

Η Χρήση των Προτύπων Επαγγελματικής Εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου

Δρογαλάς Γεώργιος

Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων
ΤΕΙ Σερρών

Παντελίδης Παναγιώτης

Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων
ΤΕΙ Σερρών

Χασάπη Μαρία

Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων
ΤΕΙ Σερρών

Κεσίση Ευανθία

Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων
ΤΕΙ Σερρών

Περίληψη

Ο εσωτερικός έλεγχος με το αμάλαμα των προσφερόμενων υπηρεσιών του αποτελεί αδήριτη ανάγκη επιβίωσης και ανάπτυξης για την σύγχρονη οικονομική μονάδα. Υπό αυτό το πρίσμα η αποτελεσματική λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί ακρογωνιαίο λίθο για την επιτυχία της. Με γνώμονα την πρωθύστερη προσέγγιση δημιουργήθηκαν τα πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου. Σε αυτά τα πλαίσια σκοπός του παρόντος άρθρου είναι τόσο η θεωρητική όσο και η εμπειρική αποτύπωση της εφαρμογής των προτύπων του εσωτερικού ελέγχου από τις ελληνικές επιχειρήσεις. Τα αποτελέσματα του άρθρου από την μία πλευρά επιβεβαιώνουν την εφαρμογή των προτύπων σε ικανοποιητικό βαθμό εντούτοις προκύπτουν σημαντικά περιθώρια βελτίωσης σε συγκεκριμένους τομείς.

Λέξεις-Κλειδιά: Εσωτερικός έλεγχος, Πρότυπα εσωτερικού ελέγχου, Εσωτερικός ελεγκτής, Εταιρική διακυβέρνηση.

JEL classifications: M40, M41, M10.

Εισαγωγή

Η παγκοσμιοποιημένη οικονομία διευρύνει την ανάγκη για παροχή αξιόπιστων πληροφοριών στις οικονομικές μονάδες (Karagiorgos 2011; Pantelidis, 2011). Ειδικότερα, η απόσταση από την πηγή των πληροφοριών εξαιτίας της γεωγραφικής διασποράς των οικονομικών μονάδων, ο τεράστιος όγκος δεδομένων και πληροφοριών εξαιτίας της διόγκωσης των επιχειρηματικών μονάδων και η συνθετότητα των συναλλακτικών πράξεων εξαιτίας των νέων παρεχόμενων χρηματοοικονομικών προϊόντων αυξάνουν τις πιθανότητες παροχής αναξιόπιστων πληροφοριών με αποτέλεσμα δυσμενείς συνέπειες για τις οικονομικές μονάδες (Papadatou, 2005; Kazantzis, 2006; Drogalas et al., 2011).

Σε αυτά τα πλαίσια, η επιτυχή ολοκλήρωση των επιχειρησιακών στόχων των οικονομικών μονάδων εξαρτώνται από την αντιμετώπιση των παραπάνω θεμάτων. Ο εσωτερικός έλεγχος με το μωσαϊκό των προσφερόμενων υπηρεσιών του δύναται να συνδράμει καθοριστικά στον ουσιαστικό περιορισμό των καταχρήσεων και ατασθαλιών, στη παροχή αξιόπιστων πληροφοριών και γενικότερα στη δημιουργία διατηρήσιμου συγκριτικού

πλεονεκτημάτων και προστιθέμενης αξίας στο σύγχρονο γίνεσθαι των οικονομικών οργανισμών (Selim and McNamee, 1999; Kantzos and Chondraki, 2006; Karamanis, 2008; Karagiorgos et al., 2010).

Η αποτελεσματική όμως λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου εξαρτάται από το εξωτερικό και εσωτερικό περιβάλλον των οικονομικών οργανισμών στο οποίο δραστηριοποιείται (Sawyer, 2003; Drogalas, 2010). Η πληθώρα των προβλημάτων των οικονομικών μονάδων και η έντονη διαφοροποίηση των δραστηριοτήτων επιβάλλουν την χρήση προτύπων διαδικασιών για την επαγγελματική εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου.

