



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

Διπλωματική Εργασία

Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ
ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΠΕΤΡΕΛΑΙΩΝ

του

ΠΑΝΑΓΙΩΤΗ ΣΤΕΦΟΥ

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

Δεκέμβριος 2020

Περίληψη

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη, αντικειμενική και συμβουλευτική δραστηριότητα που προσθέτει αξία και βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η ανάλυση της έννοιας του εσωτερικού ελέγχου και η κριτική αποτίμηση της συνεισφοράς του στην εύρυθμη λειτουργία των οργανισμών, όπως αυτή αποτυπώνεται στην σύγχρονη βιβλιογραφία. Η μεθοδολογία στην οποία στηρίζεται η παρούσα εργασία είναι ο συνδυασμός της βιβλιογραφικής επισκόπησης και της μελέτης περίπτωσης, η οποία αναφέρεται στην εταιρία «Ελληνικά Πετρέλαια». Η εταιρία διαθέτει έναν ογκώδη κανονισμό λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου της, ο οποίος μάλιστα είναι δημοσιευμένος στον επίσημο διαδικτυακό τόπο της εταιρίας που συμβαδίζει σε όλα τα σημαντικά θέματα με τις διεθνείς προδιαγραφές, καθώς τόσο οι Αρχές Εσωτερικού Ελέγχου, όσο και όλες οι διαδικασίες του Εσωτερικού Ελέγχου συμμορφώνονται με τα διεθνή κανονιστικά πρότυπα. Η εταιρία διενεργεί ελέγχους σε τρία διαφορετικά πεδία, ήτοι στους οικονομικούς και διοικητικούς ελέγχους, στους τεχνικούς ελέγχους και στους ελέγχους στα Πληροφοριακά Συστήματα της εταιρίας και για τον λόγο αυτό δίνει ιδιαίτερη έμφαση τόσο στην επικοινωνία, όσο και στην εκπαίδευση των στελεχών της που ασχολούνται στον τομέα του εσωτερικού ελέγχου.

Abstract

Internal control is an independent, objective and consulting activity that adds value and improves the functions of an organization. The purpose of this dissertation is the analysis of the concept of internal control and the critical evaluation of its contribution to the proper functioning of organizations, as reflected in the modern literature. The methodology on which the present work is based is the combination of the Literature review and the case study, which refers to the company "Hellenic Petroleum". The company has a voluminous regulation of operation of its Internal Audit, which is published on the official website of the company that complies with all important issues with international standards, as well as the Internal Audit Authorities and all Internal Audit procedures comply with international regulatory standards. The company conducts audits in three different areas, namely financial and administrative audits, technical audits and audits of the Company's Information Systems and for this reason it places special emphasis on both communication and training of its executives involved in the field of internal control

Περιεχόμενα

1. Εισαγωγή	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.	9
ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.	13
ΤΟ ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	13
3.1. Η σημασία του εσωτερικού ελέγχου	13
3.2 Ορισμός του εσωτερικού ελέγχου και ο ρόλος των εσωτερικών ελεγκτών.....	15
3.3 Εσωτερικός έλεγχος και βελτίωση της απόδοσης.....	18
3.4 Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος	19
3.5 Εσωτερικός έλεγχος και απάτη	20
3.6 Εσωτερικός έλεγχος και εκπαίδευση μελλοντικών διευθυντών	21
3.7 Ο συνολικός ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στον οργανισμό	23
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.	27
Η ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	27
4.1 Οι σημαντικότεροι δείκτες αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου.....	28
4.2. Παράγοντες αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου	35
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.	49
Η ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ	49
5.1. Θεωρητικό πλαίσιο	49

5.2. Η εταιρία «Ελληνικά Πετρέλαια».....	50
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6.	51
Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΠΕΤΡΕΛΑΙΑ».	51
6.1. Ο κανονισμός λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου.....	51
6.2. «Όραμα/ Στρατηγική/ Αρχές» του Εσωτερικού Ελέγχου	57
6.3 Το θέμα της επικοινωνίας στην Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου της εταιρίας.	59
6.4 Το θέμα της εκπαίδευσης στην Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου της εταιρίας.	62
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7.	67
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ.....	67
Βιβλιογραφία	70

Κατάλογος Πινάκων

Πίνακας 1. Τα άρθρα του 1 ^{ου} κεφαλαίου «Αρχές Εσωτερικού Ελέγχου» του Εσωτερικού Κανονισμού της εταιρίας «Ελληνικά Πετρέλαια»	52
Πίνακας 2. Τα άρθρα του 2 ^{ου} κεφαλαίου «Οργάνωση Γενικής Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου Ομίλου» του Εσωτερικού Κανονισμού της εταιρίας «Ελληνικά Πετρέλαια»	52
Πίνακας 3. Τα άρθρα του 3 ^{ου} κεφαλαίου «Οργάνωση Γενικής Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου Ομίλου» του Εσωτερικού Κανονισμού της εταιρίας «Ελληνικά Πετρέλαια»	54
Πίνακας 4. Τα άρθρα του 4 ^{ου} κεφαλαίου «Διαβεβαίωση και βελτίωση ποιότητας-Αξιολόγηση ελεγκτών» του Εσωτερικού Κανονισμού της εταιρίας «Ελληνικά Πετρέλαια»	55
Πίνακας 5. Τα άρθρα του 5 ^{ου} κεφαλαίου «Διαβεβαίωση και βελτίωση ποιότητας-Αξιολόγηση ελεγκτών» του Εσωτερικού Κανονισμού της εταιρίας «Ελληνικά Πετρέλαια»	56
Πίνακας 6. Η δομή του εγγράφου «Όραμα/ Στρατηγική/ Αρχές» της εταιρίας «Ελληνικά Πετρέλαια»	57
Πίνακας 7. Πίνακας Λειτουργικής Επικοινωνίας της.....	60
Πίνακας 8. Πίνακας δεξιοτήτων εσωτερικών λογιστών ΕΛΠΕ	63

1. Εισαγωγή

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη, αντικειμενική και συμβουλευτική δραστηριότητα που προσθέτει αξία και βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθά έναν οργανισμό να επιτύχει τους στόχους του εφαρμόζοντας μια συστηματική, πειθαρχημένη προσέγγιση για την αξιολόγηση και τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου, ελέγχου και διακυβέρνησης. Η δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου παρέχει διαβεβαίωση στη διοίκηση και στην επιτροπή ελέγχου ότι οι κίνδυνοι για τον οργανισμό είναι κατανοητοί και διαχειρίζονται κατάλληλα. Λειτουργεί ως εσωτερικός σύμβουλος σε πολλούς τομείς ενδιαφέροντος. Κάθε οργανισμός, ανεξάρτητα από το μέγεθός του, θα πρέπει να έχει κάποιο είδος συστήματος ή διαδικασίας εσωτερικού ελέγχου (ΙΑΑ, 2020).

Το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (ΙΙΑ) θεωρεί ότι ένας οργανισμός εξυπηρετείται καλύτερα από ένα πλήρως εφοδιασμένο και επαγγελματικά ικανό προσωπικό εσωτερικού ελέγχου που παρέχει υπηρεσίες προστιθέμενης αξίας ζωτικής σημασίας για αποτελεσματική και αποδοτική οργανωτική διαχείριση. Οι επαγγελματίες του εσωτερικού ελέγχου επιφορτίζονται με την υποστήριξη του οργανισμού στον αποτελεσματική εκπλήρωση ευθυνών, την προώθηση της καθιέρωσης οικονομικά αποδοτικών ελέγχων, την αξιολόγηση των κινδύνων και την σύσταση μέτρων για τον περιορισμό αυτών των κινδύνων.

Αναπόσπαστο μέρος της ομάδας διαχείρισης, οι εσωτερικοί ελεγκτές παρέχουν στην ανώτερη διοίκηση αναλύσεις, εκτιμήσεις, συμβουλές και πληροφορίες σχετικά με τις δραστηριότητες που εξετάζουν, ενώ παρακολουθούν επίσης την οργανωτική ηθική, αξιολογούν τις αναδυόμενες τεχνολογίες, αναλύουν τις ευκαιρίες, αξιολογούν την ποιότητα και την αποτελεσματικότητα και παρέχουν ακριβή και έγκαιρη επικοινωνία. Το περιεκτικό πεδίο των αρμοδιοτήτων τους παρέχει μια ευρεία προοπτική στον οργανισμό. Και αυτό, με τη σειρά του, τους καθιστά πολύτιμους πόρους για την εκτελεστική διοίκηση και το διοικητικό συμβούλιο για

την επίτευξη των γενικών στόχων και σκοπών, καθώς και για την ενίσχυση του εσωτερικού ελέγχου και της διακυβέρνησης (ΙΑΑ, 2020).

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η ανάλυση της έννοιας του εσωτερικού ελέγχου και η κριτική αποτίμηση της συνεισφοράς του στην εύρυθμη λειτουργία των οργανισμών, όπως αυτή αποτυπώνεται στην σύγχρονη βιβλιογραφία. Η μεθοδολογία στην οποία στηρίζεται η παρούσα εργασία είναι ο συνδυασμός της βιβλιογραφικής επισκόπησης και της μελέτης περίπτωσης, η οποία αναφέρεται στην εταιρία «Ελληνικά Πετρέλαια» και η αναμενόμενη συνεισφορά της έγκειται αφενός στο να καταδείξει τις σύγχρονες τάσεις στο εν λόγω πεδίο και αφετέρου στην παρουσίαση μιας πραγματικής εφαρμογής από τον επιχειρηματικό κόσμο, ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Η διάρθρωση της παρούσας διπλωματικής εργασίας μετά από αυτό το εισαγωγικό κεφάλαιο είναι η εξής. Τα δυο επόμενα κεφάλαια αποτελούν το θεωρητικό τμήμα της εργασίας, μέσα στα οποία αναλύονται οι έννοιες και καταγράφονται οι σύγχρονες απόψεις των ερευνητών σχετικά με το θέμα του εσωτερικού ελέγχου και τις εφαρμογές του. Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζεται το ερευνητικό πλαίσιο μέσα στο οποίο λαμβάνει χώρα η έρευνα, της οποίας τα αποτελέσματα παρουσιάζονται στο πέμπτο κεφάλαιο. Η εργασία κλείνει με την εξαγωγή των σημαντικότερων συμπερασμάτων και την κατάθεση σχετικών προτάσεων για μελλοντική έρευνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.

ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Στο παρόν κεφάλαιο λαμβάνει χώρα μια σύντομη βιβλιογραφική επισκόπηση σε παλιότερες έρευνες, οι οποίες είχαν ως στόχο τους την μελέτη της σύνδεσης του εσωτερικού ελέγχου με την απόδοση του οργανισμού και άλλες πτυχές της λειτουργίας της επιχείρησης.

Η μελέτη του Celal (1989) εξέτασε τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου στις τουρκικές τράπεζες και χρησιμοποίησε ως μεθοδολογία την χρήση είκοσι πέντε ερωτηματολογίων, τα οποία στάλθηκαν σε εσωτερικούς ελεγκτές σε διαφορετικές τράπεζες σε όλη την Τουρκία. Δεκατέσσερα από τα ερωτηματολόγια απαντήθηκαν. Επίσης, έστειλε ενενήντα ερωτηματολόγια σε ελεγκτές, 50 από τα οποία απαντήθηκαν. Οι απαντήσεις των ερωτηματολογίων δείχνουν ότι η σημασία του εσωτερικού ελέγχου στον τραπεζικό τομέα ενισχύθηκε από τη χρήση της τεχνολογίας (υπολογιστές) και από την επέκταση του τραπεζικού ιδρύματος παγκοσμίως. Επιπλέον, τα αποτελέσματα της έρευνάς του έδειξαν ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές συνδέονται άμεσα με το μέγεθος της εκάστοτε Τράπεζας.

Ο Rocco (1996) σχεδίασε μια μελέτη προκειμένου να εξετάσει το ρόλο των επαγγελματικών οργανώσεων, των κυβερνητικών οργανισμών, των διεθνών λογιστικών και ελεγκτικών οργανισμών για τη δημοσιοποίηση των προτύπων για την εκλογή της ανεξαρτησίας των ελεγκτών σε τοπικό και διεθνές επίπεδο. Συγκεκριμένα, αυτή η μελέτη επικεντρώνεται στο ρόλο του Αμερικανικού Ινστιτούτου Πιστοποιημένων Δημόσιων Λογιστών, του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, της Επιτροπής κεφαλαιαγοράς και του Υπουργείου Οικονομικών της κυβέρνησης των ΗΠΑ. Προκειμένου να υποστηρίξει τα συμπεράσματα της έρευνάς του, ο Rocco (1996) διεξήγαγε μια ιστορική ανασκόπηση και μια βιβλιογραφική έρευνα που κατέληξε στο γεγονός ότι η ανεξαρτησία θεωρείται ο πυλώνας του επαγγέλματος του εσωτερικού ελέγχου.

Τα αποτελέσματα της έρευνας των Baura et al. (2014) έδειξαν ότι είναι καθήκον της επιτροπής ελέγχου να επιβλέπει την εφαρμογή των συστάσεων εσωτερικού ελέγχου και την ποιότητα της παρακολούθησης του μηχανισμού στον οποίο εφαρμόζονται οι συστάσεις εσωτερικού ελέγχου από τη διοίκηση. Έτσι, δεδομένου ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές ενεργούν ως αντιπρόσωποι της επιτροπής ελέγχου, όλες οι συστάσεις που κάνουν πρέπει να εποπτεύονται από την επιτροπή ελέγχου σχετικά με την εφαρμογή τους από τη διοίκηση. Σε αυτό το πλαίσιο, οι Baura et al. (2014) υποστηρίζουν ότι κάθε οργανισμός πρέπει να έχει μια επιτροπή ελέγχου η οποία είναι υπεύθυνη για την αναθεώρηση των εσωτερικών ελέγχων της νομικής οντότητας και του πεδίου εφαρμογής του προγράμματος εσωτερικού ελέγχου και των ευρημάτων εσωτερικού ελέγχου, καθώς και για να παρέχει γνωμοδοτήσεις σχετικά με τις ενέργειες που πρέπει να ληφθούν.

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας των Hoos et al. (2018), δεδομένου ότι οι περισσότεροι οργανισμοί λαμβάνουν τις αποφάσεις τους με βάση τις συστάσεις της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου, είναι πολύ σημαντικό για την υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου να αναφέρει απευθείας στην επιτροπή ελέγχου, εκτός από την αναφορά της στην ανώτερη διοίκηση, καθώς οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι λιγότερο αντικειμενικοί όταν αναφέρουν στην ανώτερη διοίκηση έναντι της επιτροπής ελέγχου. Επίσης, εάν το τμήμα εσωτερικού ελέγχου αναφέρει στην ανώτερη διοίκηση, οι συστάσεις τους θα είναι πιο συνεπείς με τις προτιμήσεις της διοίκησης, καθώς η αντικειμενικότητά τους είναι μειωμένη.

Επιπλέον, οι Warren et al. (2015) στην έρευνα τους κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η επιτροπή ελέγχου πρέπει να έχει την εξουσία και να είναι «άμεσα υπεύθυνη» για την πρόσληψη, την αποζημίωση και τη διατήρηση του ανεξάρτητου ελεγκτή της εταιρείας και για την εποπτεία του έργου του ελεγκτή κατά την προετοιμασία ή την έκδοση οποιασδήποτε έκθεσης ελέγχου, συμπεριλαμβανομένης της επίλυσης τυχόν διαφωνίας μεταξύ της διοίκησης και του ελεγκτή σχετικά με τις οικονομικές αναφορές.

Επιπρόσθετα, η έρευνα των Ibrahim et al. (2014) κατέληξε στο συμπέρασμα, σύμφωνα με το οποίο κάθε νομική οντότητα θα πρέπει να συγκροτήσει επιτροπή ελέγχου, η οποία θα είναι υπεύθυνη για την επανεξέταση των εσωτερικών ελέγχων, συμπεριλαμβανομένου του πεδίου εφαρμογής του προγράμματος εσωτερικού ελέγχου

και των ευρημάτων εσωτερικού ελέγχου, και να προτείνει την ανάληψη κατάλληλης δράσης από τις αρμόδιες αρχές.

Στο ίδιο πλαίσιο, οι Ashourietal. (2015) έδειξαν επίσης ότι η Επιτροπή Ελέγχου συστήνεται με στόχο την ενίσχυση της εμπιστοσύνης στην ακεραιότητα ενός οργανισμού. Οι συγγραφείς εξήγησαν περαιτέρω ότι η επιτροπή βοηθά επίσης στην αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των λειτουργιών εξωτερικού και εσωτερικού ελέγχου. Οι ελεγκτικές επιτροπές διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στην εποπτεία των πολιτικών και προγραμμάτων διαχείρισης κινδύνων της εταιρείας.

Ο Hussin(2018) στην έρευνα του καταλήγει στο συμπέρασμα ότι ο επίσημος διάυλος επικοινωνίας που χρησιμοποιείται από τους περισσότερους εσωτερικούς ελεγκτές γενικά, είναι μέσω της Επιτροπής Ελέγχου, μιας υποεπιτροπής του Διοικητικού Συμβουλίου. Αυτή η οργανωτική δομή βοηθά την ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών, καθώς η πλειοψηφία των μελών της επιτροπής ελέγχου είναι ανεξάρτητη, επομένως μπορεί να πείσει και να διασφαλίσει ότι η διοίκηση εφαρμόζει συστάσεις ελέγχου.

ΟιAli-Jabali et al. (2016) στην έρευνα τους κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι εάν το προσωπικό του λογιστηρίου και του χρηματοοικονομικού τμήματος ή ολόκληρης της επιχείρησης δεν έχουν τα απαραίτητα προσόντα, η εφαρμογή των συστάσεων εσωτερικού ελέγχου θα είναι δύσκολη, ανεξάρτητα από τις συστάσεις της επιτροπής ελέγχου. Έτσι, για την αποτελεσματική εφαρμογή, οι εργαζόμενοι πρέπει να αποκτήσουν τις σωστές δεξιότητες ώστε να καταστήσουν τη διαδικασία υλοποίησης απλή και εύκολη. Σε αυτό, δεν φαίνεται να βοηθούν οι ελλείψεις προσωπικού, οι οποίες συμβάλλουν στη σημαντική καθυστέρηση στη διαδικασία εφαρμογής.

Σύμφωνα με τους Pintoetal. (2014), οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι υπεύθυνοι για την παρακολούθηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου του οργανισμού και για την καθιέρωση κατάλληλων βελτιώσεων εσωτερικού ελέγχου όπου υπάρχει μια μικρή πτώση στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου του οργανισμού. Οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν το ρόλο να ελέγχουν τη συμμόρφωση με τους κανόνες και τους κανονισμούς, είτε αυτοί είναι εσωτερικοί, είτε είναι εξωτερικούς.

Οι Behrend & Eulerich (2019) στην έρευνά τους σημειώνουν ότι οι συστάσεις που διατυπώνονται από τους εσωτερικούς ελεγκτές είναι πολύτιμες για τη διαχείριση και τη βελτίωση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και τη συμμόρφωση των κανόνων και των κανονισμών από τα μέλη του οργανισμού. Ο παραδοσιακός ρόλος των εσωτερικών ελεγκτών είναι να παρακολουθούν και να βελτιώνουν τους εσωτερικούς ελέγχους του οργανισμού συμβάλλοντας στην αποφυγή ουσιαστικής αδυναμίας στο σύστημα πληροφοριών του οργανισμού που μπορεί να προκαλέσει οικονομικές ανακρίβειες.

Τέλος, από τα αποτελέσματα της έρευνας των Abuazza et al. (2015) προκύπτει ο ρόλος των εσωτερικών ελεγκτών να παρακολουθούν τους εσωτερικούς ελέγχους. Ο καθορισμός των κατάλληλων εσωτερικών ελέγχων είναι ευθύνη της διοίκησης, αλλά θα πρέπει οι εσωτερικοί ελεγκτές να παρακολουθούν τους εσωτερικούς ελέγχους και να προτείνουν βελτιώσεις όπου διαπιστώνεται σύντομη πτώση. Σε αυτό το πλαίσιο, υποστηρίζουν ότι ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να αναφέρεται σε πολιτικές και διαδικασίες που τίθενται από τη διοίκηση στον οργανισμό με στόχο την προώθηση της λογοδοσίας. Εν τέλει, ο εσωτερικός έλεγχος έχει την βασική λειτουργία της αναφοράς στην ανώτερη διοίκηση σχετικά με τη λειτουργία των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και την υποχρέωση να προτείνει βελτίωση όπου απαιτείται.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.

ΤΟ ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Στο παρόν κεφάλαιο λαμβάνει χώρα μια συνοπτική επισκόπηση στην σχετική βιβλιογραφία σχετικά με την λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου. Επιπλέον αναλύονται θέματα σύνδεσης της εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου και της βελτίωσης της απόδοσης της επιχείρησης, αλλά και της συνάφειας του εσωτερικού με τον εξωτερικό έλεγχο. Τέλος, αναλύεται ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου μέσα στον οργανισμό και αναλύονται και άλλες πτυχές του.

