

Αποτύπωση του Σύγχρονου Ρόλου του Εσωτερικού Ελέγχου

Δρ. Γεώργιος Δρογαλάς*, †,
Ευανθία Κεσίση‡ και Ολγα Μαλλιαρίδου§

Περίληψη:

Η απελευθέρωση των αγορών σε τοπικό και παγκόσμιο επίπεδο, οι ιδιωτικοποιήσεις σε όλες τις εκφάνσεις της οικονομίας και η πρόσβαση στη πληροφορία σε πραγματικό χρόνο, αλλάζουν συνεχώς και εκ θεμελίων τον τρόπο του «επιχειρείν». Σε αυτό το εξαιρετικά ασταθές επιχειρησιακό περιβάλλον, οι οικονομικές μονάδες βρίσκονται σε έναν ατέρμονο αγώνα, αφενός επιβίωσης, αφετέρου έρευνας μηχανισμών ώστε να εξασφαλίσουν την ανάπτυξή τους. Καταλυτικό ρόλο στην επίτευξη των ανωτέρω καλείται να διαδραματίσει ο εσωτερικός έλεγχος μέσω του σύγχρονου ρόλου του. Μέσα από μια εκτεταμένη βιβλιογραφική και εμπειρική έρευνα, σκοπός του παρόντος άρθρου είναι η αποτύπωση του σύγχρονου ρόλου του «εσωτερικού ελέγχου». Τα αποτελέσματα της έρευνας τονίζουν τον ενεργό ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στην αποτελεσματική διαχείριση του επιχειρησιακού κινδύνου, στην βελτίωση των αρχών της εταιρικής διακυβέρνησης και στην επίτευξη των στρατηγικών και στόχων της οικονομικής μονάδας.

Key words: Εσωτερικός Έλεγχος, Ρόλος Εσωτερικού Ελέγχου, Διαχείριση Κινδύνου, Στρατηγική, Εταιρική Διακυβέρνηση

JEL Classification: M40, M41, M10.

* Λέκτορας ΠΔ407, Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων, Δημοκρίτειο Πανεπιστήμιο, Ραιδεστού 26, Τ.Κ. 62100, Ελλάδα, E-mail.: georgedrogalas@yahoo.gr

†

‡ Εργαστηριακή Συνεργάτης, Τμήμα Λογιστικής, ΤΕΙ Σερρών, Διεύθυνση: Τέρμα Μαγνησίας, ΤΚ: 62100, Ελλάδα

§ Τμήμα Λογιστικής, ΤΕΙ Σερρών, Διεύθυνση: Τέρμα Μαγνησίας, ΤΚ: 62100, Ελλάδα

1. Εισαγωγή

Οι ανακατατάξεις των οικονομικών μονάδων συνιστούν μια πολύπλοκη επιχειρηματική πραγματικότητα, όπου ο ρόλος της Διοίκησης της οικονομικής οντότητας συνεχώς αναπροσαρμόζεται, ώστε η επιτυχία ή η αποτυχία της εξαρτάται από την δημιουργία ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος (Karagiorgos *et al.*, 2009). Στη δημιουργία συγκριτικού πλεονεκτήματος έναντι των ανταγωνιστών δύναται να συμβάλει καταλυτικά ο Εσωτερικός Έλεγχος μέσω του σύγχρονου ρόλου που διαδραματίζει (Brody and Lowe, 2000). Υπό αυτό το πρίσμα, σήμερα, ο εσωτερικός έλεγχος, αποσκοπεί όχι μόνο στη πρόληψη των ενδοεπιχειρησιακών παραλήψεων, λαθών και ατασθαλιών, αλλά καθίσταται καθοριστικός στην αποτελεσματική ελαχιστοποίηση των επιχειρησιακών κινδύνων, στην υιοθέτηση των αρχών της εταιρικής διακυβέρνησης και στη βελτίωση της στρατηγικής της σύγχρονης επιχείρησης (Δρογαλάς, 2010).

Κίνητρο για την συγγραφή του άρθρου αποτελεί η θέληση να διερευνηθεί και να αποτυπωθεί με εμπειρικά δεδομένα ο σύγχρονος ρόλος του εσωτερικού ελέγχου. Μέσα από μια εκτεταμένη βιβλιογραφική έρευνα γίνεται φανερή η έλλειψη παρόμοιας εμπειρικής έρευνας, η οποία να αποτυπώνει τον σύγχρονο ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στην σύγχρονη ελληνική επιχείρηση. Με σκοπό την πληρέστερη αποτύπωση του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου, το παρόν άρθρο δομείται ως ακολούθως: αρχικά παρουσιάζεται η εννοιολογική προσέγγιση του εσωτερικού ελέγχου μέσω παράθεσης των σημαντικότερων εννοιολογικών χαρακτηριστικών του. Ταυτόχρονα, αναλύεται ο σύγχρονος ρόλος του εσωτερικού ελέγχου, ο οποίος για τους σκοπούς της έρευνας διακρίνεται σε τέσσερις τομείς. Στην συνέχεια, με γνώμονα την επιβεβαίωση της θεωρίας από εμπειρικά δεδομένα παρουσιάζεται η μεθοδολογία της εμπειρικής έρευνας και τα αποτελέσματά της. Το παρόν άρθρο ολοκληρώνεται με την παράθεση των σημαντικότερων συμπερασμάτων, την παρουσίαση των περιορισμών της έρευνας και τη διατύπωση των προτάσεων για μελλοντική έρευνα.