Παρά όμως την βαρύνουσα σημασία των προτύπων επαγγελματικής εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου, μέχρι σήμερα δεν έχει διενεργηθεί εμπειρική έρευνα, η οποία να αποτυπώνει την χρήση τους. Υπό το πρίσμα της ανωτέρω προσέγγισης, σκοπός της παρούσας εργασίας είναι αφενός η θεωρητική αποτύπωση των προτύπων εσωτερικού ελέγχου αφετέρου η εξέταση της εφαρμογής τους από τις ελληνικές επιχειρήσεις. Με γνώμονα την εκπλήρωση του ανωτέρω αναφερόμενου σκοπού, το παρόν άρθρο αποτελείται από πέντε ενότητες. Στην εισαγωγή εξετάζεται η σημασία των προτύπων επαγγελματικής εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου, η έλλειψη διενέργειας εμπειρικών ερευνών και ο σκοπός του παρόντος άρθρου. Στην συνέχεια παρατίθεται η εννοιολογική οριοθέτηση των προτύπων μέσω εξέτασης των βασικότερων κατηγοριών. Η μεθοδολογία της εμπειρικής έρευνας αναλύεται στην ενότητα τρία, ενώ η ενότητα τέσσερα παρουσιάζει τα βασικότερα συμπεράσματα. Το άρθρο ολοκληρώνεται με την παρουσίαση των περιορισμών και των προτάσεων για μελλοντική έρευνα.

Εννοιολογική Οριοθέτηση

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι η ανεξάρτητη, αντικειμενική, διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, η οποία είναι σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες της οικονομικής μονάδας (Papastathis, 2003; Karagiorgos et al., 2010).

Όπως ελέχθη, ο εσωτερικός έλεγχος πραγματοποιείται σε διαφορετικά περιβάλλοντα και μέσα σε οικονομικούς οργανισμούς, οι οποίοι ποικίλουν στο σκοπό, στο μέγεθος και στη δομή τους (Tsaklaganos, 2005). Επιπρόσθετα τα νομοθετικά πλαίσια διαφοροποιούνται ανά χώρα, ώστε οι ενδεχόμενες διαφορές δύναται να επηρεάσουν την άσκηση του εσωτερικού ελέγχου. Για τους ανωτέρω λόγους καθίσταται αναγκαία η εφαρμογή των προτύπων επαγγελματικής εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου.

Υπό αυτό το πρίσμα, τα πρότυπα συμπεριλαμβάνουν (Institute of Internal Auditors, 1998):

- Την ανεξαρτησία του τμήματος εσωτερικού ελέγχου από τις δραστηριότητες που ελέγχονται και την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών.
- Την επάρκεια γνώσεων των εσωτερικών ελεγκτών και την επαγγελματική επιμέλεια που πρέπει να ασκούν.
- Το πλαίσιο εργασίας του εσωτερικού ελέγχου.
- Την εργασιακή απόδοση των καθηκόντων του εσωτερικού ελέγχου.
- Τη διοίκηση του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.

Μάλιστα σε αυτά τα πλαίσια αξίζει να τονισθεί ότι σκοπός των προτύπων είναι (Institute of Internal Auditors, 1998):

- Η μετάδοση του ρόλου και των ευθυνών του εσωτερικού ελέγχου σε όλα τα επίπεδα διοίκησης, στα διοικητικά συμβούλια, σε δημόσιους φορείς, εξωτερικούς ελεγκτές και συναφείς επαγγελματικούς οργανισμούς.
- Η καθιέρωση της βάσης για την καθοδήγηση και μέτρηση της απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου
- Η βελτίωση της εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου

Μεθοδολογία Έρευνας

Με γνώμονα την αποτύπωση της χρήσης των προτύπων επαγγελματικής εφαρμογής 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). Στο ερωτηματολόγιο της έρευνας, χρησιμοποιήθηκαν ερωτήσεις μέσω της πενταβάθμιας κλίμακας Likert (Likert, 1932), 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, το ερωτηματολόγιο ξεκινά με πέντε ερωτήσεις (I-V) οι οποίες αφορούν στοιχεία της εκάστοτε επιχείρησης και η συμπλήρωση των οποίων είναι προαιρετική, διασφαλίζοντας έτσι την τήρηση ανωνυμίας και εμπιστευτικότητας, όπως ρητά αναφέρεται στο εισαγωγικό σημείωμα του ερωτηματολογίου. Τα στοιχεία αυτά είναι η Επωνυμία της Επιχείρησης, η Θέση Ευθύνης του προσώπου που συμπληρώνει το ερωτηματολόγιο, τον Κύκλο εργασιών, τον Αριθμό Προσωπικού και το Έτος Εισαγωγής του εσωτερικού ελέγχου.

