

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗΝ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ



ΓΕΡΟΠΟΥΛΟΥ ΣΟΦΙΑ-ΕΙΡΗΝΗ

**Επιβλέπουσα καθηγήτρια:
ΑΓΟΡΑΚΗ ΜΑΡΙΑ-ΕΛΕΝΗ**

ΛΑΡΙΣΑ, ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ 2020

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Είναι γεγονός, πως οι σύγχρονες επιχειρηματικές οντότητες καλούνται να επιβιώσουν και να διατηρήσουν τα επίπεδα κερδοφορίας και την ανταγωνιστικότητά τους, στο πλαίσιο ενός διαρκώς και ραγδαία μεταβαλλόμενου εξωτερικού περιβάλλοντος. Οι επιχειρήσεις, καλούνται να προβλέψουν και να ανταπεξέλθουν επιτυχώς στις εν λόγω αλλαγές, διατηρώντας μία σταθερότητα στο εσωτερικό περιβάλλον τους, η οποία επιτυγχάνεται μέσω της διαδικασίας του εσωτερικού ελέγχου. Πέραν της σπουδαιότητας της εν λόγω διαδικασίας, δε θα πρέπει να παραβλέπεται ή υποτιμάται η σπουδαιότητα ενός επιπρόσθετου αξιοσημείωτου παράγοντα, που είναι το ίδιο το κόστος, στο οποίο υπόκεινται οι εν λόγω επιχειρήσεις στο πλαίσιο της καθημερινής άσκησης της δραστηριότητάς τους.

Απώτερος σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας τίθεται ο προσδιορισμός του ρόλου που διαδραματίζει ο εσωτερικός έλεγχος στην ορθότερη και αποτελεσματικότερη διαχείριση του κόστους, καθώς επίσης και ο βαθμός στον οποίο ο πρώτος επηρεάζει την δεύτερη. Ουσιαστικά, στο πλαίσιο της παρούσας διπλωματικής εργασίας, διενεργείται μία προσπάθεια συνδυαστικής προσέγγισης των δύο ανωτέρω αναφερόμενων παραγόντων, η υπόσταση των οποίων διαδραματίζει πρωταγωνιστικό ρόλο στη βιωσιμότητα των επιχειρήσεων.

Το εν λόγω ζήτημα προσεγγίζεται αφενός μέσω εκτενούς βιβλιογραφικής ανασκόπησης και αφετέρου μέσω πρωτογενούς ποσοτικής έρευνας, μέσω της αξιοποίησης ειδικά διαμορφωμένου και πλήρως δομημένου ερωτηματολογίου, το οποίο απευθύνεται σε 100 επιχειρήσεις που εδρεύουν στην ελληνική επικράτεια, εισηγμένες στο ΧΑΑ και οι οποίες διαθέτουν αυτοτελές τμήμα εσωτερικού ελέγχου. Τα αποτελέσματα προκύπτουν από ερευνητικό δείγμα 60 στελεχών που ανταποκρίθηκαν στην έρευνα και συμπλήρωσαν ορθά τα ερωτηματολόγια. Τα βασικά συμπεράσματα που εξάγονται είναι πως η άσκηση εσωτερικού ελέγχου στις εν λόγω επιχειρήσεις, ήταν ικανοποιητική. Δεν συνέβη όμως το ίδιο και με το ζήτημα της εμπλοκής των διεργασιών του εσωτερικού ελέγχου με ζητήματα διαχείρισης κόστους. Στο σημείο αυτό, η επικρατούσα κατάσταση δεν κρίθηκε ικανοποιητική.

Λέξεις-κλειδιά: Εσωτερικός έλεγχος, Εσωτερικές δικλείδες, Διαχείριση κόστους, Επιχειρήσεις.

ABSTRACT

It is a fact that modern business entities are called upon to survive and maintain their profitability levels and competitiveness, in the context of a constantly and rapidly changing external environment. Businesses are required to anticipate and successfully cope with these external changes, maintaining a stability in their internal environment, which is achieved through the internal control process. Apart from the importance of this process, the importance of an additional notable factor, which is the cost with which companies have to deal with, should not be overlooked or underestimated in the context of their daily activities.

The ultimate aim of this diploma thesis is to determine the role of internal control in the efficiency of cost management as well as the extent to which the first factor affects the second. Essentially, in the context of this diploma thesis, an effort is made of a combined approach of the two above-mentioned factors, the existence of which plays a leading role in the sustainability of enterprises.

This issue is approached on the one hand through extensive bibliographic review and on the other hand through primary quantitative research, through the use of a specially and fully structured questionnaire addressed 100 enterprises based in the Greek territory, listed in the HAFSA and which have an independent internal control department. The results are derived from a research sample of 60 executives who responded to the survey and correctly completed the questionnaires. The main conclusions drawn are that the exercise of internal control in these undertakings was satisfactory. However, the question of the involvement of internal control processes with cost management issues has not happened. At this point, the prevailing situation was not considered satisfactory.

Keywords: Internal Control, Internal Audit, Efficiency, Cost Management, Companies, Enterprises.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Πριν την παρουσίαση της διπλωματικής μου εργασίας, αισθάνομαι την υποχρέωση να ευχαριστήσω ορισμένους ανθρώπους που έπαιξαν σημαντικό ρόλο στην πραγματοποίησή της.

Αρχικά θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά την επιβλέπουσα καθηγήτρια της διπλωματικής μου εργασίας κα Αγοράκη Μαρία-Ελένη, για την πολύτιμη βοήθεια και καθοδήγησή του σε όλο το διάστημα της εκπόνησής της.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους αυτούς που με στήριξαν τα τελευταία χρόνια στην επαγγελματική και προσωπική μου ζωή για όλη τη κατανόηση που έδειξαν και ειδικότερα, την οικογένεια μου. Αδιαμφισβήτητα, η παρουσία τους δίπλα μου και η εν γένει στήριξή τους ήταν και θα είναι καθοριστικής σημασίας τόσο για εμένα όσο και για την πρόοδό μου.

Ευχαριστώ.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	2
ABSTRACT	3
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	4
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ (Internal Audit)	10
1.1 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ	10
1.2 Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	11
1.3 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	16
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΟΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΕΣ ΔΙΚΛΕΙΔΕΣ (Internal Control)	20
2.1 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ	20
2.2 Ο ΡΟΛΟΣ ΤΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΔΙΚΛΕΙΔΩΝ ΣΤΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	22
2.3 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ ΤΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΔΙΚΛΕΙΔΩΝ	26
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. Η ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ (CostManagement)	29
3.1 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ	29
3.2 Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΤΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	30
3.3 ΤΑ ΒΑΣΙΚΑ ΧΑΡΑΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ	32
3.4 ΤΑ ΑΜΕΣΑ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΑ ΚΟΣΤΗ	33
3.5 Η ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ	35
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ	38
4.1 ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΟΣ ΣΤΟΧΟΣ – ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΕΡΕΥΝΑΣ	38
4.2 ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΑ ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ	38
4.3 ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΟ ΔΕΙΓΜΑ	39
4.4 ΕΡΓΑΛΕΙΟ ΕΡΕΥΝΑΣ	39

4.5 ΔΙΑΝΟΜΗ ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΟΥ ΕΡΓΑΛΕΙΟΥ	48
4.6 ΣΥΛΛΟΓΗ ΚΑΙ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	50
4.7 ΣΤΑΔΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ	50
4.8 ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΗΣ ΗΘΙΚΗΣ	51
4.9 ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΕΡΕΥΝΑΣ.....	52
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΕΡΕΥΝΑΣ.....	53
5.1. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΩΤΗΣ ΘΕΜΑΤΙΚΗΣ ΕΝΟΤΗΤΑΣ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ.....	53
5.2 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΔΕΥΤΕΡΗΣ ΘΕΜΑΤΙΚΗΣ ΕΝΟΤΗΤΑΣ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ.....	69
5.3 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΤΡΙΤΗΣ ΘΕΜΑΤΙΚΗΣ ΕΝΟΤΗΤΑΣ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ	79
5.4 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΤΕΤΑΡΤΗΣ ΘΕΜΑΤΙΚΗΣ ΕΝΟΤΗΤΑΣ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ.....	86
5.5 ΣΥΣΧΕΤΙΣΕΙΣ	95
5.6 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΑΛΛΩΝ ΕΡΕΥΝΩΝ	100
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗΣ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗΣ	102
6.1 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗΣ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗΣ	102
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	105
ΕΛΛΗΝΙΚΗ.....	105
ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ.....	105
ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ.....	109
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΣΧΕΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ	110
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1.....	111

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στο πλαίσιο της σύγχρονης επιχειρηματικής πραγματικότητας, οι επιχειρηματικές οντότητες καλούνται να λειτουργήσουν σε ένα ανταγωνιστικό και συνεχώς μεταβαλλόμενο περιβάλλον. Η επιτυχία τους βασίζεται στην ικανότητα προσαρμογής τους στις αλλαγές τόσο του εσωτερικού όσο και του εξωτερικού τους περιβάλλοντος, στην εκπλήρωση των οργανωτικών τους στόχων και στη διαχείριση των κινδύνων, καθώς το επιχειρηματικό τοπίο εξελίσσεται ραγδαία και σε καθημερινή πλέον βάση.

Επιπρόσθετα, στο πλαίσιο των αμιγώς στρατηγικών κινδύνων, οι εταιρείες καλούνται να είναι γνώστριες ενός ευρύτερου φάσματος χρηματοοικονομικών κινδύνων, καθώς επίσης και των εναλλακτικών τρόπων αποφυγής και αντιμετώπισής τους. Στο σημείο αυτό έγκειται και η σπουδαιότητα της διαδικασίας εσωτερικού ελέγχου τους, απώτερος σκοπός της οποίας είναι η μεγιστοποίηση της διαφάνειας και της αντικειμενικότητας της εικόνας και των επιμέρους διαδικασιών που ακολουθεί η εκάστοτε επιχειρηματική μονάδα, προκειμένου αυτή να κερδίσει, ή να διατηρήσει, τα επίπεδα εμπιστοσύνης των επενδυτών αλλά και των μετόχων της και να μην χάσει τη θέση που έχει κατακτήσει στην ιεραρχία του κλάδου επί του οποίου δραστηριοποιείται. Ουσιαστικά, μέσω της διαδικασίας του εσωτερικού ελέγχου διατηρείται η εταιρική ακεραιότητα μιας επιχειρηματικής οντότητας.

Δεν τίθεται αμφιβολία όμως ότι πρωταγωνιστικό ρόλο στην εικόνα και την εν γένει προσπάθεια μιας εταιρείας να επιτύχει τους αρχικούς στόχους της και να ακολουθήσει το όραμά της, διαδραματίζει η αποτελεσματική διαχείριση κόστους, με το οποίο επιβαρύνεται στο πλαίσιο της καθημερινής της δραστηριοποίησης.

Στο πλαίσιο της παρούσας διπλωματικής εργασίας εξετάζεται ο βαθμός στον οποίο η διαδικασία και η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζεται από τη διαδικασία διαχείρισης κόστους μιας επιχείρησης. Η σπουδαιότητα της εν λόγω διερεύνησης έγκειται στη συνδυαστική προσέγγιση δύο εξαιρετικά σημαντικών παραγόντων, για την αποτελεσματικότητα της λειτουργίας των σύγχρονων επιχειρηματικών οντοτήτων. Ουσιαστικά, πρόκειται αφενός για τη διαδικασία εσωτερικού ελέγχου των επιχειρήσεων και αφετέρου για την αποτελεσματικότητα της διαδικασίας διαχείρισης κόστους. Οι δύο εν λόγω παράγοντες, έχουν αποτελέσει συχνό αντικείμενο διερεύνησης πολλών πρόσφατων αλλά και παλαιότερων ερευνών και μελετών, αλλά δε συμβαίνει το ίδιο και με τη συνδυαστική τους προσέγγιση και ανάλυση, η οποία δεν έχει απασχολήσει σε τόσο έντονο βαθμό τους

σύγχρονους μελετητές, γεγονός το οποίο συμβάλλει στην μεγιστοποίηση της πρωτοτυπίας και αναγκαιότητας της παρούσας διερεύνησης.

Η εν λόγω συνδυαστική προσέγγιση, η οποία και αποτελεί το αντικείμενο της παρούσας διπλωματικής εργασίας, προσεγγίζεται εκτενώς. Αφενός, μέσω βιβλιογραφικής ανασκόπησης και αφετέρου, μέσω πρωτογενούς ποσοτικής έρευνας, μέσω της αξιοποίησης και διανομής αυστηρώς δομημένου ερωτηματολογίου, προς επιχειρήσεις της ελληνικής επικράτειας, οι οποίες διαθέτουν τμήμα εσωτερικού ελέγχου.

Αναλυτικότερα, στο πλαίσιο του πρώτου κεφαλαίου της βιβλιογραφικής ανασκόπησης της παρούσας διπλωματικής εργασίας, εμβαθύνουμε στον εσωτερικό έλεγχο (Internal Audit) των επιχειρήσεων. Πιο συγκεκριμένα, αρχικά, αποδίδεται ο ορισμός του εσωτερικού ελέγχου, ενώ στη συνέχεια εμβαθύνουμε στον ρόλο τον οποίο διαδραματίζει στις σύγχρονες επιχειρηματικές μονάδες και τέλος διενεργείται μια σύντομη ιστορική ανασκόπηση της διαδικασίας του.

Στο δεύτερο κεφάλαιο της βιβλιογραφικής ανασκόπησης, αναλύονται στοχευμένα οι εσωτερικές δικλίδες (Internal Control) των σύγχρονων επιχειρηματικών μονάδων. Πιο συγκεκριμένα, αφού αποδοθεί ο ορισμός των εσωτερικών δικλίδων, εξετάζεται ο ρόλος των οποίων διαδραματίζουν, και διενεργείται σύντομη ιστορική ανασκόπηση τους στο πλαίσιο της επιχειρηματικής πραγματικότητας.

Στο πλαίσιο του τρίτου κεφαλαίου της βιβλιογραφικής ανασκόπησης, εξετάζεται ολιστικά το ζήτημα της διαχείρισης κόστους (Cost Management), τόσο αυτοτελώς όσο και συνδυαστικά με τη διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου. Αναλυτικότερα, αρχικά, εμβαθύνουμε στην εννοιολογική αποσαφήνιση της διαχείρισης κόστους, στα βασικά χαρακτηριστικά της στοιχεία, στην υπόσταση άμεσων και έμμεσων κοστών και στον ρόλο που διαδραματίζει η εν λόγω διαδικασία στις σύγχρονες επιχειρήσεις, ενώ στη συνέχεια, εμβαθύνουμε στον συνδυασμό του εσωτερικού ελέγχου με τη διαδικασία της διαχείρισης κόστους.

Στο τέταρτο κεφάλαιο ξεκινά το πρακτικό σκέλος. Πιο συγκεκριμένα, επί του εν λόγω κεφαλαίου, περιγράφονται όλα τα ζητήματα σχετικά με τη μεθοδολογία της έρευνας που ακολουθήθηκε. Στο πέμπτο κεφάλαιο πραγματοποιείται η παρουσίαση και η ανάλυση των αποτελεσμάτων της πρωτογενούς ποσοτικής έρευνας. Τέλος, στο έκτο κεφάλαιο, παρουσιάζονται συμπεράσματα τα οποία εξήχθησαν κατόπιν διεξοδικής μελέτης και ανάλυσης των πληροφοριακών δεδομένων, τα οποία συλλέχθηκαν αφενός από το

βιβλιογραφικό και αφετέρου από το πρακτικό σκέλος της παρούσας εργασίας. Στη συνέχεια, επί του ιδίου κεφαλαίου, παρουσιάζονται προτάσεις άξιες μελλοντικής διερεύνησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ (Internal Audit)

1.1 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ

Εν έτι 1999, το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (Institute of Internal Auditors - IIA) όρισε τον εσωτερικό έλεγχο ως:

«...μια ανεξάρτητη, αντικειμενική διαβεβαίωση και συμβουλευτική δραστηριότητα με στόχο την βελτίωση των λειτουργιών μιας επιχείρησης». Ουσιαστικά, πρόκειται για μια διαδικασία, η οποία «...Βοηθάει μια επιχείρηση να επιτύχει τους στόχους της, προσφέροντας μια συστηματική, πειθαρχημένη προσέγγιση για την αξιολόγηση και τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, ελέγχου και διακυβέρνησης» (Theiia, 2016).

Ένας άλλος ορισμός του εσωτερικού ελέγχου παρουσιάζεται από τον Soltani (2007). Αναφέρει, ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια «δραστηριότητα αξιολόγησης που έχει καθιερωθεί στο εσωτερικό μιας εταιρείας ως υπηρεσία». Οι λειτουργίες της «υπηρεσίας του εσωτερικού ελέγχου» περιλαμβάνουν την εξέταση, την αξιολόγηση και την παρακολούθηση της επάρκειας και αποτελεσματικότητας των συστημάτων λογιστικής που εφαρμόζει η εταιρεία (Soltani, 2007).

Η ASQ (American Society for Quality) περιγράφει τον εσωτερικό έλεγχο ως «έλεγχος πρώτου μέρους». Πρόκειται για μια διαδικασία, η οποία εκτελείται εντός μίας εταιρείας προκειμένου να προσμετρούνται και να καταγράφονται τα δυνατά της σημεία και οι αδυναμίες της έναντι των δικών της διαδικασιών ή μεθόδων ή/και έναντι εξωτερικών προτύπων, που υιοθετούνται εκούσια ή επιβάλλονται υποχρεωτικά στο πλαίσιο της καθημερινής και νόμιμης δραστηριοποίησής της. Ο λεγόμενος έλεγχος πρώτου μέρους αποτελεί μία μορφή εσωτερικού έλεγχου, που διεξάγεται από ελεγκτές οι οποίοι απασχολούνται από την ίδια την εταιρεία που ελέγχεται, αλλά δεν έχουν κανένα συμφέρον για τα αποτελέσματα του ελέγχου της περιοχής, του τμήματος και του τομέα ο οποίος ελέγχεται από πλευράς τους (Russell, 2013).

Ο εσωτερικός έλεγχος εξελίσσεται σε μια «τεχνική μεγάλης σημασίας» και προϋποθέτει την ύπαρξη σχεδίου οργάνωσης και μεθόδους που αποβλέπουν στην προστασία των περιουσιακών στοιχείων, στον έλεγχο της ακρίβειας των λογιστικών στοιχείων και στην προώθηση γενικά της αποτελεσματικής λειτουργίας της επιχείρησης (Μπαλής Θ., 1998).

1.2 Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Ο εσωτερικός έλεγχος έχει σχεδιαστεί για να βοηθήσει μία εταιρεία να επιτύχει τους στόχους της. Η εκπλήρωση των οργανωτικών στόχων μιας επιχειρηματικής οντότητας καθορίζει και την ίδια την επιτυχία αυτής. Οι επιχειρηματικοί στόχοι, ουσιαστικά θεωρούνται ως οργανωτικοί στόχοι και απαρτίζουν τους στόχους που μια εταιρεία ή ένας οργανισμός επιδιώκει να επιτύχει. Αν είναι συνεπείς και μπορούν να μετρηθούν, τότε μπορούν να καταστούν και αξιόπιστα και αντικειμενικά αξιολογικά κριτήρια της επιτυχίας του αντίστοιχου οργανισμού. Ο ίδιος ο οργανισμός μάλιστα, αναφέρει τους στόχους του σε σχετικές δηλώσεις του αναφορικά με την αποστολή και το όραμά του. Η δήλωση της αποστολής του, πιο συγκεκριμένα, αναφέρει ποιος είναι επί της ουσίας ο εν λόγω οργανισμός και τι θέλει να επιτύχει στο πλαίσιο της δραστηριοποίησης και δράσης του. Η δήλωση του οράματος μίας επιχειρηματικής οντότητας, ουσιαστικά, αντιπροσωπεύει και αντικατοπτρίζει τις προσδοκίες αναφορικά με οτιδήποτε αποσκοπεί να επιτύχει ο εν λόγω οργανισμός στο εγγύτερο ή το μακροπρόθεσμο μέλλον (Reding et al., 2013).

Στο σημείο αυτό, αξιοσημείωτο είναι το εύρημα μίας πληθώρας μελετών, όπως είναι επί παραδείγματι οι μελέτες των Kwon & Banks (2004), Cohen & Sayag (2010) και Hassall et al. (1996). Σύμφωνα με το εύρημα των ανωτέρω μελετών, το μορφωτικό επίπεδο των εσωτερικών ελεγκτών οδηγεί αφενός στην ορθότερη, πληρέστερη και αποτελεσματικότερη άσκηση των επαγγελματικών αρμοδιοτήτων των εσωτερικών ελεγκτών και αφετέρου, ασκεί επιρροή ακόμα και στην αφοσίωση και πιστότητά τους στον οργανισμό εντός του οποίου απασχολούνται. Πρόκειται κατά κύριο λόγο για ευρήματα, μέσω των οποίων συσχετίζεται το μορφωτικό επίπεδο των εσωτερικών ελεγκτών με την ποιότητα της άσκησης των επαγγελματικών ελεγκτικών τους καθηκόντων. Το εν λόγω θέμα, βέβαια, δεν απασχολεί άμεσα τη σφαίρα ενδιαφέροντος της εν λόγω διπλωματικής εργασίας, ωστόσο κρίνεται σκόπιμο αναφοράς καθώς στην άμεση σφαίρα ανάλυσής μας υπάγεται η ποιοτική ή μη εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου από τις εταιρείες, οι οποίες θα συμμετέχουν στο ερευνητικό δείγμα της πρωτογενούς ποσοτικής έρευνας, που ακολουθεί σε επόμενα κεφάλαια της παρούσης.

Όσον αφορά το ζήτημα της θέσης επιχειρηματικών στόχων, η κατηγοριοποίηση αυτών, σύμφωνα με την COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) είναι η ακόλουθη (Reding et.al, 2013):

- 1) Στρατηγικοί στόχοι: πρόκειται για τους στόχους βάσει των οποίων προσδιορίζεται το τι κάνουν και τι ακριβώς σχεδιάζουν οι διοικήσεις και το ποια είναι η στρατηγική τους, προκειμένου να δημιουργήσουν αξία για τους φορείς και τα εμπλεκόμενα στον οργανισμό μέρη τα οποία προέρχονται αφενός από το εσωτερικό και αφετέρου από το εξωτερικό του περιβάλλον.
- 2) Επιχειρησιακοί στόχοι: πρόκειται για εκείνους τους στόχους οι οποίοι επικεντρώνονται στις δραστηριότητες του οργανισμού προκειμένου να αυξηθεί η αποτελεσματικότητα και η αποδοτικότητά του
- 3) Στόχοι αναφοράς: πρόκειται για μια κατηγορία στόχων οι οποίοι ουσιαστικά αντιπροσωπεύουν μια αναφορά αφενός εσωτερικών και αφετέρου εξωτερικών πληροφοριών, καθώς επίσης και το επίπεδο αξιοπιστίας τους
- 4) Στόχοι συμμόρφωσης: οι συγκεκριμένοι στόχοι επικεντρώνονται στους υφιστάμενους νόμους και κανονισμούς και στην εφαρμογή τους στον αντίστοιχο οργανισμό.

Σύμφωνα με τους Reding et.al (2013), οι επιχειρηματικοί στόχοι αποτελούν αξιοπρόσεκτα και βαρύνουσας σημασίας μέτρα επιτυχίας για μία επιχειρηματική μονάδα. Στην προκειμένη όμως περίπτωση ενός εσωτερικού ελεγκτή, οι τιθέμενοι στόχοι ενός οργανισμού ή μίας επιχείρησης, παρέχουν τα θεμέλια για τους στόχους δέσμευσης του ίδιου και του ελεγκτικού έργου του. Οι στόχοι δέσμευσης, επί της ουσίας, είναι εκείνοι οι στόχοι, οι οποίοι τίθενται από την πλευρά ενός εσωτερικού ελεγκτή και οι οποίοι πρέπει να επιτευχθούν στο πλαίσιο του εσωτερικού περιβάλλοντος δραστηριοποίησης μιας επιχειρηματικής μονάδας. Η αποστολή του εσωτερικού ελεγκτή είναι να βοηθήσει την επιχείρηση να επιτύχει τους στόχους της. Επομένως, ο σωστός και ενδεδειγμένος ορισμός των στόχων δέσμευσης εντός συγκεκριμένης εταιρείας είναι ζωτικής σημασίας.

Ένα άλλο σημαντικό σημείο για την εκπλήρωση των οργανωτικών στόχων και τη βιώσιμη επιτυχία της ελεγχόμενης επιχείρησης είναι η αποτελεσματική διαχείριση κινδύνου, ο έλεγχος και η διαδικασία διακυβέρνησης. Ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή είναι να αξιολογήσει και να βελτιώσει τις ακόλουθες παρατιθέμενες διαδικασίες (Reding et.al, 2013):

- 1) Η διαδικασία διακυβέρνησης είναι ένα επίτευγμα των στόχων του οργανισμού υπό την έγκριση, την καθοδήγηση και την επίβλεψη της διαχείρισής τους από το διοικητικό συμβούλιο, δηλαδή από άτομα, τα οποία διοικούν και διευθύνουν την εταιρεία

- 2) Η διαχείριση κινδύνων είναι μια διαδικασία κατανόησης και αντιμετώπισης των ενυπαρχουσών αβεβαιοτήτων από την πλευρά των διοικούντων και διευθυνόντων ενός οργανισμού. Οι αβεβαιότητες ουσιαστικά, αντικατοπτρίζουν το σύνολο των κινδύνων αλλά και των ευκαιριών, που θα μπορούσαν να ασκήσουν σημαντική, είτε θετική είτε αρνητική επιρροή στην ικανότητα μίας επιχείρησης ή ενός οργανισμού να επιτύχει τους στόχους του
- 3) Ο έλεγχος είναι μια διαδικασία μετριασμού του κινδύνου σε επίπεδο που μπορεί να καταστεί κάτι τέτοιο αποδεκτό από την πλευρά των διευθυνόντων και διοικούντων την αντίστοιχη επιχείρηση ή οργανισμό

Από τα προαναφερόμενα καταλήγουμε στο συμπέρασμα πως το διοικητικό συμβούλιο διεξάγει, καθοδηγεί και κατευθύνει τη διαδικασία της διακυβέρνησης, ενώ η διοίκηση διεξάγει διαδικασίες διαχείρισης και ελέγχου των κινδύνων. Το διοικητικό συμβούλιο και η συνεργασία των διοικούντων με τους εσωτερικούς ελεγκτές κρίνονται απαραίτητα για την αποτελεσματική εφαρμογή όλων των διαδικασιών. Ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή είναι να αξιολογεί, να βελτιώνει και να καθοδηγεί τις ανωτέρω αναφερόμενες διαδικασίες. Ως εκ τούτου, ο εσωτερικός έλεγχος κρίνεται ως ένα επίσης ζωτικό σημείο των εν γένει ακολουθούμενων διαδικασιών (Reding et.al, 2013).

Σύμφωνα με τον Pickett (2010), οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι σε θέση να βοηθήσουν την ανώτατη διοίκηση με τους εξής τρόπους:

- 1) Παρακολούθηση των δραστηριοτήτων τις οποίες η ανώτατη διοίκηση δεν μπορεί να παρακολουθήσει η ίδια
- 2) Προσδιορισμός ευκαιριών και ελαχιστοποίηση των κινδύνων αποτυχίας
- 3) Επικύρωση εκθέσεων στα ανώτερα διοικητικά στελέχη
- 4) Προστασία της ανώτερης διοίκησης σε τεχνικές αναλύσεις πέρα από τις δικές τους γνώσεις
- 5) Παροχή πληροφοριών για τη διαδικασία λήψης αποφάσεων
- 6) Ανασκόπηση για το μέλλον καθώς και για το παρελθόν
- 7) Βοηθώντας τους διαχειριστές των στρατηγικών σχεδίων και τιθέμενων κατευθυντήριων βαθμών, να τα διαχειρίζονται, επισημαίνοντας την παραβίαση των διαδικασιών και των αρχών των ανθρωπίνων δικαιωμάτων

Ο κύριος ρόλος του εσωτερικού ελέγχου είναι να προσθέσει αξία στον οργανισμό με την άσκηση ελεγκτικών και συμβουλευτικών δραστηριοτήτων. Πρέπει να είναι δραστηριότητες επιχειρησιακές, τακτικές, στρατηγικές και βελτιωτικές. Ωστόσο, η ερμηνεία αυτού του ρόλου είναι μεγάλη. Τα πρωταρχικά καθήκοντα βοήθειας σε διαδικασίες διαχείρισης, ελέγχου και διακυβέρνησης του κινδύνου είναι δυνατό να προσδώσουν διαφορετική αξία στον οργανισμό. Στην πραγματικότητα, το επίπεδο και η ποιότητα αλλά και τα αποτελέσματα της εν λόγω παρεχόμενης βοήθειας εξαρτώνται απόλυτα, από τις ειδικές ανάγκες των οργανισμών ή των εν ενεργεία επιχειρήσεων και του τομέα επί του οποίου δραστηριοποιούνται (Reding et.al, 2013)

Ο Pickett (2010) σημειώνει ότι ορισμένα χαρακτηριστικά παραδείγματα μπορεί να είναι τα κάτωθι:

A) Για τους οργανισμούς που δημιουργούν ένα οικονομικής ή ευρύτερης φύσεως σκάνδαλο, η προστιθέμενη αξία της υπηρεσίας ελέγχου θα δημιουργηθεί από τον έλεγχο συμμόρφωσης.

B) Για οργανισμούς που αναπτύσσονται γρήγορα, η προστιθέμενη αξία θα είναι συμβουλευτικού χαρακτήρα για προγράμματα και έργα.

Γ) Για τους οργανισμούς οι οποίοι εδρεύουν σε αναπτυσσόμενες χώρες, μπορούν να εφαρμοστούν έλεγχοι με απώτερο σκοπό την αποτροπή της απάτης ή της οικονομικής φύσεως διαφθοράς.

Δ) Για τους πολυεθνικούς οργανισμούς, η προστιθέμενη αξία μπορεί να επέλθει από τη διαχείριση των κινδύνων και από τη διοικητική μέριμνα του συντονισμού των πληροφοριών με την έδρα και ούτω καθεξής (Pickett, 2010).

Ο Pitt et al. (2014) παρέχει μια ακόμη κατηγοριοποίηση του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου με βάση τον τύπο της οργάνωσης και με βάση του αν ένας οργανισμός είναι δημόσιος ή ιδιωτικός και όχι με βάση το περιβάλλον του οργανισμού, όπως πρότεινε ο Pickett (2010). Πιο συγκεκριμένα για τον δημόσιο τομέα, ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου επικεντρώνεται στην αποτελεσματική και αποδοτική δαπάνη του δημόσιου κεφαλαίου. Στον ιδιωτικό τομέα, ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου μετριέται και επικεντρώνεται στην ικανότητά του να ικανοποιεί τους ενδιαφερόμενους και να εξασφαλίζει κέρδη (Pitt et al., 2014).

Για να αποφασίσει το πεδίο εφαρμογής και να ερμηνεύσει τον ρόλο του απαιτούμενου ελέγχου, ο ελεγκτής θα πρέπει απαραίτητα να αναφερθεί στον λεγόμενο ελεγκτικό «χάρτη»

του. Ο εσωτερικός ελεγκτής, θα χρειαστεί επίσης να γνωρίζει τα υφιστάμενα και ακολουθούμενα επαγγελματικά πρότυπα, την αποστολή, το όραμα και τα κριτήρια επιτυχίας του ελεγχόμενου οργανισμού. Τονίζεται ωστόσο, ότι οι έλεγχοι θα πρέπει απαραίτητως να βασίζονται στον τομέα στον οποίο λειτουργεί η εκάστοτε ελεγχόμενη εταιρεία (Pitt et al., 2014).

Ο καθορισμός υπηρεσιών ελέγχου προστιθέμενης αξίας, θα πρέπει να βασίζεται στον ορισμό του εσωτερικού ελέγχου από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών. Θα πρέπει επίσης να δίνει απάντηση στις ερωτήσεις που πρότεινε ο Pickett (2010): *«Πώς μπορούμε να συμβάλλουμε καλύτερα στις υπηρεσίες διαχείρισης, ελέγχου και διακυβέρνησης των κινδύνων μέσω τόσο των καθηκόντων μας όσο και των συμβουλευτικών ρόλων μας»*.

Επιπλέον, προτείνεται από τον Pitt et al. (2014) ότι η κατανόηση των στρατηγικών προτεραιοτήτων δίνει πληροφορίες στον εσωτερικό ελεγκτή, σχετικά με το πού μπορεί να προστεθεί αξία σε μία επιχείρηση ή έναν οργανισμό. Ταυτόχρονα, ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να προσπαθήσει να ανταποκριθεί στις προσδοκίες των ενδιαφερομένων μερών, ενσωματώνοντας διαδικασίες μέτρησης επιδόσεων που επικεντρώνονται στην αποδοτικότερη και αποτελεσματικότερη χρήση περιορισμένων πόρων.

Όπως επισημαίνει η Task Force Guidance και όπως χαρακτηριστικά επισημαίνουν στο πλαίσιο της μελέτης τους οι Reding et al. (2013), οι περισσότεροι έλεγχοι προσδίδουν αξία σε έναν οργανισμό ήδη όταν διευκολύνουν την επικοινωνία με τη διοίκηση σχετικά με τη δομή ελέγχου και την αποτελεσματικότητά του. Ωστόσο, η σημαντικότερη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου είναι να παραμένει ανεξάρτητος.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να τονιστεί ότι ο λεγόμενος υποτακτικός εσωτερικός έλεγχος αποτελεί πηγή σημαντικού κινδύνου για την ελεγχόμενη εταιρεία. Πιο συγκεκριμένα, μπορεί να οδηγήσει σε απάτη, σε οικονομική ζημία, σε καταστροφή της φήμης και του εταιρικού σήματος μιας επιχειρηματικής οντότητας ή ακόμα και να οδηγήσει σε πλήρη κατάρρευση και πτώχευση της εταιρείας. Ως εκ τούτου, είναι ουσιώδες, για τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου, να διαθέτει ανεξάρτητες γραμμές αρμοδιότητας και υποβολής εκθέσεων και να έχει επαρκή πρόσβαση στην επιτροπή ελέγχου. Οι λειτουργίες εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να είναι καλά χρηματοδοτούμενες, στελεχωμένες και εκπαιδευμένες, με ανθρώπινο δυναμικό, το οποίο θα διακατέχεται από τις κατάλληλες εξειδικευμένες δεξιότητες ανάλογα με τη φύση, το μέγεθος και την πολυπλοκότητα του λειτουργικού περιβάλλοντος ενός οργανισμού. Συν τοις

άλλοις, η συμμόρφωση με τα επαγγελματικά πρότυπα του εσωτερικού ελέγχου είναι ένας τρόπος για την επιτυχέστερη και αποτελεσματικότερη άσκησή του (Ohja, 2012).

