



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

Διπλωματική Εργασία

Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος

της

Γιαννακοπούλου Ελευθερίας

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

Θεσσαλονίκη 2021

Αφιερώσεις

Αφιερώνεται στην οικογένεια μου για την στήριξή τους όλα αυτά τα χρόνια.

Ευχαριστίες

Σ' αυτό το σημείο θα ήθελα να ευχαριστήσω το σύνολο των καθηγητών για την καθοδήγηση και την γνώση που μας παρείχαν.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στη σημερινή σύγχρονη οικονομική πραγματικότητα, η ραγδαία ανάπτυξη, η διεθνοποίηση της αγοράς και ο έντονος ανταγωνισμός των επιχειρήσεων διεθνώς, έχει δημιουργήσει υψηλές απαιτήσεις στον κόσμο των επιχειρήσεων. Για να επιβιώσουν και να προσαρμοστούν σε αυτές τις αλλαγές επιτυχώς πρέπει να εξασφαλίσουν μεθόδους που θα βοηθήσουν στην επίτευξη του σκοπού τους, στην αποδοτική λειτουργία και τελικά στη βιωσιμότητά τους.

Ο έλεγχος έχει εξασφαλίσει ένα πιο υγιές ανταγωνιστικό περιβάλλον, καθώς πραγματεύεται κανόνες, νομοθεσία και συγκεκριμένες προϋποθέσεις /πρότυπα.

Με την ύπαρξη ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου στις επιχειρήσεις, επιτυγχάνεται η εξασφάλιση της σωστής λειτουργίας όλων των τομέων της οικονομικής μονάδας. Παρακολουθούνται οι λειτουργίες, συντονίζονται καλύτερα οι δραστηριότητες, γίνεται σωστή διαχείριση των διαθεσίμων και των παγίων κεφαλαίων και γενικότερα εξασφαλίζονται οι συνθήκες, ώστε να επιτευχθούν οι στόχοι και ο σκοπός του κάθε οργανισμού.

Στην παρούσα εργασία αναλύεται η ύπαρξη του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου στις επιχειρήσεις, οι ελεγκτικές διαδικασίες και η σημαντικότητα του για την εξασφάλιση αποτελεσματικής διακυβέρνησης, κέρδους και μακροζωίας. Επίσης, περιγράφεται και ένα από τα σημαντικότερα συστήματα εσωτερικού ελέγχου, ο εσωτερικός έλεγχος των αποθεμάτων.

Τα αποθέματα, από λογιστική και ελεγκτική άποψη, αποτελούν έναν από τους σημαντικότερους λογαριασμούς. Επομένως, η διαφύλαξη και η προστασία τους από διάφορους κινδύνους, η πιστή εφαρμογή των οδηγιών, η σωστή διαχείριση του κεφαλαίου που χρησιμοποιείται για την απόκτησή τους και η ορθή λογιστική παρακολούθηση και αποτίμησή τους είναι σημαντικά θέματα για μια επιχείρηση.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Κεφάλαιο 1 : Εισαγωγή	1
1.1 Τι είναι η ελεγκτική	1
1.2 Σκοπός της εργασίας	1
1.3 Δομή της εργασίας	2
1.4 Η συνεισφορά στην βιβλιογραφία	2
Κεφάλαιο 2 : Η αρχή της ελεγκτικής και η σημαντικότητα της	7
2.1 Πως ξεκίνησε	7
2.2. Τι ισχύει σήμερα	10
2.3 Ποιος είναι ο ελεγκτής	11
2.4 Η σημαντικότητα της ελεγκτικής	12
2.5 Διακρίσεις ελέγχων	12
Κεφάλαιο 3 : Ο Εσωτερικός Έλεγχος	14
3.1. Εσωτερικός έλεγχος	14
3.2 Η αναγκαιότητα του εσωτερικού ελέγχου	18
3.3 Σκοπός του εσωτερικού ελέγχου	20
3.4 Κώδικας δεοντολογίας εσωτερικού ελέγχου	23
3.5Πρότυπα εσωτερικού ελέγχου	25
3.6 Σχεδιασμός εσωτερικού ελέγχου	30
3.7 Ελεγκτικές διαδικασίες	31
3.8 Διενέργεια του ελέγχου	33
3.9 Φύλλα εργασίας	38
3.10 Σχέσεις εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών	39
Κεφάλαιο 4 : Εσωτερικός έλεγχος αποθεμάτων	41
4.1 Αποθέματα	41
4.2 Σκοπός του εσωτερικού ελέγχου αποθεμάτων	42
4.3 Ερωτηματολόγιο	43
4.4 Πρόγραμμα ελέγχου	43
4.5 Ελεγκτικές διαδικασίες	44
4.6 Πηγές αποδεικτικών στοιχείων	47
4.7 Αρμοδιότητες εσωτερικού ελεγκτή	48
Κεφάλαιο 5. Συμπεράσματα	49
Βιβλιογραφία	51

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Τι είναι η ελεγκτική

Μέσα στην πολύπλοκη και ραγδαίως εξελισσόμενη σημερινή οικονομική πραγματικότητα, η Ελεγκτική αποκτά μια συνεχώς αυξανόμενη σημασία. Ο έλεγχος των μεγάλων οικονομικών μονάδων, που συγκεντρώνουν συνήθως αξιόλογο πλούτο, καθίσταται σήμερα όλο και πιο επιτακτικός. Ο πειρασμός για ατασθαλίες, καταχρήσεις, απόκρυψη στοιχείων και άλλες διαχειριστικές ανωμαλίες, ώστε να προσποριστούν διάφορα άτομα οικονομικά οφέλη, είναι μεγάλος.

Η ανάπτυξη καθώς και η μεγέθυνση των επιχειρήσεων σε συνδυασμό με την επίτευξη των επιχειρηματικών στόχων, δημιούργησε την ανάγκη υιοθέτησης νέων μορφών επιχειρηματικής συνεργασίας. Τόσο η εξέλιξη όσο και η δημιουργία των νέων αυτών μορφών προέβαλε την ανάγκη για ένα ολοκληρωμένο σύστημα παροχής οικονομικών πληροφοριών, δηλαδή ενός οργανωμένου συστήματος λογιστικής παρακολούθησης και την υποχρέωση για έλεγχο των διενεργούμενων διαδικασιών στα πλαίσια άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Αυτή η ανάγκη να διασαφηνιστούν πλήρως οι δραστηριότητες μιας επιχείρησης επιβάλλει τον έλεγχο από τους Ορκωτούς Λογιστές μέσα από την τήρηση των κανόνων και αρχών που προσδιορίζονται από τα Πρότυπα Ελεγκτικής. (Τσακλάγκανος, Σπαθής, 2016)

Η Ελεγκτική αποτελεί έναν από τους πιο σημαντικούς κλάδους της λογιστικής επιστήμης και ασχολείται με τη διατύπωση των αρχών και κανόνων που αφορούν την ομαλή διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων.

1.2 Σκοπός Εργασίας

Σκοπός της εργασίας είναι να αναδείξει την σημαντικότητα και την χρησιμότητα του ελέγχου στις επιχειρήσεις τόσο του εσωτερικού ελέγχου γενικά, όσο και του εσωτερικού ελέγχου των αποθεμάτων.

Στο σημερινό σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον το οποίο εξελίσσεται συνεχώς και υπάρχει διαθέσιμη παγκόσμια πληροφόρηση είναι σημαντικό να υπάρχει αποτελεσματικό σύστημα ελέγχου σε έναν οργανισμό. Με τον εσωτερικό έλεγχο

διασφαλίζεται η σωστή λειτουργία της επιχείρησης, η επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών της, η πρόληψη των κινδύνων και της απάτης.

Όσον αφορά τον εσωτερικό έλεγχο των αποθεμάτων, είναι ιδιαίτερα σημαντικός για μια επιχείρηση, καθώς συνήθως αποτελεί το μεγαλύτερο στοιχείο του κυκλοφορούντος ενεργητικού και κρύβει πολλούς κινδύνους για έναν οργανισμό.

1.3 Δομή Εργασίας

Η δομή της εργασίας είναι η εξής:

Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζεται μια γενική εικόνα της ελεγκτικής και στη συνέχεια ο σκοπός, η δομή της εργασίας και η συνεισφορά του εσωτερικού ελέγχου και του ελέγχου αποθεμάτων στη βιβλιογραφία.

Το δεύτερο κεφάλαιο περιλαμβάνει την περιγραφή της ελεγκτικής και τη σημαντικότητά της. Αναφέρεται η ιστορική αναδρομή και το τι ισχύει σήμερα και η σημαντικότητα της χρήσης της ελεγκτικής στις επιχειρήσεις.

Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζεται ο εσωτερικός έλεγχος. Πιο συγκεκριμένα, αναφέρεται η αναγκαιότητα της ύπαρξής του, ο σκοπός του και οι διάφορες ελεγκτικές διαδικασίες.

Στο τρίτο κεφάλαιο αναλύεται ο εσωτερικός έλεγχος των αποθεμάτων. Αναλύονται οι ελεγκτικές διαδικασίες που λαμβάνουν μέρος σε ένα από τα σημαντικότερα συστήματα εσωτερικού ελέγχου στις επιχειρήσεις.

Το τέταρτο κεφάλαιο αφορά την εξαγωγή των συμπερασμάτων γύρω από το θέμα της ελεγκτικής και του εσωτερικού συστήματος ελέγχου στις επιχειρήσεις.

1.4 Η συνεισφορά στη Βιβλιογραφία

Οι Rakipi, DeSantis και D'Onza (2021) διεξήγαγαν μια έρευνα σχετικά με τη χρησιμότητα της ανάλυσης δεδομένων στην αποτελεσματική λειτουργία των εσωτερικών συστημάτων ελέγχου. Υποστήριξαν ότι με τη χρήση της ανάλυσης δεδομένων οι επιχειρήσεις θα προσθέσουν αξία στις λειτουργίες τους. Χρησιμοποίησαν απαντήσεις από 1.681 Διευθυντές Ελέγχου σε 82 χώρες για να διερευνήσουν τους συσχετισμούς της ανάλυσης δεδομένων με το σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Κατέληξαν σε μια θετική και σημαντική συσχέτιση που

συμβάλλει στη διασφάλιση της διαχείρισης των επιχειρηματικών κινδύνων, της ανίχνευσης της απάτης και των δραστηριοτήτων υψηλού κινδύνου.

Οι Gaosong και Leping (2021) μελέτησαν το σχεδιασμό του εσωτερικού συστήματος ελέγχου έχοντας ως δείκτη μέτρησης την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Για την μέτρηση έλαβαν υπόψη τρεις διαστάσεις του ελέγχου: την απόδοση, την ικανότητα και την αποτελεσματικότητα. Διαπίστωσαν πως τα υπάρχοντα προβλήματα αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου αντικατοπτρίζονται κυρίως στα εμπόδια του συστήματος διαχείρισης του ελέγχου, τις μεγάλες απώλειες, την αναποτελεσματική διόρθωση του ελέγχου και την καθυστερημένη υιοθέτηση της καινοτομίας.

Οι Krane και MarcEulerich (2020) διερεύνησαν τη διεθνοποίηση των λειτουργιών του εσωτερικού ελέγχου, εξετάζοντας πιθανούς παράγοντες μόνιμης απασχόλησης εσωτερικών ελεγκτών σε ξένες χώρες. Πραγματοποίησαν δεκατέσσερις, σε βάθος, συνεντεύξεις με επαγγελματίες εσωτερικού ελέγχου και χρησιμοποίησαν τα στοιχεία αυτά για την κατασκευή ενός διερευνητικού μοντέλου διεθνοποίησης της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου. Τελικά, παρατηρήθηκαν θετικά αποτελέσματα σχετικά με τη διεθνοποίηση των λειτουργιών εσωτερικού ελέγχου και προέκυψε ότι το κόστος αποδοτικότητας της λειτουργίας του ελέγχου σχετίζεται αρνητικά με το βαθμό διεθνοποίησής του.

Οι Eulerich, Kremin και Wood (2019) διεξήγαγαν έρευνα σχετικά με την αντίληψη που έχει η επιτροπή ελέγχου και η εκτελεστική ομάδα του ελέγχου για τον έλεγχο. Ανέφεραν πως πολλοί είναι οι παράγοντες που επηρεάζουν το εσωτερικό σύστημα ελέγχου και πως τα διευθυντικά στελέχη μπορεί να βρεθούν σε μια κατάσταση με ανταγωνιστικές απαιτήσεις, οι οποίες στη συνέχεια θα μπορούσαν να θέσουν σε κίνδυνο την ποιότητα για όλους τους ενδιαφερόμενους. Συμπεράναν πως και οι δυο ενδιαφερόμενοι έχουν εμπιστοσύνη στις αναφορές του εσωτερικού ελέγχου και στη χρήση των προγραμμάτων ποιοτικής ασφάλειας.

Η έρευνα των Li, Dai, Gershberg και Vasarhelyi (2018) χρησιμοποιεί ένα πλαίσιο Τεχνολογίας-Οργάνωσης-Περιβάλλοντος για τον εντοπισμό και την εξέταση παραγόντων σε οργανωτικό επίπεδο, που επηρεάζουν τη χρήση των αναλυτικών στοιχείων ελέγχου καθώς και αν η χρήση αναλυτικών στοιχείων ελέγχου βελτιώνει την απόδοση της διαδικασίας εσωτερικού ελέγχου. Τα αποτελέσματα έδειξαν η χρήση τους επηρεάζεται από τη διοίκηση, την τεχνολογική επάρκεια και τα πρότυπα.

Τέλος, η χρήση τους βελτιώνει την απόδοση των διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου.

Οι Martinov-Bennie και Soh(2011) πραγματοποίησαν συγκεκριμένες συνεντεύξεις για να αποκαλύψουν τις αντιλήψεις των βασικών παραγόντων της εταιρικής διακυβέρνησης σχετικά με τον εξελισσόμενο ρόλο του εσωτερικού ελέγχου καθώς και την αποτελεσματικότητά του. Σκοπός τους ήταν να αντλήσουν πληροφορίες για τους ρόλους και τις ευθύνες της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου και τους παράγοντες που θεωρούνταν απαραίτητοι για να διασφαλιστεί η αποτελεσματικότητα. Κατέληξαν στο ότι χρειάζεται μεγαλύτερη εστίαση στη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου και ότι οι μηχανισμοί αξιολόγησης της απόδοσης του πρέπει να εξελιχθούν.

Οι Goodwin-Stewart και Kent (2006) ασχολήθηκαν με τη χρήση του εσωτερικού ελέγχου στις επιχειρήσεις της Αυστραλίας. Σκοπός ήταν να διερευνήσουν την εθελοντική χρήση του εσωτερικού ελέγχου στις Αυστραλιανές εισηγμένες εταιρίες και να εντοπίσουν παράγοντες που οδηγούν στη χρήση του εσωτερικού ελέγχου. Η έρευνα προβλέπει ότι η χρήση του εσωτερικού ελέγχου σχετίζεται με παράγοντες όπως είναι η διαχείριση κινδύνων, ο ισχυρός εσωτερικός έλεγχος και η ισχυρή εταιρική διακυβέρνηση. Τα αποτελέσματα που προέκυψαν έδειξαν ότι μόνο το ένα τρίτο των εταιριών του δείγματος χρησιμοποιούν εσωτερικό έλεγχο. Το μέγεθος προκύπτει να είναι ο κυρίαρχος παράγοντας, αλλά υπάρχει και μια ισχυρή συσχέτιση μεταξύ του ελέγχου και της διαχείρισης των κινδύνων. Ωστόσο, η έρευνα έδειξε μόνο μια μικρή συσχέτιση μεταξύ του εσωτερικού ελέγχου και της εταιρικής διακυβέρνησης.

Οι Mishra, Rasheed, Yasar, Napier και Nakkas (2021) διεξήγαγαν έρευνα σχετικά με τα αποθέματα στη βιομηχανία των ΗΠΑ. Πιο συγκεκριμένα, διερεύνησαν τις ανταγωνιστικές αλληλεπιδράσεις στο πλαίσιο της διαχείρισης των αποθεμάτων εξετάζοντας πως η προηγούμενη διαχείριση αποθεμάτων των ηγέτιδων επιχειρήσεων επηρεάζει την τρέχουσα διαχείριση αποθεμάτων των ανταγωνιστικών επιχειρήσεων και πως η προηγούμενη διαχείριση των ανταγωνιστικών επιχειρήσεων επηρεάζει την τωρινή διαχείριση των ηγέτιδων επιχειρήσεων. Οι ηγέτιδες και οι ανταγωνιστικές εταιρίες σε έναν κλάδο είναι αντίστοιχα οι εταιρίες που κατέχουν το υψηλότερο και το δεύτερο υψηλότερο μερίδιο αγοράς. Με βάση ένα δείγμα 4897 ετήσιων παρατηρήσεων στον κατασκευαστικό κλάδο των ΗΠΑ, που καλύπτουν την περίοδο 1987-2015, διαπίστωσαν ότι οι αποφάσεις διαχείρισης αποθεμάτων μιας επιχείρησης

επηρεάζονται σημαντικά από τις ενέργειες του κυρίου αντιπάλου της. Αυτή η δυναμική σχέση που προκλήθηκε ως αποτέλεσμα της ανταγωνιστικής μίμησης στη διαχείριση αποθεμάτων, διαπιστώνεται ότι μετριάζεται σημαντικά από τις διαφορές του μεριδίου αγοράς των δύο επιχειρήσεων.

Οι Safonova και Alekseenko(2019) ανέφεραν πως οι σύγχρονες επιχειρήσεις λόγω των συνθηκών και του μεγάλου ανταγωνισμού στην αγορά αγαθών αναγκάζονται να αυξήσουν την αποδοτικότητα της χρήσης των υλικών πόρων. Αναφέρουν πως σημαντικό εργαλείο για τη μείωση των απωλειών αποτελεί ο εσωτερικός έλεγχος των αποθεμάτων και η αποτελεσματικότητα του σχετίζεται άμεσα με το επίπεδο πληροφόρησης και αναλυτικής υποστήριξης της διαδικασίας σχεδιασμού και επιθεώρησης. Κατέληξαν πως με ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου των αποθεμάτων μπορεί να επιτευχθεί μείωση του κόστους εργασίας για τη δημιουργία σχεδίου ελέγχου βάση κινδύνου και αποτελεσματική επιλογή αναλυτικών διαδικασιών για την εφαρμογή των μέτρων ελέγχου

Οι Karim, Nawawi και Salin (2018) αναφέρουν πως ο έλεγχος και η διαχείριση των αποθεμάτων είναι ζωτικής σημασίας για να διασφαλιστεί η ομαλή παραγωγή και η βιώσιμη απόδοση των πωλήσεων. Η έρευνα τους στοχεύει στην εξέταση της αποτελεσματικότητας των κυκλικών δραστηριοτήτων, ένα από τα εργαλεία ελέγχου αποθέματος. Επίσης, εντοπίζει τυχόν κενά στις πρακτικές και τις διαδικασίες στον έλεγχο αποθεμάτων των εταιρειών. Ως μελέτη περίπτωσης επιλέχθηκε μια εταιρία παραγωγής λιπαντικών στην Μαλαισία. Διαπίστωσαν πως τα προβλήματα στον έλεγχο αποθεμάτων μπορεί να προκληθούν από ασυνέπεια των πρακτικών λόγω απουσίας τυπικών διαδικασιών λειτουργίας. Επιπλέον ο μη διαχωρισμός των καθηκόντων και η υπερβολική εξάρτηση από ένα άτομο για την εκτέλεση πολλών καθηκόντων θα οδηγήσει σε ανθρώπινο λάθος ή σε απάτη.

Η Ιonu (2017) διεξήγαγε μια έρευνα η οποία περιλαμβάνει δύο ενότητες σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο των αποθεμάτων. Στην πρώτη ενότητα αναφέρονται οι διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου που χρησιμοποιούνται για τον έλεγχο των αποθεμάτων συνοδευόμενες από ένα παράδειγμα των αντικειμένων ελέγχου ειδικά για κάθε διαδικασία. Στη δεύτερη ενότητα παρουσιάζονται πιθανές λύσεις για τη βελτιστοποίηση του κόστους που προκύπτει από την κατανάλωση των αποθεμάτων από την άποψη των λογιστικών και φορολογικών κανονισμών καθώς και τον αντίκτυπο τους στα λογιστικά, δημοσιονομικά αποτελέσματα.