Στην συνέχεια το κύριο ερωτηματολόγιο της έρευνας χωρίζεται σε δύο τμήματα, όπου το Τμήμα Α περιλαμβάνει θέματα των γενικών προτύπων του εσωτερικού ελέγχου που θα πρέπει να ακολουθεί μια επιχείρηση και το Τμήμα Β το οποίο αφορά θέματα των ειδικών προτύπων του εσωτερικού ελέγχου τα οποία είναι υποκατηγορίες των γενικών προτύπων.

Πιο συγκεκριμένα, το Τμήμα Α αποτελείται από τις πρώτες πέντε ερωτήσεις (1-5), όπου αρχικά ερωτάται αν οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι ανεξάρτητοι από τις δραστηριότητες που ελέγχουν (ερώτηση 1). Στην συνέχεια κρίνονται η επαγγελματική φροντίδα με την οποία διενεργούνται οι εσωτερικοί έλεγχοι (ερώτηση 2), και αν στο πλαίσιο των εσωτερικών ελέγχων περιλαμβάνεται η αξιολόγηση της επάρκειας και αποτελεσματικότητας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου (ερώτηση 3). Τέλος με την ερώτηση 4 εξετάζεται ο βαθμός στον οποίο η εργασία του εσωτερικού ελεγκτή περιλαμβάνει τον προγραμματισμό του ελέγχου, την αξιολόγηση των πληροφοριών, την ανακοίνωση αποτελεσμάτων και την συνεχή παρακολούθηση (ερώτηση 4), και με την ερώτηση 5 ελέγχεται ο βαθμός στον οποίο ο διευθυντής εσωτερικού ελέγχου διοικεί σωστά το τμήμα εσωτερικού ελέγχου.

Το Τμήμα Β, όπως ελέγχθη περιλαμβάνει τις ερωτήσεις 6 έως 30, οι οποίες αφορούν την εφαρμογή των ειδικών προτύπων του Εσωτερικού Ελέγχου της επιχείρησης. Πιο συγκεκριμένα, η ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών κρίνεται με τις ερωτήσεις 6 και 7. Με τις ερωτήσεις 8 έως 15 εξετάζεται η επάρκεια γνώσεων των εσωτερικών ελεγκτών και η επαγγελματική επιμέλεια που ασκούν. Στην συνέχεια με

τις ερωτήσεις 16 έως 20 βαθμολογείται η επάρκεια και αποτελεσματικότητα του πλαισίου εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών. Μάλιστα η εργασιακή απόδοση του εσωτερικού ελέγχου αποτυπώνεται με τις ερωτήσεις 21 έως 24. Τέλος η αποτελεσματικότητα της διοίκησης του τμήματος εσωτερικού ελέγχου εξετάζεται με τις ερωτήσεις 25 έως 30.