2. Θεωρητική Διερεύνηση

2.1 Γενικά

Πλήθος ερευνητών και επιστημόνων έχουν εντυπώσει στην έννοια και σημασία του εσωτερικού ελέγχου. Ενδεικτικό της σημαντικότητάς του για την επιβίωση των οικονομικών μονάδων είναι το πλήθος των εννοιολογικών χαρακτηριστικών που του έχουν αποδοθεί διαχρονικά (Pantelidis, 2009). Στη συνέχεια του παρόντος υποκεφαλαίου παρατίθενται ένα

σύνολο εννοιολογικών προσεγγίσεων, οι οποίες συλλέχθηκαν μέσα από ενδελεχή αναζήτηση της ελληνικής και διεθνούς αρθρογραφίας με σκοπό την πληρέστερη απεικόνισή του διαχρονικά.

2.2 Εννοιολογικό Προσέγγιση Εσωτερικού Ελέγχου

Τα πρώτα χρόνια, ο εσωτερικός έλεγχος θεωρούνταν ως μια διαδικασία που πρόσφερε έλεγχο επιβεβαίωσης σε λογαριασμούς (Spekle *et al.*, 2007). Σε αυτά τα πλαίσια, ο Meigs (1984) όρισε τον εσωτερικό έλεγχο ως το πλάνο της επιχείρησης και όλες τις μεθόδους και διαδικασίες που ακολουθεί η Διοίκηση για να διασφαλίσει, την όσο το δυνατόν, πιο αποδοτική συνεργασία με τη διεύθυνση της επιχείρησης, τη διασφάλιση του κεφαλαίου, την πρόληψη και τον εντοπισμό της απάτης και του λάθους, την ακρίβεια και ολοκλήρωση των λογιστικών αρχείων και την έγκαιρη προετοιμασία όλων των χρήσιμων οικονομικών πληροφοριών. Υπό αυτό το πρίσμα, ο εσωτερικός έλεγχος ορίζονταν ως μια διαδικασία επίβλεψης, ως ο «αστυνομικός της Διοίκησης» (Morgan, 1979), ο οποίος δεν διαδραματίζει ρόλο στην επίτευξη των οργανωσιακών στόχων. Αυτή ήταν μια εμβρυακή μορφή του εσωτερικού ελέγχου.

Ωστόσο, ο εσωτερικός έλεγχος είναι αποτέλεσμα της σύγχρονης κοινωνικοοικονομικής ανάπτυξης (Cai, 1997). Ένας από τους πρώτους χρονικά ολοκληρωμένους ορισμούς του εσωτερικού ελέγχου ήταν ο ορισμός από το ευρωπαϊκό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA, 1991; Taylor and Glezen, 1991; Konrath, 1996) σύμφωνα με τον οποίο ο εσωτερικός έλεγχος είναι «μία ανεξάρτητη διαδικασία που λειτουργεί μέσα στον οργανισμό για να εξετάσει και να εκτιμήσει τις διαδικασίες παρέχοντας σημαντική υπηρεσία σε αυτόν».

Λίγο αργότερα, το ίδρυμα Ορκωτών Λογιστών του Καναδά (COCO) ανέπτυξε το εννοιολογικό πλαίσιο του ελέγχου που παρείχε έναν ορισμό του εσωτερικού ελέγχου και μια σειρά κριτηρίων για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητάς του (Canadian Institute of Chartered Accountants, 1995). Με αυτό τον τρόπο δόθηκε μια πολύ ευρύτερη προσέγγιση στον έλεγχο και τον κίνδυνο, άμεσα συσχετιζόμενη με την επίτευξη των οργανωτικών στόχων. Η έκθεση του καναδικού Ιδρύματος Ορκωτών Λογιστών επέκτεινε σαφώς τους ορισμούς του εσωτερικού ελέγχου πέρα από τον οικονομικό έλεγχο, αλλά η ακριβής οριοθέτηση του εσωτερικού ελέγχου κρίνεται ακόμα και σήμερα πολύ δύσκολη.

Η σύνδεση του εσωτερικού ελέγχου με τη στρατηγική της οικονομικής μονάδας τονίστηκε από την Παπαδάτου (2001), η οποία όρισε τον εσωτερικό έλεγχο ως «το σύνολο των διαδικασιών, των κανόνων, των μεθόδων και των επαληθεύσεων που διασφαλίζουν την προστασία της περιουσίας της οικονομικής μονάδας και την αποτελεσματική εφαρμογή της Στρατηγικής της».

Ένας ευρύτερος ορισμός, ο οποίος υπογράμμισε τόσο το συμβουλευτικό όσο και τον προληπτικό ρόλο του εσωτερικού ελέγχου αποδόθηκε από τον Παπαστάθη (2003). Υπό το πρίσμα του εν λόγω ορισμού, ο εσωτερικός έλεγχος θεωρήθηκε ως «η υπηρεσία που αποσκοπεί στην αξιολόγηση της επάρκειας λειτουργίας του συστήματος εσωτερικών ελέγχων και προτείνει βελτιώσεις, όπου διαπιστώνονται αδυναμίες».

