



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

Εσωτερικός Έλεγχος Ανώνυμων Εταιρειών

της

Κουτσού Μαρίας Ανδρονίκης

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος
στην
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Νοέμβριος 2021

*Αφιερώνεται
στους γονείς μου Σοφοκλής και Ανθή,
καθώς και στον αδερφό μου Κωνσταντίνο
για την αμέριστη στήριξη τους.*

Περίληψη

Οι ασταθείς οικονομικές συνθήκες, η ανάπτυξη νέων αγορών χρήματος, προϊόντων και υπηρεσιών, είναι φαινόμενα των σύγχρονων επιχειρηματικών αντιλήψεων που απαιτούν ουσιαστικότερο διαχειριστικό έλεγχο. Συνεπώς, διαπιστώνεται ότι υπάρχει ανάγκη συστηματικού ελέγχου του συνόλου των λειτουργιών της επιχείρησης προκειμένου να εξακριβωθεί η εγκυρότητα και η πληρότητα των οικονομικών καταστάσεων, από την μελέτη των οποίων τα τρίτα φυσικά ή νομικά πρόσωπα θα καθορίσουν τη στάση τους. Την ανάγκη αυτή έρχεται να ικανοποιήσει ο εσωτερικός έλεγχος, ο οποίος διακρίνεται για το μεγάλο εύρος και το υψηλό επίπεδο υπηρεσιών που προσφέρει. Για την εμφάνιση στον εσωτερικό έλεγχο θα πρέπει να εξετάσουμε και να αναλύσουμε τις διαδικασίες που διενεργούνται στα επιμέρους τμήματα της επιχείρησης. Μέσα λοιπόν από τις επόμενες σελίδες, θα παρουσιαστεί πως μπορεί να διενεργηθεί η ορθή εφαρμογή ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου και παράλληλα με αυτό θα γνωρίσουμε και τα βασικά γνωρίσματα της Ανώνυμης Εταιρίας ως εταιρική μορφή.

Πίνακας περιεχομένων

Περίληψη.....	IV
Κεφάλαιο1: Εισαγωγή	1
1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις.....	1
1.2 Σκοπός της Εργασίας.....	2
1.3 Δομή της Εργασίας.....	2
Κεφάλαιο 2: Βιβλιογραφική Επισκόπηση	4
2.1 Εισαγωγή	4
2.2 Επισκόπηση της Βιβλιογραφίας.....	4
2.3 Συμπεράσματα Κεφαλαίου.....	6
Κεφάλαιο 3: Θεωρητικό Υπόβαθρο	7
3.1 Εισαγωγή	7
3.2 Ελεγκτική Επιστήμη	7
3.3 Η Διάκριση των Ελέγχων.....	8
3.4 Ορισμός Εσωτερικού Ελέγχου	9
3.5 Σκοπός Εσωτερικού Ελέγχου	10
3.6 Επιμερισμός Εσωτερικού Ελέγχου.....	11
3.7 Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου	13
3.8 Διεθνή Πρότυπα Εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου.....	13
3.9 Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικού Ελέγχου	14
Κεφάλαιο 4: Ανώνυμες Εταιρείες	18
4.1 Εισαγωγή	18
4.2 Εταιρίες Εμπορικού Δικαίου.....	18
4.3 Θεμελιώδεις έννοιες της ΑΕ	19
4.4 Όργανα της ΑΕ.....	20
Κεφάλαιο 5: Εφαρμογή της Ελεγκτικής Διαδικασίας	24
5.1 Εισαγωγή	24

5.2 Σχεδιασμός Εσωτερικού Ελέγχου	24
5.3 Βήματα Διενέργειας Εσωτερικού Ελέγχου	25
5.3.1 Προκαταρτική Έρευνα	25
5.3.2 Σύνταξη προγράμματος ελέγχου	29
5.3.3 Επιτόπια εργασία.....	30
5.3.4 Εκθέσεις Ελέγχου	32
5.3.5 Μεταγενέστερες Ενέργειες.....	32
5.4 Ελεγκτικές Διαδικασίες Εσωτερικού Ελέγχου.....	33
5.4.1 Έλεγχος Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων.....	33
5.4.2 Έλεγχος Αποθεμάτων.....	35
5.4.3 Έλεγχος Χρεογράφων και Απαιτήσεων.....	37
5.4.4 Έλεγχος Χρηματικών Διαθεσίμων.....	38
5.4.5 Έλεγχος Καθαρής Θέσης	39
5.4.6 Έλεγχος Μακροπρόθεσμων και Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων	41
5.4.7 Έλεγχος Εσόδων	42
5.4.8 Έλεγχος Εξόδων.....	43
5.4.9 Έλεγχος Αμοιβών και Εξόδων Προσωπικού.....	44
5.5 Μελέτη Περίπτωσης	45
Κεφάλαιο 6.....	51
6.1 Συμπεράσματα	51
6.2 Προτάσεις Μελλοντικής Έρευνας	53
Βιβλιογραφία	54

Κεφάλαιο 1: Εισαγωγή

1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Οι αλλαγές που έχουν επέλθει στις δυνάμεις της αγοράς, αλλά και των εξελίξεων στο ευρύτερο οικονομικό και θεσμικό πλαίσιο, τόσο σε εθνικό, όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο έχουν επιφέρει στο χώρο της ελεγκτικής και του ελεγκτικού επαγγέλματος ταχύτερες και εντυπωσιακές αλλαγές. Ο έλεγχος των μεγάλων οικονομικών μονάδων που συγκεντρώνουν συνήθως αξιόλογο πλούτο καθίσταται σήμερα όλο και πιο επιτακτικός. Στο βαθμό λοιπόν που μία επιχείρηση αναπτύσσεται δυναμικά ο επιχειρηματίας αντιλαμβάνεται, ότι είναι αδύνατον να παρακολουθήσει όλες τις συναλλαγές ή να εποπτεύσει μόνος του όλο το προσωπικό. Επομένως, υπάρχει ανάγκη συστηματικού ελέγχου του συνόλου των λειτουργιών της επιχείρησης, την ανάγκη αυτή έρχεται να ικανοποιήσει η σύγχρονη ελεγκτική.

Ο εσωτερικός έλεγχος με τις διατάξεις ελέγχου που προτείνει και τα πρότυπα ελεγκτικής που εφαρμόζει, πιστοποιεί κατά το καλύτερο δυνατό τρόπο την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα των διοικητικών, λογιστικών και διαχειριστικών λειτουργιών της επιχείρησης. Τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζονται ποικίλουν ανάλογα με την νομική μορφή και το μέγεθος των ελεγχόμενων εταιρειών. Ως γνωστόν, η περιουσία μιας Ανώνυμης Εταιρείας αποτελεί κοινό τμήμα του συνόλου των μετόχων και συγχρόνως ξένο αντικείμενο για αυτούς που την διαχειρίζονται. Έτσι, το επισφράγισμα της νομιμότητας κάθε ορθής διαχείρισης καθώς και της ασφαλιστικής δικλείδας που προλαμβάνει και επανορθώνει τα λάθη, τις ατασθαλίες και κάθε λογής αυθαιρεσίες επέρχεται από τον εσωτερικό έλεγχο.

1.2 Σκοπός της Εργασίας

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι να παρουσιάσει χωρίς πλεονασμούς τις αρχές και τις διαδικασίες του ελέγχου που ακολουθεί η σύγχρονη ελεγκτική, αλλά και να εξερευνήσει παράλληλα το εταιρικό μάρφωμα της Ανώνυμης εταιρίας. Πρόκειται για μια θεωρητική προσέγγιση όπου αποσκοπεί στο να εξερευνήσει κάποιες παραμέτρους του εσωτερικού ελέγχου.

Η κατανόηση της εφαρμογής της ελεγκτικής έρευνας είναι ιδιαίτερα σημαντική για την κατανόηση του ελεγκτικού επαγγέλματος, καθώς οι ελεγκτικές εφαρμογές που παρουσιάζονται στην παρούσα εργασία, στο σύνολό τους αποτελούν την εργασία που οφείλει να πραγματοποιήσει ο εσωτερικός ελεγκτής στο ευρύτερο φάσμα των οικονομικών δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης.

Η βασική χρησιμότητα της εργασίας είναι να κατανοήσουμε τις λειτουργίες του εσωτερικού ελέγχου και το πώς μπορούμε να προσεγγίσουμε την ορθή εφαρμογή του. Τα ερευνητικά ερωτήματα που δημιουργούνται όπου επιδιώκει να απαντήσει η παρούσα εργασία είναι τα εξής:

- Πως ορίζεται ο εσωτερικός έλεγχος;
- Ποια είναι η δομή και ο σκοπός του εσωτερικού ελέγχου;
- Ποια είναι τα βασικά στοιχεία που διέπουν μια Ανώνυμη Εταιρεία;
- Ποιες είναι οι διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου ανά τμήμα μιας εταιρείας;
- Ποια η χρησιμότητα και η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου;

1.3 Δομή της Εργασίας

Η παρούσα εργασία αποτελείται από έξι κεφάλαια, τα οποία αντιστοιχούν σε ανάλογες θεματικές ενότητες.

Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται αναφορά μέσα από εισαγωγικές παρατηρήσεις στη σημαντικότητα του εσωτερικού ελέγχου και εν συνεχεία στο σκοπό και στη δομή της εργασίας.

Το δεύτερο κεφάλαιο επικεντρώνεται στη βιβλιογραφική και αρθρογραφική επισκόπηση ερευνών που έχουν γίνει έως σήμερα και αφορούν τον εσωτερικό έλεγχο.

Παρουσιάζει έρευνες επιστημόνων του αντικειμένου, οι οποίες έχουν οδηγήσει σε συμπεράσματα και απόψεις σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο αλλά και σε περαιτέρω έρευνες σχετικά με αυτόν.

Το τρίτο κεφάλαιο εστιάζει στο θεσμικό πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου αποσκοπώντας στη οριοθέτηση της έννοιας, του περιεχομένου και άλλων βασικών αρχών που διέπουν τον εσωτερικό έλεγχο.

Το τέταρτο κεφάλαιο αναφέρεται στις εμπορικές εταιρίες και συγκεκριμένα εξετάζει την εταιρική μορφή της Ανώνυμης Εταιρίας και όπως αυτή διέπεται από τις ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις ως σήμερα.

Το πέμπτο κεφάλαιο επικεντρώνεται στην περαιτέρω ανάπτυξη της εκτέλεσης του εσωτερικού ελέγχου, δίνοντας ιδιαίτερη βαρύτητα στον έλεγχο ανά τμήμα και καταλήγει στην μελέτη μιας υποθετικής περίπτωσης εσωτερικού ελέγχου Ανώνυμης Εταιρίας.

Τέλος, το έκτο κεφάλαιο εξάγει κάποιες συμπερασματικές παρατηρήσεις σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο και θέτει κάποιες ενδεχόμενες προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

Κεφάλαιο 2: Βιβλιογραφική Επισκόπηση

2.1 Εισαγωγή

Σε αυτό το κεφάλαιο θα ασχοληθούμε με την επισκόπηση της βιβλιογραφίας, θα δούμε αναφορές και έρευνες που έχουν γίνει καθώς και συμπεράσματα που αναφέρονται στην σημαντικότητα διενέργειας του εσωτερικού ελέγχου. Θα διαπιστώσουμε πως η λειτουργία ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου καταλαμβάνει πλέον σημαντική και αξιосέβαστη θέση στην διοίκηση της επιχείρησης.

2.2 Επισκόπηση της Βιβλιογραφίας

Οι Cohen, A. and Sayag, G. (2010)¹, έχοντας ως δεδομένο ότι έχουν ήδη αναπτυχθεί αρκετές κλίμακες και μέτρα για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του Εσωτερικού Ελέγχου, ανέπτυξαν μία μελέτη εξετάζοντας το θέμα χρησιμοποιώντας κλίμακες για εξαρτώμενες και ανεξάρτητες μεταβλητές. Σχεδίασαν λοιπόν μία κλίμακα μέτρησης της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών ελέγχων με ένα από τα πλεονεκτήματα της μελέτης να βρίσκεται στη συλλογή των ανεξάρτητων και εξαρτημένων μεταβλητών που πραγματοποιήθηκε από διαφορετικές πηγές. Αυτό απέκλεισε τη δυνατότητα κοινού σφάλματος στη μέθοδο, καθώς αποτελεί ένα από τα προβλήματα που εμφανίζονται συχνά όταν συλλέγονται δεδομένα από την ίδια πηγή. Τα ευρήματα της έρευνας έδειξαν ότι, η αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου είναι πολυδιάστατη. Η ποιότητα της εργασίας του εσωτερικού ελεγκτή, οι αξιολογήσεις των ελεγκτών και της προστιθέμενης συνεισφοράς του εσωτερικού ελέγχου βρέθηκαν ότι είναι οι τρεις διαστάσεις που περιλαμβάνουν την έννοια της αποτελεσματικότητας του Εσωτερικού Ελέγχου. Ωστόσο, οι ερευνητές τόνισαν ότι ο καθοριστικός παράγοντας της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου προέρχεται από την υποστήριξη της διοίκησης, χαρακτηρίζοντας την ως το κλειδί της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου, δεδομένου ότι προσλαμβάνει εξειδικευμένο προσωπικό για την περάτωση του.

¹Cohen, A. and Sayag, G. (2010), "The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations", Australian Accounting Review, No. 54, Vol. 20, Issue 3, pp. 296-307

Ημελέτητων Enofe, A. O., Mgbame, C. J., Osa-Erhabor, V. E., and Ehiorobo, A. J. (2013)², μεταξύ άλλων εξέτασε εάν ενισχύει ο εσωτερικός έλεγχος την επίτευξη της αποτελεσματικής διαχείριση στην τοπική αυτοδιοίκηση και στο ρόλο που συνδράμει ή επηρεάζει ο εσωτερικός έλεγχος στην αποτελεσματική διαχείριση του δημόσιου τομέα και της πολιτείας Έντο της Νιγηρίας, χρησιμοποιώντας το στατιστικό εργαλείο Z-test. Τα αποτελέσματα της δοκιμής Z έδειξαν ότι μπορεί να επιτευχθεί αποτελεσματικότερη διαχείριση στην τοπική αυτοδιοίκηση με τη συνδρομή του εσωτερικού ελέγχου, ενώ η διαχείριση του δημόσιου τομέα, δεν επηρεάζεται από την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου βάσει της έρευνας, στην πολιτεία Έντο.

Οι συγγραφείς Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π. (2017)³, αναφέρουν ότι η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου έχει ως αντικειμενικό σκοπό να συνδράμει στην διασφάλιση της εύρυθμης και αποτελεσματικής λειτουργίας της επιχείρησης αυξάνοντας έτσι την άμεση επίβλεψη όλων των ενεργειών και των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων από την διοίκηση. Επιπρόσθετα, γίνεται αναφορά στο ελεγκτικό έργο και στον τρόπο που επεκτείνεται στην εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων, καθώς η ελεγκτική πρακτική βρίσκεται άρρηκτα συνδεδεμένη με την παρακολούθηση της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας. Σχετικά με τη θέση του εσωτερικού ελεγκτή, παραθέτετε ως πλέον σημαντική θέση στην διοίκηση της επιχείρησης, αποτελώντας ουσιαστικά μία ανεξάρτητη υπηρεσία ιεραρχικού επιπέδου.

Οι Τσακλαγκάνος Α. και Σπαθής Χ. (2015)⁴, δίνουν ιδιαίτερη έμφαση στις αρμοδιότητες και την ενδεδειγμένη συμπεριφορά του εσωτερικού ελεγκτή διαπιστώνοντας δύο καίρια σημεία. Το πρώτο αφορά τις διασυνδέσεις των εσωτερικών ελεγκτών με τους άλλους εργαζόμενους στην επιχείρηση, όσο περισσότερο οι επαγγελματικές σχέσεις μετουσιώνονται σε κοινωνικές, τόσο μεγαλώνει ο κίνδυνος για την άμβλυνση της αμεροληψίας του ελέγχου. Ενώ το δεύτερο έρχεται να επισημάνει τους κινδύνους που απορρέουν από τη μονότονη ενασχόληση του ελεγκτή με τα ίδια πάντοτε θέματα. Συνεπώς, σύμφωνα με το σύγγραμμα, καθοριστικό παράγοντα αξιολόγησης των υπηρεσιών που παρέχει ο

²Enofe, A. O., Mgbame, C. J., Osa-Erhabor, V. E., and Ehiorobo, A. J. (2013), "The Role of Internal Audit in Effective Management in Public Sector", Research Journal of Finance and Accounting, Vol 4, No 6, pp.162-168

³Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017) «Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος», εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ, Θεσσαλονίκη.

⁴Τσακλαγκάνος Α. και Σπαθής Χ. (2015) «Ελεγκτική», εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη Α.Ε., Θεσσαλονίκη

εσωτερικός ελεγκτής αποτελεί η υπαλληλική σχέση η οποία διέπει τον εργασιακό συσχετισμό ανάμεσα σε αυτόν και στην επιχείρηση.

2.3 Συμπεράσματα Κεφαλαίου

Σύμφωνα με την επισκόπηση της διεθνούς βιβλιογραφίας και αρθρογραφίας καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου είναι πολυδιάστατη και ότι όλα τα στοιχεία του είναι ζωτικής σημασίας για την επιβίωση και την επιτυχία της επιχείρησης. Υπό το πόρισμα, λοιπόν, αυτό με τον εσωτερικό έλεγχο μπορούν να προληφθούν ή πιθανόν και να επανορθωθούν διαχειριστικές ή άλλου είδους ατασθαλίες. Τέλος, η αυτοτέλεια της δράσης του εσωτερικού ελεγκτή απέναντι στις επιδράσεις των διοικούντων αποτελεί το καλύτερο πιστοποιητικό κύρους και ορθότητας των πορισμάτων του.

Κεφάλαιο 3: Θεωρητικό Υπόβαθρο

3.1 Εισαγωγή

Σκοπός του κεφαλαίου αυτού είναι να αναλυθεί το θεσμικό πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου από το οποίο διέπει το έργο του ο εσωτερικός ελεγκτής. Το θεσμικό πλαίσιο συμπεριλαμβάνει την έννοια της ελεγκτικής, τις διακρίσεις των ελέγχων, τον ορισμό, τον σκοπό, τα συστήματα και τις διακρίσεις του εσωτερικού ελέγχου ανάλογα με τις δραστηριότητες τη οικονομικής μονάδας. Επιπλέον, το κεφάλαιο κάνει επισκόπηση στα διεθνή πρότυπα και τον κώδικα δεοντολογίας εσωτερικού ελέγχου.