Οι Schwartz, Rivera (2010) ανέφεραν πως η διαχείριση των αποθεμάτων ασχολείται με την αποτελεσματική κυκλοφορία των αγαθών μέσω ενός δικτύου προμηθευτών και λιανοπωλητών. Η έρευνα παρουσιάζει μια θεμελιώδη αλλά και πρακτική προσέγγιση για την εφαρμογή των αρχών ελέγχου στο πρόβλημα της τακτικής διαχείρισης αποθεμάτων. Παρουσιάζουν ένα μοντέλο εσωτερικού ελέγχου και ένα μοντέλο πρόβλεψης ως μέσο για τη δημιουργία μιας σειράς ολοένα και πιο εξελιγμένων πολιτικών αποφάσεων για τη διαχείριση των αποθεμάτων. Κατέληξαν πως η χρήση και των δύο οδηγεί σε καλύτερη προσαρμογή των αποθεμάτων σε εργοστασιακές αλλαγές και σε μεταβολές της ζήτησης.

Οι Carcello, Hermanson και Raghunandan (2005) πραγματοποίησαν έρευνα σχετικά με την επένδυση των δημοσίων εταιριών των ΗΠΑ στον εσωτερικό έλεγχο. Βασισμένοι σε δεδομένα από 217 εταιρείες τα αποτελέσματα έδειξαν ότι οι συνολικοί προϋπολογισμοί εσωτερικού ελέγχου σχετίζονται με διάφορους παράγοντες όπως με τον κίνδυνο της εταιρίας, την ικανότητα πληρωμής για την παρακολούθηση και τα χαρακτηριστικά ελέγχου. Συγκεκριμένα, προέκυψε ότι οι προϋπολογισμοί εσωτερικού ελέγχου σχετίζονται θετικά με το μέγεθος της εταιρείας, τη μόχλευση, το σχετικό πόσο των αποθεμάτων, τις ταμειακές ροές και την αναθεώρηση της επιτροπής ελέγχου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΚΑΙ Η ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΗΣ

2.1 Πως ξεκίνησε

Η ανάγκη για έλεγχο προήλθε από την ανάγκη ύπαρξης ορισμένων επαληθεύσεων για τη μείωση των σφαλμάτων τήρησης αρχείων, της κατάχρησης των περιουσιακών στοιχείων και της απάτης εντός επιχειρηματικών και μη επιχειρηματικών οργανισμών. (Ramamoorti, 2003)

Για να κατανοήσουμε την ύπαρξη και το πεδίο εφαρμογής του ελέγχου πρέπει να καταλάβουμε από πού προέρχεται και τις συνθήκες κάτω από τις οποίες αναπτύχθηκε. (Swinkels, 2012)

Σύμφωνα με τους ιστορικούς, φαίνεται ότι από το 4000 π.Χ. ξεκίνησαν για πρώτη φορά τα επίσημα συστήματα τήρησης αρχείων, από οργανωμένες επιχειρήσεις και κυβερνήσεις στην Εγγύς Ανατολή για να εξαλείψουν τις ανησυχίες τους σχετικά με τη σωστή λογιστική των εισπράξεων, των εκταμιεύσεων και την είσπραξη των φόρων. Η ανάγκη και οι ενδείξεις χρήσης συστήματος ελέγχου εντοπίζονται και στα δημόσια οικονομικά στη Βαβυλώνια, την Ελλάδα, τη Ρωμαϊκή Αυτοκρατορία, τις πόλεις της Ιταλίας. Ακόμη, και η Αγία Γραφή περιέχει παραδείγματα εσωτερικού ελέγχου, όπως οι κίνδυνοι της διπλής φύλαξης περιουσιακών στοιχείων, η ανάγκη για ικανούς και έντιμους υπαλλήλους, η περιορισμένη πρόσβαση και ο διαχωρισμός των καθηκόντων. (Ramamoorti, 2003)

Η αναγκαιότητα της επισκόπησης των οικονομικών συναλλαγών που γίνονταν καθημερινά και η επιθυμία για την εξασφάλιση της διαφάνειας στη διαχείριση των δημοσίων χρημάτων φαίνεται, λοιπόν, ότι οδήγησαν στην αρχική θεσμοθέτηση του ελέγχου. Ο έλεγχος εμφανίζεται από τους αρχαίους ακόμα χρόνους, τότε που οι άρχοντες αναγκάστηκαν να λάβουν μέτρα για να αντιμετωπίσουν τον μεγάλο όγκο συναλλαγών, τη διαχείριση των πόρων, την κατάχρηση της εξουσίας, την μη καταβολή των φόρων, τις κλοπές, τη διαφθορά. (Παπαστάθης, 2003)

Από την προϊστορική ακόμα εποχή εμφανίζονται οι λογιστικές διαδικασίες, οι οποίες απεικόνιζαν τις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις από την ανταλλαγή των

αγαθών μεταξύ των ανθρώπων. Αρχικά, οι άνθρωποι των προϊστορικών πολιτισμών δημιούργησαν υποτυπώδεις λογιστικές εγγραφές χωρίς τη χρήση αριθμών και γραμμάτων. Η ανάπτυξη του εμπορίου, όμως, ανάμεσα σε διαφορετικές πληθυσμιακές ομάδες, οδήγησε στην ανάγκη χρησιμοποίησης γραπτών σημείων και συμβόλων-σχεδίων που απεικόνιζαν κινήσεις λογαριασμών και παρείχαν ορισμένες λογιστικές πληροφορίες. Ακολούθησε η ανάγκη για τη λήψη μέτρων ελέγχου της ορθότητας των συναλλαγών, η οποία θα παρείχε αξιόπιστες και έγκυρες πληροφορίες αναφορικά με τις συναλλαγές, θα διασφάλιζε την ορθή και αποδοτική διαχείριση των χρηματικών διαθεσίμων και θα προστάτευε τους συναλλασσόμενους.

Σχετικές γραπτές μαρτυρίες για την ύπαρξη εμπορικών νόμων και λογιστικών εκθέσεων συναντάμε από το 3000 π.Χ. στους Νινευίτες της αρχαίας Βαβυλώνας. Οι Νινευίτες είχαν θεσπίσει νόμους με βάση τους οποίους εκτελούσαν τις εμπορικές συναλλαγές, τις οποίες σημείωναν πάνω σε μεγάλες πλάκες που τις νομιμοποιούσε με την υπογραφή του ο γραμματέας- λογιστής της εποχής εκείνης. Αργότερα, στην αρχαία Αίγυπτο, υπήρχαν οι 'γραφείς' που ήταν υπεύθυνοι για την σύνταξη των εμπορικών και λογιστικών εγγραφών, ήταν δηλαδή οι σημερινοί λογιστές, ελεγκτές, φορολογικοί ελεγκτές. Η θέση τους ήταν σημαντική εκείνη την εποχή γεγονός που φαίνεται και από το ότι οι τάφοι τους βρίσκονταν κοντά σε αυτούς των Φαραώ. (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017)

Επίσης, στην Αρχαία Αθήνα, προκύπτει πως υπήρχε ένα σύστημα ελέγχου των δημόσιων οικονομικών, καθώς και ένα σύστημα παρακολούθησης και ελέγχου από το σώμα ή συνέδριο λογιστών. Έργο του σώματος ήταν ο έλεγχος της διαχείρισης του δημόσιου πλούτου και των χρηματικών υπολόγων του Δήμου. Επιτηρούσαν τα οικονομικά του κράτους και μαζί με του «Εύθυνους» έλεγχαν τους λογαριασμούς των αρχόντων που αποχωρούσαν από τα δημόσια αξιώματά τους. Στην υπόλοιπη αρχαία Ελλάδα συναντάμε τους «Εξεταστάς», τους «Συνηγόρους», τους «Αρχησκόπους», τους «Απολόγους», που ήταν επιφορτισμένοι με διάφορες ελεγκτικές αρμοδιότητες. (Τσαγκλάγκανος, Σπαθής, 2016)

Αργότερα, στην Αρχαία Ρώμη, υπήρχαν οι «Υπατοι», οι «Κήνσορες», οι «Ταμίες», οι οποίοι διαχειρίζονταν τα οικονομικά του κράτους. Ήταν υποχρεωμένοι να επιβλέπουν το δημόσιο θησαυρό, να ελέγχουν τους λογαριασμούς εσόδων- εξόδων και να υποβάλλουν τις εκθέσεις στη Σύγκλητο για έγκριση. Υπήρχαν ομάδες στις οποίες κατανέμονταν τα καθήκοντα ανάλογα με τις δραστηριότητες, για παράδειγμα την καταγραφή των συναλλαγών, τη συλλογή των εσόδων, την έγκριση των δαπανών.

Για κάθε δαπάνη έπρεπε να υπάρχουν τα κατάλληλα έγγραφα με τα στοιχεία του δανειστή, τα οποία θα πιστοποιούσαν και την ολοκλήρωση του έργου ή την παραλαβή των αγαθών. Στη συνέχεια, οι Δικαστές με βάση αυτά τα έγγραφα, αποφάσιζαν για την έγκριση της πληρωμής και την εκταμίευση. Οι γραφείς του ταμείου κατέγραφαν τις συναλλαγές και οι Κοσμήτορες έλεγχαν όλες τις χρηματοοικονομικές συναλλαγές. Επίσης, χρησιμοποιήθηκαν και οι εξεταστές για τη συλλογή των εσόδων και δεδομένου ότι οι φορολογούμενοι προσπαθούσαν να αποφύγουν τους φόρους, το κράτος οργάνωσε μια ειδική δύναμη η οποία εξέταζε την περιουσία και το εισόδημα κάθε φορολογούμενου. Κατά τη διάρκεια της Ρωμαϊκής Αυτοκρατορίας, φαίνεται ότι έγινε χρήση ενός ολοκληρωμένου συστήματος ελέγχου.

Κατά τον Μεσαίωνα, παρατηρείται μια στασιμότητα, δεν υπάρχουν ενδιαφέροντα στοιχεία γύρω από την Ελεγκτική. Αυτό συνέβαλλε και στην πτώση της Ρωμαϊκής Αυτοκρατορίας, αφού περιορίστηκαν σημαντικά οι εμπορικές και επιχειρηματικές συναλλαγές.

Αντίθετα, κατά τον 11^ο αιώνα με την πραγματοποίηση των Σταυροφοριών και τον 13^ο όπου αναπτύχθηκε το εμπόριο στις Ιταλικές και Φλαμανδικές περιοχές της Ευρώπης, παρατηρούνται οι κατάλληλες συνθήκες για την ανάπτυξη της λογιστικής και του ελέγχου. Τότε, αναπτύχθηκε η ελεγκτική θεωρία και πρακτική, εμφανίστηκαν οι λογιστικοί κανόνες και οι εγγραφές καθώς έγινε προσπάθεια για την παρακολούθηση της οικονομικής δραστηριότητας τραπεζικών και εμπορικών οίκων. Αναπτύχθηκε μια πιο συστηματική προσέγγιση και έγινε πιο εκτενείς. (Swinkels, 2012)

Ο όρος «Auditors» πρωτοεμφανίστηκε επίσημα στην Αγγλία το 1285 σε σχετικό διάταγμα το οποίο όριζε πως όλοι οι διαχειριστές του δημοσίου χρήματος θα ελέγχονται από τους Auditors. Συντάσσονταν αρχεία ώστε να καταγράψουν τους φόρους που εισπράττονταν και τα οφειλόμενα ποσά. Από τα αρχεία αυτά, ένα διατηρούσε το Υπουργείο Οικονομικών, ένα υπάλληλος του Καγκελαρίου και ένα άλλο ειδικός αντιπρόσωπος του Βασιλιά. Τα τρία αυτά αρχεία ελέγχονταν κάθε χρόνο από τους «Auditores Compotorum Scaccari».

Την περίοδο της Βασιλείας της Ελισάβετ Α΄ (1533-1603) παρουσιάστηκαν περισσότεροι συστηματικοί έλεγχοι των δημοσίων εσόδων καθώς και στην Πόλη της Πίζας εμφανίστηκε να υπάρχει ελεγκτής, προκειμένου να ελέγχονται οι οικονομικές υποθέσεις των μεγάλων εταιρειών. Ακόμη, στη Βενετία, την εποχή εκείνη, οι ελεγκτές αμείβονταν με ένα ποσοστό του ποσού των λαθών και της απάτης που

αποκάλυπταν. Εκεί, το 1581, ιδρύθηκε και η πρώτη επίσημη Ένωση Επαγγελματιών Ελεγκτών με τίτλο «Collegioidi Raxonati», η οποία ήταν κρατικός θεσμός με μεγάλη επιρροή.

Στις αρχές του 19^{ου} αιώνα, κατά τη διάρκεια της βιομηχανικής επανάστασης, εμφανίστηκε ο έλεγχος όπως είναι γνωστός σήμερα, με την ανάπτυξη των βρετανικών κεφαλαιουχικών εταιρειών. Το ύψος των κεφαλαίων που τότε επενδύθηκαν δημιούργησαν την ανάγκη του επιχειρηματικού ελέγχου ώστε να επιβεβαιωθεί η σωστή διαχείριση και η προστασία των περιουσιακών στοιχείων των κεφαλαιούχων, από απάτες ή λάθη.

Το έτος- ορόσημο στην ελεγκτική επιστήμη θεωρείται το 1844 καθώς τότε θεσπίστηκε η κοινή πράξη που απαιτούσε τον έλεγχο των Α.Ε. και ότι κάθε επιχείρηση θα θεωρείται εταιρία μόνο μετά από επίσημη διαδικασία εγγραφής. Στην Ελλάδα, η πρώτη προσπάθεια για την ίδρυση οργανωμένου σώματος Ελεγκτών έγινε το 1931, ωστόσο η υλοποίηση έγινε το 1955 με τη σύσταση του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (ΣΟΛ), με σκοπό την άσκηση διαχειριστικού ελέγχου των πάσης φύσεως οικονομικών οργανισμών της χώρας. (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017)

2.2 Τι ισχύει σήμερα.

Το επάγγελμα του ελεγκτή γνώρισε ουσιαστικές και γρήγορες αλλαγές, από την δεκαετία του 1990 έως και σήμερα, λόγω της ραγδαίας ανάπτυξης της παγκόσμιας οικονομίας. Ο σημερινός έλεγχος έχει εξελιχθεί σε νέες διαδικασίες, οι οποίες βασίζονται στον επιχειρηματικό κίνδυνο από την πλευρά των πελατών. Η προσέγγιση αυτή, του επιχειρηματικού κινδύνου, βασίζεται στην έννοια ότι ένα ευρύ φάσμα επιχειρηματικών κινδύνων των πελατών σχετίζεται με την ελεγκτική.

Οι υποστηρικτές της προσέγγισης του επιχειρηματικού κινδύνου δήλωσαν ότι πολλοί επιχειρηματικοί κίνδυνοι, εάν δεν ελεγχθούν, θα επηρεάσουν τελικά την οικονομική κατάσταση. Επιπλέον, κατανοώντας το πλήρες φάσμα των κινδύνων στις επιχειρήσεις, ο ελεγκτής θα είναι σε καλύτερη θέση να εντοπίσει σημαντικά θέματα εγκαίρως.

Ο απώτερος στόχος του ελέγχου είναι να προσδώσει αξιοπιστία σε χρηματοοικονομικές και μη πληροφορίες που παρέχονται από τη διοίκηση. Ωστόσο,

τα ελεγκτικά γραφεία παρέχουν, σε μεγάλο βαθμό, συμβουλευτικές υπηρεσίες στις επιχειρήσεις. (Teck-Heang , Ali, 2008)

Σήμερα, στην Ελλάδα, το επάγγελμα του ορκωτού λογιστή έχει απελευθερωθεί. Οι έλεγχοι γίνονται από ελεγκτικές εταιρίες και τέθηκαν νέοι κανόνες για το επάγγελμα του ελεγκτή. Ο Κώδικας Δεοντολογίας εκσυγχρονίστηκε, εισήχθησαν πρότυπα για την καλύτερη απεικόνιση των αποτελεσμάτων του ελέγχου και τον τρόπο ελέγχου των λογαριασμών και των διαδικασιών. (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017)

Το πρώτο βήμα για την υιοθέτηση του εσωτερικού ελέγχου στην Ελλάδα έγινε με την ίδρυση του Ελληνικού Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, το 1985. Το Ινστιτούτο είναι μέλος του Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA). Το ελληνικό Ινστιτούτο είναι ένας επαγγελματικός οργανισμός που προωθεί την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα. Επιπλέον, προσπαθεί να ενισχύσει τη λειτουργία του ελέγχου και τον ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών μέσα στους οργανισμούς.

Σύμφωνα με την απόφαση 5/204/2000 της Ελληνικής Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, κάθε εταιρία που είναι εισηγμένη στο Χρηματιστήριο Αθηνών θα πρέπει να διαθέτει ένα τμήμα εσωτερικού ελέγχου. Στο τμήμα αυτό, σύμφωνα με τον νόμο, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να διορίζονται από το διοικητικό συμβούλιο και να έχουν εύκολη πρόσβαση σε έγγραφα και άλλες σημαντικές πληροφορίες για την εκπλήρωση των καθηκόντων τους. (Kontogeorgis, Filos, 2012)

2.3 Ποιος είναι ο ελεγκτής.

Το πρόσωπο που διενεργεί τον έλεγχο, φυσικό ή νομικό, καλείται ελεγκτής ή ορκωτός ελεγκτής ή ελεγκτικά γραφεία. Ο ελεγκτής οφείλει να διαθέτει γνώσεις, ικανότητες και την κατάλληλη εμπειρία, ώστε να κατανοήσει και να εφαρμόσει τα κατάλληλα κριτήρια ελέγχου, να εξασκήσει τις ελεγκτικές ικανότητές του συλλέγοντας ικανοποιητικά ελεγκτικά τεκμήρια, τα οποία θα οδηγήσουν σε μια πλήρη και σαφή έκθεση ελέγχου.

Τα ελεγκτικά γραφεία για να πραγματοποιήσουν τον έλεγχο πρέπει να είναι ανεξάρτητα από την ελεγχόμενη εταιρία και οι σχέσεις τους να είναι τέτοιες, ώστε να

είναι ανεξάρτητοι και προς τους τρίτους, χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Ο ελεγκτής και τα ελεγκτικά γραφεία είναι απαραίτητο να είναι ελεύθεροι από κάθε είδους εξωτερική πίεση και θα πρέπει να μη νιώθει κανείς υποχρέωση σε οποιοδήποτε παράγοντα που αποβλέπει στην επιρροή του τρόπου σκέψης του ή στη διατύπωση της έκθεσης ελέγχου. (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017)

2.4 Η σημαντικότητα της ελεγκτικής

Η ελεγκτική είναι πολύ σημαντική στον κόσμο των επιχειρήσεων, καθώς πραγματεύεται κανόνες, νομοθεσία και συγκεκριμένες προϋποθέσεις /πρότυπα για τη διενέργεια των ελέγχων από τους εξωτερικούς ελεγκτές- ορκωτούς ελεγκτές λογιστές ή από εσωτερικούς ελεγκτές.

Αποτελεί έναν ξεχωριστό επιστημονικό και επαγγελματικό κλάδο. Συνδυάζει την παραγόμενη επιστημονική γνώση με τις πρακτικές εφαρμογές ελέγχου, τα πρότυπα και τις διαδικασίες και εξασφαλίζει το βέλτιστο αποτέλεσμα ικανοποιώντας τις ελεγκτικές ανάγκες. Με την χρήση συγκεκριμένης μεθοδολογίας και τεχνικών, όπως το σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, δίνει λύσεις και τρόπους, ώστε να διασφαλιστούν τα συμφέροντα των μετόχων και γενικότερα του ίδιου του οργανισμού. (Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μπάλιος, 2017)

2.5 Διακρίσεις Ελέγχων

Οι έλεγχοι βάση συγκεκριμένων κριτηρίων κατατάσσονται σε κατηγορίες, ώστε να γίνουν πιο συγκεκριμένοι στα πλαίσια της λειτουργίας των διαφόρων οικονομικών μονάδων. Η κατάταξη αυτή βοηθάει και τους επικεφαλής των επιχειρήσεων να αξιολογούν και να επιλέγουν τα είδη ελέγχων που αρμόζουν στη φύση, στο σκοπό και τις ιδιαιτερότητες της επιχείρησής τους. Διακρίνονται ανάλογα με τον ειδικότερο σκοπό τους, το εύρος, την περιοδικότητα και την ιδιότητα του ελεγκτή.