Το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου επιδιώκει να διατηρήσει τη λειτουργία ολόκληρου του οργανισμού σε συμφωνία με τα προγράμματα και τις πολιτικές της διοίκησης. Και με την έννοια αυτή «εντάσσεται στο ευρύτερο M.I.S.» (Management Information System) που είναι επιφορτισμένο να ελέγχει και να αξιολογεί όλα τα συστήματα οργάνωσης και λειτουργίας της επιχείρησης και να λειτουργεί ως «δεύτερο μάτι» της Διοίκησης (Μπαλής Θ., 1998).

1.3 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Το επάγγελμα του ελέγχου γενικότερα και ο εσωτερικός έλεγχος, ειδικότερα, προέρχονται εξ αρχαιοτάτων χρόνων, όπως υποστηρίζεται από τον Pickett (2010). Ο πατέρας του σύγχρονου εσωτερικού ελέγχου, ο Lawrence Sawyer, υποστήριξε ότι ο έλεγχος λέξεων προέρχεται από την αρχαία Ρώμη. Οι αρχαίοι αξιωματούχοι πραγματοποιούσαν δημόσιες και προφορικές επαληθεύσεις των αρχείων που ήταν γνωστές ως «ακροάσεις λογαριασμών». Αυτή η εκδήλωση περιγράφηκε αργότερα με τον όρο «έλεγχος». Προέρχεται από το λατινικό λήμμα «auditus» που σημαίνει «ακρόαση» (Pickett, 2010).

Τον 13^ο αιώνα ο έλεγχος λαμβάνει την τρέχουσα σημασία της λέξης Verification (ερμηνεία, επικύρωση, επιβεβαίωση). Οι ρίζες του εσωτερικού ελέγχου είναι μακρές και βαθιές, εντοπισμένες σε αιώνες π.Χ. Ωστόσο, η γέννηση των σύγχρονων εσωτερικών ελέγχων γίνεται αντιληπτή από πολλούς με τη σύσταση του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (ΙΑ). Το εν λόγω ινστιτούτο ιδρύθηκε το 1941 στις Ηνωμένες Πολιτείες, με τα πρώτα 24 μέλη του (Reding et al., 2013).

Η ταχεία ανάπτυξη του ινστιτούτου, η παγκόσμια επέκταση, καθώς επίσης και η συνεχής έρευνα και ανάπτυξη τροφοδότησαν την εξέλιξη και πρόοδο του επαγγέλματος του εσωτερικού ελέγχου. Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου άρχισε κυρίως ως προστασία έναντι κρουσμάτων και φαινομένων απάτης, διαφθοράς και απώλειας περιουσιακών στοιχείων. Οι εν ενεργεία οργανισμοί και οι κερδοσκοπικές επιχειρήσεις αυξήθηκαν σε μέγεθος και πολυπλοκότητα, γεγονός που οδήγησε στην αποκέντρωσή τους. Η διοίκηση αυτών, ως εκ τούτου, χρειαζόταν να αξιολογήσει εσωτερικά τις λογιστικές πληροφορίες, οι οποίες αξιοποιούνταν για τη λήψη στρατηγικής σημασίας αποφάσεων από την πλευρά των

διοικούντων. Επίσης, έπρεπε να ελεγχθεί η αποτελεσματικότητα της εργασίας και να διασφαλιστεί ότι δεν διενεργούνταν δόλιες ενέργειες (Ramamoorti, 2003).

Οι πρώτες εταιρείες που συνειδητοποίησαν τις δυνατότητες εσωτερικού ελέγχου, πέραν του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, ήταν οι σιδηροδρομικές και οι βιομηχανίες λιανικής πώλησης. Γρήγορα, ο εσωτερικός έλεγχος έγινε ένας τρόπος για να ελεγχθούν όλες οι συναλλαγές και να συνοψιστούν οι επιχειρηματικές δραστηριότητες και οι εν γένει διαδικασίες τους. Με αυτόν τον τρόπο, ο εσωτερικός έλεγχος παρείχε περαιτέρω πληροφορίες και εξασφάλιζε ακεραιότητα και αντικειμενικότητα (Ramamoorti, 2003).

Ως εκ τούτου, ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου άλλαξε από την τυπική υπαλληλική λειτουργία σε μια ευρύτερη πρακτική διαχείρισης. Ο εσωτερικός έλεγχος περιγράφεται ως δραστηριότητα που εφαρμόζει ανεξάρτητες συνεπείς διαδικασίες και πρότυπα επιθεώρησης, προκειμένου να εκτιμήσει τη συνάφεια και την απόδοση όλου ή μέρους των ενεργειών εντός του οργανισμού, σε σχέση με τα πρότυπα (Autissier, 1998).

Ένα από τα πρώτα μέλη του ΠΑ, ο Robert B. Milne, περιγράφει το λόγο για την ίδρυση του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών ως ακολούθως: Το Ινστιτούτο είναι η έκρηξη της πεποίθησης των εσωτερικών ελεγκτών, ότι προέβη ως επιτακτική ανάγκη η θέσπιση ενός οργανισμού στη δομή των αμερικανικών επιχειρήσεων, να αναπτύξουν το πραγματικό επαγγελματικό καθεστώς του εσωτερικού ελέγχου. Παρ' όλο που οι ρίζες της διαδικασίας του ελέγχου εντοπίζεται στη λογιστική, ο βασικός της σκοπός βρίσκεται στον τομέα του ελέγχου της διαχείρισης. Περιλαμβάνει πλήρη ενδοεταιρική οικονομική και επιχειρησιακή ανασκόπηση (Ramamoorti, 2003).

Κατά τα πρώτα χρόνια μετά τη θέσπιση της υποχρέωσης καθιέρωσης διοικητικών συμβουλίων στις εταιρείες, ο εσωτερικός έλεγχος εξακολουθούσε ακόμη να συνδέεται με τον εξωτερικό έλεγχο. Οι εσωτερικοί ελεγκτές συνέχισαν να βοηθούν στην αναθεώρηση των οικονομικών καταστάσεων, αλλά το επάγγελμα αναπτύχθηκε περαιτέρω. Μπορεί να ειπωθεί ότι τελικά καθιερώθηκε ως σοβαρό και πλήρες επάγγελμα στη δεκαετία του '70. Το 1974 διεξήχθησαν οι πρώτες εξετάσεις Εγκεκριμένου Εσωτερικού Ελεγκτή (Theiia, 2013).

Από το 1978, όλες οι αμερικανικές εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες υποχρεούνταν να διαθέτουν συμβουλευτικά συμβούλια με τρία έως πέντε ανεξάρτητα μέλη (Autissier, 1998). Μέχρι εκείνη την περίοδο, η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου είχε επίσης αυξηθεί, ώστε να συμπεριλάβει τον «επιχειρησιακό» προσανατολισμό, που είναι ο

έλεγχος που λειτουργεί με την εξέταση και την αξιολόγηση της επάρκειας και της αποτελεσματικότητας άλλων ελέγχων (Ramamoorti, 2003).

Επιπλέον, η σημασία του εσωτερικού ελέγχου στην οργανωτική ιεραρχία αυξήθηκε, καθώς η επιτυχία του ήταν άμεσα συνυφασμένη και απόλυτα εξαρτώμενη από τη σχέση μεταξύ της επιτροπής ελέγχου και των υπεύθυνων για τον ελεγχόμενο οργανισμό (Ramamoorti, 2003).

Μέχρι το 1990, οι εσωτερικοί ελεγκτές διεξήγαγαν λογιστικό έλεγχο σε οικονομικό, επιχειρησιακό και διαχειριστικό επίπεδο και σε συμμόρφωση με την προσέγγιση κινδύνου και ελέγχου. Επιπλέον, η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου είχε καταστεί απόλυτα «βασισμένη στη βιομηχανία» με τους εσωτερικούς ελεγκτές να εργάζονται στον κλάδο στον οποίο ειδικεύονται. Το 1999, για να συμπεριλάβει όλες τις τρέχουσες αλλαγές του επιχειρηματικού γίνεσθαι και να επεκταθούν οι ρόλοι και οι υποχρεώσεις, το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών εφάρμοσε έναν νέο ορισμό του εσωτερικού ελέγχου η μορφή του οποίου είναι γνωστή μέχρι και σήμερα (Theiia, 2016):

«Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη, αντικειμενική διαδικασία διασφάλισης και συμβουλευτικής που αποσκοπεί στην προστιθέμενη αξία και στη βελτίωση των λειτουργιών ενός οργανισμού. Βοηθάει έναν οργανισμό να επιτύχει τους στόχους του θέτοντας μια συστηματική, πειθαρχημένη προσέγγιση για την αξιολόγηση και τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, ελέγχου και διακυβέρνησης».

Μέσα από τις αρχές του 2000 και τις αρχές του 2010, ο εσωτερικός έλεγχος εξελίχθηκε γύρω από αυστηρότερους κανονισμούς και την αυξημένη ανάγκη για κανονιστική συμμόρφωση. Επικεντρώθηκε περισσότερο στη διαχείριση κινδύνων, τη βελτίωση των επιχειρησιακών λειτουργιών και της πληροφορικής και τη μάχη με τη διαφθορά. Αυτό οφείλεται κυρίως στην παγκόσμια οικονομική ύφεση και σε πολλά εταιρικά σκάνδαλα που οδήγησαν σε νέους νόμους και κανονισμούς. Η συνεχής και ταχεία ανάπτυξη του εσωτερικού ελέγχου επί σειρά ετών έχει τροφοδοτηθεί από την παγκοσμιοποίηση, την τεχνολογική ανάπτυξη, το ηλεκτρονικό εμπόριο και την αυξανόμενη πολυπλοκότητα των οργανωτικών δομών (Reding et al., 2013).

Ταυτόχρονα, το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών επεκτάθηκε σε 170 χώρες και εδάφη με περισσότερα από 180.000 μέλη παγκοσμίως. Διεξάγει συνεχώς έρευνες και αναπτύσσει πρακτικές, που επιτρέπουν στον εσωτερικό έλεγχο να προσαρμόζεται και να

ανταποκρίνεται στις συνεχώς μεταβαλλόμενες ανάγκες των οργανισμών και των σύγχρονων επιχειρηματικών οντοτήτων (Theiia, 2016).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΟΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΕΣ ΔΙΚΛΕΙΔΕΣ (Internal Control)

2.1 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ

Στην σύγχρονη βιβλιογραφία, εντοπίζονται πολλοί ορισμοί των εσωτερικών δικλειδών. Οι Lakis & Giriunas (2008) τονίζουν ότι η ίδια η λέξη «δικλείδα» έχει πολλαπλούς ορισμούς και έννοιες. Συνεπώς, η έννοια «δικλείδα» περιλαμβάνει διαφορετικούς στόχους, αξίες και επιτεύγματα που θα εφαρμοστούν σε οργανισμούς. Ως εκ τούτου, αναμένεται ότι η έννοια των εσωτερικών δικλειδών μπορεί να οριστεί με ποικίλους τρόπους. Μάλιστα, μπορεί να κατανοηθεί διαφορετικά κάθε φορά ανάλογα με την κατάσταση.

Ο Hightower (2008) όρισε τις εσωτερικές δικλείδες ως «πρόγραμμα δραστηριοτήτων που δημιουργήθηκε για να εντοπίζει και να παρακολουθεί πιθανή έκθεση σε κίνδυνο, η οποία θα μπορούσε να οδηγήσει σε σημαντικό σφάλμα, παράλειψη, ανακρίβεια ή απάτη».

Μάλιστα, οι Hodgkinson (1971) και Harris (1990), στο πλαίσιο της μελέτης τους απέδειξαν ότι εξέχοντα ρόλο στην ικανότητα ενός εσωτερικού ελεγκτή να εντοπίζει κρούσματα απάτης και δολιοφθοράς στο εσωτερικό περιβάλλον ενός οργανισμού, διαδραματίζει η προϋπηρεσία και τα έτη επαγγελματικής του εμπειρίας. Πιο συγκεκριμένα, απέδειξαν ότι όσο περισσότερα είναι τα έτη προϋπηρεσίας του εσωτερικού ελεγκτή, τόσο ευκολότερα δύναται να εντοπίσει τέτοιου είδους κρούσματα, κάτι το οποίο εμμέσως επιφέρει ως δεδομένο πλέον την αποτελεσματικότερη εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου σε έναν οργανισμό. Με τη σειρά τους, οι Kidwell et al. (1987) και Callan (1992), στο πλαίσιο των μελετών τους, απέδειξαν ισχυρή συσχέτιση μεταξύ των ετών προϋπηρεσίας και της επαγγελματικής εμπειρίας των εσωτερικών ελεγκτών και της από πλευράς τους εμφάνισης ηθικής συμπεριφοράς, στο πλαίσιο της άσκησης των επαγγελματικών ελεγκτικών καθηκόντων τους, γεγονός το οποίο αποτελεί έναν εκ των βασικών παραγόντων άσκησης αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου. Έτσι, βάσει των ανωτέρω μελετών, προκύπτει ένα εκ των ερευνητικών ερωτημάτων, η κάλυψη των οποίων αναμένεται να διενεργηθεί στο πλαίσιο της πρωτογενούς έρευνας της εν λόγω διπλωματικής εργασίας, και το οποίο έγκειται στο «πόσο και πώς (αρνητικά ή θετικά) συσχετίζεται η προϋπηρεσία του ερευνητικού δείγματος με την αποτελεσματικότητα της εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου».

Συνεχίζοντας, επισημαίνεται ότι το «Turnbull Report» δημιουργήθηκε από το χρηματιστήριο του Λονδίνου. Στη συνέχεια αναθεωρήθηκε και επικαιροποιήθηκε από την Ομάδα Αναθεώρησης Turnbull, που συστάθηκε από το Συμβούλιο Δημοσιονομικής Αναφοράς (FRC). Ορίζουν τις εσωτερικές δικλίδες ως ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου, το οποίο περιλαμβάνει τις πολιτικές, τις διαδικασίες, τα καθήκοντα, τις συμπεριφορές και άλλες πτυχές μιας εταιρείας που αποσκοπεί συγκεντρωτικά στα ακόλουθα:

- Να διευκολύνει την αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία του, επιτρέποντάς του να ανταποκριθεί κατάλληλα σε σημαντικούς επιχειρηματικούς, λειτουργικούς, οικονομικούς, συμμορφούμενους και άλλους κινδύνους για την επίτευξη των στόχων της εταιρείας. Αυτό περιλαμβάνει τη διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων από ακατάλληλη χρήση, καθώς και από απώλειες και απάτες και να διασφαλίσει την αναγνώριση και διαχείριση των υποχρεώσεων.

-Προσαρμογή της ποιότητας της εσωτερικής και της εξωτερικής αναφοράς. Αυτό απαιτεί τη διατήρηση κατάλληλων αρχείων και διαδικασιών, που δημιουργούν ροή έγκαιρων, σχετικών και αξιόπιστων πληροφοριών εντός και εκτός του οργανισμού.

-Προσαρμογή της συμμόρφωσης με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς, καθώς και με τις εσωτερικές πολιτικές όσον αφορά τη συμπεριφορά των επιχειρήσεων (Chambers & Rand, 2010).

Ωστόσο, ο πιο κοινός ορισμός δίνεται από την Επιτροπή COSO. Η εν λόγω επιτροπή είναι μια κοινή πρωτοβουλία των παρακάτω πέντε οργανισμών: American Accounting Association, Αμερικανικό Ινστιτούτο Πιστοποιημένων Λογιστών, Διεθνές Οικονομικό Ινστιτούτο, Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών και Ινστιτούτο Λογιστικών Διαχειρίσεων. Είναι αφιερωμένο στην παροχή ηγετικής σκέψης μέσω της ανάπτυξης πλαισίων και καθοδήγησης σχετικά με τη διαχείριση επιχειρηματικών κινδύνων, τον εσωτερικό έλεγχο και την αποτροπή της απάτης (Coso, 2017).

Το ολοκληρωμένο πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου του COSO αναγνωρίζεται διεθνώς και μάλιστα συμπεριλήφθηκε και στο νόμο Sarbanes-Oxley το 2002. Σύμφωνα με τον Hightower (2008), κάθε εγχειρίδιο εσωτερικού ελέγχου αναφέρεται σε αυτό.

Το COSO καθόρισε τις εσωτερικές δικλίδες ως διαδικασία, η οποία πραγματοποιείται από το διοικητικό συμβούλιο, τη διοίκηση και το λοιπό προσωπικό μιας οικονομικής οντότητας, με σκοπό την παροχή εύλογης βεβαιότητας σχετικά με την επίτευξη

στόχων που σχετίζονται με τις λειτουργίες, την υποβολή εκθέσεων και τη συμμόρφωσή τους (Everson et al., 2013).

Παρόλο που υπάρχουν πολλοί ορισμοί των εσωτερικών δικλίδων, αυτές ασχολούνται κυρίως με εργαλεία διαχείρισης της διοίκησης μιας οικονομικής οντότητας, που συμβάλλουν στον έλεγχο των διαδικασιών και στην επίτευξη των επιχειρηματικών στόχων (Lakis & Giriunas, 2008).

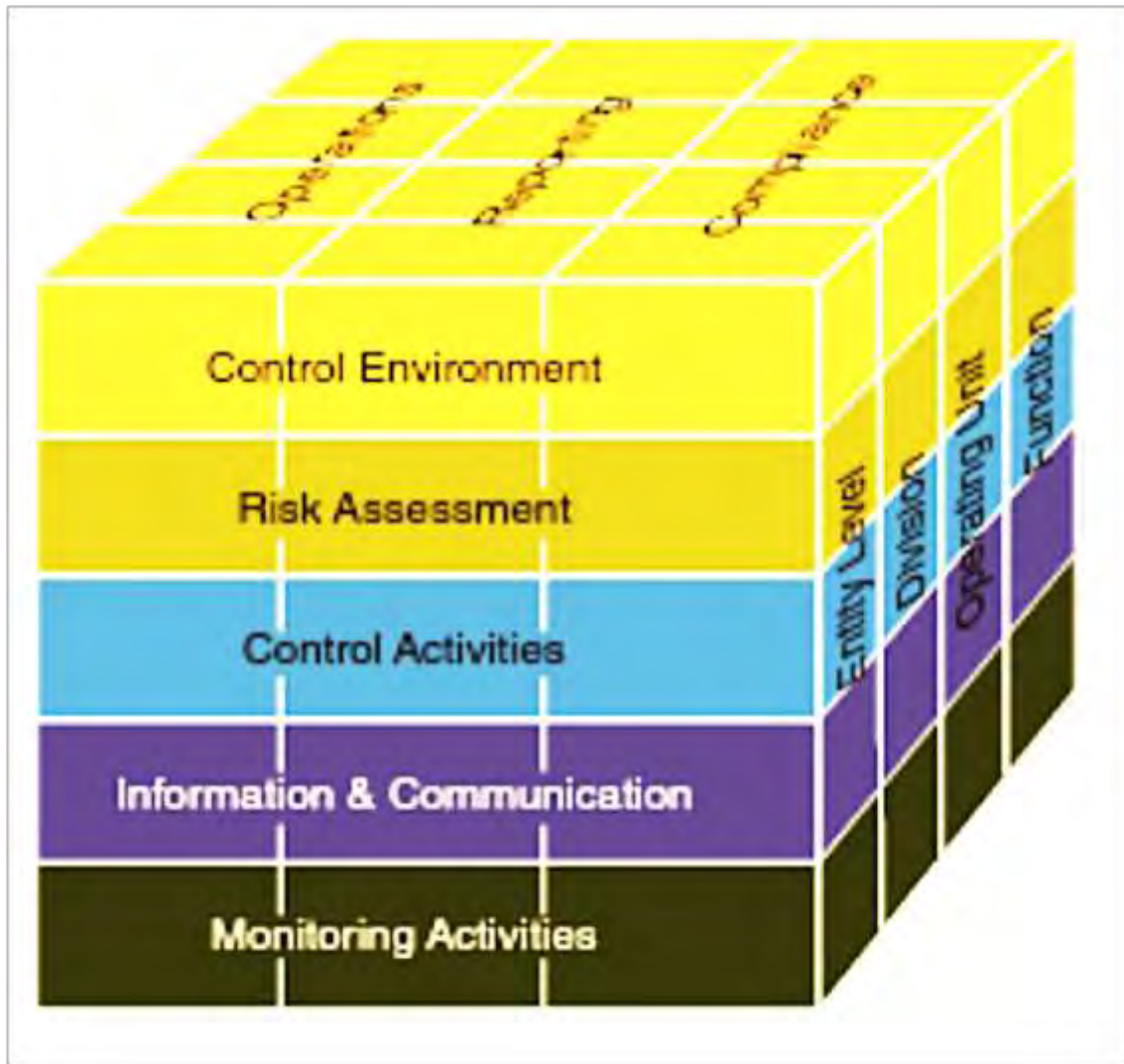
2.2 Ο ΡΟΛΟΣ ΤΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΔΙΚΛΕΙΔΩΝ ΣΤΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Η πιο ολοκληρωμένη άποψη για το ρόλο των εσωτερικών δικλίδων σε μια επιχειρηματική οντότητα παρουσιάζεται και διαφαίνεται από το πλαίσιο του ίδιου του εσωτερικού ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα, οι εσωτερικές δικλίδες συνδέουν τον ορισμό και τα κύρια στοιχεία του εσωτερικού ελέγχου. Ωστόσο, ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου αντιπροσωπεύεται από το πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου που αναπτύχθηκε από το COSO. Το πλαίσιο COSO είναι το πιο αναγνωρισμένο και εφαρμοσμένο υφιστάμενο πλαίσιο διεθνώς. Επιπλέον, είναι σε ικανοποιητικό βαθμό ανεπτυγμένο και ήδη δημοσιευμένο από το έτος 1992 και προσφάτως ενημερωμένο εν έτει 2013. Επομένως, παρέχει πλήρεις επικαιροποιημένες γνώσεις σχετικά με το εν λόγω θέμα.

Υπάρχουν και επιπλέον γνωστά πλαίσια, όπως για παράδειγμα το COSO (Κριτήρια Ελέγχου) από το Καναδικό Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών (CPACanada), η έκθεση Turnbull από το Συμβούλιο Δημοσιονομικής Πληροφόρησης στο Ηνωμένο Βασίλειο και το J-SOX από το Συμβούλιο Λογιστικών Επιχειρήσεων του Ιαπωνικού Οργανισμού Χρηματοοικονομικών Υπηρεσιών. Τα τελευταίως αναφερόμενα πλαίσια ωστόσο, δεν είναι τόσο δημοφιλή σε παγκόσμιο επίπεδο και τείνουν να εφαρμόζονται ως επί το πλείστον στις χώρες προέλευσης τους. Ωστόσο, οι στόχοι και το πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου και των εσωτερικών δικλίδων είναι συνήθως παρόμοια (Graham, 2015; Schell, 2019; Lexology, 2008).

Το σχεδιάγραμμα 1 ακολούθως δείχνει το ενημερωμένο πλαίσιο COSO εν έτει 2013. Παρουσιάζεται με τη μορφή κύβου, για να αντιπροσωπεύει το γεγονός ότι τα συστατικά μέρη επηρεάζουν το ένα το άλλο, αλλά και την ίδια την επιχειρηματική οντότητα είτε σε επίπεδο

επιχειρηματικό είτε συγκεκριμένα σε μια διαιρετή, περιφερειακή ή ευθεία γραμμή προϊόντων (Graham, 2015):



Σχεδιάγραμμα 1. Συστατικά Μέρη Ενημερωμένου Πλαισίου COSO (Graham, 2015)

Όπως φαίνεται στο ανωτέρω σχήμα, ο εσωτερικός έλεγχος έχει πέντε κύριες συνιστώσες που εμφανίζονται στις επιμέρους σειρές: περιβάλλον ελέγχου, αξιολόγηση κινδύνου, δραστηριότητες ελέγχου, δραστηριότητες πληροφόρησης και επικοινωνίας και δραστηριότητες παρακολούθησης. Συνθέτουν τον «αποτελεσματικό» εσωτερικό έλεγχο και

τις εσωτερικές δικλίδες και επιτρέπουν την επίτευξη των στόχων της επιχειρηματικής οντότητας. Οι εν λόγω στόχοι εμφανίζονται σε κάθετες στήλες: Λειτουργίες, Αναφορές και Συμμόρφωση. Έχουν αντίκτυπο στο επίπεδο οργανωτικής δομής της επιχειρηματικής οντότητας: επίπεδο εισόδου, διαίρεση, μονάδα λειτουργίας και μονάδα παροχής υπηρεσιών, όπως διαφαίνεται από την τρίτη διάσταση του κύβου.

Σύμφωνα με αναφορά στον ορισμό του COSO, οι εσωτερικές δικλίδες αντιπροσωπεύουν μια διαδικασία, που εξασφαλίζει την επίτευξη των στόχων:

- 1) Λειτουργικές - Αποτελεσματικές Λειτουργίες
- 2) Πληροφόρηση - Αξιόπιστη Χρηματοοικονομική Αναφορά
- 3) Συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς (Graham, 2015).

Υφίστανται, συν τοις άλλοις, πέντε βασικά στοιχεία, τα οποία δημιουργούν και προάγουν τη διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου (Graham, 2015; Rutgers Accounting Web, 2015):

- 1) Περιβάλλον ελέγχου - τι είδους μήνυμα στέλνει η διοίκηση στους υπαλλήλους της επιχείρησης για τη σημασία του εσωτερικού ελέγχου;
- 2) Αξιολόγηση κινδύνου - η διοίκηση εκτελεί την αξιολόγηση του κινδύνου. Σε αυτό το πλαίσιο, καταβάλλεται μεγαλύτερη προσπάθεια όπου υπάρχει ο μεγαλύτερος κίνδυνος.
- 3) Δραστηριότητες Ελέγχου – αντιπροσωπεύουν τα σημεία επί των οποίων επικεντρώνονται οι εσωτερικοί έλεγχοι και οι εσωτερικές δικλίδες. Χαρακτηριστικά παραδείγματα τέτοιου είδους περιπτώσεων είναι ο διαχωρισμός καθηκόντων, η παροχή εξουσιοδοτήσεων και οι πραγματοποιούμενες συναλλαγές και δοσοληψίες
- 4) Πληροφορίες και επικοινωνία - ποια είναι τα οικονομικά αποτελέσματα και σε ποιον κοινοποιούνται στην επιχείρηση; Πώς επικοινωνούν τα τμήματα μεταξύ τους; Είναι εσωτερική η επικοινωνία (μέσα στην επιχείρηση) αλλά και εξωτερική (στους μετόχους και τα λοιπά ενδιαφερόμενα μέρη);
- 5) Παρακολούθηση - πώς ελέγχονται οι εσωτερικές διεργασίες από τη διοίκηση της επιχείρησης. Στο σημείο αυτό περιλαμβάνονται διαδικασίες τακτικής παρακολούθησης για την αποκάλυψη επίμαχων ζητημάτων. Με αυτόν τον τρόπο διασφαλίζεται ότι το πρόβλημα

επικοινωνείται και βρίσκονται οι βέλτιστες λύσεις για την εκάστοτε περίπτωση. Ουσιαστικά πρόκειται για μια απάντηση σε ένα δυναμικά μεταβαλλόμενο περιβάλλον.

Μαζί, με την τρίτη διάσταση του κύβου, τα συστατικά στοιχεία και οι στόχοι του πλαισίου COSO, δημιουργούν μια ευκαιρία για αποτελεσματική εφαρμογή των εσωτερικών δικλίδων.

Το επιχειρηματικό περιβάλλον και η πολιτική διαχείρισης, είναι επίσης αποτελεσματικές στη δημιουργία περιβάλλοντος ελέγχου και στις εσωτερικές δικλίδες. Οι κίνδυνοι που προσδιορίζονται ως προς τους στρατηγικούς, οικονομικούς και επιχειρησιακούς στόχους μιας οικονομικής οντότητας διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στον προσδιορισμό του σχεδιασμού των δραστηριοτήτων του εσωτερικού ελέγχου και των εσωτερικών δικλίδων. Η πληροφόρηση, η επικοινωνία και η παρακολούθηση συμβάλλουν επίσης στην αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των δραστηριοτήτων του εσωτερικού ελέγχου (Kontogeorgis, 2018).

Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου είναι να βοηθήσει μια επιχειρηματική οντότητα να επιτύχει συγκεκριμένους στόχους. Ο ρόλος του πλαισίου του COSO είναι να κατευθύνει τις εσωτερικές δικλίδες και να επιτρέψει την υλοποίηση αυτών των στόχων, χρησιμοποιώντας βελτιωμένες οργανωτικές επιδόσεις και την ίδια την εταιρική διακυβέρνηση. Ως εκ τούτου, είναι ζωτικής σημασίας όλες οι δομές να συμμορφώνονται με τις αρχές του εσωτερικού ελέγχου και των εσωτερικών δικλίδων. Οι εν λόγω αρχές πρέπει, επίσης, να είναι σχετικές με την ίδια την επιχείρηση την οποία αντιπροσωπεύουν. Μόνο με αυτόν τον τρόπο δημιουργείται προστιθέμενη αξία σε μια επιχείρηση μέσα από τις εσωτερικές δικλίδες (Graham, 2015).

Βασικά οφέλη, τα οποία προκύπτουν από τις εσωτερικές δικλίδες είναι η αυξημένη αποτελεσματικότητα των λειτουργιών και η διαχείριση των κινδύνων. Ωστόσο, η διαχείριση θα υποστηριχθεί και από τα ακόλουθα (Kontogeorgis, 2018):

- 1) εφαρμογή τυποποιημένων διαδικασιών, κανόνων και κανονισμών
- 2) το κυκλοφορούν ενεργητικό της επιχειρηματικής οντότητας
- 3) παροχή αξιόπιστης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης
- 4) εξασφάλιση συμμόρφωσης με τους νόμους και τους κανονισμούς
- 5) εξάλειψη των εσόδων ή των απωλειών των διαθεσίμων πόρων

6) προσανατολισμός στο στόχο και στην ακριβή λήψη αποφάσεων

7) προσδιορισμός και πρόληψη της απάτης

Τα ανεπαρκή συστήματα εσωτερικού ελέγχου και οι ανεπαρκείς εσωτερικές δικλίδες θα αποτελούσαν εμπόδιο για την περαιτέρω και ταχεία ανάπτυξη της επιχείρησης. Είναι σημαντικό, κατά την ανάπτυξη των εσωτερικών δικλίδων, να υφίσταται ανταπόκριση σε συγκεκριμένους και βασικούς κινδύνους. Πρέπει, επίσης, το πλαίσιο των εσωτερικών δικλίδων να είναι οικονομικά αποδοτικό και ολοκληρωμένο, καθώς και συνεπές και κατανοητό από όλους τους εργαζομένους (Mosher, 2009).

Ο εσωτερικός έλεγχος και ως εκ τούτου οι εσωτερικές δικλίδες, είναι μέρος των βασικών εργαλείων ελέγχου των επιχειρήσεων, που επιτρέπει στις εταιρείες να επιτύχουν ένα πλεονέκτημα έναντι των άλλων στον κλάδο επί του οποίου δραστηριοποιούνται. Σύμφωνα με τους Lakis & Giriunas (2012), μόνο ο αποτελεσματικός εσωτερικός έλεγχος και οι εσωτερικές δικλίδες, μπορούν να δώσουν μια δυνατότητα επίτευξης των επιμέρους τιθέμενων στόχων της επιχείρησης που ελέγχεται. Αυτό, επιτυγχάνεται με τον έλεγχο των κινδύνων και την ικανότητα αντίληψης, πρόβλεψης και εξάλειψης των απειλών. Οι εσωτερικές δικλίδες αποτελούν πηγή ασφάλειας στο συνεχώς μεταβαλλόμενο επιχειρηματικό περιβάλλον και όχι απλώς έναν οικονομικό έλεγχο. Ως εκ τούτου, θα πρέπει να εφαρμόζονται καλά, να παρακολουθούνται και να ενημερώνονται συνεχώς, στο πλαίσιο της καθημερινής δραστηριοποίησης μιας επιχειρηματικής οντότητας.

2.3 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ ΤΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΔΙΚΛΕΙΔΩΝ

Οι εσωτερικές δικλίδες, χρονικά, εντοπίζονται στην «Πρώιμη Εποχή - Βαβυλωνιακή και Αιγυπτιακή» (Lee, 1971). Υπάρχουν ενδείξεις εφαρμογής των εσωτερικών δικλίδων, και εντοπίζονται στις ρωμαϊκές και ελληνικές αυτοκρατορίες, στον Μεσαίωνα και στους δέκατο έκτο και δέκατο έβδομο αιώνα (Lee, 1971).

Σύμφωνα με τους Hackett & Mobley (1976), μεταξύ του 1500 και του 1850, οι εσωτερικές δικλίδες, χρησιμοποιήθηκαν μέσω της ανάπτυξης του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Αυτό, συνέχισε να χρησιμοποιείται μόνο ως σύστημα ελέγχου για συναλλαγές τοις μετρητοίς, έως και το έτος 1905.

Η Βιομηχανική Επανάσταση και το συνεχώς αυξανόμενο μέγεθος των εταιρειών, σηματοδότησαν ιδιαίτερα την περίοδο μεταξύ 1905 και 1933. Τότε, κατέστη εμφανές ότι η έκταση του ελέγχου και των εσωτερικών δικλίδων, που έγιναν στα λογιστικά συστήματα έπρεπε να βασίζονται στην αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου. Στο σημείο αυτό, τονίζεται ότι το κραχ της χρηματιστηριακής αγοράς, το 1929, οφειλόταν σε κακές πρακτικές χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και σε κακή ποιότητα εσωτερικών δικλίδων. Η αντιληπτή νομική ευθύνη των ελεγκτών, που εξέταζαν τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου των πελατών τους, διατήρησε την ταχεία ανάπτυξη των εσωτερικών δικλίδων (Hackett & Mobley, 1976).

Το 1949, αναπτύχθηκε ο ορισμός των εσωτερικών δικλίδων από το Αμερικανικό Ινστιτούτο Πιστοποιημένων Λογιστών (AICPA). Οι εσωτερικές δικλίδες ορίστηκαν τότε ως σχέδια και λοιπά συντονισμένα μέσα ή τρόποι που προέρχονται από την ίδια την επιχείρηση, με σκοπό να διατηρήσει ασφαλή τα περιουσιακά της στοιχεία, την αξιοπιστία των δεδομένων της, την αύξηση της αποτελεσματικότητάς της και τη διασφάλιση της διαχειριστικής της πολιτικής (Lakis & Giriunas, 2012).

