



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ

Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα Σπουδών «Λογιστική και Ελεγκτική»

Τμήμα Οικονομικών Επιστημών και Τμήμα Λογιστικής και
Χρηματοοικονομικής

«Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ: ΚΡΙΤΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ»

ΚΩΤΟΥΖΑ ΒΑΣΙΛΙΚΗ

Επιβλέπων καθηγητής: ΚΟΥΤΟΥΠΗΣ ΑΝΔΡΕΑΣ

ΒΟΛΟΣ, ΙΟΥΝΙΟΣ 2023

ΥΠΕΥΘΥΝΗ ΔΗΛΩΣΗ

Βεβαιώνω ότι είμαι συγγραφέας αυτής της μεταπτυχιακής διπλωματικής εργασίας και ότι κάθε βοήθεια την οποία είχα για την προετοιμασία της, είναι πλήρως αναγνωρισμένη και αναφέρεται στην μεταπτυχιακή διπλωματική εργασία. Επίσης έχω αναφέρει τις όποιες πηγές από τις οποίες έκανα χρήση δεδομένων, ιδεών ή λέξεων, είτε αυτές αναφέρονται ακριβώς είτε παραφρασμένες. Επίσης βεβαιώνω ότι αυτή η πτυχιακή εργασία προετοιμάστηκε από εμένα προσωπικά ειδικά για τις απαιτήσεις του Διατμηματικού Προγράμματος μεταπτυχιακών σπουδών στην «Λογιστική και Ελεγκτική» Τμήματα Οικονομικών Επιστημών-Χρηματοοικονομικής και Λογιστικής, Πανεπιστήμιο Θεσσαλίας, Βόλος 2020.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Η ακόλουθη διπλωματική εργασία δημιουργήθηκε στα πλαίσια του μεταπτυχιακού προγράμματος « Λογιστική και Ελεγκτική». Μετα την ολοκλήρωση της συγκεκριμένης εργασίας θα ήθελα αρχικά να ευχαριστήσω τον καθηγητή μου κύριο Ανδρέα Κουτούπη, ο οποίος μέσω της επίβλεψης του καθ' όλη τη διάρκεια της εκπόνησης της εργασίας με καθοδήγησε και με συμβούλεψε έτσι ώστε να υπάρξει ένα σωστό αποτέλεσμα. Εκτός αυτού θα ήθελα να ευχαριστήσω όλα τα μέλη του τμήματος του μεταπτυχιακού μου για τις γνώσεις και πληροφορίες που μου έδωσαν κατά τη διάρκεια των σπουδών μου. Τέλος θα ήθελα να ευχαριστήσω τον στενό μου οικογενειακό κύκλο, ο οποίος με βοήθησε και με ενθάρρυνε να πραγματοποιήσω τις σπουδές μου.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η ακόλουθη διπλωματική εργασία ασχολείται με τον μηχανισμό του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα. Το ζήτημα του εσωτερικού ελέγχου αναλύεται σε επίπεδο θεωρητικό αλλά και σε επίπεδο οργάνωσης και λειτουργίας του στο δημόσιο. Βασικός σκοπός αυτής της εργασίας είναι να εξεταστεί ο βαθμός αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου στο Ελληνικό δημόσιο. Για την διεξαγωγή αυτής της ερευνάς αναλυθήκαν τα κυριότερα δεδομένα που περικλείουν το θέμα του εσωτερικού ελέγχου, καθώς και το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο που εδρεύει στο ελληνικό δημόσιο. Μέσω της θεωρητικής ανάπτυξης του θέματος διαπιστώνεται πως ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί που βοηθά έναν οργανισμό και αυξάνει την αξία του. Η ανάλυση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου στην Ελλάδα δείχνει πως ο έλεγχος του δημοσίου παρέχει αντικειμενικά και αξιόπιστα αποτελέσματα στον φορέα. Το κομμάτι του εσωτερικού ελέγχου βέβαια μπορεί να βελτιωθεί και να διασφαλίσει πως τηρούνται τα νομοθετικά πλαίσια και τα διεθνή πρότυπα ελέγχου. Οι αναφορές σε έρευνες που πραγματοποιήθηκαν σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο στην Ελλάδα αλλά και σε άλλα κράτη αποτελούν σημαντικά δεδομένα που θα βοηθήσουν σε επαρκή ερευνητικά ευρήματα.

ΛΕΞΕΙΣ ΚΛΕΙΔΙΑ

Εσωτερικός έλεγχος, Δημόσιος τομέας, Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου

ABSTRACT

The following thesis deals with the mechanism of internal control in the public sector. The issue of internal control is analyzed at a theoretical level but also at the level of its organization operation in the public sector. The main purpose of this work is to examine the degree of effectiveness of internal control in the Greek public sector. In order to carry out this research, the main data surrounding the topic of internal control, as well as the current legislative framework based in the Greek government, were analyzed. Through the theoretical development of the subject, it is established that internal control is what helps an organization and increases its value. The analysis of the function of the internal control in Greece shows that the public sector control provides objective and reliable results to the organization. The internal audit part can certainly be improved and ensure that the legislative frameworks and international audit standards are respected. References to research carried out regarding internal control in Greece and in other countries provide important data that will help in sufficient research findings.

KEYWORDS

Internal audit, public sector, International Auditing Standards

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΥΠΕΥΘΥΝΗ ΔΗΛΩΣΗ	1
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	2
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	3
ΛΕΞΕΙΣ ΚΛΕΙΔΙΑ.....	3
ABSTRACT	4
KEYWORDS	4
ΠΡΟΛΟΓΟΣ	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.....	10
ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΚΑΙ ΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ.....	10
1.1. ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ	10
1.2.ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	11
1.3.ΣΧΕΣΗ ΜΕΤΑΞΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΩΝ ΚΑΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ	13
1.4.ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ	14
1.5.ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	16
1.6.ΕΙΔΗ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	17
1.7.ΚΩΔΙΚΑΣ ΗΘΙΚΗΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ	22
1.8.ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ ΚΑΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ	25
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.....	26
Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	26
2.1.ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΗ ΠΛΑΙΣΙΩΣΗ ΚΑΙ ΔΟΜΗ ΔΗΜΟΣΙΟΥ	26
2.2.ΝΟΜΙΚΟ ΚΑΙ ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	27
2.3.Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟ.....	29
2.4.ΒΗΜΑΤΑ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	31
2.5.ΤΟ ΜΟΝΤΕΛΟ ΤΡΙΩΝ ΓΡΑΜΜΩΝ ΑΜΥΝΑΣ	32
2.6.ΕΠΙΚΕΦΑΛΗΣ ΚΑΙ ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	34
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.....	36
ΕΡΕΥΝΕΣ ΚΑΙ ΜΕΛΕΤΕΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ ΣΕ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΣ	36
3.1.ΕΡΕΥΝΕΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	36
3.2.ΕΡΕΥΝΕΣ ΣΕ ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΠΙΠΕΔΟ	38
3.2.1.ΜΑΛΑΙΣΙΑ.....	38
3.2.2.ΣΑΟΥΔΙΚΗ ΑΡΑΒΙΑ	39
3.2.3.ΕΥΡΩΠΑΙΚΗ ΕΝΩΣΗ.....	39
3.2.4.ΣΚΑΝΔΙΝΑΒΙΚΕΣ ΧΩΡΕΣ	40
3.2.5.ΙΟΡΔΑΝΙΑ	40

3.2.6.ΝΙΓΗΡΙΑ	41
3.2.7.ΣΡΙ ΛΑΝΚΑ.....	41
3.2.8.ΤΟΥΡΚΙΑ	42
3.2.9.ΙΝΔΟΝΗΣΙΑ.....	42
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.....	43
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ.....	43
4.1. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΩΝ ΣΕ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΠΙΕΔΟ	43
4.2. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ.....	47
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	49

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Οι επιχειρήσεις και οι οργανισμοί δέχονται καθημερινά τις αλλαγές οι οποίες οφείλονται στην τεχνολογική ανάπτυξη και είναι σημαντικό να μπορούν να προσαρμόζονται καταλλήλα σε αυτές. Η οικονομική σταθερότητα και ευημερία αποτελεί σημαντικό παράγοντα για την εξέλιξη μια επιχείρησης. Εκτός αυτού θα πρέπει αν είναι σε θέση να λειτουργεί ομαλά και να μπορεί να πραγματοποιήσει τους μελλοντικούς του στόχους. Ο δημόσιος τομέας και οι επιχειρήσεις του αποτελούν ένα σημαντικό μέρος ενός ευρύτερου κρατικού μηχανισμού και είναι σκόπιμο να ακολουθούνται συγκεκριμένες διαδικασίες μέσω των οποίων να μπορούν να αντιμετωπίζουν τους κινδύνους που προκύπτουν και να διασφαλίζεται πως δεν θα προκαλέσουν προβλήματα.

Κρίνεται σημαντικό τόσο το εσωτερικό όσο το εξωτερικό περιβάλλον ενός οργανισμού να προστατεύεται και να εμποδίζεται η οποιαδήποτε απειλή που μπορεί να τον αποδυναμώσει. Ο εσωτερικός έλεγχος έρχεται λοιπόν να δράσει στο εσωτερικό κομμάτι ενός οργανισμού. Βασική του διεργασία αποτελεί η παροχή συμβουλευτικών οδηγιών όταν δημιουργείται κάποιο πρόβλημα. Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί και δραστηριοποιείται σε διαφορετικά τμήματα ενός οργανισμού και μπορεί να παρέχει αντικειμενικά και επαρκή αποτελέσματα σε αυτόν. Ο εσωτερικός έλεγχος χαρακτηρίζεται από ανεξαρτησία σε σχέση με τον οργανισμό που ελέγχει και έτσι μπορεί να διασφαλίσει πως τα αποτελέσματα που παρέχει είναι πιο έγκυρα. Σημαντικό όπλο των εσωτερικών ελεγκτών αποτελούν τα διεθνή πρότυπα ελέγχου, μέσω των οποίων μπορούν και διενεργούν ένα ολοκληρωμένο έλεγχο, ακολουθώντας τις κατάλληλες διαδικασίες.

Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου στη χώρα μας αποτελεί θέμα διερεύνησης εφόσον ο Ελληνικός δημόσιος τομέας τα τελευταία χρονιά αντιμετωπίζει θέματα οικονομικού περιεχομένου. Μπορούμε να πούμε με σιγουριά πως υπάρχουν πολλές ευκαιρίες βελτίωσης του συστήματος του εφόσον η λειτουργία του στην Ελλάδα δεν είναι ακόμη τελειοποιημένη. Στο παρελθόν η νομοθεσία του εσωτερικού ελέγχου δεν έφερε θετικά πορίσματα στους δημοσίους οργανισμούς και αυτό σημαίνει πως δεν δόθηκε η απαραίτητη προσοχή στο νομοθετικό πλαίσιο.

Η ερευνά λοιπόν που αναπτύσσεται παρακάτω ασχολείται με τον εσωτερικό έλεγχο στο δημόσιο τομέα που αποτελεί ένα αδύναμο κομμάτι της χώρας μας. Στο πρώτο στάδιο της εργασίας λαμβάνει τόπο μια αρχική επισκόπηση της υπάρχουσας βιβλιογραφίας που αναζητήθηκε μέσω του διαδικτύου και άλλων πηγών. Σκοπός αυτής της βιβλιογραφικής ανασκόπησης είναι να αναπτυχθούν τα βασικά γνωρίσματα του εσωτερικού ελέγχου του δημοσίου τομέα, καθώς και η λειτουργία του.

Η ερευνά αυτή αποτελεί σημαντικό έργο, εφόσον το ζήτημα του εσωτερικού ελέγχου όπως προαναφέρθηκε έχει αδυναμίες και χρειάζεται να βελτιωθεί και να στηρίξει την δημοσιότητα. Πρωταρχικό ζήτημα της παρούσας ερευνάς αποτελεί ο τρόπος με τον οποίο λειτουργεί ο εσωτερικός έλεγχος στο δημόσιο και κατά ποσό είναι ένα αποδοτικό εργαλείο στη δημοσιότητα διοίκηση αλλά και τον δημόσιο φορέα.

Η μέθοδος που χρησιμοποιείται σε αυτή τη διπλωματική είναι η κριτική βιβλιογραφική επισκόπηση και η διαδικασία της εκπόνησης ξεκινά με την ερευνά αναμεσα σε πληθώρα πληροφοριών που βρέθηκαν σε διαφορετικές πηγές. Υστερα από την επιλογή των κατάλληλων πληροφοριών έγινε μια σύνθεση έτσι ώστε να υπάρχει κατανόηση αλλά και γνώση μέσω αυτής της ερευνάς.

Παρακάτω θα αναφερθούν τα τμήματα που δομήσαν την παρούσα διπλωματική. Η διπλωματική εργασία αποτελείται από τέσσερα κομμάτια που ονομάζουμε κεφάλαια.

- Το πρώτο κεφάλαιο αποτελεί την εισαγωγή του θέματος που εμείς επιλέξει. Ασχολείται με την εισαγωγή στην επιστήμη της ελεγκτικής και στους βασικούς ορισμούς που περικλείουν τον εσωτερικό έλεγχο. Επίσης βασικά θέματα που αναπτύσσονται είναι η σχέση εσωτερικού-εξωτερικού ελεγκτή, τα πρότυπα εσωτερικού ελέγχου, ο κώδικας ηθικής δεοντολογίας καθώς και η εταιρική διακυβέρνηση.
- Το δεύτερο κεφάλαιο επικεντρώνεται στο ελληνικό κράτος και συγκεκριμένα στην οργάνωση του εσωτερικού ελέγχου με έμφαση στο νομοθετικό πλαίσιο. Το

εισαγωγικό κομμάτι του κεφαλαίου απεικονίζει την δομή που έχει ο δημόσιος τομέας στην Ελλάδα. Στη συνέχεια επικεντρωνόμαστε στην ισχύουσα νομοθεσία αλλά και στον ελληνικό νόμο που αφορά το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου. Εκτός αυτού καταγράφονται τα βασικότερα βήματα που ακολουθούνται στη διαδικασία του ελέγχου αλλά και η σημασία που έχουν τα πρόσωπα που ηγούνται στο τμήμα εσωτερικού ελέγχου.