Ανάλογα με το σκοπό τους, οι έλεγχοι διακρίνονται σε προληπτικούς και κατασταλτικούς. Προληπτικοί είναι αυτοί που διενεργούνται με σκοπό την πρόληψη των λαθών και κατασταλτικοί είναι αυτοί που γίνονται μετά από την εκτέλεση μιας πράξης ώστε να βρεθούν εκούσια ή ακούσια σφάλματα.

Ανάλογα με το εύρος διακρίνονται σε γενικούς και ειδικούς. Οι γενικοί έλεγχοι βασίζονται στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και αφορούν όλες τις δραστηριότητες της επιχείρησης ενώ οι ειδικοί αφορούν συγκεκριμένους λογαριασμούς, διαδικασίες ή τομείς της εταιρίας. Οι ειδικοί έλεγχοι συνήθως πραγματοποιούνται αιφνιδιαστικά με σκοπό την αποκάλυψη απάτης ή λαθών και την τήρηση των λογαριασμών και διαδικασιών.

Ανάλογα με την περιοδικότητα οι έλεγχοι κατατάσσονται σε μόνιμους, τακτικούς και έκτακτους. Μόνιμοι ονομάζονται όσοι πραγματοποιούνται καθ' όλη τη διάρκεια της χρήσης, τακτικοί όσοι γίνονται σε τακτικά χρονικά διαστήματα και έκτακτοι αυτοί που διενεργούνται σε τυχαία χρονική στιγμή για ειδικούς λόγους.

Τέλος, όσον αφορά τους ελέγχους ανάλογα με την εξάρτηση του προσώπου από την ελεγχόμενη εταιρία, διακρίνονται σε εσωτερικούς και εξωτερικούς. Εσωτερικός καλείται ο έλεγχος που πραγματοποιείται από πρόσωπο που σχετίζεται με την εταιρία, με τα άτομα και τα στελέχη αυτής, έχει την ιδιότητα του υπαλλήλου και διαθέτει τα κατάλληλα επιστημονικά και επαγγελματικά προσόντα γνώσης και εμπειρίας. Εξωτερικός είναι ο έλεγχος που διενεργείται από φυσικό ή νομικό πρόσωπο που δεν έχει εξαρτημένη σχέση εργασίας με την ελεγχόμενη εταιρία, δεν σχετίζεται οικονομικά με αυτή και τους μετόχους ή διοικητές της, διαθέτει άδεια ασκήσεως επαγγέλματος και τα προβλεπόμενα αυξημένα προσόντα. (Νεγκάκης, Ταχυνάκης 2017).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

3.1 Εσωτερικός Έλεγχος

Στην τρέχουσα εποχή της συνεχιζόμενης παγκοσμιοποίησης και των εταιρικών σκανδάλων ένα από τα πιο σημαντικά προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις είναι ο έλεγχος. (Krane, Eulerich, 2020) Ο εκσυγχρονισμός των εθνικών συστημάτων διακυβέρνησης και οι δυνατότητες τους έθεσαν νέες προκλήσεις στον εσωτερικό έλεγχο. (Gaosong, Leping, 2021)

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια περίπλοκη διαδικασία. Αποτελείται από πολλά στοιχεία όπως ο μακροπρόθεσμος προγραμματισμός, η οργάνωση, η ανάπτυξη προσωπικού, ο προγραμματισμός ελέγχου, η παρατήρηση, η επαλήθευση, η επιβεβαίωση και η ανάλυση, η αναφορά και η παρακολούθηση. Περιλαμβάνει, επίσης, διαπροσωπικές σχέσεις και συνεντεύξεις. (Dittenhofer, 2001)

Ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου σε έναν οργανισμό μπορεί να εξασφαλίσει ποιοτικότερη εταιρική διακυβέρνηση, βοηθώντας την διοίκηση να βελτιώσει τον εσωτερικό έλεγχο. Οι βασικές αρμοδιότητες των εσωτερικών ελεγκτών είναι η εξέταση, η εκτίμηση και η παρακολούθηση της επάρκειας και της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου σχετικά με τις λειτουργίες, την υποβολή εκθέσεων και τη συμμόρφωση.

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια διαδικασία που έχει σχεδιαστεί για να βοηθήσει τη διοίκηση στην επίτευξη τριών οργανωτικών στόχων: αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των λειτουργιών, αξιοπιστία των αναφορών και συμμόρφωση με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς.

Οι επιχειρησιακοί στόχοι που θέτουν είναι διαφορετικοί σε κάθε επιχείρηση. Εξαρτώνται από τις επιλογές της διοίκησης και αφορούν την επίτευξη της βασικής αποστολής της επιχείρησης, η οποία μπορεί να σχετίζεται με την βελτίωση της ποιότητας και της καινοτομίας, τη μείωση του κόστους και του χρόνου παραγωγής.

Οι στόχοι αναφοράς αφορούν την προετοιμασία αξιόπιστων εκθέσεων, ενώ οι στόχοι συμμόρφωσης σχετίζονται με την τήρηση του νόμου και των κανονισμών κατά τη διάρκεια των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Οι τρεις αυτοί στόχοι θα πρέπει να αλληλοεξαρτώνται, καθώς οι αντίστοιχες δραστηριότητες του ελέγχου

μπορεί να υποστηρίζονται ή να καλύπτει η μία την άλλη. Για παράδειγμα, ένα αποτελεσματικό σύστημα ελέγχου για την προστασία των περιουσιακών στοιχείων από απώλειες συμβάλλει στη διασφάλιση αξιόπιστων αναφορών, όταν η διοίκηση βασίζεται αποκλειστικά σε αρχεία αποθεμάτων, χωρίς να διενεργεί περιοδικό φυσικό έλεγχο για τον εντοπισμό ζημιών στα αποθέματα.

Ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου δημιουργεί προστιθέμενη αξία σε έναν οργανισμό, βοηθώντας τη διοίκηση και το διοικητικό συμβούλιο να αξιολογήσουν και να βελτιώσουν την αποτελεσματικότητα διαχείρισης των κινδύνων, τον εσωτερικό έλεγχο και τις διαδικασίες εταιρικής διακυβέρνησης.(Chang,Chen, Cheng, Chi, 2019)

Γενικά, η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου εξαρτάται κυρίως από τον ελεγκτή. Πρόσφατες μελέτες έχουν δείξει ότι οι προσωπικές εμπειρίες των ελεγκτών, όπως η διεθνής και μεγάλη εργασιακή εμπειρία και οι κοινωνικές σχέσεις από προηγούμενες εμπειρίες είναι βασικοί καθοριστικοί παράγοντες της ποιότητας του ελέγχου. (Yong, Wu, Zhang, 2021)

Η ακαδημαϊκή βιβλιογραφία χρησιμοποιεί έναν ορισμό για την ποιότητα του ελέγχου, που βασίζεται στα αποτελέσματα. Η ποιότητα του ελέγχου ορίζεται ως : «η μεγαλύτερη διαβεβαίωση ότι οι οικονομικές καταστάσεις αντικατοπτρίζουν πιστά τα βασικά οικονομικά στοιχεία της επιχείρησης που εξαρτώνται από το σύστημα χρηματοοικονομικής αναφοράς και τα έμφυτα χαρακτηριστικά της». Σχετίζεται, δηλαδή, με την ικανότητα, το επίπεδο προσπάθειας και την ανεξαρτησία του ελεγκτή. Η έλλειψη προσπάθειας ή ικανότητας εμποδίζει τον ελεγκτή να εντοπίσει ζητήματα προς επίλυση και η έλλειψη ανεξαρτησίας εμποδίζει τον ελεγκτή να διορθώσει ζητήματα που εντοπίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του πελάτη πριν από τον έλεγχο. (Aobdia, 2019)

Ο Εσωτερικός Έλεγχος, ως έννοια και αντικείμενο, διακρίνεται για το εύρος και το υψηλό επίπεδο υπηρεσιών που προσφέρει. Ωστόσο, λόγω της άγνοιας των διοικούντων και των ελεγκτών, πολλές φορές αδικείται και δεν του προσδίδεται ο σωστός ρόλος και το κύρος στον επιχειρηματικό χώρο. Με τις συχνές και γρήγορες εξελίξεις στην αγορά, τόσο σε τοπικό επίπεδο, όσο και παγκόσμια, οι επιχειρηματίες όλο και περισσότερο περνούν στην ανωνυμία, προσλαμβάνοντας επαγγελματίες ‘managers’ να αναλάβουν τη θέση τους. Αυτοί με τη σειρά τους, για να έχουν τον πλήρη έλεγχο, βρίσκουν νέους τρόπους και τεχνικές διοίκησης, με την εκχώρηση αρμοδιοτήτων σε όλα τα ιεραρχικά επίπεδα, στελέχη. Σημαντικό ρόλο στις εξελίξεις

αυτές έχει ο Εσωτερικός Έλεγχος για όλες τις επιχειρήσεις, εισηγμένες ή μη στο χρηματιστήριο, κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα.

Η ανάγκη της διαχείρισης και της ανάληψης μεγαλύτερων επιχειρηματικών κινδύνων, η δημιουργία συνθηκών που εξασφαλίζουν την επίτευξη των αντικειμενικών στόχων και σκοπών των οργανισμών, η σωστή διαχείριση των διαθέσιμων μέσων και πόρων, ο περιορισμός των δαπανών και η αποφυγή της κακής διαχείρισης επιβάλλει τη χρήση του Εσωτερικού Ελέγχου, ώστε να εξασφαλιστεί η επάρκεια του συστήματος, η εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησης και ο περιορισμός των αρνητικών επιπτώσεων από τους αναληφθέντες επιχειρηματικούς κινδύνους.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος, ως « σύμβουλος της διοίκησης» δεν αφορά μόνο τον παραδοσιακό οικονομικό έλεγχο, τον έλεγχο δηλαδή των οικονομικών καταστάσεων. Αντίθετα, ασχολείται με ένα ευρύτερο πεδίο της ελεγκτικής και κινείται και σε επίπεδο συμβουλευτικού χαρακτήρα. (Παπαστάθης, 2003)

Παρόλο που αρκετές μελέτες δείχνουν ότι ένα υψηλής ποιότητας σύστημα εσωτερικού ελέγχου προσφέρει διαφορά οφέλη, όπως η βελτίωση των εσωτερικών ελέγχων, η αποτροπή της κακής συμπεριφοράς της διοίκησης, η ενίσχυση της επικαιρότητας και της ποιότητας των οικονομικών αναφορών και ο περιορισμός της διαχείρισης των κερδών, λίγες μελέτες εξετάζουν τους καθοριστικούς παράγοντες του εσωτερικού ελέγχου.

Η οικονομική αξία ενός συστήματος ελέγχου υπερβαίνει την οικονομική αναφορά. Πολλές μελέτες δείχνουν πως ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου συμβάλει στη βελτίωση των εσωτερικών ελέγχων, μετρά τη διαχείριση των δεδουλευμένων και των πραγματικών κερδών, αποτρέπει την απάτη, προωθεί την έγκαιρη Χρηματοοικονομική ενημέρωση, μειώνει τον κίνδυνο και τα έξοδα του εξωτερικού ελέγχου. Επίσης, συνδέεται με ανώτερες λειτουργικές επιδόσεις και στηρίζει την οργανωτική μάθηση και τις αλλαγές. Επιπλέον, ο νέος κώδικας πρακτικής εσωτερικού ελέγχου αναγνωρίζει ότι η ύπαρξη συστήματος εσωτερικού ελέγχου είναι ζωτικής σημασίας για την προστασία των περιουσιακών στοιχείων, της φήμης και της βιωσιμότητας του οργανισμού. (Wan-Hussain, Fitri, Salim, 2021)

Ένα σημαντικό πρόβλημα που μπορεί να υπάρχει σε κάθε επιχείρηση και πρέπει να αντιμετωπιστεί είναι ο αντίκτυπος της μειωμένης δυνατότητας της διοίκησης της επιχείρησης στην επίβλεψη των ενεργειών και των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Καθώς, το μέγεθος και η πολυπλοκότητα των οργανισμών αναπτύσσεται, καθίσταται επιτακτική η ανάγκη θέσπισης μέτρων και διαδικασιών

ώστε να διασφαλίζεται η εύρυθμη και αποτελεσματική αλλά και αποδοτική λειτουργία του κάθε οργανισμού. Έτσι, ως αποτέλεσμα αυτών, είναι η δημιουργία ενός σημαντικού εργαλείου ελέγχου και ανάλυσης δεδομένων σχετικά με τις λειτουργίες και δραστηριότητες των εταιριών. Το εργαλείο αυτό είναι ο εσωτερικός οικονομικός, λογιστικός και διαχειριστικός έλεγχος ή απλά, το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι τα πρόσωπα που ασχολούνται με την διενέργεια των παραπάνω ελέγχων. Είναι πρόσωπα που απασχολούνται στην ίδια επιχείρηση στην οποία διεξάγουν τον έλεγχο και μέσω του ελέγχου αυτού και την επιθεώρηση των διαδικασιών, παρέχουν χρήσιμες πληροφορίες στη διοίκηση. Η διοίκηση με την σειρά της, χρησιμοποιώντας τις πληροφορίες αυτές λαμβάνει αποφάσεις που θα διασφαλίσουν την καλύτερη λειτουργία της επιχείρησης. (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017)

Ο ορισμός του εσωτερικού ελέγχου που έχει δοθεί από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών δηλώνει τους βασικούς σκοπούς, τη φύση και το πεδίο δράσης του εσωτερικού ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα, το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (ΙΙΑ) ορίζει τον εσωτερικό έλεγχο ως εξής: μια ανεξάρτητη, αντικειμενική δραστηριότητα διαβεβαίωσης και συμβουλευτικής, που έχει σχεδιαστεί για να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθά έναν οργανισμό να επιτύχει τους αντικειμενικούς στόχους του, υιοθετώντας μια συστηματική, πειθαρχημένη προσέγγιση για την αξιολόγηση και τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας, των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και διακυβέρνησης. (Goodwin-Stewart, Kent, 2006)

Έτσι, βάσει του ανωτέρω, ο εσωτερικός έλεγχος αφορά την εσωτερική λειτουργία του κάθε οργανισμού, η οποία χαρακτηρίζεται ανεξάρτητη στον τρόπο που λειτουργεί, γεγονός που είναι απαραίτητο για την επίτευξη των στόχων της. Έχοντας ως σκοπό τον έλεγχο και την αξιολόγηση της λειτουργίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, χρησιμοποιεί όλα τα μέσα, τις μεθόδους και τις διαδικασίες που είναι απαραίτητες. Επιπλέον, όταν χρειάζεται, προτείνει βελτιώσεις και διορθώσεις ώστε να λειτουργεί σωστά η οικονομική μονάδα στο σύνολό της, μέσα στα πλαίσια της πολιτικής που έχει θεσπίσει η διοίκηση.

Εφόσον βασική επιδίωξη του ελέγχου είναι η εύρυθμη και αποτελεσματική λειτουργία της οικονομικής μονάδας, ο εσωτερικός έλεγχος, ελέγχει και αξιολογεί όλα τα μέτρα που χρησιμοποιούνται: α) για την εξασφάλιση της εφαρμογής και

συμμόρφωσης όλων των τμημάτων της επιχείρησης στους στόχους και την πολιτική που έχει θεσπίσει η διοίκηση, β) για την προστασία των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης με τη διαπίστωση της ύπαρξης λαθών, σπατάλης, απάτης, οργανωτικής αδυναμίας και αναποτελεσματικότητας χρήσης των φυσικών και ανθρώπινων πόρων, γ) για τον έλεγχο της αξιοπιστίας και της ακρίβειας των λογιστικών στοιχείων, δ) για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της εσωτερικής οργάνωσης και των εργασιών. (Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μπάλιος, 2017)

3.2 Η αναγκαιότητα του εσωτερικού ελέγχου

Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων είναι μια πολύπλοκη και εξαιρετικά εξειδικευμένη διαδικασία. Η ψηφιοποίηση και η αυξανόμενη αυτοματοποίηση της επεξεργασίας συναλλαγών δημιουργούν νέες προκλήσεις για τους ελεγκτές. (Werner, Wiese, Maas, 2021)

Σε κάθε επιχείρηση είναι δύσκολο να λειτουργούν τα πάντα κατά τον πλέον ιδανικό τρόπο. Ο μεγάλος όγκος πληροφοριών που λαμβάνουν καθημερινά μπορεί να είναι αναξιόπιστος ή να μην φτάσει στην ώρα του στα κατάλληλα πρόσωπα, γεγονός που οφείλεται σε αδυναμίες παρατήρησης των λειτουργιών από τα στελέχη καθώς και σε αδυναμίες οργάνωσης από την πλευρά των φορέων.

Στην πράξη οι διοικήσεις δεν λαμβάνουν άμεσες και αμερόληπτες πληροφορίες που είναι απαραίτητες για να παρακολουθούν το κατά πόσο σωστά λειτουργούν οι ασφαλιστικές δικλίδες σε όλους τους τομείς της επιχείρησης. Από την ιστορία και τη διεθνή εμπειρία προκύπτει ότι αυτή η ενημέρωση παρέχεται καλύτερα από τον εσωτερικό έλεγχο. Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να βοηθήσει τη διοίκηση να εντοπίσει διαχειριστικά λάθη και αδυναμίες, να προλάβει και να αντιμετωπίσει απρόβλεπτα γεγονότα, ώστε να λειτουργεί αποτελεσματικά η επιχείρηση. (Παπαστάθης, 2003)

Με την αυξημένη ζήτηση για υγιείς διαδικασίες εταιρικής διακυβέρνησης, ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου εξελίσσεται σε πιο συμβουλευτικό ρόλο για να βοηθήσει τη διοίκηση να διαθέτει αποτελεσματικές διαδικασίες αναγνώρισης κινδύνων και να σχεδιάζει κατάλληλους ελέγχους για την αποτελεσματική διαχείριση τέτοιων κινδύνων σε διάφορα επίπεδα του οργανισμού. (Cascarino, Esch, 2007)

Σύμφωνα με τον Παντελή Στυλ. Παπαστάθη που αναφέρει την αναγκαιότητα του Εσωτερικού ελέγχου που έδωσε με απλότητα και γλαφυρότητα με το παράδειγμά του ο Γάλλος Pierre. A. Dussaulx.: « Κάθε ζωντανός οργανισμός, κάθε μηχανή, είναι προικισμένοι είτε από τη φύση, είτε από τον κατασκευαστή τους, με ρυθμιστικές διευθετήσεις, προοριζόμενες να πειθαρχούν τις κινήσεις του και να συγκρατούν τη συνοχή της δομής του. Υπό ομαλό καθεστώς πορείας ή καλής υγείας ο αντανακλαστικός χαρακτήρας των οργάνων τούτων εγγυάται την ασφάλεια της πορείας και προφυλάσσει το σύνολο από περιπέτειες, υπό τον όρο, ότι από καιρό σε καιρό μια ενσυνείδητη παρέμβαση θα επιβεβαιώνει την καλή τους λειτουργία. Στις επιχειρήσεις, όπως και στους ζωντανούς οργανισμούς, η χρήση γεννά φθορά και η διάρκεια το γήρας. Αυτό σημαίνει, οι γενικά λεπτοί αυτοί ρυθμιστικοί μηχανισμοί υπόκεινται και αυτοί σε φθορά ή στο γήρας, γι αυτό και επιβάλλονται περιοδικές επαληθεύσεις, μέσω ενός συστήματος που δεν είναι τίποτε άλλο από τον Εσωτερικό Έλεγχο (Internal Auditing)».

Υπάρχουν πολλοί λόγοι οι οποίοι δηλώνουν πως ο Εσωτερικός Έλεγχος είναι αναγκαίος σε κάθε οργανισμό. Συγκεντρώνοντας λοιπόν κάποιους από τους προφανείς λόγους, θα μπορούσαμε να αναφέρουμε αρχικά τη δραστηριοποίηση της εταιρίας στο σύγχρονο πολύπλοκο επιχειρησιακό περιβάλλον το οποίο απαιτεί εξειδίκευση αλλά και ανταγωνιστικότητα σε όλους τους τομείς.

