον χρόνο ανάμεσα σε δυο παραγγελίες. Για παράδειγμα, αν γίνεται μια παραγγελία κάθε μήνα, το ύψος του αποθέματος θα πρέπει να ισούται με τη μηνιαία ζήτηση.

---

<sup>87</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π., *Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος: θεωρία και εφαρμογές*, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, 2017

<sup>88</sup> Δερβιτσιώτης, Κ., *Συστήματα Αποθεμάτων – Θεωρία και Εφαρμογές*, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη, 1985,σελ 13

<sup>89</sup>•[https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%94%CE%B9%CE%B1%CF%87%CE%B5%CE%AF%CF%81%CE%B9%CF%83%CE%B7\\_%CE%B1%CF%80%CE%BF%CE%B8%CE%B5%CE%BC%CE%AC%CF%84%CF%89%CE%BD](https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%94%CE%B9%CE%B1%CF%87%CE%B5%CE%AF%CF%81%CE%B9%CF%83%CE%B7_%CE%B1%CF%80%CE%BF%CE%B8%CE%B5%CE%BC%CE%AC%CF%84%CF%89%CE%BD)

•[https://el.wikipedia.org/wiki/Διαχείριση\\_αποθεμάτων#Βασικά\\_χαρακτηριστικά\\_συστήματος\\_αποθεμάτων](https://el.wikipedia.org/wiki/Διαχείριση_αποθεμάτων#Βασικά_χαρακτηριστικά_συστήματος_αποθεμάτων)  
•Δερβιτσιώτης, Κ., *Συστήματα Αποθεμάτων – Θεωρία και Εφαρμογές*, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη, 1985,σελ 16-19

Όσο μεγαλύτερη είναι η χρονική περίοδος ανάμεσα σε δυο παραγγελίες τόσο μεγαλύτερο θα είναι το κυκλικό απόθεμα.

**Απόθεμα ασφαλείας :** (safety stock inventory ). Για να αποφευχθούν προβλήματα απόκλισης των εκτιμήσεων και εν συνεχεία εξυπηρέτησης των πελατών και μη διαθεσιμότητας εξαρτημάτων, οι εταιρείες συχνά κρατάνε ένα απόθεμα ασφαλείας. Τα αποθέματα ασφαλείας είναι χρήσιμα όταν οι προμηθευτές δεν παραδίδουν την απαιτούμενη ποσότητα στην προκαθορισμένη ημερομηνία σε αποδεκτή ποιότητα ή όταν τα παρασκευασμένα αντικείμενα έχουν υποστεί ζημιές ή απαιτούν περαιτέρω διορθώσεις. Η διατήρηση αποθεμάτων ασφαλείας εξασφαλίζει την ομαλή λειτουργία της παραγωγικής διαδικασίας σε περίπτωση τέτοιων προβλημάτων. Για τη διατήρηση αποθεμάτων ασφαλείας, μία επιχείρηση κάνει μία παραγγελία νωρίτερα απ' ότι τη χρειάζεται πραγματικά είτε σε μεγαλύτερη ποσότητα, ώστε να επιτευχθεί ένα περιθώριο για την προστασία τους συστήματος παραγωγής από την αβεβαιότητα.

**Εποχικό απόθεμα (seasonal stock) ή απόθεμα πρόβλεψης/αναμονής ( anticipation inventory ) :** πρόκειται για το απόθεμα που χρησιμοποιείται για να απορροφήσει ανόμοια ζήτηση σε διαφορετικές χρονικές περιόδους, καθώς η ζήτηση στα προϊόντα παρουσιάζει διακυμάνσεις. Δηλαδή σε περιόδους που η ζήτηση είναι μικρή και έτσι υπερκαλύπτεται από το ρυθμό παραγωγής προϊόντων, δημιουργούνται εποχικά αποθέματα, τα οποία χρησιμοποιούνται στις περιόδους που η ζήτηση είναι αυξημένη και υπερκαλύπτει εκείνη τα όρια της παραγωγής. Με τη διατήρηση αποθεμάτων αναμονής, οι επιχειρήσεις δεν είναι υποχρεωμένες να προβαίνουν σε σημαντικές αυξομειώσεις της παραγωγής που συνεπάγονται κόστος. Τα αποθέματα αναμονής χρησιμοποιούνται επίσης και σε περιπτώσεις αβεβαιότητας σχετικά με την πρόσφορα ενός προϊόντος. Εξομαλύνεται έτσι, ο ρυθμός παραγωγής και καθίσταται αποδοτικότερη η εκμετάλλευση της διαθέσιμης παραγωγικής δυναμικότητας.

**Διερχόμενα αποθέματα (pipeline inventory) ή αποθέματα σε κίνηση:** Τα αποθέματα που κινούνται από το ένα σημείο του συστήματος ροής υλικών στο άλλο καλούνται αποθέματα σε κίνηση. Τα αποθέματα αυτά αποτελούν παραγγελίες που έχουν γίνει αλλά δεν έχουν παραληφθεί ακόμα. Μπορούν να υπολογιστούν ως η μέση ζήτηση κατά το χρόνο μεταξύ της παραλαβής δυο διαδοχικών παραγγελιών.

#### 4.4 Σημασία αποθεμάτων για τους ελεγκτές<sup>90</sup>

Οι ελεγκτές δίνουν ιδιαίτερη προσοχή στα αποθέματα για τους εξής λόγους:

- α. Τα αποθέματα αποτελούν το σπουδαιότερο και μεγαλύτερο στοιχείο κυκλοφορούντος ενεργητικού της επιχείρησης και το πιο επιρρεπές και ευαίσθητο σε σημαντικά λογιστικά και αριθμητικά σφάλματα από οποιοδήποτε άλλο περιουσιακό στοιχείο καθώς η απογραφή τους αποτελεί μια λεπτομερή και δύσκολη διαδικασία. Έτσι πολλές φορές η καταμέτρηση των ειδών, λόγω της πολυπλοκότητας των κωδικών, οδηγεί τους υπεύθυνους απογραφής στην διενέργεια λαθών.
- β. Οι τιμές των αποθεμάτων παρουσιάζουν διαχρονικά αυξομειώσεις λόγω πληθωριστικών μεταβολών των τιμών και ως εκ τούτου ενέχονται κίνδυνοι για την επιχείρηση.
- γ. Τα αποθέματα επηρεάζουν το κόστος πωληθέντων προϊόντων καθώς επίσης ασκούν επίδραση στα καθαρά ετήσια κέρδη.
- δ. Οι προσπάθειες που καταβάλλονται για την εξακρίβωση και επαλήθευση της ποσότητας των αποθεμάτων, της αξίας τους και των συνθηκών διατήρησης είναι δυσχερέστερες εν συγκρίσει με τις προσπάθειες που καταβάλλονται για τα άλλα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- ε. Με την εξακρίβωση της πραγματικής τους αξίας παρουσιάζεται μια αληθινή εικόνα στον ισολογισμό.
- στ. Προσδιορίζουν μια σειρά από αριθμοδείκτες (κυκλοφοριακή ταχύτητα αποθεμάτων, εισπράξεων, λειτουργικό και εμπορικό κύκλο κ.ο.κ.).
- ζ. Εφαρμόζονται εναλλακτικές μέθοδοι αποτίμησής τους.
- η. Επηρεάζουν σε σημαντικό βαθμό τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών.