Μετά το 1949, οι εσωτερικές δικλίδες ενημερώνονταν συνεχώς. Εν συνεχεία, μια άλλη εξέλιξη επήλθε με την πολιτική αναταραχή της Watergate και την επακόλουθη έγκριση του νόμου περί διεφθαρμένων πρακτικών, εν έτει 1977 (FCPA). Πρόκειται για κάτι που μπορεί να επηρέασε τη δημοσιονομική διαχείριση των εταιρειών που είναι υπεύθυνες για τους εσωτερικούς λογιστικούς ελέγχους. Όπως συνοψίζει ο Moeller (2011), το FCPA ήταν ένα ισχυρό σύνολο κανόνων εταιρικής διακυβέρνησης και, λόγω του FCPA, πολλά διοικητικά συμβούλια και οι ελεγκτικές επιτροπές τους άρχισαν να επανεξετάζουν ενεργά τους εσωτερικούς ελέγχους και τις εσωτερικές δικλίδες στις επιχειρήσεις τους.

Ωστόσο, παρά την υιοθέτηση του FCPA, δεν υπήρχε ενιαίος ορισμός του εσωτερικών δικλίδων εκείνη τη στιγμή. Παρά τις προσδοκίες πολλών, δεν υπήρχαν πρόσθετοι ορισμοί ούτε μεταγενέστερα. Το FCPA αύξησε την ευαισθητοποίηση για την ανάγκη αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου μεταξύ των επιχειρήσεων. Ωστόσο, δεν υπήρξε καμία γνώση σχετικά με το τι πράγματι σήμαινε καλός εσωτερικός έλεγχος. Δεν υπήρχαν πρότυπα σχετικά με την εφαρμογή, την υποβολή εκθέσεων ή την ποιότητα των εσωτερικών ελέγχων στις επιχειρήσεις.

Για να απαντήσει στο πρόβλημα, η AICPA εξέδωσε μια σειρά δηλώσεων για τα ελεγκτικά πρότυπα (SAS) σχετικά με τα πρότυπα εσωτερικού ελέγχου κατά το πρώτο

εξάμηνο της δεκαετίας του 1980. Πιο συγκεκριμένα, τυποποίησε την ορολογία και τις έννοιες του εσωτερικού ελέγχου και των εσωτερικών δικλίδων. Ταυτόχρονα, η Εθνική Επιτροπή για την Παράνομη Υποβολή Εκθέσεων, η οποία επονομάστηκε εν συνεχεία Treadway Commission, επεξεργάστηκε και δημοσίευσε μια έκθεση που προσδιόρισε παράγοντες που διευκόλυναν και ευνοούσαν την αναφορά των δόλιων οικονομικών αναφορών (Moeller, 2013).

Αυτοί οι παράγοντες αποτέλεσαν έναν προφανή λόγο για τις αποτυχίες των επιχειρήσεων, τον υψηλό πληθωρισμό και τα υψηλά επιτόκια που κυριαρχούσαν στην αμερικανική οικονομία στη δεκαετία του 1970 και του 1980. Η ίδια έκθεση, προχώρησε σε συστάσεις προς τη διοίκηση, τα διοικητικά συμβούλια, το λογιστικό επάγγελμα και άλλα στοιχεία σχετικά με τις εσωτερικές δικλίδες (Moeller, 2013).

Προσδιόρισαν επίσης την απουσία συνεκτικού ορισμού του εσωτερικού ελέγχου και των εσωτερικών δικλίδων, ως απειλή. Συνεπώς, η Επιτροπή COSO, η οποία επιβλέπει την Treadway Commission, έθεσε ως στόχο τον προσδιορισμό των εσωτερικών ελέγχων.

Ως αποτέλεσμα, το 1990, η COSO δημοσίευσε ένα σχέδιο πλαισίου COSO, το οποίο προσαρμόστηκε και απελευθερώθηκε εκ νέου ως ολοκληρωμένο πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου το 1992. Έγινε ένα αναγνωρισμένο πρότυπο για αποτελεσματικό εσωτερικό έλεγχο (Moeller, 2013; Hightower, 2008).

Το πλαίσιο επανακυκλοφόρησε και πάλι το 2013, για να καλύψει τις αλλαγές στο περιβάλλον των επιχειρήσεων και του λειτουργικού τους περιβάλλοντος. Το 2002, ο νόμος Sarbanes-Oxley Act (SOX) απελευθερώθηκε ως απόκριση στα μεγάλα εταιρικά και λογιστικά σκάνδαλα. Προκλήθηκαν συν τοις άλλοις, καταρρεύσεις εταιρειών, όπως είναι επί παραδείγματι η Enron, η WorldCom, η Ahold, η Parmalat και έτσι, χάθηκε η εμπιστοσύνη των επενδυτών (Lakis & Giriunas, 2012).

Η καθιέρωση της εν λόγω νομοθεσίας, οδήγησε στη ρύθμιση της χρηματοοικονομικής πρακτικής και της εταιρικής διακυβέρνησης. Πρόκειται για μια έκβαση που ενείχε σημαντικό αντίκτυπο στις επιχειρήσεις παγκοσμίως. Επιπλέον, το άρθρο 404 του νόμου, επιβάλλει τη χρήση του πλαισίου COSO στις ετήσιες αξιολογήσεις των εσωτερικών ελέγχων που εφαρμόζονται σε επιχειρήσεις, αλλά και στις εσωτερικές δικλίδες. Σύμφωνα με τον Hightower (2008), κάθε εγχειρίδιο εσωτερικού ελέγχου αναφέρεται σήμερα στην Επιτροπή Οργανισμών Χορηγίων του Πλαίσιο της Treadway Commission (COSO) και στον Νόμο Sarbanes-Oxley (SOX).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. Η ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ (Cost Management)

3.1 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ

Ως διαχείριση του κόστους, διεθνώς γνωστή με τον όρο Cost Management, νοείται ο έλεγχος των πραγματικών ή προβλεπόμενων δαπανών μιας επιχειρηματικής οντότητας. Η εφαρμογή της διαδικασίας της διαχείρισης κόστους, διενεργείται κατόπιν της ακολούθησης των κάτωθι επιμέρους βημάτων (Bragg, 2018):

1) Συλλογή πληροφοριακών δεδομένων, σχετικά με το τρέχον και το προβλεπόμενο κόστος. Οι εν λόγω πληροφορίες δύνανται να συγκεντρωθούν μέσω ενός συστήματος κοστολόγησης, βάσει των επιμέρους δραστηριοτήτων ή κάποιας λιγότερο επίσημης μεθοδολογίας συλλογής. Το προβλεπόμενο κόστος, προέρχεται από συγκρίσεις με παρόμοιες συναλλαγές ή από εκτιμήσεις βάσει των κινήσεων των ήδη χρησιμοποιούμενων και ενεργών λογαριασμών της επιχείρησης.

2) Έλεγχος των συλλεγόμενων πληροφοριών προκειμένου να διαφανεί εάν το κόστος δύναται να μειωθεί ή ακόμα και να αποφευχθεί εξ ολοκλήρου. Η εν λόγω διαδικασία, μπορεί να περιλαμβάνει τον διαχωρισμό του κόστους σε σταθερό, μεταβλητό και μεικτό, αλλά και την αναθεώρησή του, καθώς επίσης και την ανάλυση του αντίκτυπου στις ανταγωνιστικές και ομοειδείς επιχειρήσεις και τη σύγκριση του υφιστάμενου κόστους με τα αντίστοιχα επίπεδα κόστους, τα οποία εντοπίζονται στις εταιρείες αναφοράς.

3) Αναφορά και ερμηνεία των αποτελεσμάτων της ανάλυσης της διαχείρισης κόστους, με προτεινόμενες και συνιστώμενες ενέργειες.

4) Δημιουργία ελέγχων προκειμένου να διασφαλιστεί ότι οι αλλαγές, οι οποίες επιβάλλονται από τη διοίκηση, τηρούνται με τον προβλεπόμενο τρόπο.

5) Παρακολούθηση των τυχουσών αλλαγών, που επιβλήθηκαν από τη διοίκηση ως αποτέλεσμα της ανωτέρω ανάλυσης, προκειμένου να διαφανεί ο τρόπος με τον οποίο οι εν λόγω επιβαλλόμενες μεταρρυθμίσεις έχουν τροποποιήσει το προφίλ κόστους της επιχείρησης.

Στο σημείο αυτό, διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση κατά την οποία μια επιχειρηματική μονάδα καταβάλλει προσπάθειες διαχείρισης των κοστών, τα οποία είναι συνυφασμένα με μελλοντικές δραστηριότητες, όπως είναι επί παραδείγματι ο σχεδιασμός ενός νέου προϊόντος ή η κατασκευή ενός νέου κτιρίου, τότε οι επιμέρους απαιτούμενες δραστηριότητες που

απαρτίζουν τη διαδικασία της διαχείρισης του κόστους είναι κάπως διαφοροποιημένες (Bragg, 2018).

Εν ολίγοις, η διαχείριση του κόστους είναι ένα ευρύ θέμα, το οποίο εσωκλείει μια ποικιλομορφία δραστηριοτήτων συλλογής, ανάλυσης, αναφοράς και ελέγχου. Κάθε επιχειρηματική μονάδα, η οποία επιθυμεί να παραμείνει κερδοφόρα σε μακροπρόθεσμη βάση, θα χρειαστεί να επενδύει σημαντικό μέρος του παραγωγικού χρόνου της, στη διαδικασία διαχείρισης του κόστους (Bragg, 2018).

3.2 Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΤΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Ο σκοπός της διαχείρισης του κόστους είναι να διασφαλιστεί η επαρκής προσφορά κεφαλαίων από τη σωστή πηγή με το ελάχιστο δυνατό κόστος και την κατάλληλη χρονική στιγμή σε μία επιχείρηση, προκειμένου αυτή, να καταστεί ικανή να καλύψει τις ανάγκες χρηματοδότησής της. Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει να γίνει ανάλυση κόστους-οφέλους από διάφορες εναλλακτικές πηγές, πριν από την απόκτηση κεφαλαίων από κάποια συγκεκριμένη πηγή. Στο σημείο αυτό, αξιοσημείωτο είναι ότι εξαιτίας των αλληπάλληλων και ραγδαίων αλλαγών, τις οποίες έχουν υποστεί οι χρηματοοικονομικές δραστηριότητες στο πλαίσιο της σύγχρονης εποχής, η διαχείριση κόστους έχει αποκτήσει ιδιαίτερη και βαρύνουσα σημασία, η οποία καθίσταται ολοένα και σημαντικότερη σε βάθος χρόνου (Shank & Govindarajan, 1992).

Αναλυτικότερα, η διαχείριση του κόστους είναι ο δείκτης της επιτυχίας μιας επιχειρηματικής μονάδας, καθώς επίσης και της υπόστασης, της ανάπτυξης και βιωσιμότητάς της. Η διαχείριση του κόστους, καθιστά δυνατή την αποτελεσματικότερη χρήση των διαθέσιμων πόρων με τη μορφή ανθρωπίνων πόρων, υλικών και μηχανολογικών συντελεστών παραγωγής. Με το τρόπο αυτόν, βοηθά στην προετοιμασία των σχεδίων ανάπτυξης και επέκτασης μίας επιχείρησης, αλλά και στις επιτυχείς εκτελέσεις και εφαρμογές τους (Hansel et al., 2007).

Επιπροσθέτως, πρόκειται για μία ακολουθούμενη διαδικασία, η οποία παρέχει επιστημονική ανάλυση γεγονότων και αριθμών. Αυτό, βοηθά στην αξιολόγηση της αποδοτικότητας ενός έργου υπό δεδομένες και συγκεκριμένες συνθήκες, ώστε να μπορεί να

ληφθεί η βέλτιστη απόφαση για την ελαχιστοποίηση του κινδύνου που ενέχει το έργο αυτό (Theriou, 2015).

Η διαχείριση κόστους, κρίνεται πολύ σημαντική, πέραν των ανωτέρω, και για λόγους μέτρησης της αποδοτικότητας μίας επιχείρησης. Πιο αναλυτικά, η αποδοτικότητα μίας επιχείρησης δύναται να μετρηθεί από τα οικονομικά της αποτελέσματα, δηλαδή από το μέγεθος των κερδών της. Ο κίνδυνος και η κερδοφορία είναι δύο σημαντικοί παράγοντες που καθορίζουν από κοινού την αξία μίας επιχείρησης. Οι οικονομικές αποφάσεις, οι οποίες αυξάνουν τον κίνδυνο, δύνανται να μειώσουν την αξία της επιχείρησης και από την άλλη πλευρά, οι οικονομικές αποφάσεις, οι οποίες αυξάνουν την κερδοφορία, ενισχύουν την αξία της επιχείρησης. Ως εκ τούτου, ο κίνδυνος και η κερδοφορία είναι δύο βασικά συστατικά επιχειρηματικής ανησυχίας, καθώς όπως προκύπτει, μία οικονομική απόφαση ασκεί ουσιαστική επιρροή στο μέγεθος της ροής κερδών ή στην επικινδυνότητα στην οποία εν τέλει εκτίθεται μία επιχείρηση (Bhimani & Langfield-Smith, 2007).

Η σημασία της διαχείρισης κόστους, επίσης, θεωρείται σημαντική καθώς ενέχει συμβουλευτικό ρόλο προς τους διοικούντες μίας επιχείρησης. Ουσιαστικά, αντιπροσωπεύει σημαντικά γεγονότα και αριθμητικά στοιχεία σχετικά με την οικονομική κατάσταση και τις επιδόσεις διαφόρων τμημάτων της επιχείρησης προκειμένου να αξιολογήσει την πρόοδο της εν λόγω επιχείρησης ώστε να τροποποιήσει και να κατευθύνει κατάλληλα και ορθολογικά τις ακολουθούμενες και ισχύουσες αρχές της (Hair et al., 1995).

Τέλος, μέσω της διαχείρισης του κόστους προάγεται η βέλτιστη χρήση των πόρων μίας επιχείρησης. Ουσιαστικά, η αποτυχία μιας επιχειρηματικής μονάδας δεν προκύπτει πάντα ως απόρροια ανεπαρκούς χρηματοδότησης, αλλά διαφαίνεται και ως αποτέλεσμα ελαττωματικής ή ελλιπούς διαχείρισης των κεφαλαίων. Η αποτελεσματική διαχείριση του κόστους διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στη μέγιστη εκμετάλλευση και αξιοποίηση των πόρων που διαθέτει μία επιχείρηση. Η αποτελεσματική χρήση των οικονομικών της πόρων, επί της ουσίας, ενέχει ιδιαίτερη σημασία. Παρέχει, συν τοις άλλοις, μέγιστες αποδόσεις αυξάνοντας την παραγωγικότητα των κεφαλαίων (Hansel et al., 2007).

3.3 ΤΑ ΒΑΣΙΚΑ ΧΑΡΑΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Τα βασικά χαρακτηριστικά στοιχεία, τα οποία διέπουν μία ορθολογική διαδικασία διαχείρισης κόστους ορίζονται παρακάτω:

1. Οριοθέτηση των Κέντρων Ευθύνης: Οι αλληλεπικαλυπτόμενες λειτουργίες και ευθύνες καταστρέφουν την κεντρική ιδέα και την ουσία της διαχείρισης του κόστους (Agndal & Nilsson, 2009).
2. Υπόσταση συγκεκριμένου αντιπροσώπου: Εάν τα εμπλεκόμενα πρόσωπα ενέχουν μεν ευθύνη των πράξεων και αποφάσεών τους, ωστόσο αν δεν κατέχουν την απαιτούμενη εξουσία, η διαχείριση του κόστους θα είναι αναποτελεσματική. Ως εκ τούτου, η σωστή ή επαρκής κατοχή εξουσίας από τους διοικούντες μία επιχείρηση, είναι απαραίτητη για τον σωστό έλεγχο και διαχείριση του κόστους (Potts, 2008).
3. Μέτρηση της απόδοσης: Η απόδοση πρέπει να μετράται με τη βοήθεια εύλογων κριτηρίων. Η τυπική κοστολόγηση μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως λογικό κριτήριο. Το πρόσωπο, το οποίο διενεργεί τη μέτρηση των επιδόσεων πρέπει να συμμετέχει και στον καθορισμό των προτύπων που θα ακολουθούνται στο πλαίσιο της δραστηριοποίησης μίας επιχείρησης (Swenson, 1995).
4. Συνάφεια του ελεγχόμενου κόστους: Μονάχα λίγες περιπτώσεις κοστών μπορούν να χαρακτηριστούν ως απόλυτα ελεγχόμενες σε διαφορετικά επίπεδα διαχείρισης. Η διοίκηση, είναι αρμόδια να προβαίνει στην αξιολόγηση της απόδοσης, επί παραδείγματι, ενός υπαλλήλου από πληροφορίες και δεδομένα που αντλεί από τη διαδικασία της διαχείρισης του κόστους. Ουσιαστικά, πρόκειται για τη δυνατότητα των διοικούντων να συνδυάζουν τις πληροφορίες που αντλούν από τα αποτελέσματα της διαδικασίας της διαχείρισης κόστους, με τις λοιπές πτυχές της καθημερινής δραστηριοποίησης της επιχείρησης (Hansel et al., 2007).
5. Αναφορά κόστους: Η αναφορά κόστους παρέχει τη βάση για αποτελεσματικό έλεγχο του κόστους. Ως εκ τούτου, εάν δεν καταρτίζονται οι απαιτούμενες και προβλεπόμενες εκθέσεις και αναφορές (reports) δαπανών και αν δεν χορηγηθούν εγκαίρως στη διάθεση των διοικούντων, η διαδικασία της διαχείρισης του κόστους δεν μπορεί να ασκηθεί σε ικανοποιητικό βαθμό (Agndal & Nilsson, 2009).

6. Συνεχείς προσπάθειες: Η μέτρηση των επιδόσεων, η γνώση της λειτουργίας του τμήματος παραγωγής και η ανάλυση του κόστους, απαιτούν συνεχείς προσπάθειες και παρακολουθήσεις. Ο εν λόγω τύπος συνεχών προσπαθειών, οδηγεί στη συνειδητοποίηση του κόστους και έχει ως αποτέλεσμα τον αποτελεσματικό και πλήρη έλεγχο και ορθολογική διαχείριση αυτού (Potts, 2008).

7. Καθορισμός των σαφών πολιτικών που πρέπει να ακολουθηθούν από την πλευρά του συνόλου των εργαζομένων μίας επιχείρησης, καθώς επίσης και των γενικών στόχων. Σε περίπτωση κατά την οποία τηρείται αυτό, τότε ο έλεγχος και η διαδικασία της διαχείρισης του κόστους απλοποιείται σε σημαντικό βαθμό.

3.4 ΤΑ ΑΜΕΣΑ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΑ ΚΟΣΤΗ

Οι άμεσες δαπάνες είναι εκείνες οι δαπάνες, τις οποίες μια επιχειρηματική μονάδα μπορεί εύκολα να συνδέσει ή να ταυτίσει με ένα συγκεκριμένο «αντικείμενο» ή μία συγκεκριμένη κατηγορία κόστους, που μπορεί να είναι ένα προϊόν, ένα τμήμα ή ένα ακόμα κι ένα έργο. Αυτό, περιλαμβάνει στοιχεία όπως επί παραδείγματι το χρησιμοποιούμενο λογισμικό από την επιχείρηση ή ένα τμήμα αυτής, τον εξοπλισμό και τις πρώτες ύλες της. Μπορεί επίσης να περιλαμβάνει την εργασία, υποθέτοντας ότι αυτή είναι συγκεκριμένη για την παραγωγή ενός προϊόντος, καθώς επίσης και ολόκληρο το τμήμα ή το έργο (Κεχράς, 2010).

Για παράδειγμα, σε περίπτωση κατά την οποία ένας μισθωτός προσληφθεί από μία επιχείρηση, προκειμένου να εργαστεί σε ένα έργο, είτε κατ' αποκλειστικότητα είτε για έναν καθορισμένο αριθμό ωρών, τότε η εργασία του σε αυτό το έργο θεωρείται άμεσο κόστος. Σε περίπτωση κατά την οποία μία εταιρεία αναπτύσσει λογισμικό και χρειάζεται ειδικά προπαρασκευασμένα περιουσιακά στοιχεία, όπως πλαίσια ή εφαρμογές ανάπτυξης, τότε αυτά επίσης υπάγονται στα άμεσα κόστη. Τα εργατικά και τα άμεσα υλικά, τα οποία χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία ενός συγκεκριμένου προϊόντος, αποτελούν την πλειοψηφία των άμεσων δαπανών. Για παράδειγμα, για την παραγωγή ενός συγκεκριμένου προϊόντος, όπως είναι μία ηλεκτρική συσκευή, ο κατασκευαστής απαιτεί χάλυβα, ηλεκτρονικά εξαρτήματα και άλλες πρώτες ύλες (Βενιέρης, 2005).

Η πλειοψηφία των άμεσων δαπανών είναι μεταβλητή. Στην περίπτωση κατά την οποία το άμεσο κόστος ποικίλλει, τότε θεωρείται ότι αυξάνεται καθώς δημιουργούνται πρόσθετες μονάδες ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας. Για παράδειγμα, ένα smartphone είναι ένα άμεσο, μεταβλητό κόστος διότι η παραγωγή του εξαρτάται από τον αριθμό των μονάδων που παραγγέλθηκαν. Μια αξιοσημείωτη εξαίρεση, είναι το άμεσο κόστος εργασίας, το οποίο συνήθως είναι σταθερό και παραμένει σταθερό καθ' όλη τη διάρκεια ενός έτους. Τυπικά, οι μισθοί ενός εργαζομένου δεν αυξάνονται ή μειώνονται ανάλογα με την ποσότητα της παραγωγής ή των παραγγελιών ενός προϊόντος (Βενιέρης, 2005).

Ως έμμεσο κόστος, νοείται το κόστος το οποίο δεν οριοθετείται, όπως συμβαίνει με τα κόστη που σχετίζονται και ταυτίζονται με την παραγωγή ενός συγκεκριμένου προϊόντος. Το έμμεσο κόστος, περιλαμβάνει και το κόστος διατήρησης και λειτουργίας όλης της επιχείρησης. Πρόκειται ουσιαστικά για έξοδα, τα οποία απομένουν αφού έχουν υπολογιστεί οι άμεσες δαπάνες και μερικές φορές αναφέρονται ως το «πραγματικό» κόστος της επιχειρηματικής δραστηριότητας (Κεχράς, 2010).

Τα υλικά και οι προμήθειες που απαιτούνται για την καθημερινή λειτουργία της εταιρείας, αποτελούν χαρακτηριστικά παραδείγματα έμμεσων δαπανών. Αυτά περιλαμβάνουν: είδη καθαρισμού, βοηθητικά λογισμικά προγράμματα, ενοικίαση εξοπλισμού γραφείου, επιτραπέζιους υπολογιστές και κινητά τηλέφωνα. Ενώ τα στοιχεία αυτά συμβάλλουν στην εν γένει καθημερινή λειτουργία της εταιρείας συνολικά, δεν έχουν ανατεθεί στη δημιουργία μιας συγκεκριμένης υπηρεσίας, ούτε προορίζονται για την παραγωγή ενός συγκεκριμένου προϊόντος (Κεχράς, 2010).

Το έμμεσο κόστος εργασίας καθιστά δυνατή την παραγωγή αντικειμένων κόστους, αλλά δεν αντιστοιχεί σε συγκεκριμένο προϊόν. Για παράδειγμα, οι υπάλληλοι, που παρέχουν εν γένει γραμματειακή υποστήριξη σε μία εταιρεία, υποστηρίζουν την εταιρεία ως σύνολο, και όχι μία μόνο γραμμή προϊόντων. Έτσι, η εργασία τους μπορεί να υπολογιστεί ως έμμεσο κόστος. Άλλα παραδείγματα έμμεσων κοστών είναι η διαφήμιση και το μάρκετινγκ, η επικοινωνία, καθώς επίσης και οι λογιστικές και συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται προς την επιχείρηση από εσωτερικούς υπαλλήλους της ή από εξωτερικούς συνεργάτες (Βενιέρης, 2005).

Όπως οι άμεσες δαπάνες, έτσι και οι έμμεσες δαπάνες δύνανται να είναι σταθερές, αλλά και μεταβλητές. Τα σταθερά έμμεσα κόστη περιλαμβάνουν παραδείγματος χάρη τα ενοίκια που καταβάλλονται για το κτίριο στο οποίο λειτουργεί μια εταιρεία. Τα μεταβλητά

έμμεσα κόστη, από την άλλη πλευρά, περιλαμβάνουν για παράδειγμα το συνεχώς μεταβαλλόμενο κόστος ηλεκτρικής ενέργειας και φυσικού αερίου (Βενιέρης, 2005).

3.5 Η ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ

Ο εσωτερικός έλεγχος, σε περίπτωση κατά την οποία ασκείται αποτελεσματικά, είναι σε θέση να συμβάλλει στην αποτελεσματικότερη διαχείριση κόστους μίας επιχείρησης. Αρχικά, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να είναι σε θέση να επαληθεύουν ότι η ανώτατη διοίκηση (first-line managers) διαθέτει τα σωστά δεδομένα για την αποτελεσματική διαχείριση των δαπανών της επιχείρησης και για την λήψη ορθολογικών αποφάσεων. Τις περισσότερες φορές, οι εταιρείες βασίζονται σε αναφορές (reports) των κεντρικών ή βασικών κοστών, αλλά τα δεδομένα που απαιτούνται για την αποτελεσματική διαχείριση του κόστους είναι πολύ ευρύτερα, όπως είναι επί παραδείγματι οι δαπάνες ανά πωλητή, καθώς επίσης και ο αριθμός διαφορετικών προμηθευτών με τους οποίους συνεργάζεται η επιχείρηση για τον ίδιο τύπο προϊόντος ή/και υπηρεσίας. Ως εκ τούτου, η γνώση του επιπέδου των ζημιών και η απλή παρακολούθηση των διακυμάνσεων του προϋπολογισμού δεν είναι, παρά επιφανειακές πληροφορίες που μπορούν να τεθούν στη διάθεση των διοικούντων. Η ομάδα του εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα εις βάθος εξέτασης της διάρθρωσης του κόστους, των κατευθύνσεων του και της χρήσης της βάσης των προμηθευτών της επιχείρησης (McMullen et al. 1996, Fayard et al., 2012).

Ως εναρκτήριο σημείο, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να επαληθεύουν ότι τα έξοδα καταγράφονται με συνέπεια και στη σωστή κατηγορία κόστους. Δεν είναι άλλωστε λίγες οι περιπτώσεις, όπου δεν διενεργείται σωστή λογιστική αποτύπωση των δαπανών μίας επιχείρησης στις αντίστοιχα σωστές κατηγορίες κόστους. Το γεγονός δύναται να προβεί διαστρέβλωση της πραγματικής εικόνας της επιχείρησης και να οδηγήσει σε εσφαλμένα συμπεράσματα, παρερμηνείες και εν τέλει αποπροσανατολισμένες λαμβανόμενες αποφάσεις από την πλευρά των ηγετών. Στη συνέχεια, οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να εξασφαλίσουν ότι η ανώτατη διοίκηση θα έχει στη διάθεσή της, δεδομένα και αναλύσεις, που θα επιτρέπουν την ανεύρεση απαντήσεων στα κάτωθι ερωτήματα (McMullen et al. 1996, Fayard et al., 2012):

- Πόσα χρήματα δαπανώνται στα στελέχη πωλήσεων, ανά περιφέρεια ή επιχειρηματική μονάδα;
- Τα προϊόντα για την προώθηση των οποίων έχουν προσληφθεί, αγοράζονται από το καταναλωτικό κοινό, και αν ναι και σε τι τιμές;
- Καταγράφονται όλες οι εκπτώσεις από τους προμηθευτές;
- Υφίσταται συμμόρφωση με τους συμβατικούς όρους;

Η ικανότητα απάντησης σε αυτά τα ερωτήματα είναι κρίσιμη για τους διοικούντες μίας επιχείρησης. Μέσω αυτών είναι δυνατός ο εντοπισμός τυχουσών διαρροών δαπανών, μη ελεγχόμενων δαπανών, καθώς επίσης και αποκλίσεων στην τιμή αγοράς και τιμή πώλησης, αλλά και τήρησης ή παρέκκλισης από τους ισχύοντες κανονισμούς και τα τιθέμενα πρότυπα, που πρέπει απαραίτητως να ακολουθούνται από όλα τα στελέχη της επιχείρησης (Candrena, 2006).

Στο σημείο αυτό, διευκρινίζεται ότι η αναφορά στα στελέχη πωλήσεων στις ανωτέρω αναφερόμενες ερωτήσεις, τέθηκε τυχαία και δεν είναι δεσμευτική, καθώς δύνανται να υφίστανται επιχειρήσεις που δε διαθέτουν στελέχη πωλήσεων. Στην προκειμένη περίπτωση, τα ερωτήματα είναι αντίστοιχα και προσαρμόζονται στα εκάστοτε εξατομικευμένα δεδομένα της κάθε επιχείρησης.

Συνεχίζοντας, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να υπερβαίνουν την αμιγή τήρηση των διαδικασιών και των πολιτικών αγοράς και να αξιολογούν την επιρροή και την ικανότητα της ομάδας προμηθειών. Η ύπαρξη κατάλληλων στοιχείων υποβολής προσφορών ή συμβατικών συμφωνιών δεν εγγυάται ότι η αγορά που θα διενεργηθεί μέσω του συγκεκριμένου προμηθευτή, συνοδεύεται και από ελαχιστοποίηση του κόστους. Πρέπει, επομένως, να εξετάζεται η ευρύτερη εικόνα και να αξιολογείται το ευρύτερο επίπεδο επίπτωσης και εμπλοκής των συμβάσεων που συνάπτονται μεταξύ της επιχείρησης και ενός συμβαλλόμενου μέρους, όπως ενός προμηθευτή, για λόγους ενεργούς και βέλτιστης διαχείρισης των δαπανών (Elder et al., 2009, Pirayesha et al., 2012).

Ο στόχος του εσωτερικού ελέγχου, ως εκ τούτου, καθίσταται κυρίως στη μείωση της τιμής που καταβάλλεται για οποιαδήποτε αγορά στην οποία προβαίνει η εταιρεία. Η πραγματική διαχείριση του κόστους και η βελτιστοποίηση αυτής, συνεπάγονται εστίαση σε ό,τι αγοράζει η εταιρεία και στην πραγματική ανάγκη για την εκάστοτε πραγματοποιούμενη αγορά. Εν ολίγοις, οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να αξιολογούν τον ρόλο των

προμηθειών στη διαμόρφωση και τον επηρεασμό της αρχικής ανάγκης μίας επιχείρησης (Ogneva et al., 2007; Elder et al., 2009).

Ολοκληρώνοντας, οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να εξασφαλίζουν ότι υφίσταται ένα σύστημα απόδοσης για την παρακολούθηση της εκτέλεσης των πρωτοβουλιών βελτιστοποίησης του κόστους και την αποτροπή της επιστροφής των διευθυντικών στελεχών, στα παλιά και απορριπτέα, πρότυπα δαπανών. Στο σημείο αυτό, βασική προϋπόθεση είναι η υπόσταση κοινής κατανόησης του τρόπου υπολογισμού και παρακολούθησης της εξοικονόμησης κόστους (Spraakman, 1997, Pirayasha et al., 2012).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

4.1 ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΟΣ ΣΤΟΧΟΣ – ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΕΡΕΥΝΑΣ

Αντικειμενική επιδίωξη της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η ανάδειξη της σημαντικότητας του εσωτερικού ελέγχου και η διερεύνηση της συσχέτισης του με την διαχείριση του κόστους. Κατ' επέκταση, ο απώτερος σκοπός της πρωτογενούς έρευνας που θα παρουσιαστεί στα επόμενα κεφάλαια είναι η διερεύνηση της συμβολής του εσωτερικού ελέγχου στη διαχείριση του κόστους. Η έρευνα διεξάγεται και αφορά σε ελληνικές επιχειρήσεις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, οι οποίες διαθέτουν αυτοτελές τμήμα εσωτερικού ελέγχου και εδρεύουν στην ελληνική επικράτεια. Για την κάλυψη του ανωτέρω ερευνητικού στόχου, προκύπτουν προς απάντηση τα ερευνητικά ερωτήματα που αναλύονται στην παράγραφο 4.2 .

4.2 ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΑ ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ

Τα ερευνητικά ερωτήματα τα οποία προέκυψαν και γίνεται προσέγγιση ώστε να απαντηθούν στο πλαίσιο της πρωτογενούς έρευνας της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι τα ακόλουθα:

- 1) Σε πόσο ικανοποιητικό βαθμό εφαρμόζεται η διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου στις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών επιχειρήσεις;
- 2) Πόσο και πώς (αρνητικά ή θετικά) συσχετίζεται η αποτελεσματικότητα της εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου με τη διαχείριση κόστους;
- 3) Υφίσταται στατιστικά σημαντική συσχέτιση μεταξύ των πληροφοριακών στοιχείων των επιχειρήσεων που συμμετέχουν στο ερευνητικό δείγμα με την αποτελεσματικότητα της εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου;

4.3 ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΟ ΔΕΙΓΜΑ

Το ερευνητικό δείγμα της πρωτογενούς έρευνας της παρούσας διπλωματικής εργασίας απαρτίζεται από συνολικά 60 υπαλλήλους, που απασχολούνται στο τμήμα εσωτερικού ελέγχου εταιρειών εισηγμένων στο χρηματιστήριο Αθηνών και εδρεύουν στην Ελλάδα. Πιο συγκεκριμένα, το ερευνητικό δείγμα απαρτίζεται από υπαλλήλους άνδρες ή γυναίκες διαφόρων ηλικιών με εμπειρία και γνώση του αντικειμένου της λογιστικής και ελεγκτικής, δηλαδή λογιστές, βοηθοί λογιστών, κοστολόγοι ή στελέχη από την ανώτατη διοίκηση που ιδανικά απασχολούνται σε τμήμα εσωτερικού ελέγχου. Ο κατάλογος των υπό διερεύνηση εισηγμένων εταιρειών προέκυψε από την επίσημη ιστοσελίδα της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, (http://www.hcmc.gr/el_GR/web/portal/eiscomp). Σύμφωνα με το κανονιστικό πλαίσιο λειτουργίας των επιχειρήσεων και την απόφαση 5/204/14-01-2005 (ΦΕΚ Β1487 6/12/2000) που εκδόθηκε από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, οι εισηγμένες εταιρείες είναι υποχρεωμένες να διαθέτουν τμήμα εσωτερικού ελέγχου, το οποίο παρακολουθεί την εύρυθμη και αποδοτική λειτουργία της εταιρείας και ενημερώνει περιοδικά την Διοίκηση για την έγκαιρη και έγκυρη εφαρμογή του κανονιστικού πλαισίου της εταιρείας.