Επίσης, ένας ακόμη λόγος είναι ο υψηλός όγκος των συναλλαγών. Πλέον με την παγκοσμιοποίηση, οι επιχειρήσεις επεκτείνουν τις δραστηριότητές τους εκτός συνόρων και συνάπτουν συνεργασίες και συμμαχίες με άλλες επιχειρήσεις. Έτσι, ο όγκος των συναλλαγών τους μεγαλώνει, γίνεται πιο πολύπλοκος και είναι ακόμη πιο δύσκολη η παρακολούθηση των λειτουργιών αυτών από τη διοίκηση.

Με τη βοήθεια του εσωτερικού ελέγχου επιτυγχάνεται η εξασφάλιση της σωστής λειτουργίας όλων των τομέων της οικονομικής μονάδας. Παρακολουθούνται οι λειτουργίες, συντονίζονται καλύτερα οι δραστηριότητες, γίνεται σωστή διαχείριση των διαθεσίμων και των παγίων κεφαλαίων και γενικότερα εξασφαλίζονται οι συνθήκες, ώστε να επιτευχθούν οι στόχοι και ο σκοπός του κάθε οργανισμού.

Επιπλέον, λόγος είναι και η αποτροπή και ο περιορισμός εκουσιων ή ακούσιων λαθών. Με τον έλεγχο περιορίζονται τα λάθη που γίνονται από ανθρώπινο παράγοντα καθώς ελέγχονται και παρακολουθούνται οι δραστηριότητες και τα καθήκοντα των στελεχών και έτσι περιορίζονται τυχών σφάλματα και ατασθαλίες.

Η αναγκαιότητα του εσωτερικού ελέγχου φαίνεται και από το γεγονός ότι συνεισφέρει στο έργο των εξωτερικών ελεγκτών. Οι εξωτερικοί ελεγκτές βασίζονται στον εσωτερικό έλεγχο για να σχεδιάσουν και να διαμορφώσουν τις μεθόδους του δικού τους ελέγχου αλλά και να κρίνουν την έκταση των ελέγχων που θα πραγματοποιήσουν. Όταν ο εσωτερικός έλεγχος είναι ισχυρός και αποτελεσματικός, οι εξωτερικοί ελεγκτές βασίζονται σε αυτόν για να κρίνουν την αξιοπιστία και την ακρίβεια των οικονομικών και λογιστικών καταστάσεων.

Εκτός από τους προφανείς λόγους υπάρχουν και κάποιοι μη προφανείς λόγοι που δείχνουν την αναγκαιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Όπως είναι η λήψη αποφάσεων ρίσκου από τη διοίκηση σχετικά με τις δραστηριότητες και αποφάσεις, που είναι αναγκαίο να παρθούν για την επιβίωση της οικονομικής μονάδας και τη διατήρηση του ανταγωνιστικού πλεονεκτήματός της.

Τέλος, οι διοικήσεις λαμβάνοντας τις πληροφορίες κρίνονται να λάβουν αποφάσεις. Όμως πολλές φορές οι πληροφορίες δεν είναι αξιόπιστες, δεν φτάνουν στην ώρα τους και δεν είναι έγκυρες. Στις περιπτώσεις αυτές συμπεριλαμβάνεται και η έννοια του ρίσκου, γεγονός που δείχνει την σημαντικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Ορισμένα από τα στοιχεία που δείχνουν την αναγκαιότητα του ελέγχου είναι η ακρίβεια, η πληρότητα και η αξιοπιστία των στοιχείων που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις και τα λογιστικά βιβλία, η συμμόρφωση της κάθε επιχείρησης με την κείμενη νομοθεσία και την εταιρική πολιτική, η εύρεση σημείων που χρήζουν βελτίωση, η μέτρηση της αποτελεσματικότητας της διοίκησης και η ασφάλεια των πληροφοριακών συστημάτων, δεδομένων ώστε να επιβιώσει και να συνεχίσει παραγωγική η επιχείρηση. (Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μπάλιος, 2017)

3.3 Σκοπός του Εσωτερικού Ελέγχου

Από τις αρχές του 21ου αιώνα, στον κόσμο των επιχειρήσεων υπήρξε μια σειρά αποτυχιών (Enron, WorldCom, Intercontinental Bank), η οποία είχε ως αποτέλεσμα την αυξημένη ευαισθητοποίηση του κοινού σε θέματα εταιρικής διακυβέρνησης. Η παγκόσμια οικονομική κρίση, που ξεκίνησε το 2007, αύξησε επιπλέον αυτή την ανάγκη. Διάφοροι παράγοντες συμβάλλουν στην επίτευξη του αποτελέσματος αυτού και ένας από αυτούς είναι η αποτελεσματική λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου.

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη λειτουργία αξιολόγησης που έχει συσταθεί από τη διοίκηση για τον έλεγχο των εργασιών. Εξετάζει, αξιολογεί και αναφέρει την επάρκεια των εσωτερικών διαδικασιών. (Omolaye KE, Jacob RB, 2017)

Περιλαμβάνει το σχέδιο της επιχείρησης και όλες τις μεθόδους και τα μέτρα συντονισμού που έχουν υιοθετηθεί για τη διαφύλαξη των περιουσιακών της στοιχείων, τον έλεγχο της ακρίβειας και της αξιοπιστίας των λογιστικών δεδομένων της, την προώθηση της λειτουργικής αποτελεσματικότητας και την ενθάρρυνση των πολιτικών διαχείρισης.

Η συνιστώσα του εσωτερικού ελέγχου παρέχει ένα πλαίσιο για το σχεδιασμό, την εκτέλεση, τον έλεγχο και την παρακολούθηση δραστηριοτήτων για την επίτευξη των γενικών στόχων. (Moller, 2009)

Αντικειμενικός σκοπός του Εσωτερικού Ελέγχου είναι η παροχή εξειδικευμένων και επιστημονικά τεκμηριωμένων υπηρεσιών προς τη διοίκηση του κάθε οργανισμού για τη σωστή και αποτελεσματική εκπλήρωση των καθηκόντων του, προσφέροντας εκτιμήσεις, αναλύσεις, συστάσεις, παρατηρήσεις για την λειτουργία των τμημάτων, συναλλαγές και δοσοληψίες.

Με αυτά συνεπάγεται και η εισαγωγή των προτύπων του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών το οποίο αναφέρει πως ο σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι να βοηθήσει τα μέλη του οργανισμού να ασκήσουν αποτελεσματικά τα καθήκοντά τους και γι αυτό ο έλεγχος τους προσφέρει αναλύσεις, αξιολογήσεις, συστάσεις, πληροφορίες και συμβουλές που αφορούν τις δραστηριότητες της επιχείρησης. Στον αντικειμενικό σκοπό του ελέγχου περιλαμβάνεται και η άσκηση αποτελεσματικού ελέγχου σε λογικό κόστος. (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017)

Ειδικότερα, ο Εσωτερικός Έλεγχος εξετάζει και αξιολογεί:

- Το αν υπάρχει διαδικασία οργάνωσης και αξιολόγησης της ικανότητας αυτού σε όλα τα τμήματα της επιχείρησης και αν υπάρχουν διαδικασίες που να ορίζουν τις σχέσεις συναλλαγών-συνεργασίας με τρίτους.
- Την επαλήθευση για το αν λειτουργεί αποδοτικά η επιχείρηση και αν ανταποκρίνεται στους στόχους που έχουν τεθεί.
- Τη μέτρηση της αποτελεσματικότητας του Management.
- Τη μέτρηση του αποτελέσματος των δραστηριοτήτων, ώστε να εντοπιστούν οι λιγότερο επικερδείς και να βελτιωθούν.

- Την επιτήρηση και αξιολόγηση του επιχειρηματικού κινδύνου καθώς και τη διαχείριση αυτού.
- Το αν τηρούνται οι πολιτικές που ακολουθεί κάθε οργανισμός, όπως η πολιτική προαγωγών, προσωπικού, αξιολόγησης των στελεχών αλλά και για το αν τηρούνται οι κανόνες επαγγελματικής συμπεριφοράς.
- Το αν οι επενδύσεις είναι αποδοτικές και ακολουθούν τον αρχικό προγραμματισμό.
- Το κόστος κάθε τμήματος της επιχείρησης και σύγκριση αυτού με το προϋπολογισθέν.
- Το αν και κατά πόσο συμμορφώνονται οι εργαζόμενοι με τις αποφάσεις και τους κανόνες της διοίκησης.
- Γενικότερα τη συμπεριφορά των εργαζομένων.
- Το αν πραγματοποιούνται ή αν τελικά μέσω του ελέγχου αποφεύγονται ατασθαλίες, καταχρήσεις, κλοπές, φθορές, αποκρύψεις στοιχείων.
- Το κατά πόσο τα τμήματα έχουν αντιληφθεί την αποστολή και τις αρμοδιότητες που τους έχουν εκχωρηθεί.
- Την ακρίβεια, την πληρότητα και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων και των λογιστικών βιβλίων.
- Το αν τηρούνται οι προδιαγραφές του ποιοτικού ελέγχου.
- Την εξασφάλιση των μέσων προστασίας για τη φύλαξη των περιουσιακών στοιχείων από κλοπές, φθορές, απώλειες.
- Το περιβάλλον στο οποίο ανταγωνίζεται η επιχείρηση και τη συνεργασία της με τρίτους.
- Την απόδοση και την αξιοποίηση των μέσων παραγωγής, τη συντήρηση του εξοπλισμού, τη διαχείριση των αποθεμάτων.
- Το αν υπάρχει κατάλληλο κλίμα και διάθεση συνεργασίας για την πραγματοποίηση του εσωτερικού ελέγχου.
- Το αν τηρούνται οι πολιτικές πωλήσεων και εισπράξεων.
- Το επιχειρηματικό περιβάλλον στο οποίο δρα η επιχείρηση και τη δυναμική αυτού καθώς και τις δράσεις που πρέπει να πραγματοποιήσει για να αποκτήσει προβάδισμα έναντι των ανταγωνιστών.

- Το αν διατηρείται καλό κλίμα στην επιχείρηση, μεταξύ των εργαζομένων, αν συνεργάζονται αρμονικά τόσο σε επίπεδο τμήματος, όσο και μεταξύ των τμημάτων και να εντοπιστούν έτσι τα προβλήματα που οδηγούν σε δυσάρεστα αποτελέσματα.
- Την εικόνα που έχει η επιχείρηση στην αγορά τόσο στο καταναλωτικό κοινό όσο και στις ανταγωνίστριες επιχειρήσεις.
- Τέλος, το αν εξετάζει και αξιολογεί όλες τις δραστηριότητες, διαμορφώνει γνώμη και συμβουλεύει τη διοίκηση για βελτιώσεις. (Παπαστάθης, 2003)

Έτσι, ο Εσωτερικός Έλεγχος συμβάλει στη συνεχή ενίσχυση της οικονομικής μονάδας και στην εξασφάλιση του εταιρικού συμφέροντος. Παρέχει συμβουλευτικές υπηρεσίες μέσω της συνεχούς παρακολούθησης και αξιολόγησης όλων των δραστηριοτήτων που λαμβάνουν μέρος σε μία επιχείρηση, παρέχει διαβεβαιώσεις για την καταλληλότητα των δραστηριοτήτων αυτών και τελικά εφοδιάζει τη διοίκηση με πληροφορίες και προτάσεις για τη διαχείριση τυχών κινδύνων που προκύπτουν. Για ακόμη μια φορά λοιπόν, φαίνεται το πόσο χρήσιμος και αναγκαίος είναι ο Εσωτερικός Έλεγχος. (Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μπάλιος, 2017)

3.4 Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικού Ελέγχου

Σύμφωνα με την Εθνική Αρχή Διαφάνειας (2021), η δεοντολογία αποτελεί ένα σύστημα ηθικής κατά το οποίο ηθικές είναι οι πράξεις που εναρμονίζονται με το καθήκον, άσχετα με τις συνέπειες που μπορεί να έχει το άτομο που εκτελεί το ηθικό καθήκον.

Ο εσωτερικός έλεγχος υποστηρίζει πολλές διαδικασίες της επιχείρησης, βοηθάει στην αξιολόγηση του τρόπου λειτουργίας της, στην κατανόηση των προβλημάτων που υπάρχουν, στις αιτίες που τα προκάλεσαν και στη μελλοντική θωράκισή της σε κινδύνους. Επομένως, οι αρμοδιότητες και οι ευθύνες του έργου του εσωτερικού ελέγχου θέτουν υψηλές ηθικές απαιτήσεις στο προσωπικό.

Με τον κώδικα Δεοντολογίας Εσωτερικού Ελέγχου εξασφαλίζονται υπηρεσίες υψηλού επιπέδου από το τμήμα του εσωτερικού ελέγχου και έτσι, ο έλεγχος είναι αποτελεσματικότερος και ανταποκρίνεται πλήρως στα καθήκοντα που του έχουν ανατεθεί. Ο κώδικας, όπως έχει εκδοθεί από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών,

εστιάζει στα ελάχιστα απαιτούμενα πρότυπα συμπεριφοράς και όχι τόσο στις αρμοδιότητες των εσωτερικών ελεγκτών.

Η χρήση του αφορά τον υπεύθυνο του κάθε τμήματος εσωτερικού ελέγχου και τα άτομα που αυτός εποπτεύει. Κάθε εργαζόμενος οφείλει να γνωρίζει πολύ καλά τον Κώδικα Δεοντολογίας, να είναι πειθαρχημένος και να συμμορφώνεται βάση αυτού. Οι εργαζόμενοι, οφείλουν να κατανοήσουν ότι η εφαρμογή των αρχών του κώδικα στηρίζεται και στην προσωπική τους κρίση και εκτίμηση. Επίσης, πρέπει να εκτελούν τα καθήκοντά τους με σύνεση, αξιοπρέπεια και να αντιλαμβάνονται πλήρως τις απαιτήσεις του έργου τους, καθώς αν διαπιστωθεί οποιαδήποτε παράβαση του κώδικα απαλλάσσονται από τα καθήκοντά τους. (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017)

Σκοπός του είναι η προώθηση μιας δεοντολογικής νοοτροπίας και η διασφάλιση ενός πρότυπου εργασιακού περιβάλλοντος μέσω της περιγραφής της φιλοσοφίας, των αρχών και των κανόνων σχετικά με την ηθική και επαγγελματική συμπεριφορά των εσωτερικών ελεγκτών, εντός και εκτός υπηρεσίας.

Ο Κώδικας Δεοντολογίας περιλαμβάνει δύο θεμελιώδη συστατικά στοιχεία: το πρώτο είναι οι αρχές που σχετίζονται με τη δραστηριότητα και την πρακτική του Εσωτερικού Ελέγχου και το δεύτερο είναι οι κανόνες συμπεριφοράς που πρέπει να ακολουθούνται από τους Εσωτερικούς Ελεγκτές. Οι κανόνες συμπεριφοράς μετατρέπουν τις αρχές σε ενέργειες που πρέπει καθημερινά να ακολουθούν οι Εσωτερικοί Ελεγκτές και έτσι λειτουργώντας με αυτόν τον τρόπο αντιμετωπίζονται και επιλύονται δεοντολογικά διλήμματα κατά την άσκηση των καθηκόντων τους. (ΕΑΔ, 2021)

Σύμφωνα, λοιπόν, με τον Κώδικα Δεοντολογίας που έχει εκδώσει το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να εφαρμόζουν και να ακολουθούν τις αρχές της ακεραιότητας, αντικειμενικότητας, εχεμύθειας και επάρκειας.

Η ακεραιότητα αναφέρεται στην ειλικρίνεια που πρέπει να διαθέτει ο εσωτερικός ελεγκτής, στην υπευθυνότητα, στις δεξιότητες και γνώσεις που χρειάζεται για να εκτελέσει τις υποχρεώσεις του. Θα πρέπει να είναι προσηλωμένος στην δουλειά του, στη διεκπεραίωση των καθηκόντων του και να μην εμπλέκεται σε παράνομες καταστάσεις, αντιδεοντολογικές ή αντικανονικές δραστηριότητες και γενικά καταστάσεις που θα δημιουργήσουν πρόβλημα στην εργασία του.

Στη συνέχεια, η αντικειμενικότητα αφορά τον τρόπο με τον οποίο πρέπει ο εσωτερικός ελεγκτής να εκτελεί τις υποχρεώσεις του. Χρειάζεται να διαθέτει κρίση

ώστε να ασχολείται μόνο με τις δραστηριότητες που ανήκουν στις αρμοδιότητές του και να απέχει από οτιδήποτε έρχεται σε σύγκρουση με τα συμφέροντα της εταιρίας που απασχολείται. Σημαντικό είναι το γεγονός του να μην δέχεται οποιαδήποτε αμοιβή ή δώρα από υπαλλήλους, πελάτες, προμηθευτές, που μπορεί να θεωρηθεί δωροδοκία ή να επηρεάσει την επαγγελματική του κρίση. Ακόμη, δεν συμμετέχει σε δραστηριότητες που μπορεί να βλάψουν την αμεροληψία του και να επηρεαστεί από συμφέροντα άλλων, διαμορφώνοντας την άποψη του.

Ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να επιδειξεί και την κατάλληλη εχεμύθεια χρησιμοποιώντας της πληροφορίες που λαμβάνει με τον σωστό τρόπο. Δηλαδή, να μην μεταφέρει και κοινοποιεί πληροφορίες χωρίς εξουσιοδότηση, να μην χρησιμοποιεί τις πληροφορίες για προσωπικό του όφελος και γενικά οτιδήποτε είναι αντίθετο με το θεσμικό πλαίσιο και τα συμφέροντα της εταιρίας.

Τέλος, η επάρκεια αναφέρεται στα μέσα που υιοθετεί ο ελεγκτής. Πρέπει να χρησιμοποιεί ότι προτείνεται από τα διεθνή πρότυπα εσωτερικού ελέγχου, από την νομοθεσία, τις αποφάσεις της διοίκησης, την επιστήμη, την επικρατούσα πρακτική και να χρησιμοποιεί το εύρος των γνώσεων και των δεξιοτήτων του για να ασκεί τα καθήκοντα του. Να τηρεί τον νόμο καθ' όλη τη διάρκεια άσκησης του επαγγέλματός του, να μπορεί να αντιληφθεί τις απάτες, τα λάθη, τις σπατάλες και τις αντικανονικές δραστηριότητες. Να ασχολείται με την αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου για να εντοπίσει τυχόν αδυναμίες και να προτείνει βελτιώσεις. Να ασχολείται με την αυτοβελτίωση του, ώστε να είναι επαγγελματικά επαρκής και να προσφέρει υπηρεσίες υψηλού επιπέδου. Πάντα πρέπει να είναι αξιοπρεπής, ηθικός και να διατηρεί υψηλά επίπεδα ανταπόκρισης. (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017)

3.5 Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος παρατηρείται σε όλες τις επιχειρήσεις και σε όλες τις δραστηριότητες αυτών και η λειτουργία του έχει οριστεί σύμφωνα με το διοικητικό συμβούλιο. Η ευθύνη του ελεγκτή, η εξουσία και η σύσταση του τμήματος δεν εξαρτάται μόνο από το συμβούλιο, αλλά πρέπει και να συμβαδίζει με τα Διεθνή Πρότυπα Επαγγελματικής Εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου, την κείμενη νομοθεσία, την επιστήμη και την επικρατούσα πρακτική.

Οι εταιρείες συντάσσοντας το οργανόγραμμα, οργανώνοντας τον κανονισμό και την λειτουργία τους, περιγράφουν και τα καθήκοντα του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, θέτουν τους στόχους και τονίζουν τις αρμοδιότητες του εσωτερικού ελεγκτή, ο οποίος δεν έχει ευθύνη για την ποιότητα ή την εγκυρότητα τον όσον καλείται να ελέγξει.