Αποτελέσματα Εμπειρικής Έρευνας

Για τους σκοπούς της έρευνας στάλθηκαν ερωτηματολόγια σε 260 Εισηγμένες εταιρείες στο ΧΑΑ, ενώ οι επιχειρήσεις που ανταποκρίθηκαν ήταν 32, δηλαδή ποσοστό της τάξης του 12,3% του συνόλου. Συγκεκριμένα, από τις 32 εταιρίες που ανταποκρίθηκαν, οι 6 ανήκουν στον κλάδο του Εμπορίου (18,7% του συνόλου), 5 ανήκουν στον κλάδο των Βιομηχανικών Προϊόντων (15,6%), 3 ανήκουν στον κλάδο των Πρώτων Υλών (9,3%), 2 ανήκουν στον Τραπεζικό κλάδο (6,2%), 4 ανήκουν στον κλάδο των Προσωπικών- Οικιακών (12,5%), 6 ανήκουν στον κλάδο των Τροφίμων - Ποτών (18,7%), 3 ανήκουν στον κλάδο των Κατασκευών - Υλικών κατασκευών (9,3%), 2 ανήκουν στον κλάδο της Υγείας (6,2%) και 1 ανήκει στον κλάδο των Ασφαλειών (3,1%). 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. Ως προς την ιδιότητα των ερωτηθέντων και την θέση τους στην εταιρία, 14 από αυτούς δήλωσαν Εσωτερικοί Ελεγκτές (43,7%), 10 δήλωσαν Οικονομικοί Διευθυντές & Προϊστάμενοι Λογιστηρίου (31,2%), 2 Υπεύθυνος Τεχνικού Τμήματος (6,2%), 1 Διευθύντρια Ανθρώπινου Δυναμικού (3,1%), ενώ οι υπόλοιποι 5 (15,6%) δεν έδωσαν καμία απάντηση.

Οι επόμενες τρεις ερωτήσεις (κύκλος εργασιών, αριθμός προσωπικού και έτος εισαγωγής εσωτερικού ελέγχου), οι οποίες ολοκληρώνουν τις προσωπικές ερωτήσεις, απαντήθηκαν από πολύ μικρό αριθμό ατόμων, ώστε οι συγγραφείς δεν θεώρησαν σκόπιμο την ανάλυση των αποτελεσμάτων. Σχετικά με τις απαντήσεις των ερωτήσεων για το τμήμα Α, όπου εξετάζεται η χρήση των γενικών προτύπων επαγγελματικής εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου παρατίθεται ο πίνακας 1.

Πίνακας 1: «Γενικά Πρότυπα»

	Q.1	Q.2	Q.3	Q.4	Q.5
N Valid	32	32	32	32	28
Missing	1	1	1	1	5
Mean	4,63	4,44	4,13	4,38	4,50
Std. Deviation	,609	,504	,871	,609	,509
Minimum	3	4	2	3	4
Maximum	5	5	5	5	5

Από όλες τις απαντήσεις καθίσταται πρόδηλο η εφαρμογή όλων των γενικών προτύπων σε πολύ ικανοποιητικό βαθμό. Ειδικότερα, η ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών από τις ελεγχόμενες δραστηριότητες εφαρμόζεται κατά μέσο όρο σε παρά πολύ ικανοποιητικό βαθμό. Όμοια η αξιολόγηση της επάρκειας και αποτελεσματικότητας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου εφαρμόζεται κατά μέσο όρο σε ικανοποιητικό βαθμό, εντούτοις διακρίνονται περιθώρια βελτίωσης.

Στην συνέχεια με τις ερωτήσεις 6 έως 30 (Τμήμα Β) εξετάζεται η εφαρμογή των ειδικών προτύπων του εσωτερικού ελέγχου τα οποία είναι

υποκατηγορίες των γενικών προτύπων. Πιο συγκεκριμένα με τις ερωτήσεις 6 και 7 αναλύεται η ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών (Πίνακας 2).

Πίνακας 2: «Ανεξαρτησία» του Εσωτερικού Ελέγχου

	Q.6	Q.7
N Valid	32	32
Missing	1	1
Mean	4,19	3,38
Std. Deviation	,738	1,238
Minimum	3	1
Maximum	5	5

Από τις απαντήσεις φαίνεται ότι κατά μέσο όρο η οργανωτική δομή του τμήματος εσωτερικού ελέγχου σε ικανοποιητικό βαθμό συνδράμει στην εκπλήρωση των ελεγκτικών αρμοδιοτήτων. Εντούτοις οι εσωτερικοί ελεγκτές κατά την διενέργεια των ελέγχων είναι αντικειμενικοί αλλά εξαιτίας είτε της εργασιακής τους σχέσης είτε των διαπροσωπικών σχέσεων με το προσωπικό διακρίνονται σημαντικά περιθώρια βελτίωσης στον τομέα της αντικειμενικότητάς τους.

Με τις ερωτήσεις 8 έως 15 εξετάζεται η επάρκεια γνώσεων των εσωτερικών ελεγκτών και η επαγγελματική επιμέλεια που ασκούν (Πίνακας 3).