---

<sup>90</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π., *Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος: θεωρία και εφαρμογές*, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, 2017, σελ 334  
Τσακλάγκανος, Α., Σπαθής Χ, *Ελεγκτική*, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη, 2015, σελ 194

## 4.5 Εσωτερικός Έλεγχος Αποθεμάτων

Όλες οι επιχειρήσεις επιδιώκουν την άριστη λειτουργία και την πρόληψη από ατασθαλίες και απάτες. Ο εσωτερικός έλεγχος των αποθεμάτων αποσκοπεί στην γνώση και ενημέρωση της διοίκησης αναφορικά με τις ποσότητες των αποθεμάτων που υπάρχουν σε μία επιχείρηση, με την ύπαρξη ελλείψεων και ανάγκη προμήθειας καθώς και αναφορικά με το κόστος των αποθεμάτων, της διαχείρισής τους και της αποθήκευσης. Η διαφύλαξη, προστασία και ορθή διαχείριση των αποθεμάτων είναι ζωτικό κομμάτι της οικονομικής οντότητας δεδομένου ότι τα αποθέματα αποτελούν το σημαντικότερο και πιο ευαίσθητο στοιχείο του ενεργητικού.

Στην επιχείρηση η φυσική ύπαρξη των αποθεμάτων πρέπει να ταυτίζεται και με τους λογαριασμούς προκειμένου οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις να προβάλουν την αληθινή εικόνα της επιχείρησης για την περιουσία της και να είναι αξιόπιστες. Ο εσωτερικός έλεγχος των αποθεμάτων, όπως γενικά αφορά και τις επιχειρήσεις, αφορά τους σκοπούς, τις διαδικασίες και τα μέτρα που πρέπει να λαμβάνουν χώρα, τις αρμοδιότητες του εσωτερικού ελεγκτή και τις ελεγκτικές διαδικασίες, που έχουν συνολικά ως απώτερο στόχο την αξιοπιστία, ορθή διαχείριση και προστασία των αποθεμάτων και της εταιρικής περιουσίας.

## 4.6 Βασικοί σκοποί του εσωτερικού ελέγχου των αποθεμάτων είναι:<sup>91</sup>

Ο έλεγχος των αποθεμάτων συνιστά μία ενέργεια ιδιαίτερα σημαντική για την επιχείρηση. Απώτερος στόχος είναι η διαφύλαξη των συμφερόντων και η αποτροπή κινδύνων και λαθών κατά την λογιστική παρακολούθηση. Οι βασικοί στόχοι κατά την εξέτασή τους είναι :

- α. η διαφύλαξη και η προστασία τους από διαφόρους κινδύνους (π.χ. κλοπή, πυρκαγιά, κτλ.) καθώς και η διαπίστωση της καταλληλότητας τους για την εκπλήρωση του σκοπού τους,
- β. η πιστή εφαρμογή των οδηγιών της διοικήσεως για την ορθή διαχείριση των αποθεμάτων,
- γ. η επίτευξη της μεγαλύτερης δυνατής απόδοσης των κεφαλαίων που έχουν δεσμευτεί για την απόκτηση των αποθεμάτων,

---

<sup>91</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π., *Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος: θεωρία και εφαρμογές*, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, 2017, σελ 338  
Παπάς, Α., *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*, Αθήνα, Μπένου, 1999, σελ 213

- δ. η ορθή λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων, η ορθή απεικόνιση των λογαριασμών των αποθεμάτων στις λογιστικές καταστάσεις και η ορθή αποτίμησή τους στο τέλος της χρήσης,
- ε. ο διαχωρισμός των καθηκόντων του λογιστή, του αποθηκάριου και του διαχειριστή των αποθεμάτων,
- στ. η φυσική απογραφή να είναι τακτική και πλήρης και σύμφωνη με τις οδηγίες της διοίκησης,
- ζ. η διερεύνηση των ελλειμμάτων και των πλεονασμάτων και αναζήτηση της αιτίας και του υπευθύνου,
- η. η διαφορά της φυσικής απογραφής και η αξία των υπαρχόντων στα λογιστικά βιβλία διακανονίζεται έγκαιρα και έγκυρα μετά την λήξη της απογραφής και από εξουσιοδοτημένο στέλεχος,
- θ. η βεβαίωση του ύψους και της αξίας των αποθεμάτων από τα στελέχη της εταιρίας με την μορφή της απογραφής,
- ι. Η κίνηση των αποθεμάτων να γίνεται με εντολή εξουσιοδοτημένου προσώπου και με έκδοση των κατάλληλων παραστατικών.

#### **4.7 Αρμοδιότητες εσωτερικού ελεγκτή<sup>92</sup>**

Ο εσωτερικός ελεγκτής συμμετέχει σε όλες τις διαδικασίες που αφορούν τα αποθέματα.  
Αναλυτικά:

- α. διενεργεί σε τακτά χρονικά διαστήματα απογραφή προκειμένου να συγκρίνει τα αποτελέσματα της απογραφής με αυτά που παρουσιάζονται στα λογιστικά βιβλία, καθώς επίσης να εξετάσει τυχόν διαφορές και να τις αναφέρει στη διοίκηση,
- β. επαληθεύει ότι τα υπόλοιπα των αποθεμάτων συμβαδίζουν με τους αντίστοιχους προϋπολογισμούς αγορών, όπως έχουν εγκριθεί από την διοίκηση,
- γ. επαληθεύει τα αποθέματα κυριότητας τρίτων που βρίσκονται στις αποθήκες της επιχείρησης και το αντίστροφο,

---

<sup>92</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π., *Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος: θεωρία και εφαρμογές*, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, 2017, σελ 339



- δ. ελέγχει την ασφαλιστική κάλυψη των αποθεμάτων, καθώς και τις συνθήκες διατήρησής τους,
- ε. εξετάζει την τυχόν ύπαρξη αποθεμάτων που βρίσκονται σε ακινησία και προτείνει προς τη διοίκηση τρόπους ρευστοποίησής τους,
- στ. συντάσσει ισοζύγιο κίνησης αποθεμάτων και προσδιορίζει το περιθώριο μικτού κέρδους για κάθε κατηγορία αποθέματος, ακολούθως συγκρίνει τα αποτελέσματα με αυτά που έχουν προϋπολογισθεί και υπολογίζει τις αποκλίσεις (θετικές ή αρνητικές),
- ζ. διαπιστώνει την κυκλοφοριακή ταχύτητα ανά κατηγορία αποθέματος, συγκρίνει με τα προϋπολογισθέντα δεδομένα και υπολογίζει τις αποκλίσεις.