4.4 ΕΡΓΑΛΕΙΟ ΕΡΕΥΝΑΣ

Το ερευνητικό εργαλείο της πρωτογενούς έρευνας της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι αυστηρώς δομημένο ερωτηματολόγιο, και απαρτίζεται από συνολικά 31 ερωτήσεις. Το ερωτηματολόγιο χωρίζεται σε τέσσερις θεματικές ενότητες. Η πρώτη θεματική ενότητα αφορά τη συλλογή δημογραφικών και λοιπών προσωπικών πληροφοριακών στοιχείων του ερευνητικού δείγματος. Η δεύτερη θεματική ενότητα αντλεί πληροφορίες σχετικά με την λειτουργία μονάδας εσωτερικού ελέγχου και το καθεστώς άσκησης εσωτερικού ελέγχου στην εξεταζόμενη επιχείρηση. Στην τρίτη θεματική ενότητα εξετάζεται η ορθότητα και η πληρότητα εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου ενώ στην τέταρτη θεματική ενότητα προσεγγίζεται η πιθανή συσχέτιση των εννοιών: «εσωτερικός έλεγχος – διαχείριση κόστους».

Οι ερωτήσεις που έχουν επιλεγεί είναι ερωτήσεις κλειστού τύπου. Οι κλειστές ερωτήσεις παρέχουν τις απαραίτητες ειδικές λεπτομέρειες, δίνουν σύντομες απαντήσεις και αποσπών συγκεκριμένες πληροφορίες. Οι συμμετέχοντες καλούνται να επιλέξουν μία απάντηση. Στις περισσότερες ερωτήσεις χρησιμοποιείται η βαθμιαία κλίμακα Likert. Πιο συγκεκριμένα, ο συμμετέχων έχει μια λίστα με προτάσεις (καταφατικές ή ερωτηματικές) (Arnold et al. 1967:31). Οι προτάσεις συνοδεύονται από κλειστές απαντήσεις, οι οποίες συνήθως δίνονται με τη μορφή κλίμακας από 1 έως 5 βαθμίδες και υποδηλώνουν διαφορετικό βαθμό συμφωνίας ή ικανοποίησης. Στη διαβάθμιση της κλίμακας χρησιμοποιείται συνήθως μία από τις παρακάτω ομάδες επιλογών: (α) «Διαφωνώ», «Μάλλον διαφωνώ», «Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ», «Μάλλον συμφωνώ», «Συμφωνώ» και (β) «Καθόλου ικανοποιητικά», «Λίγο ικανοποιητικά», «Μέτρια ικανοποιητικά», «Πολύ ικανοποιητικά», «Πλήρως ικανοποιητικά». Ο συμμετέχων καλείται να σημειώσει το βαθμό συμφωνίας ή διαφωνίας του με την εκάστοτε πρόταση.

Οι Pinto et al. (2017), στο πλαίσιο της προσπάθειάς τους να διενεργήσουν μία διερευνητική μελέτη, η οποία βασίζεται στην ανεύρεση των προσδιοριστικών γνωστικών παραγόντων που συνδέονται με τη βιομηχανία λογισμικού, προέβησαν στη χρησιμοποίηση ενός πλήρως δομημένου ερωτηματολογίου. Το ίδιο έκανε και η Yoshida (2016), στο πλαίσιο της ερευνητικής διαδικασίας που ακολούθησε με σκοπό να προσδιορίσει τις δημοφιλέστερες μεθόδους που αξιοποιούνται στον τομέα της υγείας για το χρονικό διάστημα 2001-2014. Ομοίως οι Ficko et al. (2017) χρησιμοποίησαν πλήρως δομημένο ερωτηματολόγιο, ως ερευνητικό εργαλείο της έρευνάς τους, η οποία αφορούσε το ζήτημα της ιδιωτικοποίησης δασικών περιοχών. Έτσι, αποφασίσαμε, ερευνητικό εργαλείο της παρούσας ποσοτικής έρευνας, να αποτελέσει το δομημένο ερωτηματολόγιο.

Το δομημένο ερωτηματολόγιο που δημιουργήθηκε στα πλαίσια της εν λόγω πρωτογενούς έρευνας της παρούσας διπλωματικής εργασίας παρουσιάζεται διεξοδικά στις ακόλουθες σελίδες 41 έως 47.

ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

Αξιότιμοι/ες Κύριοι/ες,

Ονομάζομαι Γεροπούλου Σοφία και φοιτώ στο Πανεπιστήμιο Θεσσαλίας στα πλαίσια του Μεταπτυχιακού Προγράμματος Ειδίκευσης επί του τομέα «Λογιστική – Ελεγκτική».

Ο σκοπός του παρόντος ερωτηματολογίου αφορά το ερευνητικό σκέλος της διπλωματικής μου εργασίας η οποία φέρει τίτλο «Η σημασία του εσωτερικού ελέγχου στην διαχείριση του κόστους». Η εθελοντική συμμετοχή σας στην διεξαγόμενη έρευνά μου πρόκειται να προβεί εξαιρετικά χρήσιμη για την συλλογή των απαιτούμενων στοιχείων και δεδομένων τα οποία καθίστανται αναγκαία για την ασφαλέστερη εξαγωγή συμπερασμάτων επί του ως άνω θέματος το οποίο πραγματεύεται η εργασία μου. Στο σημείο αυτό θεωρώ απαραίτητο να σας αναφέρω ότι οι πληροφορίες που θα συλλεχθούν αφορούν την στατιστική κατανομή για την ευκολία εξαγωγής των αποτελεσμάτων της διερεύνησής μου καθώς επίσης και της παρουσίας αυτών. Είναι εμπιστευτικές, δεν υπόκεινται σε οποιαδήποτε διαδικασία δημοσίευσης και σε κάθε περίπτωση θα τηρηθεί η ανωνυμία σας, ενώ παράλληλα θα τηρηθούν τα αναφερόμενα επί του κώδικα ηθικής και δεοντολογίας ερευνών.

Σημείωση: Στις ακολουθούμενες ερωτήσεις να επισημαίνεται μόνο μία απάντηση.

ΠΡΩΤΗ ΘΕΜΑΤΙΚΗ ΕΝΟΤΗΤΑ: ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΠΡΟΦΙΛ ΤΩΝ ΣΥΜΜΕΤΕΧΟΝΤΩΝ ΣΤΗΝ ΕΡΕΥΝΑ

1. Φύλο
 - A. Άνδρας
 - B. Γυναίκα

2. Σε ποιο ηλικιακό γκρουπ εντάσσεστε;
 - A. 20-30
 - B. 31-40
 - Γ. 41-50
 - Δ. 51+

3. Ποιο είναι το μορφωτικό σας επίπεδο ως στέλεχος της επιχείρησης;
 - A. Μέση Εκπαίδευση (Απόφοιτος Λυκείου)
 - B. Ανώτερη Εκπαίδευση (Απόφοιτος Ιδιωτικής Σχολής)
 - Γ. Ανώτατη Εκπαίδευση (Απόφοιτος ΑΕΙ/ΑΤΕΙ)
 - Δ. Μεταπτυχιακός Τίτλος
 - E. Διδακτορικός Τίτλος

4. Πόσα έτη προϋπηρεσίας διαθέτετε στο ενεργητικό σας; (συνολικά, από την αρχή της επαγγελματικής σας εξέλιξης)
- A. 0-5 έτη
 - B. 6-10 έτη
 - Γ. 11-20 έτη
 - Δ. 20+ έτη
5. Σε ποια κατηγορία εντάσσεται η Θέση Εργασίας την οποία κατέχετε;
- A. Ανώτατη Διοίκηση
 - B. Οικονομική Διεύθυνση
 - Γ. Λογιστήριο
 - Δ. Διοικητικό Προσωπικό
 - E. Άλλο
6. Ποια είναι η νομική μορφή της επιχείρησής σας;
- A. ΑΕ
 - B. ΕΠΕ
 - Γ. ΙΚΕ
 - Δ. ΟΕ/ΕΕ
 - E. Ατομική
 - ΣΤ. Άλλο
7. Ποιο είναι το συνολικό πλήθος των μονίμων, αορίστου και ορισμένου χρόνου υπαλλήλων που απασχολούνται στην επιχείρησή σας, κατά την περίοδο διενέργειας της έρευνας; (εξαιρούνται οι εργαζόμενοι με συμβάσεις ανεξαρτήτων υπηρεσιών και γενικότερα οι εξωτερικοί συνεργάτες της επιχείρησής σας)
- A. 1-50 άτομα
 - B. 51-100 άτομα
 - Γ. 100+ άτομα
 - Δ. 300+ άτομα
 - E. 500+ άτομα
8. Ποιος είναι ο κύριος τομέας δραστηριοποίησης της επιχείρησής σας;
- A. Παραγωγή
 - B. Παροχή Υπηρεσιών
 - Γ. Χονδρικό – Λιανικό Εμπόριο
 - Δ. Κατασκευές
 - E. Βιομηχανία – Μεταποίηση
 - ΣΤ. Τομέας Ενέργειας
 - Z. Ενημέρωση επικοινωνία
 - H. Άλλο

9. Ποιο είναι το έτος ίδρυσης της επιχείρησής σας;

10. Κύκλος Εργασιών για το έτος 2018

ΔΕΥΤΕΡΗ ΘΕΜΑΤΙΚΗ ΕΝΟΤΗΤΑ: ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΥΠΑΡΞΗ-ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΜΟΝΑΔΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΤΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΑΣΚΗΣΗΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗΝ ΕΞΕΤΑΖΟΜΕΝΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

1. Ο εσωτερικός έλεγχος στην επιχείρησή σας διενεργείται από :
Α. Εξωτερικό συνεργάτη (outside agency)
Β. Τμήμα εσωτερικού ελέγχου

2. Διαθέτει η επιχείρησή σας στην οποία εργάζεστε αυτοτελές τμήμα εσωτερικού ελέγχου, το οποίο στελεχώνεται με εξειδικευμένο ανθρώπινο δυναμικό;
Α. Διαθέτει
Β. Δεν Διαθέτει
Αν όχι, εξηγήστε το
λόγο:.....
.....

3. Πόσο στελεχωμένο είναι το τμήμα εσωτερικού ελέγχου στην επιχείρησή σας;
Α. Καθόλου
Β. Ελάχιστα
Γ. Μερικώς
Δ. Αρκετά

4. Η επιχείρησή σας έχει συνάψει σύμβαση συνεργασίας με εξωτερική /συνεργάτιδα ελεγκτική εταιρεία;
Α. Ναι
Β. Όχι
Αν όχι, εξηγήστε το
λόγο:.....
.....

10. Σε ποιο βαθμό ο εσωτερικός ελεγκτής ενημερώνεται από το ανθρώπινο δυναμικό για τους κινδύνους που αντιμετωπίζει η επιχείρηση;
- A. Καθόλου
 - B. Λίγο
 - Γ. Μέτρια
 - Δ. Αρκετά
 - Ε. Απόλυτα
11. Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζουν τις τελικές αποφάσεις της διοίκησης για την ευρύτερη λειτουργία της επιχείρησης;
- A. Καθόλου
 - B. Λίγο
 - Γ. Μέτρια
 - Δ. Αρκετά
 - Ε. Απόλυτα
12. Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζουν τις τελικές αποφάσεις της διοίκησης για τους τιθέμενους στόχους της επιχείρησης;
- A. Καθόλου
 - B. Λίγο
 - Γ. Μέτρια
 - Δ. Αρκετά
 - Ε. Απόλυτα
13. Σε τι βαθμό έχουν πραγματοποιηθεί εσωτερικοί έλεγχοι κατά την προηγούμενη οικονομική χρήση (2018);
- A. Καθόλου (0)
 - B. Λίγοι (1-2)
 - Γ. Μερικοί (3-4)
 - Δ. Αρκετοί (5+)

ΤΕΤΑΡΤΗ ΘΕΜΑΤΙΚΗ ΕΝΟΤΗΤΑ: Η ΑΣΚΗΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ

14. Σε ποιο βαθμό η διοίκηση της επιχείρησης, υπό την επίβλεψη του εσωτερικού ελεγκτή, καταρτίζει συγκεκριμένα σχέδια επίτευξης στόχων για τη διαχείριση κόστους;
- A. Καθόλου
 - B. Λίγο
 - Γ. Μέτρια
 - Δ. Αρκετά
 - Ε. Απόλυτα
15. Σε ποιο βαθμό αξιολογούνται από τον εσωτερικό έλεγχο τα αποτελέσματα της διαχείρισης κόστους, σύμφωνα με τους τιθέμενους στόχους;
- A. Καθόλου
 - B. Λίγο

- Γ. Μέτρια
- Δ. Αρκετά
- Ε. Απόλυτα

16. Σε ποιο βαθμό οι εσωτερικοί ελεγκτές υποβάλλουν προτάσεις βελτίωσης της διαχείρισης κόστους;
- A. Καθόλου
 - B. Λίγο
 - Γ. Μέτρια
 - Δ. Αρκετά
 - Ε. Απόλυτα
17. Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου συμβάλλει στη βελτίωση της διαχείρισης κόστους της επιχείρησης;
- A. Καθόλου
 - B. Λίγο
 - Γ. Μέτρια
 - Δ. Αρκετά
 - Ε. Απόλυτα
18. Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου συμβάλλει στη μεγιστοποίηση της αξίας της επιχείρησης;
- A. Καθόλου
 - B. Λίγο
 - Γ. Μέτρια
 - Δ. Αρκετά
 - Ε. Απόλυτα
19. Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου συμβάλλει στην ελαχιστοποίηση των άμεσων κοστών της επιχείρησης;
- A. Καθόλου
 - B. Λίγο
 - Γ. Μέτρια
 - Δ. Αρκετά
 - Ε. Απόλυτα
20. Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου συμβάλλει στην ελαχιστοποίηση των έμμεσων κοστών της επιχείρησης;
- A. Καθόλου
 - B. Λίγο
 - Γ. Μέτρια
 - Δ. Αρκετά
 - Ε. Απόλυτα

21. Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζουν τις τελικές αποφάσεις της διοίκησης επί ζητημάτων διαχείρισης κόστους;
- A. Καθόλου
 - B. Λίγο
 - Γ. Μέτρια
 - Δ. Αρκετά
 - Ε. Απόλυτα

ΤΕΛΟΣ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ

ΣΑΣ ΕΥΧΑΡΙΣΤΩ ΓΙΑ ΤΟ ΧΡΟΝΟ ΣΑΣ!

4.5 ΔΙΑΝΟΜΗ ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΟΥ ΕΡΓΑΛΕΙΟΥ

Για τη διεξαγωγή της έρευνας, το ερωτηματολόγιο στάλθηκε σε άτομα τα οποία εργάζονται στο τμήμα εσωτερικού ελέγχου των παρατιθέμενων εταιρειών στο Παράρτημα 1 (στο τέλος της παρούσης εργασίας). Το ερωτηματολόγιο διανεμήθηκε διαδικτυακά, μέσω ηλεκτρονικής αλληλογραφίας. Στο e-mail προσέγγισης προς τις εταιρείες περιέχεται το ειδικό link, το οποίο δημιουργήθηκε από το GoogleForms και το οποίο δίνει τη δυνατότητα απευθείας πρόσβασης του ερευνητικού δείγματος στο ερωτηματολόγιο. Τα e-mail στα οποία εστάλη το ερευνητικό εργαλείο, είναι αυτά των εταιρειών όπως είναι αναρτημένα στον επίσημο διαδικτυακό ιστότοπο καθεμίας εξ αυτών, στο πεδίο «Επικοινωνία». Στην περίπτωση που μία εταιρεία, στο πεδίο της επικοινωνίας του διαδικτυακού της ιστότοπου, έχει μόνο φόρμα επικοινωνίας προς συμπλήρωση, το link αλλά και ο σκοπός της έρευνας, μαζί με τα προσωπικά στοιχεία της ερευνήτριας, συμπληρώνονται εκεί. Σε κάθε περίπτωση, ζητείται το ερωτηματολόγιο να προωθηθεί στα στελέχη και τους προϊσταμένους του τμήματος εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης και να μην συμπληρωθεί από εργαζομένους ή στελέχη που δεν σχετίζονται με το εν λόγω τμήμα.

Οι συμμετέχοντες καλούνται να συμπληρώσουν διαδικτυακά το ερωτηματολόγιο, ενώ η ενημέρωση για τα αποτελέσματα αλλά και για τον αριθμό των εκάστοτε απαντημένων ερωτηματολογίων, γίνεται αυτόματα μέσω του GoogleForms. Στο σημείο αυτό διευκρινίζεται ότι για λόγους μη παρέκκλισης από τον κώδικα ερευνητικής δεοντολογίας, κατά τη διάρκεια της συμπλήρωσης του ερωτηματολογίου από τους συμμετέχοντες, δεν τους ζητούνται προσωπικά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένου του ονοματεπωνύμου τους.

Κατόπιν τούτου, πραγματοποιήθηκε έλεγχος αξιοπιστίας του ερωτηματολογίου. Πιο συγκεκριμένα, διενεργήθηκε, μέσω του στατιστικού πακέτου SPSS ο έλεγχος αξιοπιστίας CronbachAlpha. Το CronbachAlpha είναι ένα μέτρο, που χρησιμοποιείται για να εκτιμηθεί η αξιοπιστία ή η εσωτερική συνοχή ενός συνόλου αντικειμένων κλίμακας ή δοκιμής. Με άλλα λόγια, η αξιοπιστία οποιασδήποτε δεδομένης μέτρησης, αναφέρεται στο βαθμό στον οποίο η εν λόγω μέτρηση, είναι σε θέση να μετρά σε σταθερή βάση μία κατάσταση ή μία δεδομένη συνθήκη. Το CronbachAlpha, είναι ένας τρόπος μέτρησης της ισχύος αυτής της συνέπειας.

Ο προκύπτων συντελεστής αξιοπιστίας α κυμαίνεται από 0 έως 1, για την παροχή αυτής της συνολικής αξιολόγησης της αξιοπιστίας ενός μέτρου, και στην προκειμένη περίπτωση, ενός ερωτηματολογίου. Αν όλα τα στοιχεία της κλίμακας, είναι εντελώς

ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, δηλαδή δε συσχετίζονται ή δεν μοιράζονται καμία συνδιακύμανση, τότε $\alpha = 0$. Αν, όμως, όλα τα στοιχεία έχουν υψηλή συνδιακύμανση, τότε $\alpha=1$, δεδομένου ότι ο αριθμός των αντικειμένων στην κλίμακα πλησιάζει το άπειρο. Με άλλα λόγια, όσο υψηλότερος είναι ο συντελεστής α , τόσο περισσότερα αντικείμενα του ερωτηματολογίου εμφανίζουν συνδιακύμανση και πιθανώς μετρούν την ίδια υποκείμενη έννοια.

Αν και τα πρότυπα για το τι συνιστά έναν «καλό» συντελεστή α , είναι εντελώς αυθαίρετα και εξαρτώνται από τις θεωρητικές γνώσεις του εκάστοτε ερευνητή, αναφορικά με την εν λόγω κλίμακα, ωστόσο, πολλοί ερευνητές συνιστούν έναν ελάχιστο συντελεστή α , ο οποίος κυμαίνεται μεταξύ 0,65 και 0,8, ή και υψηλότερο σε πολλές περιπτώσεις. Οι συντελεστές α , που είναι μικρότεροι του 0,5 είναι συνήθως μη αποδεκτοί, ειδικά για κλίμακες που θεωρούνται ως μονοδιάστατες (Bonett & Wright, 2015).

Στην περίπτωση του ερωτηματολογίου της παρούσας διπλωματικής εργασίας, τα αποτελέσματα παρατίθενται ακολούθως:

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΞΙΟΠΙΣΤΙΑΣ

Cronbach's Alpha	N of Items
,919	21

Πίνακας 1

Στο σημείο αυτό, διαφαίνεται ότι το ερωτηματολόγιό διακατέχεται από άριστο δείκτη αξιοπιστίας καθώς εκ των αποτελεσμάτων του πίνακα 1 προκύπτει ότι ο συντελεστής CronbachAlpha κυμαίνεται στο 0,919.

4.6 ΣΥΛΛΟΓΗ ΚΑΙ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Απώτερος σκοπός της παρούσας πρωτογενούς έρευνας είναι η συλλογή τουλάχιστον 50-60 σωστά συμπληρωμένων και ολοκληρωμένων ερωτηματολογίων από το συνολικό δείγμα των εξεταζόμενων επιχειρήσεων (Παράρτημα 1). Κατόπιν της συλλογής του εν λόγω επιθυμητού αριθμού ερωτηματολογίων, σταματά η περαιτέρω διανομή των ερωτηματολογίων. Η συλλογή των απαντήσεων διενεργήθηκε μέσω της εξαγωγής αρχείου excel από το GoogleForms. Αφού ελέγχθηκε η ορθότητα των ήδη συλλεγόμενων ερωτηματολογίων, κατόπιν ακολούθησε η μεταφορά των απαντήσεων των συμμετεχόντων στο στατιστικό πακέτο SPSS. Εν συνεχεία, ακολούθησε η στατιστική ανάλυση και μελέτη αυτών, η οποία επίσης διενεργήθηκε μέσω του εν λόγω στατιστικού πακέτου.

4.7 ΣΤΑΔΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

Η διαδικασία της διεξαγωγής του ερευνητικού σκέλους της παρούσας διπλωματικής εργασίας διενεργήθηκε κατόπιν ακολούθησης των κατωτέρω παρατιθέμενων βημάτων:

1. Προσδιορισμός ερωτημάτων στα οποία επιδιώκεται απάντηση μέσω της διεξαχθείσας έρευνας
2. Καθορισμός δείγματος
3. Σύνταξη του ερωτηματολογίου
4. Διανομή του ερωτηματολογίου προς συμπλήρωση στους συμμετέχοντες
5. Καταχώρηση δεδομένων στο SPSS
6. Έλεγχος αξιοπιστίας ερωτηματολογίου
7. Ανάλυση δεδομένων
8. Ερμηνεία αποτελεσμάτων ανάλυσης

4.8 ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΗΣ ΗΘΙΚΗΣ

Για τη διεξαγωγή της συγκεκριμένης πρωτογενούς διερεύνησης, διατηρήθηκε απόλυτα, το πλαίσιο των ευρέως αποδεκτών αρχών ηθικής. Πιο συγκεκριμένα, οι εν λόγω αρχές εντοπίζονται επί της αυτονομίας, της δικαιοσύνης και της μη πρόκλησης βλάβης στο ερευνητικό δείγμα.

Συνεπώς, κατά την διάρκεια της πραγματοποίησης της έρευνας και κατόπιν της ολοκλήρωσης και παρουσίασης των αποτελεσμάτων αυτής, δόθηκε ιδιαίτερη προσοχή ώστε να μην θιγούν ακούσια και εκούσια, τα δικαιώματα, η αξιοπρέπεια και οτιδήποτε σχετικό με την ηθική και γενικότερη ασφάλεια του ερευνητικού δείγματος.

Για λόγους διασφάλισης του ερευνητικού δείγματος για την τήρηση των αρχών της ηθικής και δεοντολογίας της έρευνας, λάβαμε απόλυτη γνώση των ισχυουσών νομοθετικών διατάξεων και κανονισμών, άμεσα συνυφασμένων με ζητήματα διεξαγωγής ερευνών. Παράλληλα, η ερευνήτρια δηλώνει μη αποποίηση προσωπικής ευθύνης, για οποιαδήποτε ενέργεια στην οποία έχει η ίδια προβεί και που ενδεχομένως μέσω αυτής θιγούν ζητήματα βιοηθικής και ανθρωπίνων δικαιωμάτων.

Τέλος, προτού προβούμε σε κάποια ενέργεια λάβαμε την συγκατάθεση των συμμετεχόντων αναφορικά με το ζήτημα της εθελοντικής συμμετοχής τους στην εν λόγω διεξαγόμενη έρευνα. Συν τοις άλλοις, τους είχαμε καταστήσει ενήμερους για τους σκοπούς διεξαγωγής αυτής αλλά και για τον προορισμό των κωδικοποιημένων και αναλυμένων μέσω του στατιστικού λογισμικού SPSS, αποτελεσμάτων.

Τέλος, τους διαβεβαίωσαμε για την διατήρηση της απόλυτης ανωνυμίας τους, αλλά και για την ισότιμη και ταυτισμένη με τις επικρατούσες αρχές επιστημονικής δεοντολογίας, επιλογής τους, ως μέρος του ερευνητικού μας δείγματος.

4.9 ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΕΡΕΥΝΑΣ

Ο μοναδικός περιορισμός της εν λόγω πρωτογενούς έρευνας της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι ότι τα ερευνητικά αποτελέσματα αντιπροσωπεύουν ένα ερευνητικό δείγμα συνολικά 60 ατόμων. Αυτό συνεπάγεται ότι δεν μπορούν να γενικευτούν με ασφάλεια. Ωστόσο, από πλευράς μας προσπαθήσαμε να απευθυνθούμε σε όσο το δυνατόν περισσότερες εταιρείες, προκειμένου να συλλεχθεί ένας επαρκής αριθμός ολοκληρωμένων ερωτηματολογίων, για λόγους ενίσχυσης της αξιοπιστίας των αποτελεσμάτων και της εξαγωγής ασφαλέστερων συμπερασμάτων. Η κατεύθυνσή προς όλες τις εταιρείες της χώρας, η οποία θα εξάλειφε τον εν λόγω περιορισμό της μη ασφάλειας γενίκευσης των συμπερασμάτων, κατέστη αδύνατη, αφενός λόγω ανεπαρκών οικονομικών πόρων και αφετέρου λόγω ανεπαρκούς χρόνου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΕΡΕΥΝΑΣ

5.1. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΩΤΗΣ ΘΕΜΑΤΙΚΗΣ ΕΝΟΤΗΤΑΣ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ

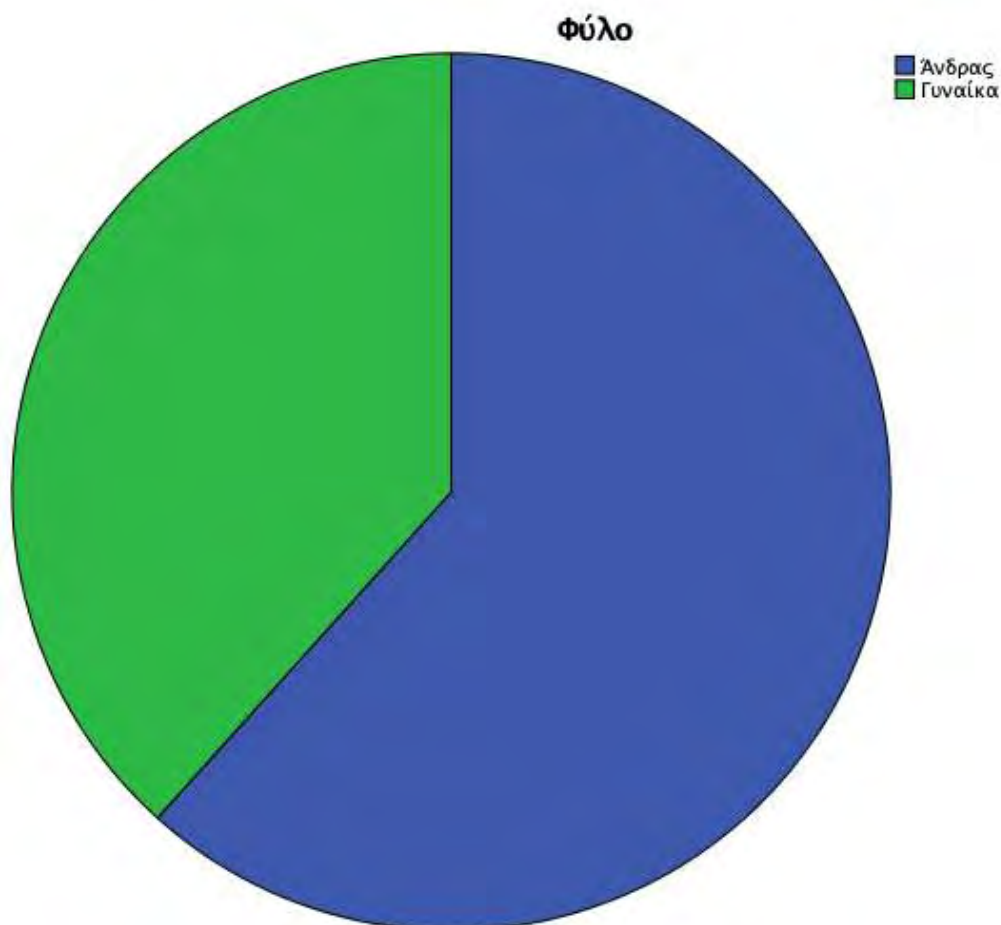
Στην παρούσα θεματική ενότητα, στους πίνακες 2-11 και στα αντίστοιχα διαγράμματα 1-10, παρουσιάζονται τα αποτελέσματα του πρώτου μέρους ερωτημάτων του ερευνητικού μας εργαλείου, που έγκειται στη συλλογή δημογραφικών και λοιπών πληροφοριακών στοιχείων για το εξεταζόμενο ερευνητικό δείγμα.

Στο σημείο αυτό, για λόγους αποφυγής παρερμηνειών, αλλά και για λόγους διευκόλυνσης ανάγνωσης των αποτελεσμάτων που ακολουθούν, διευκρινίζεται ότι στους πίνακες 2-11, αποτυπώνονται οι κατανομές συχνοτήτων για τις ερωτήσεις της 1ης θεματικής ενότητας του ερωτηματολογίου. Στην πρώτη στήλη παρατίθεται η περιγραφή των αντίστοιχων απαντήσεων των συμμετεχόντων. Στην στήλη «Frequency» παρατίθενται οι συχνότητες των συμμετεχόντων ανά αντίστοιχη απάντηση, δηλαδή ο αριθμός των συμμετεχόντων που έδωσε την κάθε απάντηση. Οι στήλες «Percent» και «Valid Percent» αποτυπώνουν την έκφραση των συχνοτήτων σε ποσοστά επί του συνολικού δείγματος, ανά αντίστοιχη απάντηση και τέλος, η στήλη «Cumulative Percent» αντιστοιχεί στο άθροισμα του ποσοστού της ίδιας γραμμής με το ποσοστό που απεικονίζεται στην αμέσως προηγούμενη.

Ερώτηση 1: Φύλο

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Ανδρας	37	61,7	61,7	61,7
	Γυναίκα	23	38,3	38,3	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

Πίνακας 2



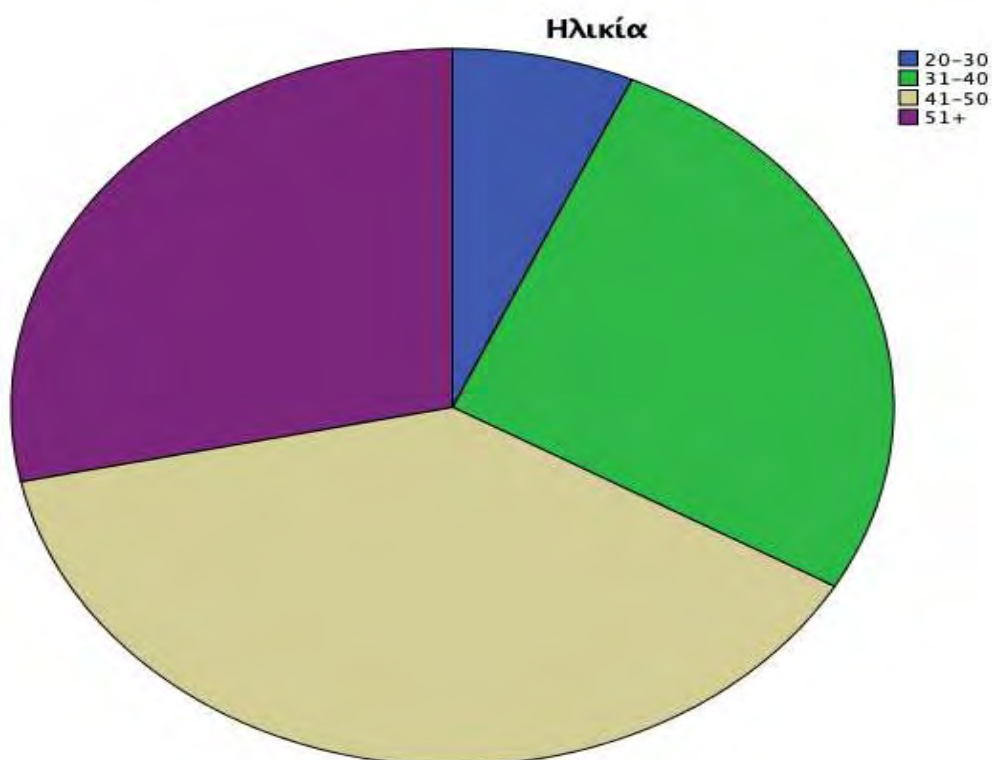
Διάγραμμα 1

Από τους 60 συμμετέχοντες που απάντησαν στα ερωτηματολόγια, το 61,7% είναι άνδρες (37 άνδρες) και το 38,3% είναι γυναίκες (23 γυναίκες).