3.2 Ελεγκτική Επιστήμη

Η ελεγκτική εκφράζεται ως ένας ξεχωριστός επαγγελματικός κλάδος των διοικητικών και οικονομικών επιστημών που πραγματεύεται τις αρχές, τους κανόνες και τις προϋποθέσεις για την διενέργεια ελέγχου σε κάθε οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας.

Μία αρχική προσέγγιση της έννοιας του ελέγχου, παρατίθεται από την Παπαδάτου (2005)⁵ και ορίζει τον έλεγχο ως ένα σύνολο αξιολογήσεων, προκειμένου να εκφραστεί μία αντικειμενική κρίση σύμφωνα με συγκεκριμένες αρχές για την αποτελεσματικότητα των ενεργειών της επιχείρησης σε σχέση με τους επιδιωκόμενους στόχους.

Ένας συνοπτικός και περιεκτικός ορισμός της Ελεγκτικής όπως αναφέρουν οι Τσακλάγκανος και Σπαθής(2015)⁶ στο βιβλίο τους, θα μπορούσε να είναι ο εξής: «Ελεγκτική είναι το σύνολο κανόνων, αρχών και ενεργειών με βάση τις οποίες διενεργείται κάθε λογιστικό-διαχειριστικός έλεγχος με σκοπό τη διατύπωση αιτιολογημένων συμπερασμάτων σχετικά με κάποια οικονομική διαχείριση».

Ο καθηγητής Μάριος Τσιμάρας, βάσει , όρισε την Ελεγκτική ως το σύνολο των ιδιαίτερων κανόνων και τεχνικών διαδικασιών, που απορρέουν από την βαθιά γνώση

⁵Παπαδάτου Θ. (2005) «Εσωτερικός και Εξωτερικός Έλεγχος Ανώνυμων Εταιρειών», εκδόσεις Σακκούλα Α.Ε., Αθήνα-Θεσσαλονίκη

⁶Τσακλαγκάνος Α. και Σπαθής Χ. (2015) «Ελεγκτική», εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη Α.Ε., Θεσσαλονίκη

της οικονομικής των εκμεταλλεύσεων, της λογιστικής και του δικαίου, με τους οποίους διενεργείται ο έλεγχος των εμπορικών βιβλίων, των οικονομικών καταστάσεων, των λογιστικών εγγράφων, των δικαιολογητικών εγγράφων και συναφών στοιχείων προς διαπίστωση πράξεων οι παραλείψεων και συναγωγή συμπερασμάτων σχετικών προς ορισμένη οικονομική διαχείριση.

Ενώ ένας εκτενέστερος ορισμός δίνεται από την Αμερικανική Ένωση Λογιστικής (AmericanAccountingAssociation),όπως αναφέρεται στο βιβλίο των Νεγκάκη και Ταχυνάκη (2017)⁷, ορίζει την Ελεγκτική ως «μια συστηματική διαδικασία αντικειμενικής συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, που αφορούν σε πιστοποιήσεις οικονομικών ενεργειών και γεγονότων, με σκοπό την εξακρίβωση του βαθμού ανταπόκρισης μεταξύ αυτών των πιστοποιήσεων και των προκαθορισμένων κριτηρίων, για την γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων σε ενδιαφερόμενους χρήστες».

3.3Η Διάκριση των Ελέγχων

Οι έλεγχοι μπορούν να κατηγοριοποιηθούν ανάλογα με την έκταση, τον σκοπό, τη περιοδικότητα, το νομοθετικό πλαίσιο, τον τομέα στον οποίο διερευνούν, καθώς επίσης και με το πρόσωπο που διενεργεί τον έλεγχο.

- Ανάλογα με την έκταση του ελέγχου σε γενικό, ο οποίος διενεργείται καθ' όλη τη διαχειριστική περίοδο (π.χ. ετήσιος έλεγχος Ισολογισμού και Αποτελεσμάτων Χρήσης) και σε ειδικό, ο οποίος διενεργείται στο τέλος της χρήσης (π.χ. έλεγχος αποθεμάτων, επισφάλειας πελατών κ.λπ.).
- Ανάλογα με το σκοπό που επιτελούν, σε προληπτικούς, οι οποίοι διενεργούνται στη διάρκεια εκτέλεσης της πράξης από την Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου με σκοπό την πρόληψη λαθών και σε κατασταλτικούς οι οποίοι διενεργούνται μετά την εκτέλεση της πράξης από τους Εσωτερικούς Ελεγκτές και αποβλέπουν στην εύρεση και καταστολή εκούσιων ή ακούσιων σφαλμάτων.

⁷Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017) «Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος», εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ, Θεσσαλονίκη.

- Ανάλογα με τη περιοδικότητα σε τακτικό, ο οποίος διενεργείται συνεχώς ανά τακτά διαστήματα (π.χ. έτος, εξάμηνο, τρίμηνο), σε μόνιμο όπου διενεργείται καθ' όλη την διάρκεια της χρήσης και σε έκτακτο, ο οποίος διενεργείται σε έκτακτες περιπτώσεις για ειδικούς λόγους (π.χ. υπόνοιες για κατάχρηση κ.λπ.)
- Ανάλογα με το νομοθετικό πλαίσιο που τους επιβάλλει σε υποχρεωτικούς, όσοι δηλαδή επιβάλλονται από νομοθετικές, δικαστικές ή άλλες κρατικές υπηρεσίες και σε προαιρετικούς όπου είναι αυτοί που επιβάλλονται από τη διοίκηση ή τους μετόχους για ίδια τους χρήση.⁸
- Ανάλογα με τον τομέα που διερευνούν σε διαχειριστικούς με αντικείμενο την διαχείριση των οικονομικών της εταιρίας, σε διοικητικούς με αντικείμενο τη διαπίστωση της ορθής και πιστής εφαρμογής των ακολουθούμενων διαδικασιών και σε φορολογικούς με αντικείμενο την ορθή τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας και των φορολογικών υποχρεώσεων.⁹
- Ανάλογα με το πρόσωπο που διενεργεί τον έλεγχο, τον ελεγκτή, σε εσωτερικό ο οποίος διενεργείται από εσωτερικούς ελεγκτές για λογαριασμό της διοίκησης της επιχείρησης και σε εξωτερικό ο οποίος διενεργείται από τους εξωτερικούς ελεγκτές η ορκωτούς λογιστές, οι οποίοι δεν έχουν καμία σχέση εξαρτημένης εργασίας με την επιχείρηση και ενεργούν με εντολή των μετοχών και για λογαριασμό τους.

Οι δύο κυριότερες κατηγορίες ελέγχων, που αποτελούν και το βασικό σημείο αναφοράς της ελεγκτικής διαδικασίας είναι ο εσωτερικός και ο εξωτερικός έλεγχος. Στις επόμενες ενότητες, για τις ανάγκες της εργασίας, θα εστιάσουμε στο κομμάτι του εσωτερικού ελέγχου, ο οποίος χρήζει μεγάλης σημασίας για τις ασφαλέστερες στρατηγικές ανάπτυξης και επέκτασης της οικονομικής μονάδας στην οποία εφαρμόζεται.

3.4 Ορισμός Εσωτερικού Ελέγχου

⁸Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π. (2017) «Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος», εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ, Θεσσαλονίκη

⁹Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π. (2017) «Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος», εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ, Θεσσαλονίκη

Σύμφωνα με τον ορισμό του Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) ο εσωτερικός έλεγχος είναι η ανεξάρτητη αντικειμενική αξιολόγηση των εσωτερικών ελέγχων ενός οργανισμού για την αποτελεσματική διαχείριση του κινδύνου.¹⁰

Κατά το Αμερικανικό Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών (AICPA) «εσωτερικό έλεγχο αποτελούν το σχέδιο οργάνωσης και όλες οι συντονισμένες προσπάθειες, μέθοδοι και μέτρα που υιοθετούνται εντός μιας επιχείρησης, για τη διαφύλαξη και προστασία των περιουσιακών της στοιχείων, τον έλεγχο της ακρίβειας και αξιοπιστίας των λογιστικών στοιχείων, την προώθηση της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας και την ενθάρρυνση της διατήρησης της προδιαγραμμένη επιχειρηματικής πολιτικής»¹¹

Το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA) ορίζει τον εσωτερικό έλεγχο ως «μια ανεξάρτητη και αντικειμενική διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθάει τον οργανισμό να επιτύχει τους αντικειμενικούς σκοπούς του, υιοθετώντας μία συστηματική, επαγγελματική προσέγγιση στην αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και εταιρικής διακυβέρνησης.»¹²

Επιπλέον, στο σύγγραμμα της Παπαδάτου (2005)¹³ ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να οριστεί και ως το σύνολο των διαδικασιών, των κανόνων, των μεθόδων και των επαληθεύσεων που διασφαλίζουν στην επιχείρηση την προστασία της περιουσίας της και την αποτελεσματική εφαρμογή της στρατηγικής της.

Ενώ, σύμφωνα με το σύγγραμμα των Βασιλείου, Ηρειώτη, Μενεξιάδη και Μπάλιου (2017)¹⁴ ο εσωτερικός έλεγχος ορίζεται ως μία ανεξάρτητη, αντικειμενική, διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, η οποία προσθέτει αξία και βελτιώνει τις εταιρικές δραστηριότητες και λειτουργίες της επιχείρησης.

3.5 Σκοπός Εσωτερικού Ελέγχου

¹⁰www.accaglobal.com

¹¹SAS No 1 Section 320.09 AICPA Committee on Auditing Procedures

¹²www.iiia.gr

¹³Παπαδάτου Θ. (2005) «Εσωτερικός και Εξωτερικός Έλεγχος Ανώνυμων Εταιρειών», εκδόσεις Σακκούλα Α.Ε., Αθήνα-Θεσσαλονίκη

¹⁴Βασιλείου Δ., Ηρειώτης Ν., Μενεξιάδης Μ. και Μπάλιος Δ. (2017) «Εσωτερικός Έλεγχος για Επιχειρήσεις και Οργανισμούς», εκδόσεις Rosili, Αθήνα.

Αντικειμενικός σκοπός της υπηρεσίας του εσωτερικού ελέγχου είναι η παροχή υψηλού επιπέδου υπηρεσιών προς τη διοίκηση για την ορθή και αποτελεσματική εκπλήρωση των καθηκόντων της, μέσω επιστημονικών προσεγγίσεων και αναλύσεων, προκειμένου η διοίκηση να διαχειρισθεί κατά τον καλύτερο τρόπο τους επιχειρηματικούς κινδύνους. Σύμφωνα με τους Βασιλείου, Ηρειώτη, Μενεξιάδη και Μπάλιο (2017)¹⁵ σκοπός του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί η συνεχής ενίσχυση της οικονομικής μονάδας και η εξασφάλιση του εταιρικού συμφέροντος.

Επιπλέον, σύμφωνα με τους καθηγητές Νεγκάκης και Ταχυνάκης (2017)¹⁶, βασικότερος σκοπός της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου είναι η διαμόρφωση του συστήματος διαδικασιών της επιχείρησης, σύστημα το οποίο αποβλέπει στην κατάλληλη οργάνωση των οικονομικών, λογιστικών, μηχανογραφικών και λοιπών υπηρεσιών της επιχείρησης, στην κατάλληλη κατανομή των αρμοδιοτήτων και ευθυνών του προσωπικού της, στην προστασία των περιουσιακών της στοιχείων, στη διασφάλιση της ακρίβειας και αξιοπιστίας των λογιστικών εγγραφών, καθώς και στην αποτελεσματική λειτουργία της επιχείρησης, εξασφαλίζοντας τη βιωσιμότητα της.

Εκτός αυτών, ο εσωτερικός έλεγχος έχει ως στόχο να επιβάλει τη σωστή λειτουργία της επιχείρησης σε όλους τους τομείς και παράλληλα να συνδράμει στην υλοποίηση των στόχων που έχουν τεθεί. Για τον σκοπό αυτό ο εσωτερικός έλεγχος επεκτείνεται και πέρα από τις οικονομικές, διαχειριστικές και λογιστικές λειτουργίες της επιχείρησης ενισχύοντας έτσι συνεχώς την οικονομική μονάδα και εξασφαλίζοντας το εταιρικό συμφέρον.

3.6 Επιμερισμός Εσωτερικού Ελέγχου

Ο Εσωτερικός είναι αρμόδιος για τον έλεγχο όλων των διαδικασιών δραστηριοτήτων, οι οποίες μπορούν να ενταχθούν ανάλογα, στους οικονομικούς, διοικητικούς, λειτουργικούς ελέγχους και στους ελέγχους παραγωγής. Επομένως μπορούμε να επιμερίσουμε τους Εσωτερικούς Ελέγχους σε:¹⁷

¹⁵Βασιλείου Δ., Ηρειώτης Ν., Μενεξιάδης Μ. και Μπάλιος Δ. (2017) «Εσωτερικός Έλεγχος για Επιχειρήσεις και Οργανισμούς», εκδόσεις Rosili, Αθήνα.

¹⁶Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017) «Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος», εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ, Θεσσαλονίκη.

¹⁷Σιώτης, Θ. και Ζωιτσάς, Α. (2010) «Σύγχρονη Ελεγκτική», εκδόσεις Σοφία Α.Ε., Θεσσαλονίκη.

Ελέγχους Παραγωγής (Production Audits), στοχεύουν στο κατά πόσο τηρούνται οι διαδικασίες σε όλο το εύρος της παραγωγικής διαδικασίας, το κατά πόσο οι παραγόμενες ποσότητες είναι σύμφωνες με το εγκεκριμένο από την διοίκηση πρόγραμμα, το κατά πόσο γίνεται σωστή χρήση του μηχανολογικού εξοπλισμού, αν τα τμήματα είναι σωστά και κατάλληλα στελεχωμένα, αν τα στελέχη είναι κατάλληλα εκπαιδευμένα, όπως επίσης αν ο εφοδιασμός των υλικών γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες της παραγωγής και αν αυτά διαχειρίζονται σωστά.

Οικονομικούς Ελέγχους (Financial Audits), στοχεύουν στην επαλήθευση της ακρίβειας, της ειλικρίνειας, της σωστής απεικόνισης και της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων και στοιχείων, στην εξασφάλιση της σωστής απεικόνισης των συναλλαγών, την εξακρίβωση της νομιμότητας, της αποδοτικότητας των οικονομικών πόρων και της σωστής διαχείρισης αυτών.

Διοικητικοί Έλεγχοι (Management Audits), έχουν ως στόχο να διαπιστώσουν το κατά πόσο ένα τμήμα διοικείται σωστά. Κινούνται σε ένα ευρύτερο πεδίο δράσης, σε αντίθεση με τους οικονομικούς και λειτουργικούς ελέγχους, έχουν ευρύτερους αντικειμενικούς στόχους και συνίσταται στο να εξετάζουν και να αξιολογούν την συνολική διοικητική αποτελεσματικότητα της επιχείρησης, καθώς και τις επιμέρους διοικητικές λειτουργίες αυτής, σύμφωνα με τις τεχνικές – μεθόδους και τους αποδεκτούς κανόνες της διοικητικής επιστήμης. Η διοικητική ελέγχει περιλαμβάνουν επίσης το πλάνο οργάνωσης και τις διαδικασίες που σχετίζονται με την συμμόρφωση σε καθιερωμένες πολιτικές της διοίκησης και την εξασφάλιση της λειτουργικότητας της επιχείρησης.

Λειτουργικοί Έλεγχοι (Operational Audits), είναι έλεγχοι που αποβλέπουν στο κατά πόσο ένα τμήμα λειτουργεί σωστά και αποτελεσματικά και αν εφαρμόζονται οι προβλεπόμενες διαδικασίες. Αντικειμενικός σκοπός των λειτουργικών ελέγχων είναι η διερεύνηση της λειτουργίας των διαδικασιών, η αξιολόγηση και εκτίμηση της δομής του υπάρχοντος συστήματος και η πρόταση ανάπτυξης νέων ή βελτίωσης υπαρχόντων σε περιοχές που έχουν απαξιωθεί.

3.7 Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου

Ως σύστημα εσωτερικού ελέγχου νοείται ένα οργανωμένο, ευέλικτο και σωστά δομημένο πλέγμα λειτουργιών και διαδικασιών, άμεσα συνδεδεμένο με την οργανωτική δομή και τους κανόνες λειτουργίας της επιχείρησης που καθιερώνει η διοίκηση με σκοπό να διασφαλιστούν τα συμφέροντα της επιχείρησης.

Ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου (InternalControlSystem), ενδεικτικά περιλαμβάνει μία σειρά υποσυστημάτων, όπως:¹⁸

- Εσωτερικό Έλεγχο (InternalAudit), που αποτελεί μέρος του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και είναι αρμόδιος για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του ιδίου του συστήματος καθώς και των επιμέρους λειτουργιών του.
- Εγκεκριμένο οργανόγραμμα της επιχείρησης σε όλα τα επίπεδα και σε πλήρη ανάπτυξη.
- Εγχειρίδια γραπτών διαδικασιών.
- Προγραμματισμό δράσης και απολογισμό
- Πολιτική αγορών-προμηθειών
- Πολιτική προσωπικού
- Διαχείριση χαρτοφυλακίου
- Διαχείριση παγίων
- Κύκλο παραγωγής προϊόντων – υπηρεσιών κλπ.

3.8 Διεθνή Πρότυπα Εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου

Τα τμήματα εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών συμμορφώνονται και αξιολογούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα για την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου. Τα πρότυπα αυτά είναι θεμελιώδης προκειμένου οι εσωτερικού ελεγκτές να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις τους.

Ο σκοπός των προτύπων είναι η καθοδήγηση ως προς την τήρηση των υποχρεωτικών στοιχείων του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής, η θέσπιση βάσεων για την αξιολόγηση της απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου, η

¹⁸Σιώτης Θ. και Ζωιτσάς Α. (2010) «Σύγχρονη Ελεγκτική», εκδόσεις Σοφία Α.Ε., Θεσσαλονίκη.