Για να υπάρξει η δυνατότητα μέτρησης και αξιολόγησης του ελέγχου, το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών έχει εκδώσει τα πρότυπα που πρέπει να ακολουθούνται και αναφέρουν τη φύση, την έκταση και το σκοπό του ελέγχου. (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017)

Η συμμόρφωση με τα Διεθνή Πρότυπα είναι απαραίτητη, ώστε οι εσωτερικοί ελεγκτές να ανταποκρίνονται πλήρως στις υποχρεώσεις τους. Όλοι πρέπει να λογοδοτούν ως προς την συμμόρφωσή τους με τα Πρότυπα, να είναι αντικειμενικοί, να διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις και να έχουν την δέουσα επαγγελματική συμπεριφορά.

Σκοπός των Προτύπων είναι να περιγράψουν τις βασικές αρχές σχετικά με την πρακτική εφαρμογή του ελέγχου, να προσδώσουν αξία στις υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου παρέχοντας ένα πλαίσιο για την εφαρμογή του, να καθορίσουν τη βάση ώστε να πραγματοποιείται η αξιολόγηση της απόδοσής του και να βοηθήσουν στην προώθηση βέλτιστων διαδικασιών και λειτουργιών.

Διαχωρίζονται σε δύο βασικές κατηγορίες. Η πρώτη είναι τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών τα οποία περιγράφουν τα χαρακτηριστικά που οφείλουν να έχουν οι οργανισμοί και τα άτομα που εφαρμόζουν τον εσωτερικό έλεγχο και η δεύτερη είναι τα Πρότυπα Διεξαγωγής. Τα Πρότυπα Διεξαγωγής αναφέρονται στη φύση των υπηρεσιών του εσωτερικού ελέγχου και παρέχουν τα κριτήρια για την αξιολόγηση των υπηρεσιών αυτών. Γενικά και οι δύο κατηγορίες αναφέρονται στο σύνολο των υπηρεσιών του εσωτερικού ελέγχου και περιγράφουν τα θέματα που τον αφορά. (Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μπάλιος, 2017)

Τα πέντε γενικά Πρότυπα αναφέρονται στις έννοιες και στους ορισμούς σχετικά με τον ρόλο και την προσωπικότητα του εσωτερικού ελεγκτή δηλαδή:

α) τα Πρότυπα 1110 Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα, 1110 Οργανωσιακή Ανεξαρτησία, 1111 Σχέση με τον Σύμβουλο, 1120 Ατομική Αντικειμενικότητα, 1130 Παρεμπόδιση Ανεξαρτησίας ή Αντικειμενικότητας, αναφέρουν την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελεγκτή σχετικά με τις δραστηριότητες της επιχείρησης,

β) τα Πρότυπα 1200 Επαγγελματική Επάρκεια και Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια, 1210 Επαγγελματική Επάρκεια, 1220 Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια, 1230 Συνεχής Επαγγελματική Επιμόρφωση, περιγράφουν την ορθή επαγγελματική κατάσταση του ελεγκτή,

γ) τα 1300 Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας, 1311 Εσωτερικές Αξιολογήσεις, 1312 Εξωτερικές Αξιολογήσεις,

δ) τα Πρότυπα, τα οποία αναφέρουν την ποιότητα των διαδικασιών που εκτελεί ο ελεγκτής, 1320 Υποβολή αναφοράς για το Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας, 1321 Χρήση της φράσης «Συμμορφώνεται με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου», 1322 Αποκάλυψη της μη Συμμόρφωσης,

ε) τέλος, τα Πρότυπα σχετικά με τον τρόπο που διοικείται το τμήμα του εσωτερικού ελέγχου, 2000 Διαχείριση της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου, 2010 Προγραμματισμός, 2020 Κοινοποίηση και Έγκριση, 2030 Διαχείριση Πόρων, 2040 Πολιτικές και Διαδικασίες, 2050 Συντονισμός και Επίκληση στην εργασία λοιπών παρόχων, 2060 Υποβολή Αναφοράς στο Συμβούλιο και την Ανώτερη Διοίκηση, 2070 Πάροχος Εξωτερικών Υπηρεσιών και Οργανωσιακή Ευθύνη για τον εσωτερικό έλεγχο, 2100 Φύση των εργασιών, 2110 Διακυβέρνηση, 2120 Διαχείριση Κινδύνων, 2130 Ελεγκτικοί Μηχανισμοί, 2200 Σχεδιασμός Έργου, 2201 Παράγοντες Σχεδιασμού, 2210 Αντικειμενικοί Σκοποί Έργου, 2220 Εύρος Έργου, 2230 διάθεση Πόρων στο Έργο, 2240 Πρόγραμμα Έργου, 2300 Διεξαγωγή Έργου, 2310 Εντοπισμός Πληροφοριών, 2320 Ανάλυση και Αξιολόγηση, 2330 Καταγραφή Πληροφοριών, 2340 Εποπτεία Έργων, 2400 Κοινοποίηση Αποτελεσμάτων, 2410 Κριτήρια Κοινοποιήσεων, 2420 Ποιότητα Κοινοποιήσεων, 2421 Λάθη και Παραλείψεις, 2430 Χρήση της φράσης για τη συμμόρφωση με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, 2431 Αποκάλυψη μη Συμμόρφωσης Έργου, 2440 Διάδοση Αποτελεσμάτων Έργου, 2450 Συνολική Γνώμη, 2500 Παρακολούθηση Προόδου, 2600 Κοινοποίηση της Αποδοχής Κινδύνων.

Όσον αφορά την ανεξαρτησία, αναφέρεται ο βαθμός στον οποίο ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να είναι ανεξάρτητος από τις δραστηριότητες που ελέγχει και να πραγματοποιεί τον έλεγχο βασιζόμενος σε αμερόληπτες απόψεις. Η ανεξαρτησία μπορεί να επιτευχθεί μόνο όταν η οργάνωση του τμήματος του εσωτερικού ελέγχου είναι ολοκληρωμένη και μπορεί έτσι να ανταποκριθεί στο σκοπό που έχει αρχικά τεθεί. Φυσικά, ο ρόλος της διοίκησης είναι σημαντικός, καθώς είναι απαραίτητο να

υποστηρίζει τον εσωτερικό ελεγκτή να πραγματοποιεί την εργασία του ελεύθερα και χωρίς παρεμβάσεις. Επίσης, η ανεξαρτησία αναφέρεται τόσο στον εσωτερικό ελεγκτή όσο και στα άτομα που εποπτεύονται από αυτόν, με σκοπό να εκτελούν όλοι τα καθήκοντά τους χωρίς συγκρούσεις και με αντικειμενικότητα.

Η επαγγελματική κατάρτιση του εσωτερικού ελεγκτή πρέπει να είναι πλήρης και επαρκής αφού οφείλει να παραδώσει έργο υψηλής ποιότητας. Η στελέχωση του τμήματος εσωτερικού ελέγχου γίνεται με άτομα που διαθέτουν την κατάλληλη τεχνογνωσία και εκπαίδευση για να επιτευχθεί το καλύτερο αποτέλεσμα. Η γνώση, οι απαραίτητες δεξιότητες, αναφέρονται και στο Επαγγελματικό Πρότυπο 1250, το οποίο αναφέρει ξανά τα προσόντα, όπως το πρότυπο 1220, αλλά από την πλευρά του κάθε εσωτερικού ελεγκτή και όχι από την πλευρά του διευθυντή του εσωτερικού ελέγχου. Επίσης, η επαγγελματική κατάρτιση περιλαμβάνει και τη συμμόρφωση του ελεγκτή με τον Κώδικα Δεοντολογίας που αναφέρθηκε παραπάνω. Ο ελεγκτής οφείλει να ενημερώνεται και να εκπαιδεύεται συνεχώς για να είναι αποτελεσματικό το έργο του και εκτός από τεχνογνωσία να διαθέτει και ικανότητες αποτελεσματικής επικοινωνίας, τόσο γραπτή, όσο και προφορική επικοινωνία. Φυσικά, ο εσωτερικός ελεγκτής, οφείλει να είναι επαγγελματίας υψηλού βαθμού και συνεπής κατά την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου.

Επιπλέον, γίνεται η εποπτεία του τμήματος, μια συνεχή διαδικασία, με την οποία επιτηρείται η εργασία των ατόμων που βοηθούν τον ελεγκτή, ώστε να εξασφαλιστεί η σωστή λειτουργία του τμήματος. Η εποπτεία αρχίζει με τον προγραμματισμό του ελεγκτικού έργου, στη συνέχεια ακολουθεί η υλοποίηση του προγράμματος ελέγχου και τελειώνει με τα συμπεράσματα και το αποτέλεσμα του ελέγχου.

Σύμφωνα με το Επαγγελματικό Πρότυπο 1300, ελέγχονται και αξιολογούνται οι διαδικασίες που πραγματοποιούνται σε μια επιχείρηση για να επιτευχθεί ο στόχος της. Σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι να αξιολογήσει το βαθμό στον οποίο επιτυγχάνονται οι στόχοι και επιδιώξεις που έχει θέσει ο οργανισμός. Για να επιτευχθεί αυτό θα πρέπει αρχικά να υπάρχουν αξιόπιστες και όχι ψευδείς πληροφορίες. Ο ελεγκτής θα πρέπει να ελέγχει την εγκυρότητα των πληροφοριών που λαμβάνει καθώς και τα μέσα που έχουν χρησιμοποιηθεί για τη μέτρηση, την παρουσίαση, την ταξινόμηση και την έκδοση αυτών. Επίσης, θα πρέπει να ελέγχει το κατά πόσο οι δραστηριότητες που λαμβάνουν μέρος καθημερινά στην επιχείρηση ακολουθούν τους κανόνες, τις οδηγίες, τα σχέδια δράσης και τους νόμους καθώς και

μια μικρή απόκλιση δημιουργεί σημαντικό πρόβλημα τόσο στη λειτουργία της εταιρείας όσο και στην πληροφόρηση που παράγεται. Για να επιτευχθούν οι στόχοι της εταιρίας και να μην υπάρχουν παρεκκλίσεις θα πρέπει να διασφαλίζονται και τα περιουσιακά στοιχεία. Να γίνεται καταμέτρηση αυτών και να βεβαιωθεί ότι υπάρχουν τα μέσα καταγραφής των περιουσιακών στοιχείων ώστε να πιστοποιείται και η ύπαρξη τους. Ακόμη, ο εσωτερικός ελεγκτής ελέγχει και το πώς διαχειρίζονται οι πόροι και εκτιμά αν αναλώνονται με φειδώ και αποτελεσματικότητα. Και τελικά, εξακριβώνει αν τα αποτελέσματα συμφωνούν με τους αρχικούς στόχους που έχουν τεθεί από τη διοίκηση της εταιρίας.

Όσον αφορά τις διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με τα Πρότυπα, για την διεξαγωγή του χρειάζεται να γίνει σχεδιασμός, έλεγχος, αξιολόγηση των πληροφοριών που λαμβάνονται για να προκύψουν τα αποτελέσματα και να κοινοποιηθούν. Ο εσωτερικός ελεγκτής πριν ξεκινήσει ο έλεγχος οφείλει να σχεδιάσει το ελεγκτικό έργο και να προγραμματίσει τις διαδικασίες, θέτοντας στόχους, ορίζοντας τον τρόπο διεξαγωγής του ελέγχου και την έκταση του. Επίσης, συλλέγει, αναλύει και ταξινομεί τις παρεχόμενες πληροφορίες, τις αξιολογεί και στη συνέχεια κοινοποιεί τα αποτελέσματα στη διοίκηση, συντάσσοντας την έκθεση ελέγχου. Πριν την σύνταξη της έκθεσης, ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να συζητήσει με τη διοίκηση τα αποτελέσματα στα οποία κατέληξε και μετά να υποβάλλει γραπτώς και υπογεγραμμένη την έκθεση ελέγχου. Ακόμη, στις υποχρεώσεις του ελεγκτή ανήκουν και οι έλεγχοι συμμόρφωσης, ώστε να διαπιστώνεται αν οι εμπλεκόμενοι συμμορφώνονται με τις υποδείξεις των παρατηρήσεων που μπορεί να προέκυψαν από τον έλεγχο.

Τέλος, τα Πρότυπα αναφέρουν πως ο διευθυντής του τμήματος εσωτερικού ελέγχου οφείλει να ελέγχει αν λειτουργεί αποδοτικά και αναλαμβάνει την εποπτεία του. Φροντίζει να υπάρχουν γραπτώς και να έχει εγκρίνει η διοίκηση, τους στόχους λειτουργίας του τμήματος, την οργανωτική του διάρθρωση, τις αρμοδιότητες των ατόμων, τις εξουσίες. Θα πρέπει να οργανώνει σχέδια δράσης για να εκπληρώσει τα καθήκοντα του, να αναλαμβάνει τις προσλήψεις στο τμήμα με άτομα κατάλληλα, με δεξιότητες και ικανότητες και στη συνέχεια να τα εκπαιδεύει, να τα καθοδηγεί και να αξιολογεί την απόδοσή τους. Επίσης, οφείλει να έχει μια καλή συνεργασία με τους εξωτερικούς ελεγκτές καθώς, σύμφωνα με τα Πρότυπα, το έργο τόσο του εσωτερικού ελέγχου όσο και του εξωτερικού, θα πρέπει να είναι συντονισμένα για να αποφευχθούν διπλές προσπάθειες και να είναι πιο αποδοτικό. Ο διευθυντής

οργανώνει ένα ειδικό πρόγραμμα το οποίο θα τον βοηθήσει να αξιολογήσει το ελεγκτικό έργο του τμήματος και έτσι θα διαβεβαιώσει τη διοίκηση ότι λειτουργεί σύμφωνα με τα πρότυπα, με τον κανονισμό και την ισχύουσα νομοθεσία. (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017)

3.6 Σχεδιασμός εσωτερικού ελέγχου

Για να ξεκινήσει η διαδικασία του ελέγχου, προηγείται ο σχεδιασμός του. Αρχικά, καθορίζεται το τι θα ελεγχθεί και ποιος θα αναλάβει την διενέργεια του ελέγχου, σύμφωνα με τις δυνατότητες του ελεγκτή, τα χαρακτηριστικά και το βαθμό δυσκολίας του ελεγκτικού έργου. Ωστόσο, αν υπάρχουν στοιχεία αυξημένου κινδύνου, για να είναι αποτελεσματικός ο έλεγχος, απαιτείται η συμμετοχή ελεγκτών υψηλών προδιαγραφών. (Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μπάλιος, 2017)

Ο σχεδιασμός των δραστηριοτήτων του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, καταρχήν, γίνεται σε μακροχρόνια βάση και ορίζονται τα αντικείμενα του ελέγχου και η συχνότητα του. Αντίθετα, βραχυχρόνια σχεδιάζονται και εγκρίνονται οι δραστηριότητες, όταν γίνει η εκτίμηση των περιοχών κινδύνου. Για να γίνει η εκτίμηση αυτή, λαμβάνονται υπόψη οι πόροι και οι ροές των κεφαλαίων, τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των εσωτερικών ελέγχων, η ρευστότητα των περιουσιακών στοιχείων, οι επιπτώσεις που μπορεί να προκύψουν από την γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων του ελέγχου, η στάση της διοίκησης της εταιρίας σχετικά με το σύστημα του ελέγχου, η δυσκολία ανάλυσης των λειτουργιών των δοσοληψιών και των συναλλαγών στην εταιρία, η εμπειρία που διαθέτουν οι άνθρωποι της διοίκησης, τα αποτελέσματα προηγούμενων εσωτερικών αλλά και εξωτερικών ελέγχων, καθώς και ο ρόλος των εξωτερικών ελεγκτών, οι μεταβολές που συμβαίνουν στην παραγωγή και στη διοίκηση και οι διάφορες εταιρικές πράξεις. Κάθε ένας από τους παραπάνω παράγοντες επηρεάζει και το σχεδιασμό του ελέγχου, αφού για να καθοριστεί το που θα εστιάσει ο έλεγχος λαμβάνεται υπόψη η επιρροή που έχει ο καθένας. (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017)

Κατά τη διάρκεια που πραγματοποιείται ο σχεδιασμός του ελέγχου χρειάζεται να υπάρχει και ένα πρόγραμμα ελέγχου. Το πρόγραμμα αυτό περιλαμβάνει τα βήματα και τις εργασίες με την σειρά που θα πρέπει να γίνουν και αναπτύσσεται αφού μελετηθούν όλοι οι διαθέσιμοι παράγοντες και αξιολογηθούν οι κίνδυνοι. Είναι ένα

εργαλείο ελέγχου στο οποίο βασίζεται ο ελεγκτής από την αρχή έως το τέλος του ελέγχου.

Στο πρόγραμμα ελέγχου που θα καταρτιστεί θα πρέπει να αναφέρεται ο σκοπός του ελέγχου, το εύρος της ελεγχόμενης δραστηριότητας και η αναζήτηση των κινδύνων. Η ανάπτυξη ενός προγράμματος εξαρτάται από τους στόχους που έχει θέσει ο οργανισμός σχετικά με τις διαδικασίες, τις αποφάσεις της διοίκησης, γεγονότα για τα οποία πρέπει να έχει γνώση ο εσωτερικός ελεγκτής. Στους ελεγκτές, δίνεται η δυνατότητα, με τη χρήση των προγραμμάτων αυτών, να αξιολογούν πιο εύκολα τα συστήματα του εσωτερικού ελέγχου και να επισημαίνουν τους κινδύνους.

Για την κατάρτιση των προγραμμάτων ελέγχου θα πρέπει να ακολουθείται συγκεκριμένη μεθοδολογία. Αυτή περιλαμβάνει την κατανόηση της λειτουργίας της δραστηριότητας που ελέγχεται, την μελέτη των πολιτικών και των διαδικασιών, την μελέτη των στοιχείων που υπάρχουν στον μόνιμο φάκελο, τον έλεγχο εκθέσεων προηγούμενων περιόδων σχετικά με την ίδια δραστηριότητα. Ακόμη, τη διενέργεια προκαταρκτικής έρευνας και συνεντεύξεων, την δημιουργία διαγραμμάτων ροής, τον εντοπισμό των κινδύνων που μπορεί να προκύψουν, τον εντοπισμό των δικλίδων ασφαλείας και τον έλεγχο της αποδοτικότητας των μέτρων ελέγχου.

Τα πλεονεκτήματα των προγραμμάτων ελέγχου είναι ότι διευκολύνουν την επισκόπηση της ελεγχόμενης δραστηριότητας, βοηθάνε στον σωστό σχεδιασμό του ελέγχου και στον έλεγχο της αποτελεσματικότητας των εργασιών, βοηθούν στη σύγκριση του ελεγκτικού έργου που έγινε σε σχέση με αυτό που είχε προγραμματιστεί και στην αποτροπή επικαλύψεων ελέγχου ή μη ελεγχμένων περιοχών. (Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μπάλιος, 2017)

3.7 Ελεγκτικές Διαδικασίες

Με την ύπαρξη ενός σωστού εσωτερικού ελέγχου επιτυγχάνεται η πρόληψη των κινδύνων που μπορεί να προκύψουν όταν δεν λειτουργούν ορθά όλες οι διαδικασίες και η αποδοτική χρήση των ελεγκτικών διαδικασιών από τα κατάλληλα πρόσωπα όταν χρειάζεται.

Αρχικά, αυτό που πρέπει να καθοριστεί είναι ο σκοπός και το αντικείμενο του ελέγχου, τα οποία για να προχωρήσει ο έλεγχος, πρέπει να εγκριθούν από τη διοίκηση της επιχείρησης. Στη συνέχεια, πραγματοποιείται ο σχεδιασμός του ελεγκτικού

προγράμματος κατά τον οποίο χρειάζεται να ληφθεί υπόψη η σχέση κόστους-ωφέλειας των ελεγκτικών διαδικασιών. Αν δεν είναι εφικτός ο υπολογισμός της σχέσης αυτής κατά τον σχεδιασμό του ελέγχου, προσδιορίζεται κατά το προκαταρκτικό στάδιο, όπου θα υπάρξουν περισσότερες πληροφορίες.

Για το σωστό σχεδιασμό του προγράμματος χρειάζεται οικονομία και συντηρητικότητα. Γίνεται έλεγχος για το αν εφαρμόζονται τα πρότυπα, οι κανόνες, η νομοθεσία και αξιολογούνται οι διαδικασίες από τον εσωτερικό ελεγκτή.