- Το τρίτο κεφάλαιο αφορά την καταγραφή σημαντικών ερευνών που σχετίζονται με τον βαθμό αποδοτικότητας του εσωτερικού ελέγχου. Το κεφάλαιο αυτό χωρίζεται σε δυο μέρη: το πρώτο μέρος επικεντρώνεται σε ελληνικά δεδομένα ενώ στο δεύτερο τμήμα επεκτανόμαστε στις χώρες ΕΕυρωπαϊκής Ένωσης, Ασίας και Αφρικής.
- Τέλος το τελευταίο κεφάλαιο της εργασίας απεικονίζει τα βασικά συμπεράσματα και πορίσματα που προέκυψαν από την ερευνά του θέματος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΚΑΙ ΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ

Το πρώτο κεφάλαιο της διπλωματικής αυτής αποτελεί μια χρήσιμη εισαγωγή σε έννοιες και ορισμούς που αφορούν την ελεγκτική επιστήμη αλλά και επιμέρους στοιχεία της. Έτσι λοιπόν παρακάτω θα αναπτυχθούν σημαντικές έννοιες με βασικό σκοπό την κατανόηση βασικών πληροφοριών του θέματός που αναλύεται.

1.1.ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ

Η Ελεγκτική αποτελεί ένα παρακλάδι της Λογιστικής Επιστήμης και σημειώνεται πως είναι ένα από τα σημαντικότερα κομμάτια της. Η ανάγκη για δημιουργία ενός ελεγκτικού συστήματος προέκυψε μέσω της ανάγκης των επιχειρήσεων, λόγω της ανάπτυξής τους. Οι εταιρείες αναδιαμορφώνονται και θέτουν στόχους και για να τους πετύχουν θα πρέπει οι επιμέρους τομείς να λειτουργούν με ορθότητα και συνέπεια. Στο σημείο αυτό έρχεται η Ελεγκτική να εξετάσει βασιζόμενη σε αρχές και νόμους την εγκυρότητα των οικονομικών στοιχείων της επιχείρησης.

Η Αμερικανική Ένωση Λογιστικής (American Accounting Association) ορίζει την Ελεγκτική ως «μια συστηματική διαδικασία αντικειμενικής συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, που αφορούν σε πιστοποιήσεις οικονομικών ενεργειών και γεγονότων, με σκοπό την εξακρίβωση του βαθμού ανταπόκρισης μεταξύ αυτών των πιστοποιήσεων και των προκαθορισμένων κριτηρίων, για την γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων σε ενδιαφερόμενους χρήστες».

Η Ελεγκτική λοιπόν ορίζεται ως μια επιστήμη που αποτελείται από ελεγκτικές διεργασίες και μεθόδους και έχει ως αντικείμενο ελέγχου οικονομικές οντότητες. Εξετάζει τις πρακτικές και τις οικονομικές δραστηριότητες μιας οντότητας και ερευνά την γνησιότητα και την ακρίβειά τους.

1.2.ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Αρχικά πρέπει να αναφερθεί πως σημαντική προϋπόθεση για να ξεχωρίσουμε τον έλεγχο αποτελεί η έκτασή του, η χρονική διάρκεια, το αντικείμενο που θα τεθεί σε έλεγχο, καθώς και ποιο το προφίλ του ελεγκτή. Ως προς την έκταση ο έλεγχος μπορεί να είναι γενικός ή ειδικός, η χρονική διάρκεια και περιοδικότητα μας οδηγεί σε τακτικό, μόνιμο, διαρκή ή και έκτακτο. Αξίζει να αναφερθεί ο γενικός και ειδικός έλεγχος, οι οποίοι διαχωρίζονται ως προς τα τμήματα που θα τεθούν σε έλεγχο στον οργανισμό. Ο έκτακτος έλεγχος επίσης αποτελεί μια ενέργεια ελέγχου σε περιπτώσεις που τίθεται σοβαρό ζήτημα και είναι αναγκαίο.

Ο σημαντικότερος όμως διαχωρισμός είναι αυτός που κρίνεται με βάση την ταυτότητα του ελεγκτή δηλαδή σε εσωτερικό και εξωτερικό. Είναι αρκετά σημαντικό στο σημείο αυτό να γίνει αυτός ο διαχωρισμός κατανοητός μιας και αυτή η διπλωματική εργασία ασχολείται αποκλειστικά με τον Εσωτερικό Έλεγχο.

ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Σημαντική διαφορά μεταξύ Εσωτερικού και Εξωτερικού ελέγχου είναι ο βαθμός εξάρτησης του εκάστοτε ελεγκτή. Κατά τον εξωτερικό έλεγχο ο ελεγκτής που θα αναλάβει τον έλεγχο καταρχάς δεν έχει εργασιακή σχέση με τον οργανισμό άλλα είναι ανεξάρτητος. Αυτό σημαίνει επίσης πως ο εξωτερικός ελεγκτής δεν πρέπει να έχει οποιαδήποτε σχέση οικονομικού χαρακτήρα με τα μέλη της εταιρείας. Αναφέρουμε ως σημαντικά μέλη της εταιρείας το Διοικητικό τμήμα αλλά και τους μετόχους της. Ο εξωτερικός ελεγκτής θα πρέπει επίσης να διαθέτει άδεια επαγγέλματος, δηλαδή να πιστοποιεί πως είναι κατάλληλα καταρτισμένος και εκπαιδευμένος να τελέσει εξωτερικό έλεγχο.

ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Από την άλλη ο εσωτερικός ελεγκτής εξαρτάται άμεσα από την επιχείρηση την οποία ελέγχει. Αυτό σημαίνει πως αποτελεί ενσωματωμένο της κομμάτι, δηλαδή εργάζεται σε αυτήν ως υπάλληλος. Ο εσωτερικός ελεγκτής για να διενεργήσει εσωτερικό έλεγχο θα πρέπει να κατέχει τα απαραίτητα προσόντα, τα οποία εκτός από ολοκληρωμένη γνώση αφορούν και προ απαιτούμενη εμπειρία. Ο εσωτερικός ελεγκτής ως κομμάτι της εκάστοτε εταιρείας θα πρέπει να ακολουθεί τις οδηγίες της Διοίκησης αυτής και να υπακούει στους κανόνες που υποβάλλονται ως προς την διαδικασία εσωτερικού ελέγχου που θα πρέπει να ακολουθήσει.

Εκτός των παραπάνω διαχωρισμών των ελέγχων γενικότερα θα αναλύσουμε επίσης τα είδη του εσωτερικού ελέγχου. Οι διαχωρισμοί αυτοί ονομάζονται οικονομικοί, λειτουργικοί, διοικητικοί, παραγωγής και έλεγχος συμμόρφωσης. (Ζωίτσας, 2017).

- ❖ Ο οικονομικός έλεγχος ή αλλιώς financial audit αποτελεί είδος εσωτερικού ελέγχου, το οποίο εστιάζει στις οικονομικές καταστάσεις ενός οργανισμού. Κύριος στόχος του είναι η διασφάλιση πως οι λογιστικές καταστάσεις είναι σωστές και δεν περιέχουν λάθη και ανακρίβειες. Κατά τον οικονομικό έλεγχο εξετάζονται κομμάτια των λογιστικών καταστάσεων και βασικός σκοπός αυτού του ελέγχου είναι η αποφυγή του πιστωτικού κινδύνου σε μια επιχείρηση.
- ❖ Ο Λειτουργικός Έλεγχος ή αλλιώς operational audit εστιάζει στα τμήματα ενός οργανισμού και ελέγχει την ορθή λειτουργία τους καθώς και το κατά πόσο ακολουθούν τα τμήματα αυτά ακολουθούν τις οδηγίες της διοίκησης.
- ❖ Ο διοικητικός έλεγχος ή αλλιώς management audit εστιάζει στα τμήματα ενός οργανισμού και συγκεκριμένα στις διαδικασίες που ακολουθούν οι εργαζόμενοι του κάθε τμήματος. Κατά την διεξαγωγή του ελέγχου εξετάζεται αν το εργατικό δυναμικό συμμορφώνεται και συνεργάζεται με τις πολιτικές που ορίζει η διοίκηση. Ο έλεγχος αυτός βασίζεται επίσης σε διοικητικούς κανονισμούς και μέσω αυτών εξετάζεται η εύρυθμη λειτουργία των τμημάτων με στόχο την οικονομική ευημερία του οργανισμού.

- ❖ Ο έλεγχος παραγωγής ή αλλιώς production audit αφορά τον έλεγχο στο παραγωγικό κομμάτι μιας επιχείρησης. Βασικά σημεία ελέγχου αποτελούν τα προϊόντα ως προς την παραγωγή τους, τον εφοδιασμό τους, την τελική τους ποιότητα, καθώς και την διαδικασία που εκτελείται για την παραγωγή τους.
- ❖ Τέλος ο έλεγχος συμμόρφωσης ή αλλιώς compliance audit ο οποίος αφορά την συνολική συμπεριφορά των τμημάτων ενός οργανισμού σε σχέση με τους κανόνες και τις πολιτικές που έχει θεσπίσει το τμήμα διοίκησης. Στον έλεγχο αυτό ο ελεγκτής χρησιμοποιεί ως όπλα του τις αρχές και τους κανόνες που έχει ορίσει η διοίκηση και με γνώμονα αυτούς εξετάζει κατά πόσο ακολουθούνται από τα άλλα τμήματα.

1.3.ΣΧΕΣΗ ΜΕΤΑΞΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΩΝ ΚΑΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

Αρχικά όπως προαναφέρθηκε το επάγγελμα του εξωτερικού ελεγκτή δεν αποτελεί άμεση εξάρτηση με τον ελεγχόμενο οργανισμό. Αυτό σημαίνει πως ο εξωτερικός ελεγκτής δεν εργάζεται στην εταιρεία που θα ασκήσει έλεγχο, αλλά θα συνεργαστεί και θα διενεργήσει τον έλεγχο στους μετόχους του οργανισμού αυτού. Ο εξωτερικός έλεγχος δηλαδή αφορά παροχή ελεγκτικών υπηρεσιών σε αυτούς και τα αποτελέσματα αυτού θα γίνουν ορατά μόνο σε αυτούς. Τα οικονομικά στοιχεία που εξετάζονται υπό την διαδικασία του εξωτερικού ελέγχου αφορούν τις οικονομικές καταστάσεις και την ορθότητά τους. Τέλος οι εξωτερικοί ελεγκτές για να ασκήσουν έναν αντικειμενικό εξωτερικό έλεγχο ανατρέχουν και βασίζονται σε πρότυπα και κανονισμούς, οι οποίοι ισχύουν σε διεθνές επίπεδο.

Ο Εσωτερικός ελεγκτής από την άλλη παρουσιάζει αρχικά μια σημαντική διαφορά ως προς την άμεση εξάρτηση που έχει από τον ελεγχόμενο οργανισμό σε σχέση με τον εξωτερικό έλεγχο. Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου στεγάζεται μέσα σε έναν οργανισμό και εκτελείται από υπαλλήλους που ανήκουν σε αυτόν. Με αυτό τον τρόπο αποκτάται μια καλύτερη γνώση και εμπειρία σε σχέση με τον οργανισμό προς έλεγχο και έτσι η λειτουργία ελέγχου επιτυγχάνεται πιο αποτελεσματικά. Πρέπει επίσης να αναφερθεί πως ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου είναι πιο συμβουλευτικός σε σχέση με αυτόν του εξωτερικού και αποκτάται μια σχέση εμπιστοσύνης και καθοδήγησης ανάμεσα στον ελεγκτή και τα διοικητικά στελέχη του

οργανισμού. Εφόσον το σύστημα εσωτερικού ελέγχου ανήκει στον οργανισμό, ο ελεγκτής μπορεί και ελέγχει με μεγαλύτερη ευκολία λόγω του ότι γνωρίζει καλύτερα τα δεδομένα και τον τρόπο που λειτουργεί η επιχείρηση. Οι ευθύνες ενός εσωτερικού με ένα εξωτερικό ελεγκτή διαφέρουν εφόσον ο εσωτερικός ελεγκτής είναι ανεξάρτητος. Αυτό σημαίνει πως λογοδοτεί στη διοίκηση του οργανισμού ενώ ο εξωτερικός ελεγκτής λογοδοτεί στον νόμο.

Συμπεραίνουμε πως τόσο το επάγγελμα του εσωτερικού ελεγκτή όσο του εξωτερικού είναι εξίσου σημαντικά και βοηθούν με διαφορετικό τρόπο έναν οργανισμό. «Η εργασία των εσωτερικών ελεγκτών δεν μπορεί να αντικατασταθεί από την εργασία των εξωτερικών ελεγκτών, οι οποίοι χρησιμοποιούν τα αποτελέσματα των εσωτερικών ελεγκτών για συμπλήρωμα της δίκης τους εργασίας» (Παπαστάθης 2003).

1.4.ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ

Αναζητώντας την ευρύτερη βιβλιογραφία διαπιστώνεται πως υπάρχουν πολλοί διαφορετικοί ορισμοί που χαρακτηρίζουν το αντικείμενο του Εσωτερικού Ελέγχου από διαφορετική όμως οπτική γωνία. Το σύνολο των ορισμών που διατυπώνουν τον Εσωτερικό Έλεγχο καταλήγουν στο πόρισμα πως ο Εσωτερικός Έλεγχος είναι ένας μηχανισμός και έχει ως στόχο την παροχή υπηρεσιών σε οργανισμούς σχετικά με τις διαδικασίες και λειτουργίες τους. Ο Εσωτερικός Έλεγχος είναι ένας τρόπος ομαλής λειτουργίας των επιχειρηματικών λειτουργιών διασφαλίζοντας ότι οι αποφάσεις που λαμβάνονται από την διοίκηση σχετίζονται μεταξύ τους και ότι συνεργάζονται για την επίτευξη των στόχων της εταιρείας (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2013).