παροχή ενός πλαισίου για την εφαρμογή και προώθηση ενός ευρέος φάσματος προστιθέμενης αξίας υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου και η υιοθέτηση βελτιωμένων οργανωσιακών διαδικασιών και λειτουργιών.¹⁹

Τα πρότυπα περιλαμβάνουν δύο κατηγορίες, τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών και τα Πρότυπα Διεξαγωγής τα οποία έχουν εφαρμογή στο σύνολο των υπηρεσιών του εσωτερικού ελέγχου. Τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών ασχολούνται με τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα των οργανισμών και των ατόμων που εφαρμόζουν τον εσωτερικό έλεγχο. Ενώ, τα Πρότυπα Διεξαγωγής περιγράφουν την φύση των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου και παρέχουν ποιοτικά κριτήρια για την αξιολόγηση αυτών των υπηρεσιών²⁰

Όλοι οι εσωτερικού ελεγκτές καθίστανται υπεύθυνοι ως προς τη συμμόρφωση τους με τα Πρότυπα, τα οποία μαζί με τον Κώδικα Ηθικής και Επαγγελματικής Δεοντολογίας περικλείουν όλα τα υποχρεωτικά στοιχεία του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής.

3.9 Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικού Ελέγχου

Σύμφωνα με το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, ο Κώδικας Συμπεριφοράς και Δεοντολογίας βοηθάει τα καλυπτόμενα πρόσωπα να διατηρήσουν ένα κλίμα τιμιότητας και υπευθυνότητας και τους παρέχει καθοδήγηση για να αντιμετωπίσουν θέματα δεοντολογίας και ηθικής.²¹

Σκοπός του κώδικα δεοντολογίας εσωτερικού ελέγχου αποτελεί η εξασφάλιση υψηλού επιπέδου υπηρεσιών εκ μέρους του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, έτσι ώστε να είναι σε θέση να ανταποκριθεί αποτελεσματικά στα καθήκοντα που του έχουν ανατεθεί. Ωστόσο, ο κώδικας δεοντολογίας που έχει εκδοθεί από το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών αναφέρεται περισσότερο στα ελάχιστα απαιτούμενα πρότυπα συμπεριφοράς και λιγότερο σε συγκεκριμένες αρμοδιότητες των εσωτερικών ελεγκτών. Σύμφωνα με αυτόν, η εσωτερική ελεγκτές θα πρέπει να εφαρμόζουν, αλλά και να προασπίζονται τις αρχές της ακεραιότητας,

¹⁹ www.hiia.gr

²⁰ www.hiia.gr

²¹ www.hiia.gr

αντικειμενικότητας, εχεμύθειας και επάρκειας. Πιο συγκεκριμένα τα πρότυπα συμπεριφοράς αναφέρουν:²²

- **Ακεραιότητα:** ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να είναι άτομο που διαθέτει ειλικρίνεια, υπευθυνότητα και επάρκεια γνώσεων για την εκτέλεση των καθηκόντων του. Να είναι αφοσιωμένος στην εκτέλεση των καθηκόντων του και στην διεκπεραίωση των υποθέσεων που το έχουν ανατεθεί. Να μην εμπλέκεται συνειδητά σε γεγονότα και δραστηριότητες κατά τρόπο που να δημιουργεί προβλήματα για το επάγγελμα και την εταιρεία του, συμμετέχοντας σε παράνομες, αντιιδεοντολογικές ή αντικανονικές δραστηριότητες.
- **Αντικειμενικότητα:** ο εξωτερικός ελεγκτής εκτελεί τα καθήκοντά του με αντικειμενικότητα, αναλαμβάνοντας να εκτελέσει μόνο εκείνες τις υπηρεσίες για τις οποίες είναι καθ' ύλην αρμόδιος, απέχοντας από ενέργειες οι οποίες αντίκεινται στα συμφέροντα της εταιρείας και επηρεάζουν την κρίση του κατά την εκτέλεση των καθηκόντων του. Επίσης, δεν δέχεται οποιαδήποτε αμοιβή ή δώρα από υπαλλήλους, πελάτες, προμηθευτές οι εταιρείες συνδεδεμένες με τη δική του, τα οποία μπορούν να επηρεάσουν ή να θεωρηθεί ότι μπορεί να επηρεάσουν την επαγγελματική του κρίση. Παράλληλα, δεν συμμετέχει σε οποιαδήποτε δραστηριότητα που ενδέχεται να αλλοιώσει και να βλάψει την αμεροληψία του. Ο εσωτερικός ελεγκτής αξιολογεί όλα τα δεδομένα και δεν επηρεάζεται από δικά τους συμφέροντα ή τρίτων όταν σχηματίζει και διαμορφώνει την άποψή του.
- **Εχεμύθεια:** ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να δείχνει ιδιαίτερη προσοχή στο πως χρησιμοποιεί τις πληροφορίες που αποκτά κατά την εκτέλεση των καθηκόντων του δηλαδή, δεν προβαίνουν σε κοινοποίηση πληροφοριών χωρίς να υπάρχει η κατάλληλη εξουσιοδότηση με εξαίρεση όταν υπάρχει νομική ή επαγγελματική υποχρέωση γι' αυτό. Δεν χρησιμοποιεί εμπιστευτικές πληροφορίες για προσωπικό όφελος ή με οποιονδήποτε τρόπο που αντίκειται στο υφιστάμενο θεσμικό πλαίσιο και στα συμφέροντα της εταιρείας του.
- **Επάρκεια:** ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να είναι σε θέση να υιοθετεί κατάλληλα μέσα, σύμφωνα με όσα προτείνουν τα διεθνή πρότυπα εσωτερικού ελέγχου, η κείμενη νομοθεσία, οι αποφάσεις της διοίκησης, η επιστήμη και η

²²Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017) «Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος», εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ, Θεσσαλονίκη.

επικρατούσα πρακτική και να χρησιμοποιεί τις γνώσεις, τις δεξιότητες και εμπειρίες που διαθέτει για την άσκηση των ελεγκτικών του καθηκόντων. Να παραμένει νομοταγής και να τηρεί τις αρχές του επαγγέλματος, όπως επίσης να είναι επιμελής κατά την άσκηση των ελεγκτικών του καθηκόντων. Να είναι σε θέση να εντοπίζει ενδεχόμενες οικονομικές ατασθαλίες, λάθη και παραλείψεις, χαμηλή απόδοση, σπατάλες, αν αποτελεσματικές δραστηριότητες και περιπτώσεις σύγκρουσης συμφερόντων. Να διακρίνει συνθήκες και δραστηριότητες που υποσκάπτουν την ομαλή λειτουργία της επιχείρησης και να συζητά οτιδήποτε ασυνήθιστο παρατηρεί με τον προϊστάμενο ελεγκτή και / ή το διευθυντή της επιχείρησης. Να εξετάζει το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της εταιρείας, προκειμένου να εντοπιστούν ενδεχόμενες αδυναμίες και στη συνέχεια να προτείνει βελτιώσεις σύμφωνα με αποδέκτες διαδικασίες και πρότυπα. Να εντοπίζει και να αξιολογεί ασυνήθιστα στοιχεία. Να προσπαθεί συνεχώς να βελτιώνει την επαγγελματική του επάρκεια και αποτελεσματικότητα, καθώς και την ποιότητα των υπηρεσιών που προσφέρει. Κατά την άσκηση των καθηκόντων του πρέπει πάντα να λαμβάνει σοβαρά υπόψη την υποχρέωση που έχει να διατηρεί υψηλά επίπεδα ανταπόκρισης, ηθικής, δεοντολογίας και αξιοπρέπειας. Οφείλει να ασκεί τα καθήκοντά του αφιερώνοντας την προσοχή και τις γνώσεις που απαιτούνται ανάλογα με την εργασία που έχει να διεκπεραιώσει.

Καταλήγοντας όμως, το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών συμπεραίνει ότι κανένας Κώδικας δεν μπορεί να αντικαταστήσει τη σκεπτόμενη συμπεριφορά των Ελεγκτών. Ομοίως κανένας Κώδικας δεν μπορεί να καλύψει όλα τα θέματα. Για τον λόγο αυτό παραθέτει τις εξής ερωτήσεις αυτογνωσίας:²³

- Η πράξη θα εμπνεύσει την εμπιστοσύνη των άλλων;
- Η πράξη είναι σύννομη; Εάν είναι σύννομη είναι και ηθική; Είναι οι πράξεις τίμιες από κάθε άποψη;
- Μπορεί η πράξη να υπερασπιστεί με καθαρή συνείδηση μπροστά στα μέλη του Ελληνικού Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών;

²³ www.hiia.gr

Κεφάλαιο 4: Ανώνυμες Εταιρείες

4.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο προσεγγίζει αρχικά τις εταιρείες εμπορικού δικαίου καταλήγοντας στις κεφαλαιουχικές και έπειτα στον εταιρικό τύπο της Ανώνυμης εταιρείας. Έπειτα, εστιάζει στις θεμελιώδεις έννοιες της Ανώνυμης Εταιρείας καθώς και στα όργανα που την διέπουν.

4.2 Εταιρίες Εμπορικού Δικαίου

Το εταιρικό δίκαιο ως κλάδος του εμπορικού δικαίου έχει ως κεντρική έννοια το εταιρικό συμφέρον, χωρίς το οποίο δεν νοείται η ύπαρξη και επιδίωξη κοινού σκοπού.

Η εταιρία ως θεσμός δικαίου, αποβλέπει στη ρύθμιση κοινών σκοπών και παράλληλα συμφερόντων, πρόκειται δηλαδή για το κατ' εξοχήν δίκαιο συνεργασίας, για την επιδίωξη υπέρτερων στόχων, που υπερβαίνουν τις δυνάμεις καθενός των συμμετεχόντων.²⁴ Χαρακτηριστικό των εμπορικών εταιριών είναι ο σκοπό τους που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους μέσω των δραστηριοτήτων τους.

Οι εταιρίες του εμπορικού δικαίου διαχωρίζονται ανάλογα με τον τρόπο συμμετοχής των εταίρων στο κεφάλαιο σε Προσωπικές και Κεφαλαιουχικές εταιρίες. Στις προσωπικές εταιρίες η λειτουργία στηρίζεται στο πρόσωπο και στην προσωπική συμβολή του κάθε εταίρου αποτελώντας ουσιαστική εγγύηση προς τρίτους (δανειστές, πελάτες, προμηθευτές, κτλ.). Ο εταιρικός τύπος αυτός, θεωρείται εμπορικός μόνο εφόσον ασκεί δραστηριότητα που από τη νομοθεσία χαρακτηρίζεται ως εμπορική. Οι τύποι των εταιριών που μπορούν να συσταθούν με τον εταιρικό τύπο της Προσωπικής εταιρείας είναι: ομόρρυθμη εταιρία, απλή ετερόρρυθμη εταιρία, κατά μετοχές ετερόρρυθμη εταιρία και αφανής ή συμμετοχική εταιρία.²⁵

²⁴Τριανταφυλλάκης, Γ. (2009) «Εισηγήσεις Εμπορικού Δικαίου», εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα

²⁵Νεγκάκης, Χ. (2016) «Λογιστική Εταιριών – Σύμφωνα με τα Ελληνικά και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ, Θεσσαλονίκη

Στις Κεφαλαιουχικές εταιρίες, η πορεία ζωής/λειτουργίας ης εταιρίας εξαρτάται από την περιουσιακή συμβολή σε αυτήν και η έκταση των δικαιωμάτων των εταιριών εξαρτάται από το ύψος της εισφοράς τους στο κεφάλαιο. Γι' αυτό και για τις εταιρικές υποχρεώσεις ευθύνεται μόνο το νομικό πρόσωπο της εταιρίας με τη δική του περιουσία.²⁶ Ουσιαστικό ρόλο δηλαδή στις εταιρίες αυτή της μορφής ασκεί το εταιρικό ή μετοχικό κεφάλαιο και οι εταίροι ή μέτοχοι ευθύνονται μέχρι του ποσού της εισφοράς του. Οι τύποι των εταιριών που μπορούν να συσταθούν με τον εταιρικό τύπο της Κεφαλαιουχικής εταιρίας είναι: εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία και Ανώνυμη Εταιρεία.²⁷ Επίσης, εντάσσονται και άλλες ιδιόρρυθμες και ιδιότυπες μορφές εταιριών για τις οποίες δεν θα γίνει εκτενέστερη αναφορά, καθώς η παρούσα εργασία επικεντρώνεται στην πορεία στον εταιρικός τύπος της Ανώνυμης Εταιρίας.

4.3 Θεμελιώδεις έννοιες της ΑΕ

Η ανώνυμη εταιρία (ΑΕ) είναι εταιρία με νομική προσωπικότητα, εμπορική, κεφαλαιουχική, που το κεφάλαιο της (μετοχικό κεφάλαιο) διαιρείται σε ίσα μεταβιβάσιμα μερίδια (μετοχές), για τα χρέη της έναντι των τρίτων ευθύνεται μόνο η ίδια με την περιουσία της²⁸ και της οποίας, οι εταίροι ευθύνονται μέχρι του ποσού της εισφοράς τους.²⁹

Οι θεμελιώδεις έννοιες της ΑΕ είναι το κεφάλαιο, οι μετοχές και η αρχή της πλειοψηφίας.³⁰

I. Το κεφάλαιο

Η ΑΕ ως κεφαλαιουχική εταιρεία πρέπει για να ιδρυθεί, να ορίζεται το ποσό των είκοσι τεσσάρων χιλιάδων (24.000,00) ευρώ ως κατώτατο όριο μετοχικού κεφαλαίου, το οποίο καταβάλλεται ολοσχερώς κατά τη σύσταση της.³¹

II. Η μετοχή

²⁶Χατζηγάγιος Θ. (2015) «Δίκαιο Εμπορικών Εταιριών», εκδόσεις Ανικούλα, Θεσσαλονίκη

²⁷Νεγκάκης, Χ. (2016) «Λογιστική Εταιριών – Σύμφωνα με τα Ελληνικά και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ, Θεσσαλονίκη

²⁸Άρθρο 1, παρ. 1 του κωδ. ν. 2190/1920

²⁹Χατζηγάγιος Θ. (2015) «Δίκαιο Εμπορικών Εταιριών», εκδόσεις Ανικούλα, Θεσσαλονίκη

³⁰Χατζηγάγιος Θ. (2015) «Δίκαιο Εμπορικών Εταιριών», εκδόσεις Ανικούλα, Θεσσαλονίκη

³¹Άρθρο 8, παρ. 2 του κωδ. ν. 2190/1920

Ο όρος μετοχή έχει τριπλή έννοια. Σημαίνει το ίσιο μέρος (κλάσμα) του εταιρικού κεφαλαίου, την εταιρική ιδιότητα και τον τίτλο που ενσωματώνει την εταιρική ιδιότητα (αξιόγραφο).

III. Η αρχή της πλειοψηφίας

Βασική αρχή της ΑΕ είναι η αρχή της πλειοψηφίας, εκδηλουμένη νομικά και οικονομικά. Οι εταίροι αποφασίζουν, συνεργόμενοι σε γενική συνέλευση που είναι το ανώτατο όργανο διοίκησης της ΑΕ, κατά πλειοψηφία των ψήφων.³²

Οι αποφάσεις της γενικής συνέλευσης που λαμβάνονται κατά πλειοψηφία, δεσμεύουν όλους τους εταίρους ακόμη κι αν απουσίαζαν ή διαφωνήσαν. Πρόκειται για πλειοψηφία κεφαλαίου και όχι αριθμού εταίρων. Ως αρχή ισχύει “μια μετοχή, μια ψήφος” (“oneshare, onevote”). Από οικονομική άποψη η πλειοψηφία χαρακτηρίζεται ως κεφάλαιο εξουσίας ή ελέγχου ή κεφάλαιο που κατευθύνει την ΑΕ. Η μειοψηφία χαρακτηρίζεται σαν κεφάλαιο αποταμίευσης, κεφάλαιο που του ενδιαφέρει η απόδοση και όχι η άσκηση εξουσίας μέσω αυτού.³³

4.4 Όργανα της ΑΕ

Τα όργανα της ΑΕ είναι η Γενική Συνέλευση, το Διοικητικό Συμβούλιο και οι ελεγκτές. Κάθε ένα από τα όργανα αυτά έχει διακριτό ρόλο και επιτελεί σημαντική λειτουργία για την ομαλή ανάπτυξη της επιχειρηματικής δράσης της ΑΕ.³⁴

Η Γενική Συνέλευση (ΓΣ) των μετόχων είναι το ανώτατο όργανο της εταιρείας και δικαιούται να αποφασίζει περί πάσης εταιρικής υποθέσεως.³⁵ Πάραυτα, η αρμοδιότητα της ΓΣ να αποφασίζει για κάθε θέμα δεν επικαλύπτει την διαχειριστική αρμοδιότητα του ΔΣ. Η ΓΣ έχει την αποκλειστική αρμοδιότητα να αποφασίζει για:³⁶

- τις τροποποιήσεις του καταστατικού, θεωρουμένων της αύξησης ή της μείωσης του εταιρικού κεφαλαίου.
- την εκλογή μελών του Διοικητικού Συμβουλίου και ελεγκτών

³²Άρθρο 31, παρ. 1 του κωδ. ν. 2190/1920

³³Χατζηγιάγιοις Θ. (2015) «Δίκαιο Εμπορικών Εταιριών», εκδόσεις Ανικούλα, Θεσσαλονίκη

³⁴Τριανταφυλλάκης, Γ. (2009) «Εισηγήσεις Εμπορικού Δικαίου», εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα

³⁵Άρθρο 33, του κωδ. ν. 2190/1920

³⁶Άρθρο 34, παρ. 1 του κωδ. ν. 2190/1920

- τις εγκρίσεις του ισολογισμού της εταιρίας
- τη διάθεση των ετήσιων κερδών
- τη συγχώνευση, διάσπαση, μετατροπή, αναβίωση, παράταση της διάρκειας ή διάλυσης της εταιρίας
- τον διορισμό εκκαθαριστών.