3.1. Η σημασία του εσωτερικού ελέγχου

Τα τελευταία χρόνια, οι εταιρείες αντιμετώπισαν πολλές νέες προκλήσεις, όπως η αυξανόμενη οικονομική πολυπλοκότητα, οι εκτεταμένες κανονιστικές απαιτήσεις και οι τεχνολογικές εξελίξεις. Οι πολιτικές και οικονομικές κρίσεις σήμερα τείνουν να έχουν παγκόσμια αρνητικά αποτελέσματα και η συχνότητα εμφάνισής τους είναι πολύ μεγαλύτερη από ό, τι στο παρελθόν. Η χρηματοπιστωτική κρίση το 2007 ανάγκασε τους επενδυτές, τους πιστωτές και άλλα ενδιαφερόμενα μέρη να εστιάσουν περισσότερο στις δομές εταιρικής διακυβέρνησης προκειμένου να καλύψουν τις νέες ανάγκες τους (Ruud 2003).

Σε αυτό το πλαίσιο, οι εταιρείες ασχολούνται όλο και περισσότερο με τον αποτελεσματικό και αποδοτικό σχεδιασμό του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και διαχείρισης κινδύνων και τη διασφάλιση της πραγματικής εφαρμογής των προγραμματισμένων δραστηριοτήτων τους και των κατευθυντήριων γραμμών τους.

Αυτή η εξέλιξη συνοδεύτηκε από μια αυξανόμενη αντιμετώπιση του εσωτερικού ελέγχου (internal auditing, IA) ως ένα βασικό στοιχείο για τη διασφάλιση των διαδικασιών εταιρικής διακυβέρνησης, της διαχείρισης κινδύνων και των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου (Anderson et al. 2012).

Ταυτόχρονα έχει εξελιχθεί μια κριτική συζήτηση σχετικά με τον πραγματικό ρόλο και την αξία της IA. Ο ορισμός του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA) συνοψίζει τις δραστηριότητες της IA ως υπηρεσίες διασφάλισης και ελέγχου, οι οποίες στοχεύουν στη δημιουργία αξίας και στη βελτίωση των λειτουργιών ενός οργανισμού. (ΔΣ 2020). Ωστόσο, οι τρέχουσες μελέτες διαπιστώνουν ότι οι υπηρεσίες που προσφέρει η IA, και ως εκ τούτου ο βαθμός στον οποίο πληρούται ο ορισμός της ΔΣ, ενδέχεται να ποικίλλει, και οι ενδιαφερόμενοι συχνά προβληματίζονται σχετικά με το εάν η IA είναι σε θέση να ανταποκριθεί στον καθορισμένο ρόλο της (Heesakkers et al. . 2019).

Για να απεικονιστεί αυτή η διαφορετική αντίληψη της IA, αξίζει να σημειωθεί ότι ενώ οι Ernst & Young (2007) αμφισβητούν εάν η IA είναι μια ευκαιρία για τις επιχειρήσεις ή απλά ένα έξτρα κόστος (star or extra είναι η ακριβής φρασεολογία των ερευνητών), ένα μεγάλο μέρος της σχετικής βιβλιογραφίας αποκαλεί το IA με τα όχι και τόσο κολακευτικά “jack of all trade” και « master of none »(Roussy & Perron 2018).

Ο ρόλος και η θέση της IA είναι αρκετά περίπλοκη όταν πρόκειται για τα συμφέροντα των ενδιαφερομένων. Υπάρχουν ποικίλες και μερικές φορές, ασαφείς προσδοκίες και ανάγκες που τίθενται στην IA. Οι διάφοροι ενδιαφερόμενοι της IA επιδιώκουν πολλούς συγκεκριμένους στόχους, οι οποίοι με τη σειρά τους απαιτούν συγκεκριμένες δραστηριότητες από την IA. Για παράδειγμα, η επιτροπή ελέγχου ή το εποπτικό συμβούλιο απαιτεί πολύ υψηλό επίπεδο αξιοπιστίας και απαιτούν την ύπαρξη μιας Internal Auditing Function (IAF) με έντονη εστίαση στους εσωτερικούς ελέγχους, στη διαχείριση κινδύνων και στις διαδικασίες διακυβέρνησης. Ο Διευθύνων Σύμβουλος και ο CFO μπορεί να θέλουν να έχουν μια IAF με πρόσθετες συμβουλευτικές δραστηριότητες, κάτι που θα επηρέαζε άμεσα την κατανομή των πόρων της IA (Lenz & Sarens 2012).

Ανάλογα με τις απαιτήσεις του Διευθύνοντος Συμβούλου και της ελεγκτικής επιτροπής, η στρατηγική και οι δραστηριότητες της IAF πρέπει να συμβαδίζουν με τους οργανωτικούς στόχους. Επιπλέον, η ποιότητα και η ποσότητα των πόρων της IAF πρέπει να είναι επαρκείς και να ευθυγραμμίζονται με τους τρέχοντες και μελλοντικούς στόχους της εταιρείας.

Εάν η IAF δεν είναι σε θέση να χρησιμοποιήσει τους πόρους της για να ικανοποιήσει τις ανάγκες των κύριων ενδιαφερομένων, η θέση και η αντίληψη σχετικά με τις διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου ενδέχεται να βλάψει την εταιρική διακυβέρνηση ολόκληρης της εταιρείας. Το εάν και πώς αυτό το πλήθος διαφορετικών απαιτήσεων από το Διοικητικό Συμβούλιο και τον CEO επιτυγχάνεται στην πράξη, αξιολογείται διαφορετικά στη βιβλιογραφία. Ένα πράγμα που συνδέεται στενά με αυτό το σκέλος της βιβλιογραφίας είναι το ερώτημα σχετικά με το πώς να μετρηθεί κατάλληλα η προστιθέμενη αξία του εσωτερικού ελέγχου, και ποιοι καθοριστικοί παράγοντες επηρεάζουν τη δημιουργία αξίας του.

3.2 Ορισμός του εσωτερικού ελέγχου και ο ρόλος των εσωτερικών ελεγκτών

Οι Jensen & Meckling (1976) περιγράφουν τα προβλήματα πρακτόρευσης (agencyproblems) που προκύπτουν στη σχέση μεταξύ αντιπροσώπων και εντολέων μέσα στην εταιρεία. Τέτοιες σχέσεις προκύπτουν επίσης με κυβερνητικούς οργανισμούς, τόσο σε επίπεδο περιφερειακής κυβέρνησης όσο και σε περιφερειακές μονάδες εργασίας (SKPD). Οι σχέσεις αυτές με κυβερνητικούς οργανισμούς είναι πιο εκτεταμένες σε σχέση με τον ιδιωτικό τομέα. Η αλλαγή στη φιλοσοφία εσωτερικού ελέγχου χαρακτηρίζεται από αλλαγή στον προσανατολισμό και τον ρόλο του επαγγέλματος του εσωτερικού ελεγκτή. Στον 21ο αιώνα, οι εσωτερικοί ελεγκτές προσανατολίζονται περισσότερο στην παροχή ικανοποίηση στη διοίκηση που είναι στραμμένη στις ανάγκες των πελατών (ικανοποίηση πελατών). Οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν μπορούν πλέον να ενεργούν μόνο ως φύλακες, αλλά πρέπει να μπορούν να ενεργούν ως επιχειρηματικοί εταίροι (Rahayu & Rahayu, 2016).

Ο ρόλος των εσωτερικών ελεγκτών στην υλοποίηση της καλής εταιρικής διακυβέρνησης θα παρεμποδιστεί, ιδίως εάν ο ελεγκτής δεν έχει αρμοδιότητα και ανεξαρτησία, και δεν υπάρχει δέσμευση των διοικητικών στελεχών σε αυτούς τους στόχους και τις επιδιώξεις (Rahayu & Rahayu, 2016).

Απαιτείται από τους εσωτερικούς ελεγκτές να έχουν τη σωστή στρατηγική για την αντιμετώπιση των διαφόρων αλλαγών που συμβαίνουν. Ο Pickett (2010) δηλώνει ότι κατά την εφαρμογή του νέου παραδείγματος Εσωτερικού ελέγχου, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να είναι σε θέση να εστιάσουν:

- (1) Από τον «σκληρό» έλεγχο στον «μαλακό» έλεγχο.
- (2) Από τον έλεγχο στην διαχείριση του κίνδυνου.
- (3) Από τον έλεγχο γνώσης στη γνώση των επιχειρήσεων.
- (4) Από την ανεξαρτησία στην αξία.

Κατά την εκτέλεση του ρόλου των εσωτερικών ελεγκτών στο νέο περιβάλλον, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να προσπαθήσουν να εφαρμόσουν τις νέες προϋποθέσεις, για να ενισχύσουν τη διαδικασία εποπτείας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου του οργανισμού. Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια διαδικασία που σχεδιάστηκε από τη διοίκηση για να διασφαλίσει αξιόπιστες οικονομικές αναφορές και την προετοιμασία οικονομικών εκθέσεων στο ισχύον λογιστικό πλαίσιο. Οι τέσσερις κύριοι στόχοι του συστήματος εσωτερικού ελέγχου ενός οργανισμού είναι:

- (1) Η διασφάλιση των οργανωτικών περιουσιακών στοιχείων.
 - (α) Η διασφάλιση της ακρίβειας και της αξιοπιστίας των οργανωτικών λογιστικών αρχείων και πληροφοριών.
- (2) Η βελτίωση της αποτελεσματικότητας των εργασιών εντός του οργανισμού.
- (3) Η μέτρηση της συμμόρφωσης με τις πολιτικές και τις διαδικασίες που καθορίζονται από τη διοίκηση.

Η εφαρμογή του συστήματος εσωτερικού ελέγχου θα είναι σε θέση να μειώσει και να αποφύγει την απάτη στην οικονομική διαχείριση του οργανισμού.

Ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου είναι μια αναπόσπαστη διαδικασία δράσεων και δραστηριοτήτων που διεξάγονται συνεχώς από την ηγεσία και όλους τους υπαλλήλους για την παροχή επαρκούς εμπιστοσύνης στην επίτευξη των οργανωτικών στόχων μέσω αποτελεσματικών και αποδοτικών δραστηριοτήτων, της αξιοπιστίας της χρηματοοικονομικής αναφοράς, της ασφάλειας των περιουσιακών στοιχείων και την τήρηση των νόμων και των κανονισμών. Τα πέντε στοιχεία του εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνουν το περιβάλλον του ελέγχου, τον προσδιορισμό του κινδύνου, τις δραστηριότητες του ελέγχου, την ενημέρωση και την επικοινωνία και την παρακολούθηση. Οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν ρόλο στην εποπτεία της διαχείρισης κατά την εφαρμογή αυτών των στοιχείων εσωτερικού ελέγχου. Η καλή διακυβέρνηση του οργανισμού είναι ο στόχος που πρέπει να επιτευχθεί.

Η καλή διακυβέρνηση είναι το επίκεντρο της προσοχής τόσο για εταιρικούς όσο και για κυβερνητικούς οργανισμούς. Ορισμένα οφέλη για κυβερνητικούς οργανισμούς που εφαρμόζουν την καλή διακυβέρνηση, σύμφωνα με το Edb.gov (Edb.gov (Producer), 2010) περιλαμβάνουν:

- (1) αυξημένη εμπιστοσύνη.
- (2) βελτίωση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας της διοίκησης.
- (3) Αύξηση της ικανότητας να βελτιωθούν οι διοικητικές επιδόσεις και διαρκής ενθάρρυνση για την περαιτέρω ανάπτυξη των επιδόσεων αυτών.
- (4) διασφάλιση ότι τα κεφάλαια χρησιμοποιούνται για το όφελος του οργανισμού.
- (5) αύξηση της συμμετοχής όλων των βασικών ενδιαφερομένων.

Εξάλλου, το Ινστιτούτο Εσωτερικού Ελέγχου(Institute of Internal Auditors', ΠΑ) ορίζει τον Εσωτερικό Έλεγχο ως «ανεξάρτητη, αντικειμενική διαβεβαίωση και συμβουλευτική δραστηριότητα που έχει σχεδιαστεί για να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθά έναν οργανισμό να επιτύχει τους στόχους του φέρνοντας μια συστηματική πειθαρχημένη προσέγγιση για την αξιολόγηση και τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου, ελέγχου και διακυβέρνησης (IIA, 2020).

Επιπλέον, το ΠΑ προσφέρει μια πρόσθετη εξήγηση για την προστιθέμενη αξία: «Η δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου προσθέτει αξία στον οργανισμό (και στα ενδιαφερόμενα μέρη του) όταν παρέχει αντικειμενική και σχετική διασφάλιση, και συμβάλλει στην αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα της διακυβέρνησης, και βελτιώνει τις διαδικασίες διαχείρισης κινδύνων και ελέγχου» (ΠΑ, 2020). Τέλος, η δήλωση αποστολής του ΠΑ πρόσθεσε μια συμπληρωματική προοπτική: «Να ενισχύσει και να προστατεύσει την οργανωτική αξία παρέχοντας αντικειμενική διασφάλιση, συμβουλές και διορατικότητα σε σχέση με τους κινδύνους» (ΠΑ, 2020).

Με βάση τον ορισμό, τη δήλωση αποστολής και την πρόσθετη εξήγηση του ΠΑ, η προστιθέμενη αξία φαίνεται να είναι ξεκάθαρη με την πρώτη ματιά. Ωστόσο, δεδομένου ότι οι δυνητικοί τομείς όπου μπορεί να χρησιμοποιηθεί ο Εσωτερικός Έλεγχος είναι τόσοι πολλοί, η συζήτηση για τον προσδιορισμό της αξίας βασίζεται σε α) τις συγκεκριμένες δραστηριότητες που εκτελούνται και τα αποτελέσματα που παραδίδονται από την εκάστοτε διαδικασία Εσωτερικού Ελέγχου και β) τις συγκεκριμένες ανάγκες και ρόλους των ενδιαφερομένων μερών που η διαδικασία Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να εκπληρώσει.

3.3 Εσωτερικός έλεγχος και βελτίωση της απόδοσης

Οι Al-Jaifi et al. (2017), στην ανάλυσή τους σχετικά με τη σχέση μεταξύ της δύναμης της εταιρικής διακυβέρνησης και της ρευστότητας του χρηματιστηρίου στη Μαλαισία, διαπίστωσαν ότι εταιρείες με ισχυρή εταιρική διακυβέρνηση - και ισχυρό εσωτερικό έλεγχο- έχουν αυξημένη ρευστότητά τους στο χρηματιστήριο. Ο Mihret (2014) απομακρύνεται από την παραδοσιακή προοπτική της διαδικασίας Εσωτερικού Ελέγχου και την θεωρεί μηχανισμό ελέγχου που δημιουργεί προστιθέμενη αξία αυξάνοντας την απόδοση του κεφαλαίου.

Οι Prawitt et al. (2009) βρήκαν στη μελέτη τους ότι ο εσωτερικός έλεγχος μειώνει τη χρήση της λεγόμενης διαχείρισης κερδών, καθώς η χρήση λογιστικών τεχνικών για τη δημιουργία οικονομικών καταστάσεων που παρουσιάζουν υπερβολικά θετική εικόνα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και της οικονομικής

θέσης μιας εταιρείας και, ως εκ τούτου, βελτιώνει την ποιότητα των χρηματοοικονομικών αναφορών.

Οι Jiang et al. (2016) διαπιστώνουν ότι η συμμετοχή της διαδικασίας Εσωτερικού Ελέγχου σε υπηρεσίες που σχετίζονται με λειτουργίες έχει σημαντική θετική σχέση με την λειτουργική απόδοση. Επιπλέον, οι συγγραφείς διαχωρίζουν τις δραστηριότητες Εσωτερικού Ελέγχου σε παραδοσιακές (όπως, είναι για παράδειγμα, ο επιχειρησιακός έλεγχος) και πιο προσανατολισμένες στις επιχειρήσεις, υπηρεσίες (π.χ., συμβουλευτική στρατηγικής), και δείχνουν ότι οι υπηρεσίες διασφάλισης στις παραδοσιακές περιοχές είναι επικρατούσες στις επικρατούσες διαδικασίες Εσωτερικού Ελέγχου, ενώ συμβουλευτικές υπηρεσίες είναι λιγότερο συχνές.

Οι Carcello et al. (2017) διαπιστώνουν ότι η διαδικασία Εσωτερικού Ελέγχου βελτιώνει τη διαχείριση κινδύνου, ενώ οι Lin et al. (2011) στη μελέτη τους υπογραμμίζουν ότι η διαδικασία Εσωτερικού Ελέγχου βοηθά στη βελτίωση των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου. Οι Oussii & Taktak (2018) δείχνουν επίσης μια θετική επίδραση από την διαδικασία Εσωτερικού Ελέγχου στην ποιότητα του εσωτερικού συστήματος ελέγχου. Σε αυτό το πλαίσιο, οι αυστηρότεροι περιβαλλοντικοί κανονισμοί και οι αυξανόμενες προσδοκίες για την εταιρική βιωσιμότητα έχουν γίνει συχνό αντικείμενο για το θέμα του εσωτερικού ελέγχου. Οι Trotman & Trotman (2015) βρίσκουν ότι η διαδικασία Εσωτερικού Ελέγχου διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στην αποκάλυψη και την αναφορά των εκπομπών θερμοκηπίου και της κατανάλωσης ενέργειας, ωστόσο, δηλώνουν ότι αυτό το θέμα θα λάβει ακόμη μεγαλύτερη προσοχή στο μέλλον.

3.4 Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος

Επιπλέον, το έργο της διαδικασίας Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί επίσης να οδηγήσει σε αλλαγή του κόστους του εξωτερικού ελέγχου. Οι Abbott et al. (2012) τεκμηριώνουν την παραπάνω πρόταση κατά τη διάρκεια της μελέτης τους. Αναγνωρίζουν ότι η απόδοση του Εσωτερικού Ελέγχου αυξάνει την

αποτελεσματικότητα του συνολικού όγκου του ελέγχου, γεγονός που ωφελεί τόσο την εταιρεία όσο και τα εξωτερικά ελεγκτικά γραφεία.

Ωστόσο, δεν υπάρχει σταθερή θέση στη βιβλιογραφία σχετικά με το πώς φαίνεται αυτή η αλλαγή ή εάν είναι αποκλειστικά θετική ή αρνητική από οργανωτική άποψη. Από τη μία πλευρά, υποστηρίζεται ότι η αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου οδηγεί σε μείωση του κόστους του εξωτερικού ελέγχου, ειδικά εάν ο πρώτος καλύπτει τομείς εργασίας που σχετίζονται με τον έλεγχο από εξωτερική άποψη, όπως η λογιστική ή η πρόληψη της απάτης ταυτοποίηση (Abbott et al., 2012).

Από την άλλη πλευρά, υπήρξαν μελέτες που κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι αυτή η σχέση δεν είναι σωστή, καθώς οι οργανισμοί μπορούν να θεωρήσουν το έργο των εσωτερικών ελεγκτών και των εξωτερικών ελεγκτών ως συμπληρωματικό παρά ως υποκατάστατα (Singh & Newby, 2010). Κατά συνέπεια, μια ισχυρή λειτουργία εσωτερικού ελέγχου σε έναν οργανισμό συνεπάγεται υψηλό επίπεδο ευαισθητοποίησης σχετικά με τους κινδύνους και τον έλεγχο από τη διοίκηση και συνεπώς μεγαλύτερη προθυμία πληρωμής για τον εξωτερικό έλεγχο προκειμένου να ενισχυθεί το συνολικό περιβάλλον ελέγχου (Singh & Newby, 2010).

Άλλες έρευνες τέλος, επικεντρώνονται στη συνεργασία εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών και αναζητούν παράγοντες επιτυχίας σε αυτόν τον τομέα (π.χ. Al-Twaijry et al. 2017). Ένας τεράστιος όγκος έρευνας καλύπτει τις επιπτώσεις του εσωτερικού ελέγχου στον εξωτερικό έλεγχο. Ο εσωτερικός έλεγχος θα μπορούσε να επηρεάσει το κόστος του εξωτερικού ελέγχου, καθώς και την ποιότητα του.

3.5 Εσωτερικός έλεγχος και απάτη

Μια επιπλέον προστιθέμενη αξία του έργου του Εσωτερικού Ελέγχου, ιδίως μέσω των δραστηριοτήτων διασφάλισης, είναι ο αντίκτυπος του στο ζήτημα της απάτης. Σύμφωνα με αυτό, μια αποτελεσματική διαδικασία Εσωτερικού Ελέγχου έχει θετική επίδραση στην πρόληψη και τον εντοπισμό της απάτης από την πλευρά της εταιρείας. Αυτή η επιρροή αυξάνει όσο περισσότερη ευθύνη αναλαμβάνει

οΕσωτερικός Έλεγχος σε αυτόν τον τομέα και όσο περισσότερη εκπαίδευση οι εσωτερικοί ελεγκτές ολοκληρώνουν σε αυτόν τον τομέα.

Ενώ η πρόληψη και ο εντοπισμός περιπτώσεων απάτης μπορούν να επιτευχθούν μέσω της άμεσης δράσης μέσω εσωτερικού ελέγχου, η έμμεση επιρροή της προώθησης της ηθικής κουλτούρας σε οργανισμούς είναι επίσης μέρος αυτής της προστιθέμενης αξίας. Σε αυτό το πλαίσιο, οι Asiedu & Deffor (2017) έχουν επισημάνει την επιρροή του εσωτερικού ελέγχου στην διαφθορά στις διοικήσεις πόλεων, δήμων και περιφερειών και διαπίστωσαν ότι ο εσωτερικός έλεγχος μειώνει τη διαφθορά. Οι Coram et al. (2008) βρίσκουν μια θετική συσχέτιση μεταξύ της διαδικασίας Εσωτερικού Ελέγχου και της ανίχνευσης της απάτης, η οποία ενισχύει το σύστημα εσωτερικού ελέγχου.