## 4.8 Μέτρα<sup>93</sup>

Κάθε επιχείρηση επιθυμεί να εξασφαλίσει την πλήρη λογιστική παρακολούθηση και τη συνεχή διαφύλαξη των αποθεμάτων της. Προκειμένου να συμβεί αυτό πρέπει να εφαρμόσει κάποια βασικά μέτρα εσωτερικού ελέγχου. Ορισμένα από αυτά είναι τα εξής:

- καθορισμός του ανώτατου και κατώτατου ορίου αποθεμάτων από την διοίκηση,
- αποθήκευση των αποθεμάτων σε ασφαλή θέση και πρόσβαση σε αυτά μόνο από εξουσιοδοτημένα στελέχη,
- εισαγωγή και εξαγωγή των αποθεμάτων από την αποθήκη συνοδευόμενα με τα απαραίτητα δικαιολογητικά-παραστατικά και υπογεγραμμένα από τους εξουσιοδοτημένους υπαλλήλους,
- η φυσική απογραφή των αποθεμάτων να λαμβάνει χώρα τουλάχιστον μία φορά ετησίως, στο τέλος της λογιστικής χρήσης,
- οι υπάλληλοι που καταμετρούν τα αποθέματα να μην είναι υπεύθυνοι για την αποτίμηση και λογιστική παρακολούθησή τους,
- οι λογαριασμοί των αποθεμάτων να προσαρμόζονται στα αποτελέσματα της φυσικής απογραφής,
- να υπάρχει επαρκές σύστημα κοστολόγησης,

---

<sup>93</sup> Παπάς, Α., Εισαγωγή στην Ελεγκτική, Αθήνα, Μπένου, 1999, σελ 213

- να προβλέπονται αυστηρά μέτρα και διαδικασίες διενέργειας και εποπτείας της φυσικής απογραφής.

Τα ανωτέρω μέτρα αποτελούν βασικά στοιχεία ενός υποδειγματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου στα αποθέματα και αποτελούν την βάση για την σύγκριση των μέτρων που εφαρμόζει η επιχείρηση και για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητάς τους.

#### **4.9 Ελεγκτικές διαδικασίες συστήματος εσωτερικού ελέγχου αποθεμάτων<sup>94</sup>**

Η οργάνωση ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου αποθεμάτων, προϋποθέτει την εφαρμογή των παρακάτω ελεγκτικών διαδικασιών:

##### **A) Λειτουργία και υπόλοιπα λογαριασμών ισοζυγίων των αποθεμάτων:**

1. Φυσική απογραφή αποθεμάτων.
2. Έλεγχος ύπαρξης ελαττωματικών και ακατάλληλων αποθεμάτων.
3. Έλεγχος αποθεμάτων που βρίσκονται σε αποθήκες τρίτων.
4. Επαλήθευση υπολοίπων αποθεμάτων με υπόλοιπα ισοζυγίου.
5. Διαχωρισμός αποθεμάτων που βρίσκονται στις αποθήκες της επιχείρησης και ανήκουν σε τρίτους.
6. Έλεγχος ακίνητων αποθεμάτων.
7. Επαλήθευση της ορθής εμφάνισης των, κατά λογαριασμό (π.χ. εμπορεύματα, προϊόντα, κτλ.), υπολοίπων αποθεμάτων τέλους χρήσεως στις οικονομικές καταστάσεις.
8. Διενέργεια αιφνιδιαστικής δειγματοληπτικής απογραφής των αποθεμάτων κατά τη διάρκεια της χρήσεως.
9. Εξακρίβωση σωστής λειτουργίας των λογαριασμών αποθεμάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας.
10. Καθορισμός αποθέματος ασφαλείας, έλεγχοι για την τήρηση του ορίου αποθεμάτων και προσδιορισμός των διαδικασιών για τη τακτοποίηση τυχόν διαφορών στα αποθέματα με φυσική απογραφή.

---

<sup>94</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π., *Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος: θεωρία και εφαρμογές*, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, 2017, σσ. 339-342

11. Καθορισμός συστήματος διαρκούς απογραφής αποθεμάτων προκειμένου να διευκολύνεται η διοίκηση, βασιζόμενη στην γνώση ανά πάσα στιγμή του υπολοίπου των αποθεμάτων, σχετικά με τη χάραξη της πολιτικής των προμηθειών, πωλήσεων, προγραμματισμού της παραγωγής.
12. Ορισμός αποθηκαρίου και καθορισμός των ευθυνών του για αποτελεσματική διαφύλαξη των αποθεμάτων.

### **B) Απόκτηση και καταχώριση αποθεμάτων:**

1. Προσδιορισμός αξίας κτήσης των αποθεμάτων.
2. Έλεγχος παραστατικών αγοράς και συμφωνία αυτών με την εντολή παραγγελίας
3. Επαλήθευση του ορθού προσδιορισμού της αξίας κτήσεως των αποθεμάτων (εμπορευμάτων, προϊόντων έτοιμων και ημιτελών, πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας κτλ.).
4. Βεβαίωση για την κυριότητα των αποθεμάτων.
5. Προσδιορισμός διαδικασιών για την ορθή διακίνηση των αποθεμάτων (π.χ. δελτίο παραγγελίας - τιμολόγια προμηθευτού - δελτίο παραλαβής - δελτίο εισαγωγής – δελτίο εξαγωγής, κτλ.).

### **Γ) Ασφάλιση αποθεμάτων:**

1. Έλεγχος ασφαλιστικής κάλυψης αποθεμάτων
2. Έλεγχος συνθηκών διατήρησής τους

### **Δ) Απογραφή αποθεμάτων:**

1. Επαλήθευση αποθεμάτων τρίτων που βρίσκονται για φύλαξη στις αποθήκες της οικονομικής μονάδος.
2. Η απογραφή πρέπει να γίνεται με την παρουσία του αρμόδιου αποθηκάριου και ενός στελέχους του λογιστηρίου.
3. Συμμετοχή ελεγκτών στην απογραφή αποθεμάτων τέλους χρήσεως.
4. Κατάρτιση πίνακα αποθεμάτων, με ποσότητες και αξίες της παρούσης και της προηγούμενης χρήσεως (εφόσον είναι εφικτό), όπως και συμφωνία των υπολοίπων του πίνακα με αντίστοιχα υπόλοιπα βιβλίων (καθολικά, βιβλίο απογραφών), καθώς και με στοιχεία του φακέλου ελέγχου της προηγούμενης χρήσεως.

Η συμμετοχή ελεγκτών στην απογραφή αποθεμάτων τέλους χρήσεως προβλέπεται από τα ΔΠΕ, σύμφωνα με τα οποία ο ελεγκτής θα πρέπει να ενημερώνεται από τους αρμόδιους της ελεγχόμενης μονάδας για την επικείμενη απογραφή (αποθηκευτικοί χώροι, χρόνος διενέργειας, οδηγίες σε απογραφείς, κτλ.), προκειμένου να προγραμματίζει τον τρόπο και το χρόνο παρακολουθήσεως της απογραφής και να διαπιστώνει ότι διεξάγεται με τη δέουσα επιμέλεια, σύμφωνα με τις αρχές της ελεγκτικής επιστήμης και τις ιδιαίτερες οδηγίες των αρμόδιων της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδος. Οφείλει να διενεργεί ο ίδιος δειγματοληπτικές επαληθεύσεις σχετικά με τη διεξαχθείσα απογραφή ορισμένων ειδών σημαντικής αξίας, να ζητεί επανάληψη της διενεργηθείσας απογραφής ορισμένων ειδών, σε περίπτωση αμφιβολιών για τις απογραφείσες ποσότητες, να διαμορφώνει γνώμη κατά πόσο θα μπορεί να βασιστεί στα δεδομένα της φυσικής απογραφής, να βεβαιώνεται για την κανονική απεικόνιση των πραγματικών αποθεμάτων στα λογιστικά βιβλία της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδος, να διαπιστώνει την ύπαρξη τυχόν απαξιωθέντων ή άχρηστων αποθεμάτων, να σημειώνει αυτά, ώστε να ληφθούν υπόψη κατά την αποτίμησή τους και να επιμελείται για την ορθή σύνταξη και φύλαξη των απογραφικών δελτίων