Επιπρόσθετα, σύμφωνα με το άρθρο 35 η ΓΣ είναι η μόνη αρμόδια να αποφασίζει μετά την ψήφιση του ισολογισμού περί απαλλαγής του ΔΣ και των ελεγκτών από ευθύνη για αποζημίωση.³⁷ Η ΓΣ διακρίνεται σε τακτική όπου συγκαλείτε από το ΔΣ υποχρεωτικά μία φορά τον χρόνο, σε έκτακτη ΓΣ η οποία συγκαλείτε κατόπιν αίτησης της μειοψηφίας³⁸, των ελεγκτών και όταν το κεφάλαια της ΑΕ καταστούν κατώτερα από το μισό του μετοχικού κεφαλαίου, και σε καταστατική ΓΣ όπου αποφασίζει για μείζονα θέματα για τα οποία ο νόμος απαιτεί αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία.³⁹

Το Διοικητικό Συμβούλιο (ΔΣ) αποτελεί το διαχειριστικό και εκπροσωπευτικό όργανο της ΑΕ, απαρτίζεται από τον αριθμό των μελών όπου ορίζεται από το καταστατικό, τα οποία πρέπει να είναι τουλάχιστον τρία (3) και όχι περισσότερα από δεκαπέντε (15) και εκφράζει την βούληση της ΑΕ τόσο στις προς τα έσω όσο και στις προς τα έξω σχέσεις. Τα μέλη του ΔΣ δύναται να είναι φυσικά η νομικά πρόσωπα που έχουν δικαιοπρακτική ικανότητα και εκλέγονται από την ΓΣ. Κατά την περίπτωση την οποία το μέλος του ΔΣ είναι νομικό πρόσωπο, το νομικό πρόσωπο αυτό υποχρεούται να ορίσει ένα φυσικό πρόσωπο για την άσκηση της εξουσίας του νομικού προσώπου.⁴⁰ Οι αποφάσεις του ΔΣ δεσμεύουν την εταιρία κατά τη διάρκεια της θητείας του και ελέγχονται από τη ΓΣ τουλάχιστον μία φορά το χρόνο. Η ΓΣ είναι η μόνη αρμόδια να αποφασίζει για την απαλλαγή ή μη των μελών από ευθύνες που συνεπάγονται οι συγκεκριμένες αποφάσεις.⁴¹

Οι Ελεγκτές διορίζονται από την τακτική ΓΣ, που λαμβάνει χώρα κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να ελέγξουν τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας και τον τρόπο διαχείρισης της εταιρίας από το ΔΣ. Ο Νόμος

³⁷Άρθρο 35, παρ. 1 του κωδ. ν. 2190/1920

³⁸Άρθρο 39, παρ. 1 του κωδ. ν. 2190/1920

³⁹Τριανταφυλλάκης, Γ. (2009) «Εισηγήσεις Εμπορικού Δικαίου», εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα

⁴⁰Τριανταφυλλάκης, Γ. (2009) «Εισηγήσεις Εμπορικού Δικαίου», εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα

⁴¹Νεγκάκης, Χ. (2016) «Λογιστική Εταιριών – Σύμφωνα με τα Ελληνικά και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ, Θεσσαλονίκη

θέλει τους ελεγκτές ανεξάρτητο αντικείμενο, δεν μπορούν οπότε να είναι μέτοχοι της εταιρίας, μέλη του ΔΣ, εργαζόμενοι της, όπως επίσης υπάλληλοι Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου, τραπεζών και επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας. Ο θεσμικός ρόλος του ελεγκτή έγκειται στον ουσιαστικό έλεγχο της οικονομικής κατάστασης της εταιρείας, υπέχει δηλαδή πρωτίστως καθήκον έναντι της Πολιτείας να επιβλέπει και αποκαλύπτει, αν υπάρχουν ενδείξεις ατασθαλίας και χειραγώγησης, κατά την τήρηση των λογιστικών στοιχείων. Είναι πάνω απ' όλα λοιπόν ένας λειτουργός της Πολιτείας.⁴²

⁴²Τριανταφυλλάκης, Γ. (2009) «Εισηγήσεις Εμπορικού Δικαίου», εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα

Κεφάλαιο 5: Εφαρμογή της Ελεγκτικής Διαδικασίας

5.1 Εισαγωγή

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μία σύνθετη διαδικασία, για τον λόγο αυτό, το συγκεκριμένο κεφάλαιο αποσκοπεί στην αναφορά αλλά και στην ανάλυση των σύνθετων αυτών διαδικασιών, του σχεδιασμού, αλλά και των βημάτων που απαρτίζουν στο σύνολο το αποτέλεσμα του ελέγχου. Τέλος, θα επιχειρηθεί να τεθεί ένα πρακτικό παράδειγμα ώστε να εφαρμοστεί η θεωρία στην πράξη.

5.2 Σχεδιασμός Εσωτερικού Ελέγχου

Ο σχεδιασμός του ελέγχου (auditplanning) αποσκοπεί στον προσδιορισμό των ελεγκτικών τεκμηρίων που απαιτείται να συλλέξει ο ελεγκτής ώστε να μπορεί να εκφράσει επαγγελματική γνώμη για το εάν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας εμπεριέχουν ουσιώδη σφάλματα. Με τον κατάλληλο σχεδιασμό, ο ελεγκτής επιδιώκει να επιτύχει στην βελτίωση της αποτελεσματικότητας, αλλά και της αποδοτικότητας του ελέγχου, στην διευκόλυνση της ανασκόπησης των ελεγκτικών διαδικασιών στο τέλος του ελέγχου για τη σύνταξη του σχετικού πορίσματος, στην διευκόλυνση της ενημέρωσης, του συντονισμού και της επίβλεψης της ελεγκτικής ομάδας, καθώς και στον αντίστοιχο επιμερισμό των καθηκόντων εργασίας των μελών της, με βάση τις εμπειρίες και τις γνώσεις του καθενός.⁴³

Ο εσωτερικός ελεγκτής αρχίζει με την απόκτηση μιας σαφούς γνώσης του είδους των πληροφοριών και το επίπεδο λεπτομέρειας που αναμένουν το συμβούλιο και η ανώτερη διοίκηση αναφορικά με την παρακολούθηση των αποτελεσμάτων των έργων εσωτερικού ελέγχου. Οι σύνθεση των διαδικασιών παρακολούθησης εξαρτάται από έναν αριθμό παραγόντων, συμπεριλαμβανομένων του μεγέθους και της πολυπλοκότητας του ελεγχόμενου οργανισμού. Για παράδειγμα, μια μεγάλη

⁴³Καραμάνης, Κ. (2008) «Σύγχρονη Ελεγκτική – Θεωρία και Πρακτική Σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα», εκδόσεις ΟΠΑ, Αθήνα

ελεγχόμενη εταιρεία με πολύπλοκες επιχειρηματικές διαδικασίες θα χρειαστεί ένα αναλυτικότερο σχεδιασμό ελέγχου από ότι μια μικρή ελεγχόμενη εταιρεία. Ανεξάρτητα όμως με τον βαθμό πολυπλοκότητας της διαδικασίας παρακολούθησης, είναι σημαντικό ο εσωτερικός ελεγκτής να αναπτύξει μία διαδικασία η οποία θα καλύπτει τις παρατηρήσεις που χρήζουν παρακολούθησης, τις συμφωνηθείσες διορθωτικές ενέργειες και την υφιστάμενη κατάσταση τους.⁴⁴

5.3 Βήματα Διενέργειας Εσωτερικού Ελέγχου

Όπως προαναφέρθηκε στην προηγούμενη ενότητα, οι ελεγκτικές διαδικασίες μπορεί να διαφέρουν ως προς το αντικείμενο και στον σκοπό ανάλογα με την εταιρία στην οποία εφαρμόζονται, πάραυτα η εφαρμογή τους γίνεται με βάση των ίδιων αρχών. Σύμφωνα με τους Νεγκάκης και Ταχυνάκης (2017) τα βήματα για την διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου είναι η προκαταρκτική έρευνα, η σύνταξη προγράμματος ελέγχου, η επιτόπια εργασία, οι εκθέσεις ελέγχου και κάποιες μεταγενέστερες ενέργειες. Στις παρακάτω υποενότητες αναλύονται τα βήματα διενέργειας του εσωτερικού ελέγχου.

5.3.1 Προκαταρκτική Έρευνα

Το πρώτο βασικό βήμα για την διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου είναι η προκαταρκτική έρευνα κατά την διάρκεια της οποίας συγκεντρώνονται όλα τα απαραίτητα δεδομένα και πληροφορίες, έτσι ώστε να καταρτιστεί ένα ολοκληρωμένο πρόγραμμα ελέγχου στο οποίο θα αναγράφονται λεπτομερώς οι διαδικασίες που θα ακολουθηθούν. Τα βήματα της προκαταρκτικής έρευνας μπορεί να διαφέρουν σε περιπτώσεις όπου εφαρμόζονται σε τομείς ή δραστηριότητες που ελέγχονται για πρώτη φορά, και αυτό διότι σε επόμενους ελέγχους δύναται η παράβλεψη των βημάτων σε κάποιο βαθμό.⁴⁵

Στην προκαταρκτική έρευνα συμπεριλαμβάνεται η διενέργεια της προετοιμασίας. Οι ενέργειες που εντάσσονται στην προετοιμασία είναι το άνοιγμα ή η ενημέρωση

⁴⁴www.hiia.gr

⁴⁵Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017) «Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος», εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ, Θεσσαλονίκη.

του μόνιμου φακέλου, η μελέτη προηγούμενων φύλλων εργασίας καθώς και εκθέσεων ελέγχου τόσο της εξεταζόμενης αλλά και άλλων παρόμοιων δραστηριοτήτων, η αξιολόγηση της οργάνωσης του τομέα με οργανογράμματα και τυχών έντυπα που αναφέρουν επίπεδα ευθυνών και η δημιουργία καταστάσεων υπενθύμισης (reminderlists) στις οποίες αναγράφονται τα στοιχεία του ελεγκτή, η ημερομηνία διενέργεια της εργασίας και το φύλλο εργασίας.⁴⁶

Μία ακόμη ενέργεια που συμπεριλαμβάνεται στην προκαταρκτική έρευνα είναι η δημιουργία ερωτηματολογίου. Οι ερωτήσεις που συμπεριλαμβάνονται στο ερωτηματολόγιο ταξινομούνται σε διάφορες κατηγορίες και για κάθε αντικείμενο υπάρχει ένα ξεχωριστό ερωτηματολόγιο π.χ. για την μισθοδοσία, για τα αποθέματα κ.λπ.. Τα ερωτηματολόγια του εσωτερικού ελέγχου συμπληρώνονται από τον ελεγκτή μετά από συνέντευξη με τα αρμόδια πρόσωπα και ετοιμάζεται κατά τέτοιο τρόπο ώστε οι απαντήσεις να είναι της μορφής «Ναι» ή «Όχι».⁴⁷

Ένα τυπικό ερωτηματολόγιο ως προς το λογιστήριο και τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία, βάσει του Σιώτη και Ζωϊτσά (2010)⁴⁸, θα μπορούσε να εμπεριέχει ερωτήσεις όπως:

- Το λογιστήριο είναι επαρκώς επανδρωμένο;
- Αναπληρώνονται επαρκώς οι αδειούχοι από το υπάρχον προσωπικό;
- Η ευθύνη και οι αρμοδιότητες των διευθυντών και των υπαλλήλων είναι σαφώς καθορισμένες;
- Υπάρχει ικανοποιητικό σύστημα οικονομικής αναφοράς στην διοίκηση;

Τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία:

- Είναι εμπρόθεσμα ενημερωμένα;
- Είναι τα από το νόμο προβλεπόμενα;
- Είναι επαρκή για την επιχείρηση;
- Συμφωνούνται μηνιαίως με σύνταξη σχετικών ισοζυγίων;
- Οι μηνιαίες καταχωρίσεις στο Γενικό Καθολικό συμφωνούν με τα μηνιαία σύνολα των αναλυτικών ισοζυγίων, που συντάσσονται από τη Μηχανογραφική Υπηρεσία;

⁴⁶Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017) «Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος», εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ, Θεσσαλονίκη.

⁴⁷Τσακλαγκάνος Α. και Σπαθής Χ. (2015) «Ελεγκτική», εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη Α.Ε., Θεσσαλονίκη

⁴⁸Σιώτης, Θ. και Ζωϊτσάς, Α. (2010) «Σύγχρονη Ελεγκτική», εκδόσεις Σοφία Α.Ε., Θεσσαλονίκη.

Ακόμη ένα ερωτηματολόγιο για το τμήμα ταμειακών εισπράξεων παραθέτεται από τους καθηγητές Τσακλαγκάνος και Σπαθής(2015)⁴⁹ και εμπεριέχει ενδεικτικά ερωτήσεις όπως:

- Τα άτομα που εισπράττουν τα μετρητά έχουν αρμοδίως εξουσιοδοτηθεί;
- Ανοίγεται η αλληλογραφία από άτομα που δεν έχουν προσπέλαση στα λογιστικά βιβλία;
- Λαμβάνει και καταγράφει τις επιταγές άτομα που δεν έχει σχέση με το ταμείο;
- Στέλνεται ένα αντίγραφο του πίνακα επιταγών στο τμήμα πελατών, για να γίνει ενημέρωση των καρτελών πελατών;
- Καταγράφονται με εγγραφές μηχανογραφικά όλες οι εισπράξεις από πωλήσεις της μετρητοίς, καθώς και οι λοιπές εισπράξεις;
- Καταθέτονται κάθε μέρα στην τράπεζα οι εισπράξεις των υποκαταστημάτων;
- Το αριθμημένο γραμμάτιο καταθέσεων υπογράφεται από τον ταμία της τράπεζας και συγκρίνεται με την εγγραφή του ταμείου, από άτομο διαφορετικό από τον ταμία και τον λογιστή;

Επί τούτοις, η προκαταρκτική έρευνα περιλαμβάνει και την διενέργεια αρχικών συναντήσεων και συνεντεύξεων, που πραγματοποιούνται μεταξύ του εσωτερικού ελεγκτή και των προϊσταμένων. Θεωρείται σημαντικό οι συνεντεύξεις αυτές, να πραγματοποιηθούν ύστερα από προειδοποίηση και ενημέρωση των διευθυντών των αντίστοιχων τμημάτων ώστε να επιτευχθεί η μεγαλύτερη δυνατή συνεργασία μεταξύ αυτών και του εσωτερικού ελεγκτή.⁵⁰

Ακόμη η γνώση του τρόπου λειτουργίας και των στόχων της δραστηριότητας καθώς και η γνώση της διοίκησης και του προσωπικού που συμμετέχει στη δραστηριότητα εμπεριέχονται στην προκαταρκτική έρευνα. Κατά το πρώτο στάδιο του τρόπου λειτουργίας και των στόχων της δραστηριότητας εμπεριέχονται συγκεντρώνονται πληροφορίες που μεταξύ των οποίων μπορεί να είναι ο καθορισμός έργων που βρίσκονται σε εξέλιξη, τα έντυπα που χρησιμοποιούνται για τη ολοκλήρωση των διαδικασιών κ.λπ.. Κατά το στάδιο της γνώσης της διοίκησης και του προσωπικού που συμμετέχει στη δραστηριότητα ελέγχεται εάν η ύπαρξη κατάλληλης διοίκησης υφίσταται σε όλα τα επίπεδα. Ενδεικτικά, ορισμένα προβλήματα που μπορεί να παρουσιαστούν είναι η δημιουργία αδικαιολόγητου

⁴⁹Τσακλαγκάνος Α. και Σπαθής Χ. (2015) «Ελεγκτική», εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη Α.Ε., Θεσσαλονίκη

⁵⁰Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017) «Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος», εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ, Θεσσαλονίκη.20

φόβου στο προσωπικό, η άγνοια ως προς το ποια καθήκοντα επιτελούν οι διάφοροι υπάλληλοι, η έλλειψη συστήματος επαναπληροφόρησης (feedback) κ.λπ.⁵¹

Επιπροσθέτως, το διάγραμμα ροής διαδικασιών (flowcharts) αποτελεί ένα ακόμη μέσο στα χέρια του εσωτερικού ελεγκτή για να απεικονίσει και να αναλύσει σύνθετες κυρίως λειτουργίες. Πριν από την προετοιμασία του διαγράμματος ροής, ο ελεγκτής πρέπει να γνωρίζει καλά το λογιστικό σύστημα και αυτό διότι αποτελεί μία γραφική απεικόνιση της διαδικασίας επεξεργασίας των λογιστικών στοιχείων. Το διάγραμμα ροής αρχίζει στο σημείο όπου λαμβάνονται τα οικονομικά στοιχεία από μια εξωτερική πηγή (π.χ. λήψη τιμολογίου) έπειτα εκδίδεται ένα εσωτερικό έγγραφο το οποίο σηματοδοτεί το στάδιο μια λογιστικής συναλλαγής (π.χ. κάρτα παρουσίας για την σύνταξη της μισθοδοτικής κατάστασης), και τελειώνει με εγγραφές στο Γενικό Καθολικό και περιγραφή της αρχειοθέτησης και των παραστατικών που εκδίδονται εκτός και εντός της επιχείρησης. Η χρησιμότητα του διαγράμματος ροής παρουσιάζει πολλά πλεονεκτήματα έναντι άλλων μεθόδων. Πολλοί ελεγκτές θεωρούν το διάγραμμα ροής πιο αποτελεσματικό από τα ερωτηματολόγια και τις περιγραφικές εκθέσεις για την κατανόηση, την επεξεργασία των στοιχείων αλλά και για τη διενέργεια των διαφόρων επιμέρους εσωτερικών ελέγχων. Το διάγραμμα ροής είναι ευέλικτο, γιατί μπορεί να παρουσιαστεί σε οποιοδήποτε σύστημα εσωτερικού ελέγχου προσδίδοντας του έτσι πλεονέκτημα έναντι άλλων μεθόδων.⁵²

Στην προκαταρκτική έρευνα εκτιμούνται οι κίνδυνοι οι οποίοι πρέπει πρώτα αξιολογηθούν ανά τομέα και δραστηριότητα. Ο ελεγκτής πρέπει να αποκτήσει επαρκή πληροφόρηση για την διαδικασία διαχείρισης κινδύνων από την ίδια την επιχείρηση, προκειμένου να κατανοήσει τη στάση της διοίκησης στην αντιμετώπιση των κινδύνων που σχετίζονται με την επίτευξη των στόχων και την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.⁵³

Η διενέργεια φυσικής παρουσίας εμπεριέχεται εξίσου στην προκαταρκτική έρευνα καθώς βοηθάει τον ελεγκτή να έχει μία καλύτερη αντίληψη των εργασιών που πραγματοποιούνται σε κάθε δραστηριότητα.