Οι μελέτες σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο και την απάτη εστιάζονται στην παραδοσιακό τρόπο κατανόησης των διαδικασιών Εσωτερικού Ελέγχου, καθώς κάποιος που ψάχνει για παρατυπίες μέσα σε έναν οργανισμό είναι αρκετά πιθανό να καταφέρει να τις εντοπίσει. Αν και αυτό φαίνεται να είναι μια από τις αιτίες του εσωτερικού ελέγχου, η ανίχνευση και η πρόληψη της απάτης εξακολουθεί να είναι ένα θέμα που σχετίζεται με τους οργανισμούς σε όλο τον κόσμο.

3.6 Εσωτερικός έλεγχος και εκπαίδευση μελλοντικών διευθυντών

Άλλες σχετικές έρευνες συζητούν την αξία του εσωτερικού ελέγχου μέσω της εφαρμογής του λεγόμενου Management Training Ground (MTG). Αλλά η προστιθέμενη αξία που παρέχεται από μια ρύθμιση MTG είναι αμφιλεγόμενη στη βιβλιογραφία. Το γεγονός ότι αυτή η ιδέα χρησιμοποιείται συχνά στην πράξη μπορεί να ερμηνευθεί ως θετική προστιθέμενη αξία από την άποψη της διαχείρισης (Carcello et al., 2018). Οι Carcello et al. (2018) διαπίστωσαν ότι ένας από τους λόγους για την εφαρμογή μιας προσέγγισης MTG είναι ότι η εμπιστοσύνη στις συστάσεις των ελεγκτών είναι υψηλότερη όταν ο εσωτερικός έλεγχος χρησιμοποιείται ως MTG, καθώς η φυσική γνώση των ελεγκτών για το ταλέντο και την επιχείρηση προσφέρεται και εκτιμάται περισσότερο σε ένα περιβάλλον MTG.

Συμπερασματικά, η αυξημένη εμπιστοσύνη στις συστάσεις των εσωτερικών ελεγκτών μπορεί να θεωρηθεί ως αυξημένη προθυμία για την εφαρμογή τους, η οποία με τη σειρά της ενισχύει τη δυνητική προστιθέμενη αξία που μπορεί να επιτευχθεί μέσω του εσωτερικού ελέγχου. Ένας άλλος λόγος για την αύξηση της προστιθέμενης αξίας από τον Εσωτερικό Έλεγχο ως MTG είναι η ευκαιρία για τους ελεγκτές να εμπιστευθούν τις γνώσεις τους για τον οργανισμό στον οποίο λειτουργούν και να αποκτήσουν εμπειρία σε ηγετικές δεξιότητες (Rose et al., 2013).

Ωστόσο, σύμφωνα με τη συζήτηση στην σχετική βιβλιογραφία, αυτή η προστιθέμενη αξία αντισταθμίζεται επίσης από τις αρνητικές επιπτώσεις της χρήσης του εσωτερικού ελέγχου ως περιβάλλοντος MTG, το οποίο θα μπορούσε να αντισταθμίσει την προστιθέμενη αξία του εσωτερικού ελέγχου στο ρόλο του ως ελεγκτικού φορέα. Οι λόγοι για αυτό περιλαμβάνουν τη φθίνουσα ποιότητα των χρηματοοικονομικών αναφορών, η οποία μπορεί να αντισταθμιστεί μόνο με αντισταθμιστικούς ελέγχους. Θα αντισταθμίσει επίσης την πιθανή επίδραση που περιγράφεται παραπάνω ότι ο εσωτερικός έλεγχος θα μπορούσε να μειώσει το κόστος του εξωτερικού ελέγχου, καθώς οι οργανισμοί πληρώνουν υψηλότερο κόστος ελέγχου όταν ο εσωτερικός έλεγχος τους χρησιμοποιείται ως MTG (Messier et al., 2011).

Αυτό μπορεί να σχετίζεται με το γεγονός ότι σε μια τέτοια περίπτωση, η εμπιστοσύνη των ενδιαφερόμενων μερών στην αντικειμενικότητα και την ανεξαρτησία των ελεγκτών και η απόδοσή τους είναι χαμηλότερη. Οι περισσότερες από τις προηγούμενες μελέτες MTG επικεντρώνονται στις επιπτώσεις του MTG στην απόφαση περί εμπιστοσύνης των εξωτερικών ελεγκτών και συχνά λειτουργούν τις δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου στο πλαίσιο των οικονομικών ελέγχων. Ωστόσο, στις περισσότερες ευρωπαϊκές χώρες, οι διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου συνήθως καλύπτουν ένα πολύ ευρύτερο φάσμα δραστηριοτήτων και δεν επικεντρώνονται απαραίτητα στους εσωτερικούς ελέγχους και στον δημοσιονομικό έλεγχο. Εν ολίγοις, υπάρχει μια κυρίαρχη θέση των αμερικανικών ερευνητικών εγγράφων στον τομέα του εσωτερικού ελέγχου, η οποία μπορεί να οδηγήσει σε διαφορές στην κατανόηση και την αποτίμηση της αξίας του εσωτερικού ελέγχου (Rose et al., 2013).

Η έρευνα σχετικά με την MTG εφαρμόζει μια κοινή πρακτική: Η χρήση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου ως ιδανικό μέρος για την ανάπτυξη υπαλλήλων σε μελλοντικούς διευθυντές. Εφόσον ένας εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να κατανοήσει τους εσωτερικούς ελέγχους, τη διαχείριση κινδύνων και τη χρηστή διακυβέρνηση στον οργανισμό, να εντοπίσει αδυναμίες και να αναζητήσει πιθανές βελτιώσεις, το άτομο αυτό στην ουσία εκπαιδεύεται για τη βελτίωση της διακυβέρνησης και των τρεχόντων διαδικασιών σε μια εταιρεία.

3.70 συνολικός ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στον οργανισμό

Παρόλο που υπάρχει ένας σαφής και ακριβής ορισμός του τι είναι και πρέπει να κάνει ο Εσωτερικός Έλεγχος, ο πραγματικός ρόλος του στο πλαίσιο μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού είναι επίσης σημαντικός. Ο ρόλος που ένας οργανισμός αναθέτει στον Εσωτερικό Έλεγχο μπορεί είτε να επικεντρωθεί στη συμβουλευτική, που σημαίνει ότι η διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου αναμένεται να δημιουργήσει παραγωγικές σχέσεις τόσο με τη διαχείριση ενός οργανισμού όσο και με άλλους ενδιαφερόμενους φορείς ή ο ρόλος επικεντρώνεται στη διασφάλιση της επιτροπής ελέγχου και του γενικού διευθυντή (Roussy & Perron 2018).

Σε αυτήν την περίπτωση, η διαδικασία Εσωτερικού Ελέγχου έχει πρωτίστως την ευθύνη να ελέγχει την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, τη διαχείριση κινδύνων και τις διαδικασίες διακυβέρνησης από ανεξάρτητη, και επομένως αντικειμενική, θέση. Ενώ υπάρχουν ακόμα αρνητικά στερεότυπα που αναφέρονται στους διευθυντές Εσωτερικού Ελέγχου, ειδικά το Global IIA προωθεί ένα πιο θετικό πρότυπο. Ο Richard Chambers, ο πρόεδρος του Ινστιτούτου Εσωτερικού Ελέγχου, προτείνει το ρόλο του Εσωτερικού Ελέγχου ως «αξιόπιστου συμβούλου». Ωστόσο, ανάλογα με το συγκεκριμένο ενδιαφερόμενο μέρος (Διευθύνων Σύμβουλος / CFO, Επιτροπή Ελέγχου, Εξωτερικός Ελεγκτής, Ρυθμιστική Αρχή κ.λπ.), το αναμενόμενο πρότυπο του Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί να διαφέρει σημαντικά. Επιπλέον, η αυτοαντίληψη του Εσωτερικού Ελέγχου και η αντίληψη των ενδιαφερομένων για τον ρόλο του, μπορεί να διαφέρουν (Eulerich et al. 2019).

Οι Soh & Martinov-Bennie (2011) δείχνουν ότι ενώ οι επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου βλέπουν το επίκεντρο των δραστηριοτήτων του τμήματος τους στη συμβουλευτική, τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου υπογραμμίζουν τη λειτουργία διασφάλισης του Εσωτερικού Ελέγχου. Οι συγγραφείς υποστηρίζουν επίσης ότι ο ρόλος του είναι πολύπλοκος και συνεχώς εξελίσσεται, και ως εκ τούτου δεν μπορεί να περιοριστεί σε μια απλή λειτουργία εποπτείας της διακυβέρνησης. Συγκρίσιμα ευρήματα προσφέρονται από τους Lenz & Sarens (2012) καθώς αυτοί δηλώνουν ότι δεν υπάρχει ούτε ένα κοινό πρότυπο για το ρόλο και τη δημιουργία αξίας του Εσωτερικού Ελέγχου λόγω των πολυάριθμων διαφορετικών ενδιαφερομένων που εξυπηρετεί αυτός σε διαφορετικούς οργανισμούς.

Οι Sarens et al. (2009) αποκαλούντον Εσωτερικό Έλεγχο ως «πάροχο άνεσης» του Διοικητικού Συμβουλίου, καθώς το τελευταίο αναμένει ότι ο πρώτος θα είναι «φύλακας της εταιρικής κουλτούρας» και θα ενεργήσει ως παράδειγμα επικοινωνίας μεταξύ του ΔΣ και του επιχειρησιακού επιπέδου. Ο Roussy (2013) περιγράφει την διαδικασία του Εσωτερικού Ελέγχου ως «προστάτη» και «βοηθό» για τον οργανισμό και τη διαχείριση του οργανισμού. Ως προστάτης, προστατεύει τη διοίκηση σχετικά με κινδύνους, περιπτώσεις απάτης ή αναποτελεσματικότητας και ως βοηθός υποστηρίζει τη διοίκηση, δίνοντας συστάσεις για τη βελτίωση της οργανωτικής απόδοσης.

Οι Carcello et al. (2005) δείχνουν ότι ο Εσωτερικός Έλεγχος προσαρμόζεται καθώς οι οργανωτικές ή περιβαλλοντικές συνθήκες αλλάζουν. Για παράδειγμα, εάν αυξηθούν οι πραγματικοί και αντιληπτοί κίνδυνοι, ο Εσωτερικός Έλεγχος πιθανότατα θα αναλάβει τη λειτουργία ενός «εμπειρογνώμονα διαχείρισης κινδύνων» επειδή είναι εξοικειωμένος με τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου ενός οργανισμού.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος ως «πάροχος άνεσης» υποστηρίζει επίσης το ΔΣ με τη διαχείριση και την αξιολόγηση της διαχείρισης κινδύνου, των εσωτερικών ελέγχων και των διαδικασιών διακυβέρνησης. Ως μέρος των ελεγκτικών και συμβουλευτικών δραστηριοτήτων της, η διαδικασία Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί να παρακολουθεί τους κινδύνους, να εντοπίζει τις αδυναμίες στα συστήματα ελέγχου, να διευκολύνει την εφαρμογή της διαχείρισης επιχειρηματικού κινδύνου και να ευαισθητοποιεί ταυτόχρονα για τα θέματα αυτά τα μέλη της διοίκησης. Έτσι, έχει τη δυνατότητα να υποστηρίζει τη διοίκηση και το διοικητικό συμβούλιο στην επίτευξη των στόχων

τους. Μέσω προσωπικής επαφής με τους υπαλλήλους, η διαδικασία Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί επίσης να βοηθήσει στη διατήρηση, τη διαμόρφωση και τη βελτίωση της εταιρικής κουλτούρας (Soh & Martinov-Bennie, 2011).

Στη μελέτη τους, οι D'Onza et al. (2015) εντοπίζουν τέσσερις παράγοντες που σχετίζονται θετικά με τη δημιουργία αξίας από την διαδικασία Εσωτερικού Ελέγχου: την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα της, τη συμμόρφωση με τον κώδικα δεοντολογίας της εταιρίας, τη συμβολή του εσωτερικού ελέγχου στην αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των ελέγχων και τη συμβολή του στην αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του συστήματος διαχείρισης κινδύνων. Η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητα της διαδικασίας Εσωτερικού Ελέγχου και η συμβολή της στην αξιολόγηση και βελτίωση των εσωτερικών ελέγχων και του συστήματος διαχείρισης κινδύνων έχουν θετικό αντίκτυπο στην προστιθέμενη αξία που δημιουργεί ο εσωτερικός έλεγχος για τον οργανισμό.

Οι συγγραφείς επιβεβαιώνουν ότι η προστιθέμενη αξία που δημιουργεί η διαδικασία Εσωτερικού Ελέγχου εξαρτάται από τον ενεργό ρόλο της στην ενίσχυση της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών ελέγχων και του συστήματος διαχείρισης κινδύνων. Τονίζουν επίσης τη σημασία της συμμόρφωσης με τον Κώδικα Συμπεριφοράς της ΠΑ στη δημιουργία αξίας. Με αυτόν τον τρόπο, η διαδικασία Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί να αποδείξει στους ενδιαφερόμενους της ότι η εργασία και τα αποτελέσματά της εκτελούνται σε επαγγελματικό επίπεδο.

Οι Mihret & Woldeyohannis (2008) σημειώνουν ότι για εταιρείες που αντιμετωπίζουν αυστηρές κανονιστικές απαιτήσεις, η διαδικασία Εσωτερικού Ελέγχου προσθέτει περισσότερη αξία πραγματοποιώντας ελέγχους συμμόρφωσης αντί για συμβουλευτικές δραστηριότητες. Είναι ενδιαφέρον να δει κανείς, ότι ορισμένοι συγγραφείς αντλούν έναν πιθανό ρόλο για τον Εσωτερικό Έλεγχο με βάση τα εμπειρικά τους ευρημάτων, ενώ άλλοι αναπτύσσουν ένα πρότυπο, με βάση τη θεωρία ή την προηγούμενη πρακτική εμπειρία.

Με βάση τις διαφορετικές περιοχές όπου μπορεί να χρησιμοποιηθεί ο Εσωτερικός Έλεγχος, τα περιγραφόμενα μοντέλα δείχνουν την ποικιλία των πιθανών ρόλων που πρέπει να παρουσιάζει αυτός. Ενώ ορισμένες διαδικασίες Εσωτερικού

Ελέγχου επικεντρώνονται σε έναν συγκεκριμένο ρόλο, άλλες προσπαθούν να δημιουργήσουν το δικό τους πρότυπο που συνδυάζει δύο ή περισσότερες πτυχές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.

Η ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Στο παρόν κεφάλαιο αναλύεται η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Αρχικά παρουσιάζονται οι σημαντικότεροι δείκτες αποτελεσματικότητας και στην συνέχεια, αναλύονται οι παράγοντες που φαίνεται στην σχετική βιβλιογραφία να επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Η λειτουργικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου περιλαμβάνει την ανάπτυξη δεικτών, οι οποίοι είναι παρατηρήσιμοι και μετρήσιμοι που χρησιμεύουν στον καθορισμό μιας έννοιας με πρακτικό τρόπο. Δεδομένης της περιορισμένης έκτασης του ακαδημαϊκού έργου σχετικά με την αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου, στη Βιβλιογραφία προτείνονται μόνο λίγοι δείκτες, οι οποίοι επικυρώνονται και ελέγχονται για την αξιοπιστία τους. Κατά συνέπεια, η πλειονότητα των μελετών ασχολήθηκε με τους παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου, αλλά δεν παρουσιάζουν τους πραγματικούς δείκτες ή μετρήσεις που χρησιμοποιούνται για τον ποσοτικό προσδιορισμό της αποτελεσματικότητας αυτής. Μόνο λίγες μελέτες περιγράφουν ρητά τους δείκτες που χρησιμοποιήθηκαν. Επιπλέον, όπως περιγράφεται σε αυτήν την ενότητα, η βιβλιογραφία δεν έχει συγκλίνει σε ένα σύνολο κοινώς αποδεκτών δεικτών που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τον ποσοτικό προσδιορισμό της αποτελεσματικότητας του Εσωτερικού Ελέγχου. (Cohen & Sayag, 2010).

Οι δείκτες αποτελεσματικότητας του Εσωτερικού Ελέγχου μπορούν επίσης να κατηγοριοποιηθούν με βάση τον τύπο της οντότητας που μετράται. Αυτοί είναι δείκτες διαδικασίας, εξόδου και αποτελεσμάτων. Οι δείκτες διαδικασίας βασίζονται στην αξιολόγηση των δραστηριοτήτων που εκτελούνται από τον ελεγκτή, όπως η τήρηση των προτύπων, η ικανότητα σχεδιασμού και εκτέλεσης ελεγκτικών δραστηριοτήτων και η κοινοποίηση των πορισμάτων ελέγχου. Οι δείκτες αποτελεσμάτων σχετίζονται με τις προσδοκίες των ενδιαφερομένων μερών. Αυτοί οι

δείκτες φάνηκαν πιο συνεπείς με την ανάγκη να ληφθεί υπόψη η αλλαγή των προσδοκιών των ενδιαφερομένων μερών (Arena & Azzone, 2009).

Οι δείκτες αποτελεσμάτων χρησιμοποιούν τον αντίκτυπο ενός συγκεκριμένου αποτελέσματος της διαδικασίας ελέγχου στον οργανισμό. Αυτοί οι δείκτες καλύπτουν ένα ευρύ φάσμα πτυχών, για παράδειγμα την εξοικονόμηση κόστους που δημιουργείται λόγω της εφαρμογής συστάσεων του εσωτερικού ελεγκτή ή της συμβολής στην απόδοση του οργανισμού, όπως το κέρδος, τα έσοδα ή η τιμή της μετοχής. Αν και οι δείκτες αποτελεσμάτων είναι απτοί και ενδιαφέροντες, η μέτρησή τους είναι συχνά δύσκολη και προβληματική, λόγω των προκλήσεων που σχετίζονται με τη διαθεσιμότητα των δεδομένων και την καθυστέρηση του χρόνου (Arena & Azzone, 2009).

4.1 Οι σημαντικότεροι δείκτες αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου

IAEM1. Βαθμός ολοκλήρωσης ενός προγράμματος Εσωτερικού Ελέγχου

Ο Bednarek (2018) ορίζει τον βαθμό εκπλήρωσης ενός προγράμματος Εσωτερικού Ελέγχου ως τον λόγο των δραστηριοτήτων Εσωτερικού Ελέγχου που πραγματικά εκτελούνται σύμφωνα με το σχέδιο Εσωτερικού Ελέγχου σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο με εκείνες που έχουν προγραμματιστεί. Αυτός ο δείκτης μπορεί να μετρηθεί με τον υπολογισμό του αριθμού των ρεαλιστικών ενεργειών σε μια συγκεκριμένη περίοδο του χρόνου και να τις συγκρίνει με το αρχικό σχέδιο. Μελέτες όπως αυτή των Bota-Anra & Stefanescu (2009) που αναφέρουν την έρευνα που διεξήχθησαν από τους Ernst & Young το 2007 και το 2008, αντίστοιχα, χρησιμοποιούν αυτόν τον δείκτη για τη μέτρηση της αποτελεσματικότητας Εσωτερικού Ελέγχου.

IAEM2. Απαιτούμενος χρόνος για την ολοκλήρωση του σχεδίου ελέγχου

Ένα σύνολο μελετών υποστηρίζει την επίδραση του χρόνου που απαιτείται για την ολοκλήρωση του σχεδίου ελέγχου στην αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου. Ομοίως, η μελέτη των Bota-Avra & Stefanescu (2009) περιελάμβανε τον απαραίτητο χρόνο για την εκπλήρωση της αποστολής ελέγχου ως ένα άλλο μέσο για να δείξει την αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου. Ωστόσο, αυτές οι μελέτες δεν παρουσιάζουν τις λεπτομέρειες για το πώς μπορεί να μετρηθεί ο χρόνος που απαιτείται για την ολοκλήρωση του σχεδίου ελέγχου.

IAEM3. Ποσοστό εφαρμογής μιας σύστασης

Υπάρχουν αρκετές μελέτες που χρησιμοποιούν το ποσοστό εφαρμογής της σύστασης ως έναν από τους δείκτες που αντιπροσωπεύουν την αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου. Αυτός ο δείκτης καθορίζει τη σχέση μεταξύ του αριθμού των συστάσεων που εγκρίθηκαν ή συμφωνήθηκαν από τον ελεγκτή ή τη διαχείριση και έχουν εφαρμοστεί και τον συνολικό αριθμό των συστάσεων που προτάθηκαν από τον εσωτερικό ελεγκτή (Bednarek, 2018).

Αν και αυτή η μέθοδος έχει ορισμένους περιορισμούς, βοηθά τον ελεγχόμενο να προσδιορίσει - σε κάποιο βαθμό - τον αντίκτυπο του Εσωτερικού Ελέγχου (Bednarek, 2018). Ένας από τους περιορισμούς - όπως επισημαίνεται στη μελέτη των Arena & Azzone (2009) είναι το πώς μπορεί να προσδιοριστεί ο χρόνος που απαιτείται για την εφαρμογή των συστάσεων και τότε ο ελεγχόμενος μπορεί να μετρήσει τον αντίκτυπο. Η μελέτη του Bednarek (2018) υποστηρίζει επίσης τους περιορισμούς αυτού του δείκτη γιατί δεν ελέγχεται αποκλειστικά από τις δραστηριότητες του Εσωτερικού Ελέγχου.