Ο έλεγχος έχει ουσιαστική σημασία για έναν οργανισμό και παρέχει σε αυτόν ένα είδος διασφάλισης. Εξετάζει το οικονομικό κομμάτι ενός οργανισμού και κύριος σκοπός του είναι να εντοπίσει τυχόν σφάλματα και λάθη και να διασφαλίσει στην εταιρεία πως αυτά δεν θα προκαλέσουν προβλήματα σε αυτήν. Πρέπει να σημειωθεί βέβαια πως μερικά από αυτά τα λάθη γίνονται με σκοπιμότητα και όχι πάντα από παράλειψη ή λάθος.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος δραστηριοποιείται και στελεχώνεται στους Ιδιωτικούς και Δημόσιους οργανισμούς και αποτελεί παρακλάδι της Ελεγκτικής Επιστήμης. Σε συνδυασμό με την κλασσική Λογιστική έχει την δυνατότητα να ελέγχει και να και να καθοδηγεί τις επιχειρήσεις ως προς τις λειτουργικές τους πτυχές. Μπορούμε να περιγράψουμε τον Εσωτερικό Έλεγχο ως ένα εργαλείο, το οποίο παρέχει στις επιχειρήσεις βοήθεια σχετικά με το σύνολο των λειτουργιών της.

Τον εσωτερικό έλεγχο της Δημόσιας διοίκησης στηρίζει ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ 2018) μέσω ενός εγχειριδίου. Το εγχειρίδιο αυτό αφορά όλους τους δημοσίους οργανισμούς της χώρας μας και έχει ως σκοπό να καταγράψει και να οργανώσει τα διαδικαστικά στάδια του εσωτερικού ελέγχου. Μέσω ενός αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου τα μέλη της διοίκησης ενός οργανισμού έχουν μια καλύτερη οπτική και οργάνωση σε θέματα που αφορούν την διακυβέρνηση, τα εσωτερικά συστήματα, καθώς και τους πιθανούς πιστωτικούς κινδύνους. Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια διασφάλιση με αντικειμενική επιρροή, η οποία προσφέρει αποδοτικότητα στον οργανισμό.

Με βάση την Ελληνική Νομοθεσία ο **Νόμος 4795/2021 άρθρο 3** που θεσπίστηκε στις 17/04/2021 ο Εσωτερικός Έλεγχος ορίζεται ως:

« Μια ανεξάρτητη, αντικειμενική, διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσδίδει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες του φορέα. Βοηθάει τον φορέα να επιτύχει τους αντικειμενικούς του στόχους, υιοθετώντας μια συστηματική, επαγγελματική προσέγγιση στην αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και των διαδικασιών διακυβέρνησης.»

Ο παραπάνω ορισμός έχει δημιουργηθεί ουσιαστικά από τον επίσημο ορισμό που αναφέρει το **Institute of Internal Auditors (IIA)** το οποίο αποτελεί μια Διεθνή Ένωση παγκόσμιας κλίμακας, το οποίο ιδρύθηκε το 1941 και έχει παγκοσμίως πάνω από 218.000 μέλη. Στόχος του Ινστιτούτου είναι η συνεχής καθοδήγηση και εξουσία που αφορά τον Εσωτερικό Έλεγχο. (<https://www.theiia.org/en/about-us/about-internal-audit/>)

Τον παραπάνω ορισμό έχει επίσης αποδέχεται και το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών. Το Ινστιτούτο αυτό αποτελεί εθνικό φορέα των εσωτερικών ελεγκτών και έχει βασικό σκοπό την διάδοση του αντικειμένου του εσωτερικού ελέγχου. Τέλος το Ε.Ι.Ε.Ε. συνδέεται άμεσα με τα πρότυπα ελέγχου σε διεθνές επίπεδο και προσαρμόζεται με βάση αυτά.

Όπως προαναφέραμε ο εσωτερικός έλεγχος για να έχει θετικό αποτέλεσμα χρειάζεται να ακολουθήσει συγκεκριμένες διαδικασίες. Κατά την διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου το πιο καθοριστικό του μέσο αποτελεί ο ελεγκτής. Ο ελεγκτής είναι αυτός ο οποίος θα συμβουλέψει τον οργανισμό, θα εξετάσει την ορθότητα του εκάστοτε συστήματος εσωτερικού ελέγχου με βασικότερο κίνητρο την αποδοτική καθοδήγηση του οργανισμού στο ευρύτερο ανταγωνιστικό περιβάλλον.(Κουτούπης, κ.α., 2011)

1.5.ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Προτού αναλύσουμε τα πρότυπα του εσωτερικού ελέγχου είναι σημαντικό να αναφερθούμε στην ελληνική νομοθεσία, η οποία τα συγκροτεί. Τα πρότυπα εσωτερικού ελέγχου αναφέρονται στον νόμο 4795/2021 που προαναφέρθηκε και συγκεκριμένα στο άρθρο 3 παρ. 15. Τα πρότυπα αυτά αποτελούν κανονισμούς, οι οποίοι κατά βάση συνδράμουν στην σωστή και επαγγελματική λειτουργία του συνολικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Τα πρότυπα εσωτερικού ελέγχου ισχύουν σε διεθνές επίπεδο και διαμορφώνονται πρωταρχικά από το ινστιτούτο εσωτερικών ελεγκτών (Ι.Ι.Α.) μέσω φυσικά του συμβουλίου του. Τα πρότυπα εσωτερικού ελέγχου περιέχουν τους γενικούς κανονισμούς και τις ισχύουσες αρχές που πρέπει να τηρούν οι επαγγελματίες εσωτερικοί ελεγκτές με σκοπό τη διενέργεια ενός αντικειμενικού και ορθού ελέγχου. Με βάση αυτά τα πρότυπα τίθεται σε προσοχή η επαγγελματική ακρίβεια, η ποιότητα ελέγχου, το ποσοστό απόδοσης, η αξιοπιστία, ο στόχος, καθώς του ,καθώς και οι βασικές αρμοδιότητες και υποχρεώσεις του ελεγκτή.(Ζωιτσας,2017,σ,60).

Κρίνεται σημαντικό οι ελεγκτές γενικότερα και στην περίπτωση μας οι εσωτερικοί ελεγκτές να βασίζονται στις αρχές των διεθνών προτύπων με σκοπό να αποπνέουν επαγγελματική αξιοπιστία. Μέσω των διεθνών προτύπων το ευρύτερο σύστημα εσωτερικού ελέγχου λειτουργεί πιο αποδοτικά σε μια επιχείρηση και τα πορίσματα του δίνουν την απολυτή διασφάλιση στους ενδιαφερομένους. Τα πρότυπα εσωτερικού ελέγχου αποτελούν σημαντικό κομμάτι εμπιστοσύνης ανάμεσα στον ελεγκτή και τα άμεσα ενδιαφερόμενα μέλη την επιχείρησης, δηλαδή την διοίκηση και τους μετόχους. Έτσι κι αλλιώς ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια συμβουλευτική υπηρεσία προς μέλη της επιχείρησης.

1.6.ΕΙΔΗ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Παρακάτω θα αναλυθούν τα βασικότερα είδη προτύπων, δηλαδή τα πρότυπα ιδιοτήτων-χαρακτηριστικών και τα πρότυπα απόδοσης- διεξαγωγής.

- ◆ **ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΗΝ-ΙΔΙΟΤΗΤΩΝ:** Αντικείμενο των προτύπων χαρακτηριστικών είναι ουσιαστικά τα συνολικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα που έχουν οι επιχειρήσεις που ενσωματώνουν σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Τα χαρακτηριστικά αυτά επεκτείνονται από το σύνολο του οργανισμού στα μέλη αυτού ξεχωριστά. Τα πρότυπά χαρακτηριστικών όπως θα δούμε παρακάτω περιέχουν χαρακτηριστικά που αφορούν ευθύνη, ατομική αντικειμενικότητα, οργάνωση, δικαιοδοσία κ.α.
- ◆ **ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΙΕΞΑΓΩΓΗΣ-ΑΠΟΔΟΣΗΣ:** Αντικείμενο των προτύπων διεξαγωγής είναι τα χαρακτηριστικά που περιγράφουν την ποιότητα του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου. Τα πρότυπα διεξαγωγής όπως θα δούμε παρακάτω περιέχουν την διαχείριση πόρων, την διακυβέρνηση, την παρακολούθηση της προόδου, τον σχεδιασμό έργου, κ.α.

Εκτός από τα δύο είδη προτύπων που αναφέρθηκαν είναι σημαντικό να αναφέρουμε τα πρότυπα εφαρμογής ή αλλιώς τις συμβουλές εφαρμογής των προτύπων σε πρακτικό επίπεδο. Μιλάμε για ένα εγχειρίδιο εκδιδόμενο από το ΠΑ , το οποίο περιέχει συμβουλές και οδηγίες που σχετίζονται με τα θέματα που αναφέρουν τα πρότυπα εσωτερικού ελέγχου. Το εγχειρίδιο αυτό λοιπόν περιέχει μια βοηθητική κατεύθυνση προς τους ελεγκτές, σε θέματα που αφορούν την εφαρμογή των προτύπων. Τα πρότυπα χαρακτηριστικών απεικονίζονται και αριθμούνται από το 1000 και μετρά ενώ τα πρότυπα διεξαγωγής από 2000 και μετά.(Βασιλείου, κ.ά., 2017).

ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΩΝ	
1000	ΣΚΟΠΟΣ, ΔΙΚΑΙΟΔΟΣΙΑ ΚΑΙ ΕΥΘΥΝΗ
1010	ΑΝΑΦΟΡΑ ΤΗΣ ΦΥΣΗΣ ΤΟΥ ΟΡΙΣΜΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ, ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ ΚΑΙ ΤΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΟΝ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ
1100	ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ ΚΑΙ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΤΗΤΑ
1110	ΟΡΓΑΝΩΣΙΑΚΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ
1111	ΑΜΕΣΗ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΟ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ
1120	ΑΤΟΜΙΚΗ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΤΗΤΑ
1130	ΠΑΡΕΜΠΟΔΙΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑΣ Η ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΤΗΤΑΣ
1200	ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΕΠΑΡΚΕΙΑ ΚΑΙ ΔΕΟΥΣΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ
1210	ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΕΠΑΡΚΕΙΑ
1220	ΔΕΟΥΣΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ
1230	ΣΥΝΕΧΗΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΕΠΙΜΟΡΦΩΣΗ
1300	ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΔΙΑΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΒΕΛΤΙΩΣΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ
1310	ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΔΙΑΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΒΕΛΤΙΩΣΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ
1311	ΕΣΩΤΕΡΙΚΕΣ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΕΙΣ
1312	ΕΞΩΤΕΡΙΚΕΣ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΕΙΣ
1320	ΥΠΟΒΟΛΗ ΑΝΑΦΟΡΑΣ ΓΙΑ ΤΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΔΙΑΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΒΕΛΤΙΩΣΗΣ
1321	ΧΡΗΣΗ ΤΗΣ ΦΡΑΣΗΣ "ΔΙΕΝΕΡΓΗΘΗΚΕ ΜΕ ΤΑ ΠΡΟΤΥΠΑ"
1322	ΑΠΟΚΑΛΥΨΗ ΤΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ 1 : Πρότυπα Χαρακτηριστικών (<https://eclass.upatras.gr/>)

ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΙΕΞΑΓΩΓΗΣ	
2000	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ
2010	ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ
2020	ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΕΓΚΡΙΣΗ
2030	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΠΟΡΩΝ
2040	ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ
2050	ΣΥΝΤΟΝΙΣΜΟΣ
2060	ΥΠΟΒΟΛΗ ΑΝΑΦΟΡΑΣ ΣΤΟ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΚΑΙ ΤΗΝ ΑΝΩΤΕΡΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ
2070	ΠΑΡΟΧΟΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΚΑΙ ΟΡΓΑΝΩΣΙΑΚΗ ΕΥΘΥΝΗ ΓΙΑ ΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ
2100	ΦΥΣΗ ΤΩΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ
2110	ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ
2120	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΚΙΝΔΥΝΩΝ
2130	ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ
2200	ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΕΡΓΟΥ
2201	ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ
2210	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΙ ΣΚΟΠΟΙ ΕΡΓΟΥ
2220	ΕΥΡΟΣ ΕΡΓΟΥ
2230	ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΠΟΡΩΝ ΤΟΥ ΕΡΓΟΥ
2240	ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΡΓΟΥ
2300	ΔΙΕΞΑΓΩΓΗ ΤΟΥ ΕΡΓΟΥ
2310	ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ
2320	ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ
2330	ΚΑΤΑΓΡΑΦΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ
2400	ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ
2410	ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΕΩΝ
2420	ΠΟΙΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΕΩΝ
2421	ΛΑΘΗ ΚΑΙ ΠΑΡΑΛΕΙΨΕΙΣ
2430	ΧΡΗΣΗ ΤΗΣ ΦΡΑΣΗΣ «ΔΙΕΝΕΡΓΗΘΗΚΕ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΓΙΑ ΤΗΝ

	ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ»
2431	ΑΠΟΚΑΛΥΨΗ ΜΗ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ ΕΡΓΟΥ
2440	ΔΙΑΔΟΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΟΥ ΕΡΓΟΥ
2450	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΓΝΩΜΗ
2500	ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΠΡΟΟΔΟΥ
2600	ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΧΗΣ ΚΙΝΔΥΝΩΝ

ΠΙΝΑΚΑΣ 2:Προτυπα Διεξαγωγής (<https://eclass.upatras.gr/>)

1.7.ΚΩΔΙΚΑΣ ΗΘΙΚΗΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ

Το περιβάλλον και το επάγγελμα του εσωτερικού ελέγχου περιέχει κανόνες και αρχές και έτσι δεν θα μπορούσε να μην ακολουθεί και μια γλώσσα ηθικής δεοντολογίας. Ο κώδικας ηθικής δεοντολογίας αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι του εσωτερικού ελέγχου και έχει θεσπιστεί από το ΠΑ. Το κομμάτι του κώδικα ηθικής αποτελεί μια ευρύτερη κουλτούρα που αποπνέει την αντικειμενικότητα και την διαβεβαίωση. Ο κώδικας ηθικής δεοντολογίας αφορά ζητήματα εσωτερικού ελέγχου, αλλά και διαχείρισης κινδύνου και εταιρικής διακυβέρνησης. Ο κώδικας ηθικής δεοντολογίας περιέχει δυο σημαντικά κομμάτια:

- Τις βασικές Αρχές και την ελεγκτική πρακτική.
- Τους Κανόνες Συμπεριφοράς.