Καταλήγοντας με την παρουσίαση των αποτελεσμάτων της προκαταρκτικής έρευνας. Ο ελεγκτής πρέπει να παρουσιάσει τεκμηριωμένα στα φύλλα εργασίας του

⁵¹Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017) «Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος», εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ, Θεσσαλονίκη.

⁵²Γσακλαγκάνος Α. και Σπαθής Χ. (2015) «Ελεγκτική», εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη Α.Ε., Θεσσαλονίκη

⁵³Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017) «Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος», εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ, Θεσσαλονίκη.

και να υποβάλλει στους προϊστάμενους του για έκκριση τα στοιχεία των αδυναμιών που εντοπίστηκαν, τα προτεινόμενα βήματα ελέγχου, η εκτίμηση του χρόνου που απαιτείται και η εκτίμηση των ημερομηνιών – προθεσμιών ολοκλήρωσης του ελέγχου και της έκθεσης.⁵⁴

5.3.2 Σύνταξη προγράμματος ελέγχου

Ένα πρόγραμμα ελέγχου περιλαμβάνει όλες τις σχετικές διαδικασίες που αποσκοπούν στην μελέτη και αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου και στην τεκμηρίωση των λογιστικών υπολοίπων . Ο εσωτερικός ελεγκτής διαμορφώνει τα κύρια χαρακτηριστικά λειτουργίας του τμήματος εσωτερικού ελέγχου καταρτίζοντας τόσο ένα μακροπρόθεσμο όσο και ένα ετήσιο πλάνο ελέγχου (βραχυπρόθεσμο).

Στο μακροπρόθεσμο πλάνο περιγράφεται η μορφή και η ουσία του ελέγχου, όπου καθορίζονται με βάση το μέγεθος, τον ρυθμό ανάπτυξης, το είδος του κλάδου, τις σημαντικότερες λειτουργίες και τους κινδύνους κάθε δραστηριότητας, χωρίς την προενέργεια της προκαταρκτικής έρευνας. Ενώ, σε ένα ετήσιο πρόγραμμα περιλαμβάνονται πιο λεπτομερή στοιχεία με αναλυτικότερη περιγραφή του κάθε ελεγκτικού έργου, όπως για παράδειγμα η εκτίμηση του ετήσιου κόστους, η ο καθορισμός του αριθμού των εργαζομένων που προβλέπεται ότι θα απαιτηθούν για την ολοκλήρωση του έργου.Συν τοις άλλοις, στο ετήσιο πρόγραμμα καθορίζονται και τα δείγματα ελέγχου.⁵⁵

Σύμφωνα με τους Σιώτης και Ζωιτσάς (2010) σε ένα πρόγραμμα ελέγχου εμπεριέχονται δύο βασικές διαδικασίες. Η διαδικασία της μελέτης και αξιολόγησης του εσωτερικού ελέγχου και η διαδικασία τεκμηρίωσης των λογιστικών υπολοίπων. Οι διαδικασίες για την μελέτη και αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου επικεντρώνονται στα παρακάτω σημεία:

- Γραπτή περιγραφή του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης
- Έλεγχος των συναλλαγών, δηλαδή έλεγχος της ροής των δεδομένων των συναλλαγών δια μέσου του συστήματος

⁵⁴Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017) «Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος», εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ, Θεσσαλονίκη.

⁵⁵Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017) «Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος», εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ, Θεσσαλονίκη.

- Λειτουργικός έλεγχος, δηλαδή έλεγχος της αποτελεσματικότητας των ελεγκτικών διαδικασιών
- Αξιολόγηση της ισχύος του εσωτερικού ελέγχου, δηλαδή προσδιορισμός του βαθμού ικανότητας του συστήματος προκειμένου να εξασφαλίσει αποτελεσματικό έλεγχο.

Η διαδικασία της μελέτης και αξιολόγησης του συστήματος εσωτερικού ελέγχου αποτελεί θεμελιώδες στοιχείο για την έκταση της ελεγκτικής εργασίας που είναι αναγκαία για την τεκμηρίωση των λογιστικών υπολοίπων. Τα σημεία στα οποία επικεντρώνεται η διαδικασία τεκμηρίωσης λογιστικών υπολοίπων είναι τα εξής:⁵⁶

- Η ύπαρξη και η ιδιοκτησία των περιουσιακών στοιχείων, διαπιστώνεται με την εξέταση των τίτλων κυριότητας, των συμμετοχών, των συμβολαιογραφικών πράξεων, των τιμολογίων αγοράς κ.α.
- Η αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων, εξετάζονται οι αποσβέσεις, οι αποτιμήσεις των αποθεμάτων, των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων.
- Η καθιέρωση κατάλληλου διαχωριστικού σημείου των συναλλαγών που θα συμπεριληφθούν στην ελεγχόμενη περίοδο. Ο όρος «διαχωριστικό σημείο» αναφέρεται στη διαδικασία με την οποία καθορίζεται ότι οι συναλλαγές που διενεργήθηκαν ακριβώς πριν η μετά την ημερομηνία κατάρτισης του ισολογισμού συντάχθηκαν στη σωστή λογιστική περίοδο.
- Η επαλήθευση κονδυλίων του λογαριασμού «Αποτελέσματα Χρήσης», τα οποία είναι επαληθεύσιμα με τους λογαριασμούς των περιουσιακών στοιχείων π.χ. οι αποσβέσεις συσχετίζονται με τους λογαριασμούς των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, οι τόκοι με τους λογαριασμούς των απαιτήσεων κ.α.
- Η παρουσίαση των οικονομικών εκθέσεων, οι οποίες πέρα από την επαλήθευση των χρηματικών ποσών πρέπει να περιλαμβάνουν επαρκείς πληροφορίες που θα επιτρέπει στους τρίτους να τις ερμηνεύουν σωστά.

5.3.3 Επιτόπια εργασία

Η επιτόπια εργασία (fieldwork) ως βήμα διενέργειας του εσωτερικού ελέγχου, επιτελείται από τον εσωτερικό ελεγκτή προκειμένου να συμπληρωθούν οι ενέργειες

⁵⁶Σιώτης, Θ. και Ζωιτσάς, Α. (2010) «Σύγχρονη Ελεγκτική», εκδόσεις Σοφία Α.Ε., Θεσσαλονίκη.

και τα βήματα που υπαγορεύονται στο πρόγραμμα ελέγχου. Διευκρινίζεται ότι, ο όρος της «επιτόπιας εργασίας» δεν προϋποθέτει τον τοπικό προσδιορισμό του εσωτερικού ελεγκτή.⁵⁷

Στο συγκεκριμένο στάδιο περιλαμβάνονται οι έλεγχοι διαδικασιών (testscontrols), με τους οποίους επιβεβαιώνεται η αποτελεσματικότητα των διαδικασιών που ακολουθούνται και αντιμετωπίζεται ο κίνδυνος αποπροσανατολισμού των στόχων (controlrisk). Στους ελέγχους διαδικασιών συμπεριλαμβάνονται οι έλεγχοι εγκρίσεων (authorizationtests), οι έλεγχοι διενέργειας εργασιών (transactiontests) και οι έλεγχοι διαφυλάξεως της περιουσίας (physicalsafeguardtests).⁵⁸

Ο δεύτερος έλεγχος που περιλαμβάνεται στο στάδιο της επιτόπιας εργασίας είναι οι έλεγχοι τεκμηριώσεως εργασιών (substantivetests). Εν αντιθέσει με τους ελέγχους διαδικασιών, οι οποίοι αποσκοπούν στην αξιολόγηση της πρόσληψης των σφαλμάτων του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, οι έλεγχοι τεκμηριώσεως σχεδιάζονται για να εντοπίσουν το συντομότερο δυνατόν τα σφάλματα από όπου θα προκύψουν προτάσεις βελτιώσεως. Οι έλεγχοι αυτοί αντιμετωπίζουν τον κίνδυνο μη ανακαλύψεις του σφάλματος (detectionrisk) και διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, στις αναλυτικές διαδικασίες (analyticalprocedures) που περιλαμβάνουν συγκρίσεις με διάφορα αριθμητικά στοιχεία, ανάλυση αριθμοδεικτών και πρόχειρους υπολογισμούς. Η δεύτερη κατηγορία των ελέγχων τεκμηριώσεως είναι οι λεπτομερειακοί έλεγχοι (detailtests) που περιλαμβάνουν την παρακολούθηση των περιουσιακών στοιχείων, Η λήψη επιβεβαιωτικών απαντήσεων από εμπειρογνώμονες και από τρίτους, την εξέταση αναλύσεων λογαριασμών και δεδομένων και συμφωνιών λογαριασμών (reconciliations), τους ελέγχους παραστατικών (vouching), την επιβεβαίωση αριθμητικών πράξεων και τον έλεγχο διαχωρισμού περιόδων (cut-off).⁵⁹

⁵⁷Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017) «Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος», εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ, Θεσσαλονίκη.

⁵⁸Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017) «Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος», εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ, Θεσσαλονίκη.

⁵⁹Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017) «Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος», εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ, Θεσσαλονίκη.

5.3.4 Εκθέσεις Ελέγχου

Η έκδοση της έκθεσης ελέγχου του εσωτερικού ελεγκτή αποτελεί τη σημαντικότερη πληροφορία διότι καθορίζεται ο τερματισμός και η κορύφωση της όλης ελεγκτικής διαδικασίας. Σκοπός της έκθεσης ελέγχου είναι η πληροφόρηση προς τη διοίκηση για τα αποτελέσματα και τα ευρήματα του ελέγχου και επακολούθως να πείσει την διοίκηση να προβεί στις κατάλληλες ενέργειες για την επίτευξη του καλύτερου δυνατού αποτελέσματος. Στη έκθεση ελέγχου παρουσιάζεται συνοπτικά όλο το έργο που έχει επιτελέσει ο ελεγκτής με αμεροληψία, ακρίβεια, σαφήνεια και αντικειμενικότητα.⁶⁰

Συνεπώς, η ενημέρωση της διοίκησης αναφορικά με τα ευρήματα του ελέγχου γίνεται μέσα από την έκθεση ελέγχου στοχεύοντας με αυτόν τον τρόπο στη συνοπτική παρουσίαση των θεμάτων του ελεγκτικού έργου, των συμπερασμάτων που διεξάχθηκαν από τον ελεγκτή, καθώς και των προτάσεων του για την αντιμετώπιση των ευρημάτων, αλλά και στην προβολή μιας γενικότερης εικόνας της δραστηριότητας που ελέγχθηκε από το σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Η διατύπωση της έκθεσης ελέγχου αρχίζει, όταν οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν τελειώσει την επιτόπια εργασία τους και αποτελούν επισφράγισμα της ελεγκτικής εργασίας που έχει γίνει από το σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Τέλος, δύναται η διατύπωση των ευρημάτων του εσωτερικού ελέγχου να γίνει και με προφορικό λόγο, όταν υφίσταται άμεση ανάγκη για λήψη μέτρων.⁶¹

5.3.5 Μεταγενέστερες Ενέργειες

Το τελευταίο βήμα για την ολοκλήρωση της διενέργειας του εσωτερικού ελέγχου είναι οι μεταγενέστερες ενέργειες (followup). Στο στάδιο αυτό, οι εσωτερικοί ελεγκτές εκτιμούν την επάρκεια, την αποτελεσματικότητα και τον χρόνο εφαρμογής των ενεργειών που αποφασίζονται από τη διοίκηση, ως αποτέλεσμα των ευρημάτων που παρουσιάστηκαν στην καταρτισθείσα έκθεση εσωτερικού ελέγχου αλλά και άλλων ευρημάτων, όπως των εξωτερικών ελεγκτών.

⁶⁰Σιώτης, Θ. και Ζωιτσάς, Α. (2010) «Σύγχρονη Ελεγκτική», εκδόσεις Σοφία Α.Ε., Θεσσαλονίκη.

⁶¹Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017) «Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος», εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ, Θεσσαλονίκη.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές συμμετέχουν στην επιλογή των κατάλληλων διορθωτικών μέτρων μέσα από ένα καλά οργανωμένο και σχεδιασμένο σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Επομένως, γίνεται φανερό πως η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου σχετίζεται άμεσα και με την αποτελεσματικότητά αυτών των μέτρων καθώς αυτά τα μέτρα είναι στην ουσία το προϊόν του εσωτερικού ελέγχου.

Τέλος, όσον αφορά το περιεχόμενο αυτών των μέτρων, ανάλογα με τη σπουδαιότητα και το χαρακτήρα των ευρημάτων περιλαμβάνουν μεταξύ άλλων τροποποιήσεις των υπάρχοντων διαδικασιών, δημιουργία νέων θέσεων, αναθέσεις πρόσθετων αρμοδιοτήτων, κατάλληλο διαχωρισμό καθηκόντων, ενσωμάτωση πρόσθετου ή διαφορετικού μέτρου ελέγχου καθώς και συνυπολογισμούς οικονομικών μεγεθών.⁶²

5.4 Ελεγκτικές Διαδικασίες Εσωτερικού Ελέγχου

Η ενότητα αυτή ασχολείται με τις ελεγκτικές διαδικασίες που εφαρμόζονται στα επιμέρους τμήματα της επιχείρησης. Σκοπός της ενότητας αυτής είναι να εμβαθύνει περισσότερο στις σύνθετες ελεγκτικές διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου επιδιώκοντας την καλύτερη κατανόηση τους.

5.4.1 Έλεγχος Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων

Ο έλεγχος των παγίων περιουσιακών στοιχείων συμβάλει στον προσδιορισμό και στην διαφύλαξη της περιουσίας της εταιρείας ενώ δίνει και στην διοίκηση την δυνατότητα για αποδοτικότερες επιχειρηματικές επιλογές. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία μπορεί να είναι ακίνητα, μηχανήματα, εξοπλισμός και όλα τα περιουσιακά στοιχεία που έχουν λειτουργική διάρκεια μεγαλύτερη από ένα χρόνο και χρησιμοποιούνται για την λειτουργία της επιχείρησης.

Πιο αναλυτικά, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία διακρίνονται στις εξής μικρότερες κατηγορίες. Στα ενσώματα πάγια στοιχεία, όπου είναι τα υλικά αγαθά που αποκτάει η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσεως της κατά τη

⁶²Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017) «Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος», εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ, Θεσσαλονίκη.

διάρκεια της ωφέλιμη ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος. Στη δεύτερη κατηγορία είναι τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία, όπου είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά που αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος. Στην τρίτη κατηγορία διακρίνονται τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως, είναι τα έξοδα που αποσβένεται τμηματικά και πραγματοποιούνται για την ίδρυση και οργάνωση της οικονομικής μονάδας, για την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως και για την επέκταση και αναδιοργάνωση της. Τέλος, ως πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι και οι συμμετοχές και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις, ειδικότερα είναι συμμετοχές σε άλλες οικονομικές μονάδες, οποιασδήποτε νομικής μορφής Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ε.Ε. , Ο.Ε. κ.λπ., οι οποίες εξασφαλίζουν την άσκηση επιρροής πάνω σε αυτές και αποκτούνται με σκοπό διαρκούς κατοχής τους, για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μετά από το τέλος της επόμενης χρήσεως.⁶³

Αντικειμενικοί στόχοι των εσωτερικών ελεγκτών όταν ελέγχουν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι να διαπιστώσουν εάν γίνεται ορθή καταχώρηση, παρακολούθηση και παρουσίαση τους στα λογιστικά βιβλία της εταιρίας και να γίνει εξακρίβωση της συνεπούς εφαρμογής των αποφάσεων της διοίκησης που σχετίζονται με τα πάγια, στην διαφύλαξη και προστασία τους από κινδύνους.⁶⁴

Σύμφωνα με τους καθηγητές Τσακλαγκάνος και Σπαθής (2015) τα κυριότερα μέσα εσωτερικού ελέγχου που χρησιμοποιούνται είναι τα εξής:⁶⁵

- Πρέπει να υπάρχει ένα επαρκές καθολικό για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που να διευκολύνει τους ελεγκτές όταν αναλύουν τις αγορές η απομάκρυνσης παγίων η όταν επαληθεύουν τις αποσβέσεις.
- Να υπάρχει ένα σύστημα έγκρισης και διάθεσης πίστωσης σύμφωνα με το οποίο κάθε αποκτήσει παγίου περιουσιακού στοιχείου να έχει εγκριθεί από τα αρμόδια στελέχη.
- Να υπάρχει μια γραφτεί διαδικασία που να κάνει διάκριση ανάμεσα στην δαπάνη κεφάλαιο και στις δαπάνες λειτουργίας. Μόνο οι δαπάνες κεφαλαίου μπορούν να κεφαλαιοποιούνται και να αποσβένονται σε περισσότερες χρήσεις.

⁶³Μανδήλας Α. (2010) «Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – Δομή, Λειτουργία και Ανάπτυξη», εκδόσεις Δίσιγμα, Θεσσαλονίκη

⁶⁴Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017) «Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος», εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ, Θεσσαλονίκη.

⁶⁵Τσακλαγκάνος Α. και Σπαθής Χ. (2015) «Ελεγκτική», εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη Α.Ε., Θεσσαλονίκη

- Να γίνονται περιοδικές φυσικές απογραφές, όπου δηλώνεται η ακριβής κατάσταση των περιουσιακών στοιχείων.

Επιπλέον, σύμφωνα με τους Νεγκάκης και Ταχυνάκης (2017), οι ελεγκτικές διαδικασίες που ακολουθούνται για τον έλεγχο των πάγιων περιουσιακών στοιχείων είναι αναφορικά οι εξής:

- Αρχικά γίνεται έλεγχος για την ύπαρξη των ενσώματων παγίων στοιχείων.
- Έπειτα, γίνεται έλεγχος για το εάν έχουν καταχωρηθεί σωστά θα πάει για περιουσιακά στοιχεία στα λογιστικά βιβλία της εταιρείας.
- Ακόμα, εφαρμόζονται ελεγκτικές διαδικασίες για τον έλεγχο της πώλησης ενσώματων των περιουσιακών στοιχείων.
- Επίσης, ακολουθούν ελεγκτικές διαδικασίες για τον έλεγχο της αναπροσαρμογής της αξίας των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων.
- Εκτός αυτών, γίνεται έλεγχος των φορολογικών υποχρεώσεων της εταιρείας οι οποίες αφορούν τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία.
- Ελέγχονται τυχόν απομείωσης των σωμάτων περιουσιακών στοιχείων.
- Μία ακόμη σημαντική διαδικασία ελέγχου είναι ως προς την σωστή παρουσίαση των ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- Επιπλέον οι εσωτερικές ελεγκτικές διαδικασίες στοχεύουν στην προστασία των παγίων περιουσιακών στοιχείων από διάφορους κινδύνους.
- Μεταξύ των άλλων ελεγκτικών διαδικασιών συμπεριλαμβάνονται και οι διαδικασίες ελέγχου του κόστους κτήσης των άυλων περιουσιακών στοιχείων.