Κάποιες μελέτες εφαρμόζουν διαφορετικές τεχνικές για τη μέτρηση αυτού του δείκτη. Στη μελέτη των Erasmus & Coetzee (2018) οι συμμετέχοντες στην έρευνα κλήθηκαν να υποδείξουν με τιμές από 1 έως 5, με το 1 να δηλώνει «δεν εφαρμόστηκε ποτέ η σύσταση» και το 5 να δείχνει ότι «πάντα εφαρμόστηκαν όλες οι συστάσεις». Ομοίως, η μελέτη των Arena & Azzone (2009) χρησιμοποίησε μια κλίμακα Likert 4 σημείων, όπου το 1 αντιστοιχεί στο χαμηλότερο επίπεδο εφαρμογής (κάτω από 20%)

και το 4 δείχνει το υψηλότερο επίπεδο υλοποίησης (πάνω από 80%). Η μελέτη του Bednarek (2018) χρησιμοποιεί μια κλίμακα δύο στοιχείων, όπου το 0 αναφέρεται σε ένα χαμηλό ποσοστό υλοποίησης των προτάσεων (κάτω από 80%) και το 1 αναφέρεται σε ένα υψηλό ποσοστό υλοποίησης προτάσεων (πάνω από 80%).

Διαφορετικά από τις προαναφερθείσες μελέτες, η μελέτη των Mizrahi & Ness-Weisman(2007) εξέτασε τον συνολικό αριθμό προτάσεων από τις προηγούμενες αναφορές που είχαν εφαρμοστεί. Αυτή η μελέτη χρησιμοποίησε τη μέθοδο ανάλυσης της διαδικασίας ιεραρχίας (Analytic Hierarchy Process, AHP) για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του Εσωτερικού Ελέγχου. Η μέθοδος AHP χρησιμοποιείται συχνά για την κατάταξη εναλλακτικών πολλαπλών κριτηρίων, όπου η γνώμη εμπειρογνομόνων χρησιμοποιείται για την σύγκριση μεταξύ εναλλακτικών λύσεων (Mizrahi & Ness-Weisman, 2007). Για το πείραμά τους, χρησιμοποίησαν οι ερευνητές τη μέθοδο AHP για να κατατάξουν τη σημασία της πρότασης και να ορίσουν διαφορετικές τιμές σημαντικότητας για κάθε πρόταση. Αυτό διασφαλίζει ότι κάθε σύσταση έχει διαφορετική σημασία και μπορεί να έχει μεγαλύτερο αρνητικό αντίκτυπο εάν δεν έχει εφαρμοστεί.

IAEM4. Απαιτούμενη χρονική διάρκεια για την έκδοση της έκθεσης Εσωτερικού Ελέγχου

Όπως παρουσιάζεται στις μελέτες των Bota-Avram & Stefanescu (2009), ο χρόνος έκδοσης μιας έκθεσης Εσωτερικού Ελέγχου είναι ένας κοινώς χρησιμοποιούμενος δείκτης για τη μέτρηση της αποτελεσματικότητας του. Η μελέτη των Bota-Avram & Stefanescu (2009) υποστηρίζει επίσης ότι, για μια αποτελεσματική διαδικασία Εσωτερικού Ελέγχου, η έκδοση μιας έκθεσης ελέγχου πρέπει να γίνει εντός 10 ημερών από την τελευταία ημέρα της επιτόπιας εργασίας.

IAEM5. Απαιτούμενη χρονική διάρκεια για την αντιμετώπιση των ευρημάτων της έκθεσης Εσωτερικού Ελέγχου

Η μελέτη των Bota-Avram & Stefanescu (2009) υποστηρίζει τη σημασία της παρακολούθησης του χρόνου που απαιτείται για την αντιμετώπιση των ευρημάτων της έκθεσης Εσωτερικού Ελέγχου. Η μελέτη προτείνει ένα σύνολο μετρήσεων για να λειτουργήσει ο δείκτης: ο αριθμός των ευρημάτων που επιλύθηκαν σε μια συγκεκριμένη στιγμή, το πότε τα ευρήματα αντιμετωπίστηκαν με καθυστέρηση και ο αριθμός των ευρημάτων που δεν έχουν ακόμη αντιμετωπιστεί. Ομοίως, η μελέτη των Shu et al. (2010) κατηγοριοποιεί τον απαιτούμενο χρόνο για την επίλυση των ευρημάτων της έκθεσης Εσωτερικού Ελέγχου σε δύο κατηγορίες: τον χρόνο που απαιτείται για την ανάλυση και την επικύρωση του ευρήματος έως ότου γίνει πραγματικό πρόβλημα και τον απαιτούμενο χρόνο για την επίλυση του πραγματικού προβλήματος.

IAEM6. Διαχείριση χρόνου

Η μελέτη των Bota-Avram & Stefanescu (2009) προτείνει την «διαχείριση του χρόνου» ως δείκτη της αποτελεσματικότητας του Εσωτερικού Ελέγχου. Αυτός ο δείκτης διακρίνει το χρόνο που απαιτείται για την εκτέλεση των κύριων δραστηριοτήτων Εσωτερικού Ελέγχου και τον χρόνο που απαιτείται για την εκτέλεση άλλων δραστηριοτήτων, όπως οι διοικητικές δραστηριότητες. Η μέτρηση γίνεται μέσω παρακολούθησης των καθημερινών δραστηριοτήτων, καταγράφοντας τις ενέργειες που εκτελούνται από τον εσωτερικό ελεγκτή κάθε μέρα κατά τη διάρκεια της περιόδου κατά την οποία λαμβάνει χώρα ο εσωτερικός έλεγχος.

IAEM7. Αριθμός ευρημάτων ελέγχου

Σύμφωνα με το ISO 19011, ένα εύρημα ελέγχου ορίζεται ως «αποτέλεσμα της αξιολόγησης των συλλεχθέντων ελεγκτικών τεκμηρίων βάσει κριτηρίων ελέγχου» (ISO, 2011). Τα ευρήματα του ελέγχου μπορούν επίσης να δείξουν τη συμμόρφωση ή τη μη συμμόρφωση με την καθιερωμένη διαδικασία και μπορούν να οδηγήσουν στον προσδιορισμό των συστάσεων βελτίωσης (ISO, 2011).

Η μελέτη των Shu et al. (2010) χρησιμοποιεί τον αριθμό των ευρημάτων ελέγχου ως δείκτη για τη μέτρηση της αποτελεσματικότητας του Εσωτερικού Ελέγχου. Επιπλέον, αυτή η μελέτη διαφοροποιεί τον αριθμό των αρχικών ευρημάτων με τον αριθμό των πραγματικών προβλημάτων μετά την επικύρωσή τους. Επιπλέον, μετρά επίσης την αναλογία μεταξύ του αριθμού των αρχικών ευρημάτων και του αριθμού των πραγματικών προβλημάτων για τον έλεγχο της ποιότητας της εργασίας του εσωτερικού ελεγκτή.

Ωστόσο, οι Badara et al. (2013) αντιτίθεται στη χρήση αποκλειστικά των ευρημάτων ελέγχου για να δείξει την αποτελεσματικότητα, και να υποστηρίζει τον συνδυασμό μαζί με της ποιότητας και της βιωσιμότητας του προγράμματος, της εκτέλεσης και της παρακολούθησης. Η ίδια άποψη υποστηρίζεται επίσης από τους D'Onza et al. (2015), οι οποίοι υποστηρίζουν ότι ο αριθμός των ευρημάτων έχει να κάνει περισσότερο με την αποτελεσματικότητα, παρά με την αποδοτικότητα, καθώς η ποιότητα του ίδιου του ευρήματος ελέγχου πρέπει να επαληθευτεί. Επιπλέον, αυτές οι μετρήσεις μπορεί να είναι παραπλανητικές καθώς ορισμένοι εσωτερικοί ελεγκτές ενδέχεται να αισθάνονται πεισμένοι να βρουν ευρήματα ελέγχου αντί να στοχεύουν στη βελτίωση της διαδικασίας.

Εκτός από τον αριθμό των ευρημάτων και της επικύρωσής τους μέσω της αξιολόγησής τους ως πραγματικά προβλήματα, η μελέτη των Bota-Avram & Stefanescu (2009) υποστηρίζει επίσης τη σημασία και τη σοβαρότητα των ευρημάτων ελέγχου ως μέρος των μετρήσεων αποτελεσματικότητας του Εσωτερικού Ελέγχου. Κατά συνέπεια, όσο πιο σημαντικά ή σοβαρά είναι τα ευρήματα του Εσωτερικού Ελέγχου, τόσο πιο αποτελεσματικές θα είναι οι δραστηριότητες του. Επιπλέον, η μελέτη των D'Onza et al. (2015) συσχετίζει επίσης τη σοβαρότητα των ευρημάτων ελέγχου με ένα συγκεκριμένο πρότυπο ή κανονισμό. Χρησιμοποίησαν οι ερευνητές την έννοια της μη συμμόρφωσης για να αναφερθούν στα πορίσματα του ελέγχου εάν ο στόχος του Εσωτερικού Ελέγχου είναι να εξετάσει την τήρηση της διαδικασίας σε ένα συγκεκριμένο πρότυπο.

Οι Al-Twaijry et al. (2003) ορίζουν την έννοια της «αξίας του ελέγχου» ως εξοικονόμηση κόστους και ως αναζήτηση τρόπων βελτίωσης των εσόδων λόγω των δραστηριοτήτων Εσωτερικού Ελέγχου. Συγκεκριμένα, αυτές οι δύο μελέτες χρησιμοποιούν την ανάλυση κόστους-οφέλους για τον εντοπισμό και τον υπολογισμό της αξίας που προσφέρει ο Εσωτερικός Έλεγχος στον οργανισμό. Επιπλέον, ο αντίκτυπος της εφαρμογής των πορισμάτων ή των συστάσεων του ελέγχου μπορεί επίσης να χρησιμοποιηθεί για τη μέτρηση της αποτελεσματικότητας του Εσωτερικού Ελέγχου.

Η μελέτη των Shu et al. (2010) παρακολουθεί επίσης το κόστος και την αποτελεσματικότητα για κάθε εύρημα μη συμμόρφωσης. Ευθυγραμμισμένα με αυτό, τα δεδομένα που παρουσιάζονται στη μελέτη των Bota-Avram & Stefanescu (2009) αποκαλύπτουν επίσης ότι ορισμένες εταιρείες χρησιμοποιούν τον δείκτη κόστους-οφέλους για τον ποσοτικό προσδιορισμό της αποτελεσματικότητας του Εσωτερικού Ελέγχου.

IAEM9. Αντιληπτή αποτελεσματικότητα Εσωτερικού Ελέγχου

Η αντιληπτή αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου ορίζεται ως ο βαθμός (όπως αναγνωρίζεται από τους ενδιαφερόμενους για τα αποτελέσματα των ελέγχων) στον οποίο επιτυγχάνονται προκαθορισμένοι στόχοι εκτελώντας μια διαδικασία Εσωτερικού Ελέγχου. Ο Dittenhofer (2001) συμπληρώνει αυτόν τον ορισμό υποστηρίζοντας ότι η αντιληπτή αποτελεσματικότητα επιτυγχάνεται εάν δεν αποκαλυφθούν υποκείμενα ζητήματα σε άλλους ελέγχους που πραγματοποιούνται μετά τις δραστηριότητες του Εσωτερικού Ελέγχου.

Επιπλέον, οι Alzeban et al. (2014) υποστηρίζουν ότι η μέτρηση της αποτελεσματικότητας είναι μία από τις βασικές πτυχές για την εξέταση των παραγόντων της αποτελεσματικότητας του Εσωτερικού Ελέγχου. Αυτό αντικατοπτρίζεται στην πλειοψηφία αντίστοιχων μελετών, οι οποίες χρησιμοποιούν αυτόν τον δείκτη για να διερευνήσουν την επίδραση ορισμένων παραγόντων στην αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου. Αυτές οι μελέτες (προτείνουν διάφορα ερωτηματολόγια για να προσεγγίσουν και να ποσοτικοποιήσουν αυτόν τον δείκτη. Ορισμένα από τα στοιχεία που χρησιμοποιούνται για την καταγραφή της

αντίληψης των ενδιαφερομένων για την αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- ✓ Ο Εσωτερικός Έλεγχος αξιολογεί και βελτιώνει την αποτελεσματικότητα της διαχείρισης κινδύνου.
- ✓ Ο Εσωτερικός Έλεγχος αξιολογεί και βελτιώνει την αποτελεσματικότητα της διαδικασίας διακυβέρνησης ή
- ✓ Τα πορίσματα του ελέγχου συμφωνούν με τον καθορισμένο στόχο.

IAEM10. Ικανοποίηση των ενδιαφερομένων μερών

Ο σκοπός αυτού του δείκτη είναι να ανιχνεύσει το συνολικό βαθμό ικανοποίησης των ενδιαφερομένων με τις δραστηριότητες Εσωτερικού Έλεγχου και να εντοπίσει τις πιθανές αιτίες της πιθανής δυσαρέσκειας τους (Bota-Avram, Popa, & Stefanescu, 2009). Ορισμένες από τις κύριες μελέτες χρησιμοποιούν στοιχεία ερωτηματολογίου έρευνας για τη λειτουργία αυτής της μέτρησης, ενώ άλλες χρησιμοποιούν συνεντεύξεις. Οι Bota-Avram et al. (2009) προτείνουν επίσης να εφαρμόζονται ποιοτικές μεθόδους για να κατανοηθεί το επίπεδο ικανοποίησης των ενδιαφερομένων για τα αποτελέσματα της διαδικασίας Εσωτερικού Ελέγχου. Η μελέτη των Erasmus & Coetzee (2018) μετρά αυτόν τον δείκτη χρησιμοποιώντας μια κλίμακα ικανοποίησης 5 σημείων, ενώ χρησιμοποιεί και «αριθμούς παραπόνων» που σχετίζονται με τις δραστηριότητες Εσωτερικού Έλεγχου.

Επιπλέον, υπάρχουν συζητήσεις σχετικά με τις μετρήσεις που χρησιμοποιούνται για αυτόν τον δείκτη. Από τη μία πλευρά, οι ερευνητές υποστηρίζουν ότι τα συμφέροντα των διαφόρων ενδιαφερομένων μερών είναι πάντα σε κίνδυνο ή ισορροπημένα μεταξύ τους. Από την άλλη πλευρά, μπορεί να υπάρχουν συγκρούσεις μεταξύ των αναγκών των ενδιαφερομένων. Έτσι, μπορεί να υποθεθεί ότι αυτές οι αντιφατικές ανάγκες των ενδιαφερομένων μπορούν να επηρεάσουν τον τρόπο με τον οποίο αντιλαμβάνονται την αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Έλεγχου. Αυτό υποστηρίζεται επίσης από τους Lenz et al. (2012), οι οποίοι επισημαίνουν το μειονέκτημα της ικανοποίησης των ενδιαφερομένων μερών ως προς την αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου, καθώς οι προσδοκίες μπορεί να

ποικίλλουν μεταξύ των ενδιαφερομένων στην πράξη και για ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να απαιτούν άλλα πράγματα ή να έρχονται σε αντίθεση μεταξύ τους.

IAEM11. Αντιληπτή προστιθέμενη αξία στον οργανισμό

Σύμφωνα με τον επίσημο ορισμό του Εσωτερικού Έλεγχου, ο απώτερος στόχος είναι να συμβάλει στη δημιουργία προστιθέμενης αξίας στον οργανισμό. Ωστόσο, είναι δύσκολο να συσχετιστεί άμεσα με τον οικονομικό του αντίκτυπο, καθώς οι δραστηριότητες Εσωτερικού Έλεγχου δεν είναι εύκολο να προσδιοριστεί τι προκαλούν στην προστιθέμενη αξία στον οργανισμό. Ορισμένες μελέτες προτείνουν χρήση ερωτηματολογίου που μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την αντίληψη των εμπλεκόμενων φορέων σχετικά με την αξία του Εσωτερικού Έλεγχου. Αυτά τα ερωτηματολόγια περιλαμβάνουν, για παράδειγμα ερωτήσεις που αφορούν στο κατά πόσο (D'Onza et al., 2015):

- ✓ Ο Εσωτερικός Έλεγχος βελτιώνει την οργανωτική απόδοση.
- ✓ Ο Εσωτερικός Έλεγχος κάνει τις κατάλληλες συστάσεις για τη βελτίωση των οργανωτικών διαδικασιών.
- ✓ Τα ευρήματα ελέγχου φέρνουν βελτίωση στον οργανισμό.
- ✓ Οι δραστηριότητες Εσωτερικού Ελέγχου προσθέτουν αξία στον οργανισμό.

4.2. Παράγοντες αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου

Αυτή η ενότητα παρουσιάζει τις λεπτομέρειες των παραγόντων που θεωρούνται ότι επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου όπως μελετήθηκε στην υπάρχουσα βιβλιογραφία. Η σχετική βιβλιογραφία αποδέχεται ότι μια αποτελεσματική διαδικασία Εσωτερικού Ελέγχου φέρνει αξία στον οργανισμό διασφαλίζοντας την τήρηση των καθιερωμένων διαδικασιών, νόμων και κανονισμών και παρέχει την ευκαιρία για βελτίωση των υπαρχουσών διαδικασιών (Yee et al., 2008).

Ωστόσο, τα ενδιαφερόμενα μέρη επισημαίνουν επίσης ένα διευρυνόμενο χάσμα μεταξύ των προσδοκιών μεταξύ τους σχετικά με την αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου (Erasmus & Coetzee, 2018). Κατά συνέπεια, τα υποκείμενα προβλήματα εντοπίζονται συχνά μετά το πέρας των ελέγχων, με αποτέλεσμα να προκαλούν δυσκολία στον προσδιορισμό του εάν ο έλεγχος ήταν αποτελεσματικός ή όχι (Bender, 2006). Επιπλέον, προτάθηκε ότι ο ποσοτικός προσδιορισμός της αποτελεσματικότητας του Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί να υπολογίζεται με εξέταση των παραγόντων που μπορεί να επηρεάσουν την αποτελεσματικότητα του (Bender, 2006). Επομένως, είναι σημαντικό να διερευνηθεί κανείς αυτούς τους παράγοντες.

Κατά την ταξινόμηση των δυνητικά σημαντικών παραγόντων, υιοθετείται το σχήμα που προτείνουν ο Lenz et.al (2015), το οποίο διαχωρίζει τους παράγοντες σε δύο κατηγορίες: Στους παράγοντες προσφοράς και στους παράγοντες της ζήτησης. Η πλευρά της προσφοράς αναφέρεται στους παράγοντες που βασίζονται στην αξιολόγηση των εσωτερικών ελεγκτών, ενώ η πλευρά της ζήτησης αναφέρεται στους παράγοντες που εμπλέκουν τις προοπτικές και τις προσδοκίες των ενδιαφερομένων μερών, όπως αυτοί τις αντιλαμβάνονται.

Μια συνοπτική περιγραφή κάθε παράγοντα παρουσιάζεται παρακάτω, συμπεριλαμβανομένης μιας σύντομης συζήτησης για το πώς λειτουργούν στις μελέτες που εξετάστηκαν. Στην συνέχεια, ακολουθεί μια σύντομη συζήτηση για την κατεύθυνση και το επίπεδο επίδρασης του κάθε παράγοντα στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

IAEF1. Αρμοδιότητα του Τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Αυτός ο παράγοντας αναφέρεται στην επάρκεια και την επαγγελματική κατάρτιση του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου, όπως αυτό εκπροσωπείται από τον εσωτερικό ελεγκτή. Σύμφωνα με την ΠΑ, «οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να διαθέτουν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και άλλες ικανότητες που απαιτούνται για την εκτέλεση των ατομικών τους υποχρεώσεων», οι οποίες αναφέρονται ως «επάρκεια». Παρομοίως, «οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να εφαρμόζουν τις τεχνικές τους με την δεξιότητα ενός λογικά συννετού και ικανού εσωτερικού ελεγκτή», που αναφέρεται ως «επαγγελματική φροντίδα» (ΠΑ, 2017).

Η αρμοδιότητα του Τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου είναι ένα από τα πιο συχνά στοιχεία που σημειώνονται στην υφιστάμενη σχετική βιβλιογραφία. Η ικανότητα των μελών του προσωπικού αποτελεί βασικό στοιχείο για την αποτελεσματική δραστηριότητα Εσωτερικού Ελέγχου (IIA, 2017). Επιπλέον, τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Πρακτική Εσωτερικού Ελέγχου (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, ISPPA) υπογραμμίζουν τη σημασία της ομάδας Εσωτερικού Ελέγχου, η οποία θα πρέπει να διαθέτει τις γνώσεις, τις δεξιότητες και άλλες ικανότητες που απαιτούνται για την εκτέλεση των καθηκόντων τους (Dellai et al., 2016).

Κάποιες από τις βασικές γνώσεις συσχετίζονται με τις ικανότητες με την εμπειρία των μελών του προσωπικού, τα επαγγελματικά προσόντα τους, το ποσοστό του πιστοποιημένου προσωπικού, τις ώρες εκπαίδευσης και το επίπεδο Εκπαίδευσης. Αυτές οι μελέτες χρησιμοποίησαν ερωτηματολόγια για να διερευνήσουν τις ικανότητες του εσωτερικού ελεγκτή όσον αφορά, για παράδειγμα, τον αριθμό των ετών που εργάστηκαν τα μέλη του προσωπικού στον οργανισμό και τον αριθμό των πιστοποιήσεων και των εκπαιδευτικών σεμιναρίων στα οποία συμμετείχαν τα τελευταία χρόνια (Nurdiono & Gamayuni, 2018).