Ερώτηση 2: Σε ποιο ηλικιακό γκρουπ εντάσσεται;

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 20-30	4	6,7	6,7	6,7
31-40	16	26,7	26,7	33,3
41-50	23	38,3	38,3	71,7
51+	17	28,3	28,3	100,0
Total	60	100,0	100,0	

Πίνακας 3



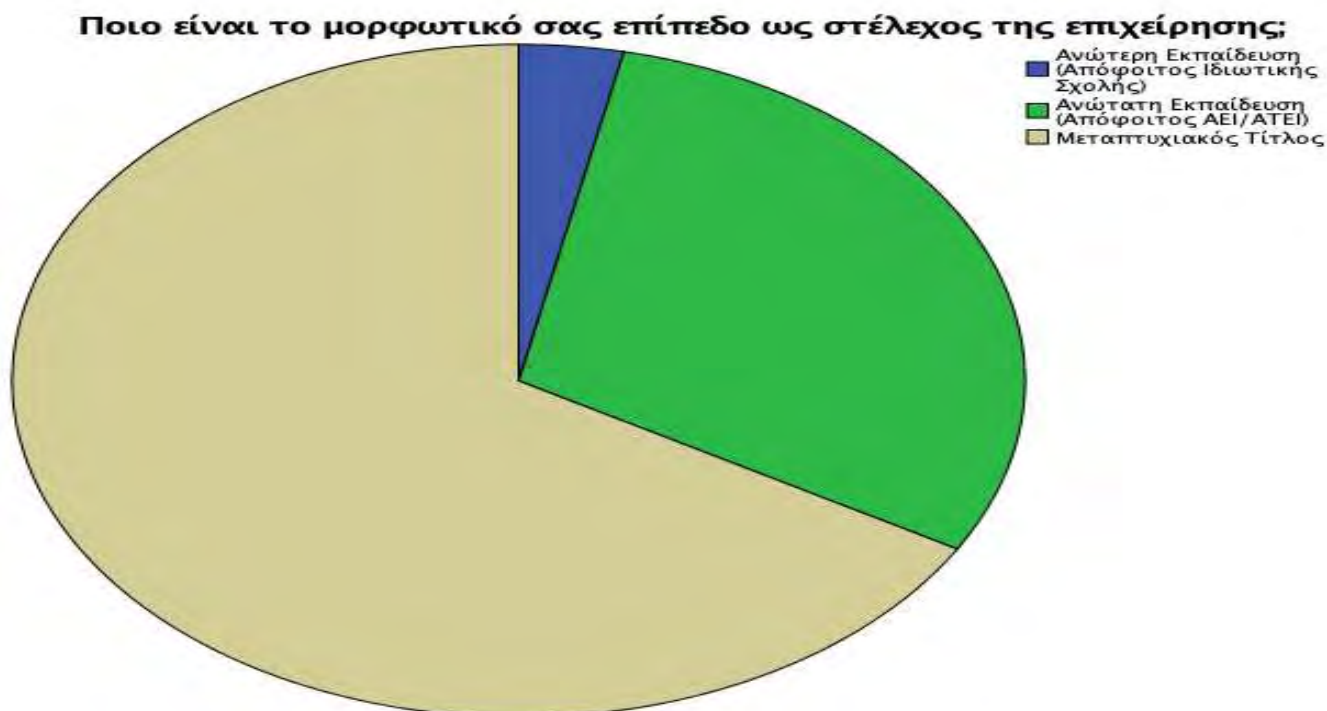
Διάγραμμα 2

Από τους 60 συμμετέχοντες που απάντησαν στα ερωτηματολόγια, 4 συμμετέχοντες είναι μεταξύ 20-30 ετών, 16 συμμετέχοντες είναι μεταξύ 31-40 ετών, 23 συμμετέχοντες είναι μεταξύ 41-50 ετών και 17 συμμετέχοντες είναι από 51 ετών και άνω.

Ερώτηση 3: Ποιο είναι το μορφωτικό σας επίπεδο ως στέλεχος της επιχείρησης;

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Ανώτερη Εκπαίδευση (Απόφοιτος Ιδιωτικής Σχολής)	2	3,3	3,3	3,3
Ανώτατη Εκπαίδευση (Απόφοιτος ΑΕΙ/ΑΤΕΙ)	18	30,0	30,0	33,3
Μεταπτυχιακός Τίτλος	40	66,7	66,7	100,0
Total	60	100,0	100,0	

Πίνακας 4



Διάγραμμα 3

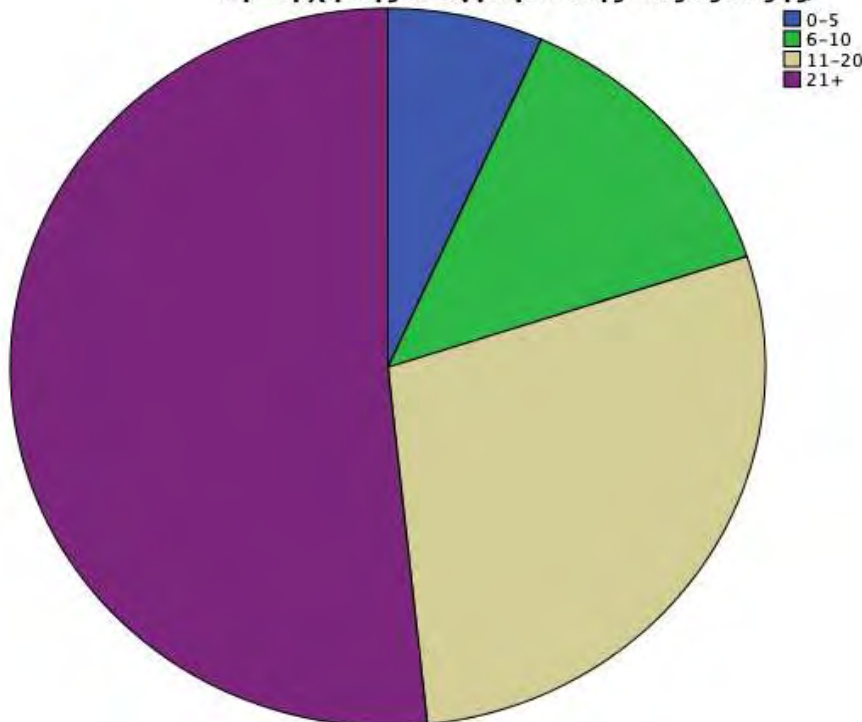
Από τους 60 συμμετέχοντες που απάντησαν στα ερωτηματολόγια, 2 συμμετέχοντες είναι απόφοιτοι ανώτερης εκπαίδευσης, 18 συμμετέχοντες είναι απόφοιτοι ανώτατης εκπαίδευσης και 40 συμμετέχοντες είναι κάτοχοι μεταπτυχιακών τίτλων σπουδών.

Ερώτηση 4: Πόσα έτη προϋπηρεσίας διαθέτετε στο ενεργητικό σας; (συνολικά, από την αρχή της επαγγελματικής σας εξέλιξης)

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 0-5	4	6,7	6,7	6,7
6-10	8	13,3	13,3	20,0
11-20	17	28,3	28,3	48,3
21+	31	51,7	51,7	100,0
Total	60	100,0	100,0	

Πίνακας 5

Πόσα έτη προϋπηρεσίας διαθέτετε στο ενεργητικό σας; (συνολικά, από την αρχή της επαγγελματικής σας εξέλιξης)



Διάγραμμα 4

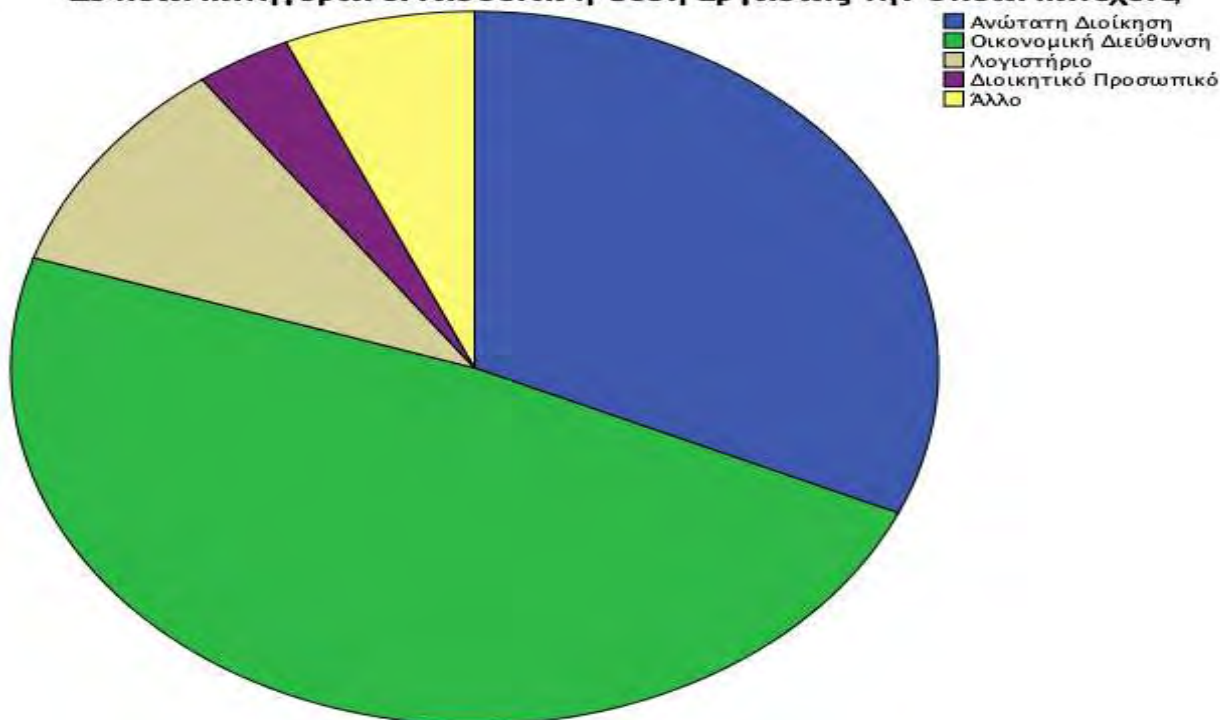
Από τους 60 συμμετέχοντες που απάντησαν στα ερωτηματολόγια, 4 συμμετέχοντες διαθέτουν από 0 έως 5 έτη προϋπηρεσίας, 8 συμμετέχοντες διαθέτουν από 6 έως 10 έτη προϋπηρεσίας, 17 συμμετέχοντες διαθέτουν από 11 έως 20 έτη προϋπηρεσίας ενώ 31 συμμετέχοντες διαθέτουν από 21 έτη προϋπηρεσίας και άνω.

Ερώτηση 5: Σε ποια κατηγορία εντάσσεται η Θέση Εργασίας την οποία κατέχετε;

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Ανώτατη Διοίκηση	19	31,7	31,7	31,7
Οικονομική Διεύθυνση	29	48,3	48,3	80,0
Λογιστήριο	6	10,0	10,0	90,0
Διοικητικό Προσωπικό	2	3,3	3,3	93,3
Άλλο	4	6,7	6,7	100,0
Total	60	100,0	100,0	

Πίνακας 6

Σε ποια κατηγορία εντάσσεται η Θέση Εργασίας την οποία κατέχετε;



Διάγραμμα 5

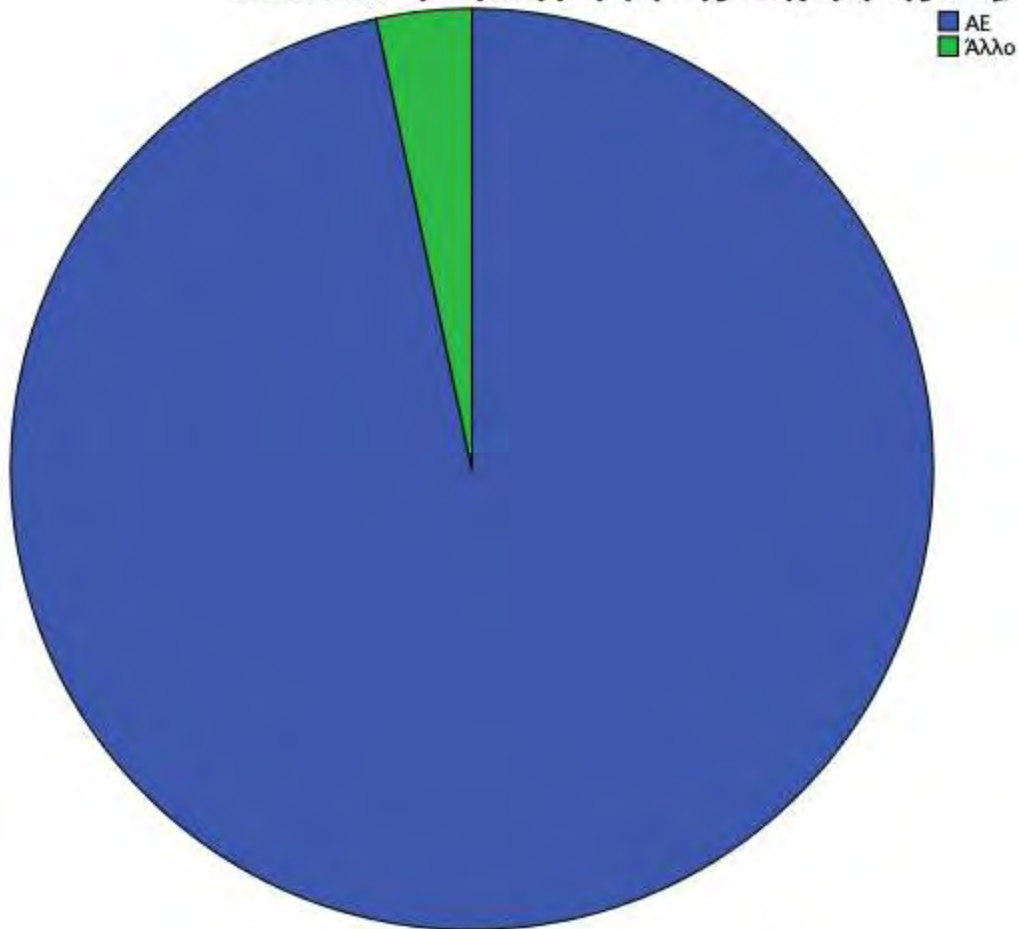
Από τους 60 συμμετέχοντες που απάντησαν στα ερωτηματολόγια, 19 συμμετέχοντες εντάσσονται στην ανώτατη διοίκηση, 29 συμμετέχοντες ανήκουν στην οικονομική διεύθυνση, 6 συμμετέχοντες εργάζονται στο λογιστήριο, 2 μόλις εργαζόμενοι ανήκουν στο διοικητικό προσωπικό ενώ 4 συμμετέχοντες εργάζονται σε άλλο τμήμα της επιχείρησης που δεν αναφέρεται στην έρευνα.

Ερώτηση 6: Ποια είναι η νομική μορφή της επιχείρησής σας;

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid AE	58	96,7	96,7	96,7
Άλλο	2	3,3	3,3	100,0
Total	60	100,0	100,0	

Πίνακας 7

Ποια είναι η νομική μορφή της επιχείρησής σας;



Διάγραμμα 6

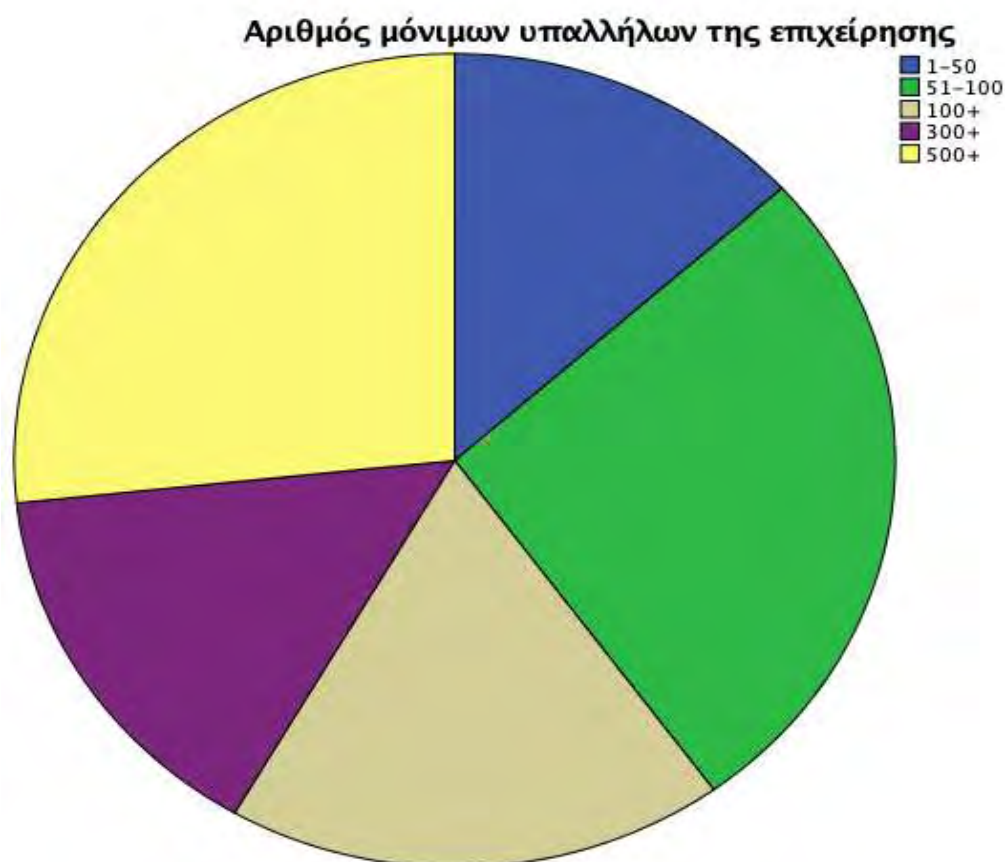
Από το σύνολο των επιχειρήσεων που συμμετείχαν στην έρευνα, η συντριπτική πλειοψηφία της τάξεως του 96,7 % είναι Ανώνυμες Εταιρείες.

Ερώτηση 7: Ποιο είναι το συνολικό πλήθος των μονίμων, αορίστου και ορισμένου χρόνου υπαλλήλων που απασχολούνται στην επιχείρησή σας, κατά την περίοδο διενέργειας της έρευνας;

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1-50	8	13,3	13,3	13,3
51-100	16	26,7	26,7	40,0

100+	11	18,3	18,3	58,3
300+	9	15,0	15,0	73,3
500+	16	26,7	26,7	100,0
Total	60	100,0	100,0	

Πίνακας 8



Διάγραμμα 7

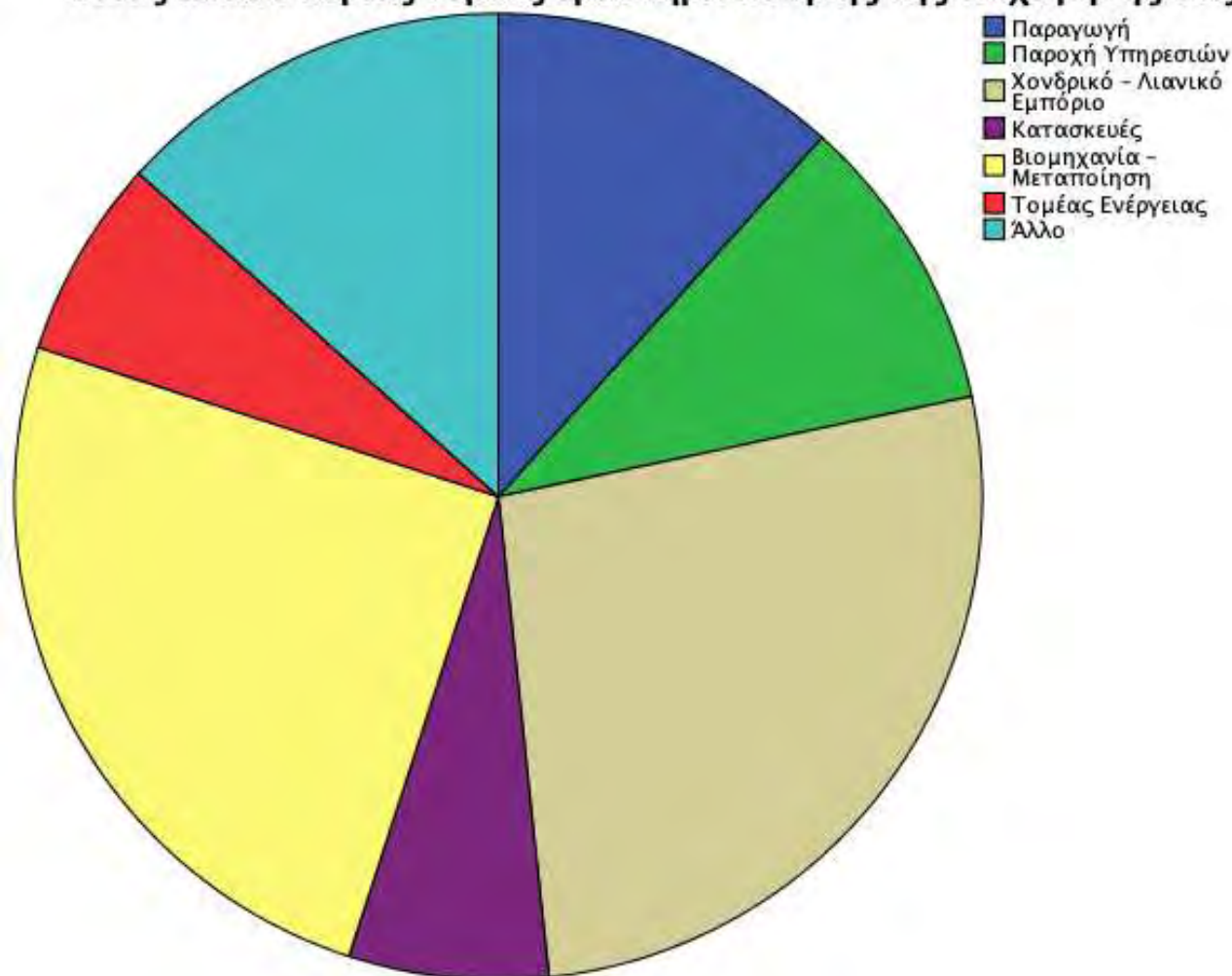
Από το σύνολο των επιχειρήσεων που συμμετείχαν στην έρευνα, 8 επιχειρήσεις διαθέτουν από 1 έως 50 εργαζόμενους, 16 επιχειρήσεις διαθέτουν από 51 έως 100 εργαζόμενους, 11 επιχειρήσεις διαθέτουν από 100 εργαζόμενους και άνω, 9 επιχειρήσεις διαθέτουν από 300 εργαζόμενους και άνω ενώ 16 επιχειρήσεις διαθέτουν από 500 εργαζόμενους και άνω.

Ερώτηση 8: Ποιος είναι ο κύριος τομέας δραστηριοποίησης της επιχείρησής σας;

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Παραγωγή	7	11,7	11,7	11,7
Παροχή Υπηρεσιών	6	10,0	10,0	21,7
Χονδρικό – Λιανικό Εμπόριο	16	26,7	26,7	48,3
Κατασκευές	4	6,7	6,7	55,0
Βιομηχανία – Μεταποίηση	15	25,0	25,0	80,0
Τομέας Ενέργειας	4	6,7	6,7	86,7
Άλλο	8	13,3	13,3	100,0
Total	60	100,0	100,0	

Πίνακας 9

Ποιος είναι ο κύριος τομέας δραστηριοποίησης της επιχείρησής σας;



Διάγραμμα 8

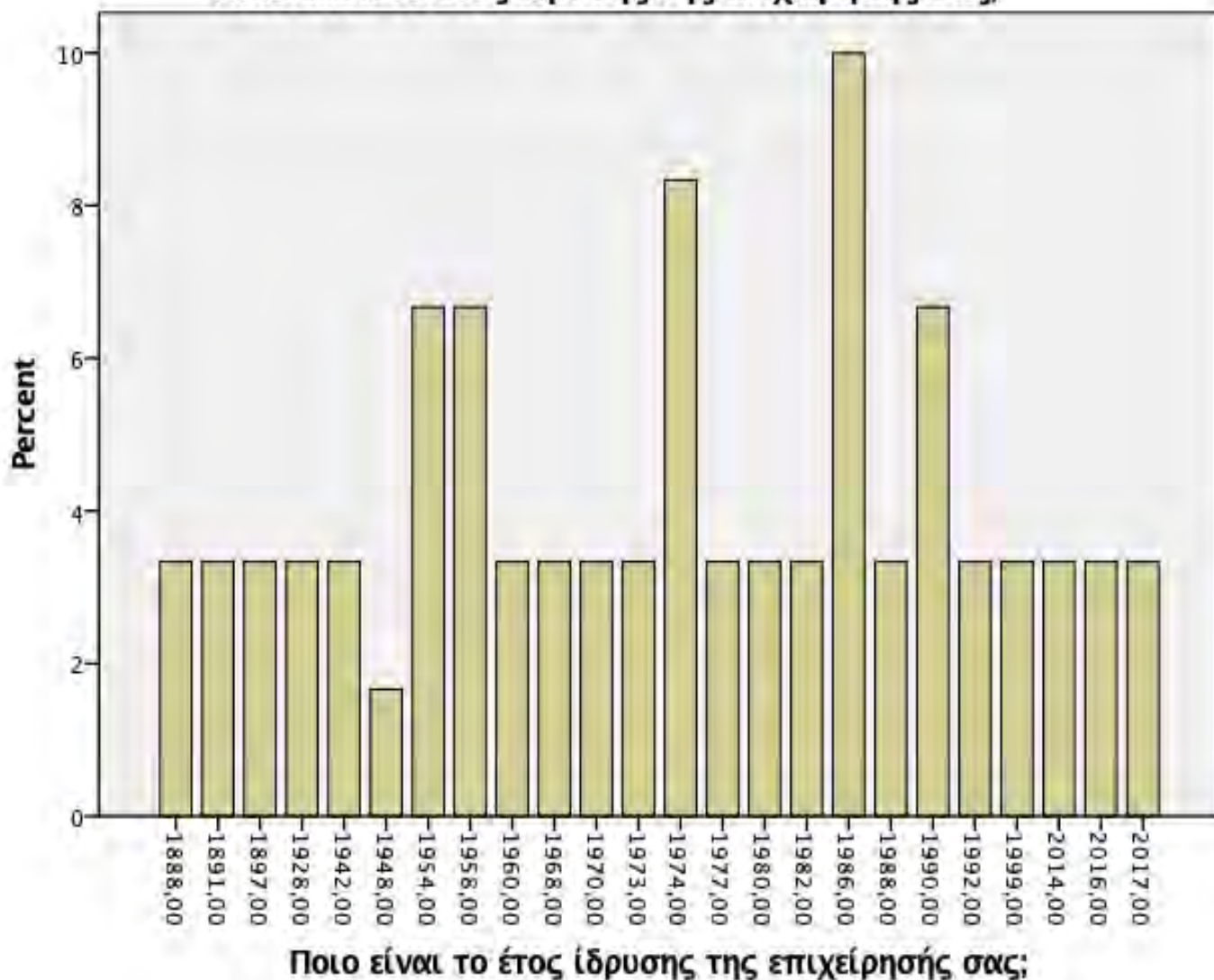
Από το σύνολο των επιχειρήσεων που συμμετείχαν στην έρευνα, 7 επιχειρήσεις δραστηριοποιούνται στον τομέα της Παραγωγής, 6 επιχειρήσεις δραστηριοποιούνται στον τομέα της Παροχής Υπηρεσιών, 16 επιχειρήσεις δραστηριοποιούνται στον τομέα του Χονδρικού-Λιανικού Εμπορίου, 4 επιχειρήσεις δραστηριοποιούνται στον τομέα των Κατασκευών, 15 επιχειρήσεις δραστηριοποιούνται στον τομέα της Βιομηχανίας-Μεταποίησης, 4 επιχειρήσεις δραστηριοποιούνται στον τομέα της Ενέργειας ενώ 8 επιχειρήσεις εντάσσονται σε κλάδο που δεν αναφέρεται στην έρευνα.

Ερώτηση 9: Ποιο είναι το έτος ίδρυσης της επιχείρησής σας;

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1888,00	2	3,3	3,3	3,3
	1891,00	2	3,3	3,3	6,7
	1897,00	2	3,3	3,3	10,0
	1928,00	2	3,3	3,3	13,3
	1942,00	2	3,3	3,3	16,7
	1948,00	1	1,7	1,7	18,3
	1954,00	4	6,7	6,7	25,0
	1958,00	4	6,7	6,7	31,7
	1960,00	2	3,3	3,3	35,0
	1968,00	2	3,3	3,3	38,3
	1970,00	2	3,3	3,3	41,7
	1973,00	2	3,3	3,3	45,0
	1974,00	5	8,3	8,3	53,3
	1977,00	2	3,3	3,3	56,7
	1980,00	2	3,3	3,3	60,0
	1982,00	2	3,3	3,3	63,3
	1986,00	6	10,0	10,0	73,3
	1988,00	2	3,3	3,3	76,7
	1990,00	4	6,7	6,7	83,3
	1992,00	2	3,3	3,3	86,7
	1999,00	2	3,3	3,3	90,0
	2014,00	2	3,3	3,3	93,3
	2016,00	2	3,3	3,3	96,7
	2017,00	2	3,3	3,3	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

Πίνακας 10

Ποιο είναι το έτος ίδρυσης της επιχείρησής σας;



Διάγραμμα 9

Αναφορικά με το έτος ίδρυσης των επιχειρήσεων που συμμετείχαν στην έρευνα μας, τα αποτελέσματα είναι ταξινομημένα ισομερώς. Στη συντριπτική πλειοψηφία των επιχειρήσεων (83,3%), το έτος ίδρυσης κυμαίνεται μεταξύ του χρονικού διαστήματος 1888 –1990. Επίσης, διευκρινίζεται ότι η πιο πρόσφατη ιδρυθείσα επιχείρηση ξεκίνησε την δραστηριοποίηση της κατά το έτος 2017 (3,3%).

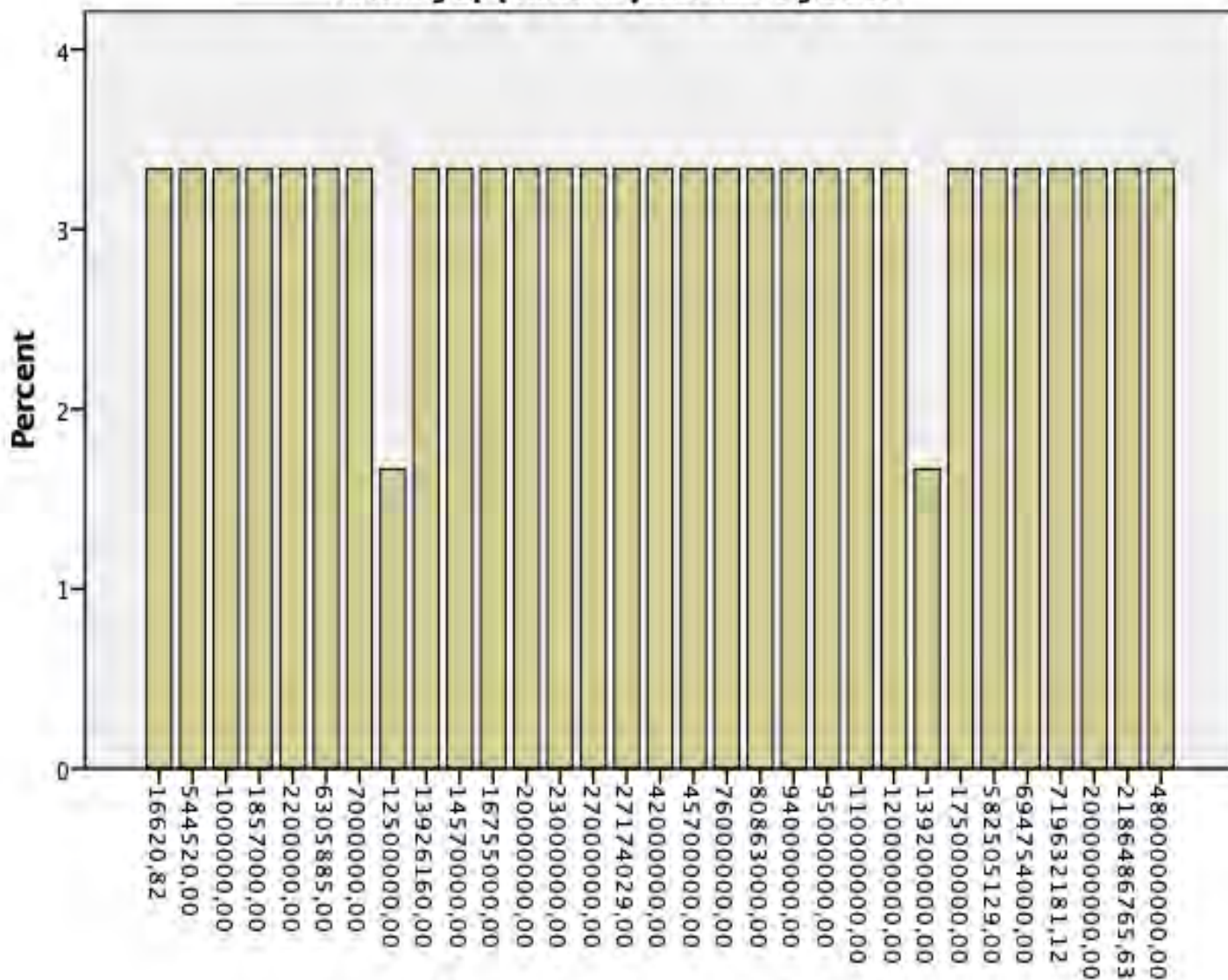
Ερώτηση 10: Κύκλος Εργασιών για το έτος 2018

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	16620,82	2	3,3	3,3	3,3
	544520,00	2	3,3	3,3	6,7
	1000000,00	2	3,3	3,3	10,0
	1857000,00	2	3,3	3,3	13,3
	2200000,00	2	3,3	3,3	16,7
	6305885,00	2	3,3	3,3	20,0
	7000000,00	2	3,3	3,3	23,3
	12500000,00	1	1,7	1,7	25,0
	13926160,00	2	3,3	3,3	28,3
	14570000,00	2	3,3	3,3	31,7
	16755000,00	2	3,3	3,3	35,0
	20000000,00	2	3,3	3,3	38,3
	23000000,00	2	3,3	3,3	41,7
	27000000,00	2	3,3	3,3	45,0
	27174029,00	2	3,3	3,3	48,3
	42000000,00	2	3,3	3,3	51,7
	45700000,00	2	3,3	3,3	55,0
	76000000,00	2	3,3	3,3	58,3
	80863000,00	2	3,3	3,3	61,7
	94000000,00	2	3,3	3,3	65,0
	95000000,00	2	3,3	3,3	68,3
	110000000,00	2	3,3	3,3	71,7
	120000000,00	2	3,3	3,3	75,0
	139200000,00	1	1,7	1,7	76,7
	175000000,00	2	3,3	3,3	80,0
	582505129,00	2	3,3	3,3	83,3
	694754000,00	2	3,3	3,3	86,7
	719632181,12	2	3,3	3,3	90,0

2000000000,00	2	3,3	3,3	93,3
2186486765,63	2	3,3	3,3	96,7
4800000000,00	2	3,3	3,3	100,0
Total	60	100,0	100,0	

Πίνακας 11

Κύκλος Εργασιών για το έτος 2018



Κύκλος Εργασιών για το έτος 2018

Διάγραμμα 10

Αναφορικά με τον κύκλο εργασιών, ο οποίος αφορά το φορολογικό έτος 2018, στην συντριπτική πλειοψηφία δηλαδή 70% των επιχειρήσεων, αυτός κυμαίνεται μεταξύ 1.000.000-

175.000.000 ευρώ. Στη μειοψηφία του 10%, ο τζίρος κυμαίνεται από 16.620,82-544.520 ευρώ και στο υπόλοιπο 20% των επιχειρήσεων ο κύκλος εργασιών κυμαίνεται άνω των 582.505.129 ευρώ. Τον μεγαλύτερο κύκλο εργασιών κατέχουν συνολικά δύο επιχειρήσεις (3,3%) και αυτός κυμαίνεται στα 4.800.000.000 ευρώ.