Θα πρέπει, για να ξεκινήσει ο έλεγχος, να υπάρχουν γραπτές διαδικασίες από την διοίκηση. Αν δεν υπάρχουν, ο ελεγκτής οφείλει να ζητήσει συγκεκριμένες πληροφορίες, καθώς χρειάζεται να γνωρίζει τον τρόπο που αναπτύσσονται οι διαδικασίες από τη διοίκηση. Επίσης, ο ελεγκτής είναι υπεύθυνος για την ενημέρωση των υπευθύνων κάθε τμήματος, για το πότε θα γίνει ο έλεγχος και πόσο θα διαρκέσει. Στην μόνη περίπτωση που δεν θα ενημερώσει τους υπεύθυνους είναι όταν ο έλεγχος γίνεται αιφνιδιαστικά, χωρίς προειδοποίηση.

Ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει ελεγκτικές υπηρεσίες κατά ανεξάρτητο και ανεπηρέαστο τρόπο. Οι ελεγκτικές διαδικασίες στις οποίες βασίζεται περιλαμβάνουν την γνώση των λειτουργιών που ελέγχονται, των συναλλαγών, των δοσοληψιών και των στοιχείων που υπάρχουν από προηγούμενους ελέγχους. Επίσης, περιλαμβάνουν την ανάπτυξη ενός ελεγκτικού προγράμματος, την αξιολόγηση των ήδη υπάρχων διαδικασιών, των συστημάτων ελέγχου και της λογιστικής αποτύπωσης στα βιβλία της εταιρίας. Την αξιολόγηση της πραγματικής εφαρμογής των διαδικασιών και των συστημάτων ελέγχου και τον έλεγχο της αξιοπιστίας και ακρίβειας των διενεργούμενων λογιστικών εγγράφων.

Τέλος, το αποτέλεσμα του εσωτερικού ελέγχου αποτυπώνεται στην έκθεση ελέγχου και περιλαμβάνει όλα τα γεγονότα και προβλήματα που προέκυψαν καθώς και τα σχετικά φύλλα ελέγχου. (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017)

Η αξιόπιστη αναφορά είναι σημαντική για τα μέρη που έχουν συμβατικές σχέσεις με μια εταιρεία και οι αποτελεσματικοί εσωτερικοί έλεγχοι είναι κρίσιμοι για την επίτευξη αξιόπιστων αναφορών. Σύμφωνα με τα ελεγκτικά πρότυπα, οι εσωτερικοί έλεγχοι έχουν σχεδιαστεί για να παρέχουν εύλογη διασφάλιση σχετικά με την αξιοπιστία των οικονομικών αναφορών και την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων για εξωτερικούς σκοπούς, σύμφωνα με τις γενικά αποδέκτες λογιστικές αρχές. (Schneider, Church, 2008)

3.8 Διενέργεια του ελέγχου

Αρχικά, πριν την έναρξη του ελέγχου, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου, ενημερώνει τον υπεύθυνο του ελεγχόμενου τμήματος για την ημερομηνία την οποία θα ξεκινήσει ο έλεγχος, τον σκοπό αυτού και τον τρόπο που θα επικοινωνούν. Από την άλλη, ο υπεύθυνος του τμήματος πρέπει να υποδείξει στον επικεφαλής τα στελέχη με τα οποία θα συνεργαστεί. Η επικοινωνία μεταξύ των δύο επιτυγχάνεται καλύτερα όταν είναι προφορική, καθώς αποφεύγονται καθυστερήσεις και εκνευρισμοί. Ωστόσο, αν η επικοινωνία αφορά κάποιο πολύ σοβαρό ζήτημα και οι ελεγχόμενοι δεν συνεργάζονται πρέπει η επικοινωνία να γίνεται γραπτά, με την αποστολή επιστολών.

Στη συνέχεια, με την έναρξη του ελέγχου, ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να έχει την πλήρη γνώση των ελεγχόμενων δραστηριοτήτων, να μπορεί να εντοπίσει τις περιοχές που θέλουν ιδιαίτερη προσοχή και αυτές που απαιτούν μεγαλύτερη προσπάθεια στη διερεύνησή τους. Ακόμη, σε όλα τα στάδια του ελέγχου θα πρέπει να πραγματοποιείται εκτενείς έλεγχος για να εξασφαλίζεται η σωστή και αποτελεσματική του λειτουργία. (Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μπάλιος, 2017)

Σε κάθε εταιρία ο σκοπός και το αντικείμενο του ελέγχου διαφέρουν. Όμως, ο τρόπος που θα ακολουθήσουν για την διεξαγωγή του εσωτερικού ελέγχου είναι ο ίδιος. Πιο συγκεκριμένα, οι εταιρίες ακολουθούν τα εξής βήματα: 1) προκαταρκτική έρευνα, 2) σύνταξη προγράμματος ελέγχου, 3) επιτόπια έρευνα, 4) εκθέσεις ελέγχου, 5) μεταγενέστερες ενέργειες.

Το πρώτο βήμα, της προκαταρκτικής έρευνας, αναφέρεται στη συγκέντρωση όλων των στοιχείων και πληροφοριών που είναι απαραίτητα για τη σύνταξη ενός ολοκληρωμένου προγράμματος ελέγχου στο οποίο θα αναφέρονται λεπτομερώς οι διαδικασίες που θα ακολουθηθούν.

Για να ξεκινήσει η έρευνα χρειάζεται να γίνει η προετοιμασία. Η προετοιμασία περιλαμβάνει το άνοιγμα, αν ο έλεγχος διενεργείται για πρώτη φορά, ή την ενημέρωση, αν ο έλεγχος έχει ξανά γίνει, του μόνιμου φακέλου. Την έρευνα προηγούμενων φύλλων εργασίας και εκθέσεων ελέγχου που έχουν σχέση με τις δραστηριότητες που ελέγχονται, τον έλεγχο για το αν υπάρχει οργάνωση σχετικά με τις δραστηριότητες που θα ελεγχθούν, αν υπάρχουν οργανογράμματα που φαίνονται τα επίπεδα ευθυνών και τη δημιουργία λιστών υπενθύμισης που αναφέρουν τα βήματα που ακολουθούν οι εσωτερικοί ελεγκτές.

Ακόμη, περιλαμβάνει τη σύνταξη ερωτηματολογίων με σκοπό να αποκτήσει ο ελεγκτής μια αρχική γνώση της λειτουργίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Μπορεί να έχουν μια πρόχειρη μορφή ή μια πιο συγκεκριμένη, τυποποιημένη μορφή. Βέβαια, πιο συχνά χρησιμοποιούνται τα ερωτηματολόγια τυποποιημένης μορφής τα οποία είναι πιο δύσκολα στην αρχική τους κατάρτιση αλλά μετέπειτα μπορούν πιο εύκολα να προσαρμοστούν και να συμπληρωθούν.

Στο βήμα της προκαταρκτικής έρευνας περιλαμβάνεται και η διενέργεια αρχικών συναντήσεων και συνεντεύξεων. Ο εσωτερικός ελεγκτής πριν ξεκινήσει η έρευνα οφείλει να πραγματοποιήσει συναντήσεις με τους προϊστάμενους των τμημάτων που θα ελεγχθούν. Οι συναντήσεις αυτές γίνονται σε καθορισμένο χρόνο, ο οποίος προγραμματίζεται με επιστολή του ελεγκτή προς τους διευθυντές των αντίστοιχων τμημάτων που θα ελεγχθούν. Με τις συναντήσεις αυτές επιτυγχάνεται η κατανόηση του σκοπού του ελέγχου, η επίλυση διοικητικών θεμάτων και εξασφαλίζεται η μεγαλύτερη δυνατή συνεργασία μεταξύ τους.

Κατά αυτό το στάδιο, ο εσωτερικός ελεγκτής, μαθαίνει τον τρόπο λειτουργίας και τους στόχους της δραστηριότητας. Συγκεντρώνει έναν μεγάλο αριθμό πληροφοριών σχετικά με την ελεγχόμενη δραστηριότητα και κατά την συγκέντρωση των πληροφοριών αυτών, λαμβάνει επίσης πληροφορίες για τυχόν ειδικά έργα που βρίσκονται σε εξέλιξη, για σχέδια που αναπτύσσονται για πιθανή εφαρμογή στο μέλλον, για οργανωτικές αλλαγές που συνέβησαν από τον προηγούμενο έλεγχο μέχρι τώρα, για τον τρόπο και την έκταση της μεταφοράς των εξουσιών και των αρμοδιοτήτων, τυπικά και άτυπα, για έντυπα που χρησιμοποιούνται στις διαδικασίες και για πρόσωπα που συμμετέχουν στη διαδικασία και τεκμηρίωση της εργασίας.

Ένα αποτελεσματικό μέτρο ελέγχου σε μια επιχείρηση είναι να υπάρχουν τα κατάλληλα πρόσωπα, στις κατάλληλες θέσεις. Επομένως, όταν υπάρχει η κατάλληλη διοίκηση σε όλα τα επίπεδα, η οποία έχει ολοκληρωμένη γνώση, πρόσβαση, επιβλέπει όλες τις δραστηριότητες, ο έλεγχος είναι αποδοτικότερος. Ο εσωτερικός ελεγκτής προβαίνει στον έλεγχο της διοίκησης αυτής και την αξιολογεί. Από την αξιολόγηση αυτή προκύπτει και η έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών καθώς αν προκύψει ένας καλός διευθυντής στην ουσία θεωρείται ότι λειτουργεί και σαν εσωτερικός ελεγκτής. Για να είναι μια αξιολόγηση αρνητική και να αυξηθεί η ένταση του ελέγχου, θα πρέπει να υπάρχουν ορισμένα αρνητικά σημεία όπως: α) η ανάθεση των ευθυνών να γίνεται χωρίς να δίνεται η ανάλογη εξουσία, β) ο διαθέσιμος χρόνος να δίνεται περισσότερο στην επίλυση προβλημάτων παρά στην οργάνωση δικλίδων

ασφαλείας για την πρόληψη και αποφυγή των προβλημάτων, γ) η δημιουργία φόβου στο προσωπικό χωρίς να υπάρχει ουσιαστικός λόγος, δ) η έλλειψη γνώσης όσον αφορά τις αρμοδιότητες των διαφόρων υπαλλήλων και η έλλειψη συστήματος επαναπληροφόρησης και ε) ο περιορισμένος αριθμός υπαλλήλων με αποτέλεσμα να υπάρχει έλλειψη σε πιθανές απουσίες ή αποχωρήσεις.

Ο εσωτερικός ελεγκτής πραγματοποιεί έλεγχο με την φυσική του παρουσία στο χώρο. Έτσι, αποκτά πλήρη γνώση για τις πραγματικές εργασίες που συμβαίνουν σε κάθε δραστηριότητα και ανακαλύπτει την πραγματική πηγή των προβλημάτων. Η φυσική αυτή επισκόπηση γίνεται σε δύο στάδια. Στο πρώτο στάδιο ο ελεγκτής αποκτά μια οπτική εικόνα κάνοντας μια περιφορά στους χώρους δραστηριότητας. Στο δεύτερο στάδιο, καταγράφει τα γεγονότα, καταγραφή γνωστή στη διεθνή βιβλιογραφία ως ‘walk-through’.

Ένα ακόμη βήμα αποτελεί και η κατάρτιση διαγραμμάτων ροής διαδικασιών. Με τα διαγράμματα δίνεται η δυνατότητα στον εσωτερικό ελεγκτή να παρακολουθήσει, να μελετήσει και να αναλύσει τις πιο σύνθετες λειτουργίες και μετέπειτα να μεταφέρει στη διοίκηση μια οπτική εικόνα των διαδικασιών που θα ακολουθήσει.

Στη συνέχεια, ακολουθεί η εκτίμηση των κινδύνων, ένα από τα πιο σημαντικά βήματα της Προκαταρκτικής έρευνας. Για την εκτίμηση των κινδύνων ο ελεγκτής βασίζεται στο πρόγραμμα ελέγχου το οποίο βέβαια ολοκληρώνεται αφού αξιολογηθούν οι κίνδυνοι κάθε δραστηριότητας. Επίσης, πρέπει να λάβει πληροφόρηση από τη διοίκηση σχετικά με τον τρόπο που διαχειρίζεται τους κινδύνους, ώστε να κατανοήσει τη διαδικασία και πως αυτοί επιδρούν στους στόχους που έχουν τεθεί και την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

Τέλος, ο εσωτερικός ελεγκτής παρουσιάζει τα αποτελέσματα της Προκαταρκτικής έρευνας. Με την ολοκλήρωση της ο ελεγκτής έχει όλα τα στοιχεία που χρειάζεται για να διαμορφώσει γνώμη για το σύστημα εσωτερικού ελέγχου και έτσι να προχωρήσει στην κατάρτιση του προγράμματος ελέγχου.

Στη συνέχεια, το επόμενο βήμα του εσωτερικού ελέγχου είναι η σύνταξη προγράμματος ελέγχου. Ο ελεγκτής καταρτίζει ένα μακροπρόθεσμο και ένα ετήσιο πλάνο ελέγχου τονίζοντας τα κύρια χαρακτηριστικά λειτουργίας του τμήματος εσωτερικού ελέγχου. Στο μακροπρόθεσμο πρόγραμμα, το οποίο καταρτίζει πριν την Προκαταρκτική έρευνα, αναφέρει την μορφή που θα έχει ο έλεγχος και την ουσία του, τα οποία πηγάζουν από το μέγεθος και το ρυθμό ανάπτυξης της εταιρίας, τον κλάδο

που δραστηριοποιείται, τις βασικές λειτουργίες και τους κινδύνους κάθε δραστηριότητας. Ενώ, το ετήσιο πρόγραμμα περιλαμβάνει αναλυτική περιγραφή των εργασιών του ελέγχου. Αναφέρει τους στόχους και τη φύση του ελέγχου, το κόστος της ελεγκτικής εργασίας και τον χρόνο που χρειάζεται για να ολοκληρωθεί.

Το τρίτο βήμα είναι η επιτόπια εργασία. Με την επιτόπια εργασία ο εσωτερικός ελεγκτής συμπληρώνει τα βήματα που του υπαγορεύονται από το πρόγραμμα ελέγχου. Μπορεί να πραγματοποιηθεί είτε από το χώρο της δραστηριότητας είτε από το γραφείο του ελεγκτή. Οι έλεγχοι που περιλαμβάνονται είναι αρκετοί και καλύπτουν ένα μεγάλο εύρος εργασιών. Αρχικά, γίνονται οι έλεγχοι των διαδικασιών (testsofcontrols), με τους οποίους εξετάζεται αν λειτουργούν αποτελεσματικά οι διαδικασίες. Οι έλεγχοι αυτοί μπορεί να οδηγήσουν σε αποπροσανατολισμό από τον στόχο και τον σκοπό της εταιρίας και είναι οι εξής : α) έλεγχοι εγκρίσεων, που επιβεβαιώνουν και αξιολογούν τις εγκρίσεις που συμβαίνουν στην επιχείρηση, β) έλεγχοι διενέργειας εργασιών, οι οποίοι ελέγχουν την ροή των εργασιών κατά τη διάρκεια των λειτουργιών της, γ) έλεγχοι διαφυλάξεως της περιουσίας, ώστε να αξιολογείται η φύλαξη τους και ότι υπάρχουν τα απαραίτητα μέτρα για οτιδήποτε συμβεί.

Επίσης, περιλαμβάνονται οι έλεγχοι τεκμηριώσεως εργασιών (substantivetests) οι οποίοι εντοπίζουν πιο γρήγορα τα λάθη και βοηθάνε στις βελτιώσεις των λειτουργιών. Ο κίνδυνος σε αυτή την περίπτωση είναι η μη ανακάλυψη των λαθών και χωρίζονται σε δύο κατηγορίες, στις αναλυτικές διαδικασίες και τους λεπτομερειακούς ελέγχους.

Οι αναλυτικές διαδικασίες περιλαμβάνουν α) τις συγκρίσεις, σύμφωνα με τις οποίες συγκρίνονται αριθμητικά στοιχεία με στοιχεία προηγούμενων περιόδων, προϋπολογισμών και προκύπτουν οι αιτίες των αποκλίσεων και των τάσεων, β) την ανάλυση των αριθμοδεικτών, με σκοπό την μέτρηση της αποδοτικότητας, της ρευστότητας, της κεφαλαιακής διάρθρωσης και γ) τους πρόχειρους υπολογισμούς.

Ενώ οι λεπτομερειακοί έλεγχοι περιλαμβάνουν α) την παρακολούθηση των περιουσιακών στοιχείων, για την επαλήθευση της περιουσίας της επιχείρησης, β) τη λήψη απαντήσεων βεβαίωσης από εμπειρογνώμονες, γ) τη λήψη απαντήσεων επιβεβαίωσης από τρίτους, οι οποίες έχουν μεγάλη αποδεικτική ισχύ, δ) την εξέταση των αναλύσεων λογαριασμών και δεδομένων, ε) την εξέταση συμφωνιών των λογαριασμών κυρίως όταν υπάρχουν απαιτήσεις και υποχρεώσεις της επιχείρησης με τρίτους, στ) τον έλεγχο των παραστατικών, ζ) την επιβεβαίωση των αριθμητικών

πράξεων, η) τον έλεγχο διαχωρισμού περιόδων, σημαντικός ώστε να διατηρείται η αυτοτέλεια των περιόδων, να υπάρχει σωστή διοικητική πληροφόρηση και να μην γίνονται λογιστικά λάθη.

Το επόμενο βήμα είναι η έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί μια σημαντική πηγή πληροφόρησης. Από αυτή μπορούμε να αντλήσουμε πληροφορίες σχετικά με την αξιολόγηση του έργου των εσωτερικών ελεγκτών αλλά και το επαγγελματικό τους επίπεδο. Με την έκθεση ενημερώνεται η διοίκηση για τα αποτελέσματα και τα συμπεράσματα του ελέγχου και για τις πράξεις που πρέπει να πραγματοποιήσει ώστε να επιτευχθεί το καλύτερο δυνατό αποτέλεσμα. Κατά τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να λάβει υπόψη ότι παρουσιάζοντας εφικτές και δημιουργικές λύσεις είναι πιο εύκολο να προωθηθούν οι σωστές ενέργειες και να επιτευχθεί ο σκοπός της εταιρίας

Επίσης, χρειάζεται να υποστηρίζουν πειστικά τα συμπεράσματά τους και να παρέχουν αποδείξεις με τις οποίες θα πείσουν και τους παραλήπτες της έκθεσης. (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017)

Η έκθεση ελέγχου χαρακτηρίζεται από ακρίβεια, ευθύτητα, σαφήνεια, καταλληλότητα και από επαγγελματικό ύφος. Περιλαμβάνει τον σχεδιασμό του εσωτερικού ελέγχου, τον σκοπό του και τον τρόπο που οργανώθηκε, τον συντονισμό και τον έλεγχο των ελεγκτικών διαδικασιών, τα τμήματα που εργάστηκαν. Ακόμη, φαίνεται η άποψη του ελεγκτή η οποία αποτελείται από τα κατάλληλα τεκμήρια, διάφορες αναφορές για τυχόν λάθη που βρέθηκαν στις διαδικασίες, τα στοιχεία των ατόμων που επιλέχθηκαν και τη θέση τους, την αρίθμηση της έκθεσης, την ημερομηνία σύνταξης, τις υπογραφές των κατάλληλων ανθρώπων, τον τόπο διεξαγωγής των ελέγχων και ένα πλαίσιο ελέγχου. Η επιβολή εκτεταμένων εκθέσεων ελέγχου αποσκοπεί στην αύξηση της διαφάνειας των ελεγκτικών εργασιών συμπεριλαμβάνοντας διάφορους κινδύνους και κρίσιμα ζητήματα ελέγχου. (Zhang, Shailer, 2021)

Τέλος, το τελευταίο βήμα του σχεδιασμού του εσωτερικού ελέγχου είναι οι μεταγενέστερες ενέργειες. Σε αυτό το βήμα οι ελεγκτές κάνουν την αξιολόγηση της επάρκειας, της αποδοτικότητας και του χρόνου που χρειάζεται για να εφαρμοστούν οι ενέργειες που έχει αποφασίσει η διοίκηση. Το πλήθος των μεταγενέστερων ενεργειών προέρχεται από το έργο των εσωτερικών ελεγκτών, το οποίο συνήθως καταλήγει στην έκθεση ελέγχου. Η ποιότητα της έκθεσης εξαρτάται από την ποιότητα και αποτελεσματικότητα των διορθωτικών μέτρων που έχουν ληφθεί, τα οποία

αποτελούνται από την επιλογή των κατάλληλων μέτρων και την εφαρμογή τους. (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017)

3.9 Φύλλα Εργασίας

Τα φύλλα εργασίας αφορούν το αποδεικτικό υλικό που συγκεντρώνει ο ελεγκτής πριν και κατά τη διάρκεια της ελεγκτικής διαδικασίας. Με αυτά επιλύονται τυχόν αμφιβολίες που μπορεί να προκύψουν καθώς και επαληθεύονται και τεκμηριώνονται τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Είναι ένα είδος εγγράφων, παραστατικών, γραπτά κείμενα και περιλαμβάνουν κάθε έγγραφο που μπορεί να χρησιμοποιηθεί σαν αποδεικτικό στοιχείο. Περιλαμβάνουν το συνολικό ελεγκτικό υλικό, δηλαδή όλες τις υπολογιστικές εργασίες, τις αναλύσεις, τις περιλήψεις των σημαντικών θεμάτων, τις αλληλογραφίες, τα αντίγραφα επιστολών, τα προσωρινά ισοζύγια, τα πρακτικά συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου και της γενικής συνέλευσης, τα προγράμματα εργασίας, τα αντίγραφα φορολογικών δηλώσεων. Εκτός βέβαια από τα παραπάνω μπορεί να περιλαμβάνουν και στοιχεία από το προσωπικό της κάθε επιχείρησης, μετά από συζητήσεις με τον ίδιο τον ελεγκτή, καθώς και στοιχεία που συγκεντρώνονται και από πρόσωπα εκτός της εταιρείας.