5.4.2 Έλεγχος Αποθεμάτων

Μία εξίσου σημαντική λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου είναι η παρακολούθηση των αποθεμάτων. Με τον όρο αποθέματα εννοούνται τα υλικά αγαθά που βρίσκονται στα χέρια της επιχείρησης για πώληση, τα αγαθά που βρίσκονται στο στάδιο της επεξεργασίας και τα αγαθά που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν άμεσα ή έμμεσα στην παραγωγή, δηλαδή τις πρώτες ύλες, τα εξαρτήματα και τα εφόδια.

Οι βασικότεροι λόγοι για τους οποίους ελέγχονται τα αποθέματα είναι διότι αποτελούν συνήθως το μεγαλύτερο ενεργητικό στοιχείο της επιχείρησης, επειδή η

κάθε επιχείρηση χρησιμοποιεί το δικό της τρόπο αποτίμησης, καθώς και γιατί η αξία των αποθεμάτων επηρεάζει άμεσα το κόστος των πωληθέντων προϊόντων και συνεπώς τα έσοδα της επιχείρησης. Συνεπώς, είναι σημαντική η επαλήθευση της ποσότητας των αποθεμάτων και της αξίας καθώς είναι μία δουλειά αρκετά δύσκολη και πολύπλοκη.⁶⁶

Επομένως, σκοπός του εσωτερικού ελέγχου των αποθεμάτων είναι η διαφύλαξη και η προστασία τους από διάφορους κινδύνους (π.χ. κλοπή, πυρκαγιά κτλ.), η πιστή εφαρμογή οδηγεί οπ της διοικήσεως για την ορθή διαχείριση των αποθεμάτων, η επίτευξη της μεγαλύτερης δυνατής απόδοσης των κεφαλαίων που έχουν δεσμευτεί για την απόκτηση των αποθεμάτων, η ορθή λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων και η ορθή αποτίμηση τους στο τέλος της χρήσης.⁶⁷

Κατά τη διάρκεια του εσωτερικού ελέγχου, οι ελεγκτές εξετάζουν θέματα όπως:⁶⁸

- Εάν τηρείτε ξεχωριστά διαρκεί απογραφή αποθεμάτων για κάθε κατηγορία αγαθών.
- Αν τα στοιχεία της διαρκούς αυτής απογραφής επαληθεύονται με εξωλογιστική απογραφή των αποθεμάτων τουλάχιστον μία φορά για κάθε έτος.
- Εάν χρησιμοποιούνται αριθμημένες ετικέτες και την πραγματική απογραφή των αποθεμάτων.
- Καθώς και αν υπάρχει ανεξάρτητη υπηρεσία παραλαβών που φέρνει σε πέρας όλες τις παραλαβές και τις επιστροφές πελατών.

Επιπλέον, μεταξύ άλλων διενεργούνται ελεγκτικές διαδικασίες:⁶⁹

- Για την διαπίστωση της κυκλοφοριακής ταχύτητας ανά κατηγορία αποθέματος η οποία συγκρίνεται με τα προϋπολογισθέντα δεδομένα και υπολογίζονται οι ανάλογες αποκλίσεις.
- Για τον εντοπισμό τυχόν αποθεμάτων που βρίσκονται σε ακινησία και η γνωστοποίησή τους προς την διοίκηση προτείνοντας τρόπους ρευστοποίησης.
- Για τον έλεγχο της ασφαλιστικής κάλυψης των αποθεμάτων καθώς και τις συνθήκες διατήρησής τους

⁶⁶Σιώτης, Θ. και Ζωιτσάς, Α. (2010) «Σύγχρονη Ελεγκτική», εκδόσεις Σοφία Α.Ε., Θεσσαλονίκη.

⁶⁷Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017) «Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος», εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ, Θεσσαλονίκη.

⁶⁸Γσακλαγκάνος Α. και Σπαθής Χ. (2015) «Ελεγκτική», εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη Α.Ε., Θεσσαλονίκη

⁶⁹Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017) «Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος», εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ, Θεσσαλονίκη.

- Ακόμη και για την επαλήθευση των αποθεμάτων κυριότητας τρίτων που βρίσκονται στις αποθήκες της επιχείρησης και το αντίστροφο.

5.4.3 Έλεγχος Χρεογράφων και Απαιτήσεων

Μία άλλη βασική λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου είναι ο έλεγχος των χρεογράφων και των απαιτήσεων. Ο εσωτερικός έλεγχος των χρεογράφων αφορά τις διαδικασίες που απαιτούνται από τον εσωτερικό ελεγκτή ώστε να περιορίζεται η ύπαρξη λαθών και να διασφαλίζεται η ακρίβεια και αξιοπιστία των λογιστικών βιβλίων σε ότι αφορά τα χρεόγραφα. Επιπλέον, ένα καλά οργανωμένα και σωστά δομημένα συστήματα εσωτερικού ελέγχου, έχει ως βασική επιδίωξη όσον αφορά το λογαριασμό των απαιτήσεων, την διασφάλιση τους, αλλά και την σωστή διαχείριση τους.

Σύμφωνα με τον Τσακλαγκάνος (2005), οι έλεγχοι των χρεογράφων αποσκοπούν στην εξέταση του ενδεχομένου εάν ο εσωτερικός έλεγχος είναι επαρκής για τα χρεόγραφα και για τα έσοδα από επενδύσεις χρεογράφων. Με αυτόν τον τρόπο, εξετάζεται η πραγματική ύπαρξη χρεογράφων, απεικονίζοντας έτσι της ορθότητα της αξίας τους και την σωστή κατάταξη των χρεογράφων στον ισολογισμό καθώς επιμερίζονται σε βραχυχρόνια και μακροχρόνια. Επιπλέον παράμετροι των χρεογράφων που αποσκοπεί ο εσωτερικός έλεγχος είναι η εξακρίβωση της είσπραξης των εσόδων από επενδύσεις χρεογράφων και η εμπρόθεσμη καταχώρηση τους στα λογιστικά βιβλία.⁷⁰

Σε νεότερη έκδοση συγγράμματος του καθηγητή Τσακλαγκάνος και Σπαθής (2015) προβάλλουν ένα ενδεικτικό ερωτηματολόγιο εσωτερικού ελέγχου για την παρακολούθηση των χρεογράφων, το οποίο περιλαμβάνει ερωτήματα του τύπου:⁷¹

- Τα χρεόγραφα τελούν κάτω από τον κοινό έλεγχο των αρμοδίων στελεχών;
- Είναι όλα τα πρόσωπα που έχουν προσπεράσει τα χρεόγραφα εξουσιοδοτημένα και κατάλληλα;
- Χρησιμοποιούνται ανεξάρτητοι θεματοφύλακες;

⁷⁰Τσακλαγκάνος Α. (2005) «Ελεγκτική», εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη Α.Ε., Θεσσαλονίκη

⁷¹Τσακλαγκάνος Α. και Σπαθής Χ. (2015) «Ελεγκτική», εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη Α.Ε., Θεσσαλονίκη

- Εξουσιοδοτούνται και εγκρίνονται από το οικονομικό στέλεχος ή από την αρμόδια επιτροπή του διοικητικού συμβουλίου όλες οι αγορές και οι πωλήσεις χρεογράφων;

Παράλληλα, σημαντική αναφορά για τον εσωτερικό έλεγχο των απαιτήσεων γίνεται από τους καθηγητές Νεγκάκης και Ταχυνάκης (2017), παραθέτοντας τις βασικές διαδικασίες που έχει ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου απαιτήσεων. Διακρίνονται επομένως οι εξής ελεγκτικές διαδικασίες:⁷²

- Ο έλεγχος της ορθής καταχώρησης, παρακολούθησης και παρουσιάσης των απαιτήσεων στα λογιστικά βιβλία, όπως για παράδειγμα η συμφωνία των αναλυτικών λογαριασμών απαιτήσεων με τα αντίστοιχα αναλυτικά ισοζύγια, η εμφάνιση των απαιτήσεων ανά κατηγορία στον ισολογισμό κ.λπ.
- Ο έλεγχος της εξακρίβωσης συνεπούς εφαρμογής των αποφάσεων της διοίκησης, όπως είναι ο έλεγχος συνέπειας και συμμόρφωσης με τις αποφάσεις της διοίκησης και ο έλεγχος της δέσμευσης του προσωπικού και των οργάνων της επιχείρησης ότι οι αποφάσεις είναι σύμφωνες από την διοίκηση.
- Ο έλεγχος κινδύνων από πιθανές επισφάλειες, όπως ο έλεγχος πιστοληπτικής ικανότητας των πελατών ή ο χαρακτηρισμός και διαχωρισμός των λογαριασμών απαιτήσεων σε ασφαλούς εισπράξεως, επισφαλείς και ανεπίδεκτες εισπράξεως.
- Ο έλεγχος της προστασίας της επιχείρησης από διάφορους κινδύνους. Εδώ εντάσσονται για παράδειγμα, ο έλεγχος αξίας ασφαλιστηρίου συμβολαίου, η ασφάλιση χρεογράφων και επιταγών και η φύλαξη των επιταγών εισπρακτέων το γραμματίων και στην πραγματικών σε χώρο που να θεωρείται ασφαλής για τυχόν απώλεια ή κλοπή.

5.4.4 Έλεγχος Χρηματικών Διαθεσίμων

⁷²Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017) «Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος», εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ, Θεσσαλονίκη.

Ακολούθως, μία ακόμη σημαντική λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου είναι ο έλεγχος των χρηματικών διαθεσίμων. Στο σημείο αυτό, είναι σημαντικό να διευκρινιστεί ότι τα χρηματικά διαθέσιμα δεν θεωρούνται μόνο τα μετρητά αλλά εκτός από αυτά νοούνται και οι εισπρακτέες επιταγές επί των λογαριασμών όψεως, τα ληξιπρόθεσμα τοκομερίδια, οι καταθέσεις όψεως και οι καταθέσεις προθεσμίας, εξαιρούνται αν υπάρχει ειδικός απαγορευτικός λόγος αναλήψεως τους, οπότε πρόκειται για δεσμευμένες καταθέσεις.⁷³ Γενικότερα, στα χρηματικά διαθέσιμα εντάσσεται οτιδήποτε έχει τη δυνατότητα να μετατραπεί άμεσα σε συνάλλαγμα χωρίς να χάσει σημαντικό μέρος της αξίας του.

Σχετικά με τον έλεγχο του συγκεκριμένου λογαριασμού, περιλαμβάνει ενέργειες όπως:⁷⁴

- Τον έλεγχο της ορθής καταχώρησης, παρακολούθησης και παρουσίας τους στα λογιστικά βιβλία, όπως η παρακολούθηση των κινήσεων των λογαριασμών όψεως.
- Την ύπαρξη αποδεικτικών στοιχείων από πηγές που αφορούν την εξακρίβωση της συνεπούς εφαρμογής των αποφάσεων της διοίκησης της επιχείρησης. Αποδεικτικά τέτοια στοιχεία προκύπτουν από μέσα από τις καταστάσεις της ημερήσιας κίνησης του ταμείου όπως και οι ίδιες αποφάσεις της διοίκησης.
- Την ύπαρξη αποδεικτικών στοιχείων που αφορούν την προστασία της επιχείρησης από διάφορους κινδύνους. Ειδικότερα, εντάσσονται στον έλεγχο συνέντευξη του υπεύθυνου φύλαξης του χώρου αλλά και έλεγχος σχετικά με τα πρωτόκολλα καταμέτρησης του ταμείου.

5.4.5 Έλεγχος Καθαρής Θέσης

Εν συνεχεία, εξετάζεται ο εσωτερικός έλεγχος της καθαρής θέσης αναφορικά με τις διαδικασίες που απαιτούνται από τον εσωτερικό ελεγκτή, ώστε να περιορίζεται η ύπαρξη λαθών και να διασφαλίζεται η ακρίβεια και αξιοπιστία των λογιστικών βιβλίων σε ό,τι αφορά τους λογαριασμούς που την απαρτίζουν.

⁷³Μανδήλας Α. (2010) «Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – Δομή, Λειτουργία και Ανάπτυξη», εκδόσεις Δίσιγμα, Θεσσαλονίκη.

⁷⁴Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017) «Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος», εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ, Θεσσαλονίκη.

Πρωτίστως, είναι σημαντικό να διευκρινιστεί ο όρος της καθαρής θέσης. Συνεπώς, η καθαρή θέση ή καθαρή περιουσία είναι το ίδιο κεφάλαιο κάθε οικονομικής μονάδας, το οποίο για τις εταιρείες αποτελείται από το μετοχικό ή εταιρικό κεφάλαιο, από τα κάθε είδους και φύσεως αποθεματικά και από το εκάστοτε υπόλοιπο εις νέων (κερδών ή ζημιών).⁷⁵ Επιπλέον, η καθαρή θέση προκύπτει από την διαφορά μεταξύ του ενεργητικού και του παθητικού.

Προσεγγίζοντας τον εσωτερικό έλεγχο της καθαρής θέσης διαπιστώνουμε ότι η ορθή και αποτελεσματική λειτουργία μιας εταιρείας προϋποθέτει την ύπαρξη ενός κατάλληλα δομημένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου καθαρής θέσεως.

Κατά τους Τσακλαγκάνος και Σπαθής (2015), τα βασικά στοιχεία της αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου στην καθαρή θέση είναι οι εγκρίσεις που πρέπει να διεξάγονται από το διοικητικό συμβούλιο για όλες τις πράξεις που είναι σχετικές με την καταβολή μερισμάτων, τον καθορισμό του αριθμού των μετοχών και την τιμή έκδοσης τους, τον καθορισμό του τρόπου αποτίμησης μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, την μετατροπή προνομιούχων μετοχών ή άλλων αξιογράφων ή την μετατροπή του αριθμού των μετοχών, οι τυχόν αλλαγή στην τιμή έκδοσης.⁷⁶

Καταλήγοντας με τις αναφορές των καθηγητών Νεγκάκης και Ταχυνάκης (2017), οι ελεγκτικές διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου της καθαρής θέσης αφορούν, κατά κύριο λόγο, την σύγκριση πραγματικών με λογιστικά στοιχεία, επιδιώκοντας την εξακρίβωση τυχόν παρεκκλίσεων στους υπό εξέταση λογαριασμούς. Σχετικά με τις αρμοδιότητες του εσωτερικού ελεγκτή στον έλεγχο της καθαρής θέσης, είναι οι ενέργειες που θα περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα εξής:⁷⁷

- Τον έλεγχο ύπαρξης αδιανέμητων μερισμάτων και διαπίστωση του τρόπου λογιστικής τους αντιμετώπισης.
- Τον έλεγχο του βιβλίου μετόχων και μετοχών για την διαπίστωση της ύπαρξης ονομαστικών μετοχών καθώς και έλεγχος συμφωνίας μεταξύ τους και με το λογαριασμό μετοχικού κεφαλαίου.

⁷⁵Μανδήλας Α. (2010) «Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – Δομή, Λειτουργία και Ανάπτυξη», εκδόσεις Δίσιγμα, Θεσσαλονίκη.

⁷⁶Τσακλαγκάνος Α. και Σπαθής Χ. (2015) «Ελεγκτική», εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη Α.Ε., Θεσσαλονίκη.

⁷⁷Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017) «Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος», εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ, Θεσσαλονίκη.

- Τον έλεγχο και την μελέτη του καταστατικού της εταιρείας προκειμένου να διαπιστωθεί η πιστή εφαρμογή των διατάξεων σχετικά με το μετοχικό κεφάλαιο.
- Την διαπίστωση της ορθής καταχώρησης των, κατά λογαριασμό, υπολοίπων τέλους χρήσεως στις οικονομικές καταστάσεις.
- Την διαπίστωση της ορθής λειτουργίας των λογαριασμών καθαρής θέσεως σύμφωνα με τις διατάξεις της ισχύουσας νομοθεσίας.
- Την κατάρτιση πίνακα μεταβολής αποθεματικών που να περιέχει υπόλοιπο έναρξης, αυξήσεις, μειώσεις και υπόλοιπο τέλους.

5.4.6 Έλεγχος Μακροπρόθεσμων και Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων

Μία επιπλέον βασική λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου είναι ο έλεγχος των μακροπρόθεσμων και βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων. Εννοιολογικά οι βραχυχρόνιες υποχρεώσεις ορίζονται οι υποχρεώσεις οι οποίες επρόκειτο να εξοφληθούν εντός του έτους της επόμενης χρήσης από την οποία αναγράφονται, ενώ σε αντίθεση οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις ορίζονται αυτές που επρόκειτο να αποπληρωθούν σε διάστημα μεγαλύτερο από το πέρας της επόμενης χρήσης στην οποία αναγράφονται.

Σημαντικό είναι στο σημείο αυτό, για την καλύτερη κατανόηση, να διευκρινίσουμε την έννοια του πληρωτέου λογαριασμού. Οι πληρωτέοι λογαριασμοί δημιουργούνται, εκτός από την αγορά εμπορευμάτων και υλικών, και από άλλες συναλλαγές όπως είναι η απόκτηση μηχανολογικού εξοπλισμού και εγκαταστάσεων, οι διάφορες δαπάνες του κόστους παραγωγής καθώς και το κόστος διάθεσης και γενικών και διοικητικών τα δαπανών αλλά και των φόρων, μισθών, τόκων, ενοικίων κ.λπ. Διαπιστώνουμε λοιπόν ότι οι υποχρεώσεις απαρτίζονται από ένα μεγάλο φάσμα και πως η επαλήθευση τους από τους ελεγκτές είναι αναγκαίο να γίνει σε ξεχωριστές φάσεις, σύμφωνα με την ταξινόμηση των υποχρεώσεων.⁷⁸

Επικεντρώνοντας στις διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου των υποχρεώσεων, η οργάνωση αυτή οφείλει να περιλαμβάνει μια διάρθρωση που να ακολουθεί σειρά διαδικασιών, κατάλληλων για την ανάδειξη ενός ελεγκτικού πορίσματος που θα χρησιμοποιηθεί ως εργαλείο για την επίτευξη των στόχων της επιχείρησης.