Συμπερασματικά από όλους τους παραπάνω ορισμούς, καθίσταται σαφές ότι ο εσωτερικός έλεγχος δεν είναι ένα μονοδιάστατο εργαλείο ελέγχου της ορθότητας των καταστάσεων (Κάντζος και Χονδράκη, 2006; Ταχυνάκης και Ζαφειράκου, 2007), αλλά αποτελεί μέθοδο για την διεύρυνση της προστιθέμενης αξίας στην επιχείρηση μέσω της παροχής συμβουλευτικής δράσης προς την κατεύθυνση επίτευξης των δεικτών αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας της επιχείρησης (Goodwin, 2004). Εξάλλου, σκοπός του ελέγχου είναι η σκόπιμη, προγραμματισμένη και εστιασμένη επίδραση στην παρούσα κατάσταση της επιχείρησης, προκειμένου αυτή η κατάσταση μελλοντικά να αναμορφωθεί, και να μετασχηματιστεί προσεγγίζοντας το βέλτιστο (McNamee και McNamee, 1995).

2.3 Σύγχρονος Ρόλος Εσωτερικού Ελέγχου

Για τους σκοπούς του άρθρου, ο σύγχρονος ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή δύναται να διαχωριστεί σε τέσσερις ενότητες: γενικός ρόλος, ρόλος στην ανάπτυξη του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, ρόλος στη λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και ρόλος στην επικοινωνία του εσωτερικού ελέγχου με τον εξωτερικό ελεγκτή και τα υπόλοιπα τμήματα της επιχείρησης.

Στα πλαίσια του γενικού ρόλου του εσωτερικού ελέγχου, ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να εφαρμόζει τεχνικές και μεθόδους με σκοπό την πληρέστερη εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου. Ταυτόχρονα ο διευθυντής του τμήματος εσωτερικού ελέγχου πρέπει να επιβλέπει τις διαδικασίες και την εφαρμογή των προτύπων του εσωτερικού ελέγχου. Υπό αυτό το πρίσμα ο

εσωτερικός ελεγκτής θα μπορεί να συνεισφέρει στην λήψη αποφάσεων τόσο για τα επιμέρους τμήματα όσο και για την Διοίκηση (Δρογαλάς και συν., 2005).

Σε συνάρτηση με τα ανωτέρω ο εσωτερικός έλεγχος διαδραματίζει καθοριστικό ρόλο στην ανάπτυξη του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου. Στα πλαίσια του ανωτέρου ρόλου, ο εσωτερικός ελεγκτής προγραμματίζει τις διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου με σκοπό την πληρέστερη τεκμηρίωση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου (Παπαστάθης, 2003). Στα ίδια πλαίσια αξιολογεί την εταιρική στρατηγική και συνδράμει στην διαχείριση του επιχειρησιακού κινδύνου. Άλλωστε, η έννοια του «επιχειρησιακού κινδύνου» είναι θεμελιώδης στην επιχειρησιακή δραστηριότητα (Sarens and De Beelde, 2006) και συνδέεται με την έννοια του εσωτερικού ελέγχου. Σύμφωνα με τους Spira and Page (2003) το σύστημα εσωτερικού ελέγχου μιας επιχείρησης διαδραματίζει βασικό ρόλο στην αποτελεσματική διαχείριση των επιχειρησιακών κινδύνων.

Εξίσου σημαντικός είναι ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στην λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου. Ειδικότερα, ο εσωτερικός ελεγκτής συμβάλει στην ανάπτυξη των διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου (Βαρβατσουλάκης, 2002). Σε στενή σχέση και συνάρτηση με τα ανωτέρω, ο εσωτερικός έλεγχος στην αποτελεσματική διαχείριση των πληροφοριακών συστημάτων (Karagiorgos *et al.*, 2010). Τέλος σημαντικός είναι ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή στην επίλυση των προβλημάτων του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Τα προβλήματα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου επιλύονται και με την αποτελεσματικότερη επικοινωνία του εσωτερικού ελεγκτή με το Διοικητικό συμβούλιο και τα υπόλοιπα τμήματα της οικονομικής μονάδας. Ειδικότερα, οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να συζητούν διάφορα θέματα που αφορούν στη λειτουργία και την απόδοση της επιχείρησης με τη Διοίκησή όπως επιβάλλεται από τα θεσπισμένα ελεγκτικά πρότυπα. Συγκεκριμένα, το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (Institute of Internal Auditors-I.I.A.) έχει ορίσει ένα πρακτικό συμβουλών, που μεταξύ άλλων προβλέπει την υποχρέωση των εσωτερικών ελεγκτών για επικοινωνία με την Διοίκηση, τον προσδιορισμό της βέλτιστης ομάδας συζήτησης, τον κανονισμό και τον σχεδιασμό του εσωτερικού ελέγχου καθώς και το συντονισμό των σχέσεων των εσωτερικών ελεγκτών με τους εξωτερικούς συνεργάτες (Καζαντζής, 2006). Συνεπώς σημαντικός είναι ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στην σχέση της επιχείρησης με τους εξωτερικούς συνεργάτες και τον εξωτερικό έλεγχο. Άλλωστε, τόσο οι εσωτερικοί όσο και οι ορκωτοί ελεγκτές-λογιστές ενδιαφέρονται για τη διασφάλιση της