Αποτελούν τον καθρέπτη του ελεγκτή, αφού μέσω αυτών φαίνεται το επαγγελματικό ύφος και ήθος του, ελέγχεται η εργασία που πραγματοποιεί και το έργο του και ο βαθμός στον οποίο ανταποκρίνεται σωστά στα καθήκοντά του. Το περιεχόμενο των φύλλων εργασίας πρέπει να είναι ποιοτικό, να έχει σωστή ταξινόμηση, να είναι σαφή και να μην περιλαμβάνει άχρηστο υλικό παρά μόνο τις ουσιαστικές πληροφορίες. Από το περιεχόμενο αυτό κρίνεται και η ικανότητα και κρίση του ελεγκτή για το αν μπορεί να ξεχωρίσει τις χρήσιμες πληροφορίες.

Σημαντικό είναι το γεγονός πως τα φύλλα δεν πρέπει να καταστρέφονται μετά το τέλος του ελέγχου. Πρέπει να φυλάσσονται μαζί με την έκθεση για μελλοντική χρήση όπως για διευκρινήσεις, επανάληψη του ελέγχου, ακόμα και για αμφισβητήσεις που μπορεί να υπάρξουν και για επίρριψη ευθύνης. (Παπαστάθης, 2003)

Το περιεχόμενο των φύλλων εργασίας πρέπει να περιλαμβάνει την επικεφαλίδα, με την επωνυμία της επιχείρησης και της δραστηριότητας που

ελέγχεται, τον τίτλο του φύλλου εργασίας, τη διάρκεια της ελεγχόμενης περιόδου και το χρόνο σύνταξης του συγκεκριμένου φύλλου εργασίας, το όνομα του ελεγκτή που πραγματοποιεί τον έλεγχο. Επίσης, περιλαμβάνει την πηγή των στοιχείων και των πληροφοριών, την περιγραφή ή την ένδειξη για τον ελεγκτικό έργο που πραγματοποιήθηκε, τα σημαντικά ευρήματα του ελέγχου έτοιμα να συμπεριληφθούν στην έκθεση και τα συμπεράσματα. (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017)

Ο σκοπός των φύλλων εργασίας εκτελείται όταν περιλαμβάνουν το ελάχιστο δυνατό περιεχόμενο, έχουν συμπληρωθεί με ομοιόμορφο τρόπο από όλους τους ελεγκτές για να γίνεται η παρακολούθηση και η ταξινόμησή τους, και όταν συμπληρώνονται στον ελάχιστο δυνατό χρόνο με όλα τα σημαντικά στοιχεία.

Με τη χρήση των φύλλων εξυπηρετούνται και οι στόχοι του εσωτερικού ελέγχου. Οργανώνεται και συντονίζεται η ελεγκτική εργασία και έτσι φαίνεται η λειτουργία του τμήματος. Εξαιτίας αυτών, συλλέγεται υλικό, υπάρχει μια βάση που καθοδηγεί τον ελεγκτή και πάνω σε αυτή διαμορφώνει γνώμη και συντάσσει την έκθεση. Ακόμη, κρίνεται η εξέλιξη του ελεγκτή καθώς με βάση το περιεχόμενο των φύλλων αξιολογούνται οι ικανότητες και η κρίση του και τέλος περιλαμβάνουν υλικό που η διοίκηση μπορεί να χρησιμοποιήσει για να αποδείξει περιπτώσεις κλοπής και κατάχρησης. (Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μπάλιος, 2017)

3.10 Σχέσεις εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών

Το έργο των εσωτερικών ελεγκτών έχει αρκετές ομοιότητες αλλά και διάφορες με αυτό των εξωτερικών ελεγκτών. Ο εσωτερικός έλεγχος πραγματοποιείται μέσα στην εταιρία από τους ίδιους τους υπαλλήλους, ενώ ο εξωτερικός δεν έχει καμία σχέση εξαρτημένης εργασίας με την εταιρία που ελέγχει και ενεργεί με εντολή και για λογαριασμό των μετοχών.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές περνάνε περισσότερο χρόνο μέσα στην επιχείρηση, σε σχέση με τους εξωτερικούς, είναι εξοικειωμένοι με το περιβάλλον και τον τρόπο που λειτουργεί και αποτελούν τους συμβούλους τόσο της διοίκησης όσο και των ελεγχόμενων. Οι ευθύνες τους είναι κυρίως διοικητικού χαρακτήρα ενώ των εξωτερικών ελεγκτών είναι νομικού χαρακτήρα.

Σε μια επιχείρηση είναι και οι δύο απαραίτητοι καθώς έχουν τον δικό τους ξεχωριστό ρόλο. Το έργο του εσωτερικού ελέγχου δεν μπορεί να αντικατασταθεί από

τον εξωτερικό καθώς τα αποτελέσματα του πρώτου χρησιμοποιούνται για να συμπληρώσουν τον δεύτερο. Ο εσωτερικός έλεγχος βοηθάει και συνεργάζεται με τους εξωτερικούς ελεγκτές συμβάλλοντας στη μείωση του κόστους τους.

Θα πρέπει ο διευθυντής εσωτερικού ελέγχου να συντονίζει τις προσπάθειες των εξωτερικών ελεγκτών για να αποφεύγονται διπλές προσπάθειες και να διασφαλίζει ότι η εργασία των εσωτερικών ελεγκτών δεν αναπαράγεται από τους εξωτερικούς δημιουργώντας επιπλέον κόστος. (Παπαστάθης, 2003)

Ένας εξωτερικός ελεγκτής που βασίζεται στο έργο των εσωτερικών ελεγκτών μπορεί να επιτύχει μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα ελέγχου. Επίσης, καθώς οι επιχειρήσεις πραγματοποιούν σημαντικές επενδύσεις στα τμήματα εσωτερικού ελέγχου, ασκείται αυξημένη πίεση στον εξωτερικό ελεγκτή να μειώσει το κόστος του ελέγχου αφού η αυξημένη εξάρτηση από την εργασία του εσωτερικού θα οδηγήσει άμεσα σε λιγότερη εργασία του εξωτερικού. (Brody, 2012)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

4.1 Αποθέματα

Για κάθε οργανισμό σε οποιονδήποτε τομέα της οικονομίας, η Διαχείριση Εφοδιαστικής Αλυσίδας, ο έλεγχος της ροής υλικών από τους προμηθευτές πρώτων υλών στους τελικούς πελάτες αποτελεί κρίσιμο πρόβλημα.

Σχεδόν σε όλες τις επιχειρήσεις που έχουν πελατοκεντρικό χαρακτήρα, υπάρχει ανάγκη για υψηλή διαθεσιμότητα αγαθών. Ακόμα πιο έντονη γίνεται η ανάγκη για έλεγχο των αποθεμάτων, ώστε να υπάρχει πάντοτε απόθεμα ασφαλείας που θα ικανοποιήσει την ζήτηση. (Malicki, Minner, 2021)

Σήμερα, η στρατηγική σημασία αυτού του τομέα αναγνωρίζεται πλήρως από την ανώτατη διοίκηση. Η συνολική επένδυση σε αποθέματα είναι τεράστια και ο έλεγχος του κεφαλαίου που συνδέεται με τις πρώτες ύλες, τα ημιτελή και τα τελικά προϊόντα είναι σημαντικός και απαιτεί συνεχή βελτίωση. (Axsater, 2015)

Οι επιχειρήσεις πρέπει να αντιμετωπίσουν προβλήματα διαχείρισης αποθεμάτων, τα οποία περιλαμβάνουν την αναπλήρωση την αποθήκευση, την παρακολούθηση και την ιεράρχηση των αποθεμάτων. (Teerasoponpong, Sopadang, 2021)

Τα αποθέματα είναι συνήθως ένα σημαντικό μέρος του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων των εταιριών και επομένως ένα σημαντικό στοιχείο στις οικονομικές τους καταστάσεις. Οι ελεγκτές γενικά, πραγματοποιούν μετρήσεις στη φυσική απογραφή μιας εταιρείας για να διαπιστώσουν εάν οι σχετικοί ισχυρισμοί των οικονομικών καταστάσεων υποστηρίζονται από επαρκή και κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία. Η απογραφή είναι ένας σημαντικός λογαριασμός για τους ελεγκτές καθώς αποτελείτε από υψηλότερο κίνδυνο ουσιώδους ανακρίβειας. (Ozlanski, Seymoure, 2021)

Μπορεί να είναι ένα επικίνδυνο στοιχείο του ισολογισμού επειδή περιλαμβάνει συγκεκριμένες διαδικασίες ελέγχου και η αποτίμηση του είναι ένα πολύπλοκο έργο που απαιτεί την πρόβλεψη μελλοντικών γεγονότων. (Wu, Wang, Yang, 2018)

Αποθέματα αποτελούν όλα τα υλικά αγαθά που ανήκουν, κατά κυριότητα στην επιχείρηση και σκοπεύει να τα πουλήσει μέσα από τη συνήθη πορεία των εργασιών της, να τα αναλώσει για την παραγωγή έτοιμων προϊόντων ή να τα χρησιμοποιήσει για τη συσκευασία αγαθών έτοιμα για πώληση και ακόμα να τα χρησιμοποιήσει ως ανταλλακτικά για συντήρηση-επισκευή ή για ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων.

Από τη φύση και τη λειτουργία τους εντάσσονται στην κατηγορία του κυκλοφορούντος ενεργητικού του οργανισμού, καθώς η διάρκεια της ζωής τους είναι περιορισμένη. Από ελεγκτική και λογιστική άποψη αποτελούν έναν από τους σημαντικότερους λογαριασμούς αφού α) συνήθως καλύπτουν το μεγαλύτερο μέρος του κυκλοφορούντος ενεργητικού, β) είναι ένας ευαίσθητος λογαριασμός, γ) προσδιορίζουν αριθμοδείκτες, δ) παρουσιάζουν διακύμανση τιμών, ε) για την αποτίμησή τους υπάρχουν διάφοροι μέθοδοι που μπορούν να χρησιμοποιηθούν, στ) επηρεάζουν το αποτέλεσμα του κόστους πωληθέντων και των εσόδων, ζ) είναι δύσκολος ο υπολογισμός της αξίας και των συνθηκών διατήρησής τους και η) επηρεάζουν τα φορολογητέα κέρδη. (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017)

Αναμφίβολα, λοιπόν η διαχείριση των αποθεμάτων είναι σημαντική για τον εσωτερικό έλεγχο. Ο εσωτερικός έλεγχος των αποθεμάτων αποτελεί τις εργασίες που πρέπει να εκτελέσει η ομάδα του εσωτερικού ελέγχου, ώστε να επιτευχθεί αποτελεσματικός και ορθός έλεγχος αποθεμάτων. Περιλαμβάνει τους σκοπούς, τις διαδικασίες που θα εκτελεστούν κατά τη διενέργεια του ελέγχου και τα καθήκοντα του εσωτερικού ελεγκτή.

4.2 Σκοπός του εσωτερικού ελέγχου αποθεμάτων

Σκοποί του εσωτερικού ελέγχου των αποθεμάτων είναι να διαφυλάσσονται τα αποθέματα και να προστατεύονται από διάφορους κινδύνους όπως κλοπές, πυρκαγιές, πλημμύρες, να γίνεται η σωστή διαχείριση τους εφαρμόζοντας πιστά τις οδηγίες της διοίκησης, να επιτυγχάνεται η μεγαλύτερη δυνατή απόδοση των κεφαλαίων που δεσμεύτηκαν για την απόκτησή τους, να γίνεται σωστά η λογιστική παρακολούθηση και η αποτίμηση στο τέλος της χρήσης. (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017)

4.3 Ερωτηματολόγιο

Για τη συγκέντρωση όσο το δυνατό περισσότερων πληροφοριών σχετικά με τη δραστηριότητα των αποθεμάτων δημιουργείται το ερωτηματολόγιο με ερωτήσεις ανοικτού τύπου. Οι ερωτήσεις αυτές περιλαμβάνουν θέματα όπως είναι η παραλαβή των υλικών, η διακίνηση από και προς την παραγωγή των ποσοτήτων πρώτων υλών και ετοιμών, την εξαγωγή των υλικών από την αποθήκη, τον τρόπο αποθήκευσης σχετικά με την ασφάλεια και τις συνθήκες που επικρατούν, την αυτούσια διαδικασία διενέργειας της απογραφής και την ενημέρωση του ύψους των αποθεμάτων. (Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μπάλιος, 2017)

4.4 Πρόγραμμα Ελέγχου

Το πρόγραμμα ελέγχου διαχείρισης αποθεμάτων περιλαμβάνει τα βασικά βήματα του ελέγχου με σκοπό να καλύψει το μεγαλύτερο μέρος των εργασιών και των διαδικασιών του. Η έκταση του ελέγχου δεν προσδιορίζεται καθώς εξαρτάται από την εμπειρία που διαθέτει ο εσωτερικός ελεγκτής που θα αναλάβει τον έλεγχο αλλά και τον τρόπο με τον οποίο δραστηριοποιείται η κάθε επιχείρηση. Με το πρόγραμμα παραθέτονται τα βήματα που μπορεί να ακολουθήσει ο ελεγκτής στο μεγαλύτερο μέρος του ελέγχου.

Επομένως, από τον έλεγχο διαχείρισης των αποθεμάτων πρέπει να εξασφαλιστούν τα εξής:

- Η ύπαρξη αρκετού αποθέματος για την ικανοποίηση της ζήτησης.
- Η επαρκής και ασφαλής αποθήκευση των υλικών και των αγαθών ώστε να εντοπίζονται εύκολα και να διανέμονται.
- Η ύπαρξη κατάλληλων αποθηκευτικών εγκαταστάσεων.
- Η κατάλληλη φύλαξη των υλικών για να μην έρθουν αντιμέτωπα με φθορές, κλοπές.
- Η σωστή παρουσίαση της αξίας των αποθεμάτων στους λογαριασμούς.
- Η συμφωνία των παραγγελθέντων με τα παραληφθέντα υλικά.
- Η καταγραφή των παραληφθέντων υλικών την κατάλληλη στιγμή.
- Η έγκυρες, εξουσιοδοτημένες και εγκεκριμένες κινήσεις των αποθεμάτων. (Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μπάλιος, 201

4.5 Ελεγκτικές διαδικασίες

Για να σχεδιαστεί ένα ικανοποιητικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου αποθεμάτων απαιτείται η εφαρμογή διαφόρων ελεγκτικών διαδικασιών. Αρχικά, γίνεται ο έλεγχος της λειτουργίας και των υπολοίπων των λογαριασμών ισοζυγίων των αποθεμάτων και πιο συγκεκριμένα ελέγχονται τα εξής:

- Η φυσική απογραφή των αποθεμάτων.
- Η ύπαρξη ελαττωματικών και ακατάλληλων προϊόντων.
- Τα αποθέματα που υπάρχουν σε αποθήκες τρίτων.
- Τα υπόλοιπα των αποθεμάτων με τα υπόλοιπα ισοζυγίου.
- Ο διαχωρισμός των αποθεμάτων που ανήκουν σε τρίτους και βρίσκονται στο χώρο της εταιρίας.
- Τα ακίνητα αποθέματα.
- Η ορθή εμφάνιση των υπολοίπων αποθεμάτων τέλος χρήσεως στις οικονομικές καταστάσεις.
- Η αιφνίδια δειγματοληπτική απογραφή των αποθεμάτων στη διάρκεια της χρήσης.
- Η λειτουργία των λογαριασμών των αποθεμάτων, ώστε να διαπιστωθεί ότι λειτουργούν σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας.
- Η ύπαρξη αποθέματος ασφάλειας, η τήρηση του ορίου των αποθεμάτων και ο έλεγχος σχετικά με τις διαδικασίες που λαμβάνουν μέρος αν βρεθούν διαφορές κατά τη φυσική απογραφή.
- Η ύπαρξη συστήματος διαρκούς απογραφής αποθεμάτων σύμφωνα με το οποίο η διοίκηση έχει ανά πάσα στιγμή πλήρη γνώση του υπολοίπου των αποθεμάτων και έτσι διευκολύνεται στον προσδιορισμό της πολιτικής των προμηθειών, πωλήσεων, προγραμματισμού της παραγωγής.
- Ο καθορισμός κατάλληλου ανθρώπου στην διαχείριση της αποθήκης και των ευθυνών του για την αποτελεσματικότερη διαφύλαξη των αποθεμάτων.

Στη συνέχεια, ακολουθεί ο έλεγχος της απόκτησης και καταχώρησης των αποθεμάτων περιλαμβάνοντας:

- Τον καθορισμό της αξίας κτήσης των αποθεμάτων.
- Τον έλεγχο των παραστατικών αγοράς και τη συμφωνία αυτών με την εντολή παραγγελίας.
- Τον έλεγχο ότι προσδιορίστηκε σωστά η αξία κτήσης των αποθεμάτων.
- Την βεβαίωση για την κυριότητα των αποθεμάτων και πιο συγκεκριμένα την βεβαίωση πως δεν υπάρχουν πωληθέντα και μη παραδοθέντα αποθέματα, έχει λογιστικοποιηθεί η αξία των τελευταίων παραληφθέντων αποθεμάτων και δεν υπάρχουν ενέχυρα επί των αποθεμάτων. Θα πρέπει να στέλνετε έγγραφη βεβαίωση από τη διοίκηση στον ελεγκτή που θα αναφέρει την κυριότητα των αποθεμάτων και ότι δεν υφίστανται εμπράγματα βάρη.
- Τον καθορισμό των διαδικασιών για την σωστή διακίνηση των αποθεμάτων.

Ακολουθεί η ασφάλιση των αποθεμάτων που περιλαμβάνει τον έλεγχο της ασφαλιστικής κάλυψης των αποθεμάτων και τον έλεγχο των συνθηκών διατήρησής τους.

Η επόμενη ελεγκτική διαδικασία αφορά την απογραφή των αποθεμάτων. Κατά την καταγραφή γίνονται τα εξής:

- Ο έλεγχος των αποθεμάτων τρίτων που βρίσκονται στις αποθήκες της επιχείρησης για φύλαξη.
- Η επιβεβαίωση πως η απογραφή γίνεται με την παρουσία του αρμόδιου αποθηκάρου και ενός στελέχους του λογιστηρίου. Κατά τη διαδικασία της απογραφής, ο ελεγκτής μονογράφει τα τελευταία εκδοθέντα παραστατικά διακινήσεως των αποθεμάτων και όλα τα εκδοθέντα και μη καταχωρηθέντα παρόμοια παραστατικά τα οποία περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του λογιστικού υπολοίπου των αποθεμάτων. Ύστερα γίνεται η επιλογή του αποθέματος στο οποίο θα γίνει η απογραφή και στο οποίο πρέπει να περιλαμβάνονται αποθέματα σημαντικής αξίας, αποθέματα δεκτικά κλοπής, ακίνητα αποθέματα. Τέλος, ακολουθεί η απογραφή του επιλεγέντος δείγματος, η συμφωνία των απογραφέντων με το αντίστοιχο λογιστικό υπόλοιπο και η κατάρτιση του πρακτικού καταμετρήσεως.

