



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

«Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟΝ ΔΗΜΟΣΙΟ  
ΤΟΜΕΑ»

του

ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΥ

Επιβλέπων Καθηγητής: Νεγκάκης Χρήστος

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη  
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Θεσ/νίκη 2018

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Περιεχόμενα .....	ii
Περίληψη.....	iv
Κεφάλαιο 1 - Εισαγωγή.....	1
1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις .....	1
1.2 Σκοπός της Εργασίας.....	4
1.3 Δομή της Εργασίας.....	4
Κεφάλαιο 2 – Επισκόπηση της Βιβλιογραφίας.....	7
2.1 Εισαγωγή.....	7
2.2 Ο Εσωτερικός Έλεγχος στον Δημόσιο Τομέα.....	7
2.3 Έρευνες του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών για τον Εσωτερικό Έλεγχο στον Δημόσιο Τομέα.....	14
2.4 Συμπεράσματα Κεφαλαίου.....	18
Κεφάλαιο 3 – Ο Ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στην Δημόσια Διοίκηση.....	19
3.1 Εισαγωγή.....	19
3.2 Θεωρητικό Υπόβαθρο του Εσωτερικού Ελέγχου.....	19
3.3 Εσωτερικός Έλεγχος Δημοσίων Οργανισμών.....	24
3.3.1 Προϋποθέσεις του Αποτελεσματικού Εσωτερικού Ελέγχου στον Δημόσιο Τομέα.....	24
3.3.2 Ο Ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου.....	27
3.4 Είδη Ελέγχων και Συναφείς Υπηρεσίες .....	31
3.5 Γραμμή Αναφοράς για τους Εσωτερικούς Ελεγκτές του Δημοσίου Τομέα.....	35
3.6 Επιτροπές Ελέγχου και Εποπτείας στον Δημόσιο Τομέα.....	37
3.7 Ν.3429/2005 .....	38
3.8 Διαφάνεια στον Δημόσιο Τομέα .....	40
3.9 Διακυβέρνηση του Δημοσίου Τομέα.....	43
3.9.1 Αρχές της Διακυβέρνησης.....	43

3.9.2 Αρχές της Διακυβέρνησης που είναι Κρίσιμες στον Δημόσιο Τομέα.....	45
3.10 Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου .....	47
3.11 Συμπεράσματα Κεφαλαίου.....	50
Κεφάλαιο 4 – Το Υπόδειγμα Ικανοτήτων του Εσωτερικού Ελέγχου για τον Δημόσιο Τομέα.....	51
4.1 Εισαγωγή.....	51
4.2 Το Μοντέλο Ικανοτήτων του Εσωτερικού Ελέγχου.....	51
4.2.1 Η Αναγκαιότητα για την Ανάπτυξη του Μοντέλου .....	52
4.2.2 Αρχές του Μοντέλου IA-CM.....	53
4.3 Δομή του Μοντέλου IA-CM .....	54
4.4 Βασικά Στοιχεία του Εσωτερικού Ελέγχου.....	59
4.4.1 Βασικοί Τομείς Διαχείρισης (KPAs).....	63
4.5 Επίτευξη ενός Επιπέδου Ικανότητας.....	64
4.6 Βασικοί Διαχειριστικοί Τομείς (KPA) και Στοιχεία Εσωτερικού Ελέγχου .....	67
4.7 Η Δημιουργία Προστιθέμενης Αξίας του Εσωτερικού Ελέγχου.....	75
4.8 Το Παγκόσμιο Πλαίσιο της Αποδοτικότητας του Εσωτερικού Ελέγχου .....	77
4.9 Συμπεράσματα Κεφαλαίου.....	80
Κεφάλαιο 5 – Συμπεράσματα της Εργασίας .....	82
5.1 Συμπεράσματα.....	82
5.2 Περιορισμοί.....	84
5.3 Προτάσεις για Περαιτέρω Έρευνα .....	84
Βιβλιογραφία.....	85

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Μέχρι και το σχετικά πρόσφατο παρελθόν, ο εσωτερικός έλεγχος στον δημόσιο τομέα χρησίμευσε ως απλή διοικητική διαδικασία που συνίστατο κυρίως στον έλεγχο της ακρίβειας των συναλλαγών, στην επαλήθευση και τον έλεγχο των πληρωμών, στην καταμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και στην αναφορά ιστορικών συμβάντων και εκθέσεων προς στα διάφορα διοικητικά στρώματα των οργανισμών. Στις μέρες μας ωστόσο, ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στις οργανώσεις δημοσίου ενδιαφέροντος έχει εμπλουτιστεί και χαίρει πλέον της καθολικής αναγνώρισης, τόσο των διοικούντων του δημοσίου τομέα, όσο και της κοινής γνώμης. Οι κυβερνήσεις που κινούνται προς υψηλότερα επίπεδα διαφάνειας πρέπει να επιδεικνύουν λογοδοσία στη χρήση του δημοσίου χρήματος και αποτελεσματικότητα στην παροχή των υπηρεσιών. Κατά συνέπεια, απαιτούνται μεγαλύτερες και πιο σύνθετες λειτουργίες, καθώς και η επίδειξη υψηλότερων ικανοτήτων και επαγγελματισμού από τους εσωτερικούς ελεγκτές για την ελαχιστοποίηση και τη διαχείριση του κινδύνου των δημοσίων οργανισμών αλλά και την ουσιαστική τους συμβολή για την αύξηση της προστιθέμενης αξίας τους στους οργανισμούς στους οποίους απασχολούνται.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

### 1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να προσδιοριστεί ως η συμμετοχή τριών κύριων συστατικών στοιχείων: α) της αξιολόγησης και βελτίωσης των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, β) της διενέργειας αποτελεσματικών διαδικασιών ελέγχου και γ) της ουσιαστικής στήριξης που προσφέρει στη δομή της διακυβέρνησης του οργανισμού στον οποίο απασχολείται. Οι ελεγκτές χρησιμοποιούν εργαλεία όπως οι οικονομικοί έλεγχοι, οι έλεγχοι επιδόσεων και οι υπηρεσίες έρευνας και παροχής συμβουλών για την εκπλήρωση καθενός από αυτούς τους ρόλους.

Σύμφωνα με έκθεση της Deloitte (2011)<sup>1</sup>, σχετικά με την «επανάσταση» του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα, υπάρχουν πέντε βασικοί πυλώνες που θεωρούνται κρίσιμοι για την οικοδόμηση μιας αποτελεσματικής λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα. Αυτά είναι: 1) Αντίληψη και Ιδιοκτησία, 2) Βελτιωμένες Διαδικασίες και Διακυβέρνηση, 3) Νομοθετική Υποστήριξη, 4) Βελτιωμένα Κίνητρα και 5) Δέσμευση για Αλλαγή.

**Αντίληψη και Ιδιοκτησία:** Μια πιο επαγγελματική λειτουργία εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα μπορεί να είναι σε θέση να καθορίζει προτεραιότητες για την αποτελεσματική και αποδοτική παροχή υπηρεσιών, να βοηθά τη διοίκηση στη λήψη αποφάσεων και να καλύπτει έτσι έναν πιο προορατικό και προοδευτικό ρόλο. Η ηγεσία των δημοσίων οργανισμών οφείλει να θέσει τον τόνο, δημιουργώντας συστήματα διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και ελέγχου και εφαρμόζοντας με συνέπεια κυρώσεις σε περιπτώσεις μη συμμόρφωσης με τις κείμενες διατάξεις. Από την άλλη πλευρά, οι λειτουργίες εσωτερικού ελέγχου πρέπει να καταβάλλουν προσπάθειες για την ευαισθητοποίηση σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο στον δημόσιο τομέα. Τα σχέδια αυτά, ωστόσο, πρέπει να συνοδεύονται από βελτιωμένη παροχή υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου και από την καθιέρωση ενός προγράμματος διασφάλισης της ποιότητας. Η σύσταση ενός επαγγελματικού

---

<sup>1</sup> Deloitte. (2011). *Internal Audit in the Public Sector, The Quite Revolution*, pp. 1-6

οργάνου για την κοινοποίηση θεμάτων εσωτερικού ελέγχου θα ευαισθητοποιούσε για τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου και θα μπορούσε επίσης να χρησιμεύσει για την επιβολή κυρώσεων στα μέλη που δεν συμμορφώνονται με τα ισχύοντα επαγγελματικά πρότυπα.

**Βελτιωμένες Διαδικασίες και Διακυβέρνηση:** Υπάρχουν πολλά βασικά στοιχεία που είναι απαραίτητα για να βοηθηθεί η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου προκειμένου να γίνει πιο οργανωμένη και να δομήσει καλύτερα τις διαδικασίες της.

- *Ετήσιος προγραμματισμός κάλυψης του ελέγχου μέσω της αξιολόγησης κινδύνου:* Δεδομένου ότι συνήθως υπάρχει πλήθος αναθέσεων ελέγχου, διαφορετικών απόψεων και αναγκών, η διοίκηση και η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να καθορίζουν προτεραιότητες βάσει της αξιολόγησης κινδύνου και να λαμβάνουν την επίσημη έγκριση της επιτροπής ελέγχου για το σχέδιο. Για να αυξηθεί η αποτελεσματικότητα του ελέγχου, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να επικεντρωθούν σε τομείς που παρουσιάζουν τον υψηλότερο βαθμό κινδύνου. Η ικανότητα δημιουργίας αξιόπιστου προφίλ κινδύνου είναι ζωτικής σημασίας για την αποτελεσματικότητα του ελέγχου.
- *Προγραμματισμός έργου:* Οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να εκπονούν ένα υπόμνημα σχεδιασμού του έργου που θα πρέπει να διενεργήσουν εκτελώντας μια προκαταρκτική επισκόπηση των ελεγκτικών διαδικασιών και προσδιορίζοντας το πεδίο και τους στόχους του έργου τους.
- *Δοκιμές και αναφορά:* Η υπηρεσία του εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να καταρτίζει, να ελέγχει, να παρακολουθεί και να αξιολογεί τους ελέγχους και τις ελεγκτικές διαδικασίες που εφαρμόζονται. Τα ευρήματα του ελέγχου καθώς και οι επακόλουθες συστάσεις πρέπει να εναρμονίζονται με το προφίλ κινδύνου του οργανισμού.

Επιπροσθέτως, η αποτελεσματικότητα της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου εξαρτάται από διάφορους παράγοντες, όπως: α) Πραγματική ανεξαρτησία, β) Καλή κατανόηση των ζητημάτων που αντιμετωπίζει ο οργανισμός, γ) Ανταπόκριση στις ανάγκες της διοίκησης, δ) Συνεχής και ειλικρινής επικοινωνία με τη διοίκηση, ε) Εφαρμογή των συστάσεων, στ) Αντιστοίχιση των δεξιοτήτων των εσωτερικών ελεγκτών στις ανάγκες του οργανισμού και η) Αξιοποίηση της σύγχρονης τεχνολογίας για την πιο αποτελεσματική διενέργεια των καθηκόντων του.

**Νομοθετική Υποστήριξη:** Ο εσωτερικός έλεγχος που αφορά τους δημόσιους οργανισμούς θα πρέπει να προσδιορίζεται ρητά από τον νόμο. Η νομοθεσία θα πρέπει να ορίζει σαφώς την απαίτηση για εσωτερικό έλεγχο και τις κατάλληλες ρυθμίσεις διακυβέρνησης για τη στήριξη του αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου, όπως μια επιτροπή ελέγχου και ο ρόλος και οι λειτουργίες της. Υπάρχει επίσης ανάγκη να ενσωματωθεί πλήρως ο εσωτερικός έλεγχος στις μεταρρυθμίσεις της διαχείρισης των δημόσιων οικονομικών. Ο επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να υποχρεούται να κατέχει τον κατάλληλο επαγγελματικό τίτλο με τα κατάλληλα ακαδημαϊκά προσόντα.

**Βελτιωμένα Κίνητρα:** Η προσωπική πρόοδος σε μια θέση εργασίας σε έναν δημόσιο οργανισμό βασίζεται στον αριθμό των ετών υπηρεσίας και όχι τόσο στην αξία, στην επίτευξη των στόχων ή στην συνεχή εκπαίδευση και προσωπική βελτίωση του ατόμου. Η αλλαγή δεν χαίρει, συνήθως, της καθολικής αποδοχής των υπαλλήλων, ειδικά εάν αυτό θα σημαίνει μόνο πρόσθετη εργασία, χωρίς καμία πιθανότητα προσωπικής εξέλιξης. Οι περισσότερες οργανώσεις του δημόσιου τομέα, είτε βρίσκονται σε ανεπτυγμένες είτε σε αναπτυσσόμενες χώρες, δεν μπορούν να ανταγωνιστούν τους μισθούς του ιδιωτικού τομέα. Τα μη οικονομικά κίνητρα έχουν ακόμη μεγαλύτερη σημασία στα περιβάλλοντα του δημόσιου τομέα και πρέπει να στοχεύουν στο άτομο. Για τον λόγο αυτό, υπάρχουν διάφορες προτάσεις έτσι ώστε να δοθούν επιπρόσθετα κίνητρα στο προσωπικό: i) Δημιουργία προσαρμοσμένων αναπτυξιακών σχεδίων, συμπεριλαμβανομένων των ευκαιριών κατάρτισης και εξέλιξης της σταδιοδρομίας, ii) Επιβράβευση για τις στοχευμένες συστάσεις που γίνονται και iii) Αναγνώριση της αξίας των υπαλλήλων με βραβεία.