IAEF2. Μέγεθος του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Ο Bednarek (2018) υποστηρίζει ότι ένας από τους υποχρεωτικούς όρους που πρέπει να πληρούνται για να επιτρέπεται σε έναν εσωτερικό ελεγκτή να διεξάγει αποτελεσματικές διαδικασίες Εσωτερικού Ελέγχου είναι η διαθεσιμότητα ενός επαρκούς αριθμού ειδικευμένων εμπειρογνομόνων. Ομοίως, οι Arena et al. (2009) υποστηρίζουν ότι τα μεγαλύτερα τμήματα Εσωτερικού Ελέγχου θα επιτρέψουν στους εσωτερικούς ελεγκτές να κάνουν εναλλαγές, οδηγώντας τελικά σε ένα πιο αντικειμενικό πόρισμα του Εσωτερικού Ελέγχου. Ως εκ τούτου, το μέγεθος του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου θεωρείται ως ένας σημαντικός παράγοντας που ενδέχεται να επηρεάσει την αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου.

Το μέγεθος σχετίζεται επίσης στενά με τους πόρους που διατίθενται και το επίπεδο των επενδύσεων που πραγματοποιήθηκαν στη λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου (Alhajri, 2017). Ορισμένες από τις σχετικές μελέτες (Alhajri, 2017)

αναφέρουν επίσης αυτόν τον παράγοντα ως δείκτη που χρησιμοποιείται από τους εξωτερικούς ελεγκτές για την αξιολόγηση της ποιότητας του Εσωτερικού Ελέγχου. Η μελέτη των Halimah et al. (2012) δείχνει ότι η ποιότητα του Εσωτερικού Ελέγχου ενδέχεται να είναι μεγαλύτερη όταν υπάρχει επαρκής αριθμός μελών του προσωπικού στην υπηρεσία ελέγχου.

Για τη μέτρηση του μεγέθους του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου, η μελέτη των Arena & Azzone(2009) χρησιμοποιεί τον αριθμό των απασχολούμενων μελών του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου, ενώ οBednarek (2018). χρησιμοποιεί τον αριθμό των εσωτερικών ελεγκτών πλήρους απασχόλησης. Ωστόσο, η αναλογία μεταξύ του αριθμού των εσωτερικών ελεγκτών και του αριθμού των συνολικών υπαλλήλων στον οργανισμό μπορεί να είναι πιο χρήσιμη καθώς δίνει μια περισσότερο ορθολογική τιμή για λόγους σύγκρισης.

IAEF3. Οργανωτική ρύθμιση

Το οργανωτικό περιβάλλον δεν σχετίζεται μόνο με την οργανωτική πολιτική και τις διαδικασίες για την καθοδήγηση της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου, αλλά καλύπτει επίσης το οργανωτικό προφίλ, τον εσωτερικό ρόλο και τη θέση του οργανισμού σε ολόκληρο το οργανωτικό περιβάλλον (Mihret & Yismaw, 2007). Η σαφής πολιτική και η διαδικασία που ευθυγραμμίζονται με τις πρακτικές του οργανισμού είναι ζωτικής σημασίας και ενδέχεται να επηρεάσουν την αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου (Mihret & Yismaw, 2007).

Η μελέτη των Lenz & Hahn (2015) θεωρεί τα χαρακτηριστικά του οργανισμού, όπως την πολιτική, τις πιθανές ασάφειες των ρόλων και τη διαχείριση των συγκρούσεων, ως παράγοντες που επηρεάζουν το αποτέλεσμα του Εσωτερικού Ελέγχου. Αρκετές μελέτες χρησιμοποιούν ερωτηματολόγια έρευνας για να αντλήσουν διαφορετικές πτυχές του οργανωτικού περιβάλλοντος και την επίδρασή του στην αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου. Αυτό περιλαμβάνει, για παράδειγμα, την οργανωτική δομή της επιχείρησης και την ικανότητά της να παρέχει το πλαίσιο εντός του οποίου καθορίζεται ο διαχωρισμός των καθηκόντων ή η ύπαρξη (ή έλλειψη) σαφών πολιτικών και διαδικασιών κατά των οποίων οι οργανωτικές πρακτικές πρέπει να μετρηθούν και να εκτιμηθούν (Mihret & Yismaw, 2007).

IAEF4. Καθορισμός του πεδίου ελέγχου

Το πεδίο ελέγχου είναι η «έκταση και τα όρια ενός ελέγχου» (ISO, 2011). Σύμφωνα με τους Erasmus & Coetzee (2018), ο καλός καθορισμός του πεδίου για τον Εσωτερικό Έλεγχο σημαίνει ότι δεν τίθεται κάποιος περιορισμός στις δραστηριότητες Εσωτερικού Ελέγχου. Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να διερευνήσει οποιαδήποτε πτυχή του οργανισμού, εξετάζοντας κάθε διαδικασία, σύστημα και έγγραφο και τρόπο επικοινωνίας με όλους τους ενδιαφερόμενους. Καθορίζοντας το σωστό πεδίο, ο εσωτερικός ελεγκτής είναι σε θέση να εντοπίσει πιθανή βελτίωση της διαδικασίας ή να εντοπίσει περιπτώσεις μη συμμόρφωσης. Ο συνδυασμός των στοιχείων του ερωτηματολογίου και των συνεντεύξεων χρησιμοποιούνται στην υπάρχουσα βιβλιογραφία προκειμένου να συλλάβουν οι ερευνητές τον περιορισμό του πεδίου εφαρμογής μιας διαδικασίας Εσωτερικού Ελέγχου. Για παράδειγμα, η μελέτη των Erasmus & Coetzee (2018) χρησιμοποιεί μια κλίμακα Likert 5 σημείων, όπου το «1» αναφέρεται στην περίπτωση που δεν υπάρχει κανένας καθορισμός πεδίου και το «5» αναφέρεται σε εκτεταμένο καθορισμό πεδίου.

IAEF5. Συμμόρφωση με τα ισχύοντα πρότυπα

Ένας αποτελεσματικός εσωτερικός ελεγκτής λειτουργεί με βάση συγκεκριμένα επαγγελματικά πρότυπα. Οι μελέτες του Feizizadeh (2012) χρησιμοποιούν «την τήρηση του προτύπου ΠΑ» ως παράγοντα επιρροής. Σύμφωνα με το πρότυπο ΠΑ, τόσο οι εσωτερικοί ελεγκτές όσο και οι δραστηριότητες Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να συμμορφώνονται με το πρότυπο ΠΑ που σχετίζεται με την αντικειμενικότητα, την επάρκεια και την επαγγελματική φροντίδα. Η βιβλιογραφία αναφέρει επίσης τη χρήση του προτύπου ISO 19011: 2016 ως κατευθυντήρια γραμμή για την εκτέλεση των ελεγκτικών δραστηριοτήτων.

IAEF6. Management Training Ground

OiDellaietal. (2016) υποστηρίζουν ότι MTG στο οποίο έγινε αναφορά καινωρίτερα, στα πλαίσια της παρούσας διπλωματικής εργασίας, βελτιώνει την αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου, καθώς οι δραστηριότητες του Εσωτερικού Ελέγχου μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την εκπαίδευση δυνητικών διευθυντών. Με τη διεξαγωγή των δραστηριοτήτων του Εσωτερικού Ελέγχου, ο εσωτερικός ελεγκτής μπορεί να κατανοήσει καλύτερα τη διαδικασία καθώς και τους εξωτερικούς ελέγχους και να αποκτήσει μια ευρεία ποικιλία γνώσεων. Ωστόσο, οι ερευνητές δηλώνουν επίσης την επιφύλαξή τους σχετικά με αυτόν τον παράγοντα, λόγω του αντίκτυπου που μπορούν να έχουν οι εμπλεκόμενοι διευθυντές στις διαδικασίες Εσωτερικού Ελέγχου για την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα του ελέγχου, τελικά (Yee et al., 2008). Η μελέτη των Cohen& Sayag(2010) χρησιμοποιεί τα ακόλουθα στοιχεία ερωτηματολογίου μέσω μιας κλίμακας Likert 5 σημείων για να καταγράψει αυτόν τον παράγοντα:

- ✓ Ο Εσωτερικός Έλεγχος χρησιμοποιείται για την εκπαίδευση και την προετοιμασία των εργαζομένων στον οργανισμό.
- ✓ Ο Εσωτερικός Έλεγχος χρησιμοποιείται για τη διαδικασία προαγωγής των εργαζομένων στον οργανισμό, και
- ✓ Ο Εσωτερικός Έλεγχος θεωρείται ένα στάδιο στην εξέλιξη της σταδιοδρομίας των εργαζομένων στον οργανισμό.

IAEF7. Χαρακτηριστικά του Ελεγχόμενου

Σύμφωνα με το ISO 19011: 2016, η ελεγχόμενη οντότητα αναφέρεται στον οργανισμό που ελέγχεται (ISO, 2011). Σε αυτό το πλαίσιο, ο ελεγκτής αναφέρεται στα άτομα του οργανισμού. Η μελέτη [S4] ορίζει τα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου ως την επάρκεια του ελεγκτή, τη στάση του ελεγκτή και το επίπεδο συνεργασίας με τον ελεγκτή. Αυτά τα χαρακτηριστικά σχετίζονται επίσης με την ικανότητα των ελεγχόμενων να επιτύχουν τους στόχους τους και να επηρεάσουν την αποτελεσματικότητα του ελέγχου. Η μελέτη των Mihret & Yismaw (2007) χρησιμοποιεί έρευνες με ερωτήσεις σχετικά με το επίπεδο συνεργασίας των ελεγχόμενων με τους ελεγκτές, το επίπεδο των παρεχόμενων εσωτερικών ελεγκτών και τη δυνατότητα καταγραφής των δεδομένων.

IAEF8. Ανεξαρτησία Εσωτερικού Ελέγχου

Η ανεξαρτησία του Εσωτερικού Ελέγχου θεωρείται βασικός παράγοντας για την αποτελεσματικότητα του (Alzeban & Gwilliam, 2014). Σε αυτό το πλαίσιο, η ανεξαρτησία ορίζεται ως «η ελευθερία από συνθήκες που απειλούν την ικανότητα της δραστηριότητας Εσωτερικού Ελέγχου να εκτελεί πρακτικές με αμερόληπτο τρόπο». Για να επιτρέψει στον εσωτερικό ελεγκτή να διεξάγει ανεξάρτητα τον Εσωτερικό Έλεγχο, θα πρέπει να υπάρχουν εργαλεία προστασίας στο τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου (D'Onza et al., 2015). Η μελέτη των D'Onza et al. (2015) αποκαλύπτει ότι το έγγραφο αναφοράς που περιέχει το ρόλο του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου στον οργανισμό, τα δικαιώματά του για πρόσβαση σε άτομα, αρχεία και περιουσιακά στοιχεία και το έγγραφο που καθορίζει το πεδίο του εσωτερικού ελέγχου είναι ευεργετικά για να διασφαλιστεί η ανεξαρτησία του Εσωτερικού Ελέγχου. Η σχετική βιβλιογραφία συμφωνεί ότι η έλλειψη ανεξαρτησίας αποτελεί εμπόδιο στην ικανοποιητική απόδοση του Εσωτερικού Ελέγχου (Alzeban & Gwilliam, 2014).

IAEF9. Αντικειμενικότητα Εσωτερικού Ελέγχου

Η αντικειμενικότητα ορίζεται ως «μια αμερόληπτη νοητική στάση που επιτρέπει στους εσωτερικούς ελεγκτές να εκτελούν τα καθήκοντά τους με τέτοιο τρόπο ώστε να πιστεύουν στο προϊόν εργασίας τους και ότι δεν γίνονται ποιοτικοί συμβιβασμοί» (Dejnaronk et al., 2016). Μαζί με την ανεξαρτησία του Εσωτερικού Ελέγχου, η αντικειμενικότητα θεωρείται ως ένας από τους βασικούς παράγοντες για την αποτελεσματικότητα του (Alzeban & Gwilliam, 2014). Η αντικειμενικότητα απαιτεί από τους εσωτερικούς ελεγκτές να κρίνουν με βάση τα αποδεικτικά στοιχεία που αποκτήθηκαν κατά τις ελεγκτικές δραστηριότητες (Dejnaronk et al., 2016). Παρά τις επικρίσεις για το υψηλό επίπεδο υποκειμενικότητας που εμπλέκεται στη μέτρηση αυτού του παράγοντα, η σχετική βιβλιογραφία χρησιμοποιεί συχνά ερωτηματολόγια με κλίμακες Likert για να ελέγξει το επίπεδο αντικειμενικότητας του Εσωτερικού Ελέγχου.

IAEF10. Διεξαγωγή συμβουλευτικών διεργασιών διαχείρισης κινδύνων

Τα τελευταία χρόνια, η αντίληψη του Εσωτερικού Ελέγχου άλλαξε από την παραδοσιακή εστίαση στη συμμόρφωση και την παρακολούθηση έναντι ορισμένων προτύπων και κανονιστικών απαιτήσεων σε μια νέα προοπτική που υποστηρίζει την εστίαση και την παροχή συστάσεων για τη βελτίωση της απόδοσης του οργανισμού (Arena & Azzone , 2009). Ο έλεγχος βάσει της εκτίμησης του κινδύνου θεωρείται ως μια νέα προοπτική που βοηθά τους οργανισμούς να κατανοήσουν τους κινδύνους που μπορούν να τους εμποδίσουν στην επίτευξη των στόχων τους (Arena & Azzone, 2009).

Με την κατανόηση του προφίλ κινδύνου του, ο οργανισμός μπορεί να ορίσει ορισμένους ελέγχους για τη διαχείριση τους και τελικά να βελτιώσει τα αποτελέσματά του σε αυτόν τον τομέα. Αυτό καθιστά επίσης τη διαχείριση κινδύνου ζωτικής σημασίας για την αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου . Οι Erasmus & Coetzee (2018) υποστηρίζουν έναν πρόσθετο ρόλο για τους εσωτερικούς ελεγκτές, στο να παρέχουν συμβουλευτικές υπηρεσίες για να βοηθήσουν τους οργανισμούς να βελτιώσουν τις διαδικασίες τους και να καθιερώσουν βέλτιστες πρακτικές. Ωστόσο, υπάρχουν επίσης κριτικές εναντίον αυτής της άποψης, που υποστηρίζουν ότι τέτοιες συμβουλευτικές υπηρεσίες μπορούν ενδεχομένως να επηρεάσουν τη νομιμότητα του Εσωτερικού Ελέγχου (Lenz & Hahn, 2015).

IAEF11. Εξωτερική ανάθεση Εσωτερικού Ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να οργανωθεί εντός του οργανισμού, να ανατεθεί σε τρίτους ή να λάβει χώρα ως συνδυασμός και των δύο αυτών δυνατοτήτων. Οι Dellai et al. (2016) απαριθμούν πολλά πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της εξωτερικής ανάθεσης Εσωτερικού Ελέγχου. Ενώ οι εσωτερικά οργανωμένες διαδικασίες Εσωτερικού Ελέγχου μπορούν να διευκολύνουν τους εργαζόμενους του οργανισμού να αποκτούν δεξιότητες και γνώσεις στον τομέα που ελέγχεται, οι εξωτερικοί συνεργάτες θεωρούνται ότι αυξάνουν το επίπεδο αντικειμενικότητας του ελέγχου.

Θεωρείται ότι το κόστος των εσωτερικών διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου είναι συχνά υψηλότερο, κυρίως λόγω του κόστους που απαιτείται για την πρόσληψη και την εκπαίδευση της ομάδας ελέγχου. Από την άλλη πλευρά, σε εξωτερικούς συνεργάτες, υπάρχει μεγαλύτερη πιθανότητα οι ελεγκτές να μην έχουν κρίσιμες γνώσεις σχετικά με τον επιχειρηματικό τομέα και την κουλτούρα της εταιρείας, γεγονός το οποίο, με τη σειρά του, μπορεί να τους εμποδίσει να ανακαλύψουν κρίσιμα ζητήματα και να εντοπίσουν πιθανές βελτιώσεις. Η μελέτη των Soh et al. (2011) παρουσιάζει τα αποτελέσματα των συνεντεύξεων με τα ενδιαφερόμενα μέρη του Εσωτερικού Ελέγχου, ενώ η μελέτη των Dellai et al. (2016) χρησιμοποιεί στοιχεία ερωτηματολογίου για να συλλάβει την επιρροή των εξωτερικών συνεργατών στην ποιότητα του Εσωτερικού Ελέγχου.

IAEF12. Ποιότητα της ελεγκτικής εργασίας

Η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου αναφέρεται στο πώς οι εσωτερικοί ελεγκτές διεξάγουν τις δραστηριότητές τους και αξιολογούν τις διαδικασίες σύμφωνα με το πρότυπο που εφαρμόζουν (Cohen & Sayag, 2010). Η ποιότητα της ελεγκτικής εργασίας αναφέρεται επίσης στον «σχεδιασμό και την επίβλεψη, την επιτόπια εργασία, την καταγραφή, την αναφορά, τα ευρήματα, τις συστάσεις και τις δραστηριότητες παρακολούθησης του εσωτερικού ελέγχου». Ο εσωτερικός έλεγχος της ανάπτυξης πρέπει να αναπτύξει και να βελτιώσει ένα πρόγραμμα διασφάλισης ποιότητας που καλύπτει όλες τις πτυχές της δραστηριότητας Εσωτερικού Ελέγχου (IIA, 2017).

Οι Cohen & Sayag (2010) ερμηνεύουν την ποιότητα του ελεγκτικού έργου ως τη συμμόρφωση με τα πρότυπα εσωτερικού ελέγχου. Ωστόσο, αυτοί οι δύο παράγοντες διακρίνονται σε μερικές περιπτώσεις, καθώς δεν θεωρείται πάντα ότι η ποιότητα της ελεγκτικής εργασίας και η συμμόρφωση με τους τυπικούς παράγοντες Εσωτερικού Ελέγχου είναι το ίδιο ακριβώς πράγμα. Οι Al-Twaijry et al. (2003) χρησιμοποιούν τον όρο της απόδοσης του Εσωτερικού Ελέγχου για να αναφερθούν στην ποιότητα του ελεγκτικού έργου.

IAEF13. Στυλ Ηγεσίας του Διευθύνοντος Συμβούλου

Ένας από τους βασικούς παράγοντες επιτυχίας πρόσθεσης αξίας του Εσωτερικού Ελέγχου είναι ο τρόπος με τον οποίο τον διαχειρίζεται ο εκτελεστικός διευθυντής της εταιρίας (D'Onza et al., 2015) Η σχετική βιβλιογραφία θεωρεί την ικανότητα ηγεσίας ως την πιο σημαντική ικανότητα που πρέπει να διαθέτει ένας εκτελεστικός διευθυντής. Επίσης, υποστηρίζεται η σημασία της ποιότητας της στον καθορισμό και την καθοδήγηση της διαδικασίας του Εσωτερικού Ελέγχου, καθώς και στην επίδραση του στυλ ηγεσίας του εκτελεστικού διευθυντή στην αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου.

Η ηγεσία συχνά εννοείται ως μια επιλογή από ένα στυλ ηγεσίας μεταξύ του μετασχηματιστικού, του συναλλακτικού και παθητικού / laissez-faire στυλ (Bass, 1999). Οι ηγέτες που υιοθετούν το συναλλακτικό στυλ ηγεσίας ασκούν ενδεχόμενη ενίσχυση των υπαλλήλων τους και τους ανταμείβουν για την εκπλήρωση των προσδοκιών τους, ενώ οι ηγέτες με μετασχηματιστικό στυλ ηγεσίας εμπνέουν και ενθαρρύνουν πνευματικά τους υπαλλήλους, ώστε αυτοί να εργάζονται για το συλλογικό καλό πέρα από τα ενδιαφέροντά τους, ενώ η παθητικού στυλ ηγεσία νοείται ως μη- ηγεσία (Bass, 1999).

Η εμπειρική μελέτη των Dal Mas & Barac (2018) επιβεβαιώνει ότι το στυλ ηγεσίας του εκτελεστικού διευθυντή επηρεάζει σημαντικά την αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου. Ωστόσο, δείχνει επίσης ότι η προαναφερθείσα παραδοσιακή αντίληψη της ηγεσίας μπορεί να μην είναι κατάλληλη ή συμβατή με τους ηγέτες των επαγγελματικών ομάδων σε ένα ρυθμισμένο περιβάλλον. Τα αποτελέσματα δείχνουν περιορισμούς της ηγεσίας laissez-faire στην αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου και προτείνουν σε αυτούς τους ηγέτες να γίνουν μετασχηματιστικοί ή συναλλακτικοί, καθώς αυτό έχει σημαντική επίδραση στην αποτελεσματικότητα των λειτουργιών του Εσωτερικού Ελέγχου (Dal Mas & Barac, 2018).

IAEF14. Υποστήριξη διαχείρισης Εσωτερικού Ελέγχου

Παρόλο που οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να έχουν μεγάλο βαθμό ανεξαρτησίας και αυτονομίας, ενδέχεται να έχουν ακόμη περιορισμένη ικανότητα εκτέλεσης των καθηκόντων τους εντός ενός οργανισμού (Alzeban & Gwilliam, 2014). Ως εκ τούτου, η διοικητική υποστήριξη καθίσταται κρίσιμη για τη διευκόλυνση των εσωτερικών ελεγκτών κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους. Παρόμοια με την περίπτωση σε οποιαδήποτε σημαντική επιχείρηση σε έναν οργανισμό, η υποστήριξη και η δέσμευση της ανώτατης διοίκησης για τον εσωτερικό έλεγχο διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο, - ιδιαίτερα στην εφαρμογή των συστάσεων ελέγχου. Ως εκ τούτου, αρκετές μελέτες θεωρούν τη διοικητική υποστήριξη ως σημαντικό παράγοντα που επηρεάζει την αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου. Αυτές οι μελέτες (π.χ. (Dal Mas & Barac, 2018) συνήθως χρησιμοποιούν ένα σύνολο ερωτηματολογίων για να καταγράψουν την αντίληψη των υπαλλήλων σχετικά με το επίπεδο της διαχειριστικής υποστήριξης για τις διαδικασίες Εσωτερικού Ελέγχου.