Εκτός των δύο θεμελιωδών τμημάτων του κώδικα ηθικής είναι απαραίτητο να αναλύσουμε τις τέσσερις αρχές, οι οποίες είναι η ανεξαρτησία, η ακεραιότητα, η εμπιστευτικότητα και η επάρκεια.



ΕΙΚΟΝΑ 1: Οι 4 Αρχές των Προτύπων Ελέγχου (acad.gr)

ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ-ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΤΗΤΑ

Το χαρακτηριστικό της αντικειμενικότητας είναι απαραίτητο για κάθε εσωτερικό ελεγκτή κατά τη διαδικασία και την αξιολόγηση του ελέγχου. Η υψηλή αντικειμενικότητα τους οδηγεί σε μία ορθότερη κρίση σχετικά με τις διαδικασίες που πρέπει να προβούν και έτσι δεν εμπλέκουν το κομμάτι του συμφέροντος στην ελεγκτική τους αξιολόγηση.

Με γνώμονα την αντικειμενικότητα-ανεξαρτησία οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει:

- Να μην αφήνουν να επηρεαστεί η εκτίμηση τους από οποιοδήποτε κακόβουλο μέσο.
- Να μην πράττουν με βάση ανταγωνιστικά συμφέροντα που δεν θα ευνοούν τον οργανισμό στον οποίο ανήκουν.
- Να αξιολογούν με ορθότητα και συνέπεια τις οικονομικές πληροφορίες και δεν θα τις αποτυπώνουν με αληθή στοιχεία και γεγονότα.

ΑΚΕΡΑΙΟΤΗΤΑ

Το χαρακτηριστικό της ακεραιότητας βοηθά τον ελεγκτή να βασίζεται στην επαγγελματική του κρίση και σε αυτά που πιστεύει.

Με βάση την ακεραιότητα οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν:

- Να εκτελούν την επαγγελματική τους διεργασία με υπευθυνότητα και σοβαρότητα.
- Να βασίζονται πάντα στην ισχύουσα νομοθεσία και στις οδηγίες που δίνονται.
- Να δρουν με νομιμότητα και δεν θα εμπλέκονται σε άνομες τακτικές.

ΕΜΠΙΣΤΕΥΤΙΚΟΤΗΤΑ

Το χαρακτηριστικό αυτό αφορά το κομμάτι εμπιστοσύνης ανάμεσα στον ελεγκτή και τον οργανισμό που ελέγχει. Κατά την διάρκεια του ελέγχου κρίνεται αναγκαίο ο ελεγκτής να μην διαρρέει πληροφορίες που αφορούν την επιχείρηση, και που μπορεί να την βλάψουν μελλοντικά.

Με βάση την εμπιστευτικότητα οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει:

- Να διασφαλίζουν τις πληροφορίες που λαμβάνουν κατά την διάρκεια του ελέγχου και να τα κοινοποιούν μόνο όταν επιτρέπεται νομικά.
- Θα πρέπει να διαχειρίζεται αυτές τις πληροφορίες προς όφελος του οργανισμού και όχι με σκοπό αντικρουόμενα συμφέροντα.

ΕΠΑΡΚΕΙΑ

Μέσω της επάρκειας οι ελεγκτές θα πρέπει να κατέχουν επαρκή προσόντα και δεξιότητες για να λειτουργούν ως σωστοί επαγγελματίες.

Με βάση την επάρκεια οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει:

- Να είναι επαγγελματικά επαρκείς ως προς τις διεργασίες που πρόκειται να αναλάβουν.
- Να βασίζονται στα πρότυπα ελέγχου και έτσι να είναι πιο αξιόπιστοι κατά την διάρκεια και το αποτέλεσμα της δουλειάς τους.
- Να πιστοποιούν τα προσόντα τους και να προσπαθούν να αυξήσουν όσο χρειάζεται την επαγγελματική τους επάρκεια.

1.8.ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ ΚΑΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Δεν θα μπορούσαμε να αναλύσουμε σε αυτό το κεφάλαιο βασικές έννοιες του εσωτερικού ελέγχου, χωρίς να προσθέσουμε την έννοια της εταιρικής διακυβέρνησης. Η εταιρική διακυβέρνηση αποτελεί ένα σύστημα κανόνων, το οποίο έχει ως βασικό σκοπό να οργανώνει τον τρόπο με τον οποίο λειτουργεί η Διοίκηση ενός οργανισμού. Η εταιρική Διακυβέρνηση προσπαθεί να εξομαλύνει τις σχέσεις ανάμεσα στους μετόχους και το Διοικητικό Συμβούλιο με σκοπό την συνολική επιτυχία στόχων και εταιρικών συμφερόντων. Η εταιρική διακυβέρνηση καλύπτεται από την ελληνική νομοθεσία μέσω του Ν4706/2020 «Εταιρική διακυβέρνηση ανωνύμων εταιρειών, σύγχρονη αγορά κεφαλαίου, ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία της Οδηγίας (ΕΕ) 2017/828 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, μέτρα προς εφαρμογή του Κανονισμού (ΕΕ) 2017/1131 και άλλες διατάξεις».

Για να λειτουργεί καλύτερα η εταιρική Διακυβέρνηση και συγχρόνως το σύστημα εσωτερικού ελέγχου ορίζονται κανονισμοί, οι οποίοι αφορούν:

- ✓ Ανεξαρτησία μερικών ατόμων του Διοικητικού Συμβουλίου.
- ✓ Ύπαρξη επιτροπής ελέγχου που θα εποπτεύει τους ελεγκτές.
- ✓ Αξιολόγηση των εισοδημάτων των διευθυντών.
- ✓ Οι θέσεις του προέδρου και διευθύνοντος συμβούλου να μην καλύπτονται από το ίδιο άτομο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

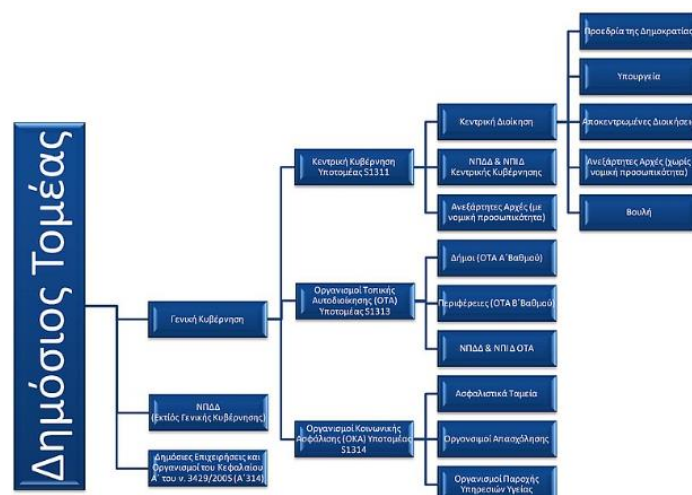
Στο κεφάλαιο αυτό θα ασχοληθούμε με τον μηχανισμό του εσωτερικού ελέγχου στην χώρα μας. Παρακάτω θα αναφερθούν σημαντικοί νόμοι που περικλείουν την λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου στο ελληνικό κράτος. Είναι σκόπιμο προτού αναπτύξουμε τον μηχανισμό του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο, να αναφερθούμε στην βασική δομή του δημοσίου τομέα στην χώρα μας.

2.1.ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΗ ΠΛΑΙΣΙΩΣΗ ΚΑΙ ΔΟΜΗ ΔΗΜΟΣΙΟΥ

Με βάση το άρθρο 14 του νόμου 4270/2014 ο δημόσιος τομέας περιέχει:

- ✓ Ελληνική Κυβέρνηση
- ✓ Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου(ΝΠΔΔ)
- ✓ Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης Α΄και Β βαθμού(ΟΤΑ)
- ✓ Οργανισμοί Κοινωνικής Ασφάλισης

Το παρακάτω σχεδιάγραμμα βασίζεται στον νόμο 4270/2014 και στο άρθρο 10 του νόμου 4337/2015 και παρουσιάζει την δομή του δημοσίου τομέα μετά τις αλλαγές που επήλθαν από το2014 και μετά:



ΕΙΚΟΝΑ 2: Η Δομή του Δημοσίου Τομέα (<https://el.wikipedia.org/>)

2.2.ΝΟΜΙΚΟ ΚΑΙ ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ξεκινάμε αναφέροντας τον νόμο **4795/2021** «Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα, Σύμβουλος Ακεραιότητας στη Δημόσια Διοίκηση», ο οποίος αναφέρει και συγκεντρώνει όλα τα βασικά στοιχεία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου ψηφισμένος στη Ελληνική Βουλή. Από νομικής άποψης αυτός ο νόμος οριοθετεί τον μηχανισμό του εσωτερικού ελέγχου στην χώρα μας και αποτελεί μια νόμιμη απόπειρα να στελεχώσει και να συνδράμει θετικά στην λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου στο ελληνικό δημόσιο.

Παρακάτω θα αναφέρουμε σημαντικά άρθρα του νόμου 4795/2021 για να κατανοήσουμε τον βασικό σκοπό του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου στην Ελλάδα αλλά και τα σημαντικά στοιχεία που τον στελεχώνουν στον δημόσιο τομέα.

N4795/2021 Άρθρο 10 ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ

«ΣΤΟΧΟΙ ΚΑΙ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ ΜΟΝΑΔΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ»

Με βάση το άρθρο 10 βασικές αρμοδιότητες και στόχοι του εσωτερικού ελέγχου είναι:

- Αξιολόγηση των συστημάτων που αφορούν τις λειτουργικές διαδικασίες καθώς και την διακυβέρνηση του οργανισμού.
- Παροχή ελεγκτικών υπηρεσιών στον οργανισμό με χαρακτήρα συμβουλευτικό έτσι ώστε να ακολουθήσει ο οργανισμός την σωστή κατεύθυνση.
- Έλεγχος των πληροφοριακών συστημάτων του φορέα με σκοπό να υπάρχει μια σωστή και ορθή λειτουργία αυτών.
- Έλεγχος των αρχών που ακολουθεί ο φορέας και αξιολόγηση της διαχείρισής τους.

N4795/2021 Άρθρο 8 ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ

«ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΕΛΕΓΧΟΥ»

Δεν θα μπορούσε να υφίστανται σύστημα εσωτερικού ελέγχου, χωρίς να υπάρχει Μια οργανωμένη επιτροπή ελέγχου. Με βάση την ελληνική νομοθεσία ο νόμος 4795/2021 στελεχώνει την επιτροπή ελέγχου, μέσω του άρθρου 8 Κεφάλαιο Γ. Η επιτροπή ελέγχου σε έναν οργανισμό δομείται από τους εργαζομένους αυτού ή και από το Υπουργείο ανάλογα την Υπηρεσία. Σκοπός δόμησης της επιτροπής ελέγχου είναι:

- Η επιτροπή ελέγχου σε ένα οργανισμό να αξιολογεί τις εργασίες του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και να πιστοποιεί ότι το τμήμα του ελέγχου είναι ανεξάρτητο μέσα στον οργανισμό.
- Η επιτροπή ελέγχου δεν έχει κάποια ευθύνη που να αφορά δραστηριότητες του οργανισμού, δρα δηλαδή ανεξάρτητα.
- Κανένα από τα τρία μέλη της επιτροπής δεν έχει άμεση σχέση με τον οργανισμό.
- Ένα από τα τρία μέλη της επιτροπής χρειάζεται να διαθέτει γνώσεις ελεγκτικού περιεχομένου.
- Η επιτροπή ελέγχου κατά την διεξαγωγή των αρμοδιοτήτων της πρέπει να ακολουθεί τα πρότυπα εσωτερικού ελέγχου καθώς και τις διεθνείς επαγγελματικές πρακτικές ελέγχου.

N4795/2021 ΦΕΚ Α62 (Δημοσιευμένο στις 17/04/2021)

«ΣΥΣΤΗΜΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΓΧΟΥ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ, ΣΥΜΒΟΥΛΟΣ ΑΚΕΡΑΙΟΤΗΤΑΣ ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗ ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΑΙ ΤΟΠΙΚΗ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗ»

Με βάση το ΦΕΚ Α62 του παραπάνω νόμου ο Εσωτερικός Έλεγχος στοχεύει:

- Διερεύνηση των σφαλμάτων σε οργανισμούς του Δημοσίου.
- Προσπάθεια καλύτερευσης της παροχής υπηρεσιών από το Δημόσιο προς τους πολίτες.
- Δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης ανάμεσα στους πολίτες και τον δημόσιο τομέα.