**Δέσμευση για Αλλαγή:** Βασικά στοιχεία που πρέπει να εξεταστούν περιλαμβάνουν την ηθική δεοντολογία, την κυβερνητική υποστήριξη, την προορατική εστίαση και την ανάπτυξη του προσωπικού. Η αναφορά στις απαραίτητες αλλαγές στην κουλτούρα, την αντίληψη ή ακόμη και τις υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου απαιτεί από μόνη της μια δέσμευση μεγάλης εμβέλειας από την ηγεσία των υψηλότερων διοικητικών επιπέδων. Η ισχυρή και ενεργός υποστήριξη της ηγεσίας για τη βελτίωση της διακυβέρνησης είναι η σημαντικότερη προϋπόθεση για την επιτυχή μεταρρύθμιση του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα. Για τη διαρκή αλλαγή, η εσωτερική συνεργασία δεν αρκεί. Οι εξωτερικοί ενδιαφερόμενοι και οι υπεύθυνοι χάραξης πολιτικής και λήψης αποφάσεων πρέπει να είναι υποστηρικτικοί και πρέπει να ενημερώνονται για τις αλλαγές, τις μεταρρυθμίσεις και τις βελτιώσεις στον εσωτερικό έλεγχο, ώστε να λαμβάνουν υπόψη τις συμβολές που μπορεί να προσφέρει ο εσωτερικός έλεγχος στους οργανισμούς δημοσίου ενδιαφέροντος.

## 1.2 Σκοπός της Εργασίας

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η εξέταση του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα. Μέσα από την επισκόπηση του βασικού θεωρητικού πλαισίου που διέπει την επαγγελματική και αποτελεσματική εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου, αλλά και μέσα από την εξέταση των σημαντικότερων εννοιών που σχετίζονται με την συνεισφορά του εσωτερικού ελέγχου στην ορθή διακυβέρνηση των δημοσίων οργανισμών επιχειρούμε να υπογραμμίσουμε τη σημαντικότητα της ορθής και βάσει των Προτύπων οργάνωσης και διενέργειας του εσωτερικού ελέγχου στις επιχειρήσεις δημοσίου ενδιαφέροντος. Για τον σκοπό αυτό παρουσιάζεται εκτενώς το μοντέλο των ικανοτήτων του εσωτερικού ελέγχου για τον δημόσιο τομέα, βάσει των όσων έχει δημοσιεύσει σχετικά με το αυτό το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών.

Βασικός στόχος της παρούσας εργασίας είναι να αναδείξει τόσο τη σημασία της υιοθέτησης και εφαρμογής ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα, όσο και η παρουσίαση του τρόπου με τον οποίο αυτό μπορεί να επιτευχθεί. Δεδομένης της πολυπλοκότητας της οργάνωσης των δημοσίων οργανισμών, του όγκου εργασίας που δύναται να συσσωρευτεί αλλά και της αναγκαιότητας για την τήρηση και τον σεβασμό της απόλυτης διαφάνειας των διαδικασιών που εφαρμόζονται, μπορεί να γίνει εύκολα αντιληπτή η βαρύτητα της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου, ως τοποτηρητή και εγγυητή της ορθής διενέργειας όλων εκείνων των απαραίτητων διεργασιών που θα εξασφαλίσουν την ειλικρινή λογοδοσία των διοικούντων των δημοσίων οργανισμών αλλά και της αποδοτικής διαχείρισης του δημοσίου πλούτου.

## 1.3 Δομή της Εργασίας

Η δομή της εργασίας έχει ως εξής:

### Κεφάλαιο 1<sup>ο</sup>

Παρατίθενται οι εισαγωγικές παρατηρήσεις της εργασίας, ακολουθούμενες από το θεωρητικό υπόβαθρο που διέπει την έννοια του Εσωτερικού Ελέγχου. Το κεφάλαιο ολοκληρώνεται με την παρουσίαση του σκοπού και της δομής της εργασίας.



## Κεφάλαιο 2°

Παρουσιάζεται η επισκόπηση της διεθνούς βιβλιογραφίας αναφορικά με τον εσωτερικό έλεγχο των δημοσίων οργανισμών. Η παράθεση των σχετικών πηγών πραγματοποιείται σε δύο επιμέρους υποενότητες. Η πρώτη εξετάζει την διεθνή αρθρογραφία επί του θέματος ενώ στη δεύτερη ενότητα παρατίθενται ορισμένες ενδιαφέρουσες έρευνες και κατευθυντήριες γραμμές που έχει διεξάγει και εκδώσει το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, οι οποίες εστιάζουν, αμιγώς, στον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στην διακυβέρνηση των οργανισμών δημοσίου ενδιαφέροντος.

## Κεφάλαιο 3°

Εξετάζεται ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στην δημόσια διοίκηση. Ξεκινώντας από την επισκόπηση των προϋποθέσεων για την διενέργεια του αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα, παραθέτουμε τις σχετικές κατευθυντήριες γραμμές του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών αναφορικά με τον ρόλο της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου στους δημόσιους οργανισμούς. Τα είδη των ελέγχων στους οποίους δύναται να εμπλακεί η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου, η γραμμή αναφοράς προς τους υπεύθυνους για την ορθή διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου φορείς και οι επιτροπές ελέγχου του δημοσίου τομέα είναι ορισμένα από τα θέματα που εξετάζονται. Αναφορικά με την ελληνική νομοθεσία, παρουσιάζονται οι διατάξεις του Ν.3429/2005 περί του εσωτερικού ελέγχου των δημοσίων οργανισμών. Το κεφάλαιο ολοκληρώνεται με την παράθεση των σχετικών με την διαφάνεια του δημοσίου τομέα, πληροφοριών, καθώς και των βασικών αρχών που διέπουν την αποτελεσματική και ορθή του διακυβέρνηση. Τέλος, γίνεται μια συνοπτική αναφορά στα Διεθνή Πρότυπα που διέπουν την επαγγελματική και ορθή εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου, τα οποία αποτελούν και το κανονιστικό πλαίσιο του επαγγέλματος, ανεξαρτήτως του δημοσίου χαρακτήρα ή μη του οργανισμού στον οποίο απασχολούνται οι εσωτερικοί ελεγκτές.

## Κεφάλαιο 4°

Στο τέταρτο κεφάλαιο της παρούσας διπλωματικής εργασίας παρουσιάζεται το Μοντέλο των Ικανοτήτων του Εσωτερικού Ελέγχου για τον Δημόσιο Τομέα (Internal Audit Capability Model – IA/CM – for the Public Sector). Παρατίθενται οι σχετικές πληροφορίες που αφορούν τις αρχές που διέπουν το μοντέλο καθώς και τα πέντε επιμέρους βασικά επίπεδα που αποτελούν τη δομή του. Τα βασικά στοιχεία του εσωτερικού ελέγχου καθώς και οι βασικοί τομείς διαχείρισης (ΚΡΑ) βάσει

των οποίων το μοντέλο εφαρμόζεται, παρουσιάζονται αναλυτικά, ενώ για τους σκοπούς της καλύτερης κατανόησης η διασύνδεση όλων αυτών επεξηγείται μέσα από γραφήματα και πίνακες. Η προστιθέμενη αξία που δημιουργεί η υπηρεσία του εσωτερικού ελέγχου στους δημόσιους οργανισμούς, καθώς και η διασύνδεσή της με το μοντέλο των ικανοτήτων του εσωτερικού ελέγχου για τον δημόσιο τομέα είναι μια επιπρόσθετη θεματική ενότητα που εξετάζεται. Το κεφάλαιο ολοκληρώνεται με την αναφορά στο παγκόσμιο πλαίσιο της αποδοτικότητας του εσωτερικού ελέγχου και στα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και γνωρίσματα που θα πρέπει να φέρει κάθε εσωτερικός ελεγκτής, η εφαρμογή των οποίων είναι καθολική και άπτεται φυσικά και της άσκησης του επαγγέλματος στους οργανισμούς του δημοσίου.

#### Κεφάλαιο 5<sup>ο</sup>

Στο τελευταίο κεφάλαιο της εργασίας παρουσιάζονται, συνοπτικά, τα συμπεράσματά μας από την επισκόπηση όλων των ανωτέρω εννοιών. Γίνεται αναφορά στους περιορισμούς της εργασίας ενώ η εργασία ολοκληρώνεται με τις προτάσεις μας για περαιτέρω έρευνα.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

#### 2.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο προχωράμε στην επισκόπηση της βιβλιογραφίας που αφορά το ζήτημα του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα, τόσο μέσα από την επισκόπηση των σχετικών επιστημονικών άρθρων, όσο και μέσα από την επισκόπηση των σημαντικότερων ερευνών που έχει δημοσιεύσει το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών.

#### 2.2 Ο Εσωτερικός Έλεγχος στον Δημόσιο Τομέα

Μία εργασία η οποία εστίασε στα προβλήματα της επιτυχημένης υιοθέτησης και εφαρμογής ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα του Σουδάν, παρουσιάστηκε από τους Brierley et al. (2001)<sup>2</sup>. Μέσα από την διενέργεια προσωπικών συνεντεύξεων και την καταγραφή άμεσων παρατηρήσεων προσπάθησαν να εντοπίσουν και να αιτιολογήσουν τους λόγους της αποτυχίας δημιουργίας και λειτουργίας μιας οργανωμένης υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα του Σουδάν. Τα σημαντικότερα προβλήματα που προέκυψαν από την έρευνά τους εστιάζουν: α) στα χαμηλά επίπεδα μισθών των εσωτερικών ελεγκτών, τα οποία λειτουργούν ως αντικίνητρο απασχόλησης, β) στο χαμηλό επίπεδο κατάρτισης και εμπειρογνωμοσύνης του προσωπικού, γ) στην χαμηλή εκτίμηση που έχαιραν οι εσωτερικοί ελεγκτές στις δομές της δημόσιας διοίκησης, δ) στα μειωμένα ή ανύπαρκτα προσωπικά κίνητρα του προσωπικού, ε) στην πολύ περιορισμένη τεχνολογική υποδομή των δημοσίων οργανισμών και στ) στην έλλειψη ουσιαστικής συνεργασίας και συντονισμού μεταξύ των διαφόρων μερών που είναι υπεύθυνα για τον εσωτερικό έλεγχο στον δημόσιο τομέα. Οι αρθρογράφοι υπογραμμίζουν μάλιστα ότι ο εσωτερικός έλεγχος στο Σουδάν, για την περίοδο αναφοράς της εργασίας τους,

---

<sup>2</sup> Brierley, J., A., El-Nafabi, H., M. and Gwilliam, R., D. (2001). *The Problems of Establishing Internal Audit in the Sudanese Public Sector*. International Journal of Auditing, 5 (1), pp. 73-87

πραγματοποιείται σε συνθήκες οικονομικής στασιμότητας και πολιτικής αστάθειας και σε μια κουλτούρα όπου η διεφθαρμένη και αντικανονική πρακτική είναι ενδημική και θεσμοθετημένη σε όλα τα επίπεδα της κοινωνίας. Ολοκληρώνουν τα σχόλιά τους αναφέροντας τις ανησυχίες τους και επισημαίνοντας ότι, υπό αυτές τις συνθήκες και χωρίς την πολιτική βούληση να ενισχυθεί το δυναμικό και να εξυγιανθούν οι δομές της δημόσιας διοίκησης, είναι πολύ πιθανό ότι ο εσωτερικός έλεγχος θα εξακολουθήσει να περιθωριοποιείται στο εγγύς μέλλον.

Με σκοπό την εξέταση των διαφορών της εκτέλεσης των εργασιών του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο και στον ιδιωτικό τομέα, προκειμένου να εντοπιστούν ομοιότητες και διαφορές, ασχολήθηκε στην εργασία της η Goodwin (2004)<sup>3</sup>. Τα χαρακτηριστικά που εξέτασε περιλαμβάνουν την οργανωτική κατάσταση, την εξωτερική ανάθεση των εργασιών του εσωτερικού ελέγχου, την αναγνώριση και τον σεβασμό της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου εντός των οργανωτικών δομών, τις δραστηριότητες που εκτελεί το τμήμα εσωτερικού ελέγχου και τις σχέσεις του με τους εξωτερικούς ελεγκτές. Για τον σκοπό αυτό διενήργησε μια έρευνα με ερωτηματολόγια τα οποία και μοίρασε στους επικεφαλής εσωτερικών ελεγκτών σε οργανισμούς στην Αυστραλία και τη Νέα Ζηλανδία. Τα αποτελέσματα της έρευνας υποδηλώνουν ότι υπάρχουν διαφορές όσον αφορά την κατάσταση μεταξύ του εσωτερικού ελέγχου στους δύο τομείς, ενώ, το σημαντικότερο ίσως εύρημα είναι ότι, οι εσωτερικοί ελεγκτές του δημόσιου τομέα είναι λιγότερο πιθανό να αναφέρουν στον κύριο οικονομικό διευθυντή. Παρόλο που δεν παρατηρήθηκαν σημαντικές αποκλίσεις, τόσο όσον αφορά την ανάθεση των εργασιών του εσωτερικού ελέγχου σε εξωτερικούς συνεργάτες, όσο και ως προς τον όγκο των εργασιών που ανατίθενται, οι οργανισμοί του δημόσιου τομέα έχουν περισσότερες πιθανότητες από εκείνους του ιδιωτικού τομέα να αναθέσουν σε τρίτους τις εργασίες του εσωτερικού ελέγχου. Τέλος, δεν παρατηρήθηκε κάποια ουσιαστική διαφορά μεταξύ των δραστηριοτήτων εσωτερικού ελέγχου και των αλληλεπιδράσεων με τους εξωτερικούς ελεγκτές στους δύο τομείς. Ωστόσο, οι συγγραφείς υπογραμμίζουν το γεγονός ότι ο εσωτερικός έλεγχος στον ιδιωτικό τομέα δύναται να οδηγήσει σε μεγαλύτερη μείωση των τελών ελέγχου σε σύγκριση με τον δημόσιο τομέα.