αξιοπιστίας και της εγκυρότητας των πληροφοριών που εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Για το λόγο αυτό, θα πρέπει οι εξωτερικοί ελεγκτές να εμπιστεύονται την εργασία των εσωτερικών, χωρίς να προκύπτουν αμφιβολίες (Haron *et al.*, 2004). Πέρα από την αξιοπιστία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, άλλοι τομείς στους οποίους ο εσωτερικός ελεγκτής φαίνεται χρήσιμος στους εξωτερικούς ελεγκτές είναι: η επιλογή δείγματος προς εξέταση, η αποστολή επιβεβαιωτικών επιστολών στους πιστωτές και τις τράπεζες και η παράθεση των αναφορών του εσωτερικού ελέγχου, ώστε να μελετηθούν τα σχόλια των ελεγκτών πάνω στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου και στις ακόλουθες ελεγκτικές διαδικασίες (Τσακλάγκανος, 2005). Προκειμένου να επιτευχθεί ικανοποιητική συνεργασία των εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών κρίνονται αναγκαίες ορισμένες ενέργειες, όπως οι περιοδικές συναντήσεις τους, ο προγραμματισμός της συνδυαστικής εργασίας, η ελεύθερη πρόσβαση στην εργασία των εσωτερικών ελεγκτών καθώς και η επιθεώρηση των εξερχόμενων ελεγκτικών αναφορών (Lampe and Sutton, 1994; Felix *et al.*, 2001).

3. Μεθοδολογία Έρευνας

Με γνώμονα την πληρέστερη αποτύπωση του σύγχρονου ρόλου του εσωτερικού ελέγχου χρησιμοποιήθηκε η τεχνική των δομημένων ερωτηματολογίων. Ειδικότερα, για την διενέργεια της έρευνας επιλέχθηκαν μόνο Εισηγμένες εταιρείες, καθώς αυτές είναι υποχρεωμένες βάσει της απόφασης της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς 5/204/2000 να έχουν κανονισμό εσωτερικής λειτουργίας, καθώς και τμήμα εσωτερικού ελέγχου. Η αποστολή των ερωτηματολογίων έγινε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail). Θα πρέπει να σημειωθεί πως ελάχιστες ήταν οι επιχειρήσεις που ανταποκρίθηκαν χωρίς να χρειαστεί να προηγηθεί τηλεφωνική επικοινωνία μαζί τους και με τα αρμόδια πρόσωπα. Στο ερωτηματολόγιο της έρευνας, χρησιμοποιήθηκαν ερωτήσεις κλειστού τύπου, ειδικότερα ερωτήσεις μέσω της πενταβάθμιας κλίμακας Likert (Σιάρδος, 2004), όπου ο ερωτώμενος καλείται να δηλώσει το βαθμό συμφωνίας ή διαφωνίας του με μια σειρά προτάσεων σχετικά με το ρόλο του εσωτερικού ελέγχου.

Το ερωτηματολόγιο έχει σχεδιαστεί με τρόπο που να διευκολύνει την ταχεία συμπλήρωσή του. Για αυτό το λόγο, χωρίζεται σε δύο τμήματα, όπου το Τμήμα Α περιλαμβάνει Γενικές προσωπικές ερωτήσεις και το Τμήμα Β, το οποίο αποτελεί την κύρια έρευνα αφορά θέματα γενικής αξιολόγησης της υπηρεσίας και των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα το ερωτηματολόγιο ξεκινά με τρεις ερωτήσεις (I-III) οι οποίες αφορούν τα στοιχεία της εκάστοτε επιχείρησης και η συμπλήρωση των οποίων είναι προαιρετική,

διασφαλίζοντας με αυτό τον τρόπο την τήρηση της ανωνυμίας και της εμπιστευτικότητας, όπως ρητά αναφέρεται στο εισαγωγικό σημείωμα του ερωτηματολογίου. Το Τμήμα Β, περιλαμβάνει ερωτήσεις (1-20) οι οποίες αφορούν τον σύγχρονο εσωτερικό έλεγχο και την αξιολόγησή του. Ειδικότερα αξιολογείται ο «Γενικός ρόλος εσωτερικού ελέγχου», ο «ρόλος στην Ανάπτυξη του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου», ο «ρόλος στην Λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου» και τέλος ο «ρόλος στην επικοινωνία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου».

Στην ενότητα «Γενικός Ρόλος (B1)», αντιστοιχούν οι ερωτήσεις (1-5) με τις οποίες διερευνάται ο βαθμός στον οποίο ο εσωτερικός έλεγχος είναι οργανωμένος σε θέματα τεχνικών διαδικασιών, λήψης αποφάσεων και εφαρμογής προτύπων εσωτερικού ελέγχου, ώστε να εκπληρωθούν στο μέγιστο οι στόχοι του εσωτερικού ελεγκτή. Στην ενότητα «ο Ρόλος στην Ανάπτυξη του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου (B2)», αντιστοιχούν οι ερωτήσεις (6-10), με τις οποίες εξετάζεται το επίπεδο στο οποίο εξετάζονται η θέσπιση και η υιοθέτηση στρατηγικών και εταιρικών στόχων, ώστε να είναι εφικτή η αξιολόγηση και η αντιμετώπιση των κινδύνων που δύναται να εμφανιστούν. Επιπλέον θέτονται ερωτήσεις σχετικά με τον προγραμματισμό και την τεκμηρίωση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Στην συνέχεια, στην ενότητα «ο Ρόλος στη Λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου», όπου αντιστοιχούν οι ερωτήσεις (11-15) διερευνάται ο βαθμός στον οποίο ο εσωτερικός έλεγχος αφενός προασπίζει την εφαρμογή των νομικών απαιτήσεων, αφετέρου επιδρά στην αποτελεσματική διαχείριση των πληροφοριακών συστημάτων και των λειτουργικών διαδικασιών. Τέλος, στην ενότητα «ο Ρόλος στην Επικοινωνία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου (B4)», όπου αντιστοιχούν οι ερωτήσεις (16-20), εξετάζεται το επίπεδο επικοινωνίας μεταξύ του εσωτερικού ελεγκτή με το τμήμα πληροφοριακών συστημάτων, με τους εξωτερικούς ελεγκτές και με τα υπόλοιπα τμήματα της επιχείρησης