#### **E) Αποτίμηση αποθεμάτων:**

1. Προσδιορισμός της αξίας κτήσης των αποθεμάτων
2. Προσδιορισμός κόστους πωληθέντων
3. Διαπίστωση ότι στο προσάρτημα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρέχεται η προβλεπόμενη, από την ισχύουσα νομοθεσία, σχετική πληροφόρηση για τα αποθέματα.
4. Διαπίστωση της ορθής αποτιμήσεως των αποθεμάτων τέλους χρήσεως σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, της μη αλλαγής της μεθόδου αποτιμήσεως των αποθεμάτων σε σχέση με την προηγούμενη χρήση, της ύπαρξης νομικών βαρών, της ύπαρξης πυρασφάλισης των αποθεμάτων, πρόβλεψης για βραδέως κινούμενα και απαξιωμένα αποθέματα και διαπίστωση για την εκτέλεση των απαιτούμενων ενεργειών για την διαγραφή άχρηστων αποθεμάτων.

#### **ΣΤ) Τήρηση φορολογικών υποχρεώσεων ως προς τα αποθέματα:**

1. Έλεγχος καταχώρισης στο βιβλίο απογραφών των αποθεμάτων κατ' είδος, ποσότητα και αξία.
2. Έλεγχος ορθής αποτίμησης καθώς και έλεγχος αναφοράς στο προσάρτημα ή στις σημειώσεις της μεθόδου αποτίμησης και των τυχόν αλλαγών που μπορεί να έχουν επέλθει.

### 3. Έλεγχος της σωστής τιμολόγησης των αποθεμάτων

Οι ελεγκτικές διαδικασίες που αφορούν την εξακρίβωση της συνεπούς εφαρμογής των αποφάσεων της διοίκησης είναι:

1. Έλεγχος ανάθεσης αρμοδιοτήτων στον υπεύθυνο προμηθειών για την αγορά αποθεμάτων.
2. Έλεγχος της συνεπούς εφαρμογής ως προς το ύψος των αποθεμάτων ασφαλείας.
3. Έλεγχος ύπαρξης έγκρισης για καταστροφή αποθεμάτων που παραμένουν αδιάθετα και έχει λήξει η περίοδος διάθεσής τους.

## 4.10 Πηγές αποδεικτικών στοιχείων<sup>95</sup>

Οι πηγές των αποδεικτικών στοιχείων που αφορούν τις προαναφερθείσες ελεγκτικές διαδικασίες είναι:

- α. Καταστάσεις απογραφής αποθεμάτων.
- β. Αναλυτικά ισοζύγια λογαριασμών αποθεμάτων.
- γ. Καταγραφή λογιστικών αρχών που ακολουθούνται από την εταιρία και αφορούν την απόκτηση και τήρηση ύψους ασφαλείας αποθεμάτων.
- δ. Παραστατικά έγγραφα αγορών.
- ε. Δειγματοληπτικές εγγραφές αναλυτικών και γενικού καθολικού.
- στ. Πρωτόκολλα καταστροφής αποθεμάτων.
- ζ. Έγγραφα-συμβόλαια που αφορούν της ασφάλιση των αποθεμάτων

Οι πηγές αποδεικτικών στοιχείων για ελεγκτικές διαδικασίες που αφορούν την εξακρίβωση της συνεπούς εφαρμογής των αποφάσεων της διοίκησης της επιχείρησης είναι:

- Αποφάσεις και εντολές της διοίκησης που αφορούν τις διαδικασίες απόκτησης αποθεμάτων και τήρησης αναγκαίου ελαχίστου ύψους.
- Υπογραφές που αφορούν έγκριση συμβολαίων αγορών.
- Αποφάσεις για τον τρόπο αποτίμησης των αποθεμάτων.

---

<sup>95</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π., *Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος: θεωρία και εφαρμογές*, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, 2017,σελ 342

Οι πηγές αποδεικτικών στοιχείων για ελεγκτικές διαδικασίες που αφορούν την προστασία των αποθεμάτων από διαφόρους κινδύνους είναι:

- Καταγραφή χώρων απόθεσης αποθεμάτων.
- Εγχειρίδια για τον τρόπο συντήρησης ευπαθών αποθεμάτων.
- Αποφάσεις της Διοίκησης που σχετίζονται με την ασφάλιση των αποθεμάτων.
- Εκτιμήσεις της ασφαλιζόμενης αξίας των αποθεμάτων.

#### 4.11 Απογραφή Αποθεμάτων<sup>96</sup>

Η Απογραφή είναι μια λεπτομερής και δαπανηρή διαδικασία επαλήθευσης και ελέγχου της αξιοπιστίας των λογιστικών καταστάσεων μιας εταιρίας. Η απογραφή διενεργείται όσο συχνά χρειάζεται αλλά επιβάλλεται από την νομοθεσία τουλάχιστον μία τον χρόνο στο τέλος της λογιστικής χρήσης που ονομάζεται τακτική απογραφή. Η τακτική απογραφή χωρίζεται σε εξωλογιστική και εσωλογιστική.

Η εξωλογιστική απογραφή (φυσική ή πραγματική απογραφή) ακολουθείται όταν πρόκειται να απογραφούν υλικά (ενσώματα) στοιχεία, στα οποία η επιχείρηση έχει άμεση πρόσβαση (π.χ. εμπορεύματα, αποθέματα, γραμμάτια, μετοχές, μετρητά κτλ) και μπορεί να μετρήσει χωρίς την συνδρομή τρίτων. Τα αποτελέσματα της είναι πιο ακριβή και αντικειμενικά από όα αυτά της εσωλογιστικής απογραφής.

Σε εσωλογιστική απογραφή υπόκεινται:

**α)** Τα άυλα στοιχεία του Ισολογισμού (π.χ. υποχρεώσεις, φήμη, πελατεία, εμπορικά σήματα, ευρεσιτεχνίες κτλ) **β)** Τα υλικά (ενσώματα) στοιχεία του Ενεργητικού που δεν βρίσκονται στην κατοχή της επιχείρησης, αλλά στην κατοχή τρίτων (π.χ. καταθέσεις σε τράπεζες, εμπορεύματα καθ' οδόν, χρεόγραφα που βρίσκονται στις τράπεζες για φύλαξη).

---

<sup>96</sup> <https://www.euretirio.com/apografi/>

**Άλλες διακρίσεις** της απογραφής είναι :

α) Ως προς την έκταση της διενέργειάς της σε γενική και μερική, ανάλογα με το αν περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία της περιουσίας ή κάποιο μέρος τους (π.χ. απογραφή εμπορευμάτων).

β) Ανάλογα με το χρόνο διενέργειας σε τακτική και έκτακτη. Η τακτική γίνεται στο τέλος της οικονομικής χρήσης (ετήσια), ενώ η έκτακτη όποτε χρειαστεί (π.χ. σε περίπτωση διάλυσης, συγχώνευσης).

γ) Ανάλογα με την υποχρέωση ή όχι της οικονομικής μονάδας σε υποχρεωτική και προαιρετική.