---

<sup>3</sup> Goodwin, J. (2004). *A comparison of internal audit in the private and public sectors*. *Managerial Auditing Journal*, 19 (5), pp, 640-650

Ο Van Gansberghe (2005)<sup>4</sup>, επισημαίνει στο άρθρο του ότι η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα πρέπει να αξιολογείται από το βαθμό στον οποίο συμβάλλει στην επίδειξη αποτελεσματικής και αποδοτικής παροχής υπηρεσιών, καθώς αυτό οδηγεί στη ζήτηση βελτιωμένων υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου. Σύμφωνα με την μελέτη που διεξήγαγε, εντόπισε τους ακόλουθους παράγοντες που δύναται να επηρεάσουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα: α) αντιλήψεων και ιδιοκτησιακό καθεστώς, β) οργάνωση και διακυβέρνηση, γ) νομοθεσία, δ) επαγγελματισμός και ε) εννοιολογικό πλαίσιο. Υπογραμμίζει επίσης το ότι ο αποτελεσματικός εσωτερικός έλεγχος οφείλει να αναλαμβάνει την ανεξάρτητη αξιολόγηση των οικονομικών και λειτουργικών πληροφοριών και των συστημάτων και διαδικασιών, παρέχοντας χρήσιμες συστάσεις για βελτιώσεις, όπου κρίνεται απαραίτητο.

Οι Mihret and Yismaw (2007)<sup>5</sup>, προσδιόρισαν στην εργασία τους, τους παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα των υπηρεσιών του εσωτερικού ελέγχου. Με βάση μια μελέτη περίπτωσης ενός μεγάλου εκπαιδευτικού ιδρύματος του δημόσιου τομέα στην Αιθιοπία, εξέτασαν το πώς η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου, η υποστήριξη της διοίκησης, η οργανωτική κουλτούρα και τα ιδιόμορφα χαρακτηριστικά του υπό εξέταση οργανισμού, καθώς και η αλληλεπίδραση μεταξύ των ανωτέρω παραγόντων, επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Βάσει των ευρημάτων τους συμπεράναν ότι η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζεται έντονα από την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου και την υποστήριξη της διοίκησης, ενώ τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της υπό εξέταση οργάνωσης δεν έχουν ισχυρό αντίκτυπο στην αποτελεσματικότητα του ελέγχου.

Σε μια προσπάθεια διερεύνησης της προστιθέμενης αξίας που προσδίδει ο εσωτερικός έλεγχος στους δημόσιους οργανισμούς, οι Mihret and Woldeyohannis (2007)<sup>6</sup>, καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι οι πιο σημαντικοί παράγοντες που μπορούν να διαμορφώσουν τα κυριότερα χαρακτηριστικά της προστιθέμενης αξίας των τμημάτων εσωτερικού ελέγχου συνδέονται με τους

---

<sup>4</sup> Van Gansberghe, C.N. (2005). *Internal auditing in the public sector: a consultative forum in Nairobi, Kenya, shores up best practices for government audit professionals in developing nations*. Internal Auditor, 62 (4), pp. 69-73

<sup>5</sup> Mihret, D., G. and Yismaw, A. W. (2007). *Internal audit effectiveness : an Ethiopian public sector case study*. Managerial auditing journal, 22 (5), pp. 470-484

<sup>6</sup> Mihret, D G. and Woldeyohannis, G. Z. (2008). *Value added role of internal audit: an Ethiopian case study*. Managerial auditing journal, 23 (6), pp. 567-595

οργανωτικούς στόχους, τις στρατηγικές που ακολουθούν οι οργανισμοί και το επίπεδο του οργανωτικού κινδύνου με τον οποίο οι οργανισμοί έρχονται αντιμέτωποι.

Οι Subramaniam et al. (2008)<sup>7</sup>, εξέτασαν στην εργασία τους την εξωτερική ανάθεση των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου, διενεργώντας μια εμπειρική μελέτη για τους φορείς του δημόσιου τομέα της Queensland, της Αυστραλίας. Σύμφωνα με τα ευρήματα της μελέτης τους, η εξωτερική ανάθεση υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου για το υπό εξέταση δείγμα, είναι εκτεταμένη (88%), ενώ το 51% των ερωτηθέντων οργανισμών υιοθετεί ένα μοντέλο μεικτής συνλειτουργίας (δηλαδή ένα τμήμα των εργασιών ανατίθεται σε εξωτερικούς φορείς υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου και ένα μέρος των καθηκόντων εκτελείται με την αξιοποίηση εσωτερικών πόρων και ανθρωπίνου δυναμικού) και το 37% των οργανισμών αναθέτει την διενέργεια του εργασιών του εσωτερικού ελέγχου αμιγώς σε εξωτερικούς συνεργάτες. Τα αποτελέσματα της εργασίας τους υποδεικνύουν ότι η εξωτερική ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου πραγματοποιείται, σε μεγάλο βαθμό, για λόγους που δεν σχετίζονται με την περικοπή των δαπανών ή για μεγαλύτερη οικονομική αποδοτικότητα. Οι συνηθέστεροι λόγοι της εξωτερικής ανάθεσης των εργασιών του εσωτερικού ελέγχου είναι η έλλειψη τεχνογνωσίας και η ποιότητα των υπηρεσιών που μπορούν να προσφέρουν οι εξωτερικοί συνεργάτες. Ωστόσο, η έρευνά τους δεν περιορίστηκε στα ανωτέρω, με τους συγγραφείς να προσπαθούν να εντοπίσουν τις ανεπάρκειες των υφιστάμενων ρυθμίσεων διακυβέρνησης, οι οποίες επηρεάζουν άμεσα τις διαδικασίες της εξωτερικής ανάθεσης των εργασιών του εσωτερικού ελέγχου. Μεταξύ άλλων, οι σημαντικότερες ελλείψεις εντοπίστηκαν στην έλλειψη εμπλοκής των επιτροπών ελέγχου στις διαδικασίες εξωτερικής ανάθεσης, ιδίως στις οντότητες που εμπλέκονται σε εκτεταμένες συναλλαγές προμηθειών, και στον ανεπαρκή διαχωρισμό των καθηκόντων με την ανώτερη διοίκηση των δημοσίων οργανισμών να συμμετέχει ταυτόχρονα στις διαδικασίες έγκρισης, διαπραγμάτευσης και αξιολόγησης των προσφορών ανάθεσης των εργασιών του εσωτερικού ελέγχου σε εξωτερικούς συνεργάτες. Το παραπάνω γεγονός δημιουργεί φυσικά έντονες ανησυχίες αναφορικά με την διαφάνεια των διαδικασιών του δημοσίου τομέα και σύμφωνα με τους αρθρογράφους είναι επιτακτική ανάγκη να διερευνηθεί περαιτέρω.

---

<sup>7</sup> Subramaniam, N., Ng, Chew and Carey Peter. (2008). *Outsourcing Internal Audit Services: An Empirical Study on Queensland Public Sector Entities*. Australian Accounting Review, 14 (34), pp. 86-95

Ο Asare (2008)<sup>8</sup>, διαπιστώνει στην εργασία του ότι ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στους δημόσιους οργανισμούς έχει αλλάξει σημαντικά τα τελευταία χρόνια. Ενώ παλιότερα αντιμετωπιζόνταν ως ένα στοιχείο της οργανωτικής δομής που επικεντρώνονταν, κατά κύριο λόγο, στην διασταύρωση και τον έλεγχο των παραστατικών και των συναλλαγών, πλέον ο εσωτερικός έλεγχος προωθεί την στρατηγική διάσταση της φύσης του και υπογραμμίζει μέσα από το έργο του ότι έχει καταστεί βασικό στοιχείο της μεταρρύθμισης της διακυβέρνησης του δημόσιου τομέα και της δημοσιονομικής διαχείρισης σε πολλές χώρες. Όπως αναφέρει, μια καλά διαμορφωμένη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να διαδραματίσει ζωτικό ρόλο στη διαδικασία διακυβέρνησης και λογοδοσίας των ιδρυμάτων του δημόσιου τομέα μέσω των αξιολογήσεών τους σχετικά με την αποτελεσματικότητα των βασικών οργανωτικών ελέγχων, της διακυβέρνησης και των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων. Παράλληλα, η σημασία του εσωτερικού ελέγχου και η αποστολή του πρέπει να γίνουν κατανοητές και να υποστηρίζονται από τα ανώτερα διευθυντικά στελέχη των κυβερνητικών φορέων, ώστε να ενισχυθεί η αποτελεσματικότητά του στην προώθηση ορθών συστημάτων δημόσιας διοίκησης, ελέγχου και διαχείρισης κινδύνων.

Με σκοπό την εξέταση του ρόλου των εσωτερικών ελεγκτών στη βελτίωση των δημοσιονομικών επιδόσεων των κρατικών οργανισμών, ασχολήθηκε στην εργασία του ο Aikins (2011)<sup>9</sup>. Όπως υποστηρίζει ο αρθρογράφος, η περιοδική οικονομική ύφεση των τελευταίων ετών και η συρρίκνωση της βοήθειας από το κράτος προς τις διάφορες οργανώσεις δημοσίου χαρακτήρα, έχουν αναγκάσει τις διοικήσεις των οργανισμών αυτών να αναζητούν τρόπους βελτίωσης της χρηματοπιστωτικής εποπτείας και της λειτουργικής αποτελεσματικότητας. Αν και ο εσωτερικός έλεγχος είναι ένας τομέας με την εμπειρογνωμοσύνη για την αξιολόγηση της αποδοτικής αξιοποίησης των οικονομικών πόρων και τη βελτίωση της επίβλεψης και της οικονομικής απόδοσης, η δημόσια διοίκηση δεν έχει δώσει την δέουσα προσοχή στο ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στη διαδικασία της δημοσιονομικής διαχείρισης. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας που διενήργησε, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές, κυρίως των υπηρεσιών της τοπικής αυτοδιοίκησης, εκτελούν περισσότερους ελέγχους σε επιχειρησιακούς τομείς που ασχολούνται με τις φορολογικές εισπράξεις και τις δαπάνες. Επιπλέον,

---

<sup>8</sup> Asare, T. (2008). *Internal auditing in the public sector: Promoting good governance and performance Improvement*. International Journal of Government Financial Management. Pp. 12-27

<sup>9</sup> Aikins, S.,K. (2011). *An Examination of Government Internal Audits' Role in Improving Financial Performance*. Public Finance and Management, 11 (4) pp. 306–337

οι εργασίες των εσωτερικών ελεγκτών επηρεάζουν σημαντικά τη χρηματοοικονομική απόδοση των οργανισμών, τόσο άμεσα όσο και έμμεσα, χάρη στη βελτίωση των εσωτερικών ελέγχων και της αποτελεσματικότητας των λειτουργιών.

Σχετικά με τον Εσωτερικό Έλεγχο των ΔΕΚΟ, οι Νεγκάκης και Ταχυνάκης (2013)<sup>10</sup>, αναφέρουν ότι σύμφωνα με τον Ν.3429/2005 εισάγεται η υποχρέωση των δημόσιων επιχειρήσεων να συντάσσουν νέο εσωτερικό κανονισμό λειτουργίας, ο οποίος και καταρτίζεται με απόφαση του διοικητικού συμβουλίου της δημόσιας επιχείρησης. Μεταξύ των αρμοδιοτήτων του εσωτερικού ελεγκτή συμπεριλαμβάνεται η υποβολή αναφοράς προς την επιτροπή ελέγχου για κάθε θέμα που έχει σχέση με την πορεία και τα αποτελέσματα του ελέγχου, η σύνταξη και παράδοση έκθεσης με τις αδυναμίες του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, των διαδικασιών που αφορούν στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση και τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η αναφορά των συγγραφέων στο θέμα του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα ολοκληρώνεται με το σχόλιό τους σχετικά με το ότι ο βασικός στόχος των διαδικασιών που προβλέπονται είναι ο εσωτερικός έλεγχος να παρέχει εμπιστοσύνη για την αποτελεσματικότητα, καθώς και το σωστό σχεδιασμό και εφαρμογή των πρακτικών διαχείρισης κινδύνου, καθιστώντας τον έτσι έναν κομβικό άξονα στην προσπάθεια των ρυθμιστικών αρχών για την οικοδόμηση ενός υγιούς και ασφαλούς χρηματοπιστωτικού αλλά και δημόσιου τομέα.

Οι Alzeban and Gwilliam (2014)<sup>11</sup>, επιχείρησαν να αξιολογήσουν στην έρευνά τους, τους παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στους οργανισμούς του δημοσίου τομέα στην Σαουδική Αραβία. Συλλέγοντας στοιχεία από 203 διοικητές δημοσίων υπηρεσιών και 239 εσωτερικούς ελεγκτές από 79 οργανισμούς του δημόσιου τομέα της Σαουδικής Αραβίας, προχώρησαν σε διενέργεια ανάλυσης πολλαπλής παλινδρόμησης προκειμένου να εξετάσουν τη σχέση μεταξύ της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου και πέντε βασικών παραγόντων που εξετάστηκαν. Τα αποτελέσματα της έρευνάς τους υποδηλώνουν ότι η υποστήριξη των διοικήσεων για τη διεξαγωγή του αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου αυξάνει την αποτελεσματικότητα, τόσο των διοικητικών παραγόντων, όσο και των εσωτερικών ελεγκτών,

---

<sup>10</sup> Νεγκάκης Ι. Χ., Ταχυνάκης Δ. Π. (2013). *Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου, Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου*. Εκδόσεις ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑ, Αθήνα 2013

<sup>11</sup> Alzeban, A. and 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), pp. 74-86



δημιουργώντας μια αμοιβαία επωφελή σχέση αύξησης της προστιθέμενης τους αξίας για το σύνολο του οργανισμού. Η υποστήριξη της διοίκησης συνδέεται επίσης με την πρόσληψη εκπαιδευμένου και έμπειρου προσωπικού, την παροχή επαρκών πόρων, την ενίσχυση της σχέσης με τους εξωτερικούς ελεγκτές και τη δημιουργία ανεξάρτητων τμημάτων εσωτερικού ελέγχου.