4.Αποτελέσματα Εμπειρικής Έρευνας

Όπως ελέχθη, το Τμήμα Α αναφέρεται γενικά στην επιχείρηση και την οργάνωση και τη λειτουργία της υπηρεσίας του εσωτερικού ελέγχου. Ειδικότερα, στην ερώτηση I συμπληρώθηκαν οι επωνυμίες των επιχειρήσεων, ενώ στην ερώτηση II ο ερωτώμενος επέλεξε εάν είναι εργαζόμενος ως εσωτερικός ελεγκτής σε ιδιωτική επιχείρηση, σε δημόσια οργανισμό ή είναι Ορκωτός Ελεγκτής ο οποίος ασκεί υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου. Από τον παρακάτω πίνακα, τα αποτελέσματα φανερώνουν πως το 100% των ερωτηθέντων είναι εσωτερικοί ελεγκτές σε ιδιωτική επιχείρηση. Κάτι τέτοιο ήταν αναμενόμενο καθώς το

ερωτηματολόγιο στάλθηκε σε επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών, και ως επί το πλείστον οι επιχειρήσεις είναι ιδιωτικές.

	Frequency	Percent	Valid Percent
Valid Εσωτερικός ελεγκτής σε ιδιωτική επιχείρηση	37	100.0	100.0

Πίνακας 1: Κατανομή συχνότητας για την ερώτηση II

Τέλος, η τρίτη ερώτηση η οποία ολοκληρώνει το τμήμα Α, εξετάζει την πρακτική εμπειρία του εσωτερικού ελεγκτή. Τα αποτελέσματα υποδηλώνουν ότι η πλειονότητα των εσωτερικών ελεγκτών έχουν εμπειρία πάνω από τρία χρόνια στον εσωτερικό έλεγχο. Τα αναλυτικά αποτελέσματα διακρίνονται και στον παρακάτω Πίνακα.

	Frequency	Percent	Valid Percent
Valid Nai	8	21.7	21.7
Oxi	29	78.3	78.3
Total	37	100.0	100.0

Πίνακας 2: Κατανομή συχνότητας για την ερώτηση III

Αναφορικά με το σύγχρονο ρόλο του εσωτερικού ελέγχου, ο οποίος αποτελεί την κύρια έρευνα του άρθρου διακρίνεται σε τέσσερις ενότητες. Τα αποτελέσματα της ενότητας «Γενικός Ρόλος (B1)» παρουσιάζονται στον παρακάτω Πίνακα 3.

	N	Range	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Q.1	37	3	2	5	3,94	,754
Q.2	37	3	2	5	3,89	,747
Q.3	37	2	3	5	4,06	,715
Q.4	37	3	2	5	4,06	,754
Q.5	37	2	3	5	4,36	,683
Valid N (listwise)	37					

Πίνακας 2: Απαντήσεις αναφορικά με τον «Γενικό Ρόλο» του εσωτερικού ελεγκτή

Από τα αποτελέσματα συμπεραίνεται ότι όλες οι δραστηριότητες, οι οποίες χαρακτηρίζουν τον γενικό ρόλο του εσωτερικού ελεγκτή πραγματοποιούνται σε μεγάλο βαθμό. Επιμέρους συμπέρασμα αποτελεί η άποψη ότι η τήρηση των προτύπων του εσωτερικού ελέγχου εφαρμόζεται σε πολύ μεγάλο βαθμό, δείγμα ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές εφαρμόζουν τα

πρότυπα του εσωτερικού ελέγχου. Τουναντίον, η επίβλεψη των διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου παρόλο που εφαρμόζεται σε μεγάλο βαθμό, εντούτοις διακρίνονται περιθώρια βελτίωσης.

Σχετικά με την ενότητα «ο Ρόλος στην Ανάπτυξη του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου (B2)», όπου αντιστοιχούν οι ερωτήσεις (6-10) τα αποτελέσματα παρουσιάζονται στον Πίνακα 3.

	N	Range	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Q.6	37	2	3	5	4,22	,681
Q.7	37	2	3	5	4,06	,715
Q.8	37	2	3	5	4,08	,692
Q.9	37	2	3	5	4,08	,732
Q.10	37	2	3	5	4,11	,622
Valid N (listwise)	37					

Πίνακας 3: Απαντήσεις αναφορικά με τον «Ρόλο στην Ανάπτυξη του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου»

Όλα τα αποτελέσματα κρίνονται θετικά και σε μέσο όρο περισσότερο θετικά από τα αποτελέσματα της πρώτης ενότητας, δείγμα ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές διαδραματίζουν πολύ σημαντικό ρόλο στην ανάπτυξη του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου. Ειδικότερα η τεκμηρίωση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου αποτελεί έργο εξέχουσας σημασίας για τους εσωτερικούς ελεγκτές. Αξιοσημείωτη είναι και η αξιολόγηση του εταιρικού κινδύνου, η οποία αποτελεί εξίσου σημαντικό κομμάτι εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών, γεγονός που επιβεβαιώνει την εξέχουσα σημασία της αποτελεσματικής διαχείρισης των επιχειρηματικών κινδύνων. Περιθώρια βελτίωσης χρίζει η σύνδεση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών με την επίτευξη της εταιρικής στρατηγικής και των εταιρικών στόχων,

Αναφορικά με την ενότητα «ο Ρόλος στη Λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου», όπου αντιστοιχούν οι ερωτήσεις (11-15), τα αποτελέσματα κινούνται στα ίδια πλαίσια. Αναλυτικά τα αποτελέσματα παρουσιάζονται στον Πίνακα 4.