⁷⁸Τσακλαγκάνος Α. και Σπαθής Χ. (2015) «Ελεγκτική», εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη Α.Ε., Θεσσαλονίκη.

Ταξινομώντας λοιπόν τις υποχρεώσεις αναγράφονται ενδεικτικά κάποιες αντίστοιχες ελεγκτικές ενέργειες για την οργάνωση και επίβλεψή τους:

Αναφορικά με τις υποχρεώσεις προς τα ασφαλιστικά ταμεία και το δημόσιο προϋποθέτετε η παρακολούθηση των εκκρεμών φορολογικών και άλλων υποθέσεων, η εμπρόθεσμη απόδοση των οφειλόμενων εισφορών προς τα ασφαλιστικά ταμεία και των φόρων προς το Δημόσιο και η ορθή και έγκυρη λογιστική απεικόνιση των υποχρεώσεων προς τα ασφαλιστικά ταμεία και το δημόσιο.⁷⁹

Σχετικά με τις δανειακές υποχρεώσεις προϋποθέτετε η επαλήθευση του ορθού υπολογισμού των τόκων τραπεζικών δανείων, η έγκριση των πιστωτικών ορίων χρηματοδότησεως από το Διοικητικό Συμβούλιο της οικονομικής μονάδας ή άλλο αρμόδιο εξουσιοδοτημένο όργανο και η συμφωνία των λογαριασμών δανείων, κάθε μήνα, με τα αντίστοιχα *extraits* των τραπεζών από αρμόδιο υπάλληλο, διαφορετικό από εκείνο που διενεργεί τις καταβολές αλλά και διαφορετικό από εκείνον που διενεργεί την λογιστική καταχώρηση των κινήσεων. Αντίστοιχες διαδικασίες εφαρμόζονται και για τα ομολογιακά δάνεια.⁸⁰

5.4.7 Έλεγχος Εσόδων

Ο έλεγχος των εσόδων συνυπολογίζεται ως μία ακόμη σημαντική λειτουργία στην διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου. Κατά το διάστημα που διενεργείται ο έλεγχος των εσόδων αποσκοπεί στην αξιολόγηση της χρησιμοποίησης των δεδουλευμένων κονδυλίων για την απεικόνιση των εσόδων, στην εξακρίβωση ότι όλα τα δεδουλευμένα έσοδα έχουν καταχωρηθεί και στον καθορισμό αλλά και την ερμηνεία σημαντικών τάσεων και μεταβολών των διαφόρων κατηγοριών εσόδων.⁸¹

Για να εξετάσουμε μερικές ενέργειες, όσον αφορά τι πρέπει να εξετάζει ο εσωτερικός ελεγκτής για τον λογαριασμό των εσόδων ανατρέχουμε στο σύγγραμμα του Νεγκάκης και Ταχυνάκης (2017), στο οποίο αναγράφονται μεταξύ άλλων:⁸²

⁷⁹Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017) «Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος», εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ, Θεσσαλονίκη.

⁸⁰Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017) «Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος», εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ, Θεσσαλονίκη.

⁸¹Τσακλαγκάνος Α. και Σπαθής Χ. (2015) «Ελεγκτική», εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη Α.Ε., Θεσσαλονίκη.

⁸²Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017) «Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος», εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ, Θεσσαλονίκη.

- Έλεγχο συμφωνίας αθροισμάτων ημερολογίου πωλήσεων, εισπρακτέων λογαριασμών, συγκεντρωτικού ημερολογίου και γενικού καθολικού.
- Διαπίστωση ύπαρξης αποκλίσεων των εσόδων της ελεγχόμενης χρήσης σε σχέση με τα αντίστοιχα της προηγούμενης.
- Έλεγχο κινήσεων λογαριασμών εσόδων, βάσει των νόμιμων παραστατικών.
- Έλεγχο ΦΠΑ εκροών, πληρωμή, υποβολή δηλώσεων.
- Διαπίστωση της μη ύπαρξης εικονικών πωλήσεων στο τέλος χρήσεως και έκδοση πιστωτικών τιμολογίων στην επόμενη χρήση για πωλήσεις που αφορούν την προηγούμενη χρήση.

5.4.8 Έλεγχος Εξόδων

Ακολούθως ο εσωτερικός έλεγχος εξόδων είναι εύλογο να εξετάζεται όπως και αυτός των εσόδων, καθώς δεν αποτελεί εξαίρεση η υψηλή του σημασία κατά την κατάρτιση του εσωτερικού ελέγχου. Αρχικά, διευκρινίζεται ότι στην κατηγορία των εξόδων απεικονίζονται τα οργανικά έξοδα της επιχείρησης που συντρέχουν ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως, καθώς επίσης και οι ετήσιες επιβαρύνσεις για την διενέργεια αποσβέσεων και προβλέψεων που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Επομένως διευκρινίζεται ότι, στον λογαριασμό των εξόδων, δεν περιλαμβάνονται ποσά που αφορούν επενδύσεις οι τοποθετήσεις, ποσά που αφορούν φόρο εισοδήματος επί των αδιανέμητων κερδών της χρήσεως, ποσά που αφορούν ζημιές και έξοδα προηγούμενων χρήσεων κ.λπ.⁸³

Ο εσωτερικός έλεγχος των εξόδων περιλαμβάνει διαδικασίες όπως είναι:⁸⁴

- Η κατάρτιση πίνακα κάτι είδος δαπανών της χρήσεως με αντίστοιχα στοιχεία της προηγούμενης χρήσεως
- Η επαλήθευση των λογιστικών εγγράφων των εξόδων με το βιβλίο ενταλμάτων ή το ημερολόγιο πληρωμών
- Ο έλεγχος τιμολογίων των προμηθευτών, σε αντιπαραβολή με τα δελτία αποστολής, ως προς τις ποσότητες, αξίες και τον χρόνο εκδόσεως τους.

⁸³Μανδήλας Α. (2010) «Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – Δομή, Λειτουργία και Ανάπτυξη», εκδόσεις Δίσιγμα, Θεσσαλονίκη.

⁸⁴Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017) «Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος», εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ, Θεσσαλονίκη.

- Ο έλεγχος ορθής ενημέρωσης της μερίδας αποθήκης κατά αξία με το κόστος εισαγωγής.
- Η επαλήθευση – συμφωνία της συγκεντρωτικής καταστάσεις των προμηθευτών και η διαπίστωση υποβολής της στην αρμόδια υπηρεσία.

5.4.9 Έλεγχος Αμοιβών και Εξόδων Προσωπικού

Καταλήγοντας με την ενότητα του εσωτερικού ελέγχου των αμοιβών και των εξόδων προσωπικού ως όμοιας σημαντικής σημασίας με τις προηγούμενες για την διεκπεραίωση του εσωτερικού ελέγχου. Αναλυτικότερα, ελέγχονται όλα έξοδα της οικονομικής μονάδας που προκύπτουν από την απασχόληση προσωπικού της, το οποίο συνδέεται με αυτή με σύμβαση μισθώσεως εργασίας.⁸⁵ Επομένως, στον έλεγχο αμοιβών και εξόδων προσωπικού συμπεριλαμβάνεται, ως επί το πλείστον, η αμοιβή εργασίας, η παρακράτηση φόρου εισοδήματος καθώς και η αποζημιώσεις λόγω λύσης της εργασιακής σχέσης.

Ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να είναι σε θέση ώστε να κατανοήσει τις αρμοδιότητες, τα καθήκοντα αλλά και τα δικαιώματα που παρέχει μία θέση εργασίας στον εκάστοτε εργαζόμενο. Για τον εξής λόγο, κρίνεται αναγκαίο να διατρέξει στο οργανόγραμμα της εταιρίας προκειμένου να εξακριβώσει τα καθήκοντα του κάθε εργαζόμενου.⁸⁶

Για την θεμελιώδη οργάνωση ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου των αμοιβών και εξόδων προσωπικού, αναγράφονται στην συνέχεια μερικές από τις βασικές ενέργειες του ελεγκτή:⁸⁷

- Δημιουργία φακέλων προσωπικού, όπου συμπεριλαμβάνονται τα στοιχεία των εργαζομένων.
- Παρακολούθηση του χρόνου εργασίας, η οποία περιλαμβάνει τις διαδικασίες επαλήθευσης των παρουσιών του προσωπικού.
- Έλεγχος ορθής έκδοσης εκκαθαριστικών μισθοδοσίας που δεν αμφισβητούνται από τους εργαζόμενους.

⁸⁵Μανδής Α. (2010) «Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – Δομή, Λειτουργία και Ανάπτυξη», εκδόσεις Δίσιγμα, Θεσσαλονίκη.

⁸⁶Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017) «Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος», εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ, Θεσσαλονίκη.

⁸⁷Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017) «Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος», εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ, Θεσσαλονίκη.

- Έλεγχος έγκρισης της μισθοδοτικής κατάστασης από τον αρμόδιο του τμήματος μισθοδοσίας.
- Έλεγχος της εγγραφής λογιστικοποίησης των μισθοδοτικών καταστάσεων ενός μηνός και διαπιστώσει ότι γίνεται σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές και κανόνες και έλεγχο των εκδοθέντων παραστατικό.

5.5 Μελέτη Περίπτωσης

Για την καλύτερη κατανόηση της θεωρίας που έχει προηγηθεί, σε αυτήν την ενότητα, θα πραγματοποιηθεί μια πρακτική εφαρμογή εσωτερικού ελέγχου σε μία Ανώνυμη Εταιρεία. Συνεπώς, η Ανώνυμη Εταιρεία «Κάππα», επειδή αντιμετώπιζε θέματα εσωτερικού ελέγχου αποφάσισε να προσλάβει τον εσωτερικό ελεγκτή Μ. Έτσι, ο Μ., ύστερα από την πρόσληψη του από την «Κάππα Α.Ε.», ανέλαβε τα εργασιακά καθήκοντα εσωτερικού Ελέγχου της «Κάππα Α.Ε.».

Ξεκινώντας λοιπόν τον έλεγχο μετα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία, ο ελεγκτής διαπίστωσε ότι δεν έρχονταν σε συμφωνία η απογραφή των πάγιων περιουσιακών στοιχείων με τις καταχωρήσεις του μητρώου παγίου. Συγκεκριμένα, η απόκλιση αυτή προέκυψε από έναν ηλεκτρονικό υπολογιστή, ο οποίος ήταν καταχωρημένος στο μητρώο αλλά δεν βρέθηκε κατά τη διάρκεια του φυσικού ελέγχου απογραφής. Ο ελεγκτής, για την μελλοντική αποφυγή τέτοιων περιστατικών, πρότεινε στην έκθεση ελέγχου του την τοποθέτηση συστήματος παρακολούθησης στους χώρους όπου υπάρχει εύκολη πρόσβαση από το κοινό, προκειμένου να διαφυλαχτούν στοιχεία σημαντικής αξίας της εταιρείας. Επιπλέον, κατά τη διάρκεια συνέντευξης του ελεγκτή με τον αρμόδιο προστασίας του χώρου, του κοινοποιήθηκε ότι είχε προκύψει πυρκαγιά στην εταιρία, ή οποία τέθηκε σύντομα υπό έλεγχο. Έπειτα από την ένδειξη αυτή, ο ελεγκτής διενέργησε εκτενέστερο έλεγχο για την ακεραιότητα των πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Διαπιστώθηκε η φθορά ενός μηχανήματος, του οποίου η αξία έχρηζε απομείωσης, χωρίς να έχει γίνει όμως η αντίστοιχη αναπροσαρμογή της, με συνέπεια οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της εταιρείας να εμφανίζουν λανθασμένες αποτιμήσεις περιουσιακών στοιχείων. Αναφορικά με τις αποσβέσεις, διενεργήθηκε λανθασμένα η εξ ολοκλήρου απόσβεση ενός δίκυκλου μεταφορικού μέσου, του οποίου η αξία κτήσης του ανέρχονταν στα

1.800,00 ευρώ. Ακόμη, κατά τις ελεγκτικές διαδικασίες που διενεργήθηκαν για την εξακρίβωση της συνεπούς εφαρμογής των αποφάσεων της διοίκησης, διαπιστώθηκε ότι για το προαναφερόμενο μεταφορικό μέσο δεν είχε δοθεί η αντίστοιχη έγκριση αγοράς από τον υπεύθυνο προμηθειών για την ανάληψη της δαπάνης αυτής. Η πρόταση του ελεγκτή μέσω της έκθεσης ελέγχου ήταν η επιβολή κυρώσεων για μελλοντικές ατασθαλίες σαν αυτές, αλλά και η θέσπιση μιας πολιτικής έγκρισης αγορών από το Διοικητικό Συμβούλιο που θα εφαρμόζεται κατά την απόκτηση των νέων πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Τέλος, ύστερα από τον έλεγχο σχετικά με τις φορολογικές υποχρεώσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων τη «Κάππα Α.Ε.», διαπιστώθηκε ότι από την αγορά ενός οικοπέδου δεν είχε καταβληθεί στο δημόσιο ο αναλογούντος φόρος ακίνητης περιουσίας εμποδίζοντας έτσι την εταιρία, να εκδώσει φορολογική ενημερότητα. Ο ελεγκτής γνωστοποίησε την αξία της ληξιπρόθεσμης οφειλής, μετά των αντίστοιχων προσαυξήσεων που επήλθαν στο ποσό του φόρου, και πρότεινε στην διοίκηση την άμεση εξόφληση του. Παρόλα αυτά, ύστερα από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε για την ταυτοποίηση των τίτλων ιδιοκτησίας του οικοπέδου, αλλά και όλων των άλλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, διαπιστώθηκε ότι υπάρχει οργανωμένη αρχειοθέτηση και ότι η φύλαξη τους είναι σε ασφαλή σημείο.

Έχοντας ολοκληρώσει τον εσωτερικό έλεγχο των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, ο ελεγκτής κατευθύνθηκε προς τον έλεγχο των αποθεμάτων της «Κάππα Α.Ε.». Ξεκινώντας με την απογραφή, ο εσωτερικός ελεγκτής επιβεβαίωσε ότι τα αποθέματα της «Κάππα Α.Ε.» όσο και τα αποθέματα τρίτων που διαφυλάσσει, βρίσκονται σε πλήρη συμφωνία με τα λογιστικά βιβλία της εταιρείας και αντιστοιχούν στα πραγματικά αποθέματα που έχει η εταιρεία στην κυριότητα της. Παρόλα αυτά, ο ελεγκτής διαπίστωσε ότι πολλά αποθέματα τέθηκαν ακατάλληλα για χρήση, έπειτα από την πυρκαγιά που προκλήθηκε στην εταιρεία, καθώς και ότι αρκετά αποθέματα μεγάλης αξίας παρέμεναν ανασφάλιστα και εκτεθειμένα στο χώρο. Για τον εξής λόγο, ο ελεγκτής πρότεινε στην διοίκηση, τη ασφαλιστική κάλυψη των αποθεμάτων, αλλά και την δημιουργία καλύτερων συνθηκών στον χώρο διατήρησης τους, με την εγκατάσταση συστημάτων πυρασφάλειας. Εν συνεχεία, διαπιστώθηκε ότι κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων γινόταν η χρήση της μεθόδου «Τελευταίο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (LIFO) η οποία δεν είναι πλέον σύμφωνη με τους ισχύοντες κανόνες λογιστικής. Επακολούθησε, η άμεση ενημέρωση της διοίκησης από τον ελεγκτή, ως προς το μείζων ζήτημα που ανακαλύφθηκε, αντιπροτείνοντας ως μέθοδο

αποτίμησης τη μέθοδο «Πρώτον Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (FIFO) και την άμεση εφαρμογή της. Καταλήγοντας με το έλεγχο των αποθεμάτων, δεν υπέπεσαν στην αντίληψη του ελεγκτή αχρησιμοποίητα αποθέματα, τουλάχιστον όχι για μεγάλα διαστήματα.

Ακολουθώντας με τον εσωτερικό έλεγχο της «Κάππα Α.Ε.», εξετάστηκαν οι λογαριασμοί των χρεογράφων και απαιτήσεων της εταιρείας. Από τα ελεγκτικά τεκμήρια που προέκυψαν διαπιστώθηκε ότι τηρήθηκαν οι λογιστικές αρχές και πολιτικές σε σχέση με επενδύσεις σε χρεόγραφα, καθώς και οι εντολές των διοικούντων. Ωστόσο, ο εσωτερικός ελεγκτής Μ. κατά την παρακολούθηση του οργανογράμματος της «Κάππα Α.Ε.» διαπίστωσε ότι η λογιστική καταχώρηση και παρακολούθηση των χρεογράφων διενεργείται από τον ίδιο υπάλληλο που πραγματοποιεί τις συναλλαγές αυτών. Έτσι, ο Μ. προτείνει στη διοίκηση, να οριστεί ένας διαφορετικός υπάλληλος ο οποίος θα είναι αρμόδιος μόνο για την λογιστική παρακολούθηση των χρεογράφων και όχι για την διεκπεραίωση των συναλλαγών. Αναφορικά με τον λογαριασμό των απαιτήσεων διαπιστώθηκε ότι, το πόσο διαγραφής ενός πελάτη που κρίθηκε ως επισφαλής, δεν έγινε σύμφωνα με τις ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις, που προβλέπονται στο άρθρο 26 του νόμου 4172/13. Η διαπίστωση αυτή συμπεριλήφθηκε στην έκθεση ελέγχου του Μ. προς ενημέρωση της διοίκησης. Μετά τη συγκέντρωση και των υπολοίπων πληροφοριών, δεν παρουσιάστηκαν άλλες ασυμφωνίες στους λογαριασμούς των απαιτήσεων και χρεογράφων της «Κάππα Α.Ε.».