IAEF15. Αλληλεπίδραση μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου

Υπάρχει εκτενής βιβλιογραφική έρευνα σχετικά με τη θετική επίδραση της αυξημένης αλληλεπίδρασης (με τη μορφή του κοινού σχεδιασμού, της ανταλλαγής πληροφοριών και αναφορών, κ.λπ.) και μεταξύ των εσωτερικών και των εξωτερικών ελεγκτικών δράσεων (Alzeban & Gwilliam, 2014). Επομένως, ορισμένες μελέτες εξέτασαν τη σχέση μεταξύ του επιπέδου αλληλεπίδρασης και της αποτελεσματικότητας του Εσωτερικού Ελέγχου χρησιμοποιώντας στοιχεία ερωτηματολογίου (Alzeban & Gwilliam, 2014).

IAEF16. Συνεργασία με την Επιτροπή Ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος και η επιτροπή ελέγχου είναι δύο διαφορετικά όργανα ελέγχου: ο πρώτος λειτουργεί εντός του οργανισμού, ενώ η επιτροπή ελέγχου συγκροτείται από την μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου για παρακολούθηση και

αξιολόγηση (Arena & Azzone, 2009). Η συνεργασία μεταξύ του πρώτου και της επιτροπής ελέγχου είναι σημαντική γιατί αμφότερα τα μέρη θεωρούνται ότι έχουν αντίκτυπο στην αποτελεσματικότητα των δραστηριοτήτων Ελέγχου μέσω της ανταλλαγής πληροφοριών και δεδομένων (Bednarek, 2018).

IAEF17. Πληροφορίες και επικοινωνία

Ο παράγοντας πληροφόρησης και επικοινωνίας αναφέρεται στον προσδιορισμό, την κατανόηση και την ανταλλαγή πληροφοριών σε κατάλληλη μορφή και χρονοδιάγραμμα για την επίτευξη των στόχων του εσωτερικού Ελέγχου (Karagiorgos et al., 2011). Επιπλέον, οι επικοινωνίες σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο πρέπει να περιλαμβάνουν τους προκαθορισμένους στόχους και το πεδίο εφαρμογής, καθώς και συμπεράσματα, συστάσεις και σχέδια δράσης (ΠΑ, 2017) Η μελέτη των Dejnaronk et al. (2016) θεωρεί ότι η επικοινωνία με τα ενδιαφερόμενα μέρη της ΙΑ (π.χ. επιτροπή ελέγχου, ανώτερα διοικητικά στελέχη, διοικητικό συμβούλιο) πραγματοποιείται τόσο σε προφορική, όσο και σε γραπτή μορφή, συμπεριλαμβανομένης της έκθεσης ελέγχου ως μέρος της ανακοίνωσης στο επίπεδο διαχείρισης (Dejnaronk et al., 2016).

IAEF18. Ύπαρξη διαδικασίας παρακολούθησης

Το ΙΑ performancstandard (ΠΑ, 2017) απαιτεί από τον επικεφαλής ελεγκτή να εφαρμόσει μια διαδικασία για την παρακολούθηση των προηγουμένως εντοπισμένων ελλείψεων εσωτερικού ελέγχου και τη διασφάλιση ότι οι διαχειριστικές ενέργειες έχουν εφαρμοστεί αποτελεσματικά ή ότι η ανώτερη διοίκηση έχει αποδεχθεί τον κίνδυνο να μην προβεί σε καμία ενέργεια. Μελέτες στη βιβλιογραφία υποστηρίζουν τη θετική επίδραση της ύπαρξης μιας διαδικασίας παρακολούθησης της κατάστασης των ευρημάτων του ελέγχου και των συστάσεων για τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου (Mihret & Yismaw, 2007).

IAEF19. Υποστηρικτικό περιβάλλον ελέγχου

Το περιβάλλον στο οποίο η διοίκηση αναγνωρίζει τη σημασία των ελέγχων και των δομών που ελέγχουν την αποτελεσματικότητά τους μπορεί να διευκολύνει την επικοινωνία με άλλους υπαλλήλους, οι οποίοι συχνά αντιλαμβάνονται τον εσωτερικό έλεγχο ως «εταιρική αστυνομία» και να πετύχουν την καλύτερη κατανόηση του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου από τη διοίκηση. Το περιβάλλον ελέγχου αναφέρεται στο σύνολο προτύπων, διαδικασιών και δομών που παρέχουν τη βάση για τη διενέργεια εσωτερικού ελέγχου σε ολόκληρο τον οργανισμό. Αφορά την ακεραιότητα και τις ηθικές αξίες του οργανισμού, τη δομή και τις ευθύνες της διακυβέρνησης, τη διαδικασία προσέλκυσης, ανάπτυξης και διατήρησης των αρμόδιων ατόμων, καθώς και την αυστηρότητα γύρω από τα μέτρα απόδοσης, τα κίνητρα και τις ανταμοιβές που οδηγούν στη λογοδοσία για την απόδοση.

Η μελέτη των Karagiorgos et al. (2011) αναφέρει μια σημαντική σχέση μεταξύ της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου και της συνιστώσας του περιβάλλοντος ελέγχου του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Ομοίως, η μελέτη των Barisic & Tusek (2016) υποστηρίζει τη θετική επίδραση του περιβάλλοντος υποστηρικτικού ελέγχου στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Οι παράγοντες που περιγράφουν το υποστηρικτικό περιβάλλον ελέγχου συχνά λειτουργούν χρησιμοποιώντας δηλώσεις που ορίζονται από το πλαίσιο COSO (COSO, 2013). Αυτές οι δηλώσεις αντιλαμβάνονται την αντίληψη της καταγραφής για τις δηλώσεις που αντιπροσωπεύουν ορισμένες πτυχές του περιβάλλοντος ελέγχου, όπως η ηθική ευαισθητοποίηση και το στυλ διαχείρισης, το επίπεδο συνειδητοποίησης για τη σημασία του ελέγχου και η ύπαρξη διαχείρισης επιχειρηματικού κινδύνου και συναφών δραστηριοτήτων.

IAEF20. Πολιτιστικές Διαστάσεις

Η βιβλιογραφία αναφέρει μια σειρά διαπολιτισμικών μελετών στον έλεγχο, όπου οι πολιτισμικές διαστάσεις - όπως αυτές έγιναν αντιληπτές από τους Hofstede et al. (2010) έχουν χρησιμεύσει ως βάση. Αυτές οι μελέτες συχνά αναφέρουν σημαντικές διαφορές στην πράξη σε σχέση με το πλαίσιο εταιρικής κουλτούρας. Το εμπειρικό έργο του Alzeban (2015) εξετάζει την επίδραση τριών πολιτιστικών διαστάσεων του πλαισίου του Hofstede, δηλαδή την απόσταση ισχύος, την αποφυγή

αβεβαιότητας και τον ατομικισμό, στην ποιότητα των εσωτερικών ελέγχων (Alzeban, 2015). Η απόσταση ισχύος σχετίζεται με το βαθμό στον οποίο τα λιγότερο ισχυρά μέλη των ιδρυμάτων αναμένουν και αποδέχονται ότι η εξουσία κατανέμεται άνισα (Hofstede et al., 2010).

Ένας υψηλότερος βαθμός απόστασης ισχύος δείχνει ότι μια ιεραρχία έχει καθιερωθεί σαφώς στο ίδρυμα. Η αποφυγή της αβεβαιότητας ορίζεται ως η ανοχή της κοινωνίας για ασάφεια, στην οποία οι άνθρωποι αποδέχονται ή αποτρέπουν ένα συμβάν απροσδόκητο, άγνωστο ή μακριά από το status quo τους. Ο ατομικισμός (εναντίον του κollectιβισμού) διερευνά το βαθμό στον οποίο οι άνθρωποι σε μια κοινωνία εντάσσονται σε ομάδες. Οι ατομικιστικές κοινωνίες έχουν χαλαρούς δεσμούς που συχνά συνδέουν μόνο ένα άτομο με την άμεση οικογένειά του (Hofstede et al., 2010).

Στην έρευνα του Alzeban (2015) τα δεδομένα της έρευνας από 67 Διευθύνοντες Συμβούλους Ελεγκτές δείχνουν μια θετική σχέση μεταξύ της μεγαλύτερης απόστασης ισχύος και της αποφυγής αβεβαιότητας και της χαμηλότερης ποιότητας εσωτερικού ελέγχου. Τα αποτελέσματα δείχνουν επίσης μια θετική συσχέτιση μεταξύ ατομικισμού και υψηλότερης ποιότητας εσωτερικού ελέγχου, υποδεικνύοντας ότι ο εσωτερικός έλεγχος βασίζεται σε μεγάλο βαθμό στα επιτεύγματα των μεμονωμένων εσωτερικών ελεγκτών που σχετίζονται με τη διαδικασία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.

Η ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζεται το θεωρητικό πλαίσιο της μελέτης περίπτωσης, που αποτελεί την ερευνητική μεθοδολογία που επιλέχτηκε προκειμένου να απαντηθούντα ερευνητικά ερωτήματα που τέθηκαν. Στο δεύτερο τμήμα του κεφαλαίου εξάλλου, λαμβάνει χώρα μια σύντομη περιγραφή της εταιρίας που επιλέχτηκε για την μελέτη της, ήτοι τα Ελληνικά Πετρέλαια.

5.1. Θεωρητικό πλαίσιο

Η έρευνα που στηρίζεται στην μελέτη περίπτωσης επιστημονικά διερευνά ένα πραγματικό φαινόμενο σε βάθος και εντός του πλαισίου του περιβάλλοντός του. Μια τέτοια περίπτωση μπορεί να είναι ένα άτομο, μια ομάδα, ένας οργανισμός, ένα γεγονός, ένα πρόβλημα ή μια ανωμαλία (Yin 2014). Σε αντίθεση με τα πειράματα, οι συνθήκες δεν είναι οριοθετημένες και ελεγχόμενες, αλλά αποτελούν μέρος της έρευνας. Τυπικό για έρευνα περιπτώσεων είναι η μη τυχαία δειγματοληψία, καθώς θεωρείται ότι δεν υπάρχει δείγμα που να αντιπροσωπεύει τελείως έναν πληθυσμό.

Σε αντίθεση με την ποσοτική λογική, η περίπτωση επιλέγεται, επειδή η υπόθεση είναι ενδιαφέρουσα, ή επιλέγεται για θεωρητικούς λόγους. Για αναλύσεις μεταξύ περιπτώσεων και διαφορών περιπτώσεων, η έμφαση στη συλλογή δεδομένων δίνεται σε συνεντεύξεις, αρχεία και παρατήρηση. Οι ερευνητές περιπτωσιολογικών μελετών συνήθως εφαρμόζουν την μέθοδο τριγωνοποίησης των δεδομένων ως μέρος της στρατηγικής συλλογής δεδομένων τους, με αποτέλεσμα μια λεπτομερή περιγραφή της μελέτης περίπτωσης.

Τα πιθανά πλεονεκτήματα μιας μεμονωμένης μελέτης περίπτωσης φαίνονται στη λεπτομερή περιγραφή και ανάλυση για να αποκτήσουν καλύτερη κατανόηση του

"πώς" και του "γιατί" συμβαίνουν τα πράγματα. Στην έρευνα μιας μελέτης περίπτωσης, η ευκαιρία να ανοίξει ένα «μαύρο κουτί» προκύπτει εξετάζοντας τις βαθύτερες αιτίες του φαινομένου. Τα δεδομένα των περιπτώσεων μπορούν να οδηγήσουν στον προσδιορισμό των προτύπων και των σχέσεων, στη δημιουργία, την επέκταση ή τη δοκιμή μιας θεωρίας (Gommatal. 2000).

Τα πιθανά πλεονεκτήματα της έρευνας πολλαπλών περιπτώσιολογικών μελετών εμφανίζονται στην ανάλυση μεταξύ περιπτώσεων. Μια συστηματική σύγκριση στην ανάλυση μεταξύ περιπτώσεων αποκαλύπτει ομοιότητες και διαφορές και το πώς αυτές επηρεάζουν τα ευρήματα. Κάθε περίπτωση αναλύεται από μόνη της για να συγκρίνει τους μηχανισμούς που εντοπίστηκαν, οδηγώντας σε θεωρητικά συμπεράσματα. Ως αποτέλεσμα, η έρευνα περιπτώσιολογικής μελέτης έχει διαφορετικούς στόχους όσον αφορά τη συμβολή στη θεωρία. Από τη μία πλευρά, η έρευνα μελετών περιπτώσεων έχει τη δύναμή της στη δημιουργία θεωρίας με την επέκταση δομών και σχέσεων σε ξεχωριστές ρυθμίσεις (π.χ. σε μεμονωμένες μελέτες περίπτωσης) Από την άλλη πλευρά, η έρευνα περιπτώσιολογικής μελέτης είναι ένα μέσο για την προώθηση των θεωριών συγκρίνοντας ομοιότητες και διαφορές μεταξύ των περιπτώσεων (π.χ., σε πολλαπλές μελέτες περιπτώσεων).

5.2. Η εταιρία «Ελληνικά Πετρέλαια»

Στην συγκεκριμένη υπό μελέτη περίπτωση, επιλέχθηκε μια εμβληματική εταιρία στην ελληνική οικονομία, η «Ελληνικά Πετρέλαια», η οποία σύμφωνα με τα στοιχεία που δημοσιεύονται στον Ετήσιο Απολογισμό της για το 2019, είχε κερδοφορία που ξεπερνούσε το μισό δισεκατομμύριο ευρώ και απέδωσε στους μετόχους της παραπάνω από 153 εκατομμύρια ευρώ. Αξίζει να σημειωθεί ότι η αξία των στοιχείων του ενεργητικού της για το 2019 ξεπέρασε τα 7 δισεκατομμύρια ευρώ και ο κύκλος εργασιών της ήταν οριακά χαμηλότερος των 9 δισεκατομμυρίων ευρώ.

Μια τέτοια εταιρία είναι αυτονόητο ότι (θα πρέπει να) διαθέτει έναν ισχυρό μηχανισμό εσωτερικού ελέγχου με συγκεκριμένες διαδικασίες, γεγονός που αποτέλεσε την βασική αιτία για την επιλογή της εν λόγω εταιρίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6.

Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΠΕΤΡΕΛΑΙΑ».

Στο παρόν κεφάλαιο λαμβάνει χώρα η αναλυτική παρουσίαση εγγράφων και στοιχείων της εταιρίας Ελληνικά Πετρέλαια, τα οποία συλλέχτηκαν από τον επίσημο διαδικτυακό τόπο της εταιρίας και που αναφέρονταν στις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου που ακολουθεί και εφαρμόζει η εταιρία τα τελευταία χρόνια.

6.1. Ο κανονισμός λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου

Ο κανονισμός λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου της εταιρίας «Ελληνικά Πετρέλαια» είναι αναρτημένος στον επίσημο διαδικτυακό τόπο της εταιρίας και έτσι, κατέστη δυνατή η μελέτη του και η αναφορά των σημαντικότερων, κατά την άποψη του γράφοντος, στοιχείων του (<https://www.helpe.gr/investor-relations/corporate-governance/internal-audit/>).

Αρχικά, θα πρέπει να σημειωθεί ότι ο Κανονισμός αποτελεί ένα σχετικά ογκώδες κείμενο 61 σελίδων, ο οποίος είναι διαρθρωμένος σε πέντε διαφορετικά κεφάλαια.

Στο πρώτο κεφάλαιο, το οποίο αποτελείται από τρία άρθρα, αναφέρεται στις κεντρικές αρχές του Εσωτερικού Ελέγχου και περιλαμβάνει την Αποστολή και τις Αρχές Λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου, καθώς και τους τρόπους και τις εγγυήσεις με τις οποίες η εταιρία συμμορφώνεται με το ισχύον Κανονιστικό και Νομοθετικό πλαίσιο για τον εσωτερικό Έλεγχο. Ο πίνακας που ακολουθεί

παρουσιάζει αναλυτικά τα άρθρα του πρώτου κεφαλαίου του Κανονισμού της εταιρίας.

Πίνακας 1. Τα άρθρα του 1^{ου} κεφαλαίου «Αρχές Εσωτερικού Ελέγχου» του Εσωτερικού Κανονισμού της εταιρίας «Ελληνικά Πετρέλαια»

Αριθμός άρθρου	Τίτλος
Άρθρο 1	ΑΠΟΣΤΟΛΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ
Άρθρο 2	ΑΡΧΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ
Άρθρο 3	ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗ ΜΕ ΚΑΝΟΝΙΣΤΙΚΟ ΚΑΙ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Πηγή: Ελληνικά Πετρέλαια, 2018

Αναφορικά με την αποστολή του εσωτερικού ελέγχου, αυτή είναι πλήρως εναρμονισμένη με τα όσα παρουσιάστηκαν στο θεωρητικό τμήμα της εργασίας, σε σχέση με την επίτευξη των στόχων του οργανισμού και την αποτελεσματική λειτουργία των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας, ενώ παράλληλα, υπογραμμίζεται και η ανεξαρτησία του τμήματος στον τρόπο και τις απαιτήσεις λειτουργίας του. Εξάλλου, στο άρθρο 3 υπάρχει διαβεβαίωση για την συμμόρφωση της εταιρίας στους κανόνες και τα πρότυπα του Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA), αλλά στα Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου. Παράλληλα, τονίζεται η υποχρέωση της εταιρίας να ακολουθεί το ισχύον ελληνικό ρυθμιστικό πλαίσιο, όπως αυτό εκφράζεται από τους νόμους 3016/2002 και 3873/2010 και την απόφαση της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς της 14.11.2000.

Το δεύτερο κεφάλαιο του Κανονισμού της εταιρίας έχει τίτλο «Οργάνωση Γενικής Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου Ομίλου» και αποτελείται από επτά κεφάλαια, οι τίτλοι των οποίων παρουσιάζονται στον πίνακα που ακολουθεί.

Πίνακας 2. Τα άρθρα του 2^{ου} κεφαλαίου «Οργάνωση Γενικής Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου Ομίλου» του Εσωτερικού Κανονισμού της εταιρίας «Ελληνικά Πετρέλαια»

Αριθμός άρθρου	Τίτλος
Άρθρο 4	ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΟΜΙΛΟΥ
Άρθρο 5	ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ
Άρθρο 6	ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ ΚΑΙ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΤΗΤΑ
Άρθρο 7	ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΕΠΑΡΚΕΙΑ
Άρθρο 8	ΔΕΟΥΣΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ
Άρθρο 9	ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ ΓΕΝΙΚΟΥ ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ & ΔΙΕΥΘΥΝΤΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΟΜΙΛΟΥ
Άρθρο 10	ΕΥΘΥΝΕΣ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΚΤΙΜΗΣΗ, ΠΡΟΛΗΨΗ ΚΑΙ ΕΝΤΟΠΙΣΜΟ ΚΙΝΔΥΝΟΥ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΗΣ ΒΛΑΒΗΣ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ ΕΛΠΕ

Πηγή: Ελληνικά Πετρέλαια, 2018

Από την μελέτη των άρθρων αυτών προκύπτει ότι η εταιρία διαθέτει δυο είδη αναφοράς του εσωτερικού ελέγχου. Η πρώτη αναφέρεται ως λειτουργική αναφορά και η δεύτερη ως διοικητική αναφορά. Τα επόμενα άρθρα τονίζουν και σκιαγραφούν τις συνθήκες με τις οποίες διασφαλίζεται η χρηστή λειτουργία και η ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών, ενώ ειδική αναφορά γίνεται στην επαγγελματική επάρκεια, στην οποία, γίνεται αναφορά και στην συνέχεια του παρόντος κεφαλαίου. Τέλος, στο δέκατο άρθρο του κανονισμού διαχωρίζονται οι τρεις διευθυντικές θέσεις του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, οι οποίες είναι οι εξής:

- ✓ Ανώτερος διευθυντής Διοικητικού/ Οικονομικού εσωτερικού ελέγχου.
- ✓ Διευθυντής Εσωτερικού ελέγχου Βιομηχανικών εγκαταστάσεων και Εφοδιασμού ΕΛΠΕ και
- ✓ Ανώτερος διευθυντής εσωτερικού ελέγχου εγχώριας και Διεθνούς Εμπορίας.

Το τρίτο κεφάλαιο του Κανονισμού της εταιρίας έχει τίτλο «Διενέργεια Εσωτερικού Ελέγχου» και αποτελείται από 12 κεφάλαια, οι τίτλοι των οποίων παρουσιάζονται στον πίνακα που ακολουθεί.