Συνοπτικά και ολοκληρώνοντας την ανάλυση των αποτελεσμάτων της 1ης θεματικής ενότητας του ερωτηματολογίου, απ'ότι διαφαίνεται από τα αποτελέσματα που παρατίθενται στους πίνακες 2 – 11 και στα αντίστοιχα διαγράμματα 1 – 10, το ερευνητικό δείγμα της παρούσας πρωτογενούς ποσοτικής διερεύνησης απαρτίζεται στην πλειοψηφία της τάξεως του 61,7% από άνδρες και στην μειοψηφία του 38,3% από γυναίκες, ενώ ηλικιακά δεν παρατηρείται ιδιαίτερα μεγάλη απόκλιση μεταξύ των ηλικιακών ομάδων 31 – 40 (26,7%), 41 – 50 (38,3%) και άνω των 51 ετών (28,3%), ενώ η συντριπτική μειοψηφία του 6,7% απαρτίζεται από άτομα ηλικίας μεταξύ 20 – 30 ετών. Όσον αφορά το μορφωτικό επίπεδο, η πλειοψηφία του 66,7% των συμμετεχόντων δήλωσαν κάτοχοι μεταπτυχιακού τίτλου ενώ με μεγάλη διαφορά ακολουθεί το 30% των αποφοίτων ανώτατης εκπαίδευσης και τέλος, η συντριπτική μειοψηφία του 3,3% του ερευνητικού δείγματος δήλωσαν απόφοιτοι ιδιωτικής σχολής.

Ως ιδιαίτερα θετικό στοιχείο για την επαγγελματική κατάρτιση των στελεχών των επιχειρήσεων του ερευνητικού δείγματος είναι ότι η πλειοψηφία (51,7%) δήλωσε πως έχει προϋπηρεσία άνω των 21 ετών. Το γεγονός αυτό ισχυροποιεί την αξιοπιστία των αποτελεσμάτων της παρούσας έρευνας, καθώς τα άτομα στα οποία απευθυνθήκαμε, διακατέχονται από πολυετή επαγγελματική εμπειρία επί του αντικειμένου που εξετάζουμε. Εξίσου θετικό είναι το γεγονός, ότι το αμέσως επόμενο μεγαλύτερο ποσοστό (28,3%) δήλωσε ότι έχει επαγγελματική εμπειρία που κυμαίνεται μεταξύ 11 – 20 ετών. Όσον αφορά την θέση εργασίας των συμμετεχόντων, η πλειοψηφία του 48,3% δήλωσε πως απασχολούνται στην οικονομική διεύθυνση, το 31,7% δήλωσε πως συμμετέχει στην ανώτατη διοίκηση, το 10% δήλωσε πως απασχολείται στο λογιστήριο, το 4% δήλωσε πως απασχολείται σε άλλη θέση εργασίας και τέλος, το 2% δήλωσε πως απασχολείται στο διοικητικό προσωπικό. Η συντριπτική πλειοψηφία του 96,7% των εταιρειών είναι Ανώνυμες Εταιρείες. Ισοψηφία της τάξεως του 26,7%, απασχολούν άνω των 500 ατόμων και μεταξύ 51 – 100 ατόμων. Μόνο η συντριπτική μειοψηφία του ερευνητικού δείγματος (13,3%) δήλωσε πως στην επιχείρηση απασχολούνται λιγότερο από 50 άτομα. Αναφορικά με τον κλάδο δραστηριοποίησης, στο σημείο αυτό εμφανίζεται ποικιλομορφία στα αποτελέσματα, γεγονός το οποίο κρίνεται ως

θετικό, λόγω του ότι λαμβάνουμε την άποψη στελεχών και εργαζομένων προερχόμενων από διαφορετικούς κλάδους δραστηριοποίησης. Ωστόσο, αναφέρεται, ότι η πλειοψηφία του 26,7% των επιχειρήσεων δραστηριοποιούνται στο χονδρικό– λιανικό εμπόριο και ακολουθεί με μικρή διαφορά το 25% των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στον κλάδο βιομηχανίας–μεταποίησης. Γενικότερα, λαμβάνοντας υπόψη τον αριθμό των εργαζομένων και τον κύκλο εργασιών των επιχειρήσεων, συμπεραίνουμε ότι οι περισσότερες εξ’ αυτών, ανήκουν στην κατηγορία των μεγάλων και πολύ μεγάλων επιχειρηματικών οντοτήτων.

5.2 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΔΕΥΤΕΡΗΣ ΘΕΜΑΤΙΚΗΣ ΕΝΟΤΗΤΑΣ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ

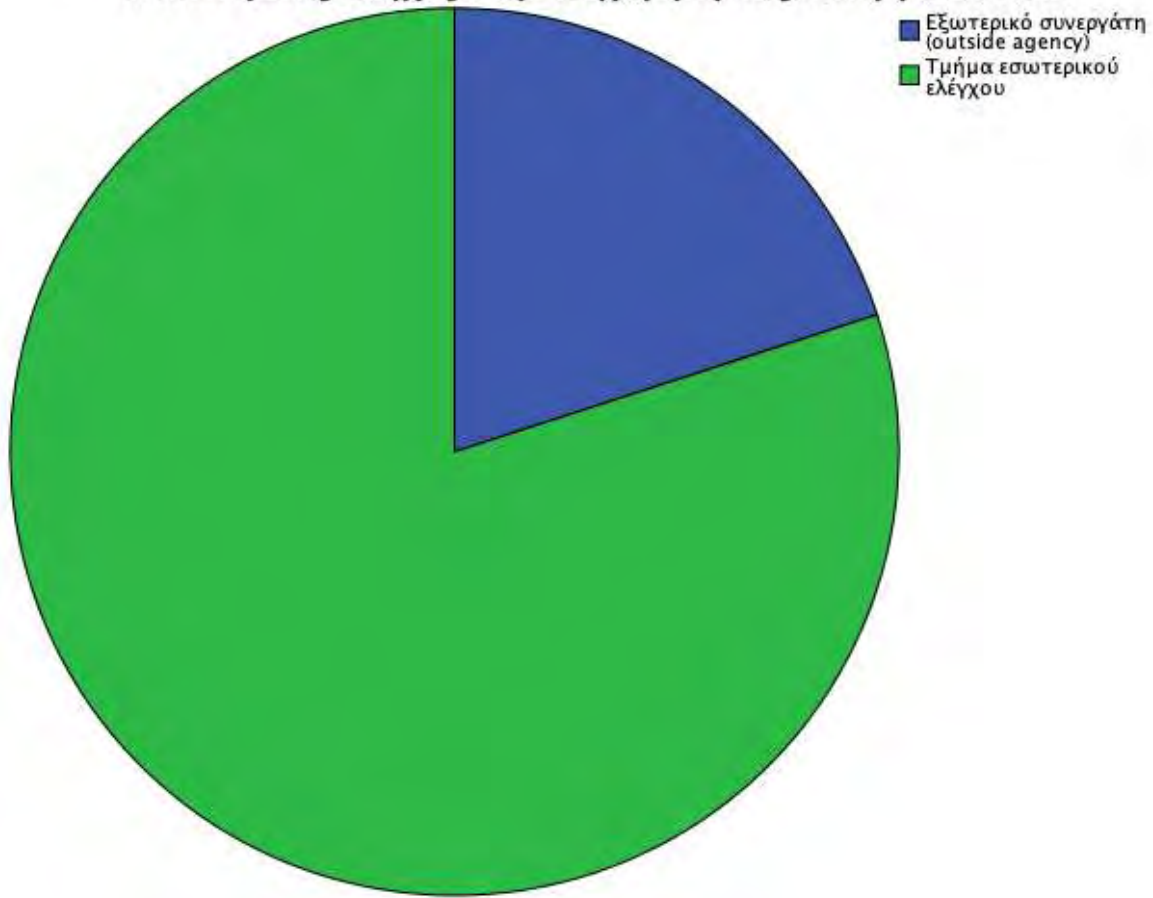
Στην παρούσα θεματική ενότητα, στους πίνακες 12-18 και στα αντίστοιχα διαγράμματα 11-17, παρουσιάζονται τα αποτελέσματα του δευτέρου σκέλους ερωτημάτων του ερωτηματολογίου, που έγκειται στη συλλογή πληροφοριών σχετικά με την ύπαρξη-λειτουργία μονάδας εσωτερικού ελέγχου και το καθεστώς άσκησης εσωτερικού ελέγχου στην εξεταζόμενη επιχείρηση.

Ερώτηση 1: Ο εσωτερικός έλεγχος στην επιχείρησή σας διενεργείται από:

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Εξωτερικό συνεργάτη (outside agency)	12	20,0	20,0	20,0
Τμήμα εσωτερικού ελέγχου	48	80,0	80,0	100,0
Total	60	100,0	100,0	

Πίνακας 12

Ο εσωτερικός έλεγχος στην επιχείρησή σας διενεργείται από :



Διάγραμμα 11

Από τους 60 εργαζόμενους των εισηγμένων εταιρειών στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών που συμμετείχαν στην έρευνα, 12 συμμετέχοντες δηλώνουν πως ο εσωτερικός έλεγχος στην εταιρεία που εργάζονται διενεργείται από εξωτερικό συνεργάτη. Η συντριπτική πλειοψηφία όμως των εξεταζόμενων εισηγμένων εταιρειών διαθέτει αυτοτελές τμήμα εσωτερικού ελέγχου.

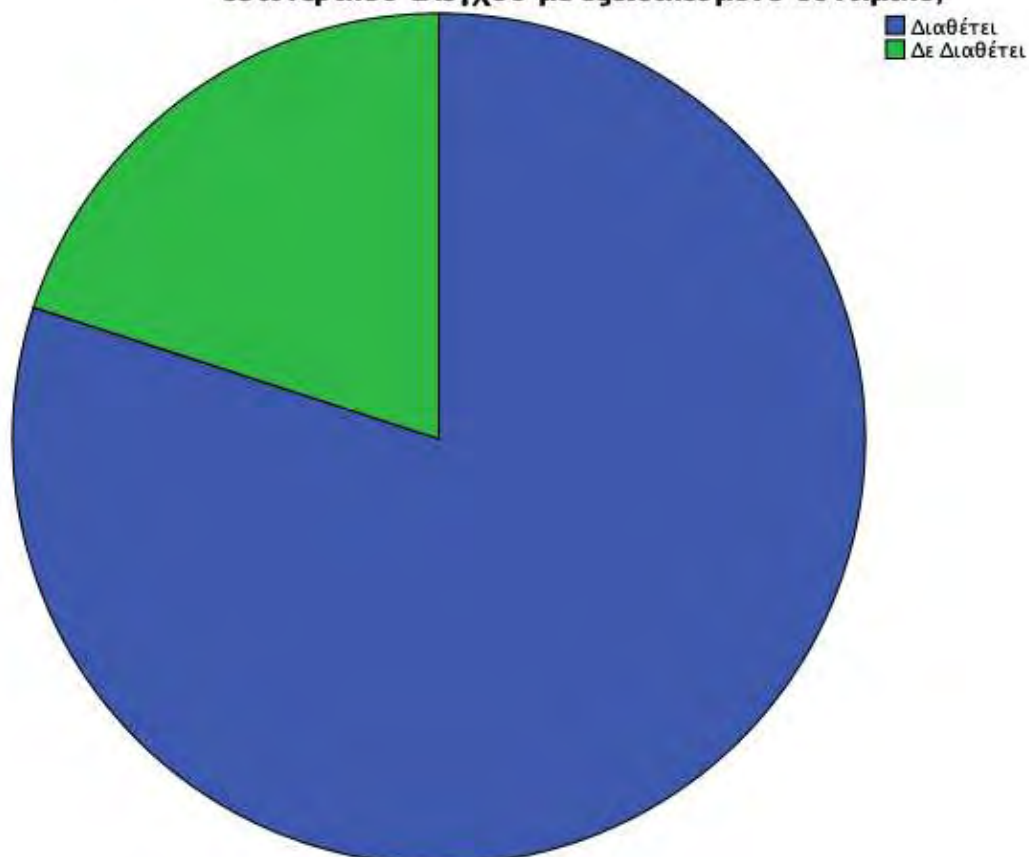
Ερώτηση 2: Διαθέτει η επιχείρησή σας στην οποία εργάζεστε αυτοτελές τμήμα εσωτερικού ελέγχου με εξειδικευμένο δυναμικό;

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Διαθέτει	48	80,0	80,0	80,0

Δε Διαθέτει	12	20,0	20,0	100,0
Total	60	100,0	100,0	

Πίνακας 13

Διαθέτει η επιχείρηση στην οποία εργάζεστε αυτοτελές τμήμα εσωτερικού ελέγχου με εξειδικευμένο δυναμικό;



Διάγραμμα 12

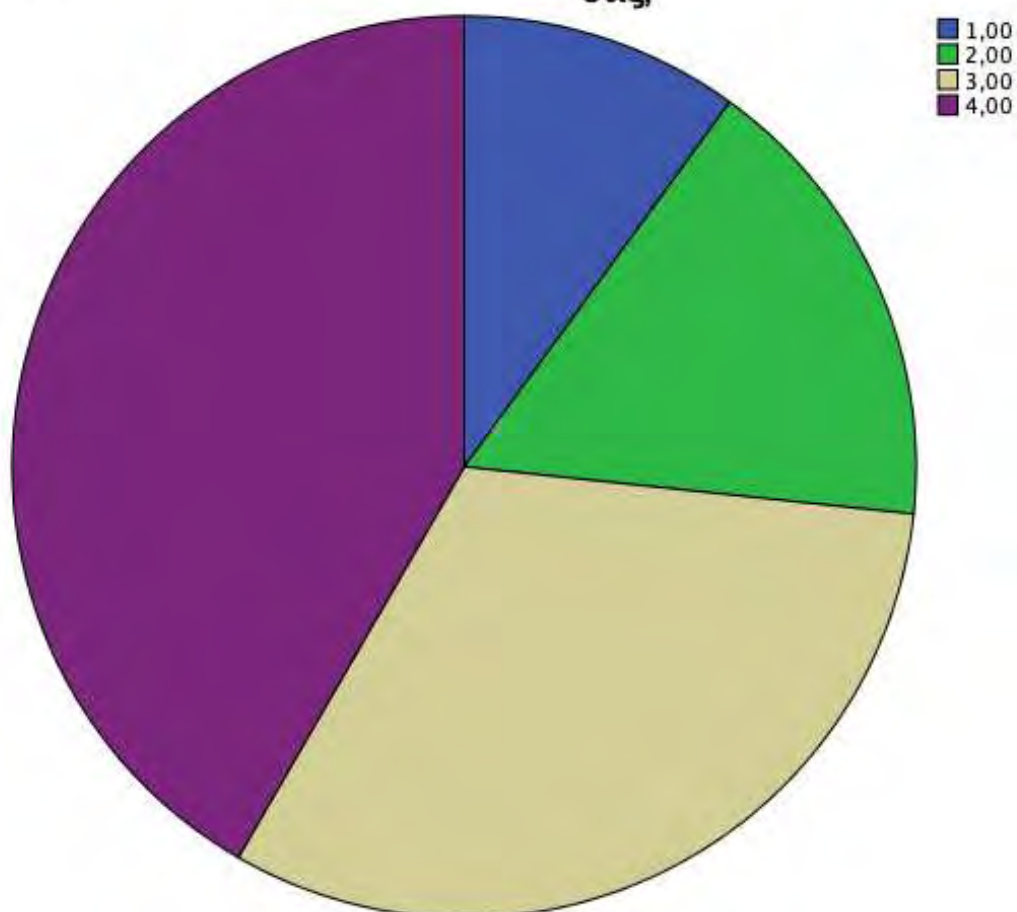
Η συγκεκριμένη ερώτηση αναφέρεται στην ύπαρξη οργανωμένου αυτοτελούς τμήματος εσωτερικού ελέγχου. Από τους 60 εργαζόμενους των εισηγμένων εταιρειών στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών που συμμετείχαν στην έρευνα, 12 συμμετέχοντες δηλώνουν πως η εταιρεία στην οποία εργάζονται δεν διαθέτει αυτοτελές τμήμα εσωτερικού ελέγχου με εξειδικευμένο δυναμικό.

Ερώτηση 3: Πόσο στελεχωμένο είναι το τμήμα εσωτερικού ελέγχου στην επιχείρησή σας;

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	6	10,0	10,0	10,0
	2,00	10	16,7	16,7	26,7
	3,00	19	31,7	31,7	58,3
	4,00	25	41,7	41,7	100,0
Total		60	100,0	100,0	

Πίνακας 14

Πόσο στελεχωμένο είναι το τμήμα εσωτερικού ελέγχου στην επιχείρησή σας;



Διάγραμμα 13

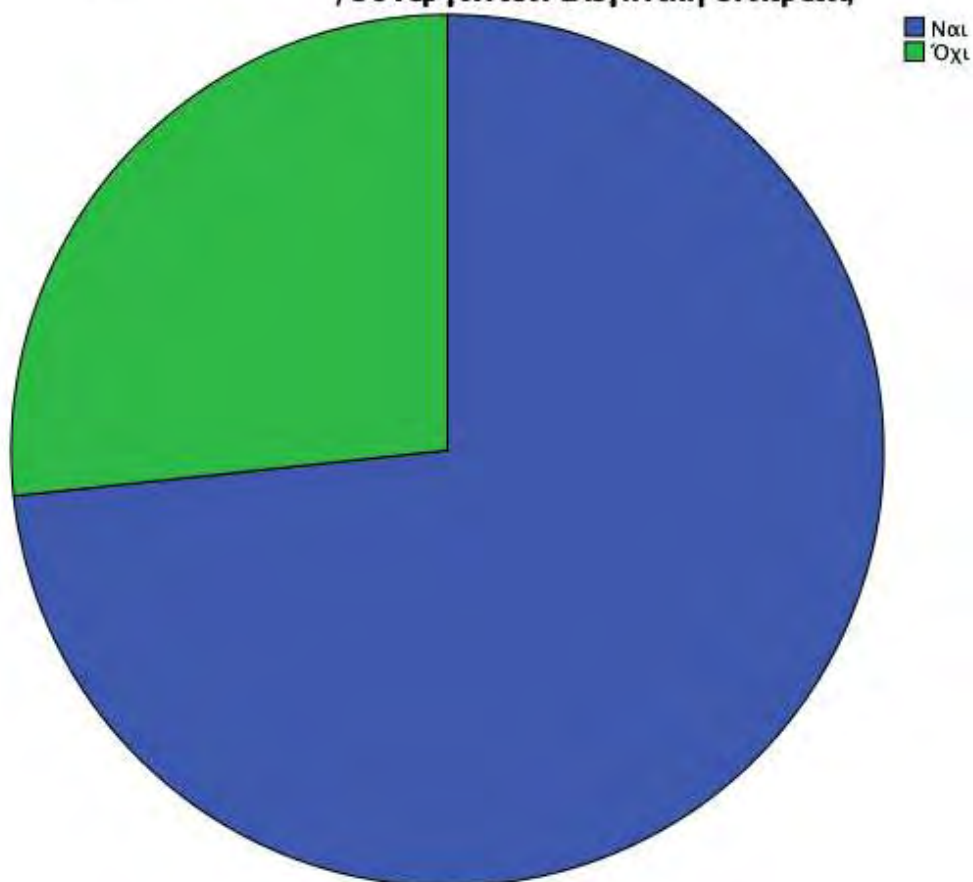
Η 3^η ερώτηση του 2^{ου} μέρους μετρά το βαθμό στελέχωσης του τμήματος εσωτερικού ελέγχου των επιχειρήσεων. Τα ευρήματα δείχνουν πως το 41,7% των συμμετεχόντων δηλώνουν ότι το τμήμα εσωτερικού ελέγχου είναι αρκετά καλά στελεχωμένο.

Ερώτηση 4: Η επιχείρηση έχει συνάψει σύμβαση συνεργασίας με εξωτερική /συνεργάτιδα ελεγκτική εταιρεία;

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Ναι	44	73,3	73,3	73,3
	Όχι	16	26,7	26,7	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

Πίνακας 15

Η επιχείρηση έχει συνάψει σύμβαση συνεργασίας με εξωτερική /συνεργάτιδα ελεγκτική εταιρεία;



Διάγραμμα 14

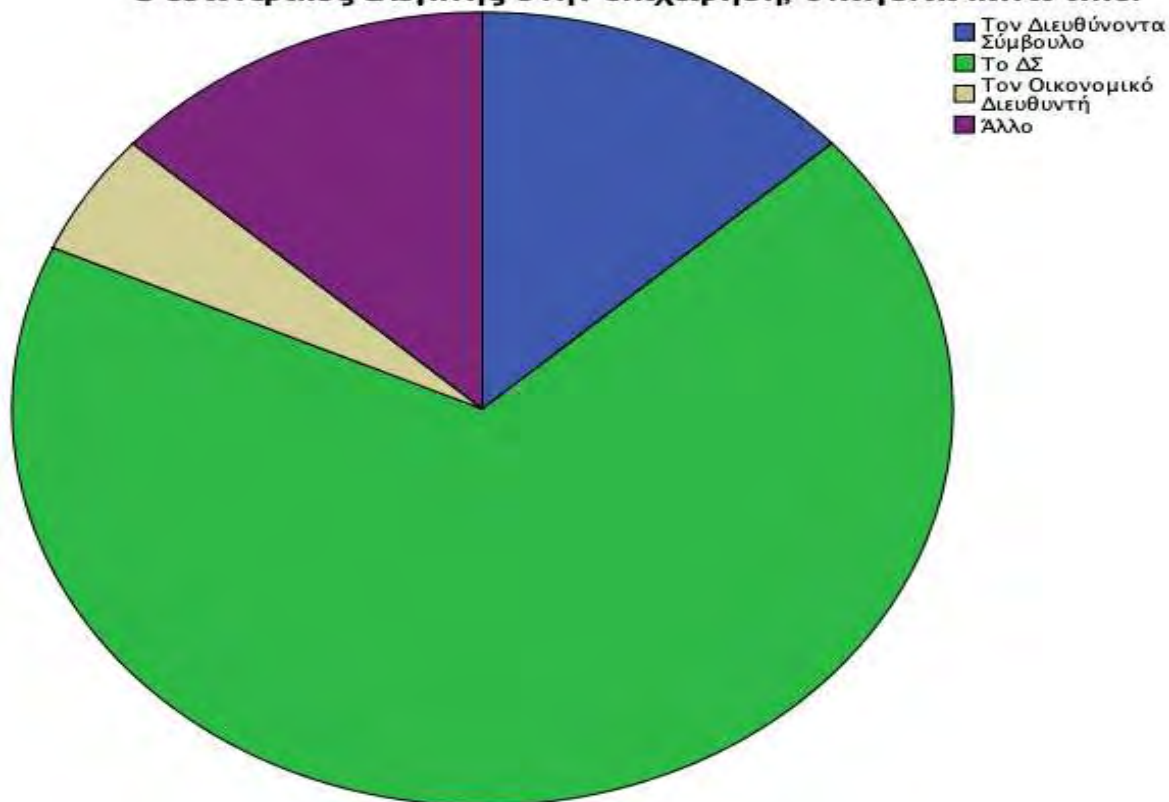
Η 4^η ερώτηση διερευνά την ύπαρξη σύμβασης συνεργασίας με εξωτερική ελεγκτική εταιρεία. Το 73,3% των ερωτηθέντων δηλώνει πως η επιχείρηση στην οποία εργάζονται, έχει συνάψει σύμβαση συνεργασίας με εξωτερική /συνεργάτιδα ελεγκτική εταιρεία.

Ερώτηση 5: Ο εσωτερικός ελεγκτής στην επιχείρηση, υπάγεται κάτω από:

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Τον Διευθύνοντα Σύμβουλο	8	13,3	13,3	13,3
Το ΔΣ	41	68,3	68,3	81,7
Τον Οικονομικό Διευθυντή	3	5,0	5,0	86,7
Άλλο	8	13,3	13,3	100,0
Total	60	100,0	100,0	

Πίνακας 16

Ο εσωτερικός ελεγκτής στην επιχείρηση, υπάγεται κάτω από:



Διάγραμμα 15

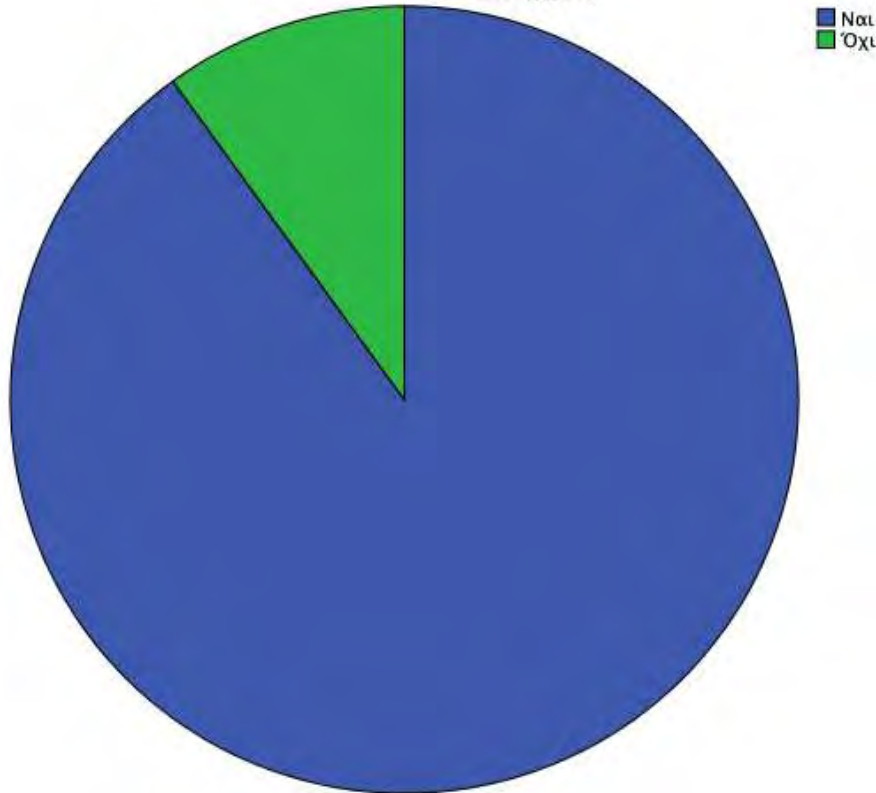
Στην συγκεκριμένη ερώτηση, οι ερωτώμενοι απάντησαν σε πλειοψηφία 68,3% ότι ο εσωτερικός ελεγκτής στην επιχείρηση υπάγεται κάτω από το Διοικητικό Συμβούλιο. Αξίζει να αναφερθεί πως μόνο στο 5% των περιπτώσεων ο εσωτερικός ελεγκτής υπάγεται κάτω από τον Οικονομικό Διευθυντή.

Ερώτηση 6: Η επιχείρηση διατηρεί συγκεκριμένα πρότυπα σύνταξης εγγράφων ελέγχου;

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Ναι	54	90,0	90,0	90,0
	Όχι	6	10,0	10,0	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

Πίνακας 17

Η επιχείρηση διατηρεί συγκεκριμένα πρότυπα σύνταξης εγγράφων ελέγχου;



Διάγραμμα 16

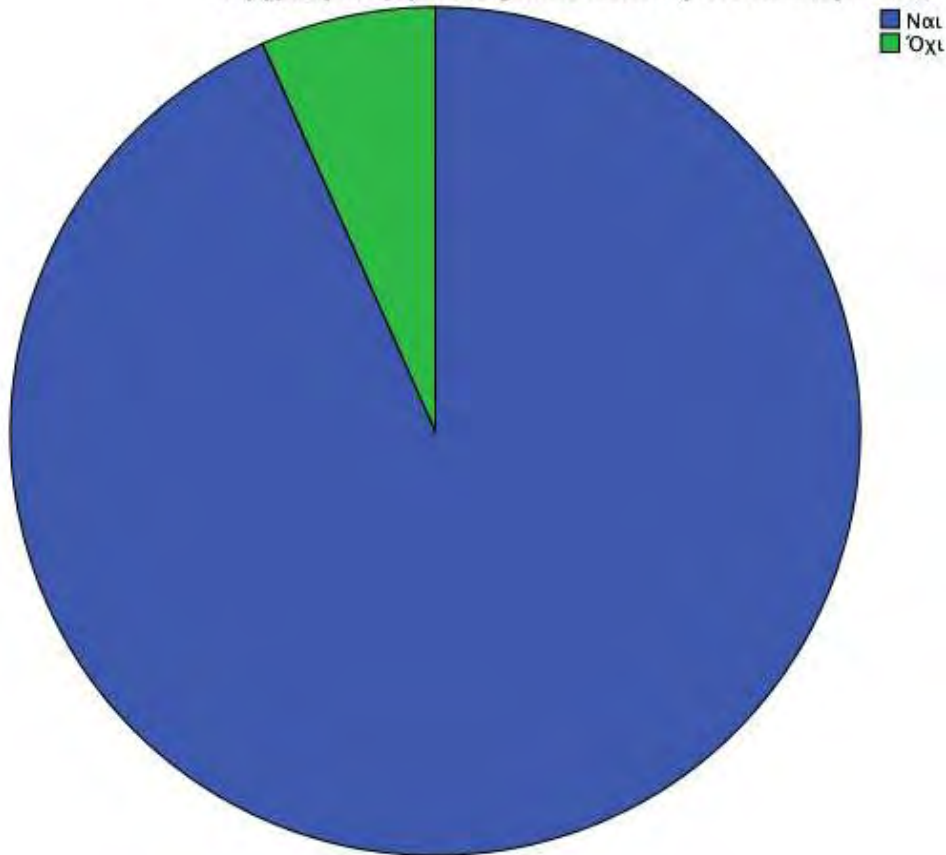
Η 6^η ερώτηση εξετάζει την ύπαρξη προτύπων σύνταξης εγγράφων ελέγχου. Όπως διαφαίνεται από τις απαντήσεις, 54 από τους 60 συμμετέχοντες στην έρευνα απάντησαν πως η επιχείρηση στην οποία εργάζονται διαθέτει και διατηρεί συγκεκριμένα πρότυπα σύνταξης εγγράφων ελέγχου

Ερώτηση 7: Οι εξωτερικοί ελεγκτές έχουν απεριόριστη πρόσβαση σε όλα τα έγγραφα εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών;

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Ναι	56	93,3	93,3	93,3
	Όχι	4	6,7	6,7	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

Πίνακας 18

Οι εξωτερικοί ελεγκτές έχουν απεριόριστη πρόσβαση σε όλα τα έγγραφα εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών;



Διάγραμμα 17

Σύμφωνα με τις απαντήσεις που ελήφθησαν στην συγκεκριμένη ερώτηση, υπάρχει απεριόριστη ελευθερία πρόσβασης των εξωτερικών ελεγκτών σε όλα τα έγγραφα εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών.

Εξ όσων διαφαίνεται από τα αποτελέσματα που παρατίθενται στους πίνακες 12 – 18 και στα αντίστοιχα διαγράμματα 11 – 17, στην συντριπτική πλειοψηφία του 80% του ερευνητικού δείγματος, ο εσωτερικός έλεγχος ασκείται από τμήμα εσωτερικού ελέγχου, το οποίο διαθέτει η ίδια η επιχείρηση και στην περίπτωση του υπολοίπου 20% του ερευνητικού δείγματος, η διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου διεξάγεται από εξωτερικό συνεργάτη. Συνεχίζοντας, το 80% του ερευνητικού δείγματος δήλωσε πως η επιχείρηση διαθέτει αυτοτελές τμήμα εσωτερικού ελέγχου με εξειδικευμένο δυναμικό και το υπόλοιπο 20% δήλωσε ότι δεν διαθέτει. Πρόκειται για ένα εύρημα, το οποίο σε συνδυασμό με τα αποτελέσματα, αναφορικά με το μέρος από το οποίο διεξάγεται ο εσωτερικός έλεγχος,

κρίνεται αναμενόμενο. Πιο συγκεκριμένα, το 80% των περιπτώσεων που δήλωσαν ότι η διαδικασία εσωτερικού ελέγχου διεξάγεται από τμήμα εσωτερικού ελέγχου που διαθέτει η ίδια η επιχείρηση, δήλωσαν και ότι η επιχείρηση στην οποία εργάζονται διαθέτει αυτοτελές τμήμα εσωτερικού ελέγχου το οποίο στελεχώνεται με εξειδικευμένο ανθρώπινο δυναμικό. Άρα, καταλήγουμε στο ότι καμία περίπτωση επιχείρησης, η οποία διεξάγει τον εσωτερικό έλεγχο από εσωτερικό τμήμα της, δεν έχει στελεχώσει το συγκεκριμένο τμήμα με μη εξειδικευμένα ή ελλιπώς επιμορφωμένα άτομα. Μάλιστα, στην ερώτηση του πόσο στελεχωμένο είναι το τμήμα εσωτερικού ελέγχου στην επιχείρηση, η πλειοψηφία του 41,7% του ερευνητικού δείγματος δήλωσε πως είναι αρκετά στελεχωμένο και ακολουθεί το 31,7%, που δήλωσε ότι είναι μέτρια στελεχωμένο. Αυτό σημαίνει, ότι οι συμμετέχοντες στην συντριπτική πλειοψηφία τους (73,4%) δήλωσαν πως το τμήμα εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης δεν χρειάζεται ενίσχυση με επιπρόσθετο ανθρώπινο δυναμικό. Εξετάζοντας το ερώτημα αν η επιχείρηση έχει προβεί σε σύναψη σύμβασης συνεργασίας με εξωτερική – συνεργάτιδα ελεγκτική εταιρεία, το ερευνητικό δείγμα στην πλειοψηφία του (73,3%) απάντησε θετικά και το υπόλοιπο 26,7% απάντησε αρνητικά. Επίσης, οι συμμετέχοντες δήλωσαν ότι ο εσωτερικός ελεγκτής στην επιχείρηση υπάγεται κάτω από το Διοικητικό Συμβούλιο (68,3%), τον Διευθύνοντα Σύμβουλο (13,3%), άλλο στέλεχος της επιχείρησης (13,3%) και τέλος τον Οικονομικό Διευθυντή (5%). Αναφορικά με το αν η επιχείρηση διατηρεί συγκεκριμένα πρότυπα σύνταξης εγγράφων ελέγχου, η συντριπτική πλειοψηφία του 90% του ερευνητικού δείγματος απάντησε θετικά και το υπόλοιπο 10% αρνητικά. Κλείνοντας την ανάλυση του 2^{ου} μέρους, τίθεται το ερώτημα αν οι εξωτερικοί ελεγκτές έχουν απεριόριστη πρόσβαση σε όλα τα έγγραφα εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών. Η συντριπτική πλειοψηφία του 93,3% του ερευνητικού δείγματος απάντησε θετικά και μόνο το 6,7% απάντησε αρνητικά.