Οι Rensburg and Coetzee (2016)<sup>12</sup>, επισημαίνουν το γεγονός ότι ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί ουσιαστικό συστατικό στοιχείο της επιτυχημένης διακυβέρνησης και μπορεί να αποτελέσει πολύτιμο πλεονέκτημα για τους δημόσιους οργανισμούς. Ωστόσο, προκειμένου η υπηρεσία του εσωτερικού ελέγχου του δημόσιου τομέα να μπορεί να υποστηρίξει αποτελεσματικά τις διοικήσεις των οργανισμών, θα πρέπει να επιδεικνύει υψηλά επίπεδα ικανότητας. Για τον λόγο αυτό, η ερευνητική τους προσπάθεια επικεντρώθηκε στον προσδιορισμό του κατά πόσο το μοντέλο ικανοτήτων του εσωτερικού ελέγχου (Internal Audit Capability Model - IA-CM), το οποίο έχει προταθεί από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, μπορεί να χρησιμοποιηθεί με επιτυχία για τη μέτρηση των επιπέδων ικανότητας του εσωτερικού ελέγχου, καθώς επίσης και στον καθορισμό του εάν το εργαλείο αυτό μπορεί να προσαρμοστεί επιτυχώς σε έναν συγκεκριμένο οργανισμό του δημόσιου τομέα. Για να επιτευχθούν οι ερευνητικοί στόχοι της εργασίας τους, το μοντέλο IA-CM εφαρμόστηκε σε μια οργάνωση του δημόσιου τομέα της Νοτίου Αφρικής μέσω μιας μελέτης περίπτωσης. Το μοντέλο δοκιμάστηκε επιτυχώς για τη μέτρηση του επιπέδου των ικανοτήτων του εσωτερικού ελέγχου του οργανισμού, ωστόσο, εντοπίστηκαν αρκετά πιθανά εμπόδια σκοπιμότητας που θα μπορούσαν να επηρεάσουν αρνητικά την εφαρμογή την αποτελεσματική εφαρμογή του μοντέλου.

Τέλος, οι Asiedu and Deffor (2017)<sup>13</sup>, ανέλυσαν τη σχέση μεταξύ της διαφθοράς και της αποτελεσματικής λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου στη Γκάνα μέσω μιας έρευνας των διευθυντών και των διοικητικών στελεχών επιλεγμένων οργανισμών του δημόσιου τομέα. Τα ευρήματα των συγγραφέων υποδηλώνουν ότι η καθολική εφαρμογή των νόμων, το μέγεθος του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, αλλά και η ανεξαρτησία του επηρεάζουν σημαντικά την

---

<sup>12</sup> Rensburg, J., O., J. and Coetzee, P. (2016). *Internal Audit Public Sector Capacity: A Case Study*. Journal of Public Affairs, 16 (2), pp. 181-191

<sup>13</sup> Asiedu, K., F. and Deffor, E., W. (2017). *Fighting Corruption by Means of Effective Internal Audit Function: Evidence from Ghanaian Public Sector*. International Journal of Auditing, Vol. 21, pp. 82-99

αποτελεσματικότητα της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου με αποτέλεσμα να παρατηρείται σημαντική μείωση του επιπέδου της διαφθοράς στους δημόσιους φορείς.

### **2.3 Έρευνες του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών για τον Εσωτερικό Έλεγχο στον Δημόσιο Τομέα**

Εστιάζοντας στην διαφύλαξη της ανεξαρτησίας των Εσωτερικών Ελεγκτών στον Δημόσιο Τομέα, ο Διεθνής Οργανισμός Ανώτατων Οργάνων Ελέγχου (2010)<sup>14</sup>, διατύπωσε τις υφιστάμενες ανησυχίες σχετικά με την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών, καθώς και τις προτεινόμενες μεθόδους για την επίτευξη της απαιτούμενης ανεξαρτησίας τους. Σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην σχετική έκθεση, οι εσωτερικοί ελεγκτές του δημόσιου τομέα καλούνται να βοηθήσουν τους οργανισμούς να βελτιώσουν τις δραστηριότητές τους. Η αποτελεσματική λειτουργία εσωτερικού ελέγχου του δημόσιου τομέα είναι ένα στοιχείο που υποδηλώνει τα ισχυρά θεμέλια διακυβέρνησης του δημόσιου τομέα. Οι περισσότεροι εσωτερικοί ελεγκτές του δημόσιου τομέα διαδραματίζουν επίσης ρόλο στην υπευθυνότητα της οντότητας έναντι του κοινού μέσα από τις διαδικασίες ελέγχου και διασφάλισης που προσφέρουν. Επισημαίνεται επίσης το γεγονός ότι ο χαρακτήρας του δημόσιου τομέα δίνει ολόένα και μεγαλύτερη σημασία και αξία σε μια κοινή αντίληψη της ανεξαρτησίας, καθώς είναι καθοριστικής σημασίας για την αξιοπιστία του κάθε ελεγκτή. Καθώς οι εσωτερικοί ελεγκτές αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της οργάνωσης, η επίτευξη και η διατήρηση της ανεξαρτησίας γίνεται ακόμη πιο δύσκολη. Μεταξύ των σημαντικότερων ανησυχιών που εκφράζονται μέσα στην έκθεση, συμπεριλαμβάνονται οι εξής:

- ❖ Ένας εσωτερικός ελεγκτής κατέχει μια μοναδική θέση εντός ενός οργανισμού. Ο ελεγκτής απασχολείται από τον οργανισμό, αλλά αναμένεται επίσης να επανεξετάσει τη διεξαγωγή των εργασιών. Αυτό έχει τη δυνατότητα να δημιουργήσει σημαντική ένταση, αφού η «ανεξαρτησία» του εσωτερικού ελεγκτή από τη διοίκηση είναι απαραίτητη για τον ελεγκτή να αξιολογήσει αντικειμενικά τις ενέργειες της διοίκησης.

---

<sup>14</sup> INTOSAI GOV 9140 – *Internal Audit Independence in the Public Sector*. (2010). Internal Control Standards Subcommittee, pp. 1-10

- ❖ Η εις βάθος γνώση και κατανόηση που έχει ο εσωτερικός έλεγχος για τις λειτουργικές συνθήκες της ελεγχόμενης οντότητας μπορεί να προσθέσει σημαντική αξία στον οργανισμό. Εντούτοις, μπορεί να παρεμποδιστεί η διατήρηση της εμπιστοσύνης του κοινού εάν δεν αναπτυχθούν, εφαρμοστούν και διατηρηθούν μέτρα για την προστασία της ανεξαρτησίας του. Τα μέτρα αυτά περιλαμβάνουν διατάξεις που εξασφαλίζουν ότι η δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου έχει την εξουσία να αναφέρει σημαντικά ζητήματα σε όσους είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, ότι υποστηρίζεται από τη διοίκηση επίσημα και στην πράξη και ότι διαθέτει επαρκείς πόρους για την αποτελεσματική εκτέλεση των καθηκόντων της.
- ❖ Η εικόνα της έλλειψης ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας είναι επιζήμια, είτε κάτι τέτοιο συμβαίνει στην πράξη είτε όχι. Εάν οι εσωτερικοί ελεγκτές συμμετέχουν στην ανάπτυξη των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου, ενδέχεται να είναι δύσκολο να διατηρηθεί η εικόνα της ανεξαρτησίας τους κατά τον έλεγχο αυτών των συστημάτων.

Βάσει της εκτεταμένης ζήτησης και αποδοχής που γνώρισε το πρώτο δημοσιευμένο κείμενο του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών αναφορικά με τον ρόλο του Εσωτερικού Ελέγχου στην διακυβέρνηση του δημοσίου τομέα, το Ινστιτούτο προχώρησε το 2012<sup>15</sup> σε μια αναθεωρημένη έκδοσή του. Στο κείμενο αυτό συζητούνται θέματα όπως, τα συστατικά στοιχεία της αποτελεσματικής εφαρμογής του ελέγχου στους δημόσιους οργανισμούς, οι χρηστές αρχές διακυβέρνησης των δημόσιων οργανισμών, ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου, οι διαφορετικές υπηρεσίες που μπορεί να παράσχει ο εσωτερικός έλεγχος στις δημόσιες υπηρεσίες καθώς και ο ρόλος των ελεγκτικών επιτροπών στο γενικότερο πλαίσιο της ορθής διακυβέρνησης του δημοσίου τομέα. Μεταξύ των λοιπών συμπερασμάτων της εργασίας, αναφέρεται ότι επειδή ο έλεγχος του δημόσιου τομέα είναι καθοριστικός για την καλή δημόσια διακυβέρνηση, είναι σημαντικό να διατηρήσει τους σωστούς πόρους για το σωστό χρονικό διάστημα με μια κατάλληλα ευρεία εντολή για την επίτευξη των στόχων διακυβέρνησης του οργανισμού. Η εντολή του ελεγκτικού έργου του δημόσιου τομέα θα πρέπει να είναι επαρκώς ευρεία ώστε να μπορεί να ανταποκρίνεται στο σύνολο των δραστηριοτήτων της οντότητας. Παρόλο που οι ελεγκτές μπορούν να προσφέρουν αξία σε οποιοδήποτε τμήμα του οργανισμού, για το οποίο μπορούν να παρέχουν ανεξάρτητη και αντικειμενική διασφάλιση, κάθε οντότητα του δημόσιου τομέα απαιτεί κάποια μορφή ανεξάρτητης

---

<sup>15</sup> Supplemental Guidance: *The Role of Auditing in Public Sector Guidance*. (2012). 2<sup>nd</sup> Edition, The Institute of Internal Auditors, pp. 1-28

ελεγκτικής δραστηριότητας που να έχει εξουσία αξιολόγησης του πλήρους φάσματος δραστηριοτήτων του δημόσιου τομέα. Εν κατακλείδι, ο έλεγχος του δημόσιου τομέα ενισχύει τη δημόσια διακυβέρνηση παρέχοντας υπευθυνότητα και προστατεύοντας τις βασικές αξίες της οντότητας του δημόσιου τομέα, διασφαλίζοντας ότι οι δημόσιοι λειτουργοί διαχειρίζονται τις δημόσιες επιχειρήσεις δίκαια και ειλικρινά, καθώς και με δικαιοσύνη και ακεραιότητα. Οι εκλεγμένοι και διορισμένοι υπάλληλοι σε όλα τα επίπεδα του δημόσιου τομέα θα πρέπει να υποστηρίζουν αποτελεσματικές ελεγκτικές δραστηριότητες δημιουργώντας ανεξάρτητες λειτουργίες ελέγχου που να πληρούν όλα τα βασικά στοιχεία που διέπουν την αποτελεσματική εφαρμογή του ελέγχου.

Σε μια προσπάθεια εντοπισμού των τρεχουσών πρακτικών διαφάνειας του διεθνούς εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα, το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (2012)<sup>16</sup>, διεξήγαγε μια έρευνα μέσω ερωτηματολογίων, στην οποία συμμετείχαν 160 εσωτερικοί ελεγκτές από 14 χώρες (με μεγάλο ποσοστό των απαντήσεων που προέρχονται από χώρες της Βόρειας Αμερικής και της Αφρικής). Η μελέτη αυτή βασίζεται στην ανατροφοδότηση που αποκτήθηκε από πέντε ηπείρους σε ολόκληρο τον κόσμο, προκειμένου να διασφαλιστεί ότι οι ηγέτες του εσωτερικού ελέγχου μπορούν να οδηγήσουν ή να υποστηρίξουν συζητήσεις σχετικά με τη διαφάνεια της έκθεσης ελέγχου. Ορισμένα από τα σημαντικότερα ευρήματα της έρευνα είναι τα εξής:

- Το 85% των ερωτηθέντων δήλωσε ότι η οργάνωσή τους στοχεύει να είναι διαφανής.
- Υπάρχει υψηλό επίπεδο διαφάνειας στις εκθέσεις εσωτερικού ελέγχου που παρέχονται στην ανώτατη αρχή εποπτείας, συνήθως το ανώτατο ίδρυμα ελέγχου της χώρας.
- Σε ένα μικρό αριθμό περιπτώσεων (10%), οι ερωτηθέντες ανέφεραν τη κοινοποίηση των εκθέσεων εσωτερικού ελέγχου στα μέσα μαζικής ενημέρωσης.
- Είναι ασυνήθιστο οι εκθέσεις εσωτερικού ελέγχου να διατίθενται στο εσωτερικού του οργανισμού για εύκολη πρόσβαση. Μόνο το 25% των ερωτηθέντων δήλωσε ότι αυτή η πρακτική εφαρμόζεται στις οργανώσεις τους.
- Ακόμα λιγότερες εκθέσεις εσωτερικού ελέγχου διατίθενται στο ευρύ κοινό στο Διαδίκτυο. Μόνο το 14% των ερωτηθέντων ανέφεραν αυτήν την πρακτική.