Με αυτό τον τρόπο το σύστημα εσωτερικού ελέγχου μέσω των υπηρεσιών του παρέχει στο δημόσιο σύστημα μια διασφάλιση και έτσι μια αιφνίδια διαδικασία εξωτερικού ελέγχου δεν θα έχει αρνητικές επιπτώσεις στον οργανισμό.

Μέσω των παραπάνω αναφορών που εντοπίζονται στον Ν 4795/2021 κατανοούμε καλύτερα τον τρόπο που οργανώνεται και οροθετείται ο εσωτερικός έλεγχος στο δημόσιο. Είναι βέβαια απαραίτητο να εξετάσουμε τον τρόπο με τον οποίο διαδραματίζονται οι διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου. Μετά το πέρας της διαδικασίας του εσωτερικού ελέγχου δεν υπάρχουν επιπτώσεις στα άτομα του οργανισμού, αλλά ακολουθούνται διαδικασίες μέσω των οποίων να προκύψουν θετικά αποτελέσματα. Στο σημείο αυτό λοιπόν σε περίπτωση που είναι αναγκαίο μπορεί να διενεργηθεί εξωτερικός έλεγχος, ο οποίος σε σχέση με τον εσωτερικό έχει πιο αυστηρό χαρακτήρα. Ο εξωτερικός έλεγχος λοιπόν θα πραγματοποιηθεί εφόσον εμφανιστούν νομικά και ελεγκτικά ατοπήματα.

2.3.Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟ

Ο εσωτερικός έλεγχος έχει σημαντική συνδρομή στους δημόσιους φορείς και συγκεκριμένα προσφέρει σε αυτούς ασφάλεια μέσω παροχής έγκυρων πληροφοριών και διερεύνησης των πιθανών λαθών που προκύπτουν. Η διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου διαμορφώνεται με διαφορετικό τρόπο και κάθε φορά ανάλογα με τον οργανισμό και τα χαρακτηριστικά του. Έτσι κι αλλιώς από οργανισμό σε οργανισμό η στελέχωση του συστήματος ελέγχου μπορεί να είναι είτε αποδοτικό είτε λιγότερο αποδοτικό. Στο σύνολο του ελέγχου εξετάζονται οι εργασιακές αρμοδιότητες, το πλαίσιο λειτουργίας του οργανισμού, καθώς και τα συστήματα (ΟΟΣΑ,2018).

Το Ινστιτούτο Εσωτερικού Ελέγχου διαχωρίζει τον εσωτερικό έλεγχο σε τρία βασικά σημεία:

- ✓ Ξεκινάμε με το πρωταρχικό κομμάτι ή αλλιώς την πρώτη κατηγορία κατά την οποία διεξάγεται ο κλασσικός έλεγχος που ασχολείται με την συμμόρφωση του δημοσίου οργανισμού. Τίθεται δηλαδή υπό έλεγχο το ποσοστό συμμόρφωσης του οργανισμού ως προς την νομοθεσία, τις θεσμικές διαδικασίες και την γενικότερη λειτουργία. Το

αποτέλεσμα του ελέγχου έρχεται μέσω της έκθεσης ελέγχου, η οποία περιέχει τα αποτελέσματα της έρευνας του ελεγκτή. Η έκθεση αυτή απευθύνεται στο διοικητικό συμβούλιο του οργανισμού και στοχεύει μέσω αυτής να τους συμβουλεύσει και να τους κατευθύνει μέσω συγκεκριμένων διαδικασιών προς όφελος της επιχείρησης. Με τον τρόπο αυτό θα διορθωθούν τυχόν λάθος τακτικές και θα εξαλειφθούν σφάλματα, τα οποία θα έβλαπταν μελλοντικά τον οργανισμό.

- ✓ Η επόμενη κατηγορία αφορά το έλεγχο απόδοσης σε επίπεδο δραστηριοτήτων και σε οικονομικό επίπεδο. Στο κομμάτι αυτό εξετάζονται θέματα διακυβέρνησης, οργάνωσης και θεμάτων που αποτελούν απειλή για τον οργανισμό. Ο έλεγχος αυτός στοχεύει στη διοίκηση και στο επίπεδο όπου αυτή διαχειρίζεται τις λειτουργίες αλλά και τις ελεγκτικές δικλείδες. (ΟΟΣΑ 2018)

- ✓ Τέλος η Τρίτη κατηγορία αφορά την συμβουλευτική υποστήριξης προς την Διοίκηση του οργανισμού. Ο λόγος που παρέχονται αυτές οι οδηγίες στην ανώτερη διοίκηση μπορεί να αφορά τον εμπλουτισμό γνώσεων , αποδοτικότητα, τις δικλείδες ελέγχου καθώς και τρόπους αυτοβελτίωσης. Με την αρωγή από τους ελεγκτές προς την διοίκηση σε συμβουλευτικό επίπεδο τα διοικητικά στελέχη λαμβάνουν οδηγίες έτσι ώστε να μην εμφανίσουν θέματα σε κάποια διαδικασία ελέγχου. Αυτό επιτυγχάνεται μέσω πρακτικών που αφορούν την ελεγκτική εγρήγορση. Έτσι μέσω αυτών των πρακτικών διαμορφώνονται οι δομές που θα πρέπει να έχει ένας οργανισμός έτσι ώστε ο εσωτερικός έλεγχος να μην τον βλάψει.

2.4.ΒΗΜΑΤΑ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Στο σημείο αυτό είναι σκόπιμο να αναφέρουμε τον τρόπο με τον οποίο πραγματοποιείται η διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου. Παρακάτω θα ταξινομηθούν κατά σειρά οι διαδικασίες του ελέγχου: (Νεγκάκης και Ταχυνακης 2017).

1. Ερευνά πριν τη διενέργεια ελέγχου.
2. Προγραμματισμός ενός πλάνου ελέγχου.
3. Επιτόπια εργασία
4. Συγγραφή έκθεσης ελέγχου
5. Ενέργειες μετρά την διαδικασία ελέγχου.

Κατά την προκαταρκτική έρευνα ο ελεγκτής βρίσκεται στο πρωταρχικό στάδιο, κατά το οποίο προετοιμάζει την εργασία που θα πραγματοποιήσει. Στο σημείο αυτό ο ελεγκτής έρχεται σε επαφή με το προσωπικό του οργανισμού και επικοινωνεί μαζί τους με σκοπό να αποκτήσει εικόνα ως προς τον τρόπο που δραστηριοποιούνται. Για να συλλέξει χρήσιμες πληροφορίες ο ελεγκτής έχει την δυνατότητα να διαμοιράσει ερωτηματολόγια και να αξιολογήσει τα αποτελέσματα τους. Με τις παραπάνω προκαταρκτικές ενέργειες λοιπόν ο ελεγκτής εντοπίζει χρήσιμα αποτελέσματα καθώς και κινδύνους που μπορεί να ελλοχεύουν.

Στο στάδιο της προκαταρκτικής έρευνας περιέχονται η σύνταξη του προγράμματος ελέγχου, καθώς και η επιτόπια εργασία. Αρχικά με γνώμονα τα δεδομένα της πρωταρχικής εξερευνάς ο ελεγκτής δημιουργεί ένα πρόγραμμα ελέγχων που θα πραγματοποιηθούν σε ετήσια βάση.

Στη συνέχεια ο ελεγκτής προχωρά στο στάδιο της επιτόπιας εργασίας που περιλαμβάνει τα ακόλουθα είδη ελέγχου:

- ✓ Έλεγχος Διαδικασιών στο κομμάτι δραστηριότητας που εξετάζεται. Ο έλεγχος αυτός αφορά την αποδοτικότητα των διαδικασιών και των αποτελεσμάτων που προκύπτουν στον φορέα.
- ✓ Έλεγχος Τεκμηρίωσης που αφορά τις διαδικασίες αλλά η εξέταση πραγματοποιείται με μεγάλη λεπτομέρεια.

ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η έκθεση ελέγχου αποτελεί τα τελευταία στάδια της διαδικασίας του ελέγχου. Είναι σε έγγραφη μορφή και περιέχει ουσιαστικά τα τελικά αποτελέσματα και ευρήματα που προέκυψαν. Η έκθεση ελέγχου απευθύνεται στη Διοίκηση τη φορέα και η μορφή της πρέπει να είναι εμπεριστατωμένη, βοηθητική και κατατοπιστική ως προς τις ενέργειες που πρέπει να πραγματοποιηθούν.

ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΜΕΤΑ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ

Οι μεταγενέστερες ενέργειες πραγματοποιούνται το χρονικό διάστημα μετρά την έκθεση ελέγχου. Εξετάζεται δηλαδή κατά πόσο οι ενέργειες που αναφέρει η έκθεση ελέγχου λαμβάνουν δράση στον φορέα.

2.5.ΤΟ ΜΟΝΤΕΛΟ ΤΡΙΩΝ ΓΡΑΜΜΩΝ ΑΜΥΝΑΣ

Το ακόλουθο μοντέλο αποτελείται από 3 τμήματα που ονομάζουμε γραμμές άμυνας, οι οποίες διαχωρίζουν τις ευθύνες και τις αρμοδιότητες μέσα σε ένα ολοκληρωμένο σύστημα εσωτερικού ελέγχου αλλά και στο εξωτερικό έλεγχο του δημοσίου τομέα.

Το μοντέλο αυτό είναι αποδεκτό από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών και παρακάτω θα απεικονίζεται το διάγραμμα του μοντέλου αλλά και οι βασικές λεπτομέρειες του:



ΕΙΚΟΝΑ 3: Το μοντέλο των τριών γραμμών Άμυνας(<https://www.capital.gr/>)

- Η πρώτη γραμμή άμυνας αφορά το κομμάτι της Διοικητικής, Επιχειρησιακής και Οικονομικής Λειτουργίας του φορέα. Δηλαδή στην οργωτή γραμμή άμυνας πρέπει να διασφαλίζεται ότι οι διαδικασίες ελέγχου είναι αποτελεσματικές και έτσι αποφεύγονται πιθανοί επιχειρηματικοί κίνδυνοι. Οι διευθυντές είναι αυτοί που πρέπει να ασχολούνται και να αξιολογούν τις δραστηριότητες αυτές σε τακτά χρονικά διαστήματα.
- Η δεύτερη γραμμή άμυνας ασχολείται με θέματα προϋπολογισμού, οικονομικούς ελέγχους, ποιότητας και απόδοσης, ελέγχους νομιμότητας αλλά και πειθαρχικές έρευνες. Η διοίκηση διενεργεί τις παραπάνω ενέργειες με σκοπό να καταφέρει να οργανώσει την πρώτη γραμμή άμυνας σωστά.
- Τέλος η τρίτη γραμμή άμυνας; Περιλαμβάνει το κομμάτι του εσωτερικού ελέγχου. Η διοίκηση του οργανισμού καθώς και τα ανώτερα όργανα μέσω της παροχής ελέγχου αντλούν μια αίσθηση ασφάλειας και σιγουριάς που αφορά την λειτουργία του οργανισμού.

Πρέπει να αναφερθεί πως ο εσωτερικός έλεγχος ως διαδικασία έχει εκσυγχρονιστεί ως προς τις παροχές του. Εκτός από τους ελέγχους οικονομικής φύσεως υπάρχει πλέον η δυνατότητα να εξετάζονται όλες οι πτυχές και η διοίκηση έχει πλέον η δυνατότητα να έχει μια γενικότερη επίβλεψη προς όλα τα τμήματα.

Σε ένας δημόσιο φορέα η διοικητική ηγεσία είναι αυτή που έχει τον κυριότερο λόγο ως προς τον εσωτερικό έλεγχο. Ένα ολοκληρωμένο σύστημα ελέγχου περιλαμβάνει την ταξινόμηση των αρμοδιοτήτων για κάθε υπάλληλο αλλά και τις κατευθυντήριες οδηγίες της διοίκησης. Σκοπός όλων των μελών θα πρέπει να είναι η αποφυγή των κινδύνων που μπορεί να αφορούν περιστατικά απάτης και παράνομων πρακτικών που θα μπορούσαν να επιφέρουν λειτουργική και οικονομική αστάθεια στον οργανισμό.

Το σύστημα ελέγχου ουσιαστικά δομείται από δικλείδες ασφάλειας, οι οποίες έχουν σκοπό να διατηρήσουν τις διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται. Είναι σημαντικό οι δικλείδες ελέγχου να αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι του συνολικού συστήματος έτσι ώστε να αποτελούν αναγκαστική εργασία από το προσωπικό του οργανισμού. Αποτελούν ένα χρήσιμο εργαλείο, το οποίο διευκολύνει την διαδικασία που ακολούθούν οι εργαζόμενοι και δίνεται έναυσμα στην αποδοτικότητα και διαφάνεια στην εργασία που εκτελείται.

2.6.ΕΠΙΚΕΦΑΛΗΣ ΚΑΙ ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Τα πρόσωπα που εκπροσωπούν και διοικούν το σύστημα εσωτερικού ελέγχου αποτελούν το α και το ω της αποδοτικότητας και αξιοπιστίας του ελέγχου. Τα άτομα αυτά θα πρέπει να είναι πλήρως καταρτισμένα και οι δεξιότητες τους να επαρκούν με σκοπό να διασφαλίζουν πως οι υπηρεσίες ελέγχου είναι αντικειμενικές και ποιοτικές. Ο επικεφαλής και ο διευθυντής του εσωτερικού ελέγχου αποτελούν μέλη που θα πρέπει να αποπνέουν υπευθυνότητα και να θέτουν τον πήχη ψηλά ως προς τις διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου. Για να κατανοήσουμε καλύτερα τις ευθύνες των δυο αυτών θέσεων θα αναφέρουμε παρακάτω τις βασικές διεργασίες και στόχους που πρέπει να ικανοποιεί ο επικεφαλής και διευθυντής του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Ο Επικεφαλής μιας μονάδας εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει:

- ✓ Να θέτει στρατηγικούς στόχους με σκοπό να δημιουργηθεί ένα αντικειμενικό πρόγραμμα ελέγχου με αντικειμενικούς ορούς.
- ✓ Να αξιολογεί τον Κανονισμό Λειτουργίας του οργανισμού καθώς και τις νομοθετικές αρχές.
- ✓ Να εξασφαλίζει πως το διοικητικό συμβούλιο δεν δρα με βάση προσωπικά συμφέροντα.
- ✓ Να αξιολογεί τα ελεγκτικά έργα που λαμβάνουν τόπο στον οργανισμό και να συμφωνεί με τις αποφάσεις της επιτροπής ελέγχου ως προς το πρόγραμμα ελέγχου.