Πίνακας 3: «Επαγγελματική Επάρκεια Γνώσεων» του Εσωτερικού Ελεγκτή

	Q.8	Q.9	Q.10	Q.11	Q.12	Q.13	Q.14	Q.15
N Valid	32	32	30	32	32	32	32	32
Missing	1	1	3	1	1	1	1	1
Mean	3,94	4,00	4,33	4,31	4,44	4,31	4,06	3,38
Std. Deviation	,914	,718	,711	,693	,619	,693	,840	1,238
Minimum	2	2	3	3	3	3	2	1
Maximum	5	5	5	5	5	5	5	5

Από τα αποτελέσματα του Πίνακα φαίνεται ότι κατά μέσο όρο οι εσωτερικοί ελεγκτές **κατέχουν την απαραίτητη γνώση, τις δεξιότητες και την εξειδίκευση**, για την διενέργεια εσωτερικών ελέγχων. Στα ίδια πλαίσια οι εσωτερικοί ελεγκτές συμμορφώνονται στα επαγγελματικά πρότυπα και κρίνονται έμπειροι στην αποτελεσματική επικοινωνία σε πολύ ικανοποιητικό βαθμό. Παράδοξο βέβαια κρίνεται το χαμηλό ποσοστό σχετικά με την άσκηση των καθηκόντων των εσωτερικών ελεγκτών με τη δέουσα επαγγελματική επιμέλεια.

Στην συνέχεια με τις ερωτήσεις 16 έως 20 βαθμολογείται η επάρκεια και αποτελεσματικότητα του πλαισίου εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών.

Πίνακας 4: «Πλαίσιο Εργασίας» του Εσωτερικού Ελεγκτή

	Q.16	Q.17	Q.18	Q.19	Q.20
N Valid	32	32	30	32	32
Missing	1	1	3	1	1
Mean	4,44	4,69	4,27	4,00	4,63
Std. Deviation	,619	,471	,785	,880	,492
Minimum	3	4	2	2	4
Maximum	5	5	5	5	5

Από τον Πίνακα φαίνεται ότι και στις πέντε ερωτήσεις, τα αποτελέσματα κρίνονται άκρως θετικά. Πιο συγκεκριμένα, κατά μέσο όρο οι εσωτερικοί έλεγχοι αφενός **συμμορφώνονται με τις πολιτικές, τις διαδικασίες, τους νόμους και τους κανονισμούς** της επιχειρήσεως, αφετέρου **προγραμματίζουν κάθε έλεγχο σε πολύ ικανοποιητικό βαθμό**.

Στην συνέχεια, η εργασιακή απόδοση του εσωτερικού ελέγχου αποτυπώνεται με τις ερωτήσεις 21 έως 24 (Πίνακας 5)

Πίνακας 5: «Επιτέλεση Εργασίας» του Εσωτερικού Ελέγχου

	Q.21	Q.22	Q.23	Q.24
N Valid	30	32	32	32
Missing	3	1	1	1
Mean	4,00	4,38	4,69	4,31
Std. Deviation	,643	,793	,592	,592
Minimum	3	2	3	3
Maximum	5	5	5	5

Τα αποτελέσματα και σε αυτή την κατηγορία κρίνονται εξίσου πολύ ικανοποιητικά. Ειδικότερα σχετικά με την εργασία του εσωτερικού ελεγκτή κρίνεται ότι κατά μέσο όρο οι εσωτερικοί ελεγκτές σε πολύ μεγάλο βαθμό (σχεδόν απόλυτο) υποβάλουν έκθεση αναφορικά με τα αποτελέσματα της εργασίας τους.

Τέλος με τις ερωτήσεις 25 έως 30 εξετάζεται η αποτελεσματικότητα της διοίκησης του τμήματος εσωτερικού ελέγχου (Πίνακας 6).