	N	Range	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Q.11	37	2	3	5	4,05	,621
Q.12	37	4	1	5	3,89	,875
Q.13	37	2	3	5	3,95	,621
Q.14	37	2	3	5	4,35	,716
Q.15	37	2	3	5	4,14	,713
Valid N (listwise)	37					

Πίνακας 4: Απαντήσεις αναφορικά με τον «Ρόλο στην Λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου»

Ειδικότερα, η συμμόρφωση με τους νόμους και τις νομικές απαιτήσεις αποτελεί «καθήκον» για τους εσωτερικούς ελεγκτές. Σε αντίθεση, η συσχέτιση του εσωτερικού ελέγχου με την λειτουργία των πληροφοριακών συστημάτων (ερωτήσεις 12 και 13) κρίνεται ότι χρίζουν βελτίωσης. Πιο συγκεκριμένα, οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να δώσουν μεγαλύτερη σημασία τόσο στον καθορισμό των κριτηρίων για το προσωπικό που διαχειρίζεται τα πληροφοριακά συστήματα, όσο και στον μεγαλύτερο έλεγχο των πληροφοριών που εισάγονται και επεξεργάζονται τα πληροφοριακά συστήματα των οικονομικών μονάδων.

Η έρευνα ολοκληρώνεται με τον «Ρόλο στην Επικοινωνία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου (B4)», όπου αντιστοιχούν οι ερωτήσεις (16-20). Τα αναλυτικά αποτελέσματα παρουσιάζονται στον Πίνακα 5.

	N	Range	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Q.16	37	2	3	5	4,16	,646
Q.17	37	4	1	5	4,08	,924
Q.18	37	2	3	5	4,22	,672
Q.19	37	2	3	5	4,22	,712
Q.20	37	2	3	5	4,32	,709
Valid N (listwise)	36					

Πίνακας 5: Απαντήσεις αναφορικά με τον «Ρόλο στην Επικοινωνία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου»

Τα αποτελέσματα συνάδουν με τα αποτελέσματα της ενότητας 3. Ειδικότερα διακρίνονται περιθώρια βελτίωσης στην επικοινωνία των εσωτερικών ελεγκτών με το τμήμα πληροφοριακών συστημάτων. Αντίθετα η συνεργασία των εσωτερικών με τους εξωτερικούς

ελεγκτές πραγματοποιείται κατά μέσο όρο σε πολύ μεγάλο βαθμό, γεγονός που υποδηλώνει ότι τα οφέλη από την συνεργασία τους είναι πρόδηλα τόσο για τους εσωτερικούς όσο και για τους εξωτερικούς ελεγκτές.

Συμπεράσματα-Προτάσεις για Περαιτέρω Έρευνα

Ως κομβική λειτουργία των σύγχρονων επιχειρήσεων, ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου προσαρμόζεται στο διαρκώς μεταβαλλόμενο περιβάλλον, προκειμένου να προσθέσει αξία (add value) και να αποτελέσει πηγή ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος. Παρά όμως την εξέχουσα σημασία του εσωτερικού ελέγχου, σπασμωδικές (αλλά αξιόλογες) ερευνητικές προσπάθειες έχουν πραγματοποιηθεί, οι οποίες να αποτυπώνουν το σύγχρονο ρόλο του εσωτερικού ελέγχου. Μέσα από την παρούσα έρευνα, έγινε προσπάθεια αφενός θεωρητικής οριοθέτησης, αφετέρου εμπειρικής επιβεβαίωσης των σύγχρονων προσεγγίσεων αναφορικά με το ρόλο του εσωτερικού ελέγχου. Οι περιορισμοί της συγκεκριμένης έρευνας οριοθετούνται στο περιορισμένο χρονικό διάστημα και στην έλλειψη συγκρίσεων με πρωθύστερες ερευνητικές προσπάθειες. Βασικό συμπέρασμα αποτελεί το γεγονός ότι ο σύγχρονος ρόλος του εσωτερικού ελέγχου εφαρμόζεται από τις ελληνικές επιχειρήσεις σε πολύ ικανοποιητικό βαθμό. Πιο συγκεκριμένα, η εφαρμογή των προτύπων εσωτερικού ελέγχου, η τεκμηρίωση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και η αλληλεξάρτηση εσωτερικού και εξωτερικού ελεγκτή χρίζουν εξαιρετικής εφαρμογής. Εντούτοις, περιθώρια βελτίωσης σε θέματα αναφορικά με τον εσωτερικό έλεγχο των πληροφοριακών συστημάτων της επιχείρησης κρίνονται αναγκαία. Υπό αυτό το πρίσμα, συνέχεια της έρευνας δύναται να είναι η δημιουργία ποσοτικής έρευνας με περισσότερες μεταβλητές η οποία αφενός θα επιβεβαιώσει ή θα απορρίψει τα συμπεράσματα της παρούσας αφετέρου μέσω χρησιμοποίησης περισσότερο πολύπλοκων στατιστικών μεθόδων θα μπορέσει να ποσοτικοποιήσει τις μεταβλητές και να βρει τις αλληλοσυσχετίσεις. Εν κατακλείδι, αποτελεί αναντίρρητο γεγονός ότι η ποιοτική αναβάθμιση των παρεχόμενων υπηρεσιών της Διοίκησης, ο αποτελεσματικός έλεγχος όλων των δραστηριοτήτων, η ουσιαστική διαχείριση του επιχειρησιακού κινδύνου, η αποτροπή του ενδεχομένου της απάτης και η ενίσχυση των αρχών της εταιρικής διακυβέρνησης και της διαφάνειας αποτελούν μερικά από τα αδιαμφισβήτητα οφέλη που απορρέουν από το σύγχρονο ρόλο του εσωτερικού ελέγχου.