Ο διευθυντής της μονάδας εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει:

- ✓ Να συνδράμει στο κομμάτι της στρατηγικής του οργανισμού με σκοπό να διαμορφωθεί ένα ελεγκτικό πλάνο με στόχους που βασίζονται στις ανάγκες του οργανισμού.
- ✓ Ν επιβεβαιώνει πως η μονάδα εσωτερικού ελέγχου δρα ανεξάρτητα μέσα στον φορέα.
- ✓ Να είναι υπεύθυνος ως προς την δημιουργία πλάνου ελέγχου και τις τυχόν τροποποιήσεις του.
- ✓ Να επικοινωνεί με τα ανωτέρα ηγετικά στελέχη με σκοπό να διαμορφώνει τις εκάστοτε διαδικασίες ελέγχου με σκοπό την αύξηση της αποδοτικότητας του οργανισμού.
- ✓ Να αξιολογεί το τομέα που ελέγχεται και το προσωπικό της ως προς τις απαιτούμενες δεξιότητες και την γνωστική εξέλιξη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΕΡΕΥΝΕΣ ΚΑΙ ΜΕΛΕΤΕΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ ΣΕ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΣ

Το κεφάλαιο αυτό αποτελείται από σημαντικές έρευνες οι οποίες έχουν πραγματοποιηθεί στα βάθη του χρόνου. Ύστερα από την θεωρητική προεπισκόπηση του εσωτερικού ελέγχου και των επιμέρους του στοιχείων είναι σημαντικό να προχωρήσουμε σε σημαντικές παραδοχές και σε ευρήματα που αφορούν τον εσωτερικό έλεγχο, καθώς και το πως διαμορφώνεται ανάλογα την χώρα. Το βασικότερο ερώτημα που τίθεται μετρά από κάθε ερευνά είναι κατά ποσό ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί λειτουργικό όπλο προς ένα οργανισμό τόσο στη χώρα μας, όσο και σε άλλα κράτη.

Ο πρώτος σταθμός αυτού του κεφαλαίου αφορά την Ελλάδα και θα καταγράψουμε έρευνες και ερευνητές που ασχολήθηκαν με τον εσωτερικό έλεγχο. Στη συνέχεια του κεφαλαίου θα επεκταθούμε σε διεθνές επίπεδο κάτι το οποίο είναι εξίσου απαραίτητο για να έχουμε εύλογα συμπεράσματα και πορίσματα. Οι έρευνες που θα αναφερθούν θα ταξινομηθούν χρονικά και ξεκινούν από το έτος 2010 και μετρά έτσι ώστε να προβούμε σε συμπεράσματα, τα οποία θα είναι πιο έγκυρα και πιο πρόσφατα. Το αντικείμενο των ερευνών αφορά τον εσωτερικό έλεγχο του δημοσίου τομέα σε άλλα κράτη.

3.1.ΕΡΕΥΝΕΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Ξεκινάμε με μια ερευνά που πραγματοποιήθηκε από τους Karagiorgos et al(2011) στα πλαίσια του εσωτερικού ελέγχου στην χώρα μας. Μέσω της ερευνάς παρουσιάστηκαν στοιχεία εμπειρικού χαρακτήρα τα οποία αφορούν αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου σε μια ελληνική ξενοδοχειακή μονάδα.

Μέσω προσεκτικής ανάγνωσης την παραπάνω ερευνάς το συμπέρασμα που προέκυψε είναι πως υπάρχει άμεση εξάρτηση αναμεσά σε μια εταιρεία και ένα σύστημα ελέγχου. Διαπιστώθηκε τελικά πως η λειτουργία ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις μπορεί να επηρεάσει άμεσα τα οικονομικά της και λογιστικά στοιχεία και στη συνέχεια να αναδιαμορφώσει τα ποσοστά αποτελεσματικότητας τους. Αυτό σημαίνει πως ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να εδραιώνεται σε μια επιχείρηση και να αποτελεί αναπόσπαστο λειτουργικό της κομμάτι.

Συνεχίζουμε με τον Γιαννάκη (2018), ο οποίος διερεύνησε το «Ο εσωτερικός έλεγχος στην κεντρική δημοσία διοίκηση ως μηχανισμός προαγωγής της αποτελεσματικότητας της διοίκησης: η περίπτωση της Ελλάδας συγκριτικά με τα διεθνώς ισχύοντα». Στόχος διεκπεύρωσης αυτής της ερευνάς ήταν να εντοπιστούν οι λόγοι που κάνουν τον εσωτερικό έλεγχο στο δημόσιο ποιοτικό και αποτελεσματικό. Η ερευνά αυτή πραγματοποιήθηκε με διαμοιρασμό ερωτηματολογίων σε φορείς ελέγχου που περιέχει η ελληνική κυβέρνηση. Τα ερωτήματα που τέθηκαν μέσω της ερευνάς αφορούν το ποσοστό ποιότητας του ελέγχου, τις δεξιότητες του εργατικού δυναμικού, την ανεξαρτησία καθώς και τη θέση που λαμβάνει η διοίκηση στο κομμάτι του εσωτερικού ελέγχου.

Το πρώτο συμπέρασμα στο οποίο κατέληξε ο ερευνητής αφορά την σχέση ποιότητας και απόδοσης του ελέγχου που έχουν άμεση σχέση. Αυτό βέβαια δεν σημαίνει πως το ποσοστό ποιότητας στη χώρα μας είναι ικανοποιητικό εφόσον προέκυψαν αρνητικά ζητήματα, τα οποία επισκιάζουν τα θετικά αποτελέσματα του ελέγχου. Στο κομμάτι της ποιότητας εμπλέκεται και ο εξωτερικός έλεγχος και η δυσκολία συνεργασίας με τον εσωτερικό. Στη συνέχεια συμπεραίνεται πως υπάρχει δυνατότητα εξέλιξης της ποιότητας του εργατικού δυναμικού που ασχολείται με τον εσωτερικό έλεγχο. Στο κομμάτι της ανεξαρτησίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου προκύπτουν θετικά συμπεράσματα εφόσον συγχέουμε την ανεξαρτησία με την απόδοση του οργανισμού. Τέλος παρατηρήθηκε μια αρνητική οπτική ως προς την συνδρομή της διοίκησης στο σύστημα του εσωτερικού ελέγχου πράγμα το οποίο έχει περιθώριο βελτίωσης.

Τέλος ο Ροδακος (2022) εστίασε στη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου και της διακυβέρνησης στον τομέα των φορέων υγείας στον δημόσιο τομέα και στο πως αυτές επηρεάζονται από την δραστηριότητα του ελέγχου. Η ερευνά έλαβε μέρος σε μονάδες υγείας της Ελλάδας και συμμετείχαν 128 άνθρωποι, οι οποίοι εργάζονται σε μονάδες υγείας. Αναφέρεται επίσης πως αυτοί οι 128 άνθρωποι κατοικούν στην Αττική, στην Ηπειρωτική Ελλάδα αλλά και σε νησιά της Ελλάδας. Τα αποτελέσματα των απαντήσεων τους συγκεντρώθηκαν και έδειξαν τα αρχικά συμπεράσματα της ερευνάς. Μέσω των ερωτηματολογίων αλλά και μέσω χρήσης μεταβλητών που δείχνουν χαρακτηριστικά γνωρίσματα του εσωτερικού ελέγχου συμπεραίνουμε πως υπάρχουν σημεία που χρήζουν βελτίωση σε διάφορες δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου. Το βασικότερο συμπέρασμα της ερευνάς είναι πως υπάρχουν τρόπου ο εσωτερικός έλεγχος να βοηθήσει τις ελληνικές μονάδες υγείας, και πρέπει να δοθεί μεγάλη έμφαση στο περιβάλλον ελέγχου, αλλά και στην εταιρική διακυβέρνηση.

3.2.ΕΡΕΥΝΕΣ ΣΕ ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΠΙΠΕΔΟ

3.2.1.ΜΑΛΑΙΣΙΑ

Οι Nasibah Halimah Ahmad et al(2012) ερευνήσαν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα της Μαλαισίας. Βασικό αντικείμενο της ερευνάς είναι την οργάνωση του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα και το κατά ποσό επηρεάζεται η ηγεσία και η λήψη αποφάσεων κατά την εξάπλωση του. Με σκοπό της διεξαγωγής της ερευνάς στάλθηκαν ερωτηματολόγια στο ηγετικό τμήμα, τους ελεγκτές και το λοιπό εργατικό δυναμικό των δημοσίων οργανισμών.

Τα συμπεράσματα της ερευνάς δεν ήταν τόσο θετικά εφόσον διαπιστώθηκε αδυναμία της σχέσης αναμεσά στη διοίκηση του οργανισμού με το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου. Το ζήτημα αυτό λοιπόν περιορίζει την βοήθεια που μπορεί να προσφέρει ο εσωτερικός έλεγχος σε ένα οργανισμό. Εκτός αυτού η ανεπάρκεια που παρατηρήθηκε στις δεξιότητες των ελεγκτών δυσχεραίνει την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

3.2.2.ΣΑΟΥΔΙΚΗ ΑΡΑΒΙΑ

Η έρευνα πραγματοποιήθηκε από τους Abdulaziz Alzeban & David Gwilliam(2014) και αφορά τους παράγοντες που ευθύνονται για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα της Σαουδικής Αραβίας. Η ερευνά αυτή περιέχει 79 δημοσίους οργανισμούς μέσω των οποίων συμμετείχαν συνολικά 239 ελεγκτές και 203 διευθυντικά στελέχη.

Η ερευνά προχωρά με τη χρήση 5 αίτιων που επηρεάζουν την απόδοση του εσωτερικού ελέγχου και η μέθοδος που ακολουθείται είναι η πολλαπλή παλινδρόμηση.

Τα βασικότερα ευρήματα τη έρευνας δείχνουν πως τα διοικητικά στελέχη του οργανισμού μπορούν να συνδράμουν στην αύξηση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου. Το παράδειγμα της Σαουδικής Αραβίας που αποτελεί μια αναπτυσσομένη χώρα θα πρέπει να δώσει έναυσμα και σε άλλες χώρες να ακολουθήσουν τις ιδέες ελεγκτικές πολιτικές.

3.2.3.ΕΥΡΩΠΑΙΚΗ ΕΝΩΣΗ

Οι Ivita Faitusa et al (2016) διεξήγαγαν την παρούσα ερευνά με σκοπό να συγκρίνουν την λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου αναμεσα στα κράτη: Ηνωμένο Βασίλειο, Μάλτα, Εσθονία, Λιθουανία, Λετονία και Πολωνία. Η μελέτη αυτή επικεντρώνεται στη διοίκηση του Λετονικού κράτους και γίνεται σύγκριση με τα υπόλοιπα 5 κράτη ως προς τον εσωτερικό έλεγχο. Γίνεται ευρύτερη μελέτη αυτών των χωρών και εξετάζεται η νομοθεσία, το θεσμικό πλαίσιο του ελέγχου κάθε χώρας αλλά και οι ισχύοντες αρχές που οροθετούντο εσωτερικό έλεγχο.

Τα αποτελέσματα της ερευνάς δείχνουν τα δυνατά και αδύναμα σημεία που έχει το κάθε κράτος στο δικό του σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Το σημαντικότερο όμως συμπέρασμα που προτάθηκε από τους ερευνητές είναι μια θέσπιση κοινού πλαισίου λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου στο σύνολο της ευρωπαϊκής ένωσης. Με αυτό τον τρόπο θα εναρμονιστούν τα συστήματα ελέγχου και θα υπάρξει βελτίωση της αποτελεσματικότητάς τους.

3.2.4.ΣΚΑΝΔΙΝΑΒΙΚΕΣ ΧΩΡΕΣ

Οι Anna Margrét Jóhannesdóttir et al (2018) ασχολήθηκαν με την ανάπτυξη του εσωτερικού ελέγχου στις χώρες : Δανία, Φινλανδία, Ισλανδία, Νορβηγία και Σουηδία. Για την διεξαγωγή της ερευνάς αναλύεται η δράση του εσωτερικού ελέγχου σε καθεμιά από αυτές τις χώρες αλλά και αν υπάρχει έδαφος για περαιτέρω ανάπτυξη. Αποτελεί ενθαρρυντικό στοιχείο το γεγονός ότι οι Σκανδιναβικές χώρες βασίζονται στα διεθνή πρότυπα ελέγχου αλλά ο τρόπος δραστηριοποίησης του ελέγχου έχει διαφορές από χώρα σε χώρα.

Μέσω την παρούσας ερευνάς συμπεραίνουμε πως υπάρχουν περιθώρια ανάπτυξης της οργάνωσης του εσωτερικού ελέγχου στις σκανδιναβικές χώρες και θα ήταν σημαντικό αυτές οι χώρες να ανταλλάσσουν χρήσιμες πληροφορίες και να εναρμονιστούν οι ρυθμιστικές βάσεις του ελέγχου.