- Ο έλεγχος της συμμετοχής των ελεγκτών στην απογραφή αποθεμάτων τέλους χρήσεως. Η συμμετοχή αυτή αναφέρεται στα ΔΠΕ και ο ελεγκτής είναι υποχρεωμένος να σχεδιάζει τον τρόπο και τον χρόνο παρακολουθήσεως της απογραφής, να λαμβάνει ενημέρωση από τη διοίκηση για τη απογραφή που συμβαίνει, να συμπεραίνει ότι η απογραφή γίνεται με τη δέουσα επιμέλεια όπως ορίζουν οι αρχές της ελεγκτικής επιστήμης και οι οδηγίες των αρμόδιων της επιχείρησης που ελέγχεται, να ελέγχει την απογραφή των ειδών σημαντικής αξίας κάνοντας ο ίδιος δειγματοληπτικές επαληθεύσεις. Ακόμη, να αποκτά άποψη σχετικά με την αποτελεσματικότητα των δεδομένων της φυσικής απογραφής, να ελέγχει αν γίνεται σωστή αποτύπωση των πραγματικών αποθεμάτων στα λογιστικά βιβλία της εταιρίας, να ελέγχει αν υπάρχουν τυχόν απαξιωθέντα ή άχρηστα αποθέματα και να τα σημειώνει για να συμπεριληφθούν στην αποτίμηση και να συμβάλει στην ορθή σύνταξη και φύλαξη των απογραφικών δελτίων.
- Ο σχεδιασμός ενός πίνακα αποθεμάτων που θα περιλαμβάνει ποσότητες και αξίες της τρέχουσας αλλά και της προηγούμενης χρήσεως και την συμφωνία των υπολοίπων του πίνακα με τα υπόλοιπα των βιβλίων και με τα στοιχεία του φακέλου ελέγχου της προηγούμενης χρήσεως.

Επίσης, ελεγκτική διαδικασία αποτελεί και η αποτίμηση των αποθεμάτων που περιλαμβάνει:

- Τον προσδιορισμό της αξίας κτήσης των αποθεμάτων.
- Τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων.
- Την πληροφόρηση για τα αποθέματα στο προσάρτημα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που προβλέπεται από την ισχύουσα νομοθεσία.
- Την επιβεβαίωση ότι εκτελείται σωστά, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, η αποτίμηση των αποθεμάτων τέλους χρήσεως και ότι δεν προβαίνει η επιχείρηση σε αλλαγή της μεθόδου αποτιμήσεως των αποθεμάτων. Επίσης, διαπιστώνεται η ύπαρξη τυχόν νομικών βαρών, η ύπαρξη πυρασφάλισης των αποθεμάτων, η ύπαρξη βραδέων κινούμενων αποθεμάτων καθώς και απαξιωμένα αποθέματα και η

διαπίστωση ότι γίνονται οι απαραίτητες ενέργειες για τη διαγραφή άχρηστων αποθεμάτων.

Η επόμενη διαδικασία είναι η τήρηση των φορολογικών υποχρεώσεων. Κατά την τήρηση των φορολογικών υποχρεώσεων ελέγχεται:

- Η καταχώρηση του είδους, της ποσότητας και της αξίας στο βιβλίο απογραφών των αποθεμάτων.
- Η ορθή αποτίμηση και η αναφορά της μεθόδου αποτίμησης στο προσάρτημα ή στις σημειώσεις καθώς και τυχών αλλαγές που μπορεί να έχουν συμβεί.
- Η ορθή τιμολόγηση των αποθεμάτων.

Εκτός από τις παραπάνω ελεγκτικές διαδικασίες, υπάρχουν και οι ελεγκτικές διαδικασίες που σχετίζονται με την εξακρίβωση της συνεπούς εφαρμογής των αποφάσεων της διοίκησης. Αυτές είναι:

- Ο έλεγχος της ανάθεσης των καθηκόντων στον υπεύθυνο των προμηθειών για να ολοκληρωθεί η αγορά των αποθεμάτων.
- Ο έλεγχος της συνεπούς εφαρμογής ως προς το ύψος των αποθεμάτων ασφαλείας.
- Ο έλεγχος της ύπαρξης της κατάλληλης έγκρισης για αποθέματα που παραμένουν αδιάθετα ή έχει λήξει η περίοδος διάθεσής τους και καταστράφηκαν.

4.6 Πηγές Αποδεικτικών Στοιχείων

Οι πηγές των αποδεικτικών στοιχείων που αφορούν τις ελεγκτικές διαδικασίες για την οργάνωση του κατάλληλου συστήματος ελέγχου είναι:

- Καταστάσεις απογραφής αποθεμάτων.
- Αναλυτικά ισοζύγια λογαριασμών αποθεμάτων.
- Καταγραφή λογιστικών αρχών που ακολουθεί η επιχείρηση σχετικά με την απόκτηση και την τήρηση του ύψους ασφαλείας των αποθεμάτων.
- Παραστατικά έγγραφα αγορών.
- Δειγματοληπτικές εγγραφές αναλυτικών και γενικού καθολικού.
- Πρωτόκολλα καταστροφής αποθεμάτων.

- Έγγραφα και συμβόλαια που υπάρχουν σχετικά με την ασφάλιση των αποθεμάτων.

Οι πηγές των αποδεικτικών στοιχείων σχετικά με τις ελεγκτικές διαδικασίες για την εξακρίβωση της συνεπούς εφαρμογής των αποφάσεων των αρμόδιων της εταιρίας είναι:

- Αποφάσεις και εντολές των αρμοδίων της επιχείρησης για τις διαδικασίες απόκτησης αποθεμάτων και τήρησης του απαραίτητου ελάχιστου ύψους.
- Υπογραφές σχετικά με την έγκριση συμβολαίων αγορών.
- Αποφάσεις σχετικά με τον τρόπο που αποτιμώνται τα αποθέματα.

4.7 Αρμοδιότητες Εσωτερικού Ελεγκτή

Ο εσωτερικός ελεγκτής αναλαμβάνει και συμμετέχει σε όλες τις διαδικασίες που αφορούν τα αποθέματα. Πιο συγκεκριμένα:

- Αναλαμβάνει την απογραφή των αποθεμάτων σε τακτά χρονικά διαστήματα, ώστε να συγκρίνει τα αποτελέσματα της απογραφής με τα αποτελέσματα των λογιστικών βιβλίων και να εξετάσει τις διαφορές.
- Ελέγχει τα υπόλοιπα των αποθεμάτων για να συμπεράνει αν συμβαδίζουν με τους αντίστοιχους προϋπολογισμούς αγορών.
- Επαληθεύει τα αποθέματα τρίτων που βρίσκονται στις αποθήκες της εταιρίας και το αντίστροφο.
- Αξιολογεί τις συνθήκες που φυλάσσονται τα αποθέματα και την ασφαλιστική τους κάλυψη.
- Ελέγχει αποθέματα που μπορεί να βρίσκονται σε ακινησία και προτείνει τρόπους ρευστοποίησής τους.
- Συντάσσει το ισοζύγιο κίνησης αποθεμάτων, υπολογίζει το περιθώριο μικτού κέρδους και συγκρίνει τα αποτελέσματα του με αυτά που έχουν προϋπολογιστεί.
- Ελέγχει την κυκλοφοριακή ταχύτητα σε κάθε κατηγορία αποθεμάτων, αν συμπίπτει με τα προϋπολογισθέντα στοιχεία και υπολογίζει τις αποκλίσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στην παρούσα εργασία παρουσιάστηκε η σημαντικότητα της ελεγκτικής και του εσωτερικού ελέγχου . Επίσης αναλύθηκε ο εσωτερικός έλεγχος των αποθεμάτων.

Ως κεντρικό συμπέρασμα της συγκεκριμένης εργασίας είναι ότι η ελεγκτική αποκτά συνεχώς αυξανόμενη σημασία γι' αυτό και αποτελεί ξεχωριστό επιστημονικό και επαγγελματικό κλάδο. Η ραγδαία ανάπτυξη της παγκόσμιας οικονομίας οδήγησε στην ανάπτυξη και χρήση τεχνικών, ώστε να διασφαλιστούν τα συμφέροντα της επιχείρησης, να εξασφαλιστεί η επίτευξη των στόχων της, η βιωσιμότητα της καθώς και να περιοριστούν σφάλματα και απάτες.

Ο εσωτερικός έλεγχος δημιουργεί προστιθέμενη αξία στις επιχειρήσεις. Συμβάλει στην ορθή, αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία τους και στη συμμόρφωσή τους με τους κανόνες και τα πρότυπα. Κάθε επιχείρηση που διαθέτει ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου είναι σε θέση να διαχειριστεί επιχειρηματικούς κινδύνους, να εντοπίσει σφάλματα, να επικεντρωθεί στους στόχους της και γενικά να αποφύγει την κακή διαχείριση.

Η δραστηριοποίηση των επιχειρήσεων στο σύγχρονο πολύπλοκο επιχειρησιακό περιβάλλον απαιτεί την ύπαρξη αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου ώστε να εξασφαλίζουν ότι διαθέτουν την κατάλληλη εξειδίκευση και ανταγωνιστικότητα σε όλους τους τομείς. Επίσης, αξιολογείται ο μεγάλος όγκος των πληροφοριών που λαμβάνουν καθημερινά, λόγω της παγκοσμιοποίησης, αντιμετωπίζονται απρόβλεπτα γεγονότα και εντοπίζονται διαχειριστικά λάθη και αδυναμίες. Η αυξημένη αυτή ανάγκη για υγιείς διαδικασίες εξέλιξε τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου και σε συμβουλευτικό ρόλο, που βοηθάει τη διοίκηση να διαθέτει αποτελεσματικές διαδικασίες αναγνώρισης κινδύνων και να σχεδιάζει καταλληλότερους ελέγχους.

Η ελεγκτική ομάδα ή ο εσωτερικός ελεγκτής που διενεργούν τον έλεγχο οφείλουν να διαθέτουν την κατάλληλη εμπειρία, τις γνώσεις και τις ικανότητες για να εκτελέσουν το έργο του ελέγχου. Θα πρέπει να διαθέτουν ευρύτατο φάσμα γνώσεων και δεξιοτήτων, επαγγελματική δεοντολογία, ακεραιότητα κατά την εκτέλεση του έργου και καλή γνώση των τμημάτων και των λειτουργικών διαδικασιών του οργανισμού που παρέχουν τις υπηρεσίες τους.

Ακόμη, θα πρέπει να τηρούν πιστά τον Κώδικα Δεοντολογίας, ο οποίος καθορίζει τα πρότυπα συμπεριφοράς των εσωτερικών ελεγκτών. Σύμφωνα με τον Κώδικα, οι ελεγκτές πρέπει να εφαρμόζουν και να ακολουθούν τις αρχές της ακεραιότητας, αντικειμενικότητας, εχεμύθειας και επάρκειας.

Όσον αφορά τον εσωτερικό έλεγχο των αποθεμάτων, είναι ιδιαίτερα σημαντικός για μια επιχείρηση καθώς τα αποθέματα καλύπτουν το μεγαλύτερο μέρος του κυκλοφορούντος ενεργητικού. Με τον έλεγχο των αποθεμάτων εξασφαλίζεται η επίτευξη των στόχων της επιχείρησης, η αποδοτική κατανάλωση των πόρων και η διαφύλαξη των στοιχείων του ενεργητικού.

Σκοπός του ελέγχου των αποθεμάτων είναι η διαφύλαξη και η προστασία τους από διάφορους κινδύνους, η ορθή διαχείρισή τους, η επίτευξη της μεγαλύτερης δυνατής απόδοσης των κεφαλαίων που δεσμεύτηκαν για την απόκτησή τους, η ορθή λογιστική παρακολούθηση και η αποτίμησή τους.

Για να σχεδιαστεί ο κατάλληλος εσωτερικός έλεγχος των αποθεμάτων πρέπει να προσδιοριστεί το πρόγραμμα του ελέγχου, το οποίο περιλαμβάνει τα βασικά βήματα του ελέγχου που θα ακολουθήσει ο εσωτερικός ελεγκτής. Στη συνέχεια, ακολουθούν οι ελεγκτικές διαδικασίες που περιλαμβάνουν τον έλεγχο των υπολοίπων των λογαριασμών ισοζυγίων, της απόκτησης και καταχώρησης των αποθεμάτων, της ασφάλισης, της απογραφής, της αποτίμησης και της τήρησης των φορολογικών υποχρεώσεων.

Τέλος, τόσο ο εσωτερικός έλεγχος γενικά, όσο και ο εσωτερικός έλεγχος αποθεμάτων ειδικά, έχουν ιδιαίτερη σημασία για μια επιχείρηση. Με την αποτελεσματική ύπαρξή τους η επιχείρηση καταφέρνει να εξασφαλίσει την επίτευξη των στόχων της, την ανταγωνιστική της υπεροχή και τελικά την βιωσιμότητά της.

Βιβλιογραφικές Παραπομπές

Ελληνική Βιβλιογραφία

- Άγγελος Α. Τσαγκλάγκανος, Χαράλαμπος Θ. Σπαθής, 2016, Ελεγκτική, 3^η έκδοση, Εκδόσεις Κυριακίδη.
- Δημήτριος Βασιλείου, Νικόλαος Ηρειώτης, Μάριος Μενεξιάδης, Δημήτριος Π. Μπάλιος, 2017, Εσωτερικός έλεγχος για Επιχειρήσεις και Οργανισμούς, Εκδόσεις Rosili.
- Εθνική Αρχή Διαφάνειας, 2021, Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών.
- Παντελής Στυλ. Παπαστάθης, 2003, Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Audit) στις Επιχειρήσεις- Οργανισμούς και η Πρακτική Εφαρμογή του, 1^{ος} τόμος, Αθήνα.
- Χρήστος Ι. Νεγκάκης, Παναγιώτης Δ. Ταχυνάκης, 2017, Ελεγκτική, Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική.

Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία

- Arnold Schneider and Bryan K. Church(2008),“The effect of auditors' internal control opinions on loan decisions”, Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 27, No. 1, pp. 1-18.
- Cristina Iovu (2017),“Aspects concerning the intern audit of inventories”, the Audit Financial journal, Vol. 15, No. 146, pp. 276-283.
- Dominic S.B. Soh and NonnaMartinov-Bennie(2011),“The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation”, Managerial Auditing Journal, Vol. 26 No. 7, pp. 605-622.
- Daniel Aobdia (2019), “Do practitioner assessments agree with academic proxies for audit quality? Evidence from PCAOB and internal inspections”, Journal of Accounting and Economics, Vol. 67, No. 1, pp. 144-174.

- Goodwin-Stewart, and J. KENT. P. (2006), “The use of internal audit by Australian companies”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, No. 1, pp. 81-101.
- GeorgiosKontogeorgis and John Filos(2012),“The Implementation of Internal Auditing in Greece”.
- He Li, Jun Dai, Tatiana Gershberg and Miklos A. Vasarhelyi(2018),“Understanding usage and value of audit analytics for internal auditors: An organizational approach”, *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 28, pp. 59-76.
- Jay D. Schwartz and Daniel E. Rivera(2010), “A process control approach to tactical inventory management in production-inventory systems”, *International Journal of Production Economics*, Vol. 125, No.1, pp.111-124.
- Joseph V. Carcello, Dana R. Hermanson and K. Raghunandan(2005),“Factors Associated with U.S. Public Companies' Investment in Internal Auditing”, *Accounting Horizons*, Vol. 19, No. 2, pp. 69-84.
- Lijing Yong, Bin Wu and Min Zhang (2021),“Do auditors’ early-life socioeconomic opportunities improve audit quality? Evidence from China”, *The British Accounting Review*.
- LEE Teck-Heang and Azham Md. Ali(2008),“The evolution of auditing: An analysis of the historical development”, *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol. 4, No. 12.
- Mort Dittenhofer(2001)“Internal Auditing effectiveness :an expansion of present methods”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16, No. 8 pp. 443-450.
- Michael E. Ozlanski and Suzanne Seymoure(2021),“Conducting a physical inventory of McIntyre Organics: Bringing real-life experiences to the classroom”, *Journal of Accounting Education*, Vol. 56.
- Michael Werner, Michael Wiese and Annalouise Maas(2021),“Embedding process mining into financial statement audits”, *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 41.
- Marc Eulerich, JoleenKremin and David A.Wood(2019),“Factors that influence the perceived use of the internal audit function's work by executive management and audit committee”, *Advances in Accounting*, vol. 45.

- M Safonova and A. Alekseenko(2019),“Information and analytical support for internal audit of inventories”, *Advances in Social Science, Education and Humanities Research*, Vol. 364,pp.49-53.
- NoraziraAbdKarim, AnuarNawawi, Ahmad SaifulAzlinPutehSalin(2018),“Inventory Control weaknesses-a case study of lubricant manufacturing company”, *Journal of Financial Crime*, Vol. 25,No.2, pp. 436-449.
- Omolaye KE and Jacob RB(2017),“The Role of Internal Auditing in Enhancing Good Corporate Governance Practice in an Organization”,*International Journal of Accounting Research*, Vol. 6, No. 1.
- Penny F. Zhang and Greg Shailer(2021),“Changes in audit effort and changes in auditors’ disclosures of risks of material misstatement”, *The British Accounting Review*, Vol. 53, No. 3.
- QiuGaosong and YuanLeping(2021),“Measurement of Internal Audit Effectiveness: Construction of Index System and Empirical Analysis” *Journal Pre-proof*, pp. 1-26.
- Rajat Mishra, Abdul A. Rasheed, MahmutYasar, Randy Napier and AlperNakkas(2021),“Inventory positions in US manufacturing: A competitive dynamics approach”, *International Journal of Production Economics*, Vol. 238.
- Robert R. Moller (2009) *Brink’s Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge*,7th edition, John Wiley & Sons, Inc.
- RonjaKrane and MarcEulerich(2020),“Going global: Factors influencing the internationalization of the internal audit function”,*Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 41.
- Richard Cascarino and Dandy van Esch(2007), *Internal Auditing: An Integrated Approach*, 2th edition,JUTA.
- Richard G. Brody(2012),“External auditors' willingness to rely on the work of Internal auditors: The influence of work style and barriers to cooperation”, *Advances in Accounting*, Vol. 28, No. 1, pp. 11-21.
- RominaRakipi, Federica De Santis and Giuseppe D'Onza(2021),“Correlates of the internal audit function’s use of data analytics in the big data era: Global evidence”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, vol. 42.

- Sridhar Ramammoorti(2003), Charter 1: internal auditing history, evolution and prospects,The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Sven Axsater(2015), Inventory Control, 3ηεκδοση ,Springer.
- SiravatTeerasoponpong and ApichatSopadang(2021)“Decision support system for adaptive sourcing and inventory management in small-and medium-sized enterprises”, Robotics and Computer- Integrated Manufacturing, Vol. 73.
- Sebastian Malicki and Stefan Minner(2021), “Cyclic inventory routing with dynamic safety stocks under recurring non-stationary interdependent demands”, Computers & Operations Research, Vol. 131.
- Yu-Tzu Chang, Hanchung Chen, Rainbow K. Cheng and Wuchun Chi(2019),“The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance”,Journal of Contemporary Accounting & Economics Vol. 15, No. 1, pp. 1-19.
- Wan Jordin Wan- Hussain, HadiatiFitri and BasariahSalim(2021),“Audit committee chair overlap, chair expertise, and internal auditing practices: Evidence from Malaysia”, Journal of international Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 44.
- WalterSwinkels(2012),Exploration of a Theory of Internal Audit,Eburon Delft.
- Xi Wu, Xueqin Wang and Yulong Yang(2018),“The puzzling association between inventory and auditor pricing in China”, China journal of Accounting Research, Vol. 11, No. 4, pp. 351-366.