Βιβλιογραφία

Ελληνική

1. Βαρβατσουλάκη, Ν.Ι. (2002). *Οι χρηματοοικονομικές επιπτώσεις της οργάνωσης συστήματος εσωτερικού ελέγχου σε μικρομεσαίες νοσηλευτικές μονάδες*, Διδακτορική Διατριβή, Εθνικό και Καποδιστριακό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Αθήνα, σελ. 17.
2. Δρογαλάς, Γ. (2010). *Αξιολόγηση της εφαρμογής και συνεισφοράς των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου από τη σκοπιά της λογιστικής και της χρηματοοικονομικής στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις της Ελλάδας*, Διδακτορική Διατριβή, Τμήμα Οργάνωσης & Διοίκησης Επιχειρήσεων, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Θεσσαλονίκη.
3. Δρογαλάς, Γ., Φωτιάδης, Θ. και Σουμπενιώτης, Δ. (2006). *Εννοιολογικό Πλαίσιο Εσωτερικού Ελέγχου: Θεωρητική Προσέγγιση και Πραγματική Μελέτη Περίπτωσης, Διοικητική Ενημέρωση*, 32, σελ.52-65.
4. Καζαντζής, Ι.Χ. (2006). *Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος. Μια συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων*, εκδόσεις Business Plus Α.Ε., Πειραιάς, σελ. 45.
5. Κάντζος, Κ. και Χονδράκη, Α. (2006). *Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική II*, εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε., Αθήνα.
6. Παπαδάτου, Θ. (2001). *Εσωτερικός και Εξωτερικός Ανωνύμων Εταιριών*, Α΄ Έκδοση, Θεσσαλονίκη.
7. Παπαστάθης, Π. (2003). *Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις Επιχειρήσεις-Οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του*, τόμος Α, εκδόσεις ΟΠΑΠ, Αθήνα.
8. Σιάρδος, Γ. (2004). *Μέθοδοι Πολυμεταβλητής Στατιστικής Ανάλυσης*, εκδόσεις Ζήτη, Θεσσαλονίκη.
9. Ταχυνάκης, Π. και Ζαφειράκου, Η. (2007). *Ο εσωτερικός έλεγχος των ελληνικών επιχειρήσεων: Εμπειρική Προσέγγιση*, *Σπουδαί*, Πανεπιστήμιο Πειραιώς, 57(1), σελ. 58-79.
10. Τσακλάγκανος, Α. (2005). *Ελεγκτική*, εκδόσεις Αδελφοί Κυριακίδη ΑΕ, Θεσσαλονίκη, ISBN 960-343-140-0.
11. Meigs, W. B., Larsen, E. J. and Meigs, R. F. (1984). *Ελεγκτική*, Μετάφραση Θ. Διαμαντόπουλος – Ι. Ταλαρούγκας, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα.

Ξενόγλωσση

12. Brody, G. R. and Lowe, D J. (2000). “The new role of the internal auditor. Implications for Internal Auditor Objectivity”, *International Journal of Auditing*, ISSN 1090-6738, Management Audit Ltd, 4, pp. 169-176.
13. Cai, C. (1997). “On the functions and objectives of internal audit and their underlying conditions”, *Managerial Auditing Journal*, 12(4), pp. 247-250.
14. Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) (1995). *Guidance on Control*, CICA, Toronto.
15. Felix, W., Gramling, A. and Maletta, M. (2001). “The Contribution of Internal Audit as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing This Contribution”, *Journal of Accounting Research*, 39(3), pp. 513 – 534.
16. Goodwin, J. (2004). “A comparison of internal audit in the private and public sectors”, *Managerial Auditing Journal*, 19(5), pp. 640-650.
17. Haron, H., Chambers, A., Ramsi, R. and Ismail, I. (2004). “The Reliance of External Auditors on Internal Auditors”, *Managerial Auditing Journal*, 19(9), pp. 1148-1159.
18. Institute of Internal Auditors-UK (1991). *Standards and Guidelines for the Professional Practice of Internal Auditing*, IIA-UK ed. (statement of responsibilities).
19. Karagiorgos, T., Drogalas, G. and Giovanis, N. (2010) “Evaluation of the effectiveness” of Internal Audit in Greek Hotel Business”, *International Journal of Economic Sciences and Applied Research*, 4(1).
20. Karagiorgos, T., Drogalas, G. and Chatzispirou I. (2010). “Internal control system and management information systems”, *The Southeastern Review of Business Finance & Accounting*.
21. Karagiorgos, T., Drogalas, G., Gotzamanis E. and Tampakoudis, I. (2009). “The Contribution of Internal Auditing to Management”, *International Journal of Management Research and Technology*, 3(2), Serials Publications, pp. 417-427.
22. Konrath, L. F. (1996). *Auditing Concepts and Applications*, 3rd edition, U.S., West Publishing Company.
23. Lampe, J. and Sutton, S. (1994). Evaluating the Work of Internal Audit : A Comparison of Standards and Empirical Evidence, *Accounting and Business Research*, 24(96), pp. 335-348.
24. McNamee, D. and McNamee, T. (1995). “The transformation of internal auditing”, *Managerial Auditing Journal*, 10(2), pp. 34-37.