3.2.5.ΙΟΡΔΑΝΙΑ

Οι Hamza Aqedah et al(2019) ασχολήθηκαν με την αποδοτικότητα που προφέρει ο εσωτερικός έλεγχος του δημοσίου τομέα αλλά και πως επηρεάζεται αυτός. Το κράτος της Ιορδανίας δεν έχει αυξημένο τον εσωτερικό έλεγχο στον δημόσιο τομέα το οποίο επηρεάζει αρνητικά τους οργανισμούς. Για την διεξαγωγή της μελέτης διαμοιράστηκε δυο είδη ερωτηματολογίων σε διευθυντικά στελέχη του οργανισμού και του εσωτερικού ελέγχου αυτού. Τα ερωτηματολόγια που απαντήθηκαν αποτελούν ποσοστό 41% και έδειξαν θετικά αποτελέσματα ως προς τη διοίκηση σε σχέση με τον ανεξάρτητο εσωτερικό ελεγκτή. Εκτός αυτού η θετική επίδραση της σχέσης αναμεσά στα τμήματα του εσωτερικού ελέγχου μειώνουν την πολυπλοκότητα της εργασίας. Τέλος μέσω των στοιχείων που προέκυψαν οι κρατικοί ηγέτες της Ιορδανίας θα πρέπει να επικεντρωθούν στο σύστημα του εσωτερικού ελέγχου και να προσπαθήσουν να το αναπτύξουν και να συνδράμουν ως προς την αποτελεσματικότητα του στο δημόσιο.

3.2.6.ΝΙΓΗΡΙΑ

Οι F.I.O. Izanami & Adeparubi Olateru-Olagbegi (2021) ασχολήθηκαν με τον εσωτερικό έλεγχο στην Νιγηρία και με το κατά ποσό ο έλεγχος είναι ποιοτικός. Για την διεξαγωγή της ερευνάς λήφθηκαν υπόψιν μεταβλητές που αφορούν τον έλεγχο δηλαδή οι διαχειριστικοί έλεγχοι, η αποδοτικότητα, οι δημοσιονομικοί έλεγχοι και η διαχείριση. Για να πραγματοποιηθεί η ερευνά μοιράστηκαν 150 ερωτηματολόγια από τα οποία τα 144 απαντήθηκαν. Τα ερωτηματολόγια αυτά απευθυνθήκαν σε ελεγκτές, σε εργαζομένους δημοσίων επιχειρήσεων αλλά και στην πολιτεία Ondo που ανήκει στη Νιγηρία.

Τα αποτελέσματα των ερωτηματολογίων μέσω στατιστικής επεξεργασίας αποκάλυψαν την θετική σχέση που έχει ο μηχανισμός του εσωτερικού ελέγχου ως προς την αντικειμενικότητα, την αποδοτικότητα αλλά και τις προκλήσεις απέναντι στη δημοσιό δομή του Νιγηριανού κράτους. Μέσω αυτής της ερευνάς δίνεται έναυσμα για τους εσωτερικούς ελεγκτές αλλά και την γενικότερη οργάνωση του ελέγχου με σκοπό τη συνεχή βελτίωση.

3.2.7.ΣΡΙ ΛΑΝΚΑ

Η μελέτη αυτή πραγματοποιήθηκε από τον Anjan Vick Eswaran (2022) και ασχολείται το ως μπορεί να επηρεαστεί η αναφορά του εσωτερικού ελέγχου στο κράτος της Σρι Λάνκα. Η μελέτη αυτή εστιάζει στη Βορεία επαρχιακής Σρι Λάνκα και διενεργήθηκε με διαμοιρασμό ερωτηματολογίων. Τα ερωτηματολόγια αυτά απαντήθηκαν από άτομα που εργάζονται σε τμήματα εσωτερικού ελέγχου του δημοσίου τομέα και τους επικεφαλής τους.

Τα αποτελέσματα της ερευνάς αναφέρουν πως η αναφορά εσωτερικού ελέγχου επηρεάζεται πιο πολύ από το κομμάτι της ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελεγκτή και λιγότερο από την διαφάνεια και την λογοδοσία. Μέσω της συγκεκριμένης μελέτης τονίζεται πως όταν ο ελεγκτής έχει το χαρακτηριστικό της ανεξαρτησίας, της διαφάνειας και της λογοδοσίας, τόσο πιο αποδοτική θα είναι η αναφορά του εσωτερικού ελέγχου.

3.2.8.ΤΟΥΡΚΙΑ

Η ερευνά αυτή πραγματοποιήθηκε από τον Ahmet Onay (2022) με σκοπό να μελετηθεί ο βαθμός αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου και πως η διοίκηση του οργανισμού αλλά και η ανεξαρτησία και η πολυπλοκότητα των διεργασιών επηρεάζει την απόδοση. Για τη διεξαγωγή αυτής της ερευνάς χρησιμοποιήθηκε μια ανάλυση πολλαπλής παλινδρόμησης, καθώς και μεταβλητές μέσα σε ένα ερευνητικό μοντέλο.

Μέσω εκτεταμένης ερευνάς αποκαλύφθηκε πως η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζονται από την συνδρομή της διοίκησης καθείς και στην ανεξαρτησία του ελεγκτή. Εκτός αυτού η πολυπλοκότητα των διεργασιών μπορεί να επηρεάζει άμεσα τον ελεγκτή και την αποτελεσματικότητα της εργασίας του. Θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψιν το επίπεδο της πολυπλοκότητας και να είναι σε βαθμό οπου να μην δρα αρνητικά απέναντι στην αποδοτικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

3.2.9.ΙΝΔΟΝΗΣΙΑ

Η μελέτη που πραγματοποιήθηκε από τον Rant Patrolman Shambling (2023) ασχολείται με το ποσοστό ποιότητας και αποδοτικότητας του μηχανισμού του εσωτερικού ελέγχου του δημοσίου τομέα. Για την διεξαγωγή της μελέτης χρησιμοποιήθηκε η βιβλιογραφική ανασκόπηση σε πληροφορίες που αφορούν τα έτη 2016 έως το 2022 δηλαδή συνολικά 7 έτη.

Τα συμπεράσματα αυτής της ερευνάς βρίσκουν την ποιότητα ελέγχου να αυξάνεται στο τελικό στάδιο ελέγχου, δηλαδή στα αποτελέσματα και συγκεκριμένα όταν υπάρχει η μεταβλητή της συμμόρφωσης. Προτείνεται επίσης μια μεθοδος-μοντελο με εννοιολογικό ύφος, μέσω του οποίου θα αυξηθεί η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Το κεφάλαιο αυτό αποτελεί το σημείο όπου θα συγκεντρωθούν τα σημαντικότερα ευρήματα με σκοπό να προκύψουν συμπεράσματα σε σχέση με τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου στο ελληνικό δημόσιο. Μέσω της εκτεταμένης ανασκόπησης σε πληροφορίες, άρθρα και σε ερευνητικά στοιχεία ήρθε η στιγμή να διαμορφωθεί μια γενικότερη οπτική που αντικατοπτρίζει τον μηχανισμό του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα.

4.1. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΩΝ ΣΕ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΙΠΕΔΟ

Προτού προχωρήσουμε στην ανάλυση των ερευνών και των αποτελεσμάτων τους κρίνεται σκόπιμο να τονίσουμε πως όλες οι έρευνες που επιλέχθηκαν προς ανάλυση αφορούν το έτος 2010 και μετρά. Αυτή η επιλογή είχε σκοπό να έχουμε πιο πρόσφατα ερευνητικά αποτελέσματα έτσι ώστε τα συμπεράσματα της ερευνάς μας να είναι πιο έγκυρα.

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Αναφέρουμε πως το κυριότερο ζήτημα που απασχόλησε τους παρακάτω ερευνητές σε γενικό πλαίσιο είναι κατά ποσό ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια υπηρεσία που παρέχει ποιότητα και αποτελεσματικότητα στους δημοσίους οργανισμούς.

Η πρώτη ερευνά πραγματοποιήθηκε από τους Karagiorgos et al (2011) με εστίαση τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και το ποσό αποτελεσματικός είναι ο εσωτερικός έλεγχος μέσα σε αυτές.

Η δεύτερη ερευνά πραγματοποιήθηκε από τον Γιαννάκη(2018) με θέμα την ποιότητα και αποτελεσματικότητα που προσφέρει ο εσωτερικός έλεγχος στο δημόσιο τομέα.

Η τρίτη και τελευταία ερευνά αναπτύχθηκε από τον Ροδακο(2022) με θέμα στη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου και της διακυβέρνησης στον τομέα των φορέων υγείας στον δημόσιο τομέα και στο πως αυτές επηρεάζονται.

Το βασικότερο συμπέρασμα των παραπάνω ερευνών δείχνει πως ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια απαραίτητη υπηρεσία σε κάθε είδος επιχείρησης καθώς δίνει αξία σε αυτές και συνδράμει στην ανάπτυξη τους. Είναι βέβαια σημαντικό να τονίσουμε πως ο εσωτερικός έλεγχος χρήζει περαιτέρω βελτίωσης στον ελλαδικό χώρο καθώς διαπιστωθήκαν μερικά αδύναμα σημεία μέσω των ερευνών.

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΣΕ ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΠΙΠΕΔΟ

Προτού αναφέρουμε τα αποτελέσματα των ερευνών σε διεθνές επίπεδο θα εντάξουμε τις χώρες στις παρακάτω κατηγορίες έτσι στα να έχουμε καλύτερα αποτελέσματα.

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ

Στην κατηγορία της Ευρωπαϊκής Ενωσης θα εντάξουμε την ερευνά της ευρωπαϊκής ένωσης που περιέχει κράτη της. Πρέπει βέβαια να σημειωθεί πως το ηνωμένο βασίλειο δεν ανήκει πλέον στην ευρωπαϊκή ένωση από το 2020 αλλά το εντάσσουμε σε αυτήν εφόσον η ερευνά πραγματοποιήθηκε το 2016.

Η ερευνά που αφορά την ΕΕ πραγματοποιήθηκε από τους Ivita Faitusa et al (2016) με σκοπό την λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου αναμεσά στα κράτη: Ηνωμένο Βασίλειο, Μάλτα, Εσθονία, Λιθουανία, Λετονία και Πολωνία.

Το σημαντικότερο συμπέρασμα είναι η δημιουργία κοινού πλάνου λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου σε όλες τις χώρες της ευρωπαϊκής ένωσης. Με αυτό τον τρόπο θα εναρμονιστούν τα συστήματα ελέγχου και θα υπάρχει βελτίωση της αποτελεσματικότητας τους.

ΣΚΑΝΔΙΝΑΒΙΚΑ ΚΡΑΤΗ

Στην Κατηγορία Αυτή Εντάσσουμε την τις έρευνες που αφορούν τα κράτη της Φινλανδίας, Δανίας, Ισλανδία, Νορβηγία και Σουηδία.

Οι Anna Margrét Jóhannesdóttir et al (2018) ασχολήθηκαν με την ανάπτυξη του εσωτερικού ελέγχου στις χώρες : Δανία, Φινλανδία, Ισλανδία, Νορβηγία και Σουηδία.

Κύριο συμπέρασμα είναι πως υπάρχουν περιθώρια ανάπτυξης της οργάνωσης του εσωτερικού ελέγχου στις σκανδιναβικές χώρες και θα ήταν σημαντικό αυτές οι χώρες να ανταλλάσσουν χρήσιμες πληροφορίες και να εναρμονιστούν οι ρυθμιστικές βάσεις του ελέγχου.

ΚΡΑΤΗ ΤΗΣ ΑΣΙΑΣ

Στην κατηγορία αυτή περιέχονται οι έρευνες που λαμβάνουν τόπο στα ακόλουθα κράτη : Μαλαισία, Σρι Λάνκα και Ινδονήσια.

Οι Nsiah Halimah Ahmad et al(2012) ερευνήσαν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα της Μαλαισίας.

Τα συμπεράσματα της ερευνάς δεν ήταν τόσο θετικά εφόσον διαπιστώθηκε αδυναμία της σχέσης αναμεσά στη διοίκηση του οργανισμού με το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου. Εκτός αυτού η ανεπάρκεια που παρατηρήθηκε στις δεξιότητες των ελεγκτών δυσχεραίνει την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Η μελέτη αυτή πραγματοποιήθηκε από τον Anjan Vick Eswaran (2022) και ασχολείται το ως μπορεί να επηρεαστεί η αναφορά του εσωτερικού ελέγχου στο κράτος της Σρι Λάνκα.

Τα αποτελέσματα της ερευνάς αναφέρουν πως η αναφορά εσωτερικού ελέγχου επηρεάζεται πιο πολύ από το κομμάτι της ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελεγκτή και λιγότερο από την διαφάνεια και την λογοδοσία. Μέσω της συγκεκριμένης μελέτης τονίζεται πως όταν ο ελεγκτής έχει το χαρακτηριστικό της ανεξαρτησίας, της διαφάνειας και της λογοδοσίας, τόσο πιο αποδοτική θα είναι η αναφορά του εσωτερικού ελέγχου.

Η μελέτη που πραγματοποιήθηκε από τον Rant Patrolman Shambling (2023) ασχολείται με το ποσοστό ποιότητας και αποδοτικότητας του μηχανισμού του εσωτερικού ελέγχου του δημοσίου τομέα στην Ινδονήσια.

Τα συμπεράσματα αυτής της ερευνάς βρίσκουν την ποιότητα ελέγχου να αυξάνεται στο τελικό στάδιο ελέγχου, δηλαδή στα αποτελέσματα και συγκεκριμένα όταν υπάρχει η μεταβλητή της συμμόρφωσης.