Έπειτα, μετά την εξέταση των προηγούμενων λογαριασμών, ο εσωτερικός ελεγκτής συνέχισε το έλεγχο εξετάζοντας τον λογαριασμό χρηματικών διαθεσίμων της εταιρείας. Εκ πρώτης, ο ελεγκτής ήρθε σε συμφωνία με τα πραγματικά και τα λογιστικά υπόλοιπα. Ο Μ. κατά τη διάρκεια του ελέγχου διαπίστωσε ότι τα μετρητά δε φυλάσσονταν σε ασφαλές σημείο και για την αποφυγή μελλοντικών κινδύνων κλοπής πρότεινε στην διοίκηση την αγορά ενός χρηματοκιβωτίου για την ασφαλέστερη φύλαξη τους. Επιπλέον, έπειτα από συνέντευξη που έγινε με τον υπάλληλο που διενεργεί τον τακτικό έλεγχο του ταμείου, ο Μ. ενημερώθηκε ότι πριν τον έλεγχο υπάρχει ενημέρωση για την διεξαγωγή του. Η τακτική αυτής της φύσει του ελέγχου, έχει ως αποτέλεσμα να μειώνει την αποτελεσματικότητά του, για το εξής ο Μ. συμπεριέλαβε στην έκθεση ελέγχου και τη χρήση έκτακτων ελέγχων και μη προγραμματισμένων φυσικών καταμετρήσεων των διαθεσίμων. Τέλος, σχετικά με την εφαρμογή των αρμοδιοτήτων και ευθυνών από την διοίκηση, ως προς τις βασικές

λειτουργίες της εταιρείας διαπιστώθηκαν ότι είναι ορθά διαχωρισμένες και ότι τα καθήκοντα του ταμιά είναι διαφοροποιημένα από τον υπάλληλο που πραγματοποιεί τις λογιστικές καταχωρίσεις των εγγραφών του ταμείου.

Στη συνέχεια, ο Μ κατευθύνθηκε στον έλεγχο των λογαριασμών καθαρής θέσης της «Κάππα Α.Ε.». Ο ελεγκτής, μετά τη μελέτη του καταστατικού και το βιβλίο των μετόχων και μετοχών της «Κάππα Α.Ε.», διαπίστωσε την πιστή εφαρμογή των διατάξεων σχετικά με το μετοχικό κεφάλαιο, καθώς και την ύπαρξη ονομαστικών μετοχών. Αναφορικά με τις συναλλαγές που εμφανίζονταν στο λογαριασμό του μετοχικού κεφαλαίου διαπιστώθηκε ότι υπήρχαν οι ανάλογες εγκρίσεις στα πρακτικά του διοικητικού συμβουλίου και ότι η τήρηση των βιβλίων εφαρμόζονταν σωστά στα προβλεπόμενα λογιστικά βιβλία. Παρόλα αυτά, ύστερα από λεπτομερή έλεγχο σχετικά με την καταβολή των μερισμάτων διαπιστώθηκε, πως το αντίστοιχο βιβλίο δεν είχε ενημερωθεί με ακρίβεια μετά το πέρας της τελευταίας καταβολής και ενημέρωση την διοίκηση για αυτό.

Μετά την ολοκλήρωση και του παραπάνω λογαριασμού, ο Μ. συνέχισε τον έλεγχο της «Κάππα Α.Ε.», ελέγχοντας τους λογαριασμούς των μακροχρόνιων και βραχυχρόνιων υποχρεώσεων. Ο Μ. ερεύνησε πληροφορίες για τα φορολογικά και ασφαλιστικά θέματα που αντιμετωπίζει η εταιρεία και συγκέντρωσε τις ανειλημμένες υποχρεώσεις των αντίστοιχων λογαριασμών, καθώς και τις ημερομηνίες καταβολής τους με σκοπό να πραγματοποιηθούν εμπρόθεσμα. Επιπλέον διαπίστωσε ότι στη δήλωση Φ.Π.Α. Αυγούστου, δεν είχε γίνει σωστή μεταφορά του πιστωτικού υπολοίπου με αποτέλεσμα η υποχρέωση της καταβολής του φόρου να εμφανίζεται μεγαλύτερη ενώ οι δηλώσεις Φ.Μ.Υ. και του αναβαλλόμενου φόρου είχαν εκτελεστεί σωστά. Έπειτα, ο ελεγκτής αξιολόγησε τους λογαριασμούς των δανειακών υποχρεώσεων και προβλέψεων και κατάρτισε μία συγκεντρωτική κατάσταση, την οποία κοινοποίησε στην Διοίκηση. Μέσα από τη διαδικασία αυτή, διαπίστωσε ότι τηρούνται ορθά οι λογαριασμοί των δανειακών υποχρεώσεων, σύμφωνα με τα πρότυπα που εφαρμόζει η εταιρεία.

Στη συνέχεια, ο Μ. προχώρησε στο έλεγχο των λογαριασμών εσόδων – εξόδων της «Κάππα Α.Ε.». Αναλυτικότερα, ο ελεγκτής συμπλήρωσε ένα ερωτηματολόγιο εκτιμήσεως για τις πωλήσεις και συγκέντρωσε πληροφορίες σχετικά με τον τρόπο διενέργειας τους, τον τρόπο της λογιστικής παρακολούθησης τους, τις αρμοδιότητες του προσωπικού που εμπλέκονται στις πωλήσεις και τους ελέγχους που διενεργούνται από τους υπαλλήλους της οικονομικής μονάδας στο κύκλωμα των πωλήσεων. Μετά

τη συμπλήρωση του ερωτηματολογίου, ο ελεγκτής διενέργησε ορισμένους δειγματοληπτικούς ελέγχους τόσο για τους λογαριασμό των εσόδων προκειμένου να διαπιστώσει εάν οι πληροφορίες που συγκέντρωσε εφαρμόζονται στην πράξη, αλλά όσο και για τον λογαριασμό των εξόδων. Με τους ελέγχους αυτούς διαπίστωσε τη γνησιότητα των παραστατικών και την σωστή λογιστική παρακολούθηση των πωλήσεων. Αν και δεν εντοπίστηκε κάποιο πρόβλημα σχετικό με τα παραστατικά διαπιστώθηκε αναφορικά με τα έξοδα, σε ένα προμηθευτή η ύπαρξη πιστωτικών τιμολογίων κατά τα οποία το ποσό της πίστωσης δεν μεταφέρονταν στον επόμενο παραστατικό αλλά και ούτε επιστρέφονταν χρηματικά. Ο Μ. πρότεινε στην διοίκηση της «Κάππα Α.Ε.» τον προγραμματισμό τακτικών συμφωνιών υπολοίπων καρτελών με τους προμηθευτές. Τέλος, ο Μ. επιβεβαίωσε ότι όλα τα έσοδα και έξοδα έχουν συμπεριληφθεί και καταχωρηθεί στη χρήση στην οποία διενεργήθηκαν.

Μετά την ολοκλήρωση όλων των προηγούμενων λογαριασμών, ο Μ. έλεγξε τον λογαριασμό των αμοιβών και εξόδου του προσωπικού. Ο Μ. ξεκίνησε τον έλεγχο με τις διαδικασίες που ακολουθούνται τόσο κατά την πρόσληψή όσο και κατά την αποχώρηση του προσωπικού. Κατά την εξέταση των φακέλων του προσωπικού, διαπιστώθηκε η παράβλεψη εγκριτικών υπογραφών σε ορισμένες νέες προσλήψεις καθώς και σε μισθοδοτικές αλλαγές των ήδη υπάρχοντων υπαλλήλων, ο Μ. συμπεριέλαβε τα ευρήματα αυτά στην έκθεση ελέγχου του, προς γνωστοποίηση στην διοίκηση. Κατά τον δειγματοληπτικό έλεγχο που διενέργησε στο προσωπικό εξακρίβωσε ότι το ωράριο εργασίας τηρείται σωστά και πως ακόμα οι τυχόν ώρες υπερεργασίας και υπερωρίας που προκύπτουν, γνωστοποιούνταν πριν την έναρξη τους και αμείβονταν με τις ισχύουσες νομοθετικές προσαυξήσεις. Στη συνέχεια σχετικά με τη σύνταξη των μισθοδοτικών καταστάσεων και με την πληρωμή αυτών διαπιστώθηκε ότι οι μισθοί και τα ημερομίσθια ανταποκρίνονται στο υφιστάμενο νομικό και θεσμικό πλαίσιο των συμβάσεων εργασίας.

Έτσι, ο Μ. καταλήγοντας με τον έλεγχο των αμοιβών και εξόδου του προσωπικού ολοκλήρωσε τον εσωτερικό έλεγχο της «Κάππα Α.Ε.». Όλα τα αποτελέσματα του ελέγχου συμπεριλήφθηκαν με τρόπο σαφή, τεκμηριωμένο και κατανοητό στην έκθεση ελέγχου που παρουσιάστηκε στην διοίκηση της «Κάππα Α.Ε.».

Κεφάλαιο 6

6.1 Συμπεράσματα

Σύμφωνα με την ανάλυση της εργασίας, ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί ανεξάρτητη και αντικειμενική συμβουλευτική δραστηριότητα που παρέχει υποστήριξη στη διοίκηση των οικονομικών μονάδων με σκοπό την προαγωγή του έργου τους και την επίτευξη των εταιρικών στόχων. Πιο εμπειριστατωμένα, με βάση τις έρευνες που έχουν παρουσιαστεί στη βιβλιογραφική επισκόπηση, γίνεται κατανοητό ότι ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλλει στη σωστή και αποδοτική λειτουργία των επιχειρήσεων και η διενέργεια του χρήσετε ζωτικής σημασίας για την επιβίωση και την επιτυχία τους.

Διαπιστώθηκε ότι η υλοποίηση ενός αποδοτικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου μιας επιχείρησης προϋποθέτει από τον ελεγκτή να γνωρίζει το θεσμικό πλαίσιο μέσα από το οποίο θα διέπτε το έργο του. Συνεπώς, η συμμόρφωση με τα Διεθνή Πρότυπα και τον Κώδικα Δεοντολογίας του εσωτερικού ελέγχου είναι απαραίτητη, για την επαρκή ανταπόκριση των εσωτερικών ελεγκτών στα καθήκοντά τους. Όσον αφορά τον προβληματισμό της εργασίας σχετικά με τον ορισμό του εσωτερικού ελέγχου, στο κεφάλαιο 3 παρατίθενται πολλές προσεγγίσεις ως προς το θέμα. Από τους ορισμούς αυτούς συμπεραίνεται, ότι με τον όρο «Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Audit)» εννοούμε ένα δημιούργημα των διοικούντων με στόχο την αποτελεσματική λειτουργία της επιχείρησης, τη βελτίωση των λειτουργιών της και την διαχείριση των επιχειρηματικών κινδύνων. Προκειμένου να απαντηθεί το ερευνητικό ερώτημα ως προς τον σκοπό και τη δομή του εσωτερικού ελέγχου, στο κεφάλαιο 3 έχει αναπτυχθεί μια αντίστοιχη προσέγγιση του θέματος. Συνοπτικά, σκοπό του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί η συνεχής ενίσχυση της οικονομικής μονάδας και η εξασφάλιση του εταιρικού συμφέροντος και δομείται από τους ελέγχους παραγωγής, τους οικονομικούς, διοικητικούς και λειτουργικούς ελέγχους. Ως προς τα βασικά στοιχεία που διέπουν τις Ανώνυμες Εταιρίες, αναφέρθηκε ότι ορίζεται ως κεφαλαιουχική εταιρία με νομική δραστηριότητα για τα χρέη της οποίας ευθύνεται μόνο η ίδια με την παρουσία της απεριόριστα και το κεφάλαιο της είναι διαιρεμένο σε ίσα μερίδια, τις μετοχές. Βασική αρχή της Ανώνυμης Εταιρείας είναι η

αρχή της πλειοψηφίας, πρόκειται για πλειοψηφία κεφαλαίου και όχι αριθμού εταίρων, εκ της οποίας οι εταίροι αποφασίζουν, συνεργώμενοι σε γενική συνέλευση που είναι το ανώτατο όργανο διοίκησης της ΑΕ, κατά πλειοψηφία των ψήφων. Εκτός της γενικής συνέλευσης, τα όργανα διοίκησης και ελέγχου της Ανώνυμης Εταιρίας είναι το Διοικητικό Συμβούλιο και οι ελεγκτές. Διαπιστώνεται, ότι κάθε ένα από τα όργανα αυτά έχει διακριτό ρόλο και επιτελεί σημαντική λειτουργία για την ομαλή ανάπτυξη της επιχειρηματικής δράσης της εταιρείας.

Εν συνεχεία, προσδιορίστηκε ότι για να επιτευχθεί η σωστή λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου, θα πρέπει ο έλεγχος να συνδέεται αρμονικά με τις λειτουργίες της επιχείρησης. Όπως έχει αναφερθεί το σύστημα εσωτερικού ελέγχου είναι ένα σπουδαίο εργαλείο για την ανίχνευση και την διαχείριση κινδύνων για κάθε επιχείρηση. Ανάλογα με το τμήμα της επιχείρησης που ελέγχεται, ο εσωτερικός έλεγχος αποτελείται από τις αντίστοιχες διαδικασίες ελέγχου. Από τις διαδικασίες αυτές, διαπιστώθηκε ότι μέσα από ένα καλά οργανωμένο σχέδιο ελέγχου, μια ορθολογική κατανομή αρμοδιοτήτων, την αποτελεσματικότητα της δομής του λογιστικού συστήματος και τη σωστή διαχείριση του προσωπικού, μπορούμε να πούμε ότι προκύπτουν μερικά από τα κύρια χαρακτηριστικά γνωρίσματα ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Τέλος, εφόσον εμπεδώθηκε η δομή, ο σκοπός καθώς και ο τρόπος εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου πραγματοποιήθηκε μια πρακτική εφαρμογή εσωτερικού ελέγχου στην εταιρεία «Κάππα Α.Ε.», στην οποία εφαρμόστηκε ένα πλήρες σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Μέσα από την εφαρμογή του συστήματος αυτού διαπιστώθηκε ότι το βασικό πρόβλημα που αντιμετώπιζε η εταιρεία ήταν αναφορικά με τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της καθώς αυτά δεν ήταν ορθά καταχωρημένα με αποτέλεσμα να παρουσιάζονται λανθασμένα στα λογιστικά βιβλία της εταιρίας. Μέσα από την παρουσίαση των φύλλων εργασίας και της έκθεσης ελέγχου, προτάθηκαν στη διοίκηση λύσεις αντιμετώπισης των προβλημάτων που προέκυψαν από τα ευρήματα του ελέγχου.

6.2 Προτάσεις Μελλοντικής Έρευνας

Εξετάζοντας τον εσωτερικό έλεγχο μέσα από τη σχετική βιβλιογραφία, ο οποίος αποτελεί το κύριο αντικείμενο αυτής της εργασίας, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι η υπηρεσία του εσωτερικού ελέγχου καθίσταται αναγκαία. Ως εκ τούτου, προτείνεται μελλοντικά η πραγματοποίηση μίας σχετικής έρευνας σχετικά με το επίπεδο ανάπτυξης και εφαρμογής του συστήματος εσωτερικού ελέγχου που παρουσιάζουν επιχειρήσεις σε χώρες που διακατέχονται από οικονομικές κρίσεις.

Επιπλέον, μία ακόμη μελλοντική μελέτη θα μπορούσε να αφορά την ανάδειξη των αδυναμιών του συστήματος εσωτερικού ελέγχου που παρεμποδίζουν την αποτελεσματικότητα των ελέγχων.

Τέλος, η διασφάλιση ότι τα άτομα που χειρίζονται τους ηλεκτρονικούς υπολογιστές, κάνουν τη δουλειά τους με ακρίβεια, ευσυνειδησία και τιμιότητα, θα μπορούσε να παρασχεθεί με τη δημιουργία μιας ανεξάρτητης ομάδας ελέγχου, με κύριο έργο την επαλήθευση της ακρίβειας της δουλειάς του ηλεκτρονικού υπολογιστή. Για το εξής παρατίθεται η ηλεκτρονική επεξεργασία και ο εσωτερικός έλεγχος ως μία επιπλέον πρόταση μελλοντικής έρευνας. Επίσης προτείνεται να διενεργηθεί μια εμπειρική έρευνα από εταιρίες που έχουν μονάδα εσωτερικού ελέγχου τόσο σε εισηγμένες όσο και σε μη εισηγμένες εταιρίες στο Χ.Α.Α.

Βιβλιογραφία

Cohen, A. and Sayag, G. (2010), “The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations”, *Australian Accounting Review*, No. 54, Vol. 20, Issue 3, pp. 296-307.

Enofe, A. O., Mgbame, C. J., Osa-Erhabor, V. E., and Ehiorobo, A. J. (2013), “The Role of Internal Audit in Effective Management in Public Sector”, *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol 4, No 6, pp.162-168.

SAS No 1 Section 320.09 AICPA Committee on Auditing Procedures.

Βιβλία

Βασιλείου Δ., Ηρειώτης Ν., Μενεξιάδης Μ. και Μπάλιος Δ. (2017), «Εσωτερικός Έλεγχος για Επιχειρήσεις και Οργανισμούς», εκδόσεις Rosili, Αθήνα.

Μανδήλας Α. (2010), «Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – Δομή, Λειτουργία και Ανάπτυξη», εκδόσεις Δίσιγμα, Θεσσαλονίκη.

Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π. (2017), «ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ - ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ, Θεωρία και Εφαρμογές», Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ, Θεσσαλονίκη.

Νεγκάκης, Χ. (2016), «Λογιστική Εταιριών – Σύμφωνα με τα Ελληνικά και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ, Θεσσαλονίκη.

Παπαδάτου Θ. (2005), «Εσωτερικός και Εξωτερικός Έλεγχος Ανώνυμων Εταιρειών», εκδόσεις Σακκούλα Α.Ε., Αθήνα-Θεσσαλονίκη

Σιώτης, Θ. και Ζωιτσάς Α. (2010), «Σύγχρονη Ελεγκτική», εκδόσεις Σοφία Α.Ε., Θεσσαλονίκη

Τριανταφυλλάκης, Γ. (2009), «Εισηγήσεις Εμπορικού Δικαίου», εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα

Τσακλαγκάνος Α. (2005), «Ελεγκτική», εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη Α.Ε., Θεσσαλονίκη

Τσακλαγκάνος, Α. και Σπαθής, Χ. (2015), «Ελεγκτική», εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη Α.Ε., Θεσσαλονίκη

Χατζηγάγιος, Θ. (2015), «Δίκαιο Εμπορικών Εταιριών», εκδόσεις Ανικούλα, Θεσσαλονίκη

Ηλεκτρονικές Πηγές

- www.accaglobal.com
- www.hiia.gr
- www.lawspot.gr