---

<sup>16</sup> *Leading Practice, Transparency of the Internal Audit Report in the Public Sector*. December 2012. The Institute of Internal Auditors, Global, pp. 1-28

- Από τους οργανισμούς που διαθέτουν στο κοινό εκθέσεις εσωτερικού ελέγχου, οι περισσότεροι δημοσιοποιούν τις εκθέσεις μέσα σε ένα μήνα για να εξασφαλίσουν την έγκαιρη ενημέρωση.
- Το 60% των ερωτηθέντων δήλωσε ότι η οργάνωσή τους πρέπει να ακολουθήσει μια νόμιμη εντολή για τη διάθεση πληροφοριών για δημόσιες έρευνες.
- Στις περιπτώσεις όπου υπήρχε νόμος σχετικά με την υποχρέωση των δημοσίων οντοτήτων να ενημερώνουν το κοινό, ήταν πιο πιθανό να δημοσιευθούν οι εκθέσεις εσωτερικού ελέγχου.
- Οι ελεγκτικές εργασίες υπόκεινται σε νόμους περί πληροφόρησης του κοινού για το 22% των ερωτώμενων της μελέτης.

Ορμώμενοι από τις προκλήσεις με τις οποίες έρχονται αντιμέτωποι οι εσωτερικοί ελεγκτές που απασχολούνται στους δημόσιους φορείς, οι ερευνητές του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (2014)<sup>17</sup>, διεξήγαγαν μια παγκόσμια έρευνα προκειμένου να αναλύσουν την κατάσταση του δημόσιου τομέα παγκοσμίως και να εντοπίσουν τα στοιχεία που είναι απαραίτητα για τη δημιουργία μιας αποτελεσματικής λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Αντλώντας χρήσιμο υλικό από πρωτότερα δημοσιευμένα άρθρα του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, όρισαν τα ακόλουθα εννέα στοιχεία ως ουσιώδη για μια αποτελεσματική ελεγκτική δραστηριότητα του δημόσιου τομέα: 1) οργανωτική ανεξαρτησία, 2) επίσημη ρυθμιστική εντολή, 3) απεριόριστη πρόσβαση, 4) επαρκής χρηματοδότηση, 5) αρμόδια ηγεσία, 6) αντικειμενικό προσωπικό, 7) ικανό προσωπικό, 8) υποστήριξη των ενδιαφερομένων και 9) επαγγελματικά πρότυπα ελέγχου. Μεταξύ των πιο σημαντικών ερωτήσεων τις οποίες κλήθηκαν να απαντήσουν οι συμμετέχοντες στην έρευνα ήταν: α) Ποια είναι τα μεγαλύτερα πλεονεκτήματα των δραστηριοτήτων εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα ανά τον κόσμο;, β) Ποια είναι τα σημαντικότερα εμπόδια στην αποτελεσματικότητα του ελέγχου που αντιμετωπίζουν οι δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα ανά τον κόσμο; και γ) Ποιες είναι οι κύριες περιφερειακές διαφορές;. Μεταξύ των πιο αξιοσημείωτων ευρημάτων της ανωτέρω έρευνας συγκαταλέγονται τα εξής:

- ✓ Περισσότερο από τα δύο τρίτα των ερωτηθέντων του δημόσιου τομέα ανέφεραν ότι ο εσωτερικός έλεγχος απαιτείται από νόμους ή κανονισμούς στις δικαιοδοσίες στις οποίες βασίζονταν οι οργανώσεις τους. Ο εσωτερικός έλεγχος απαιτείται κατά νόμο ή κανονιστική ρύθμιση περισσότερο στην περιοχή της Ευρώπης και της Κεντρικής Ασίας, και τουλάχιστον

<sup>17</sup> *Nine Elements Required for Internal Audit Effectiveness in the Public Sector*. (2014). The Institute of Internal Auditors Research Foundation, pp. 1-49

στις Ηνωμένες Πολιτείες και τον Καναδά, ακολουθούμενος στενά από τις περιοχές της Μέσης Ανατολής και της Ασίας και του Ειρηνικού.

- ✓ Περίπου το ένα πέμπτο των ερωτηθέντων εσωτερικών ελεγκτών του δημόσιου τομέα δήλωσαν ότι είχαν υποβληθεί σε εξαναγκασμό για να αλλάξουν βαθμολογία ή αξιολόγηση ή να αποσύρουν ένα εύρημα σε μια έκθεση εσωτερικού ελέγχου. Οι ερωτηθέντες από την Αφρική έδειξαν ότι δέχθηκαν πιο έντονα αυτόν τον καταναγκασμό, ενώ οι ερωτηθέντες από τις Ηνωμένες Πολιτείες και τον Καναδά ανέφεραν ότι το είχαν βιώσει λιγότερο.
- ✓ Περίπου οι μισοί από τους ερωτηθέντες Εκτελεστικούς Διευθυντές Τμημάτων Εσωτερικού Ελέγχου του δημόσιου τομέα (CAE) δήλωσαν ότι στις οργανώσεις τους ιδρύθηκε επιτροπή ελέγχου, αλλά μόνο το ένα τέταρτο από αυτούς δήλωσε ότι η ελεγκτική επιτροπή συμμετείχε στο διορισμό τους.
- ✓ Περίπου το 40% των ερωτηθέντων CAE (Chief Audit Executives) δήλωσαν ότι είχαν εμπειρία άνω των έξι ετών ως CAE ή σε ισοδύναμη θέση. Οι ερωτηθέντες CAE από τη Λατινική Αμερική και την Καραϊβική είχαν την μεγαλύτερη εμπειρία (60%). Αντίθετα, οι ερωτηθέντες CAE από την στην Ευρώπη-Κεντρική Ασία είχαν την λιγότερη εμπειρία (25%).

## **2.4 Συμπεράσματα Κεφαλαίου**

Όπως παρατηρούμε μέσω της ανασκόπησης της βιβλιογραφίας, αρκετές μελέτες, κατά την τελευταία δεκαετία, επιχείρησαν να διερευνήσουν και να κατανοήσουν τους παράγοντες της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου. Κοινός παρονομαστής των ερευνητικών αυτών προσπαθειών είναι το γεγονός ότι υπάρχει πλήρης ταύτιση ως προς την σημαντικότητα της συνδρομής του εσωτερικού ελέγχου για την βελτίωση της οργάνωσης και λειτουργίας των δημόσιων οργανισμών. Συμπλέοντας με αυτή την πεποίθηση, το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών έχει επιμεληθεί πλήθος εμπειριστατωμένων ερευνών και ανασκοπήσεων, μέσω των οποίων επισημαίνεται η βαρύνουσα σημασία του εσωτερικού ελέγχου στις δομές της διακυβέρνησης των οργανισμών δημοσίου ενδιαφέροντος.

# **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3**

## **Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ**

### **ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ**

#### **3.1 Εισαγωγή**

Στο παρόν κεφάλαιο προχωράμε στην επισκόπηση του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου στη δημόσια διοίκηση μέσα από την παράθεση των σχετικών κατευθυντήριων γραμμών που έχουν δημοσιευθεί στις εκθέσεις του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών και εστιάζουν τόσο σε θέματα που αφορούν την αποτελεσματική διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου στους δημόσιους οργανισμούς, όσο και τις πτυχές των εργασιών του αλλά και την οργανωτική του διάσταση. Το κεφάλαιο ολοκληρώνεται με την αναφορά στην ελληνική νομοθεσία σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο των δημοσίων οργανισμών, καθώς και με την συνοπτική περιγραφή της δέουσας διακυβέρνησης των δημοσίων υπηρεσιών και των αρχών που την διέπουν.

#### **3.2 Θεωρητικό Υπόβαθρο του Εσωτερικού Ελέγχου**

Πριν προχωρήσουμε περαιτέρω, κρίνεται σκόπιμο να παραθέσουμε τον ορισμό του Εσωτερικού Ελέγχου, έτσι όπως δίδεται από την επίσημη ιστοσελίδα του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών. Ο ορισμός του εσωτερικού ελέγχου ορίζει τον θεμελιώδη σκοπό, τη φύση και το πεδίο εφαρμογής του. Σύμφωνα με αυτό, ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη και αντικειμενική διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθάει τον οργανισμό να επιτύχει τους αντικειμενικούς σκοπούς του, υιοθετώντας μία συστηματική, επαγγελματική προσέγγιση στην

αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και εταιρικής διακυβέρνησης<sup>18</sup>.

Οι δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου, εκτελούνται από επαγγελματίες με βαθιά γνώση της επιχειρηματικής κουλτούρας, των συστημάτων και των διαδικασιών, που παρέχουν τη διαβεβαίωση ότι οι εσωτερικοί έλεγχοι είναι επαρκείς για τον μετριασμό των κινδύνων, οι διαδικασίες διακυβέρνησης είναι αποτελεσματικές και αποδοτικές και οι οργανωτικοί στόχοι επιτυγχάνονται. Η αξιολόγηση των αναδυόμενων τεχνολογιών, η ανάλυση ευκαιριών, η εξέταση των παγκόσμιων ζητημάτων που ενδεχομένως να επηρεάσουν τον οργανισμό, η αξιολόγηση των κινδύνων, των ελέγχων, της δεοντολογίας, της ποιότητας, της οικονομίας και της αποδοτικότητας, η διασφάλιση ότι οι υπάρχοντες έλεγχοι επαρκούν για την άμβλυνση των κινδύνων, καθώς και η επικοινωνία των πληροφοριών και των απόψεων με σαφήνεια και ακρίβεια, είναι μερικά μόνο από τα αντικείμενα που συμπεριλαμβάνονται στην εργασιακή ατζέντα της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου. Η ποικιλομορφία αυτή παρέχει στους εσωτερικούς ελεγκτές μια ευρεία προοπτική για τον οργανισμό και αυτό, με τη σειρά του, καθιστά τους εσωτερικούς ελεγκτές έναν πολύτιμο πόρο για την εκτελεστική διεύθυνση και τις διοικήσεις των οργανισμών για την επίτευξη των γενικότερων σκοπών και στόχων, καθώς και για την ενίσχυση των εσωτερικών ελέγχων και της οργανωτικής διακυβέρνησης.

Η Αποστολή του Εσωτερικού Ελέγχου αναφέρει τι φιλοδοξεί να επιτύχει ο εσωτερικός έλεγχος μέσα σε έναν οργανισμό. Η θέση του στο νέο Διεθνές Πλαίσιο Επαγγελματικών Πρακτικών (International Professional Practices Framework – IPPF) φανερώνει μάλιστα ότι οι επαγγελματίες εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να αξιοποιήσουν ολόκληρο το προτεινόμενο κανονιστικό πλαίσιο προκειμένου να επιτύχουν την αποστολή της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου. Σύμφωνα με αυτό, η αποστολή του εσωτερικού ελέγχου είναι να ενισχύει και να προστατεύει την αξία του οργανισμού, παρέχοντας αντικειμενική και βάσει κινδύνων διαβεβαίωση, συμβουλές και πληροφόρηση.

Όσον αφορά τις Βασικές Αρχές (Core Principles) για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου ως σύνολο, διατυπώνουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Προκειμένου μια λειτουργία εσωτερικού ελέγχου να θεωρηθεί αποτελεσματική, όλες οι αρχές θα

---

<sup>18</sup> <https://na.theiia.org>. Ημερομηνία Πρόσβασης: 13 Οκτωβρίου 2018



πρέπει να είναι παρούσες και να λειτουργούν αποτελεσματικά. Ο τρόπος με τον οποίο ένας εσωτερικός ελεγκτής, καθώς και μια δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου, καταδεικνύει την επίτευξη των βασικών αρχών μπορεί να είναι αρκετά διαφορετική από οργάνωση σε οργάνωση, αλλά η αδυναμία επίτευξης οποιασδήποτε από τις αρχές θα σήμαινε ότι μια δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου δεν ήταν τόσο αποτελεσματική όσο θα μπορούσε προκειμένου να επιτευχθεί η αποστολή του εσωτερικού ελέγχου. Οι Βασικές Αρχές για την επαγγελματική εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου προβλέπουν ότι ο εσωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να:

- Επιδεικνύει ακεραιότητα.
- Επιδεικνύει επάρκεια ικανοτήτων και δέουσα επαγγελματική επιμέλεια.
- Είναι αντικειμενικός και απαλλαγμένος από αθέμιτες επιρροές (ανεξάρτητος).
- Εναρμονίζεται με τις στρατηγικές, τους αντικειμενικούς σκοπούς και τους κινδύνους του οργανισμού.
- Έχει την κατάλληλη θέση στο οργανόγραμμα και διαθέτει επαρκείς πόρους.
- Επιδεικνύει δέσμευση στην ποιότητα και συνεχή βελτίωση.
- Επικοινωνεί αποτελεσματικά.
- Παρέχει διασφάλιση βάσει αξιολόγησης κινδύνων.
- Είναι διορατικός, ενεργεί προληπτικά και εστιάζει στο μέλλον.
- Προάγει την βελτίωση του οργανισμού.