Πίνακας 6: «Διοίκηση Τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου»

	Q.25	Q.26	Q.27	Q.28	Q.29	Q.30
N Valid	30	28	32	32	32	32
Missing	3	5	1	1	1	1
Mean	4,00	4,43	4,06	3,75	3,69	3,38
Std. Deviation	1,174	,634	,840	,984	1,176	1,238
Minimum	1	3	2	2	1	1
Maximum	5	5	5	5	5	5

Τα αποτελέσματα σε αυτή την κατηγορία κρίνονται λιγότερο ικανοποιητικά σε σχέση με όλες τις προηγούμενες κατηγορίες. Ειδικότερα προβλήματα αντιμετωπίζονται από τον διευθυντή εσωτερικού ελέγχου αφενός στον

συντονισμό των προσπαθειών εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου, αφετέρου στην εφαρμογή προγράμματος διασφάλισης ποιότητας, το οποίο θα αξιολογεί τις λειτουργίες του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.

Συμπεράσματα

Η ποιοτική αναβάθμιση των ενεργειών της διοίκησης, ο αποτελεσματικότερος έλεγχος όλων των δραστηριοτήτων, η ελάττωση των δυσλειτουργιών, η αποτροπή ενδεχομένων απάτης και η ενίσχυση της διαφάνειας είναι μερικά από τα αδιαμφισβήτητα οφέλη της ανεξάρτητης και συμβουλευτικού χαρακτήρα λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου (Allegrini and D'Onza, 2003; Zakaria, 2006; Savcuk, 2007; Ibrahim, 2011). Ο εσωτερικός όμως έλεγχος πραγματώνεται σε πληθώρα οικονομικών μονάδων, οι οποίοι δραστηριοποιούνται σε διαφορετικά εσωτερικά και εξωτερικά περιβάλλοντα (Burnaby et al., 2006; Abdolmohammadi, 2006). Με γνώμονα λοιπόν την απρόσκοπτη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου θεωρείται επιβεβλημένη η ύπαρξη προτύπων αναφορικά με την επαγγελματική εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου.

Υπό το πρίσμα των ανωτέρω προσεγγίσεων στο παρόν άρθρο μέσα από μια έρευνα βασισμένη σε εμπειρικά δεδομένα αποτυπώθηκε η εν λόγω χρήση των προτύπων εσωτερικού ελέγχου από τους εσωτερικούς ελεγκτές των ελληνικών επιχειρήσεων. Από τα αποτελέσματα της έρευνας εξάγεται ως βασικό συμπέρασμα η ικανοποιητική εφαρμογή σε ικανοποιητικό επίπεδο τόσο των γενικών όσο και των ειδικών προτύπων επαγγελματικής εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου. Βέβαια σε ορισμένα θέματα όπως για παράδειγμα η αποτελεσματικότητα της διοίκησης του τμήματος εσωτερικού ελέγχου προέκυψαν σημαντικά περιθώρια βελτίωσης.

Θα ήταν παράλειψη να μην τονιστεί ότι η εν λόγω έρευνα, παρά την πρωτοτυπία, υπόκειται σε περιορισμούς. Ως βασικότερος περιορισμός θεωρείται ο μικρός αριθμός αποκρίσεων των εσωτερικών ελεγκτών. Σε συνέχεια της ανωτέρω προσέγγιση περιορισμένος ήτα και ο χρονικός ορίζοντας της εμπειρικής έρευνας. Για αυτό το λόγο διακρίνονται περιθώρια για μελλοντικές έρευνες, οι οποίες αφενός θα πραγματοποιούν σε μεγαλύτερο χρονικό διάστημα (και συνεπώς θα έχουν μεγαλύτερο δείγμα απαντήσεων), αφετέρου θα χρησιμοποιηθούν επιπρόσθετες στατιστικές μέθοδοι, οι οποίες θα εξετάσουν και τους λόγους και τις συνέπειες για την μη ικανοποιητική χρήση των προτύπων επαγγελματικής εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου.

Εν κατακλείδι, τα πρότυπα εσωτερικού ελέγχου αποτελούν αδήριτη ανάγκη για την αποτελεσματική εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου. Έγκειται στους εσωτερικούς ελεγκτές και στις διοικήσεις των οικονομικών οργανισμών η πιστή εφαρμογή τους, ώστε ο εσωτερικός έλεγχος να προσφέρει προστιθέμενη αξία στην σύγχρονη οικονομική μονάδα (Bou-Raad, 2000).