Πίνακας 3. Τα άρθρα του 3^{ου} κεφαλαίου «Οργάνωση Γενικής Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου Ομίλου» του Εσωτερικού Κανονισμού της εταιρίας «Ελληνικά Πετρέλαια»

Αριθμός άρθρου	Τίτλος
Άρθρο 11	ΠΕΔΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ
Άρθρο 12	ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΙΝΔΥΝΩΝ
Άρθρο 13	Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΩΝ ΚΙΝΔΥΝΩΝ
Άρθρο 14	ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ ΕΡΓΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ
Άρθρο 15	ΔΙΑΤΗΡΗΣΗ ΑΡΧΕΙΩΝ
Άρθρο 16	ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ
Άρθρο 17	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗ ΤΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ
Άρθρο 18	ΣΧΕΣΕΙΣ & ΣΥΝΤΟΝΙΣΜΟΣ ΜΕ ΤΟΥΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥΣ ΕΛΕΓΚΤΕΣ
Άρθρο 19	ΥΠΟΒΟΛΗ ΑΝΑΦΟΡΩΝ ΣΤΗΝ ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΕΛΕΓΧΟΥ
Άρθρο 20	ΠΑΡΟΧΗ ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΟΜΙΛΟΥ
Άρθρο 21	ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ
Άρθρο 22	ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΑΝΑΦΟΡΩΝ

Πηγή: Ελληνικά Πετρέλαια, 2018

Από την μελέτη των άρθρων αυτών προκύπτει ότι η εταιρία διενεργεί τριών ειδών εσωτερικούς ελέγχους.

- ✓ Τους οικονομικούς.
- ✓ Τους λειτουργικούς ή διαδικαστικούς και
- ✓ Τους τεχνικούς ελέγχους.

Επιπλέον, στο άρθρο 12 περιγράφονται αναλυτικά τα βήματα για την εκτίμηση των κινδύνων της εταιρίας, ενώ στο επόμενο άρθρο περιλαμβάνονται κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με τις διαδικασίες που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στα καθήκοντα των εσωτερικών ελεγκτών συνολικά και όχι μόνο στο πλαίσιο της εκτίμησης κινδύνων της εταιρίας. Τέλος, στα υπόλοιπα άρθρα του κεφαλαίου υπογραμμίζεται η ανάγκη συνεργασίας εξωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών και καθορίζονται οι τρόποι με τους οποίους θα πρέπει το τμήμα εσωτερικού ελέγχου να παρέχει πληροφόρηση στα ανώτερα διοικητικά στελέχη της εταιρίας σχετικά με τα αποτελέσματα των ελέγχων.

Το τέταρτο κεφάλαιο του Κανονισμού της εταιρίας έχει τίτλο «Διαβεβαίωση και βελτίωση ποιότητας- Αξιολόγηση ελεγκτών» και αποτελείται από τέσσερα κεφάλαια, οι τίτλοι των οποίων παρουσιάζονται στον πίνακα που ακολουθεί.

Πίνακας 4. Τα άρθρα του 4^{ου} κεφαλαίου «Διαβεβαίωση και βελτίωση ποιότητας- Αξιολόγηση ελεγκτών» του Εσωτερικού Κανονισμού της εταιρίας «Ελληνικά Πετρέλαια»

Αριθμός άρθρου	Τίτλος
Άρθρο 23	ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΔΙΑΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΒΕΛΤΙΩΣΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ
Άρθρο 24	ΕΣΩΤΕΡΙΚΕΣ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΕΙΣ
Άρθρο 25	ΕΞΩΤΕΡΙΚΕΣ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΕΙΣ
Άρθρο 26	ΕΠΙΚΑΙΡΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Πηγή: Ελληνικά Πετρέλαια, 2018

Από την μελέτη των άρθρων αυτών προκύπτει ότι η εταιρία έχει προβλέψει ώστε να υπάρχουν σαφείς υποχρεωτικές διαδικασίες αξιολόγησης τόσο στο σύνολο του εσωτερικού ελέγχου, όσο και διαδικασίες αυτό αξιολόγησης των εσωτερικών ελεγκτών της. Αναλυτικότερα, προβλέπονται τόσο η συνεχής εποπτεία των εσωτερικών ελεγκτών από τους υπεύθυνους, όσο και η περιοδική αξιολόγηση του τμήματος από τα ανώτερα διευθυντικά στελέχη. Η περιοδική αυτό-αξιολόγηση

περιλαμβάνει πέντε βήματα και στηρίζεται κατά κανόνα στην συμπλήρωση ενός ερωτηματολογίου από τους εσωτερικούς ελεγκτές και η ανάλυση των συμπερασμάτων του.

Παράλληλα με το ερωτηματολόγιο αυτό βέβαια, συμπληρώνεται και ένα ερωτηματολόγιο ικανοποίησης των εσωτερικών ελεγκτών, ενώ προσδιορίζονται στο άρθρο 25 και οι εξωτερικές αξιολογήσεις που προβλέπονται και οι διαδικασίες αποκάλυψης της πιθανής μη συμμόρφωσης στην επιτροπή ελέγχου του Διοικητικού Συμβουλίου της εταιρίας.

Το πέμπτο και τελευταίο κεφάλαιο του Κανονισμού της εταιρίας έχει τίτλο «Προστασία Δεδομένων και ιδιωτικότητας» και αποτελείται από δυο κεφάλαια, οι τίτλοι των οποίων παρουσιάζονται στον πίνακα που ακολουθεί.

Πίνακας 5. Τα άρθρα του 5^{ου} κεφαλαίου «Διαβεβαίωση και βελτίωση ποιότητας-Αξιολόγηση ελεγκτών» του Εσωτερικού Κανονισμού της εταιρίας «Ελληνικά Πετρέλαια»

Αριθμός άρθρου	Τίτλος
Άρθρο 27	ΠΡΟΣΤΑΣΙΑ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ
Άρθρο 28	ΥΠΕΥΘΥΝΟΣ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑΣ ΙΔΙΩΤΙΚΟΤΗΤΑΣ

Πηγή: Ελληνικά Πετρέλαια, 2018

Στα άρθρα αυτά γίνεται λόγος για την εγγυημένη προστασία των προσωπικών δεδομένων από την εταιρία με βάση συγκεκριμένα πρωτόκολλα που εφαρμόζει, ενώ γίνεται αναφορά στην Δήλωση Εμπιστευτικότητας, την οποία υπογράφουν ανεξαιρέτως όλοι οι εργαζόμενοι και οι συνεργαζόμενοι με την εταιρία. Επίσης, σημειώνεται ότι τα αποτελέσματα και οι εκθέσεις του εσωτερικού ελέγχου ανακοινώνονται μόνο στα ενδιαφερόμενα μέρη και για τον λόγο αυτό, εξάλλου, η παρούσα διπλωματική εργασία περιορίζεται στην ανάλυση των ευρύτερα δημοσιοποιημένων στοιχείων, όπως ο Κανονισμός Εσωτερικού Ελέγχου που αναλύεται στο παρόν κεφάλαιο. Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι στην εταιρία υπάρχει

Υπεύθυνος Προστασίας Ιδιωτικότητας, ο οποίος ασχολείται με όλα αυτά τα συναφή θέματα.

6.2. «Όραμα/ Στρατηγική/ Αρχές» του Εσωτερικού Ελέγχου

Ένα εξίσου σημαντικό έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου του ομίλου «Ελληνικά Πετρέλαια» είναι το έγγραφο με τίτλο «Όραμα/ Στρατηγική/ Αρχές» το οποίο έχει δημοσιοποιηθεί και αυτό, όπως ο Κανονισμός που αναλύθηκε στο προηγούμενο τμήμα του παρόντος κεφαλαίου, τον Νοέμβριο του 2018. Στην παράγραφο αυτή γίνεται συνοπτική αναφορά στα επιμέρους τμήματα του εγγράφου αυτού ενώ στην συνέχεια, αναλύονται κάποια θέματα περισσότερο διεξοδικά.

Αρχικά, ο πίνακας που ακολουθεί παρουσιάζει την δομή του εγγράφου αυτού.

Πίνακας 6. Η δομή του εγγράφου «Όραμα/ Στρατηγική/ Αρχές» της εταιρίας «Ελληνικά Πετρέλαια»

A/A	Τίτλος
1	Όραμα
2	Αποστολή
3	Δεσμεύσεις
4	Αρχές
5	Κανονιστικό Πλαίσιο Λειτουργίας
6	Παράγοντες για Εξαιρετική Απόδοση (Key Success Factors)
7	Στρατηγική
8	Στρατηγικοί Στόχοι
9	Ανάλυση SWOT
10	Επικοινωνία
α	Στόχοι Επικοινωνίας
β	Πίνακας Λειτουργικής Επικοινωνίας
11	Διαρκής Εκπαίδευση

α	Προγραμματισμός Εκπαίδευσης
β	Συνδρομές σε Έντυπα ή Ηλεκτρονικά Μέσα Ενημέρωσης, Βιβλία & Κώδικες
γ	Συνδρομές σε Επαγγελματικές Οργανώσεις & Συλλόγους
δ	Εκπαίδευση σε Θέματα Ασφαλείας
ε	Πίνακας Δεξιοτήτων
12	Επίλογος

Πηγή: Ελληνικά Πετρέλαια, 2018

Στον πρόλογο του εν λόγω εγγράφου σκιαγραφούνται οι στόχοι του Εσωτερικού Ελέγχου της εταιρίας και δηλώνεται η πρόθεση των συγγραφέων των καταθέσουν τις βασικές τομές του Στρατηγικού Πλάνου του Εσωτερικού Ελέγχου της εταιρίας. Το όραμα του τμήματος εσωτερικού ελέγχου αναφέρεται στο αντίστοιχο κεφάλαιο και δηλώνεται ότι είναι:

«Να αποτελεί μια υψηλής ποιότητας και προστιθέμενης αξίας Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου, η οποία ενσωματώνει τα χαρακτηριστικά των κορυφαίων αντίστοιχων Μονάδων σε διεθνές επίπεδο, αναλαμβάνοντας τον ρόλο του αξιόπιστου Εσωτερικού Συμβούλου του Διοικητικού Συμβουλίου και της Διοίκησης σε θέματα ελέγχου, διαχείρισης κινδύνων και εμπέδωσης ελεγκτικής κουλτούρας στο πλαίσιο της Εταιρικής Διακυβέρνησης, με τελικό σκοπό την επίτευξη των στρατηγικών στόχων του Ομίλου».

Λόγω της σημαντικότητας τόσο του οράματος, όσο και της αποστολής, τόσο το πρώτο, όσο και η τελευταία, παρατίθενται αυτούσια:

«Να παρέχει ανεξάρτητη και αντικειμενική αξιολόγηση των στρατηγικών, οικονομικών, επιχειρησιακών και ρυθμιστικών κινδύνων καθώς και διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα επί της επάρκειας και αποτελεσματικότητας των δικλίδων ασφαλείας προς το Διοικητικό Συμβούλιο και την Διοίκηση ώστε να προλαμβάνονται και να περιορίζονται οι κίνδυνοι και να βελτιώνεται η ποιότητα των διαδικασιών με στόχο την ενδυνάμωση της επιχειρησιακής αποτελεσματικότητας, την επίτευξη των στρατηγικών στόχων και την βιώσιμη ανάπτυξη του Ομίλου».

Σημειώνεται ότι η αποστολή του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου της εταιρίας είναι πλήρως εναρμονισμένη με τις απαιτήσεις και τις προδιαγραφές των ΠΑ όπως αυτές παρουσιάστηκαν στο βιβλιογραφικό τμήμα της παρούσας διπλωματικής εργασίας.

Στην συνέχεια, παρατίθενται αναλυτικά οι δεσμεύσεις, τα κριτήρια και οι Αρχές που διέπουν την λειτουργία της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου της εταιρίας, ενώ στην παράγραφο 5 αναφέρεται το Κανονιστικό Πλαίσιο Λειτουργίας, το οποίο αναφέρθηκε και στον Κανονισμό που αναλύθηκε στο προηγούμενο τμήμα του παρόντος κεφαλαίου, με την προσθήκη του Κανονισμού 2016/679 της Ευρωπαϊκής Επιτροπής που αναφέρεται στην ιδιωτικότητα των φυσικών προσώπων και του Κώδικα Εταιρικής Διακυβέρνησης του Συνδέσμου Ελληνικών Βιομηχανιών.

Επίσης, αναφέρεται ρητά η Στρατηγική του Εσωτερικού Ελέγχου της εταιρίας, η οποία είναι:

«Η συνεχής ποιοτική και ποσοτική ανάπτυξή της, ώστε να συγκαταλέγεται μεταξύ των κορυφαίων Ομάδων Εσωτερικού Ελέγχου σε διεθνές επίπεδο, αντάξια του ρόλου που της έχει ανατεθεί, επαρκής για το μέγεθος και την πολυμορφία του Ομίλου, συνεισφέροντας ευρύτερα στην προώθηση της ελεγκτικής λειτουργίας».

Στην συνέχεια, δίνεται ιδιαίτερη έμφαση στα θέματα της επικοινωνίας και της εκπαίδευσης των εσωτερικών λογιστών της εταιρίας.

6.3 Το θέμα της επικοινωνίας στην Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου της εταιρίας.

Το θέμα της επικοινωνίας είναι ιδιαίτερα σημαντικό για την εταιρία και δίνεται έμφαση τόσο στην επικοινωνία μέσα στον όμιλο, όσο και στην εξωτερική επικοινωνία με τα άτομα εκτός ομίλου. Σημειώνεται ότι σε όλες τις θυγατρικές εταιρίες του ομίλου λειτουργούν Επιτροπές Ελέγχων, αλλά και μονάδες εσωτερικού ελέγχου, οι οποίες είναι σε πλήρη σύνδεση με τις αντίστοιχες δομές της μητρικής εταιρίας. Επιπλέον, εκτός ομίλου, η επικοινωνία γίνεται τόσο με τους εξωτερικούς

ελεγκτές και τους εξωτερικούς συμβούλους, όσο και με το Ελληνικό και το Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών. Ένας από τους βασικότερους, εξάλλου, στόχους της επικοινωνίας του Εσωτερικού Ελέγχου της εταιρίας είναι η συμμετοχή στο πρόγραμμα EDGE και η περαιτέρω προώθηση των δράσεων του τμήματος στο θέμα της Αξιολόγησης Κινδύνων.

Τέλος, στον πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζεται συνοπτικά ο τρόπος με τον οποίο λαμβάνει χώρα η λειτουργική επικοινωνία μέσα στην εταιρία «Ελληνικά Πετρέλαια» και συγκεκριμένα, στον τομέα του Εσωτερικού Ελέγχου. Όπως φαίνεται στον πίνακα αυτόν, το θέμα του κανονισμού και της δημοσίευσης σχετικών εγχειριδίων γίνεται κυρίως μέσω Διαβούλευσης μεταξύ της Επιτροπής Ελέγχου του Διοικητικού Συμβουλίου, της ανώτερης διοίκησης και των διευθύνσεων 1^{ης}, 2^{ης} και 4^{ης} γραμμής άμυνας.

Στο θέμα της εκτίμησης και της αξιολόγησης των κινδύνων, από ότι προκύπτει από τα στοιχεία του πίνακα αυτού, αυτή προκύπτει κυρίως μέσα από την χρήση ερωτηματολογίων και συνεντεύξεων μεταξύ της επιτροπής ελέγχου και των τριών γραμμών άμυνας.

Από την άλλη πλευρά, τόσο η παρακολούθηση, όσο και η ενημέρωση γίνεται ανά τρίμηνο, ανάμεσα στην επιτροπή και τις αρμόδιες διευθύνσεις, ενώ για τα σημαντικά θέματα του ελέγχου, αυτά γίνονται γνωστά κυρίως για τα σημαντικά ευρήματα πριν από την έκδοση της εκάστοτε έκθεσης ελέγχου ανάμεσα σε όλες τις διευθύνσεις, εκτός από την τέταρτη γραμμή άμυνας, στην οποία τα ευρήματα κοινοποιούνται μόνο για λόγους πληροφόρησης. Τέλος, οι διάφορες συμβουλευτικές υπηρεσίες γίνονται με βάση διαβούλευση ανάμεσα στις διευθύνσεις και την Επιτροπή Ελέγχου του Διοικητικού Συμβουλίου.

Πίνακας 7. Πίνακας Λειτουργικής Επικοινωνίας της Ελληνικά Πετρέλαια

	Συνεργασία με
--	---------------

Θέμα	Επιτροπή Ελέγχου του Διοικητικού Συμβουλίου	Διοίκηση	Διευθύνσεις - 1η γραμμή άμυνας	Διευθύνσεις διαχείρισης κινδύνων και συμμόρφωσης - 2η γραμμή άμυνας	Εξωτερικοί Ελεγκτές- 4η γραμμή άμυνας
Κανονισμός, Εγχειρίδια	Διαβούλευση, έγκριση	Διαβούλευση		Συντονισμός	Διαβούλευση
Εκτίμηση - αξιολόγηση κινδύνων	Έναρξη	Συνεντεύξεις, ερωτηματολόγια	Συνεντεύξεις	Συντονισμός	Συμβουλευτική
Ετήσιο Πλάνο Ελέγχου	Εύρος, έγκριση αρχικού πλάνου και τυχόν τροποποιήσεων & προϋπολογισμού	Ενημέρωση	Έγκαιρη πληροφόρηση	Επισκόπηση	Συντονισμός
Έλεγχοι			Σκοπός και εύρος ελέγχου, αρχική και τελική συνάντηση κατ' ελάχιστο ν		
Επικοινωνία για σημαντικά θέματα ελέγχων	Ενημέρωση για σημαντικά ευρήματα πριν την έκθεση ελέγχου	Ενημέρωση για σημαντικά ευρήματα πριν την έκθεση ελέγχου	Ενημέρωση για σημαντικά ευρήματα πριν την έκθεση	Ενημέρωση για σημαντικά ευρήματα πριν την έκθεση	Πληροφόρηση

			ελέγχου	ελέγχου	
Εκθέσεις Ελέγχων	Διαβούλευση, έγκριση εκθέσεων ελέγχου	Ενημέρωση	Αποστολή εκθέσεων ελέγχου που αντιστοιχούν στις Διευθύνσεις	Ενημέρωση εφόσον θεωρείται σκόπιμο	Πληροφόρηση κατά περίπτωση
Τριμηνιαίες Αναφορές Ελέγχων	Πλήρης αναφορά	Πλήρης αναφορά	Αποσπάσματα κατά περίπτωση	Αποσπάσματα κατά περίπτωση	
Παρακολούθηση (follow-up)	Τριμηνιαίες (σημαντικά ευρήματα) & εξαμηνιαίες αναφορές	Τριμηνιαίες (σημαντικά ευρήματα) & εξαμηνιαίες αναφορές	Αποσπάσματα κατά περίπτωση	Αποσπάσματα κατά περίπτωση	Πληροφόρηση κατά περίπτωση
Συμβουλευτικές υπηρεσίες	Διαβούλευση, έγκριση	Διαβούλευση	Διαβούλευση	Συντονισμός	

Πηγή: Ελληνικά Πετρέλαια, 2018

6.4 Το θέμα της εκπαίδευσης στην Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου της εταιρίας.

Όπως σημειώθηκε και προηγουμένως, η εταιρία διενεργεί ελέγχους σε τρία διαφορετικά πεδία, ήτοι στους οικονομικούς και διοικητικούς ελέγχους, στους τεχνικούς ελέγχους και στους ελέγχους στα Πληροφοριακά Συστήματα της εταιρίας. Ως εκ τούτου, η διαρκής εκπαίδευση των εσωτερικών ελεγκτών είναι

προσανατολισμένη σε αυτές τις κατευθύνσεις και με αυτήν την έννοια, ο επόμενος πίνακας παρουσιάζει αναλυτικά τα στοιχεία που θα πρέπει να διαθέτουν οι εσωτερικοί ελεγκτές της εταιρίας ανάλογα με τον τομέα που είναι προσανατολισμένοι. Αξίζει επιπλέον να σημειωθεί ότι το πρόγραμμα διαρκούς επιμόρφωσης της εταιρίας καταρτίζεται με βάση τα διεθνή πρότυπα Ελεγκτικής (IPPF: Std 1210-Proficiency, Std 1220-Due Professional Care, & Std 1230-Continuing Professional Development)

Ειδικά το Std 1210-Proficiency αναφέρει ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να διαθέτουν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και άλλες ικανότητες που απαιτούνται για την εκτέλεση των ατομικών τους ευθυνών. Η δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου πρέπει συλλογικά να κατέχει ή να αποκτήσει τις γνώσεις, τις δεξιότητες και άλλες ικανότητες που απαιτούνται για την εκτέλεση των ευθυνών της. Η επάρκεια δηλαδή, είναι ένας συλλογικός όρος που αναφέρεται στις γνώσεις, τις δεξιότητες και άλλες ικανότητες που απαιτούνται από τους εσωτερικούς ελεγκτές για την αποτελεσματική εκτέλεση των επαγγελματικών τους ευθύνες. Περιλαμβάνει την εξέταση των τρεχουσών δραστηριοτήτων, των τάσεων και των αναδυόμενων θεμάτων, ώστε να καταστεί δυνατή η παροχή σχετικών συμβουλών και συστάσεων. Οι εσωτερικοί ελεγκτές ενθαρρύνονται να αποδείξουν την επάρκειά τους αποκτώντας τις κατάλληλες επαγγελματικές πιστοποιήσεις και προσόντα, όπως τον ορισμό του πιστοποιημένου εσωτερικού ελεγκτή και άλλους ορισμούς που προσφέρονται από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών και άλλους κατάλληλους επαγγελματικούς οργανισμούς.

Επιπλέον, το Std 1220-Due Professional Care αναφέρει ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να εφαρμόζουν την απαιτούμενη φροντίδα και δεξιότητα ενός λογικά συνετού και ικανού εσωτερικού ελεγκτή και συνεπάγεται ότι η δέουσα επαγγελματική φροντίδα δεν συνεπάγεται αλάθητο.