Το επάγγελμα του Εσωτερικού Ελεγκτή διέπεται από τον Κώδικα Ηθικής – έτσι όπως έχει δημοσιευθεί από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών - σκοπός του οποίου είναι να προάγει την κουλτούρα ηθικής στο επάγγελμα του εσωτερικού ελέγχου. Ο Κώδικας Ηθικής είναι κατάλληλος και αναγκαίος για το επάγγελμα του εσωτερικού ελέγχου, καθώς εδραιώνει την εμπιστοσύνη ως προς την αντικειμενικότητα διαβεβαίωσης θεμάτων εταιρικής διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και συστημάτων εσωτερικού ελέγχου. Ο Κώδικας Ηθικής του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών εκτείνεται πέρα από τον ορισμό του Εσωτερικού Ελέγχου, προκειμένου να συμπεριλάβει δύο θεμελιώδη συστατικά στοιχεία:

- A) Τις Αρχές που σχετίζονται με το επάγγελμα και την πρακτική του εσωτερικού ελέγχου και
- B) Τους Κανόνες Συμπεριφοράς που αναμένεται να ακολουθούν οι εσωτερικοί ελεγκτές.

Αυτοί οι Κανόνες βοηθούν στην κατανόηση και μετατροπή των Αρχών σε πρακτική εφαρμογή και στοχεύουν στο να καθοδηγήσουν την ηθική συμπεριφορά των εσωτερικών ελεγκτών.

### Αρχές

Οι εσωτερικοί ελεγκτές αναμένεται ότι θα εφαρμόζουν και θα υπερασπίζονται τις ακόλουθες αρχές:

- ✓ **Ακεραιότητα:** Η ακεραιότητα των εσωτερικών ελεγκτών εδραιώνει την εμπιστοσύνη και παρέχει έτσι τη βάση για στήριξη της κρίσης τους.
- ✓ **Αντικειμενικότητα:** Οι εσωτερικοί ελεγκτές επιδεικνύουν το υψηλότερο επίπεδο επαγγελματικής αντικειμενικότητας κατά τη συγκέντρωση, αξιολόγηση και κοινοποίηση των πληροφοριών για τη δραστηριότητα ή τη διαδικασία που εξετάζεται. Οι εσωτερικοί ελεγκτές προβαίνουν σε μια ισορροπημένη εκτίμηση όλων των σχετικών περιπτώσεων και δεν επηρεάζονται αδικαιολόγητα από τα δικά τους συμφέροντα, ή τα συμφέροντα άλλων, κατά το σχηματισμό των κρίσεων.
- ✓ **Εμπιστευτικότητα:** Οι εσωτερικοί ελεγκτές σέβονται την αξία και την κυριότητα της πληροφόρησης που λαμβάνουν και δεν κοινοποιούν πληροφορίες χωρίς κατάλληλη εξουσιοδότηση, εκτός εάν υπάρχει νομική ή επαγγελματική υποχρέωση για να γίνει κάτι τέτοιο.
- ✓ **Επάρκεια:** Οι εσωτερικοί ελεγκτές χρησιμοποιούν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις εμπειρίες που απαιτούνται για την παροχή των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου.

### Κανόνες συμπεριφοράς

**Ακεραιότητα:** Οι εσωτερικοί ελεγκτές:

- Θα εκτελούν την εργασία τους με εντιμότητα, επιμέλεια και υπευθυνότητα.
- Θα τηρούν τους νόμους και θα προβαίνουν στις κοινοποιήσεις που απαιτούνται από τη νομοθεσία και το επάγγελμα.
- Δεν θα εμπλέκονται συνειδητά, ως μέλη, σε οποιαδήποτε παράνομη δραστηριότητα, ούτε θα εμπλέκονται σε πράξεις ατιμωτικές για το επάγγελμα του εσωτερικού ελεγκτή ή για τον οργανισμό.

- Θα σέβονται και θα συμβάλλουν στους νόμιμους και ηθικούς αντικειμενικούς σκοπούς του οργανισμού.

**Αντικειμενικότητα:** Οι εσωτερικοί ελεγκτές:

- Δεν θα συμμετέχουν σε οποιαδήποτε δραστηριότητα ή θα συνάπτουν σχέσεις που ενδέχεται να βλάψουν ή να θεωρείται ότι βλάπτουν την αμερόληπτη εκτίμησή τους. Συμπεριλαμβάνονται οι δραστηριότητες ή οι σχέσεις εκείνες οι οποίες ενδέχεται να συγκρούονται με τα συμφέροντα του οργανισμού.
- Δεν θα αποδέχονται οτιδήποτε μπορεί να βλάψει ή να θεωρείται ότι βλάπτει την επαγγελματική τους εκτίμηση.
- Θα κοινοποιούν όλες τις σημαντικές πληροφορίες που τους γνωστοποιούνται και ενδέχεται να παραποιήσουν, εάν δεν κοινοποιηθούν, την έκθεση των υπό έλεγχο δραστηριοτήτων.

**Εμπιστευτικότητα:** Οι εσωτερικοί ελεγκτές:

- Θα είναι συνετοί στη χρήση και προστασία των πληροφοριών που αποκτούν κατά τη διάρκεια άσκησης των καθηκόντων τους.
- Δεν θα χρησιμοποιούν πληροφορίες για προσωπικό κέρδος ή κατά τρόπο αντίθετο με τη νομοθεσία ή επιβλαβή για τους νόμιμους και ηθικούς αντικειμενικούς σκοπούς του οργανισμού.

**Επάρκεια:** Οι εσωτερικοί ελεγκτές:

- Θα ασχολούνται μόνο με εκείνες τις υπηρεσίες για τις οποίες διαθέτουν τις αναγκαίες γνώσεις, δεξιότητες και εμπειρία.
- Θα παρέχουν υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου.
- Θα βελτιώνουν συνεχώς την επάρκεια, την αποτελεσματικότητα και την ποιότητα των υπηρεσιών τους.

### 3.3 Εσωτερικός Έλεγχος Δημοσίων Οργανισμών

Οι πολυάριθμες δραστηριότητες ελέγχου του δημόσιου τομέα και οι σχέσεις αναφοράς υπάρχουν μεταξύ διαφορετικών δικαιοδοσιών και σε διάφορες μορφές διακυβέρνησης. Το βασικό σημείο αναφοράς όμως είναι ότι οι δραστηριότητες ελέγχου του δημόσιου τομέα πρέπει να διαμορφωθούν κατάλληλα ώστε να επιτρέψουν στις οντότητες του δημόσιου τομέα να εκπληρώσουν το καθήκον τους και να είναι υπεύθυνες και διαφανείς προς το κοινό, επιτυγχάνοντας τους στόχους τους αποδοτικά, αποτελεσματικά, οικονομικά και δεοντολογικά. Στην σχετική έκθεση του Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (2012)<sup>19</sup>, αναφορικά με τον ρόλο του ελέγχου στην διακυβέρνηση των δημοσίων οργανισμών – της οποίας αποσπάσματα συναντάμε και στην αντίστοιχη έκθεση του Ελληνικού Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (2017)<sup>20</sup> - παρουσιάζεται η σημασία της ελεγκτικής δραστηριότητας του δημόσιου τομέα στην αποτελεσματική διακυβέρνηση και καθορίζονται τα βασικά στοιχεία που είναι απαραίτητα για τη μεγιστοποίηση της αξίας που παρέχει η ελεγκτική δραστηριότητα του δημόσιου τομέα σε όλα τα επίπεδα οργάνωσής του.

#### 3.3.1 Προϋποθέσεις του Αποτελεσματικού Εσωτερικού Ελέγχου στον Δημόσιο Τομέα

Μία αποτελεσματική ελεγκτική λειτουργία στον δημόσιο τομέα ενισχύει τη διακυβέρνηση, ενισχύοντας πραγματικά τη δυνατότητα των πολιτών να επιτυγχάνουν τη λογοδοσία των δημοσίων υπηρεσιών. Οι Ελεγκτές ασκούν μία λειτουργία ιδιαίτερα σημαντική για εκείνες τις πλευρές της διακυβέρνησης που είναι κρίσιμες για την προαγωγή της αξιοπιστίας, της ισονομίας και της χρηστής συμπεριφοράς των δημοσίων λειτουργιών, μειώνοντας τον κίνδυνο της διαφθοράς. Επομένως, έχει καθοριστική σημασία οι ελεγκτικές δραστηριότητες να είναι διαμορφωμένες καταλλήλως και να έχουν ευρεία εντολή (mandate) για να πετύχουν αυτούς τους σκοπούς. Ο έλεγχος πρέπει να έχει την ισχύ να δρα με ακεραιότητα και να παράγει αξιόπιστα αποτελέσματα,

---

<sup>19</sup> Supplemental Guidance: *The Role of Auditing in Public Sector Guidance*. (2012). 2<sup>nd</sup> Edition, The Institute of Internal Auditors, pp. 1-28

<sup>20</sup> *Εσωτερικός Έλεγχος και ο Ρόλος του στη Διακυβέρνηση του Δημοσίου Τομέα*. (2017). Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, σελ. 1-20

αν και τα συγκεκριμένα μέσα με τα οποία οι Ελεγκτές θα πετύχουν αυτούς τους σκοπούς διαφέρουν. Κατ' ελάχιστο, οι ελεγκτικές δραστηριότητες στον δημόσιο τομέα χρειάζονται<sup>21</sup>:

**Οργανωτική Ανεξαρτησία:** Η οργανωτική ανεξαρτησία επιτρέπει στην ελεγκτική λειτουργία να επιτελέσει το έργο της χωρίς παρεμβάσεις από την ελεγχόμενη οντότητα. Ο έλεγχος πρέπει να έχει επαρκή ανεξαρτησία από εκείνους που απαιτείται να ελέγξει, έτσι ώστε να επιτελεί και να θεωρείται ότι επιτελεί το έργο του χωρίς παρεμβάσεις. Σε συνδυασμό με την αντικειμενικότητα, η οργανωτική ανεξαρτησία συμβάλλει στην ακρίβεια του έργου του Ελεγκτή και στη δυνατότητα να εμπιστευόμαστε τα πορίσματα που υποβάλλονται. Η ανεξαρτησία επηρεάζεται σημαντικά από τον τρόπο με τον οποίο ορίζεται και παύεται ο επικεφαλής της μονάδας ελέγχου. Η Συμβουλευτική Οδηγία 1110-1 του Διεθνούς Πλαισίου για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (International Professional Practices Framework - IPPF) δηλώνει ότι «Η ανεξαρτησία καθίσταται δυνατή όταν ο επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου αναφέρεται λειτουργικά στο διοικητικό συμβούλιο και διοικητικά στον διευθύνοντα σύμβουλο του οργανισμού». Σημαντική πλευρά αυτής της ανεξαρτησίας είναι η δυνατότητα του επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου να προστατεύεται από διοικητικές ή πολιτικές παρεμβάσεις ή από εκδικητικές ενέργειες που προκύπτουν αν και αυτός ασκεί τα καθήκοντά του νόμιμα και σε συμφωνία με τα Πρότυπα. Επίσης, ο επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να είναι ελεύθερος να στελεχώσει τη μονάδα ελέγχου με υψηλών δεξιοτήτων προσωπικό, χωρίς ανάμιξη από τη διοίκηση ή αθέμιτη πολιτική επιρροή από δημόσιους αξιωματούχους.

**Επίσημη εντολή:** Οι εξουσίες και τα καθήκοντα του ελέγχου θα πρέπει να θεσπίζονται με ιδρυτικό νόμο, διάταγμα ή άλλο κανονιστικό κείμενο. Μεταξύ άλλων, το κείμενο αυτό θα πρέπει να προβλέπει τις διαδικασίες και τις απαιτήσεις των εκθέσεων και των αναφορών του ελέγχου, καθώς και την υποχρέωση της ελεγχόμενης οντότητας να συνεργάζεται με τον Ελεγκτή.

**Απεριόριστη πρόσβαση:** Οι έλεγχοι πρέπει να διεξάγονται με πλήρη και απεριόριστη πρόσβαση σε υπαλλήλους, εγκαταστάσεις και αρχεία, σύμφωνα με τις απαιτήσεις για τη διεξαγωγή των ελεγκτικών δραστηριοτήτων.

---

<sup>21</sup> *Εσωτερικός Έλεγχος και ο Ρόλος του στη Διακυβέρνηση του Δημοσίου Τομέα.* (2017). Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, σελ. 1-20

**Επαρκής χρηματοδότηση:** Η λειτουργία του ελέγχου πρέπει να έχει επαρκή χρηματοδότηση ανάλογα με το μέγεθος των δραστηριοτήτων της. Αυτό το σημαντικό στοιχείο δεν πρέπει να επαφίεται στον ελεγχόμενο οργανισμό, διότι ο προϋπολογισμός επηρεάζει την ικανότητα της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου να ασκεί τις αρμοδιότητές της.

**Ικανή ηγεσία:** Ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να έχει καλή γνώση των προτύπων ελέγχου, να έχει επαγγελματικά προσόντα – κατά προτίμηση να είναι πιστοποιημένος – και να είναι ικανός να εποπτεύσει και να διευθύνει τη λειτουργία του ελέγχου. Επιπλέον, ο επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να είναι πειστικός εκπρόσωπος επικοινωνίας της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου.

**Αντικειμενικό προσωπικό:** Το προσωπικό του ελέγχου πρέπει να είναι αντικειμενικό. Πρέπει να έχει αμερόληπτη στάση και συμπεριφορά και να αποφεύγει κάθε σύγκρουση συμφερόντων. Η σύγκρουση συμφερόντων είναι μία κατάσταση στην οποία ένας Εσωτερικός Ελεγκτής, που βρίσκεται σε θέση εμπιστοσύνης, έχει ένα ανταγωνιστικό επαγγελματικό ή προσωπικό συμφέρον. Σύγκρουση συμφερόντων μπορεί να υπάρχει ακόμη κι αν δεν επιτελεστεί ανήθικη ή αντιδεοντολογική πράξη. Μία τέτοια σύγκρουση μπορεί να δημιουργήσει εντυπώσεις που ενδέχεται να υπονομεύσουν την εμπιστοσύνη στο πρόσωπο του Εσωτερικού Ελεγκτή, στη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου και στο επάγγελμα του Εσωτερικού Ελεγκτή. Επιπλέον, μία σύγκρουση συμφερόντων θα μπορούσε να βλάψει την ικανότητα ενός ατόμου να ασκεί ελεγκτικά και συναφή καθήκοντα με αντικειμενικότητα.