Βιβλιογραφία

- Abdolmohammadi, J.M. Burnaby, P. and Hass, S. (2006), "A review of prior common body of knowledge (CBOK) studies in internal auditing and an overview of the global CBOK 2006", *Managerial Auditing Journal*, **21**(8), pp. 811-821
- Allegrini, M. and G. D'Onza, (2003), "Internal auditing and risk assessment in large Italian companies: an empirical survey", *International Journal of Auditing*, **7**(3), pp. 191-208

- Bou-Raad, G. (2000), "Internal auditors and a value-added approach: the new business regime", *Managerial Auditing Journal*, **15**(4), pp. 182-186
- Burnaby, P. Hass, S. and Abdolmohammadi, J. (2006), "A survey of internal auditors to establish the scope of the common body of knowledge study in 2006", *Managerial Auditing Journal*, Emerald Group Publishing Limited 0268-6902, **21**(8), pp. 854-868
- Drogalas, G. Pantelidis, P. Ioannidou, E. and Kesisi, E. (2011), "Major Studies of Internal Auditing: Greece in Conjunction with Europe", New Horizons in Industry, Business and Education (NHIBE2011), Chios, Greece, Conference Proceedings
- Drogalas, G. Pantelidis, P. Vouroutzidou, R. and Kesisi, E. (2011), "Assessment of corporate governance via internal audit", *New Horizons in Industry, Business and Education (NHIBE2011)*, Chios, Greece, Conference Proceedings
- Drogalas, G. (2010), "Assessment of the application and the contribution of Internal Control System in terms of accounting and finance in Greek hotel businesses", Ph.D. Thesis, University of Macedonia, Thessaloniki
- Ibrahim El-Sayed Ebaid, (2011), "Internal audit function: an exploratory study from Egyptian listed firms", *International Journal of Law and Management*, **53**(2), pp. 108-128
- Institute of Internal Auditors, (1998), *Standards for the professional use of internal audit*, Altamonte Springs, Florida
- Kantzos, K. and Chondraki, A. (2006), *Auditing Theory and Practise II*, Stamoulis, Athens
- Karagiorgos, T. Drogalas, G. and Giovanis, N. (2011), "Evaluation of the effectiveness" of Internal Audit in Greek Hotel Business", *International Journal of Economic Sciences and Applied Research*, **4**(1), Online ISSN: 1971-3373
- 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), pp. 19-34
- Karagiorgos, T. Drogalas, G. Gotzamanis, E. and Tampakoudis, I. (2010), "Internal Auditing as an Effective Tool For Corporate Governance", *Journal of Business Management*, **2**(1), International Science Press, pp. 15-24
- Karamanis, K. (2008), *Modern auditing: theory and practice in accordance with international auditing standards*, Athens
- Kazantzis, Ch. (2006), *Auditing and Internal auditing*, Business Plus, Pireaus
- Likert, R. A. (1932), "A technique for the measurement of attitudes", *Archives of Psychology*, pp. 40-52
- Pantelidis, P. Drogalas, G. Vitsiou, T. and Kesisi, E. (2011), "Internal Audit and Bank fraud", *ESDO 2011*, Serres, Greece, Conference Proceedings
- Savcuk, O. (2007), "Internal Audit Efficiency Evaluation Principles", *Journal of Business Economics and Management*, **6**(4), pp. 275-284
- Sawyer B.L. (2003), *Sawyer's Internal Auditing The practise of Modern Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors, 5th edition, ISBN 0-89413-509-0, 120-121
- Selim, G. and D. McNamee, D. (1999), "Risk Management and Internal Auditing: What are the Essential Building Blocks for a Successful Paradigm Change? ", *International Journal of Auditing*, **3**(2), pp. 147-155
- Tsaklaganos A.A. (2005), *Auditing*, 2nd edition, Kiriakidis ed., Thessaloniki, 12-14

- Papadatou, T. (2005), *Internal and external control of Joint Stock Companies*, Sakoulas ed., Greece
- Papastathis, P. (2003), *The Modern Internal Control in Businesses and its applications in them*, Athens, Greece
- Zakaria, Z. Selvaraj, S. and Zakaria, Z. (2006), "Internal auditors: their role in the institutions of higher education in Malaysia", *Managerial Auditing Journal*, **21**(9)