25. Morgan, G. (1979). "Internal audit role conflict: a pluralist view", *Managerial Finance*, 5(2), pp.160-170.
26. Pantelidis, P. (2009). "Conceptual framework of auditing. Tax audit approach", *International Journal of Management Research and Technology*, 3(2), Serials Publications, pp. 409-416.
27. Sarens, G. and De Beelde, I. (2006). "Internal auditors' perception about their role in risk management: a comparison between US and Belgian companies", *Managerial Auditing Journal*, 21(1), pp. 63-80.
28. Spekle, R., Elten, H.J. and Kruis, A. (2007). "Sourcing of internal auditing: An empirical study", *Management Accounting Research*, 18, pp.102-124.
29. Spira, L. and Page, M. (2003). "Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16(4), pp. 640-661.
30. Taylor, D. H. and Glezen W. G. (1991). *Auditing: Integrated Concepts and Procedures*, 5th edition, John Wiley & Sons, Inc. pp. 5-29, 178-183.

Παράρτημα

Τμήμα Α: Γενικές Προσωπικές Πληροφορίες

Αξιολογήστε τις παρακάτω προτάσεις σημειώνοντας x στο αντίστοιχο τετραγωνάκι:

I. Επωνυμία Επιχείρησης (Προαιρετικά)

II. Είστε εργαζόμενος ως:

Εσωτερικός Ελεγκτής σε Ιδιωτική επιχείρηση	Εσωτερικός Ελεγκτής σε Δημόσιο οργανισμό	Ορκωτός Ελεγκτής	Άλλο	(.....)
--	--	------------------	------	---------

III. Έχετε πρακτική εμπειρία στον εσωτερικό έλεγχο από 3 χρόνια και πάνω:

Ναι		Όχι	
-----	--	-----	--

Τμήμα Β: Ο Ρόλος του Εσωτερικού Ελεγκτή

	Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
B1. Γενικός Ρόλος Στο ρόλο του εσωτερικού ελεγκτή σε ποιο βαθμό περιλαμβάνονται:					
1. Η εφαρμογή τεχνικών διαδικασιών όπως οι δοκιμές ελέγχων, η εφαρμογή των ελέγχων και ο προγραμματισμός των ελέγχων;					
2. Η επίβλεψη των διαδικασιών και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου;					
3. Η συνεισφορά στη λήψη αποφάσεων άλλων τμημάτων της επιχείρησης;					
4. Η συνεισφορά στη λήψη αποφάσεων της Διοίκησης;					
5. Η τήρηση και εφαρμογή των προτύπων του εσωτερικού ελέγχου;					
B2. Ρόλος στην Ανάπτυξη του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου Στο ρόλο του εσωτερικού ελεγκτή σε ποιο βαθμό περιλαμβάνονται:	Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
6. Η τεκμηρίωση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου					
7. Η αξιολόγηση της εταιρικής στρατηγικής και των εταιρικών στόχων;					
8. Η αξιολόγηση και ο εντοπισμός του κινδύνου του συστήματος εσωτερικού ελέγχου (control risk);					
9. Ο προγραμματισμός του εσωτερικού ελέγχου;					
10. Η αξιολόγηση και ο εντοπισμός του εταιρικού κινδύνου (audit risk);;					

B3. Ρόλος στη Λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου Στο ρόλο του εσωτερικού ελεγκτή σε ποιο βαθμό περιλαμβάνονται::	Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
11. Η ανάπτυξη των λειτουργικών διαδικασιών;					
12. Ο καθορισμός κριτηρίων για το προσωπικό που διαχειρίζεται τα πληροφοριακά συστήματα;					
13. Ο έλεγχος των πληροφοριών που εισάγονται και επεξεργάζονται από τα πληροφοριακά συστήματα;					
14. Ο έλεγχος ότι υπάρχει συμμόρφωση με τους νόμους και τις νομικές απαιτήσεις;					
15. Η επίλυση των προβλημάτων του συστήματος εσωτερικού ελέγχου;					
B4. Ρόλος στην Επικοινωνία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου Στο ρόλο του εσωτερικού ελεγκτή σε ποιο βαθμό περιλαμβάνονται:	Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
16. Η δημοσιοποίηση των εκθέσεων ελέγχου;					
17. Επικοινωνία με το τμήμα πληροφοριακών συστημάτων;					
18. Η επικοινωνία με τα τμήματα ώστε να διερευνηθεί αν υλοποιήθηκαν οι συστάσεις των εσωτερικών ελεγκτών;					
19. Η επικοινωνία με τη Διοίκηση ώστε να διερευνηθεί αν υλοποιήθηκαν οι συστάσεις των εσωτερικών ελεγκτών;					
20. Η επικοινωνία και συνεργασία με τους εξωτερικούς ελεγκτές;					

*Σας ευχαριστούμε πολύ για τη συμμετοχή σας στην έρευνα
και για το χρόνο που διαθέσατε.*