**Ικανό προσωπικό:** Ο έλεγχος χρειάζεται επαγγελματίες οι οποίοι, συλλογικά, έχουν τα απαραίτητα προσόντα και τις ικανότητες για να διενεργήσουν το πλήρες φάσμα των ελέγχων που απαιτούνται από τις αρμοδιότητες που του έχουν ανατεθεί. Οι Ελεγκτές πρέπει να συμμορφώνονται προς τις ελάχιστες απαιτήσεις δια βίου κατάρτισης που θέτουν οι επαγγελματικοί φορείς και τα Πρότυπα.

**Υποστήριξη από τα ενδιαφερόμενα μέρη:** Η νομιμοποίηση της λειτουργίας του ελέγχου θα πρέπει να γίνεται κατανοητή ως ανάγκη και να υποστηρίζεται από ένα ευρύ φάσμα αιρετών και διορισμένων αξιωματούχων, καθώς και από τα μέσα ενημέρωσης και τους εμπλεκόμενους πολίτες.

**Επαγγελματικά πρότυπα ελέγχου:** Τα επαγγελματικά πρότυπα ελέγχου, όπως είναι το Διεθνές Πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (IPPF), υποστηρίζουν την

εφαρμογή των πιο πάνω στοιχείων και παρέχουν μία βάση για την προαγωγή του ποιοτικού ελεγκτικού έργου, το οποίο είναι συστηματικό, αντικειμενικό και βασισμένο σε τεκμηρίωση.

### 3.3.2 Ο Ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου

Ο ρόλος των Εσωτερικών Ελεγκτή στον δημόσιο τομέα υποστηρίζει τη διακυβέρνηση στις λειτουργίες της εποπτείας (oversight), της κατανόησης (insight) και της πρόβλεψης (foresight). Επειδή η αποδοτικότητα του δημόσιου τομέα μετριέται πρωτίστως από την ικανότητά του να παρέχει υπηρεσίες με επιτυχία και να εκτελεί τα σχεδιασμένα προγράμματά του με δίκαιο και κοινωνικό τρόπο, οι δραστηριότητες ελέγχου του δημόσιου τομέα θα πρέπει να έχουν την εξουσία και την αρμοδιότητα να αξιολογούν τη χρηματοοικονομική συμμόρφωση και την αποτελεσματικότητα των προγραμμάτων αυτών. Επιπλέον, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει επίσης να προστατεύουν τις βασικές αξίες του δημόσιου τομέα, καθώς ο χαρακτήρας και οι δράσεις του αγκαλιάζουν όλους τους πολίτες ενός κράτους<sup>22</sup>.

**Εποπτεία<sup>23</sup>:** Οι εσωτερικοί ελεγκτές βοηθούν αυτούς που λαμβάνουν τις αποφάσεις στην άσκηση εποπτείας, αξιολογώντας κατά πόσο οι φορείς του δημοσίου επιτελούν τις καθορισμένες για αυτούς λειτουργίες, δαπανώντας τους πόρους για τους σκοπούς που τους έχουν τεθεί και συμμορφούμενοι προς τη νομοθεσία και τις οδηγίες που τους έχουν δοθεί. Οι έλεγχοι που επικεντρώνονται στην εποπτεία απαντούν σε ερωτήματα όπως «Εφαρμόστηκε η πολιτική έτσι όπως είχε σχεδιαστεί;» και «Εφαρμόζουν οι προϊστάμενοι αποτελεσματικούς μηχανισμούς ελέγχου για να ελαχιστοποιήσουν τους κινδύνους;». Επιπλέον, οι έλεγχοι εποπτείας συμβάλλουν στη δημόσια λογοδοσία παρέχοντας πρόσβαση σε αυτές τις πληροφορίες απόδοσης στους ενδιαφερόμενους φορείς εντός και εκτός του οργανισμού που υπόκειται στον έλεγχο. Οι εκλεγμένοι και διορισμένοι υπάλληλοι καθώς και οι διαχειριστές του δημόσιου τομέα είναι

---

<sup>22</sup> Supplemental Guidance: *The Role of Auditing in Public Sector Guidance*. (2012). 2<sup>nd</sup> Edition, The Institute of Internal

Auditors, pp. 1-28

<sup>23</sup> *Εσωτερικός Έλεγχος και ο Ρόλος του στη Διακυβέρνηση του Δημοσίου Τομέα*. (2017). Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, σελ. 1-20

υπεύθυνοι για τον καθορισμό της κατεύθυνσης και τον καθορισμό των οργανωτικών στόχων. Επιπλέον, οι διαχειριστές έχουν καθήκον να αξιολογούν τους κινδύνους και να δημιουργούν αποτελεσματικούς ελέγχους για την επίτευξη των στόχων και την αποτροπή των κινδύνων. Στον εποπτικό τους ρόλο, οι κυβερνητικοί ελεγκτές αξιολογούν και αναφέρουν την επιτυχία αυτών των προσπαθειών. Η εποπτεία περιγράφει, επίσης, το ρόλο που έχουν πολλοί Ελεγκτές του δημόσιου τομέα στην ανακάλυψη και στην αποτροπή της διαφθοράς, περιλαμβανομένης της απάτης, της σπατάλης, της κακοδιοίκησης και άλλων μορφών κακής χρήσης της εξουσίας και των πόρων που έχει εμπιστευτεί η Πολιτεία στους δημόσιους λειτουργούς. Οι εσωτερικοί ελεγκτές παρακολουθούν και αξιολογούν την αποτελεσματικότητα των μηχανισμών ελέγχου που έχουν αναπτύξει οι διοικήσεις με σκοπό την αναγνώριση και τον περιορισμό των συνθηκών που γεννούν τη διαφθορά. Σε πολλές περιοχές του κόσμου μάλιστα, οι ελεγκτές του δημόσιου τομέα είναι επίσης υπεύθυνοι για την αντιμετώπιση των ισχυρισμών περί διαφθοράς στις οργανώσεις του δημόσιου τομέα που εξυπηρετούν μέσω της ανίχνευσης και της αποτροπής.

**Ανίχνευση<sup>24</sup>:** Η ανίχνευση αποσκοπεί στο να εντοπίσει ακατάλληλες, αναποτελεσματικές, παράνομες, δόλιες ή καταχρηστικές πράξεις που έχουν ήδη συμβεί και να συγκεντρώσει αποδεικτικά στοιχεία για τη στήριξη αποφάσεων σχετικά με ποινικές διώξεις, πειθαρχικές ενέργειες ή άλλα ένδικα μέσα. Οι προσπάθειες ανίχνευσης μπορούν να λάβουν πολλές μορφές, όπως:

- Έλεγχοι ή έρευνες που βασίζονται σε ύποπτες περιστάσεις ή καταγγελίες που περιλαμβάνουν συγκεκριμένες διαδικασίες και δοκιμές για τον εντοπισμό δόλιων, σπάταλων ή καταχρηστικών δραστηριοτήτων. Εναλλακτικά, οι κόκκινες σημαίες που εμφανίζονται κατά τη διάρκεια ενός ελέγχου που ξεκίνησε για μη σχετικούς λόγους μπορεί να οδηγήσουν σε πρόσθετες διαδικασίες για τον προσδιορισμό συγκεκριμένων πράξεων απάτης, ή καταχρήσεων.
- Έλεγχοι μισθοδοσίας, έλεγχοι πληρωτέων λογαριασμών ή οι έλεγχοι ασφάλειας των συστημάτων πληροφοριών που ελέγχουν τις εκταμιεύσεις ενός οργανισμού και τις συναφείς διαδικασίες.

---

<sup>24</sup> Supplemental Guidance: *The Role of Auditing in Public Sector Guidance*. (2012). 2<sup>nd</sup> Edition, The Institute of Internal Auditors, pp. 1-28



- Έλεγχοι που απαιτούνται από αξιωματούχους επιβολής του νόμου με σκοπό την ανάλυση και ερμηνεία πολύπλοκων οικονομικών καταστάσεων και συναλλαγών που χρησιμοποιούνται για τη διερεύνηση και την κατασκευή αποδεικτικών περιπτώσεων κατά των δραστών.
- Ανασκοπήσεις πιθανών συγκρούσεων συμφερόντων κατά την ανάπτυξη και εφαρμογή νόμων, κανόνων και διαδικασιών.

**Αποτροπή<sup>25</sup>:** Η αποτροπή αποσκοπεί στον εντοπισμό και τη μείωση των συνθηκών που επιτρέπουν τη διαφθορά. Οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να προσπαθούν να αποτρέψουν την απάτη, την κατάχρηση και άλλες παραβιάσεις της εμπιστοσύνης του κοινού μέσω:

- Της αξιολόγησης των ελέγχων για υπάρχουσες ή προτεινόμενες λειτουργίες.
- Της αξιολόγησης των κινδύνων που σχετίζονται με τον οργανισμό ή τις διαδικασίες ελέγχου.
- Της ανασκόπησης των προτεινόμενων αλλαγών στους ισχύοντες νόμους, κανόνες, καθώς και στις διαδικασίες εφαρμογής αυτών.
- Της αναθεώρησης των συμβάσεων για πιθανές συγκρούσεις συμφερόντων.

**Κατανόηση<sup>26</sup>:** Οι Ελεγκτές βοηθούν αυτούς που λαμβάνουν τις αποφάσεις να αποκτήσουν βαθειά αντίληψη και γνώση των καταστάσεων. Αυτό το κατορθώνουν αξιολογώντας ποια προγράμματα και ποιες πολιτικές επιτυγχάνουν, αναδεικνύοντας καλές πρακτικές και πληροφορίες συγκριτικών αξιολογήσεων και εξετάζοντας, αφενός οριζόντια μεταξύ φορέων του δημοσίου και, αφετέρου, κάθετα μεταξύ των επιπέδων του δημόσιου τομέα, για να ανακαλύψουν ευκαιρίες για την υιοθέτηση, προσαρμογή ή ανασχεδιασμό διοικητικών πρακτικών. Η ελεγκτική λειτουργία συμβάλλει στην ανάπτυξη της πρακτικής της οργανωσιακής μάθησης, παρέχοντας διαρκή επαναπληροφόρηση με στόχο την αναπροσαρμογή των πολιτικών. Οι Ελεγκτές επιτελούν το έργο τους συστηματικά και αντικειμενικά, έτσι ώστε να αναπτύξουν μία εμπειριστατωμένη κατανόηση των λειτουργιών και να εξαγάγουν συμπεράσματα με βάση τα στοιχεία. Επομένως, οι έλεγχοι

<sup>25</sup> Supplemental Guidance: *The Role of Auditing in Public Sector Guidance*. (2012). 2<sup>nd</sup> Edition, The Institute of Internal Auditors, pp. 1-28

<sup>26</sup> *Εσωτερικός Έλεγχος και ο Ρόλος του στη Διακυβέρνηση του Δημοσίου Τομέα*. (2017). Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, σελ. 1-20

μπορούν να δώσουν μία εις βάθος περιγραφή των προβλημάτων, των πόρων, των ρόλων και των ευθυνών που, σε συνδυασμό με την κατανόηση της θεμελιώδους αιτίας του προβλήματος και τις χρήσιμες προτάσεις, μπορεί να ενθαρρύνει τα ενδιαφερόμενα μέρη να επανεξετάσουν τις λύσεις των προβλημάτων. Μέσω της πορείας αυτής, ενισχύεται η ικανότητα του δημόσιου τομέα να χειρίζεται προβλήματα και να θέτει ερωτήματα σχετικά με την αποτελεσματικότητα των δράσεών του. Σε συνδυασμό με τη λογοδοσία, οι έλεγχοι συμβάλλουν στη βελτίωση των λειτουργιών του δημόσιου τομέα.

**Πρόβλεψη:** Οι Ελεγκτές βοηθούν, επίσης, τους οργανισμούς τους να κοιτάζουν μπροστά, διαβλέποντας τάσεις και επιστώντας την προσοχή σε αναδυόμενες προκλήσεις πριν αυτές εξελιχθούν σε κρίσεις. Η ελεγκτική λειτουργία μπορεί να επισημάνει τις προκλήσεις που έρχονται – και που συνδέονται, για παράδειγμα, με δημογραφικές τάσεις, με τις οικονομικές συνθήκες ή με τις μεταβαλλόμενες απειλές για την ασφάλεια – και να αναγνωρίσει κινδύνους και ευκαιρίες που γεννώνται από τις ταχύτατες εξελίξεις της επιστήμης και της τεχνολογίας, από την πολυπλοκότητα της σύγχρονης κοινωνίας, από διεθνή γεγονότα και από τις αλλαγές στη φύση της οικονομίας. Τα ζητήματα αυτά, συχνά, αντιπροσωπεύουν μακροπρόθεσμους κινδύνους, που μπορεί να υπερβαίνουν κατά πολύ τον χρονικό ορίζοντα των εκλεγμένων ή διορισμένων αξιωματούχων και ενδέχεται να τίθενται χαμηλά στις προτεραιότητες όταν οι λιγιστοί πόροι στρέφουν την προσοχή σε πιο επείγουσες ανάγκες. Μία συνήθης προσέγγιση του ελέγχου – ο έλεγχος με βάση τον κίνδυνο – επικεντρώνει τον έλεγχο στο συνολικό πλαίσιο διαχείρισης κινδύνων του οργανισμού. Η προσέγγιση αυτή βοηθά στην έγκαιρη αναγνώριση και αποτροπή μη αποδεκτών κινδύνων. Ο έλεγχος που εστιάζει στην πρόβλεψη βοηθά αυτούς που λαμβάνουν τις αποφάσεις να απαντήσουν στο ερώτημα: «Ποια αλλαγή πολιτικής ή προγράμματος θα μπορούσε να καλύψει μία μελλοντική ανάγκη ή έναν μελλοντικό κίνδυνο;»

### 3.4 Είδη Ελέγχων και Συναφείς Υπηρεσίες

Οι εσωτερικοί ελεγκτές του δημόσιου τομέα διενεργούν ελέγχους για διάφορους σκοπούς. Οι απαιτήσεις για χρηματοοικονομικές αναφορές, οι νομικές προϋποθέσεις και οι δείκτες απόδοσης διαφέρουν από φορέα σε φορέα (π.χ. στην δημόσια υγεία, στην επιβολή του νόμου, στην εθνική ασφάλεια και στην προστασία του περιβάλλοντος). Ως αποτέλεσμα, τα μέσα για την αξιολόγηση της δημοσιονομικής κανονικότητας και της απόδοσης, εν γένει, διαφέρουν. Κατά συνέπεια, μεμονωμένοι ελεγκτές του δημόσιου τομέα παρουσιάζουν διαφορετικά είδη ικανοτήτων, δεξιοτήτων και εξειδικεύσεων.