Τα **στάδια** κατά τη διάρκεια της απογραφής είναι τα εξής:

- Αναγνώριση των στοιχείων που πρόκειται να απογραφούν
- Μέτρηση των μονάδων κάθε στοιχείου που αναγνωρίστηκαν
- Αποτίμηση κάθε στοιχείου που αναγνωρίστηκε
- Καταχώριση των αποτελεσμάτων της απογραφής στο βιβλίο απογραφών.

Τα **συστήματα απογραφής** είναι η: α) Διαρκής απογραφή και β) Περιοδική απογραφή.

1) Το σύστημα της **διαρκούς απογραφής** επιτρέπει την άμεση ενημέρωση σχετικά με την ποσότητα, το κόστος ανά μονάδα και το συνολικό κόστος για κάθε είδος εμπορεύματος. Πρόκειται για μια διαδικασία, που είναι ιδιαίτερα δαπανηρή, επειδή τηρούνται πληθώρα αναλυτικών λογαριασμών (ένας για κάθε είδος αποθέματος) κατά ποσότητα και κόστος. Αυτό σημαίνει ότι το σύστημα της διαρκούς απογραφής δεν ενδείκνυται για τη λογιστική παρακολούθηση αποθεμάτων μικρής αξίας ανά μονάδα.

2) Το σύστημα της **περιοδικής απογραφής** εφαρμόζεται όταν δεν ενδιαφέρεται η επιχείρηση να έχει άμεση ενημέρωση σχετικά με τις μονάδες και το κόστος ανά μονάδα των εμπορευμάτων που έχει πωλήσει και αυτών που έχει ακόμα στην κυριότητα της. Αυτό συμβαίνει όταν τα εμπορεύματα είναι χαμηλής αξίας ανά μονάδα.

## 4.12 Φυσική Απογραφή Αποθεμάτων

Η φυσική απογραφή είναι η διαδικασία φυσικής καταμέτρησης των αποθεμάτων στους αποθηκευτικούς χώρους σε τακτά χρονικά διαστήματα. Αποκαλείται φυσική απογραφή γιατί είναι απαραίτητη η ανθρώπινη παρουσία κατά την διενέργειά της

Οι οικονομικές οντότητες υποχρεούνται σε διενέργεια φυσικής απογραφής των αποθεμάτων τους τουλάχιστον μία φορά μέσα σε κάθε λογιστική χρήση και ιδιαιτέρως στο τέλος αυτής. Κατά την απογραφή πρέπει να αναγνωρίζονται, να καταμετρούνται και να καταγράφονται όλα τα αποθέματα κατά το είδος, την ποιότητα και την ποσότητα και να γίνεται η κατάταξη τους σε κατηγορίες αντίστοιχες με τους λογαριασμούς των αποθεμάτων.

Αποτέλεσμα της διαδικασίας αυτής είναι η πιθανή εμφάνιση διαφορών ανάμεσα στα πραγματικά αποθέματα της εταιρίας και στους αντίστοιχους λογαριασμούς ή τα βιβλία αποθήκης. Εάν παρατηρηθούν ασυμφωνίες, γίνεται μια προσπάθεια να εντοπιστούν τα λάθη και αφού γίνει αυτό, προσαρμόζονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών στα δεδομένα της απογραφής, ώστε αυτά να αποδίδουν την πραγματικότητα.

## 4.13 Αποτίμησης αποθεμάτων βάσει ΕΛΠ<sup>97</sup>

Τα αποθέματα αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης το οποίο περιλαμβάνει στο σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάσταση τους. Μετά την αρχική αναγνώριση τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα, **αποτιμώνται** στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Για τον υπολογισμό του Κόστους Κτήσης χρησιμοποιούνται οι παρακάτω μέθοδοι:

- Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους,
- Μέθοδος του Μέσου Σταθμικού Κόστους,
- Μέθοδος πρώτη εισαγωγή πρώτη - εξαγωγή (FIFO- first in first out)

---

<sup>97</sup> Ν. [4308/2014](#) «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα»



- Μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή, η οποία ρητώς πλέον από τον νόμο δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιείται ( LIFO – last in first out) .

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5ο

### ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΜΕΛΕΤΗ

Μέσα από την παρούσα διπλωματική εργασία, επιτεύχθηκε η προσπάθεια ανάπτυξης ενός ολοκληρωμένου πλαισίου, σχετικά με τις μεθόδους και τις τεχνικές που χρησιμοποιούνται στον εσωτερικό έλεγχο. Η συνδυαστική χρησιμοποίηση αρκετών βιβλιογραφικών αναφορών αλλά και άρθρων - ερευνών συναφών με την ελεγκτική επιστήμη, αναδεικνύουν την σπουδαιότητα της ανάγνωσης της παρούσης εργασίας, αφού ο αναγνώστης έχει τη δυνατότητα να διαμορφώσει μια πιο πλήρη εικόνα σχετικά με το θεσμικό πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου, την έννοια, το περιεχόμενο και τα χαρακτηριστικά του εσωτερικού ελέγχου τόσο στην οντότητα γενικά όσο και στα αποθέματά της. Επιπρόσθετα η στοχευμένη και λεπτομερής αναφορά στον εσωτερικό έλεγχο των αποθεμάτων, καθιστούν την εργασία έναν οδηγό προς τον αναγνώστη ή έναν εν δυνάμει επιχειρηματία, δίνοντάς του τη δυνατότητα να αναλογιστεί τη σπουδαιότητα του εσωτερικού και επαρκούς ελέγχου των αποθεμάτων, σε μια οικονομική οντότητα, ώστε να αποφευχθούν παραλείψεις και να συνεχιστεί η εύρυθμη λειτουργία της, αφού η αξία των αποθεμάτων επηρεάζει το κόστος των πωληθέντων και έτσι ασκείται επίδραση στο καθαρό αποτέλεσμα των επιχειρήσεων και στην όλη εικόνα του ισολογισμού.

Κάθε επιχείρηση, κάθε οικονομική οργάνωση αποτελεί μία μοναδική, διακριτά διαφοροποιημένη από άλλες, οντότητα με τα δικά της ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και το δικό της προσωπικό σύστημα λειτουργίας. Δεν δύναται να υπάρξει, επομένως ουσιαστικά, ένα καθολικό, αναγκαστικό πρότυπο εφαρμογής το οποίο να εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις αναφορικά με την μέθοδο λειτουργίας τους και τα πρότυπα που οφείλουν να τηρούν.

Ωστόσο, όλες οι οικονομικές οντότητες έχουν έναν κοινό απώτερο στόχο ο οποίος είναι η ικανοποιητική και αποτελεσματική λειτουργία, η ορθή διαχείριση των επιχειρηματικών κινδύνων και κάθε λογής ζητημάτων που ανακύπτουν, η προστασία από κακόβουλους τόσο εσωτερικούς όσο και εξωτερικούς παράγοντες, η πρόληψη απατών, ατασθαλιών, καταχρήσεων και καταδολιεύσεων της εταιρίας, μιας και η απάτη εν προκειμένω θεωρείται ως ένα από τα έμφυτα χαρακτηριστικά της ανθρώπινης φύσης, και εν

τέλει η δημιουργία αξιόπιστης και φερέγγυας εικόνας η οποία αποτυπώνεται και στις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις. Ως εκ τούτου θα ήταν σκόπιμο να ακολουθούν τις ίδιες βασικές αρχές ώστε να ανταπεξέρχονται στις ανάγκες της επιχείρησης και του επιχειρηματικού κόσμου και το έργο των ελεγκτών να καθίσταται ευκολότερο.