5.3 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΤΡΙΤΗΣ ΘΕΜΑΤΙΚΗΣ ΕΝΟΤΗΤΑΣ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ

Στην τρίτη θεματική ενότητα, στους πίνακες 19-24, παρουσιάζονται τα αποτελέσματα του τρίτου σκέλους ερωτημάτων της ποσοτικής έρευνας. Οι ερωτήσεις αυτές διερευνούν την ορθότητα και πληρότητα άσκησης του εσωτερικού ελέγχου εντός των επιχειρήσεων. Δηλαδή τον βαθμό κατά τον οποίο η Διοίκηση κάθε επιχείρησης ασκεί ορθολογικά και πλήρως αποδοτικά εσωτερικό έλεγχο προς ίδιο όφελος της.

Για να απαντηθούν οι ερωτήσεις αυτής της ενότητας χρησιμοποιήθηκε η βαθμολογική κλίμακα Likert ως εξής: Καθόλου, Λίγο, Μέτρια, Αρκετά, Απόλυτα. Οι μεταβλητές που αντιστοιχούν στην παραπάνω βαθμολογική πίνακα και εμφανίζονται στο SPSS είναι: 1: Καθόλου, 2: Λίγο, 3: Μέτρια, 4: Αρκετά και 5: Απόλυτα.

Ερώτηση 8: Σε ποιο βαθμό τηρείται συγκεκριμένο οργανόγραμμα για κάθε τμήμα της εταιρείας, με σκοπό τον σαφέστερο καθορισμό των τομέων ευθύνης;

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	4	6,7	6,7	6,7
	3,00	6	10,0	10,0	16,7
	4,00	22	36,7	36,7	53,3
	5,00	28	46,7	46,7	100,0
Total		60	100,0	100,0	

Πίνακας 19

Στην παρούσα ερώτηση, το 83,4% των συμμετεχόντων απάντησε θετικά (Αρκετά και Απόλυτα) πως τηρείται συγκεκριμένο οργανόγραμμα σε κάθε τμήμα της εταιρείας σε μεγάλο βαθμό ενώ μόνο το 6,7% αναφέρει ότι δεν τηρείται κανενός τύπου ή είδους οργανόγραμμα στα επιμέρους τμήματα της εταιρείας.

Ερώτηση 9: Σε τι βαθμό είναι σαφώς καθορισμένες οι αρμοδιότητες των υπαλλήλων ανά θέση εργασίας σε όλα τα επίπεδα της επιχείρησης;

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	2	3,3	3,3	3,3
	3,00	8	13,3	13,3	16,7
	4,00	32	53,3	53,3	70,0
	5,00	18	30,0	30,0	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

Πίνακας 20

Στην παρούσα ερώτηση, το 83,4% των συμμετεχόντων απάντησε θετικά (Αρκετά και Απόλυτα) πως τηρείται συγκεκριμένο οργανόγραμμα σε κάθε τμήμα της εταιρείας σε μεγάλο βαθμό ενώ μόνο το 6,7% αναφέρει ότι δεν τηρείται κανενός τύπου ή είδους οργανόγραμμα στα επιμέρους τμήματα της εταιρείας.

Ερώτηση 10: Σε ποιο βαθμό ο εσωτερικός ελεγκτής ενημερώνεται από το ανθρώπινο δυναμικό για τους κινδύνους που αντιμετωπίζει η επιχείρηση;

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	10	16,7	16,7	16,7
	2,00	2	3,3	3,3	20,0
	3,00	11	18,3	18,3	38,3
	4,00	37	61,7	61,7	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

Πίνακας 21

Στην παρούσα ερώτηση, απαντάται το ερώτημα σχετικά με την ενημέρωση που λαμβάνει ο εσωτερικός ελεγκτής από το ανθρώπινο δυναμικό για τους κινδύνους που αντιμετωπίζει η

επιχείρηση. Η διαχείριση και εκτίμηση των κινδύνων αποτελεί ζήτημα μείζονος σπουδαιότητας για την διασφάλιση ευημερίας και κερδοφορίας εντός και εκτός των ορίων της επιχείρησης. Προκύπτει ότι το 80% των συμμετεχόντων αποκρίθηκε καταφατικά (Αρκετά και Απόλυτα) πως ο εσωτερικός ελεγκτής ενημερώνεται σε μεγάλο βαθμό για τους κινδύνους που αντιμετωπίζει η επιχείρηση.

Ερώτηση 11: Πόσο πιστεύετε ότι τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζουν τις αποφάσεις του ΔΣ για τη λειτουργία της επιχείρησης;

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	4	6,7	6,7	6,7
	2,00	2	3,3	3,3	10,0
	3,00	14	23,3	23,3	33,3
	4,00	38	63,3	63,3	96,7
	5,00	2	3,3	3,3	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

Πίνακας 22

Στην ενδέκατη ερώτηση, διερευνάται σε ποιο βαθμό οι αποφάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου σχετικά με την εύρυθμη λειτουργία της εταιρείας επηρεάζονται από τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου. Η συντριπτική πλειοψηφία (86,6%) αποκρίθηκε πως τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζουν τις αποφάσεις του ΔΣ σε ικανοποιητικό βαθμό (Αρκετά και Μέτρια).

Ερώτηση 12: Πόσο πιστεύετε ότι τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζουν τις αποφάσεις του ΔΣ για τους στόχους της επιχείρησης;

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	4	6,7	6,7	6,7
	3,00	20	33,3	33,3	40,0

4,00	32	53,3	53,3	93,3
5,00	4	6,7	6,7	100,0
Total	60	100,0	100,0	

Πίνακας 23

Στην δωδέκατη ερώτηση, διερευνάται σε ποιο βαθμό οι αποφάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου σχετικά με τους τιθέμενους στόχους της εταιρείας επηρεάζονται από τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου. Τα αποτελέσματα είναι σχεδόν ταυτόσημα με αυτά της προηγούμενης ερώτησης, γεγονός ουσιώδους σημασίας και αρκετά ενθαρρυντικό. Η πλειοψηφία της τάξης του 86,6% των ερωτώμενων αποκρίθηκε πως τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου στην λήψη αποφάσεων της διοίκησης σε ικανοποιητικό βαθμό.

Ερώτηση 13: Σε τι βαθμό έχουν πραγματοποιηθεί εσωτερικοί έλεγχοι κατά την προηγούμενη οικονομική χρήση (2018);

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	2	3,3	3,3	3,3
2,00	2	3,3	3,3	6,7
3,00	24	40,0	40,0	46,7
4,00	32	53,3	53,3	100,0
Total	60	100,0	100,0	

Πίνακας 24

Η 13^η ερώτηση θεωρείται υψίστης σημασίας καθώς ερευνά τον βαθμό υλοποίησης εσωτερικών ελέγχων εντός των εταιρειών του ερευνητικού δείγματος κατά την προηγούμενη οικονομική χρήση (2018). Σύμφωνα με το 93,3% των αποτελεσμάτων, τακτικοί εσωτερικοί έλεγχοι πραγματοποιήθηκαν την χρήση 2018 σε ικανοποιητικό βαθμό, γεγονός άκρως ικανοποιητικό και αισιόδοξο για την αναγκαιότητα εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου. Ένα

μόνο χαμηλό ποσοστό (3,3%) δηλώνει παραδόξως πως δεν διενεργήθηκαν καθόλου εσωτερικοί έλεγχοι εντός 2018.

Ο παρακάτω πίνακας 25, παρουσιάζει τις μέσες απαντήσεις (Mean) των συμμετεχόντων στα ερωτήματα του τρίτου σκέλους του ερευνητικού εργαλείου, καθώς επίσης και τα αντίστοιχα σκορ που προέκυψαν από την κάθε ερώτηση (Sum). Η παράθεση των εν λόγω δεδομένων, κρίνεται απαραίτητη για την συμπληρωματική ερμηνεία των αποτελεσμάτων των πινάκων 19-24. Οι μέσες απαντήσεις παρατίθενται στις ερωτήσεις του τρίτου και τέταρτου μέρους του ερωτηματολογίου, καθώς όλα τα ερωτήματα στα συγκεκριμένα μέρη, απαρτίζονται από ερωτήσεις της κλίμακας Likert. Επομένως, η παράθεση των μέσων απαντήσεων στα συγκεκριμένα δύο μέρη του ερωτηματολογίου, κρίθηκε σκόπιμη για λόγους ευστοχότερης σύγκρισης των απαντήσεων των ερωτώμενων σε έκαστη ερώτηση. Έτσι, βλέποντας σε έναν ενιαίο πίνακα τις μέσες απαντήσεις ανά ερώτηση, προκύπτουν γενικότερα συμπεράσματα για την τρίτη και τέταρτη θεματική ενότητα του ερωτηματολογίου. Για παράδειγμα, οι μέσες απαντήσεις διευκόλυναν πάρα πολύ την απάντηση του ερευνητικού ερωτήματος: «κατά πόσο εφαρμόζεται ο εσωτερικός έλεγχος στις επιχειρήσεις».

ΜΕΣΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ ΣΥΜΜΕΤΕΧΟΝΤΩΝ ΣΕ ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ ΤΡΙΤΟΥ ΜΕΡΟΥΣ ΤΟΥ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ

	N	Minimum	Maximum	Sum	Mean	Std. Deviation
Σε ποιο βαθμό τηρείται συγκεκριμένο οργανόγραμμα για κάθε τμήμα της εταιρείας, με σκοπό τον σαφέστερο καθορισμό των τομέων ευθύνης;	60	1,00	5,00	250,00	4,1667	1,07619

<p>Σε τι βαθμό είναι σαφώς καθορισμένες οι αρμοδιότητες των υπαλλήλων ανά θέση εργασίας σε όλα τα επίπεδα της επιχείρησης;</p>	60	1,00	5,00	244,00	4,0667	,86095
<p>Σε ποιο βαθμό ο εσωτερικός ελεγκτής ενημερώνεται από το ανθρώπινο δυναμικό για τους κινδύνους που αντιμετωπίζει η επιχείρηση;</p>	60	1,00	4,00	195,00	3,2500	1,12935
<p>Πόσο πιστεύετε ότι τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζουν τις αποφάσεις του ΔΣ για τη λειτουργία της επιχείρησης;</p>	60	1,00	5,00	212,00	3,5333	,89190

Πόσο πιστεύετε ότι τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζουν τις αποφάσεις του ΔΣ για τους στόχους της επιχείρησης;	60	1,00	5,00	212,00	3,5333	,89190
Σε τι βαθμό έχουν πραγματοποιηθεί έσωτεικοί έλεγχοι κατά την προηγούμενη οικονομική χρήση (2018);	60	1,00	4,00	206,00	3,4333	,72174
Valid N (listwise)	60					

Πίνακας 25

Στο σημείο αυτό, από τα αποτελέσματα των ερωτημάτων της τρίτης θεματικής ενότητας, πρόκειται να απαντηθεί το ερευνητικό ερώτημα: «σε πόσο ικανοποιητικό βαθμό εφαρμόζεται η διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου στις επιχειρήσεις;». Έτσι, αναφορικά με τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τους πίνακες 19 – 25, εξάγεται το συμπέρασμα της εν γένει μέτριας προς ικανοποιητικής εφαρμογής της διαδικασίας του εσωτερικού ελέγχου από τις επιχειρήσεις που συμμετείχαν στην παρούσα πρωτογενή έρευνα. Πιο συγκεκριμένα, διαπιστώνεται ότι στις επιχειρήσεις τηρείται σε ικανοποιητικό βαθμό συγκεκριμένο οργανόγραμμα για κάθε τμήμα της εταιρείας με σκοπό τον σαφέστερο καθορισμό των τομέων ευθύνης και σε εξίσου ικανοποιητικό βαθμό είναι σαφώς καθορισμένες οι αρμοδιότητες των υπαλλήλων ανά θέση εργασίας σε όλα τα επίπεδα της επιχείρησης. Σε μέτριο προς ικανοποιητικό βαθμό, τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου ασκούν επιρροή στις αποφάσεις της διοίκησης των επιχειρήσεων για την λειτουργία της εκάστοτε επιχείρησης

και επίσης σε μέτριο προς ικανοποιητικό βαθμό, τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζουν τις αποφάσεις των διοικούντων όσον αφορά τους τιθέμενους στόχους της επιχείρησης. Σε μέτριο βαθμό, ο εσωτερικός ελεγκτής ενημερώνεται από το ανθρώπινο δυναμικό για τους κινδύνους που αντιμετωπίζει η επιχείρηση. Τέλος, οι μέσες απαντήσεις των συμμετεχόντων αναφορικά με τον βαθμό στον οποίο έχουν πραγματοποιηθεί εσωτερικοί έλεγχοι κατά την προηγούμενη οικονομική χρήση, δηλαδή κατά το φορολογικό έτος 2018, κυμαίνονται στο 3,43, δηλαδή σε ένα επίπεδο λίγο άνω του μετρίου. Έτσι, συμπεραίνεται ότι ο εσωτερικός έλεγχος στις επιχειρήσεις που συμμετείχαν στην παρούσα έρευνα, διεξάγεται σε μέτριο προς ικανοποιητικό βαθμό.

5.4 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΤΕΤΑΡΤΗΣ ΘΕΜΑΤΙΚΗΣ ΕΝΟΤΗΤΑΣ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ

Στην τέταρτη θεματική ενότητα, στους πίνακες 26-33, παρουσιάζονται τα αποτελέσματα του τέταρτου σκέλους ερωτημάτων της ποσοτικής έρευνας. Οι ερωτήσεις αυτές διερευνούν την άσκηση του εσωτερικού ελέγχου εντός των επιχειρήσεων στην διαχείριση του κόστους. Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να είναι σε θέση να επαληθεύουν ότι η ανώτατη διοίκηση διαθέτει τα σωστά δεδομένα για την αποτελεσματική διαχείριση των δαπανών της επιχείρησης και για την λήψη ορθολογικών αποφάσεων.

Για να απαντηθούν οι ερωτήσεις αυτής της ενότητας χρησιμοποιήθηκε η βαθμολογική κλίμακα Likert ως εξής: Καθόλου, Λίγο, Μέτρια, Αρκετά, Απόλυτα. Οι μεταβλητές που αντιστοιχούν στην παραπάνω βαθμολογική πίνακα και εμφανίζονται στο SPSS είναι: 1: Καθόλου, 2: Λίγο, 3: Μέτρια, 4: Αρκετά και 5: Απόλυτα.

Ερώτηση 14: Σε τι βαθμό το ΔΣ, υπό την επίβλεψη του εσωτερικού ελεγκτή, καταρτίζει σχέδια επίτευξης στόχων διαχείρισης κόστους;

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	8	13,3	13,3	13,3

2,00	12	20,0	20,0	33,3
3,00	20	33,3	33,3	66,7
4,00	20	33,3	33,3	100,0
Total	60	100,0	100,0	

Πίνακας 26

Στην παρούσα ερώτηση, το 86,6% των συμμετεχόντων απάντησε πως καταρτίζονται σε ικανοποιητικό βαθμό σχέδια επίτευξης στόχων διαχείρισης κόστους από το ΔΣ, υπό την επίβλεψη του εσωτερικού ελεγκτή.

Ερώτηση 15: Σε ποιο βαθμό αξιολογούνται από τον εσωτερικό έλεγχο τα αποτελέσματα της διαχείρισης κόστους, σύμφωνα με τους τιθέμενους στόχους;

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	8	13,3	13,3	13,3
2,00	6	10,0	10,0	23,3
3,00	15	25,0	25,0	48,3
4,00	31	51,7	51,7	100,0
Total	60	100,0	100,0	

Πίνακας 27

Η 15^η ερώτηση ερευνά τον βαθμό αξιολόγησης των αποτελεσμάτων της διαχείρισης κόστους υπό το πρίσμα του εσωτερικού ελεγκτή. Σύμφωνα με τις απαντήσεις των συμμετεχόντων, τα αποτελέσματα της διαχείρισης κόστους, σύμφωνα με τους τιθέμενους στόχους αξιολογούνται σε μεγάλο βαθμό από τον εσωτερικό έλεγχο.

Ερώτηση 16: Σε ποιο βαθμό οι εσωτερικοί ελεγκτές υποβάλλουν προτάσεις βελτίωσης της διαχείρισης κόστους;

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	6	10,0	10,0	10,0
	2,00	6	10,0	10,0	20,0
	3,00	19	31,7	31,7	51,7
	4,00	27	45,0	45,0	96,7
	5,00	2	3,3	3,3	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

Πίνακας 28

Στην 16^η ερώτηση, οι συμμετέχοντες απάντησαν θετικά (Αρκετά και Απόλυτα) σε ποσοστό 48,3% ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές υποβάλλουν προτάσεις διαχείρισης κόστους.

Ερώτηση 17: Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου συμβάλλει στη βελτίωση της διαχείρισης κόστους της επιχείρησης;

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	6	10,0	10,0	10,0
	2,00	8	13,3	13,3	23,3
	3,00	14	23,3	23,3	46,7
	4,00	24	40,0	40,0	86,7
	5,00	8	13,3	13,3	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

Πίνακας 29

Η 17^η ερώτηση έχει ως στόχο να εκμαιεύσει την πεποίθηση των ερωτώμενων για το κατά πόσο αντιλαμβάνονται ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου συμβάλλει στη βελτίωση της διαχείρισης κόστους της επιχείρησης. Τα αποτελέσματα συγκεντρώνονται κυρίως στις κατηγορίες «Μέτρια» με 14 απαντήσεις και «Αρκετά» με 24 απαντήσεις.

Ερώτηση 18: Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου συμβάλλει στη μεγιστοποίηση της αξίας της επιχείρησης;

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	4	6,7	6,7	6,7
	2,00	6	10,0	10,0	16,7
	3,00	16	26,7	26,7	43,3
	4,00	26	43,3	43,3	86,7
	5,00	8	13,3	13,3	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

Πίνακας 30

Σε αυτή την ερώτηση, όπως και στην προηγούμενη 17^η, ζητείται η γνώμη των ερωτώμενων για το βαθμό στον οποίο αντιλαμβάνονται ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου συμβάλλει στην μεγιστοποίηση της αξίας της επιχείρησης. Τα αποτελέσματα είναι συναφή με αυτά της 17^{ης} ερώτησης και συγκεντρώνονται κυρίως στις κατηγορίες «Μέτρια» με 16 απαντήσεις, «Αρκετά» με 24 απαντήσεις και «Απόλυτα» με 8 απαντήσεις αντίστοιχα.

Ερώτηση 19: Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου συμβάλλει στην ελαχιστοποίηση των άμεσων κοστών της επιχείρησης;

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	8	13,3	13,3	13,3
	2,00	6	10,0	10,0	23,3
	3,00	12	20,0	20,0	43,3

4,00	30	50,0	50,0	93,3
5,00	4	6,7	6,7	100,0
Total	60	100,0	100,0	

Πίνακας 31

Οι ερωτήσεις 19 και 20 διαδραματίζουν σημαίνοντα ρόλο στην παρούσα ποσοτική έρευνα καθώς αποτυπώνουν την συσχέτιση μεταξύ των εννοιών: εσωτερικός έλεγχος – άμεσα/έμμεσα κόστη. Οι συμμετέχοντες πρέπει να απαντήσουν σε ποιο βαθμό το σύστημα εσωτερικού ελέγχου συμβάλλει στην ελαχιστοποίηση των άμεσων κοστών της επιχείρησης. Όπως φαίνεται στον πίνακα 31, 8 συμμετέχοντες απάντησαν «Καθόλου», 6 συμμετέχοντες απάντησαν «Λίγο», 12 συμμετέχοντες απάντησαν «Μέτρια», 30 συμμετέχοντες απάντησαν «Αρκετά» και 4 συμμετέχοντες απάντησαν «Απόλυτα».

Ερώτηση 20: Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου συμβάλλει στην ελαχιστοποίηση των έμμεσων κοστών της επιχείρησης;

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	8	13,3	13,3	13,3
2,00	8	13,3	13,3	26,7
3,00	21	35,0	35,0	61,7
4,00	19	31,7	31,7	93,3
5,00	4	6,7	6,7	100,0
Total	60	100,0	100,0	

Πίνακας 32

Στην 20^η ερώτηση αυτή τη φορά οι συμμετέχοντες παρουσιάζουν τη γνώμη τους σχετικά με το βαθμό στον οποίο θεωρούν ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου συμβάλλει στην ελαχιστοποίηση των έμμεσων κοστών της επιχείρησης. Από τον πίνακα 32 προκύπτει ότι 8 συμμετέχοντες απάντησαν «Καθόλου», 8 συμμετέχοντες απάντησαν «Λίγο», 21

συμμετέχοντες απάντησαν «Μέτρια», 19 συμμετέχοντες απάντησαν «Αρκετά» και μόλις 4 συμμετέχοντες απάντησαν «Απόλυτα».

Ερώτηση 21: Σε τι βαθμό, τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζουν τις αποφάσεις του ΔΣ επί ζητημάτων διαχείρισης κόστους;

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	8	13,3	13,3	13,3
	2,00	8	13,3	13,3	26,7
	3,00	14	23,3	23,3	50,0
	4,00	26	43,3	43,3	93,3
	5,00	4	6,7	6,7	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

Πίνακας 33

Η τελευταία ερώτηση 21 του ερωτηματολογίου έχει ως στόχο να εκμαιεύσει την πεποίθηση των ερωτώμενων για το κατά πόσο αντιλαμβάνονται ότι τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζουν τις αποφάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου επί ζητημάτων διαχείρισης κόστους. Τα αποτελέσματα συγκεντρώνονται κυρίως στις κατηγορίες «Μέτρια» με 14 απαντήσεις και «Αρκετά» με 26 απαντήσεις αντίστοιχα.

Ο πίνακας 34 παρακάτω, παρουσιάζει τις μέσες απαντήσεις (Mean) των συμμετεχόντων στα ερωτήματα της τέταρτης θεματικής ενότητας του ερωτηματολογίου, καθώς επίσης και τα αντίστοιχα σκορ που προέκυψαν από την κάθε ερώτηση (Sum). Η παράθεση των εν λόγω δεδομένων, κρίνεται απαραίτητη για την συμπληρωματική ερμηνεία των αποτελεσμάτων των πινάκων 26-33.

ΜΕΣΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ ΣΥΜΜΕΤΕΧΟΝΤΩΝ ΣΕ ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ ΤΕΤΑΡΤΟΥ ΜΕΡΟΥΣ ΤΟΥ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ

	N	Minimum	Maximum	Sum	Mean	Std. Deviation
Σε τι βαθμό το ΔΣ, υπό την επίβλεψη του εσωτερικού ελεγκτή, καταρτίζει σχέδια επίτευξης στόχων διαχείρισης κόστους;	60	1,00	4,00	172,00	2,8667	1,03280
Σε ποιο βαθμό αξιολογούνται από τον εσωτερικό έλεγχο τα αποτελέσματα της διαχείρισης κόστους, σύμφωνα με τους τιθέμενους στόχους;	60	1,00	4,00	189,00	3,1500	1,07080
Σε ποιο βαθμό οι εσωτερικοί ελεγκτές υποβάλλουν προτάσεις βελτίωσης της διαχείρισης κόστους;	60	1,00	5,00	193,00	3,2167	1,02662

Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου συμβάλλει στη βελτίωση της διαχείρισης κόστους της επιχείρησης;	60	1,00	5,00	200,00	3,3333	1,17411
Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου συμβάλλει στη μεγιστοποίηση της αξίας της επιχείρησης;	60	1,00	5,00	208,00	3,4667	1,06511
Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου συμβάλλει στην ελαχιστοποίηση των άμεσων κοστών της επιχείρησης;	60	1,00	5,00	196,00	3,2667	1,16250

Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου συμβάλλει στην ελαχιστοποίηση των έμμεσων κοστών της επιχείρησης;	60	1,00	5,00	183,00	3,0500	1,12634
Σε τι βαθμό, τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζουν τις αποφάσεις του ΔΣ επί ζητημάτων διαχείρισης κόστους;	60	1,00	5,00	190,00	3,1667	1,16687
Valid N (listwise)	60					

Πίνακας 34

Όσον αφορά τα αποτελέσματα, τα οποία παρουσιάζονται στους πίνακες 26 – 34, διαπιστώνεται ότι δεν καταρτίζονται σε ικανοποιητικό βαθμό, σχέδια επίτευξης στόχων διαχείρισης κόστους από την πλευρά των διοικούντων των επιχειρήσεων, υπό την επίβλεψη του εσωτερικού ελεγκτή. Μάλιστα, στο σημείο αυτό οι μέσες απαντήσεις των συμμετεχόντων κυμαίνονται σε ένα επίπεδο του 2,87, που σημαίνει κάτω του μετρίου. Μια γενικότερα μέτρια εικόνα διαφαίνεται στις υπόλοιπες απαντήσεις των συμμετεχόντων στο συγκεκριμένο σκέλος του ερωτηματολογίου. Αναλυτικότερα, οι συμμετέχοντες δήλωσαν πως τα αποτελέσματα της διαχείρισης κόστους σε αντιδιαστολή με τους τιθέμενους στόχους των επιχειρήσεων αξιολογούνται από τον εσωτερικό έλεγχο σε μέτριο βαθμό, και ότι σε εξίσου μέτριο βαθμό οι εσωτερικοί ελεγκτές υποβάλλουν προτάσεις βελτίωσης της διαχείρισης κόστους. Επίσης, οι συμμετέχοντες δήλωσαν ότι θεωρούν πως το σύστημα εσωτερικού ελέγχου συμβάλλει σε

μέτριο βαθμό στην βελτίωση της διαχείρισης κόστους της επιχείρησης και σε εξίσου μέτριο βαθμό συμβάλλει στη μεγιστοποίηση της αξίας της επιχείρησης και στην ελαχιστοποίηση των άμεσων και έμμεσων κοστών της. Τέλος, δήλωσαν πως τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζουν σε μέτριο βαθμό τις αποφάσεις των διοικούντων της επιχείρησης για ζητήματα διαχείρισης κόστους. Έτσι, ειδικότερα αν λάβουμε υπ' όψιν τα αποτελέσματα τα οποία αναλύθηκαν για το τρίτο σκέλος των ερωτημάτων, διαπιστώνεται ότι αν και ο εσωτερικός έλεγχος στις επιχειρήσεις που συμμετείχαν στην παρούσα διερεύνηση, διεξάγεται σε μέτριο προς ικανοποιητικό βαθμό, η συνδυαστική προσέγγιση της διαχείρισης κόστους και του εσωτερικού ελέγχου δεν είναι ικανοποιητική. Αυτό, μας ωθεί στο συμπέρασμα ότι ο εσωτερικός έλεγχος των επιχειρήσεων, επικεντρώνεται σε άλλα ζητήματα και όχι σε ζητήματα διαχείρισης κόστους, ή τουλάχιστον τα ζητήματα διαχείρισης κόστους δεν αποτελούν προτεραιότητα της διαδικασίας του εσωτερικού ελέγχου.

5.5 ΣΥΣΧΕΤΙΣΕΙΣ

Στην παρούσα ενότητα θα πραγματοποιηθούν έλεγχοι συσχετίσεων μεταξύ μεταβλητών του ερευνητικού δείγματος ώστε να δούμε:

- αν και πως συσχετίζονται (αρνητικά ή θετικά) μεταξύ τους οι μεταβλητές
- πόσο ισχυρή είναι όμως αυτή η συσχέτιση;
- πώς μπορεί, δηλαδή, να μετρηθεί;

Ο πρώτος έλεγχος συσχετίσεων θα διενεργηθεί μεταξύ δύο επιμέρους μεταβλητών, κάθε μία εκ των οποίων δημιουργήθηκε από το σύνολο των απαντήσεων των ερωτώμενων στην τρίτη και τέταρτη θεματική ενότητα του ερωτηματολογίου. Έτσι, από την τρίτη θεματική ενότητα του ερωτηματολογίου δημιουργήθηκε η μεταβλητή «Ορθότητα Εσωτερικού Ελέγχου» και από την τέταρτη θεματική ενότητα δημιουργήθηκε η μεταβλητή «Διαχείριση Κόστους». Αναφορικά με την δημιουργία των δύο μεταβλητών, αυτές δημιουργήθηκαν (δεδομένης της δόμησης του ερωτηματολογίου) μέσω της επιλογής “compute variable” που δίνεται από το SPSS. Με τον τρόπο αυτόν, μπορούμε να προχωρήσουμε στον έλεγχο συσχετίσεων, αφού πρωτίστως πραγματοποιήσουμε έλεγχο κανονικότητας της κατανομής των εξεταζόμενων μεταβλητών.

Ο δεύτερος έλεγχος συσχετίσεων θα διενεργηθεί μεταξύ των δύο ανωτέρω αναφερόμενων μεταβλητών και των πληροφοριακών στοιχείων που αντλήθηκαν για

λογαριασμό των συμμετεχουσών στην έρευνα, επιχειρήσεων, δηλαδή, ο κύκλος εργασιών, το έτος ίδρυσης, ο τομέας δραστηριοποίησης, η νομική μορφή και ο αριθμός των εργαζομένων.

Προτού προβούμε σε έλεγχο συσχέτισεων μεταξύ των μεταβλητών μας, διενεργούμε πρωτίστως έλεγχο κατανομής, ο οποίος διενεργείται μέσω του Shapiro-WilkNormalityTest, καθώς στην πρωτογενή μας έρευνα συμμετείχαν λιγότερα από 2.000 άτομα. Σε περίπτωση κατά την οποία όλες ανεξαιρέτως, οι μεταβλητές, ακολουθούν κανονική κατανομή ($\text{sig} > 0,05$) τότε θα προχωρήσουμε στον έλεγχο συσχέτισης Pearson και σε αντίθετη περίπτωση θα προχωρήσουμε στον έλεγχο συσχέτισης Spearman. Τα αποτελέσματα του ελέγχου κατανομής διαφαίνονται στον πίνακα 35.

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
Διαχείριση Κόστους	,158	60	,001	,886	60	,000
Ορθότητα Εσωτερικού Ελέγχου	,214	60	,000	,789	60	,000
Ποια είναι η νομική μορφή της επιχείρησής σας;	,540	60	,000	,175	60	,000
Αριθμός μόνιμων υπαλλήλων της επιχείρησης	,190	60	,000	,875	60	,000

Ποιος είναι ο κύριος τομέας δραστηριοποίησης της επιχείρησής σας;	,183	60	,000	,914	60	,000
Ποιο είναι το έτος ίδρυσης της επιχείρησής σας;	,147	60	,003	,893	60	,000
Κύκλος Εργασιών για το έτος 2018	,391	60	,000	,452	60	,000

a. Lilliefors Significance Correction

Πίνακας 35

Παρατηρείται επομένως, ότι σε όλες τις εξεταζόμενες μεταβλητές τα επίπεδα του συντελεστή σημαντικότητας κυμαίνονται υπό του 0,05, επομένως σε καμία περίπτωση μεταβλητής δεν ακολουθείται κανονική κατανομή. Ως εκ τούτου, προβαίνουμε σε έλεγχο συσχέτισης Spearman.

Ο πρώτος έλεγχος που θα διενεργηθεί, αποσκοπεί στην κάλυψη του ερευνητικού ερωτήματος του «πόσο και πώς (αρνητικά ή θετικά) συσχετίζεται η αποτελεσματικότητα της εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου με τη διαχείριση κόστους». Επομένως εξετάζουμε αν υφίσταται στατιστικά σημαντική συσχέτιση μεταξύ της μεταβλητής «Ορθότητα Εσωτερικού Ελέγχου» και της μεταβλητής «Διαχείριση Κόστους». Τα αποτελέσματα της εν λόγω συσχέτισης διαφαίνονται στον πίνακα 36.

Correlations

			ΔΙΑΧ_ΚΟΣΤ ΟΥΣ	Ορθότητα Εσωτερικού Ελέγχου
Spearman's rho	Διαχείριση Κόστους	Correlation Coefficient	1,000	,751
		Sig. (2-tailed)	.	,000
		N	60	60
	Ορθότητα Εσωτερικού Ελέγχου	Correlation Coefficient	,751	1,000
		Sig. (2-tailed)	,000	.
		N	60	60

Πίνακας 36

Τα αποτελέσματα που εξάγονται από τον πίνακα 36, εμφανίζουν στατιστικά σημαντική συσχέτιση μεταξύ των δύο μεταβλητών. Το γεγονός αυτό σημαίνει πως η ορθότητα της εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου είναι άμεσα συνυφασμένη με την εμπλοκή της διαδικασίας του εσωτερικού ελέγχου σε ζητήματα διαχείρισης κόστους. Μάλιστα, η προκύπτουσα στατιστικά σημαντική συσχέτιση είναι μεγάλης δυναμικότητας, της τάξεως του 0,75 και θετική. Αυτό σημαίνει ότι όσο ορθολογικότερα διεξάγεται ο εσωτερικός έλεγχος σε μία επιχείρηση τόσο αποτελεσματικότερη διαχείριση κόστους επιτυγχάνεται.

Προχωρώντας την ανάλυση, γίνεται μία προσέγγιση απάντησης του ερευνητικού ερωτήματος: «υφίσταται στατιστικά σημαντική συσχέτιση μεταξύ των πληροφοριακών στοιχείων της επιχείρησης με την αποτελεσματικότητα της εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου;». Στην προκειμένη περίπτωση θα διενεργηθεί έλεγχος συσχέτισης μεταξύ των δύο μεταβλητών «Ορθότητα Εσωτερικού Ελέγχου» και «Διαχείριση Κόστους» και των πληροφοριακών στοιχείων που συλλέχθηκαν στη πρώτο σκέλος των ερωτημάτων του η θεματική ενότητα του ερωτηματολογίου, αναφορικά με τις εισηγμένες εταιρείες. Τα αποτελέσματα του εν λόγω ελέγχου, διαφαίνονται στον πίνακα 37.

Correlations

			Διαχείριση Κόστους	Ορθότητα Εσωτερικού Ελέγχου
Spearman's rho	Ποια είναι η νομική μορφή της επιχείρησας;	Correlation Coefficient	-,215	-,227
		Sig. (2-tailed)	,099	,082
		N	60	60
Αριθμός μόνιμων υπαλλήλων της επιχείρησης	Αριθμός μόνιμων υπαλλήλων της επιχείρησης	Correlation Coefficient	,051	,104
		Sig. (2-tailed)	,699	,431
		N	60	60
Ποιος είναι ο κύριος τομέας δραστηριοποίησ ης της επιχείρησής σας;	Ποιος είναι ο κύριος τομέας δραστηριοποίησ ης της επιχείρησής σας;	Correlation Coefficient	-,551	-,582
		Sig. (2-tailed)	,000	,000
		N	60	60
Ποιο είναι το έτος ίδρυσης της επιχείρησής σας;	Ποιο είναι το έτος ίδρυσης της επιχείρησής σας;	Correlation Coefficient	-,227	-,308
		Sig. (2-tailed)	,081	,017
		N	60	60
Κύκλος Εργασιών για το έτος 2018	Κύκλος Εργασιών για το έτος 2018	Correlation Coefficient	-,057	,071
		Sig. (2-tailed)	,665	,590
		N	60	60

Πίνακας 37

Εξ όσων διαφαίνεται στον πίνακα 37, στατιστικά σημαντική συσχέτιση εντοπίζεται μεταξύ της μεταβλητής «Ορθότητα Εσωτερικού Ελέγχου» με τον τομέα δραστηριοποίησης ($\text{sig}= 0,000<0,05$) και με το έτος ίδρυσης της επιχείρησης ($\text{sig}=0,017<0,05$). Επίσης, στατιστικά σημαντική συσχέτιση με την μεταβλητή «Διαχείριση Κόστους», εμφάνισε μόνο ο κύριος τομέας δραστηριοποίησης της επιχείρησης ($\text{sig}=0,000<0,05$).