Τέλος, το Std 1230-Continuing Professional Development αναφέρει ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να βελτιώσουν τις γνώσεις, τις δεξιότητές τους και άλλες ικανότητες μέσω της συνεχούς επαγγελματικής ανάπτυξης.

Πίνακας 8. Πίνακας δεξιοτήτων εσωτερικών λογιστών ΕΛΠΕ

Skills Matrix	Οικονομικός ελεγκτής	Τεχνικός ελεγκτής	Ελεγκτής IT
<i>A. Βασικές γνώσεις</i>			
IPPF	x	x	x
IT (βασικές γνώσεις)	x	x	x
Πληροφοριακά συστήματα Ομίλου (πχ SAP, BO)	x	x	x
Κανονισμός Λειτουργίας ΓΔΕΕΟ	x	x	x
Εγχειρίδιο ΓΔΕΕΟ	x	x	x
Κώδικας Δεοντολογίας Ομίλου	x	x	x
Καλή γνώση αγγλικής γλώσσας	x	x	x
<i>B. Τεχνικές Ικανότητες</i>			
Δημιουργία & υλοποίηση προγράμματος ελέγχου	x	x	x
Γνώση διαδικασιών & συστημάτων ελέγχου	x	x	x
Risk assessment	x	x	x
Data analytics	x	x	x
Project Management	x	x	x
CAATs	x	x	x
Τεχνικές παρουσιάσεων	x	x	x
<i>Γ. Διαπροσωπικές Ικανότητες</i>			
Γραπτή & προφορική επικοινωνία	x	x	x
Ηγεσία	x	x	x

Ομαδικότητα	x	x	x
Επίλυση διαφωνιών (conflict resolution)	x	x	x
Change Management	x	x	x
<i>Δ. Περιοχές Γνώσεις</i>			
Εις βάθος γνώση του Ομίλου	x	x	x
Λογιστική & οικονομικά	x		x
Εμπορικές δραστηριότητες	x		
Διοικητικές δραστηριότητες	x	x	x
Διαδικασίες λειτουργίας δυλιστηρίου		x	
Διαδικασίες διακίνησης		x	
Διαδικασίες εγκαταστάσεων Εμπορίας	x	x	
Νομικά θέματα & θέματα συμμόρφωσης	x	x	x
Θέματα απάτης	x	x	x
Θέματα διασφάλισης ποιότητας		x	
Διεθνείς κώδικες και πρακτικές		x	x
<i>Ε. Επαγγελματικές Πιστοποιήσεις (επιθυμητές)</i>			
CIA	x		
CISA			x
CFE	x		
Λοιπές πιστοποιήσεις			

Πηγή: Ελληνικά Πετρέλαια, 2018

Τέλος, στην ετήσια αναφορά της εταιρίας στο κεφάλαιο της Διαχείρισης Κινδύνων, γίνεται αναφορά στον εσωτερικό έλεγχο, χωρίς, ωστόσο να δίνονται αναλυτικές και επί της ουσίας πληροφορίες. Αναλυτικότερα, περιγράφονται τα κύρια χαρακτηριστικά του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου και διαχείρισης κινδύνων, τα οποία επικεντρώνονται στα παρακάτω:

- ✓ Αναγνώριση, αξιολόγηση, μέτρηση και διαχείριση κινδύνων.
- ✓ Σχεδιασμός και παρακολούθηση/Προϋπολογισμός και
- ✓ Επάρκεια Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Οι εταιρείες ασχολούνται όλο και περισσότερο με τον αποτελεσματικό και αποδοτικό σχεδιασμό του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και διαχείρισης κινδύνων και τη διασφάλιση της πραγματικής εφαρμογής των προγραμματισμένων δραστηριοτήτων τους και των κατευθυντήριων γραμμών τους. Ο εσωτερικός έλεγχος των εταιριών έχει συνδεθεί στην σχετική βιβλιογραφία με πολλά και σημαντικά οφέλη, όπως είναι για παράδειγμα, η βελτίωση της συνολικής απόδοσης της εταιρίας, η βοήθεια που είναι δυνατόν να προσφέρει στους εξωτερικούς ελέγχους, η ουσιαστική συνεισφορά του στην εξακρίβωση περιπτώσεων απάτης, αλλά και στο να εκπαιδευτούν τα μελλοντικά διευθυντικά στελέχη.

Αναφορικά με την εταιρία «Ελληνικά Πετρέλαια» θα πρέπει να σημειωθεί ότι αυτή διαθέτει έναν ογκώδη κανονισμό λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου της, ο οποίος μάλιστα είναι δημοσιευμένος στον επίσημο διαδικτυακό τόπο της εταιρίας. Αυτός ο κανονισμός λειτουργίας, ο οποίος είναι αναλυτικός, συμβαδίζει σε όλα τα σημαντικά θέματα με τις διεθνείς προδιαγραφές, καθώς τόσο οι Αρχές Εσωτερικού Ελέγχου, όσο και όλες οι διαδικασίες του Εσωτερικού Ελέγχου συμμορφώνονται με τα διεθνή κανονιστικά πρότυπα.

Αξίζει να σημειωθεί ότι η εταιρία δίνει ιδιαίτερη έμφαση σε δυο ξεχωριστά θέματα. Το πρώτο συνδέεται με το θέμα της επικοινωνίας και το δεύτερο με το θέμα της εκπαίδευσης. Και τα δυο θέματα αυτά είχαν επισημανθεί επίσης, ως ιδιαίτερα σημαντικά και στο θεωρητικό τμήμα της εργασίας, καθώς έχουν γίνει πολλές έρευνες που είτε μετρούν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου σε αυτά τα ζητήματα, είτε υπογραμμίζουν την σημασία του.

Έτσι, η εταιρία που αποτέλεσε το αντικείμενο αυτής της μελέτης περίπτωσης, δίνει ιδιαίτερη έμφαση στο θέμα της επικοινωνίας, τόσο στην επικοινωνία μέσα στον

όμιλο, όσο και στην εξωτερική επικοινωνία με τα άτομα εκτός ομίλου. Σημειώνεται ότι σε όλες τις θυγατρικές εταιρίες του ομίλου λειτουργούν Επιτροπές Ελέγχων, αλλά και μονάδες εσωτερικού ελέγχου, οι οποίες είναι σε πλήρη σύνδεση με τις αντίστοιχες δομές της μητρικής εταιρίας. Επιπλέον, εκτός ομίλου, η επικοινωνία γίνεται τόσο με τους εξωτερικούς ελεγκτές και τους εξωτερικούς συμβούλους, όσο και με το Ελληνικό και το Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών. Ένας από τους βασικότερους, εξάλλου, στόχους της επικοινωνίας του Εσωτερικού Ελέγχου της εταιρίας είναι η συμμετοχή στο πρόγραμμα EDGE και η περαιτέρω προώθηση των δράσεων του τμήματος στο θέμα της Αξιολόγησης Κινδύνων.

Επιπλέον και καθώς η εταιρία διενεργεί ελέγχους σε τρία διαφορετικά πεδία, ήτοι στους οικονομικούς και διοικητικούς ελέγχους, στους τεχνικούς ελέγχους και στους ελέγχους στα Πληροφοριακά Συστήματα της εταιρίας, η διαρκής εκπαίδευση των εσωτερικών ελεγκτών είναι προσανατολισμένη σε αυτές τις κατευθύνσεις και με αυτήν την έννοια, η εταιρία περιγράφει αναλυτικά τα στοιχεία που θα πρέπει να διαθέτουν οι εσωτερικοί ελεγκτές της εταιρίας ανάλογα με τον τομέα που είναι προσανατολισμένοι. Αξίζει επιπλέον να σημειωθεί ότι το πρόγραμμα διαρκούς επιμόρφωσης της εταιρίας καταρτίζεται με βάση τα διεθνή πρότυπα Ελεγκτικής.

Από τα παραπάνω γίνεται εμφανές ότι η εν λόγω εταιρία αποτελεί ένα παράδειγμα, στο οποίο λαμβάνει χώρα έμπρακτα ο εσωτερικός έλεγχος, ο οποίος έχει συγκεκριμένο ρόλο από την ανώτερη διοίκηση και είναι προσανατολισμένος σε συγκεκριμένα αποτελέσματα.

Ωστόσο, ένας περιορισμός της παρούσας έρευνας σχετίζεται με το γεγονός ότι αναλυτικότερα στοιχεία, πέραν αυτών που δημοσιοποιεί η εταιρία, δεν είναι δυνατόν να βρεθούν και ως εκ τούτου, η περαιτέρω εμβάθυνση στην αξιολόγηση της διαδικασίας του εσωτερικού ελέγχου της εν λόγω εταιρίας δεν ήταν δυνατόν να πραγματοποιηθεί. Το γεγονός αυτό, αν και είναι κατανοητό καθώς τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου γνωστοποιούνται μόνο στα ενδιαφερόμενα μέρη της εταιρίας, αποτελεί ένα αντικειμενικό εμπόδιο για την περαιτέρω εμπειρική διερεύνηση του θέματος, τουλάχιστον στην μορφή της έρευνας που επιλέχτηκε, δηλαδή της μελέτης περίπτωσης.

Θα αποτελούσε πραγματικά πρόκληση να διεξαχθεί στο μέλλον μια έρευνα η οποία θα ήταν σε θέση να αξιολογήσει την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου με την χρήση των δεικτών που παρουσιάστηκαν στο αντίστοιχο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας.

Βιβλιογραφία

Abbott, LJ, Parker, S, Peters, GF. (2012). Audit Fee Reductions from Internal Audit-Provided Assistance: The incremental impact of internal audit characteristics. *Contemporary Accounting Research*. 29(1): 94–118.

Abuazza, W.O. (2015). The perceived scope of internal audit function in Libyan public enterprises. *Managerial Auditing Journal*, 30(7), 45-76.

Alhajri, M. O. (2017). Factors associated with the size of internal audit functions: evidence from Kuwait. *Managerial Auditing Journal*, 32(1), 75–89.

Ali-Jabali, M., Osama, A., Khalifeh, N.Z. (2016). Internal audit and its role in corporate governance. *Middle Eastern Finance and Economics*. (11):162-175.

Al-Jaifi, HA, Al-Rassas, AH, AL-Qadasi, AA. (2017). Corporate governance strength and stock market liquidity in Malaysia. *International Journal of Managerial Finance*. 13(5): 592–610.

Al-Twaijry, M., Brierley, J. A., & Gwilliam, D. R. (2003). The development of internal audit in Saudi Arabia: An institutional theory perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(5): 507–531.

Alzeban, A. (2015). The Impact of Culture on the Quality of Internal Audit. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 57–77.

Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness: A Survey of the Saudi Public Sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 23(2):74–86.

Anderson U, Christ M, Johnstone K, Rittenberg L (2012). A Post- SOX examination of factors associated with the size of internal audit functions. *Accounting Horizons* 26(2): 167–191.

Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. *International Journal of Auditing*. 13:43–60.

- Ashouri, R. E (2015). Internal Auditors-integral to good governance. *International Journal of Auditing*. 1(1):44-49.
- Asiedu, KF, Deffor, EW. (2017). Fighting corruption by means of effective internal audit function: Evidence from the Ghanaian Public Sector. *International Journal of Auditing*. 21(1): 82–99.
- Badara, M. S., & Saidin, S. Z. (2013). The Journey so far on Internal Audit Effectiveness: A Calling for Expansion. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 3(3), 340– 351.
- Barisic, I., & Tusek, B. (2016). The Importance of the Supportive Control Environment for Internal Audit Effectiveness –The Case of Croatian Companies. *Economic Research*. 29(1), 1021– 1037.
- Barua, A., Rama, D.V., & Sharma, V. (2014). Audit committee characteristics and investment internal audit. *Journal of Accounting and Public Policy*. 29(5):23-32.
- Bass, B. M. (1999). Two Decades of Research and Development in Transformational Leadership. *European Journal of Work and Organizational Psychology*, 8(1), 9–32
- Bednarek, P. (2018). Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness: A Survey of the Polish Private and Public Sectors. In *Efficiency in Business and Economics* (pp. 1–16). Springer.
- Behrend, J., Eulerich, M. (2019). The evolution of internal audit research: a bibliometric analysis of published documents (1926–2016). *Accounting History Review*. 29(1):103-139.
- Bota-Avram, C., & Stefanescu, C. (2009). Measuring and Assessment of Internal Audit Effectiveness. *Annals of Faculty of Economics*. 5(2): 25-32.
- Carcello J, Hermanson D, Raghunandan K. (2005). Changes in internal auditing during the time of the major US accounting scandals. *International Journal of Auditing*. 9: 117–127.

Carcello, J, Eulerich, M, Masli, A, Wood, D. (2017). Are internal audits associated with reductions in operating, financial reporting, and compliance risk? Available at: https://papers.ssrn.com/sol3/Data_Integrity_Notice.cfm?abid=2970045. [1/10/2020].

Carcello, JV, Eulerich, M, Masli, A, Wood, DA. (2018). The value to management of using the internal audit function as a management training ground. *Accounting Horizons*. 32(2): 121–140.

Celal, K. (1989). Internal auditing in the Turkish banking sector. Anadolu University, Emerald Backfiles 2007, Izmir, Turkey

Cohen, A., & Sayag, G. (2010). The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organizations. *Australian Accounting Review*. 20(3):15-24.

Coram, P, Ferguson, C, Moroney, R. (2008). Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud. *Accounting and Finance*. 48: 543–559.

D'Onza, G, Selim, G, Melville, R, Allegrini, M. (2015). A study on internal auditor perceptions of the function ability to add value. *International Journal of Auditing* 19: 182–194.

Dal Mas, L.O.,& Barac, K. (2018).The Influence of the Chief Audit Executive's Leadership Style on Factors related to Internal Audit Effectiveness. *Managerial Auditing Journal*. 33(8/9): 807–835.

Dejnaronk, J., Little, H. T., Mujtaba, B. G., & McClelland, R. (2016). Factors Influencing the Effectiveness of the Internal Audit Function in Thailand. *Journal of Business and Policy Research*, 11(2), 80–93.

Dellai, H., Ali, M., & Omri, B. (2016). Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness in Tunisian Organizations. *Research Journal of Finance and Accounting*, 7(16), 2222–2847.

Dittenhofer, M. (2001). Internal Auditing Effectiveness: An Expansion of Present Methods. *Managerial Auditing Journal*, 16(8), 443–450.

Erasmus, L. J., & Coetzee, P. (2018). Drivers of Stakeholders' View of Internal Audit Effectiveness: Management versus Audit Committee. *Managerial Auditing Journal*, 33(1):55-67.

Eulerich, M, Kremin, J, Saunders, KK, Wood, DA. (2019). Internal audit stigma awareness and internal audit outcomes: Stuck between a rock and a hard place. Working Paper. SSRN.

Feizizadeh, A. (2012). Strengthening Internal Audit Effectiveness. *Indian Journal of Science and Technology*, 5(5):45-59.

Halimah, N. A., Othman, R., Othman, R., & Jusoff, K. (2012). The Effectiveness of Internal Audit in Malaysian Public Sector. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 5(Special Issue).

Hofstede, G., Hofstede, G. J., & Minkov, M. (2010). *Cultures and organizations : software of the mind : intercultural cooperation and its importance for survival* (3rd ed.). New York, NY, US: McGraw-Hill Education.

Hoos, F., Messier, W.F., Smith, J.L. and Tandy, P., 2014. The effects of serving two masters and using the internal audit function as a management training ground on internal auditors' objectivity. *Accounting Horizons*. 29(1):115-140.

Hussin, W. (2018). Lead engagement partner workload, partner-client tenure and audit reporting lag Evidence from Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 33(3), 246–266.

Ibrahim, N., Jeyaraman, K., Chye, O., Haron, H. (2014). Determinants of internal control characteristics influencing voluntary and mandatory disclosures. *Managerial Auditing Journal*. 25(2):140–159.

IIA.(2017). International standards for the professional practice of internal auditing. Institute of Internal Auditors

Institute of Internal Auditors. (2020). International Professional Practices Framework (IPPF). Available at: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx>. [1/10/2020].

ISO. (2011). ISO 19011:2011 Guidelines for Auditing Management Systems (Vol. 2011).

Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency cost and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305- 360.

Jiang, L, Messier, Jr. WF, Wood, DA. (2016). The association between internal audit operations-related services and firm operating performance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory, Forthcoming*. 5(2):15-24.

Karagiorgos, T., Drogalas, G., & Giovanis, N. (2011). Evaluation of the Effectiveness of Internal Audit in Greek Hotel Business. *International Journal of Economic Sciences and Applied Research*, 4(1), 19–34.

Lenz R, Sarens, G. (2012). Reflections on the internal auditing profession: what might have gone wrong? *Managerial Auditing Journal*. 27(6): 532–549.

Lenz, & Hahn, U. (2015). A Synthesis of Empirical Internal Audit Effectiveness Literature Pointing to New Research Opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30(1),5–33.

Lin, S, Pizzini, M, Vargus, M, Bardhan, IR. (2011). The role of internal audit in the disclosure of material weaknesses. *The Accounting Review*. 86(1): 287–323.

Messier Jr., WF, Reynolds, JK, Simon, CA, Wood, DA. (2011). The effect of using the internal audit function as a management training ground on the external auditor's reliance decision. *The Accounting Review*. 86(6): 2131–2154.

Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007). Internal Audit Effectiveness: An Ethiopian Public Sector Case Study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470–484.

Mihret, DG, Woldeyohannis, GZ. (2008). Value-added role of internal audit: an Ethiopian case study. *Managerial Auditing Journal*. 23(6): 567–595.

Mihret, DG. (2014). How can we explain internal auditing? The inadequacy of agency theory and a labor process alternative. *Critical Perspectives on Accounting*. 25(8): 771–782.

- Mizrahi, S., & Ness-Weisman, I. (2007). Evaluating the Effectiveness of Auditing in Local Municipalities using Analytic Hierarchy Process (AHP): A General Model and the Israeli Example. *International Journal of Auditing*, 11(3), 187–210.
- Nurdiono, & Gamayuni, R. R. (2018). The Effect of Internal Auditor Competency on Internal Audit Quality and Its Implication on the Accountability of Local Government. *European Research Studies Journal*, 21(4), 426– 434.
- Oussii, AA, Taktak, NB. (2018). The impact of internal audit function characteristics on internal control quality. *Managerial Auditing Journal*. 33(5): 450–469.
- Pickett, H. (2010). *The internal auditing handbook*. New York: John Wiley & Sons Ltd.
- Pinto, A., Candido, P., Imoniana, J., Severino, P. (2014). Role of internal audit in managerial practice in organisations. *African Journal of Business Management*. 8(2):68-79.
- Prawitt, DF, Smith, JL, Wood, DA. (2009). Internal audit quality and earnings management. *The Accounting Review*. 84(4): 1255–1280.
- Rocco, V. (1996). Auditor independence: An international perspective. *Managerial Auditing Journal*. 11:4-48.
- Rose, AM, Rose, JM, Norman, CS. (2013). Is the objectivity of internal audit compromised when the internal audit function is a management training ground? *Accounting & Finance*. 53(4): 1001–1019.
- Roussy M, Brivot M (2016). Internal audit quality: a polysemous notion? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 29(5): 714–738.
- Roussy, M, Perron, A. (2018) New perspectives in internal audit research: A structured literature review. *Accounting Perspectives*. 17(3): 345–385.
- Roussy, M. (2013). Internal auditors' roles: From watch dogs to helpers and protectors of the top manager. *Critical Perspectives on Accounting*. 24(7–8): 550–571.

Ruud, FT. (2003). The internal audit function: An integral part of organizational governance. In: Bailey A, Gramling A, Ramamoorti S (Eds) *Research opportunities in internal auditing. The Institute of Internal Auditors* (Altamonte Springs): 73–96.

Sarens, G, De Beelde, I, Everaert, P. (2009). Internal audit: A comfort provider to the audit committee. *The British Accounting Review*. 41(2): 90–106.

Shu, F., Li, Q., Wang, Q., & Zhang, H. (2010). Measurement and Analysis of Process Audit: A Case Study. In *International Conference on Software Process* (Vol. 6195, pp. 285–296).

Singh, H, Newby, R. (2010). Internal audit and audit fees: further evidence. *Managerial Auditing Journal*. 25(4): 309–327.

Soh, DSB, Martinov-Bennie, N. (2011). The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*. 26(7): 605–622.

Trotman, AJ, Trotman, KT. (2015). Internal audit's role in GHG emissions and energy reporting: Evidence from audit committees, senior accountants and internal auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 34(1): 199–230.

Warren, J. D., Jr., Moffitt, K.C., & Byrnes, P. (2015). How Big Data will change accounting. *Accounting Horizons*. 29(2):397–407.

Yee, C. S. L., Sujan, A., James, K., & Leung, J. K. S. (2008). Perceptions of Singaporean internal audit customers regarding the role and effectiveness of internal audit. *Asian Journal of Business and Accounting*, 1(2), 147–174.

Ελληνικά Πετρέλαια. (2018). Ο κανονισμός λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου. Διατίθεται στον διαδικτυακό τόπο: http://m.helpe.gr/userfiles/8a53b155-76e9-4d45-9773-a27000e44a36/KANONISMOS%20LEITΟΥYRGΙΑΣ_GR%20f.pdf.

[1/10/2020].

Ελληνικά Πετρέλαια. (2018). Όραμα/ Στρατηγική/ Αρχές. Διατίθεται στον διαδικτυακό τόπο: http://m.helpe.gr/userfiles/8a53b155-76e9-4d45-9773-a27000e44a36/ORAMA_GR.pdf. [2/10/2020].