Θα μπορούσαμε να χαρακτηρίσουμε ως **ευπάθειες** μιας οικονομικής μονάδας την έλλειψη ενός ορθά οργανωμένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου και την απουσία σωστής διαχείρισης των κινδύνων, οι οποίες ενδέχεται να αποβούν ολέθριες τελικά. Καθίσταται σαφές λοιπόν, ότι ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί τον πυρήνα της σωστής και ικανοποιητικής εταιρικής λειτουργίας, και η συμμόρφωση σύμφωνα με αυτόν είναι απαιτητή όχι μόνο από τους υπαλλήλους αλλά και από την διοίκηση. Η ηγεσία του οργανισμού δεσμεύεται στην βάση των ηθικών αξιών, της αξιοπιστίας και της ακεραιότητας.

Ο εσωτερικός έλεγχος και οι εσωτερικοί ελεγκτές συμβάλλουν στον μέγιστο βαθμό στην ικανοποίηση όλων των πρότερων στόχων. Έχοντας άριστη και άρτια επαγγελματική κατάρτιση, γνώσεις και δεξιότητες και δρώντας με οδηγό τον Κώδικα Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών, επιτυγχάνουν την ικανοποίηση και την αποτελεσματική βοήθεια στις επιχειρήσεις, οργανώνοντας συστήματα εσωτερικού ελέγχου που άπτονται όλων των λειτουργιών της εκάστοτε επιχείρησης και που διαμορφώνονται σύμφωνα με τις ανάγκες και την “προσωπικότητά” της.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να είναι ανεξάρτητοι και αντικειμενικοί στο έργο τους ακόμη και αν ουσιαστικά συνδέονται με έμμισθη σχέση με την εταιρία, προκειμένου να εκφράζουν ελεύθερα την άποψή τους, να είναι ανεπηρέαστοι σε επιρροές και να διασφαλίζεται έτσι η αντικειμενικότητα του έργου τους. Οφείλουν να γνωρίζουν και να μελετούν θέματα και προβλήματα που αναδύονται, να διενεργούν με ποιότητα ελέγχους οικονομικούς, λειτουργικούς, διοικητικούς και λογιστικούς, να αξιολογούν τις υφιστάμενες εφαρμοστέες εσωτερικές διαδικασίες για τον εντοπισμό αδυναμιών και λαθών, να μεταφέρουν τις πληροφορίες τους στην Διοίκηση της εταιρίας και βασιζόμενοι στις εξειδικευμένες γνώσεις τους και στην επαγγελματική τους εμπειρία να συμβουλεύουν και να προτείνουν λύσεις, ώστε να λαμβάνονται οι δέουσες αποφάσεις.

Η δράση του εσωτερικού ελέγχου ωστόσο, δεν περιορίζεται μόνο στις διάφορες λειτουργικές, οικονομικές και διαχειριστικές λειτουργίες, αλλά υπερκαλύπτει την επιχείρηση σε όλο το φάσμα των δραστηριοτήτων της. Περιλαμβάνει λειτουργίες που σχετίζονται με τις πωλήσεις, με τις αγορές με τις προμήθειες, με τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, με τα

χρηματικά διαθέσιμα, με τις απαιτήσεις και τα χρεόγραφα, με τις υποχρεώσεις, με τα έσοδα – έξοδα καθώς και με τα αποθέματα. Για κάθε ένα από αυτά υπάρχει εσωτερικός έλεγχος διαμορφωμένος στα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά.

Τα **αποθέματα** ιδιαιτέρως, αποτελούν ένα από τα πιο σημαντικά στοιχεία της επιχείρησης καθώς αποτελούν το πολυτιμότερο στοιχείο του κυκλοφορούντος ενεργητικού και το πιο επιρρεπές σε σφάλματα. Ο έλεγχος των αποθεμάτων στις επιχειρήσεις αποσκοπεί στην προστασία και διαφύλαξη των αποθεμάτων, στην σωστή διαχείρισή τους, στην ορθή απογραφή, αποτίμηση και λογιστική παρακολούθηση αυτών.

Οι γενικότερες αρχές που ορίζουν το πλαίσιο λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου εφαρμόζονται εξειδικευμένα και στα αποθέματα, οργανώνεται σύστημα εσωτερικού ελέγχου το οποίο εξετάζει την ύπαρξη λαθών και στο στοχεύει στην αποφυγή τους ή την διόρθωσή τους, εξετάζεται η διαθεσιμότητά των αποθεμάτων για τους πελάτες και γενικότερα αν η διοίκηση αναφορικά με αυτά είναι η επιθυμητή. Έτσι, προστατεύει την επιχείρηση από ενδεχόμενη απώλεια πελατών λόγω αδυναμίας εξυπηρέτησης. Η ορθή διαχείριση των αποθεμάτων άρα, υποβοηθείται από τον εσωτερικό έλεγχο αυτών.

Ο εσωτερικός έλεγχος στηριζόμενος στα οριζόμενα βήματα που πρέπει να ακολουθήσει ( προκαταρκτική έρευνα, σύνταξη προγράμματος, επιτόπια εργασία, σύνταξη εκθέσεων ελέγχου κα) καθώς και δημιουργώντας διάφορες δικλίδες ασφαλείας, επιτελεί το έργο για το οποίο υφίσταται.

Όπως ορίζεται και από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών ο εσωτερικός έλεγχος είναι ανεξάρτητη, αντικειμενική, διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα που αξιολογεί την απόδοση της Διοίκησης και προβαίνει στην εφαρμογή κανόνων αποσκοπώντας στην βέλτιστη αξιοποίηση του ανθρώπινου δυναμικού και των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας.

Βεβαίως, δεν λείπουν και τα **εμπόδια και οι περιορισμοί** που ανακύπτουν στην λειτουργία ενός σωστά οργανωμένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου, όπως είναι ο ανθρώπινος παράγοντας τόσο αναφορικά με την ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα των ελεγκτών όσο και με την δυσπιστία- άρνηση από το υπαλληλικό προσωπικό, το οποίο αισθάνεται ότι ελέγχεται το ίδιο και όχι ότι ο έλεγχος λαμβάνει χώρα για το συμφέρον της εταιρίας. Ακόμη, πρέπει να λαμβάνονται υπ όψη όλες οι αδυναμίες της εταιρίας, αφού πρώτα ανακαλυφθούν και έτσι ο έλεγχος να επικεντρώνεται σε αυτές αλλά και κάθε φορά να

δημιουργείται ένα προσωποποιημένο σύστημα εσωτερικού ελέγχου γιατί όπως έχει αναφερθεί κάθε εταιρία αποτελεί έναν αυτόνομο με δική του προσωπικότητα οργανισμό.