Συμπερασματικά διαπιστώνουμε σε γενικές γραμμές το κομμάτι του εσωτερικού ελέγχου υπάρχει σε κράτη της Ασίας συγκεκριμένα είναι λειτουργικό σε οργανισμούς του Δημοσίου τομέα των κρατών. Στο κράτος της Μαλαισίας βέβαια διαπιστώθηκαν αρνητικά στοιχεία που

αποδυναμώνουν την αποδοτικότητα, εφόσον η διοίκηση δεν συνεργάζεται όπως πρέπει με το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου. Εκτός αυτού η ποιότητα και αποτελεσματικότητα του ελέγχου επηρεάζεται άμεσα από τα ηθικά χαρακτηριστικά του ελεγκτή καθώς και την ανεξαρτησία αλλά και την συμμόρφωση.

ΚΡΑΤΗ ΜΕΣΗΣ ΑΝΑΤΟΛΗΣ

Τέλος στην κατηγορία αυτή θα εντάξουμε τις έρευνες που αφορούν χώρες της μέσης ανατολής δηλαδή την Σαουδική Αραβία, την Ιορδανία και την Τουρκία.

Η έρευνα πραγματοποιήθηκε από τους Abdulaziz Alzeban & David Gwilliam(2014) και αφορά τους παράγοντες που ευθύνονται για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα της Σαουδικής Αραβίας.

Τα βασικότερα ευρήματα τη έρευνας δείχνουν πως τα διοικητικά στελέχη του οργανισμού μπορούν να συνδράμουν στην αύξηση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου.

Οι Hamza Aqedah et al(2019) ασχολήθηκαν με την αποδοτικότητα που προφέρει ο εσωτερικός έλεγχος του δημοσίου τομέα αλλά και πως επηρεάζεται αυτός.

Εκτός αυτού η θετική επίδραση της σχέσης αναμεσά στα τμήματα του εσωτερικού ελέγχου μειώνουν την πολυπλοκότητα της εργασίας. Τέλος μέσω των στοιχείων που προέκυψαν οι κρατικοί ηγέτες της Ιορδανίας θα πρέπει να επικεντρωθούν στο σύστημα του εσωτερικού ελέγχου και να προσπαθήσουν να το αναπτύξουν και να συνδράμουν ως προς την αποτελεσματικότητα του στο δημόσιο.

Η ερευνά αυτή πραγματοποιήθηκε από τον Ahmet Onay (2022) με σκοπό να μελετηθεί ο βαθμός αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου και πως η διοίκηση του οργανισμού αλλά και η ανεξαρτησία και η πολυπλοκότητα των διεργασιών επηρεάζει την απόδοση.

Μέσω εκτεταμένης ερευνάς αποκαλύφθηκε πως η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζονται από την συνδρομή της διοίκησης καθείς και στην ανεξαρτησία του ελεγκτή. Εκτός αυτού η πολυπλοκότητα των διεργασιών μπορεί να επηρεάζει άμεσα τον ελεγκτή και την αποτελεσματικότητα της εργασίας του. Θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψιν το

επίπεδο της πολυπλοκότητας και να είναι σε βαθμό οπου να μην δρα αρνητικά απέναντι στην αποδοτικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Συμπεραίνουμε πως τα κράτη της μέσης ανατολής περιέχουν στους δημοσίους οργανισμούς τους ένα ολοκληρωμένο σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Παρατηρείται μέσω των ερευνών πως η διοίκηση κάθε οργανισμού αποτελεί κρίσιμο σημείο και η σχέση που έχει με τους εσωτερικούς ελεγκτές μπορεί να επηρεάσει άμεσα τον οργανισμό.

4.2. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Το βασικότερο αντικείμενο της εργασίας μας είναι ο τρόπος με τον οποίο λειτουργεί ο εσωτερικός έλεγχος του δημοσίου στη χώρα μας. Μέσα από εκτενή ερευνά αναλύσαμε το βασικό εννοιολογικό πλαίσιο καθώς και τις βασικές νομοθετικές αρχές και οργανωτικές δομές που λαμβάνουν τόπο στην Ελλάδα. Ο έλεγχος σε ιδιωτικό και δημόσιο τομέα θα πρέπει να υπάρχει σε κάθε οργανισμό και να παρέχει αξιόπιστα αποτελέσματα με συμβουλευτικό χαρακτήρα.

Η χώρα μας τα τελευταία χρονιά βρίσκεται στην προσπάθεια να εδραιώσει συστήματα εσωτερικού ελέγχου σε όλους τους δημοσίους οργανισμούς πράγμα το οποίο θα ενισχύσει το σημαντικό έργο του συμποσίου. Υπάρχει μέχρι στιγμής ένα σημαντικό νομοθετικό υπόβαθρο που έχει θεσπιστεί από την ελληνική κυβέρνηση που αναπτύσσει τα θέματα του εσωτερικού ελέγχου και τις απαραίτητες διαδικασίες του στο δημόσιο. Αυτό φυσικά δεν σημαίνει πως η χώρα μας δεν μπορεί ή δεν χρειάζεται να βελτιωθεί επιπλέον σε σχέση με την λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Τα θέματα που μπορούν να βελτιωθούν περιέχουν τη δομή του εσωτερικού ελέγχου αλλά και το προφίλ του εσωτερικού ελεγκτή καθώς και τα διαδικαστικά πλαίσια ελέγχου.

Παρακάτω θα αναπτύξουμε τρόπους και προτάσεις με τους οποίους θα μπορεί να αναπτυχθεί θετικά ο εσωτερικός έλεγχος στο ελληνικό δημόσιο :

- ✓ Αρχικά θα πρέπει να παρέχεται σε όλες τις δημοσιές δομές σύστημα εσωτερικού ελέγχου, το οποίο θα ασχολείται με τις εσωτερικές υποθέσεις του οργανισμού και την επίλυση τους.

- ✓ Το Ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο θα πρέπει να διαμορφώνεται ανάλογα με τις αλλαγές που προκύπτουν σε ελληνικό κυρίως αλλά και σε διεθνές επίπεδο. Επίσης θα πρέπει να καλύπτει με επάρκεια όλες τις ανάγκες που έχουν οι δημόσιοι οργανισμοί.
- ✓ Τα χαρακτηριστικά και οι δεξιότητες των εσωτερικών ελεγκτών θα πρέπει να τηρούν τα πρότυπα αλλά και τον ελεγκτικό κώδικα έτσι ώστε να παρέχονται επαρκή αποτελέσματα ελέγχου. Αυτό επίσης σημαίνει πως οι ελεγκτές θα πρέπει συνεχώς να ενημερώνονται και να είναι αντλούν τις απαραίτητες γνώσεις για να είναι αξιόπιστοι επαγγελματίες.
- ✓ Θα πρέπει επίσης εκτός της οργάνωσης του εσωτερικού ελέγχου να υπάρχει άμεση συνεργασία με την διοίκηση του οργανισμού, έτσι ώστε να μην δημιουργηθούν επιπλέον δυσκολίες.
- ✓ Τέλος σημαντικό κρίνεται να αναπτυχθούν από το δημόσιο τεχνολογικά μέσα τα οποία θα στηρίζουν και θα διευκολύνουν το έργο των ελεγκτών. Με αυτό τον τρόπο θα μπορούν να ξεπερνούν τα γραφειοκρατικά ζητήματα και να μην σπαταλούν τον εργασιακό τους χρόνο άσκοπα.

Συμπερασματικά η Ελλάδα σαν κράτος παρέχει εσωτερικό έλεγχο σε δημοσίους φορείς σε ένα βαθμό, ο οποίος θα πρέπει σιγουρά να εξελιχθεί. Εκτός αυτού κρίνεται σημαντικό να διεξαχθούν έρευνες που θα αφορούν τον δημόσιο τομέα που θα έχουν ευρήματα και αποτελέσματα βοηθητικά προς το σύστημα εσωτερικού ελέγχου στο ελληνικό δημόσιο.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Βασιλείου, Δ., Ηρειώτης, Ν., Μενεξιάδης, Μ., & Μπάλιος, Δ. (2017) *Εσωτερικός έλεγχος για επιχειρήσεις και οργανισμούς*. Αθήνα: Εκδόσεις Rosili.
- Ζωίτσας, Α. (2017) *Σύγχρονη ελεγκτική & ελεγκτικός κίνδυνος*. Αθήνα: Εκδόσεις Σοφία.
- Κουτούπης, Α., Μπεκιάρης, Μ., & Αργυρόπουλος, Α. (2011). Ο Εσωτερικός Έλεγχος στον Δημόσιο Τομέα. *10ο Ετήσιο Συνέδριο Συνδέσμου Επιστημόνων Χρηματοοικονομικής και Λογιστικής Ελλάδος (HFAA)*. Πειραιάς.
https://www.researchgate.net/publication/335758066_O_Esoterikos_Elenchos_ston_Demosio_Tomea
- Νεγκάκης, Χ., & Ταχυνάκης, Π. (2013). Σύγχρονα θέματα ελεγκτικής και εσωτερικού ελέγχου. Αθήνα: Διπλογραφία.
- Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π. (2017). *Ελεγκτική, εσωτερικός έλεγχος: θεωρία και εφαρμογές*. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική.
- ΟΟΣΑ (2018) *Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση*, Paris: OECD Publishing.
- Παπαστάθης, Π. (2003). *Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος (Internal audit) στις επιχειρήσεις-οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του*. Αθήνα: [χ. Ο.].

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΑΡΘΟΓΡΑΦΙΑ

- Γιαννάκης, Π., & Giannakis, P. (2018). *Ο εσωτερικός έλεγχος στην κεντρική δημόσια διοίκηση ως μηχανισμός προαγωγής της αποτελεσματικότητας της διοίκησης*.
<https://doi.org/10.12681/eadd/44402>
- Δρογαλάς, Γ. (2010). *Αξιολόγηση της εφαρμογής και συνεισφοράς των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου από τη σκοπιά της λογιστικής και της χρηματοοικονομικής στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις της Ελλάδας*. <https://doi.org/10.12681/eadd/25266>
- Ροδάκος, Η.-Α., & Rodakos, I.-Α. (2022). *Οι επιδράσεις του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, της δραστηριότητας εσωτερικού ελέγχου, της εταιρικής διακυβέρνησης και των βέλτιστων πρακτικών στη λειτουργία του δημόσιου τομέα*.
<https://doi.org/10.12681/eadd/52115>

ΞΕΝΗ ΑΡΘΟΓΡΑΦΙΑ

- Ahmad, Nasibah Halimah and Othman, Radiah and Othman, Rohana and Jusoff, Kamaruzaman, The Effectiveness of Internal Audit in Malaysian Public Sector (October 15, 2012). *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 5 (9 / September). pp. 53-62, ISSN 1548-6583, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2162236>
- Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), 74–86. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2014.06.001>
- Alqudah, H. M., Amran, N. A., & Hassan, H. (2019). Factors affecting the internal auditors' effectiveness in the Jordanian public sector. *EuroMed Journal of Business*, 14(3), 251–273. <https://doi.org/10.1108/EMJB-03-2019-0049>

- Anojan, V. (2022). Factors Affecting Internal Audit Reporting on Public Sector in Sri Lanka. *JABE (JOURNAL OF ACCOUNTING AND BUSINESS EDUCATION)*, 6(2), 22. <https://doi.org/10.26675/jabe.v6i2.21265>

- Drogalas, G, Karagiorgos, T & Arabatzis, K 2015, 'Factors Associated with Internal Audit Effectiveness: Evidence from Greece', *Journal of Accounting and Taxation*, vol. 7, no. 7, pp. 113-22.

- Faitusa, I., Grima, S., & Baldacchino, P. J. (2016). A comparative analysis of the EU public sector internal audit methodology and requirements. *New Challenges of Economic and Business Development, University of Latvia, Riga*, 231-243.

- Izedonmi, F. I. O., & Olateru-Olagbegi, A. (2021). INTERNAL AUDIT QUALITY AND PUBLIC SECTOR MANAGEMENT IN NIGERIA. *European Journal of Social Sciences Studies*, 6(5). <https://doi.org/10.46827/ejsss.v6i5.1101>

- Jóhannesdóttir, A. M., Nielsson Kristiansson, S., Sipiläinen, N., & Koivunen, R. (2018). Internal audit in the public sector – comparative study between the Nordic countries: The development of internal auditing within the public sector in the Nordic countries. *Veftímaritið Stjórnmal Og Stjórnsýsla*, 14(2), 19–44. <https://doi.org/10.13177/irpa.a.2018.14.2.2>

- Karagiorgos, Theofanis & Drogalas, George & Giovanis, Nikolaos. (2011). Evaluation of the Effectiveness of Internal Audit in Greek Hotel Business. *International Journal of Economic Sciences and Applied Research (IJESAR)*. 4. 19-34.

- ONAY, A. (2022). INTERNAL AUDIT EFFECTIVENESS IN THE TURKISH PUBLIC SECTOR: MODERATOR EFFECT OF TASK COMPLEXITY. *Alanya Akademik Bakış*. <https://doi.org/10.29023/alanyaakademik.1111265>

- Sihombing, R. P. (2023). Mapping of Internal Audit Quality on the Public Sector in Indonesia: A Systematic Review. *Jurnal Economia*, 19(1), 81–94.
<https://doi.org/10.21831/economia.v19i1.38073>

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

- <https://hiia.gr/>
- <https://aead.gr/>
- <https://www.capital.gr/arthra/3261935/enisxuontas-ti-logodosia-stous-dimosious-organismous/>
- <https://eclass.upatras.gr/modules/document/file.php/BMA650/%CE%A0%CE%A1%CE%9F%CE%A4%CE%A5%CE%A0%CE%91%20%CE%95%CE%A6%CE%91%CE%A1%CE%9C%CE%9F%CE%93%CE%97%CE%A3%20%CE%95%CE%A3%CE%A9%CE%A4%CE%95%CE%A1%CE%99%CE%9A%CE%9F%CE%A5%20%CE%95%CE%9B%CE%88%CE%93%CE%A7%CE%9F%CE%A5.pdf>
- <https://www.taxheaven.gr/law/4795/2021>