5.6 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΑΛΛΩΝ ΕΡΕΥΝΩΝ

Εκ των αποτελεσμάτων, τα οποία συγκεντρωτικά προέκυψαν από το ερευνητικό σκέλος της παρούσας διπλωματικής εργασίας, προέκυψε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που τέθηκαν στη μελέτη του Ohja (2012), αναφορικά με την επάρκεια της στελέχωσης του τμήματος εσωτερικού ελέγχου και την εξειδίκευση του ανθρώπινου δυναμικού που εργάζεται σε αυτό. Πιο συγκεκριμένα, διαφάνηκε ότι η συντριπτική πλειοψηφία του 80% των εξεταζόμενων επιχειρήσεων διαθέτει ένα τμήμα εσωτερικού ελέγχου, το οποίο απαρτίζεται από εξειδικευμένο ανθρώπινο δυναμικό. Παράλληλα, η πλειοψηφία του 73,4% των επιχειρήσεων που συμμετείχαν στην εν λόγω έρευνα, διαθέτει τμήμα εσωτερικού ελέγχου, το οποίο είναι επαρκώς στελεχωμένο, σε βαθμό άνω του μετρίου. Ωστόσο, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι ενδεχομένως δεν έχουν τεθεί επαρκή και ακριβή όρια, μεταξύ της σφαίρας αρμοδιότητας του εσωτερικού και του εξωτερικού ελέγχου, τη στιγμή κατά την οποία η συντριπτική πλειοψηφία του 93,3% των συμμετεχόντων δήλωσε πως οι εξωτερικοί ελεγκτές έχουν πρόσβαση στα έγγραφα των εσωτερικών ελεγκτών. Στην μελέτη του Theiia (2013), τονίζεται η σαφής διάκριση του εσωτερικού από τον εξωτερικό έλεγχο, αναφορικά με τις αρμοδιότητες που ανατίθενται στο εκάστοτε τμήμα ελέγχου. Από την άλλη πλευρά, η πρόσβαση του εξωτερικού ελέγχου στα έγγραφα, τα οποία προέρχονται από το τμήμα εσωτερικού ελέγχου των επιχειρήσεων, θα μπορούσε απλά να σήμαινε την απλή λήψη γνώσης, για τους εξωτερικούς ελεγκτές, των πορισμάτων που εξάγονται από την πλευρά του εσωτερικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία συμβαίνει αυτό, δεν τίθεται θέμα ασαφούς διάκρισης των αρμοδιοτήτων και των ορίων μεταξύ των δύο ελέγχων.

Επίσης, αξιοσημείωτο είναι ότι από τα αποτελέσματα της πρωτογενούς έρευνας που διεξήχθη στο πλαίσιο της παρούσας διπλωματικής εργασίας, επιβεβαιώνονται τα αναφερόμενα από τους Lakis & Giriunas (2008), Graham (2015), Kontogeorgis (2018) και Mosher (2009), αναφορικά με την άσκηση επιρροής, από τα αποτελέσματα του εσωτερικού

ελέγχου, στην έλλειψη στρατηγικής σημασίας αποφάσεων των διοικούντων των επιχειρήσεων, προκειμένου να επιτευχθούν ταχύτερα και επιτυχέστερα οι στόχοι, που έχουν τεθεί στο πλαίσιο της δραστηριοποίησης και υπόστασης της επιχείρησης. Από την άλλη πλευρά, δεν επιβεβαιώνεται η σπουδαιότητα, που επισήμαναν στις μελέτες τους οι McMuller et al. (1996) και Fayard et al. (2012), αναφορικά με την συμβολή του εσωτερικού ελέγχου σε ζητήματα διαχείρισης κόστους μίας επιχείρησης. Στην περίπτωση του ερευνητικού μας δείγματος, διαπιστώθηκε ότι ο εσωτερικός έλεγχος που πραγματοποιείται στις επιχειρήσεις, επικεντρώνεται σε άλλα ζητήματα, πέραν της διαχείρισης κόστους. Έτσι, είναι αναμενόμενο να μην επηρεάζονται ούτε οι διοικούντες των επιχειρήσεων από τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου, αναφορικά με τις αποφάσεις που λαμβάνουν επί ζητημάτων διαχείρισης κόστους, όπως ακριβώς επισήμανε η Candreva (2006). Δεν επιβεβαιώνονται ούτε τα ευρήματα των Elder et al. (2009) και Pirayasha et al. (2012), αναφορικά με την σπουδαιότητα του ελέγχου, από την πλευρά των εσωτερικών ελεγκτών, των συμβάσεων που συνάπτονται μεταξύ των επιχειρήσεων και των προμηθευτών τους. Όπως διαφάνηκε από τα αποτελέσματα της παρούσας πρωτογενούς έρευνας, οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν προβαίνουν στον έλεγχο των συμβάσεων τις οποίες συνάπτει η επιχείρηση με τους προμηθευτές, επομένως δεν ασκούν ουσιαστική επιρροή σε τέτοιου είδους αποφάσεις των διοικούντων, παρά τον βαθμό της σπουδαιότητας, από τον οποίο χαρακτηρίζεται η συγκεκριμένη άσκηση τέτοιου είδους επιρροής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗΣ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗΣ

6.1 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗΣ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗΣ

Δεν τίθεται αμφιβολία για το γεγονός ότι η διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου είναι εξαιρετικά βοηθητική σε θέματα διαχείρισης κινδύνων, με τα οποία οι σύγχρονες επιχειρηματικές οντότητες έρχονται αντιμέτωπες. Η υπόσταση και αξιοποίηση των εσωτερικών δικλίδων, διασφαλίζει την ορθολογικότερη εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου και για τον λόγο αυτόν κρίνεται εξίσου σημαντική. Ωστόσο, όπως προκύπτει από την ανάλυση στην παρούσα διπλωματική εργασία, οι εσωτερικές δικλίδες συμμετέχουν σε μεγαλύτερο βαθμό στην εκτελεστική διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου της κάθε επιχείρησης. Αφενός η διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου και αφετέρου η αξιοποίηση των εσωτερικών δικλίδων, απαιτούν την κατοχή ελεγκτικών τεχνικών και εργαλείων, χρήσιμων κυρίως στην διαδικασία της αξιολόγησης και ερμηνείας των αποτελεσμάτων του εσωτερικού ελέγχου. Για τον λόγο αυτόν, ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να διεξάγεται από έμπειρα και εξειδικευμένα στελέχη και σε καμία περίπτωση το τμήμα εσωτερικού ελέγχου δε θα πρέπει να χαρακτηρίζεται από υποστελέχωση ανθρώπινου δυναμικού. Στο θέμα αυτό, το οποίο κρίνεται μείζονος σημασίας για την ορθολογική και επιτυχή εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου, οι επιχειρήσεις οι οποίες συμμετείχαν στην πρωτογενή ποσοτική έρευνα, που διεξήχθη στο πλαίσιο της παρούσας έρευνας, δεν εμφάνισαν κάποιο πρόβλημα. Πιο συγκεκριμένα, το τμήμα εσωτερικού ελέγχου τους, είναι στελεχωμένο από εξειδικευμένο ανθρώπινο δυναμικό και το ερευνητικό δείγμα δήλωσε ικανοποιητική επάρκεια στελέχωσης του συγκεκριμένου τμήματος.

Ωστόσο, στο πλαίσιο της παρούσας διπλωματικής εργασίας δεν εστίασαμε μόνο στη διαδικασία διεξαγωγής και ορθολογικής επιτέλεσης του εσωτερικού ελέγχου, αλλά και στον βαθμό στον οποίο ο εσωτερικός έλεγχος επηρεάζει και υποβοηθά ζητήματα διαχείρισης κόστους στις επιχειρήσεις. Η διαχείριση κόστους κρίνεται ιδιαίτερα σημαντική διαδικασία στο πλαίσιο της καθημερινής δραστηριοποίησης των επιχειρηματικών οντοτήτων. Μέσω αυτής, διασφαλίζεται η επάρκεια της προσφοράς κεφαλαίων από την σωστή πηγή, με το ελάχιστο δυνατό κόστος και κατά την κατάλληλη χρονική στιγμή. Έτσι, διασφαλίζεται η ικανότητα μιας επιχείρησης για την κάλυψη των χρηματοδοτικών αναγκών της. Στο πλαίσιο

της παρούσας διπλωματικής εργασίας, η πρωτογενής ποσοτική έρευνα που διεξήχθη βασίστηκε σε ένα πλήρως δομημένο ερωτηματολόγιο, το οποίο χορηγήθηκε προς απάντηση σε συνολικά 60 στελέχη, τα οποία έχουν άμεση σχέση με το τμήμα εσωτερικού ελέγχου επιχειρηματικών μονάδων, οι οποίες εδρεύουν στην Ελληνική επικράτεια. Προκειμένου να εξεταστεί ο βαθμός στον οποίο ο εσωτερικός έλεγχος υποβοηθά ζητήματα διαχείρισης κόστους, έπρεπε προηγουμένως να εξεταστεί αν στις επιχειρήσεις, οι οποίες συμμετείχαν στην έρευνα αυτή, η διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου διεξάγεται αποτελεσματικά και σε ικανοποιητικό βαθμό. Εν τέλει, διαπιστώθηκε πως η άσκηση εσωτερικού ελέγχου στις εν λόγω επιχειρήσεις, ήταν ικανοποιητική. Δεν συνέβη όμως το ίδιο και με το ζήτημα της εμπλοκής των διεργασιών του εσωτερικού ελέγχου με ζητήματα διαχείρισης κόστους. Στο σημείο αυτό, η επικρατούσα κατάσταση δεν κρίθηκε ικανοποιητική.

Μάλιστα, αν ληφθεί υπόψη η στατιστικά σημαντική συσχέτιση, η οποία προέκυψε μεταξύ της διαχείρισης κόστους και της ορθότητας του εσωτερικού ελέγχου, η οποία συν τοις άλλοις χαρακτηρίστηκε θετική και με έντονη δυναμική, έτσι, διαφαίνεται ότι η μη ικανοποιητική διασύνδεση του εσωτερικού ελέγχου με ζητήματα διαχείρισης κόστους, αποτελεί ένα έντονο μελανό σημείο στην καθημερινή λειτουργία και δραστηριοποίηση των επιχειρήσεων. Αυτό, γίνεται ακόμα εντονότερο, αν αναλογιστεί κανείς όλα τα οφέλη τα οποία προκύπτουν από την αποτελεσματική διαχείριση κόστους μίας επιχείρησης.

Επίσης, στο πλαίσιο της πρωτογενούς έρευνας που διεξήχθη στην παρούσα διπλωματική εργασία, προέκυψε στατιστικά σημαντική συσχέτιση μεταξύ της διαχείρισης κόστους και του τομέα δραστηριοποίησης της επιχείρησης, αλλά και μεταξύ της ορθότητας διεξαγωγής του εσωτερικού ελέγχου και του τομέα δραστηριοποίησης της επιχείρησης, καθώς και του έτους ίδρυσής της.

Παρ' όλα αυτά, οι σύγχρονες ελληνικές επιχειρήσεις δεν δείχνουν τόσο μεγάλη προσήλωση, όση τουλάχιστον θα έπρεπε, σε ζητήματα διαχείρισης κόστους. Τα αποτελέσματα της παρούσας έρευνας, μας ωθούν στην εξαγωγή του συγκεκριμένου συμπεράσματος, λόγω του ότι κατόπιν επαγωγικής σκέψης, σε περίπτωση κατά την οποία αποδιδόταν η δέουσα σημασία σε ζητήματα διαχείρισης κόστους, από την πλευρά των επιχειρήσεων, τότε και το τμήμα εσωτερικού ελέγχου τους, το οποίο δεν στερείται εξειδικευμένου και επαρκώς στελεχωμένου ανθρώπινου δυναμικού, θα έπρεπε να είχε αναλάβει την αρμοδιότητα εμπλοκής σε τέτοιου είδους ζητήματα.

Σε περίπτωση κατά την οποία γινόταν αυτό, τότε, όπως ακριβώς προέκυψε για τα ζητήματα λήψης στρατηγικής σημασίας αποφάσεων, που οι διοικούντες των επιχειρήσεων επηρεάζονται από τα αποτελέσματα των εσωτερικών ελέγχων, έτσι ακριβώς θα προέκυπτε και για την περίπτωση ζητημάτων διαχείρισης κόστους. Εν ολίγοις, οι διοικούντες στην προκειμένη περίπτωση, εξ όσων μας έδειξαν τα αποτελέσματα της συγκεκριμένης πρωτογενούς έρευνας, δεν επηρεάζονται, ως προς τις αποφάσεις που λαμβάνουν για ζητήματα διαχείρισης κόστους, από τον εσωτερικό έλεγχο. Πρόκειται για ένα εύρημα το οποίο μας προκαλεί ιδιαίτερη εντύπωση, κατόπιν της συνδυαστικής αξιολόγησης της σπουδαιότητας, από την οποία χαρακτηρίζεται η διαχείριση κόστους, για την μακροβιότητα, την ευρυθμία και την οικονομική βιωσιμότητα όλων των επιχειρηματικών οντοτήτων, ανεξαρτήτως του μεγέθους τους και ανεξαρτήτως του κλάδου επί του οποίου δραστηριοποιούνται. Πρόκειται για έναν βαθμό σπουδαιότητας, ο οποίος αναφέρθηκε αλληπάλληλες φορές κατά τη διάρκεια της βιβλιογραφικής ανασκόπησης της εν λόγω εργασίας, γεγονός από το οποίο αποδεικνύεται πως αναγνωρίζεται από ένα σημαντικό πλήθος ερευνητών και μελετητών.

Εν κατακλείδι, διαπιστώνεται η επικέντρωση της διαδικασίας του εσωτερικού ελέγχου των επιχειρήσεων σε άλλα ζητήματα, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο διερεύνησης της παρούσας διπλωματικής εργασίας, και η μη παράδοση της απαιτούμενης έμφασης σε ζητήματα διαχείρισης κόστους, από την πλευρά των εσωτερικών ελεγκτών. Αυτό, είναι ένα σημείο, το οποίο χρήζει απαραίτητης βελτίωσης, προκειμένου οι σύγχρονες επιχειρηματικές οντότητες να επωφεληθούν σε ακόμα μεγαλύτερο βαθμό από την ιδιαίτερα σημαντική διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου και προκειμένου να καταφέρουν να αποφεύγουν αποτελεσματικότερα, τους κινδύνους οι οποίοι είναι άμεσα συνυφασμένοι με ζητήματα διαχείρισης κόστους.

Στο σημείο αυτό, προτείνεται η διεξαγωγή της ήδη υφιστάμενης πρωτογενούς ποσοτικής έρευνας, κατόπιν της έλευσης δέκα συναπτών ετών, προκειμένου να διαπιστωθεί αν η διαδικασία εσωτερικού ελέγχου των επιχειρήσεων έχει επεκταθεί σε ικανοποιητικό βαθμό και σε ζητήματα διαχείρισης κόστους, γεγονός το οποίο από την ήδη ολοκληρωμένη έρευνα που διεξήχθη στο πλαίσιο της παρούσας διπλωματικής εργασίας, διαπιστώθηκε πως κυμαίνεται σε μη ικανοποιητικά επίπεδα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

- Βενιέρης, Γ. (2005). Λογιστική Κόστους. Αθήνα: Εκδόσεις Ιωαννίδου Π. & ΣΙΑ ΕΕ.
- Κεχράς, Ι. (2010). Κοστολόγηση κατά Κλάδο Επιχειρήσεων με την Ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλης.
- Μπαλής Θεοχάρης, Σύγχρονη Ελεγκτική - «Εσωτερικός Έλεγχος» Αθήνα 1998 Εκδόσεις Αθαν. Σταμούλης

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

- Agndal, H., & Nilsson, U. (2009). Interorganizational cost management in the exchange process. *Management Accounting Research*, 20(2), 85–101.
- Arnold W. E., McCroskey J. C., Prichard S. V. O. (1967). The Likert-type scale. *Today's Speech*, 15/2: 31-33.
- Autissier, D. (1998). Internal auditing: A control process of Thinking, Constructing, Implementing, and Analyzing. In: 8 eme congres IAAER – AFC. Paris: Université Paris I Panthéon - Sorbonne Laboratoire CERGOR, 3-4.
- Bhimani, A., & Langfield-Smith, K. (2007). Structure, formality and the importance of financial and non-financial information in strategy development and implementation. *Management Accounting Research*, 18 (1), 3-31.
- Bonett G. Douglas & Wright A. Thomas (2015), Cronbach's alpha reliability: Interval estimation, hypothesis testing, and sample size planning, *Journal of Organizational Behavior*, Volume36, Issue1, January 2015, Pages 3-15
- Bragg, S. (2018). Cost Management Guidebook. AccountingTools, Inc.
- Callan, V. J. (1992). Predicting Ethical Values and Training Needs in Ethics. *Journal of Business Ethics*, 11, 761–769.
- Candrea, P.J. (2006). Controlling Internal Controls. *Public Administration Review*, 66(3), 463-465.

- Chambers, A. & Rand, G. (2010). *Operational Auditing Handbook: Auditing Business and IT Processes*. NJ: John Wiley & Sons.
- Cohen, A., & Sayag, G. (2010). The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations. *Australian Accounting Review*, 20(3), 296–307.
- Coso. (2017). Welcome to COSO. Available at: <https://www.coso.org/Pages/default.aspx> (29/11/2019)
- Elder, R., Zhang, Y., Zhou, J., & Zhou, N. (2009). Internal Control Weaknesses and Client Risk Management. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 24(4), 543–579.
- Everson, M., Soske, S., Martens, F., Beston, C., Harris, C., Garcia, J., Jourdan, C., Posk-lensky, J. & Perraglia, S. (2013). *Internal Control — Integrated Framework*. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO).
- Fayard, D., Lee, L. S., Leitch, R. A., & Kettinger, W. J. (2012). Effect of internal cost management, information systems integration, and absorptive capacity on inter-organizational cost management in supply chains. *Accounting, Organizations and Society*, 37(3), 168–187.
- Ficko, A., Lidestav, G., Ní Dhubháin, Á., Karppinen, H., Zivojinovic, I., & Westin, K. (2017). European private forest owner typologies: A review of methods and use. *Forest Policy and Economics*.
- Graham, L. (2015). *Internal control audit and compliance*. Hoboken, New Jersey: Wiley.
- Hackett, W. and Mobley, S. (1976). *Auditing perspective of the historical development of internal control*. University of Kansas.
- Hair, F., Anderson, R., Tatham, R. & Black, W. (1995). *Multivariate Data Analysis with Readings*. London: Prentice-Hall International.
- Hansel, D, Mowen, M., Guan, L. (2007). *Cost Management: Accounting and Control*. USA: South Western Cengage Learning.
- Harris, J. R. (1990). Ethical Values of Individuals at Different Levels in the Organizational Hierarchy of a Single Firm. *Journal of Business Ethics*, 9, 741–750.
- Hassall, T., Dunlop, A., & Lewis, S. (1996). Internal audit education: exploring professional competence. *Managerial Auditing Journal*, 11(5), 28–36.

Hightower, R. (2008). *Internal Controls Policies and Procedures*. NJ: John Wiley & Sons Incorporated.

Hodgkinson, C. (1971). Organizational Influence on Value Systems. *Educational Administration Quarterly*, 7, 46–55.

Kidwell, J. M., Stevens, R. E. & Bethke, A. L. (1987). Differences in the Ethical Perceptions Between Male and Female Managers: Myth or Reality. *Journal of Business Ethics*, 6, 489–493.

Kontogeorgis, G. (2018). The Role of Internal Audit Function on Corporate Governance and Management. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 8(4), 100.

Kwon, I. G., & Banks, D. W. (2004). Factors related to the organizational and professional commitment of internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, 19(5), 606–622.

Lakis, V. & Giriūnas, L. (2012). The Concept Of Internal Control System: Theoretical Aspect. *Ekonomika*, 91(2), 142-149.

Lee, T. (1971). The Historical Development of Internal Control from the Earliest Times to the End of the Seventeenth Century. *Journal of Accounting Research*, 9(1), 150-157.

Lexology.(2008). J-SOX compliance. Available at: <http://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=dae53a1a-1d44-417c-9868-099cc8b4b425> (28/11/2019)

McMullen, D.A, Raghunandan, K, & Rama, D V. (1996). Internal control reports and financial reporting problems. *Accounting Horizons*; Sarasota, 10(4), 67-75.

Moeller, R. (2011). *COSO Enterprise Risk Management: Establishing Effective Governance, Risk, and Compliance (GRC) Processes*. Hoboken, N.J.: John Wiley & Sons.

Mosher, R. (2009). The Basics of Internal Controls. Available at: <https://studylib.net/doc/8920928/the-basics-of-internal-controls---the-institute-of-intern...> (23/11/2019)

Ogneva, M., Subramanyam, K. R., & Raghunandan, K. (2007). Internal Control Weakness and Cost of Equity: Evidence from SOX Section 404 Disclosures. *The Accounting Review*, 82(5), 1255–1297.

Ojha, N. (2012). The changing role of internal audit. Deloitte.

- Pickett, K. (2010). *The essential handbook of internal auditing*. Chichester: John Wiley & Sons.
- Pirayesha, R., Niazib, R., & Ahmadkhanic, A. (2012). Investigating the effective factors on management internal controls applying. *Management Science Letters*, 2, 1203–1208.
- Pinto, D., Scalabrini, L., Santos de Oliveira, M., Urbano, G.C., Tenorio, N. (2017). Validating Knowledge Creation Indicators for the Software Research Through a Structured Questionnaire. *International Journal of Development Research*, 7(12), 18030-18035.
- Pitt, Sally-Anne, & Michael Pitt. (2014). *Internal Audit Quality*. NJ: John Wiley & Sons, Incorporated.
- Potts, K. (2008). *Construction Cost Management-Learning from case studies*. London & USA: Taylor & Francis Group.
- Ramamoorti, S. (2003). *The Professional Practices Framework for Internal Auditing*. Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors.
- Reding, K., Sobel, P., Anderson, U., Head, M., Ramamoorti, S., Salamasick, M. & Rid- dle, C. (2013). *Internal auditing*. Altomonte Springs, Institute of Internal Auditors, Research Foundation.
- Russell, J. (2013). *The ASQ auditing handbook*. Milwaukee. Wis: ASQ Quality Press.
- Rutgers Accounting Web. (2015). Components of Internal Control All. [video] Available at: <https://www.youtube.com/watch?v=P4DHul3DpSQ> (24/11/2019)
- Schell, D. (2019). CoCo Internal Control Framework: Definition & Key Concepts. Available at: <https://study.com/academy/lesson/coco-internal-control-framework-definition-key-concepts.html> (28/8/2019)
- Shank, J.K., & Govindarajan, V. (1992). Strategic cost management: the value chain perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 4, 179–197.
- Soltani, B. (2007). *Auditing*. Harlow: Financial Times Prentice Hall.
- Spraakman, G. (1997). Transaction cost economics: a theory for internal audit. *Managerial Auditing Journal*, 12(7), 323-330.
- Swenson, D. (1995). The benefits of activity-based cost management to the manufacturing industry. *Journal of Management Accounting Research*, 7, 167.

Theiia. (2016). Full Standards - The Institute of Internal Auditors. Available at: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf> (7/11/2019)

Theiia. (2013). Certification Corner - The Institute of Internal Auditors. Available at: <https://global.theiia.org/certification/Pages/Certification-News.aspx> (3/11/2019)

Theriou, N. (2015). Strategic Management Process and the Importance of Structured Formality, Financial and Non-Financial Information. *European Research Studies*, XVIII (2), 3-28.

Yoshida, S. (2015). Approaches, tools and methods used for setting priorities in health research in the 21st century. *Journal of Global Health*, 6(1).

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΚΕΦΑΛΑΙΑΓΟΡΑΣ - [ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΕΙΣΗΓΜΕΝΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ](#)

http://www.hcmc.gr/el_GR/web/portal/eiscomp

Απόφαση 5/204/14.11.2000 του Διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (ΦΕΚ Β 1487) Κανόνες συμπεριφοράς των εταιριών που έχουν εισαγάγει τις μετοχές τους στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και των συνδεδεμένων με αυτές προσώπων

[http://www.hcmc.gr/aweb/portalfiles/kodikopoihsh_nomotheias/kataxrisiagoras/HCMC%20Decision%205-204-2000%20\(codified\).pdf](http://www.hcmc.gr/aweb/portalfiles/kodikopoihsh_nomotheias/kataxrisiagoras/HCMC%20Decision%205-204-2000%20(codified).pdf)

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΣΧΕΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

Σχεδιάγραμμα 2. Συστατικά Μέρη Ενημερωμένου Πλαισίου COSO (Graham, 2015)

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1

Στο Παράρτημα 1 παρατίθεται αναλυτικά κατ' απόλυτη αλφαβητική σειρά η λίστα των εισηγμένων εταιρειών στο Χ.Α.Α. που επιλέχθηκαν για συμμετοχή στην ερευνητική διαδικασία.

A.S. ΕΜΠΟΡΙΚΗ-ΒΙΟΜ. ΕΤΑΙΡΙΑ Η/Υ & ΠΑΙΧΝΙΔΙΩΝ Α.Ε.
ΑΤΤΙΚΑ Α.Ε. ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ
B&F Α.Β.Ε.Ε. ΕΝΔΥΜΑΤΩΝ
BRIQ PROPERTIES Α.Ε.Ε.Α.Π.
BYTE COMPUTER Α.Β.Ε.Ε.
CENERGY HOLDINGS S.A.
CNL CAPITAL Ε.Κ.Ε.Σ-Δ.Ο.Ε.Ε.
COCA-COLA HBC AG
CORAL Α.Ε.
CPI Α.Ε ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩΝ
EUROBROKERS – ΓΙΟΥΡΟΜΠΡΟΚΕΡΣ ΜΕΣΙΤΕΣ ΑΣΦΑΛΙΣΕΩΝ Α.Ε.
EUROMEDICA Α.Ε. ΠΑΡΟΧΗΣ ΙΑΤΡΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
F.G. EUROPE Α.Ε.
FOURLIS Α.Ε ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ
INFORM Π. ΛΥΚΟΣ Α.Ε.
INTERCONTINENTAL INTERNATIONAL Α.Ε.Ε.Α.Π.
JUMBO ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ
LAMDA DEVELOPMENT Α.Ε.
LAMDA DEVELOPMENT Α.Ε.
LAVIPHARM Α.Ε.
LOGISMOS ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗΣ Α.Ε.
M.L.S. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ Α.Ε.
PASAL ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΑΝΑΠΤΥΞΕΩΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ
PROFILE Α.Ε.Β.Ε. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗΣ
QUALITY AND RELIABILITY Α.Β.Ε.Ε.
QUEST ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ Α.Ε.
REDS Α.Ε. ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ & ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
SATO ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΕΙΔΩΝ ΓΡΑΦΕΙΟΥ ΚΑΙ ΣΠΙΤΙΟΥ
TITAN CEMENT INTERNATIONAL SA
TRASTOR Α.Ε.Ε. ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ
VIOHALCO SA/NV
ALPHA ΑΣΤΙΚΑ ΑΚΙΝΗΤΑ Α.Ε.

ΑΒΑΞ ΑΕ
ΑΔΜΗΕ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ Α.Ε. ALPHA TRUST - ΑΝΔΡΟΜΕΔΑ
Α.Ε.Ε.Χ.
ΑΕΓΕΚ Α.Ε.
ΑΕΡΟΠΟΡΙΑ ΑΙΓΑΙΟΥ Α.Ε.
ΑΚΡΙΤΑΣ Α.Ε.
ΑΛΟΥΜΥΛ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ ΑΛΟΥΜΙΝΙΟΥ Α.Ε.
ΑΛΦΑ ASSET MANAGEMENT Α.Ε.Δ.Α.Κ.
ΑΝΩΝΥΜΗ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΚΡΗΤΗΣ Α.Ε.
ΑΡΤΟΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ ΚΑΡΑΜΟΛΕΓΚΟΣ Α.Ε.
ΑΤΤΙΚΕΣ ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.Ε.
ΑΦΟΙ Χ. ΚΟΡΔΕΛΛΟΥ Α.Ε.Β.Ε.
ΒΙΟΚΑΡΠΕΤ Α.Ε.
ΒΙΣ Α.Ε.
ΒΟΓΙΑΤΖΟΓΛΟΥ SYSTEMS Α.Ε.
Γ.Ε. ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ Α.Ε.Ε.
Γ.Ε. ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ Α.Ε.Ε.
ΓΕΚ ΤΕΡΝΑ Α.Ε. ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ, ΑΚΙΝΗΤΩΝ, ΚΑΤΑΣΚΕΥΩΝ
ΓΕΝ. ΕΜΠΟΡΙΟΥ & ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑΣ
ΓΡ. ΣΑΡΑΝΤΗΣ Α.Β.Ε.Ε.
ΔΑΙΟΣ ΠΛΑΣΤΙΚΑ ΑΒΕΕ
ΕΒΡΟΦΑΡΜΑ ΑΒΕΕ - ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ ΓΑΛΑΚΤΟΣ
ΕΚΤΕΡ ΑΕ
ΕΛΒΕ ΑΝΩΝΥΜΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ
ΕΛΓΕΚΑ Α.Ε.
ΕΛΛΑΚΤΩΡ Α.Ε.
ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΠΕΤΡΕΛΑΙΑ Α.Ε.
ΕΛΤΡΑΚ Α.Ε.
ΕΡΙΟΥΡΓΙΑ ΤΡΙΑ ΑΛΦΑ Α.Ε.
ΕΤ. ΥΔΡΕΥΣΗΣ & ΑΠΟΧΕΤΕΥΣΗΣ ΘΕΣ/ΚΗΣ Α.Ε.
ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΠΙΣΤΗ Α.Ε.Γ.Α.
ΕΥΡΩΣΥΜΒΟΥΛΟΙ Α.Ε. ΣΥΜΒ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΚΑΙ ΤΕΧΝ/ΓΙΑΣ
Ι. ΚΛΟΥΚΙΝΑΣ - Ι. ΛΑΠΠΑΣ ΤΕΧΝΙΚΗ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΚΗ Α.Ε.
ΙΑΣΩ Α.Ε.
ΙΑΤΡΙΚΟ ΑΘΗΝΩΝ Ε.Α.Ε.
ΙΚΤΙΝΟΣ ΕΛΛΑΣ Α.Ε. - ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ ΜΑΡΜΑΡΩΝ
ΙΛΥΔΑ ΑΕ
ΙΝΤΕΡΤΕΚ Α.Ε. ΔΙΕΘΝΕΙΣ ΤΕΧΝ/ΓΙΕΣ
ΙΝΤΡΑΚΟΜ Α.Ε. ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ

ΙΝΤΡΑΚΟΜ ΚΑΤΑΣΚΕΥΕΣ Α.Ε.ΤΕΧΝ. ΕΡΓΩΝ & ΜΕΤΑΛ.ΚΑΤ.
ΙΝΤΡΑΛΟΤ Α.Ε.
ΙΧΘΥΟΤΡΟΦΕΙΑ ΣΕΛΟΝΤΑ Α.Ε.Γ.Ε.
ΚΑΠΝΟΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ ΚΑΡΕΛΙΑ Α.Ε.
ΚΑΡΑΤΖΗ Α.Ε.
ΚΕΚΡΟΥ Α.Ε.
ΚΡΕΤΑ ΦΑΡΜ ΑΒΕΕ
ΚΡΙ-ΚΡΙ ΑΕ
ΚΤΗΜΑ ΚΩΣΤΑ ΛΑΖΑΡΙΔΗ Α.Ε
ΚΥΡΙΑΚΟΥΛΗΣ Μ.Κ.Ν. Α.Ε.
ΛΑΜΨΑ Α.Ε. ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ
ΛΑΝΑΚΑΜ Α.Ε.
ΜΟΤΟΡ ΟΪΛ (ΕΛΛΑΣ) ΔΙΥΛΙΣΤΗΡΙΑ ΚΟΡΙΝΘΟΥ ΑΕ
ΜΥΛΟΙ ΚΕΠΕΝΟΥ Α.Β.Ε.Ε.
ΜΥΛΟΙ ΛΟΥΛΗ Α.Ε.
Ν. ΛΕΒΕΝΤΕΡΗΣ Α.Ε.
ΝΑΚΑΣ ΜΟΥΣΙΚΗ
ΝΕΩΡΙΟΝ Α.Ε. ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ
ΝΗΡΕΥΣ Α.Ε.
ΟΜΙΛΟΣ ΙΝΤΕΑΛ Α.Β.Ε.Ε.Δ.Ε.
ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΛΙΜΕΝΟΣ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ Α.Ε.
ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΛΙΜΕΝΟΣ ΠΕΙΡΑΙΩΣ Α.Ε.
ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΠΡΟΓΝΩΣΤΙΚΩΝ ΑΓΩΝΩΝ ΠΟΔΟΣΦΑΙΡΟΥ Α.Ε.
ΠΑΠΑΠΑΝΑΓΙΩΤΟΥ ΑΒΕΕΑ – ΔΡΟΜΕΑΣ
ΠΑΠΟΥΤΣΑΝΗΣ ΑΒΕΕ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΩΝ ΑΓΑΘΩΝ
ΠΕΡΣΕΥΣ ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΙΔΙΚΗΣ ΔΙΑΤΡΟΦΗΣ Α.Β.Ε.Ε.
ΠΕΤΡΟΣ ΠΕΤΡΟΠΟΥΛΟΣ Α.Ε.Β.Ε.
ΡΕΒΟΪΛ Α.Ε.Ε.Π
ΣΩΛΗΝΟΥΡΓΕΙΑ ΤΖΙΡΑΚΙΑΝ ΠΡΟΦΙΛ Α.Ε.
ΤΕΧΝΙΚΗ ΟΛΥΜΠΙΑΚΗ Α.Ε.