Από την αρθρογραφική επισκόπηση γενικά συμπεραίνουμε πως η πλειονότητα των επιχειρήσεων θεωρούν την ύπαρξη του εσωτερικού ελέγχου αναγκαία και κρίσιμο στοιχείο της ορθής λειτουργίας της επιχείρησης αλλά και αξιόπιστο βοηθό στην εταιρική διακυβέρνηση. Αν και ο θεσμός αυτός δεν είναι ιδιαίτερα εξελιγμένος και αυτόνομος ακόμη, οι επιχειρήσεις προβαίνουν σιγά σιγά στην δημιουργία τμήματος εσωτερικού ελέγχου, για την παροχή των υπηρεσιών του στην διοίκηση, τόσο αναλυτικών πληροφοριών όσο και συμβουλευτικής, και οι οποίες σχετίζονται με την δράση της κάθε οικονομικής οντότητας. Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια ανάγκη, ιδίως αφού έγιναν γνωστά διάφορα μεγάλα οικονομικά σκάνδαλα, και δεν πρέπει να υποτιμάται ή να αντιμετωπίζεται με αδιαφορία.

Μέσα από αυτή την διαδρομή ανάλυσης και επισήμανσης των σπουδαιότερων σημείων του εσωτερικού ελέγχου και του εσωτερικού ελέγχου των αποθεμάτων, καθίσταται επιτυχής και ο **στόχος** της παρούσης εργασίας, δηλαδή την ενημέρωση και πληροφόρηση αναφορικά με την αναγκαιότητα και σπουδαιότητα ύπαρξης Εσωτερικού Ελέγχου στις επιχειρήσεις.

Ορισμένες **προτάσεις** για μελλοντική έρευνα σχετικές με τον εσωτερικό έλεγχο είναι:

- η ύπαρξη εσωτερικού ελέγχου και η αντιμετώπιση του από το υπαλληλικό προσωπικό, προκειμένου να εξαχθούν συμπεράσματα, προτάσεις και λύσεις για την καλύτερη συνεργασία και συνύπαρξη τους στην εταιρία,
- Ο εσωτερικός έλεγχος και τα μεγάλα οικονομικά σκάνδαλα. Μελέτες περιπτώσεων προκειμένου να εξαχθούν συμπεράσματα αναφορικά με τα κενά, τις ελλείψεις και τα λάθη που έγιναν στα συστήματα ελέγχου,
- Ο εσωτερικός έλεγχος στις εισηγμένες στο χρηματιστήριο επιχειρήσεις, και τέλος
- Ο εσωτερικός έλεγχος στην ορθή διαχείριση των αποθεμάτων και η εφοδιαστική αλυσίδα, προκειμένου να προκύψει μέσα από την συνεργασία τους ένα τέλει οργανωμένο και λειτουργικό σύστημα.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### ΕΛΛΗΝΙΚΗ

1. Αναγνωστοπούλου Ευανθία, (2011), *Εσωτερικός έλεγχος-σύστημα εσωτερικού ελέγχου κύκλου αγορών-αποθεμάτων*, Τμήμα Λογιστικής Και Χρηματοοικονομικής, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας,  
<https://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/14688/3/AnagnostopoulouEuanthiaMsc2011.pdf>
2. Αντωνάκης Ιωάννης,(2011), *Διαχείριση Αποθεμάτων Και Εφαρμογές*, , Τμήμα Χρηματοοικονομικής Και Τραπεζικής, Πανεπιστήμιο Πειραιά,  
[http://dione.lib.unipi.gr/xmlui/bitstream/handle/unipi/7826/Antonakis\\_Ioannis.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://dione.lib.unipi.gr/xmlui/bitstream/handle/unipi/7826/Antonakis_Ioannis.pdf?sequence=1&isAllowed=y)
3. Αρχοντή Σπυριδούλα, (2015), *Εσωτερικός έλεγχος επιχειρήσεων*, Τμήμα Λογιστικής Και Χρηματοοικονομικής, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας,  
<https://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/18574/3/ArchodiSpyridoulaMsc2015.pdf>
4. Γιώργος Χρήστος , (2006), *Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος στις επιχειρήσεις και η πρακτική εφαρμογή του, το παράδειγμα ενός μεγάλου ξενοδοχείου*, Πανεπιστήμιο Πειραιά,  
[dione.lib.unipi.gr/xmlui/handle/unipi/1226](http://dione.lib.unipi.gr/xmlui/handle/unipi/1226)
5. Γκουνταμάνης Ιωάννης, (2017), *Εσωτερικός έλεγχος αποθεμάτων*, Τμήμα Λογιστικής Και Χρηματοοικονομικής, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας  
<https://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/21166/4/GkountamanisIoannisMsc2017.pdf>
6. Δερβιτσιώτης, Κ.Ν., (1985), *Συστήματα Αποθεμάτων – Θεωρία και Εφαρμογές*, Αφί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη
7. Καζάντζης, Χ., (2006), *Ελεγκτική και Εσωτερικός έλεγχος – μια συστηματική προσέγγιση εννοιών, αρχών και προτύπων*, Business Plus, Αθήνα
8. Καραμάνης, Κ., (2008), *Σύγχρονη Ελεγκτική: Θεωρία και Πρακτική σύμφωνα με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα*, Εκδόσεις Ο.Π.Α, Αθήνα
9. Ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα»
10. Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π., (2017), *Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος: θεωρία και εφαρμογές*, Αειφόρος Λογιστική, Θεσσαλονίκη
11. Ολπασαλη Ιωάννα,(2018), *Η εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται διεθνώς*, ΜΙΒ Διεθνείς Επιχειρηματικές Σχέσεις, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας,  
<https://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/21898/4/OlpasaliIoannaMsc2018.pdf>

12. Παντελής Ηλίας, (2012), *Η διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου στα επιμέρους τμήματα της επιχείρησης*, Τμήμα Λογιστικής Και Χρηματοοικονομικής, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, <https://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/15219/3/PantelisHliasMsc2012.pdf>
13. Παπάς, Α., (1999) *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*, Μπένου, Αθήνα
14. Παπαστάθης Π., (2003), *Ο σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις Επιχειρήσεις Οργανισμούς και η Πρακτική Εφαρμογή του*, τόμος Α΄, Εκδόσεις ΟΠΑΠ, Αθήνα
15. Πετρίδης Ανδρέας, (2016), *Έμμεσες τεχνικές για τον προσδιορισμό της ποσότητας και την επιμέτρηση των αποθεμάτων*, Τμήμα Λογιστικής Και Χρηματοοικονομικής, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, <https://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/19801/3/PetridisAndreasMsc2016.pdf>
16. Σπανογιώργου Ιωάννα, (2014), *Ο εσωτερικός έλεγχος στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις του μεταποιητικού κλάδου*, Τμήμα Λογιστικής Και Χρηματοοικονομικής, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, <https://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/16785/3/SpanogiorgouIoannaMsc2014.pdf>
17. Σταθόπουλος Κ. Α. (2017), *Ο εσωτερικός έλεγχος στις βιομηχανικές επιχειρήσεις*, Τμήμα Λογιστικής Και Χρηματοοικονομικής, Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Δυτικής Ελλάδας, <http://repository.library.teiwest.gr/xmlui/bitstream/handle/123456789/6219/LOG%20ΣΤΑ%20ΘΟΠΟΥΛΟΣ%20ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ%20-%20ΨΑΡΑΚΗΣ%20ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
18. Τσακλάγκανος, Α. και Σπαθής Χ, (2015), *Ελεγκτική*, Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη
19. Φλιτούρης, Αθ. (2007), «*Ελεγκτική*», σημειώσεις μαθήματος «Ελεγκτική», ΤΕΙ Σερρών, Θεσσαλονίκη
20. Φωκάς Γεώργιος,(2009), *Εσωτερικός έλεγχος και επιχειρηματικοί κίνδυνοι*, MBA Διοίκηση Επιχειρήσεων, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, <https://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/13517/1/FokasMsc2009.pdf>

## ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

1. Abdulaziz Alzeban, (2018) "The association between internal audit department characteristics and IFRS compliance", *Asian Review of Accounting*, Vol. 26 Issue: 3, pp.336-358

2. Chevers J.E., Chevers A.D. and Munroe T. (2013) «The Internal Audit Process and Good Governance: Toward a Research Model», *Academy of Business Research Journal*, Vol. 1, Issue 1, pp. 48-58
3. Davidson I.B., Desai K.N. and Gerard J.G. (2013) «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*, Vol. 27, Issue 1, pp. 41-59
4. Dominic S.B. Soh και Nonna Martinov-Bennie, (2011) ("The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26 Issue: 7, pp.605-622)
5. Douglas F. Prawitt, Jason L. Smith, and David A. Wood (2009) Internal Audit Quality and Earnings Management. *The Accounting Review*: July 2009, Vol. 84, No. 4, pp. 1255-1280
6. Ibrahim El-Sayed Ebaid, (2011) "Internal audit function: an exploratory study from Egyptian listed firms", *International Journal of Law and Management*, Vol. 53 Issue: 2, pp.108-128
7. Internal Audit As A Tool Of Fraud Management, *Journal of Interdisciplinary Research*, Vol. 4 Issue 2, 2014, p22-25, 4p
8. Iovu, C. (2017), Internal audit and the optimisation of costs incurred by the consumption of inventories, *Audit Financiar*, vol. XV, no. 2(146)/2017, pp. 276-283
9. J. Ralph Byington και Jo Ann Christensen, (2003) "How to prevent inventory fraud", *Journal of Corporate Accounting & Finance*, Volume 14, Issue 4, pp. 33-39
10. Jaakko Rönkkö, Mikko Paananen, Jarmo Vakkuri (2017) Exploring the determinants of internal audit: Evidence from ownership structure. *International Journal of Auditing* : October 2017 Volume 22, Issue 1
11. James Lloyd Bierstaker, Jay C. Thibodeau, (2006) "The effect of format and experience on internal control evaluation", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21 Issue: 9, pp.877-891
12. Johanna Småros, Juha-Matti Lehtonen, Patrik Appelqvist, Jan Holmström, (2003) "The impact of increasing demand visibility on production and inventory control efficiency", *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, Vol. 33 Issue: 4, pp.336-354
13. Laura de Zwaan, Jenny Stewart, Nava Subramaniam, (2011) "Internal audit involvement in enterprise risk management", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26 Issue: 7, pp.586-604



14. Matthew A. Waller, Heather Nachtmann, Justin Hunter, (2006) "Measuring the impact of inaccurate inventory information on a retail outlet", *The International Journal of Logistics Management*, Vol. 17 Issue: 3, pp.355-376
15. Mohammed Ahmad Naheem, (2016) "Internal audit function and AML compliance: the globalization of the internal audit function", *Journal of Money Laundering Control*, Vol. 19 Issue: 4, pp.459-469
16. Norazira Abd Karim, Anuar Nawawi, Ahmad Saiful Azlin Puteh Salin, (2018) "Inventory control weaknesses – a case study of lubricant manufacturing company", *Journal of Financial Crime*, Vol. 25 Issue: 2, pp.436-449
17. P.C.L. Goonatilake, (1984) "Inventory Control Problems in Developing Countries", *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 4 Issue: 4, pp.57-64  
*Journal of Operations & Production Management*, Vol. 4 Issue: 4, pp.57-64
18. Petrascu, D. and Tieanu A., (2014), *The Role of Internal Audit in Fraud Prevention and Detection*, 21st International Economic Conference of Sibiu, IECS Prospects of Economic Recovery in a Volatile International Context: Major Obstacles, Initiatives and Projects, *Procedia Economics and Finance*, 16, 2014, 489-497
19. Sameer Kumar και Sant Arora, (1992) "Development of Internal Audit and Cycle-counting Procedures for Reducing Inventory Miscounts", *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 12, Issue: 3, pp.61-70
20. Stig-Arne Mattsson, (2007) "Inventory control in environments with short lead times", *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, Vol. 37 Issue: 2, pp.115-130
21. Tamer Aksoy και Sezer Bozkus (2012) , « Establishment of Effective Internal Audit Function: Recommendations for Best Practice», *Journal of Modern Accounting and Auditing*
22. Woon-oh Jung, (1989) "Strategic choice of inventory accounting methods", *Contemporary Accounting Research* Volume 6, Issue 1, pp. 1-25
23. Π. Ταχυνάκης και Η. Ζαφειράκου (2007) ( «ΣΠΟΥΔΑΙ», Τόμος 57, Τεύχος 1ο, (2007) / «SPOUDAI», Vol. 57, No 1, (2007), University of Piraeus, pp. 58-79

## ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

1. <https://www.euretirio.com/apografi/>

2. [https://el.wikipedia.org/wiki/Διαχείριση\\_αποθεμάτων#Βασικά\\_χαρακτηριστικά\\_συστήματος\\_αποθεμάτων](https://el.wikipedia.org/wiki/Διαχείριση_αποθεμάτων#Βασικά_χαρακτηριστικά_συστήματος_αποθεμάτων)
3. [https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%94%CE%B9%CE%B1%CF%87%CE%B5%CE%AF%CF%81%CE%B9%CF%83%CE%B7\\_%CE%B1%CF%80%CE%BF%CE%B8%CE%B5%CE%BC%CE%AC%CF%84%CF%89%CE%BD](https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%94%CE%B9%CE%B1%CF%87%CE%B5%CE%AF%CF%81%CE%B9%CF%83%CE%B7_%CE%B1%CF%80%CE%BF%CE%B8%CE%B5%CE%BC%CE%AC%CF%84%CF%89%CE%BD)
4. Ινστιτούτο Εσωτερικών ελεγκτών Ελλάδας, <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Code-of-Ethics-Greek.pdf>
5. <https://www.hiia.gr/images/pgallery/hiia%20brochures/Brochure9-2011low.pdf>
6. <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Greek.pdf>
7. Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, 2018, <https://www.hiia.gr/>
8. Ινστιτούτο Εσωτερικών ελεγκτών Ελλάδας, <https://www.hiia.gr/el/sitemap/protipa-esoterikou-elegchou.html>
9. <http://academics.epu.ntua.gr/Μαθήματα/ΔιοίκησηΠαραγωγήςκαιΣυστημάτωνΥπηρεσιών.aspx>
10. <http://academics.epu.ntua.gr/LinkClick.aspx?fileticket=mEY1iLjtj6RE%3d&tabid=380&mid=838>
11. [http://www.lib.teiher.gr/webnotes/sdo/elegtiki/Elektiki\\_notes.pdf](http://www.lib.teiher.gr/webnotes/sdo/elegtiki/Elektiki_notes.pdf)