Για παράδειγμα, οι εσωτερικοί ελεγκτές του δημόσιου τομέα πρέπει να κατανοήσουν τα λογιστικά πρότυπα και τα συστήματα για να εξετάσουν τα ζητήματα που σχετίζονται με την ευθύνη της ορθής χρηματοοικονομικής απεικόνισης των σχετικών λογαριασμών<sup>27</sup>. Επιπλέον, θα πρέπει να διαθέτουν τις απαιτούμενες γνώσεις προκειμένου να αξιολογήσουν τα λειτουργικά προγράμματα των δημοσίων οργανισμών στους οποίους απασχολούνται αλλά και να μετρήσουν την απόδοσή τους, την επιτυχία, την πρόοδό τους καθώς και την συμμόρφωσή τους με τις κείμενες νομοθετικές διατάξεις. Η γνώση των προτύπων και των ορθών πρακτικών διακυβέρνησης, ενισχύει ακόμα περισσότερο την ικανότητά τους να αξιολογούν τις πρακτικές των διοικούντων καθώς τις διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζονται εντός ενός οργανισμού.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αξιολογήσουν την αξιοπιστία των υφιστάμενων δεικτών, αλλά πρέπει επίσης να είναι σε θέση να μετρούν τις επιδόσεις για να αξιολογούν ανεξάρτητα τα επιτεύγματα διαφόρων δημόσιων προγραμμάτων. Επιπλέον, προκειμένου να διατυπώσουν χρήσιμες συστάσεις για τον τρόπο βελτίωσης των λειτουργιών, πρέπει να είναι σε θέση να εφαρμόζουν πρότυπα και ορθές πρακτικές ειδικά για τη διαχείριση του τύπου της υπό εξέταση επιχείρησης.

Η επιλογή του είδους ελέγχου που θα διενεργηθεί εξαρτάται από τις αρμοδιότητες και το σκοπό του ελεγκτικού σώματος, καθώς και από τις ανάγκες και τα ζητήματα που πρέπει να αντιμετωπιστούν. Ένα ευρύτερο πεδίο ελέγχου επιτρέπει στην υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου να χρησιμοποιήσει μία προσέγγιση βασισμένη στον κίνδυνο, να επικεντρωθεί στους τομείς

---

<sup>27</sup> *Εσωτερικός Έλεγχος και ο Ρόλος του στη Διακυβέρνηση του Δημόσιου Τομέα*. (2017). Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, σελ. 1-20

μεγαλύτερου ενδιαφέροντος ή υψηλότερου κινδύνου και να προσθέσει αξία στο σύνολο του οργανισμού. Το ευρύτερο πεδίο ελέγχου εξετάζει, επίσης, τις δραστηριότητες διακυβέρνησης του φορέα, βοηθώντας τον να επιτύχει την αποστολή και τους στόχους του και να βελτιώσει το πλαίσιο της διακυβέρνησής του, περιλαμβανομένου του κώδικα δεοντολογίας του.

Το στενότερο πεδίο ελέγχου μπορεί να σημαίνει την εξέταση μεμονωμένων συναλλαγών για τη διαπίστωση τυχόν σφαλμάτων και της συμμόρφωσης με νόμους, κανονισμούς, πολιτικές ή συμβάσεις. Το έργο του εσωτερικού ελεγκτή μπορεί να κυμαίνεται μεταξύ των δύο αυτών άκρων και να περιλαμβάνει δραστηριότητες όπως η αξιολόγηση μηχανισμών ελέγχου, διαδικασιών και συστημάτων, με σκοπό τη διάγνωση συστημικών αδυναμιών και την υποβολή προτάσεων για λειτουργικές βελτιώσεις. Συνήθως και τα δύο είδη πεδίου είναι απαραίτητα, σε ποικίλους βαθμούς, για να επιτευχθεί το μεγαλύτερο δυνατό αποτέλεσμα από μία δραστηριότητα του δημόσιου τομέα.

Επιγραμματικά, ορισμένα συνήθη είδη ελέγχων είναι<sup>28</sup>:

- ❖ **Ο έλεγχος συστημάτων διαχείρισης κινδύνων και μηχανισμών ελέγχου.** Οι εσωτερικοί ελεγκτές αξιολογούν την επάρκεια της εταιρικής διακυβέρνησης και του περιβάλλοντος ελέγχου, καθώς και την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών για τον εντοπισμό, την αξιολόγηση και τη διαχείριση των κινδύνων, την διαβεβαίωση που παρέχεται από τις πολιτικές, τις διαδικασίες και τις δραστηριότητες ελέγχου, την πληρότητα και την ακρίβεια των συστημάτων και των πρακτικών πληροφοριών και επικοινωνιών, καθώς και την αποτελεσματικότητα των δραστηριοτήτων παρακολούθησης και αξιολόγησης της διοίκησης. Πολλές δικαιοδοσίες έχουν αναπτύξει έναν έλεγχο συστημάτων για να εκτιμήσουν το πλήρες πεδίο εφαρμογής των συστημάτων χρηματοοικονομικής διαχείρισης και επιδόσεων του οργανισμού και να εντοπίσουν ελλείψεις και να προτείνουν διορθωτικές ενέργειες.
- ❖ **Ο έλεγχος απόδοσης.** Οι ελεγκτές συγκεντρώνουν συστηματικά αποδεικτικά στοιχεία για να εκτιμήσουν τις πτυχές της απόδοσης ενός προγράμματος, πέρα από την οικονομική πληροφόρηση. Επειδή οι τύποι των υπηρεσιών του δημόσιου τομέα είναι ευρείς, τα είδη των στόχων που απαιτούνται για τον έλεγχο των επιδόσεων ποικίλλουν. Επίσης, ανάλογα με τη

---

<sup>28</sup> *Εσωτερικός Έλεγχος και ο Ρόλος του στη Διακυβέρνηση του Δημόσιου Τομέα.* (2017). Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, σελ. 1-20

δικαιοδοσία, το εύρος και η εστίαση του ελέγχου απόδοσης θα διαφέρουν. Στο ευρύτερο πλαίσιο, οι στόχοι του ελέγχου της απόδοσης μπορούν να αξιολογήσουν τα ακόλουθα:

- ❖ **Αποτελεσματικότητα.** Αξιολογούνται τα επιτεύγματα του προγράμματος. Δίδονται απαντήσεις σε ερωτήσεις όπως, «έχουν επιτευχθεί οι στόχοι ενός προγράμματος;», «ποια είναι τα αποτελέσματα του προγράμματος, τόσο τα εκτιμώμενα όσο και τα μη εκτιμώμενα;».
- ❖ **Αποδοτικότητα.** Εξετάζεται η παραγωγικότητα, το μοναδιαίο κόστος ή οι δείκτες όπως τα ποσοστά χρήσης, οι καθυστερήσεις ή οι χρόνοι αναμονής σε μια υπηρεσία. Ο γενικότερος σκοπός της εξέτασης της αποδοτικότητας είναι η διαπίστωση του εάν μεγιστοποιούνται οι εκροές του οργανισμού (ή μιας υπηρεσίας) σε σχέση με το κόστος και τις άλλες εισροές πόρων.
- ❖ **Οικονομικότητα.** Εξετάζεται κατά πόσον μια λειτουργία του δημόσιου τομέα έχει ελαχιστοποιήσει τη χρήση των εισροών (π.χ. χρήματα, προσωπικό, εξοπλισμό ή εγκαταστάσεις) σύμφωνα με τις ποιοτικές ανάγκες του προγράμματος. Για παράδειγμα, ένας οικονομικός έλεγχος μπορεί να αξιολογήσει την εγκυρότητα μιας ανταγωνιστικής διαδικασίας προμηθειών για να διασφαλίσει ότι το κόστος κυμαίνεται σε ελεγχόμενα επίπεδα.
- ❖ **Συμμόρφωση.** Ελέγχεται η συμμόρφωση του οργανισμού σύμφωνα με τις αντικειμενικές απαιτήσεις, τα ισχύοντα πρότυπα ή τα ειδικότερα κριτήρια που ορίζονται από τα ανώτερα διοικητικά στρώματα. Αυτοί οι τύποι ελέγχων συνήθως αξιολογούν τη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς, τις απαιτήσεις των συμβάσεων, τις απαιτήσεις χορήγησης επιδοτήσεων και τις πολιτικές και τις διαδικασίες οργάνωσης. Μια σχετικά νέα υπηρεσία, ο περιβαλλοντικός έλεγχος, συμβάλλει στην εξέταση της συμμόρφωσης με τους περιβαλλοντικούς κανονισμούς.
- ❖ **Αξιοπιστία στοιχείων.** Αξιολογεί τους εσωτερικούς ελέγχους και την υποβολή εκθέσεων για μη χρηματοοικονομικά θέματα, όπως τα μέτρα απόδοσης.
- ❖ **Αξιολόγηση πολιτικής, προγραμμάτων και έργων.** Αξιολογούνται προγράμματα ή πολιτικές εναλλακτικές λύσεις, προβλέπονται πιθανά αποτελέσματα του προγράμματος υπό διάφορες υποθέσεις ή αξιολογεί τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα διαφόρων νομοθετικών προτάσεων. Οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν επίσης να συντάσσουν εγχειρίδια συγκριτικής αξιολόγησης ή βέλτιστων πρακτικών για να βοηθήσουν στην αξιολόγηση των πρακτικών σχεδιασμού ή διαχείρισης προγραμμάτων.

- ❖ **Αξιολόγηση του κινδύνου.** Προσδιορίζει τους κινδύνους που ενδέχεται να επηρεάσουν την επίτευξη των στρατηγικών και οικονομικών σκοπών και στόχων ενός οργανισμού και εκτιμά την ανταπόκριση της διοίκησης σε αυτούς τους κινδύνους. Στον δημόσιο τομέα, οι κίνδυνοι υπερβαίνουν τους συνήθεις χρηματοοικονομικούς και λειτουργικούς κινδύνους και μπορεί να περιλαμβάνουν πολιτικούς και κοινωνικούς κινδύνους. Για παράδειγμα, ορισμένοι κίνδυνοι του δημόσιου τομέα συνεπάγονται τις πολιτικές και οικονομικές συνέπειες της αντίληψης του κοινού για δίκαιη και ισότιμη μεταχείριση των πολιτών, των ζώων, του περιβάλλοντος και άλλων. Οι εσωτερικοί ελεγκτές διεξάγουν επίσης αξιολογήσεις κινδύνου για την επιλογή και τον προγραμματισμό των ελέγχων.
- ❖ **Ο οικονομικός έλεγχος.** Βάσει του ελέγχου αυτού, εξετάζονται μεταξύ άλλων: α) η ακρίβεια των χρηματοοικονομικών αναφορών και τη συμφωνία τους με τα ισχύοντα πρότυπα, β) η λογιστική απεικόνιση των δαπανών και των συναλλαγών εν γένει, γ) η συμμόρφωση με ισχύοντες κανόνες και διαδικασίες, δ) η διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων και ε) η αξιοπιστία συγκεκριμένων οικονομικών στοιχείων.

Οι συναφείς εργασίες που μπορεί να παρέχει η υπηρεσία του εσωτερικού ελέγχου των δημοσίων οργανισμών, συνίσταται στις συμβουλευτικές, βοηθητικές ή διερευνητικές υπηρεσίες της. Οι εσωτερικοί ελεγκτές δύναται να παρέχουν αντικειμενικές συμβουλές βάσει των εξειδικευμένων γνώσεων τους σε διάφορους τομείς. Με βάση τις γνώσεις και την τεχνογνωσία τους, μπορούν να παρέχουν τεχνικές συμβουλές σε θέματα σχετικά με: i) τη χρηστή διακυβέρνηση, ii) τη λογοδοσία, iii) τις δεοντολογικές πρακτικές και τα προγράμματα κατά της διαφθοράς, iv) την αποτελεσματική αξιολόγηση και διαχείριση των κινδύνων, v) την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου, vi) τις ορθές επιχειρησιακές διαδικασίες, vii) την ανάπτυξη και λειτουργία των συστημάτων τεχνολογίας της πληροφορίας, viii) την διαχείριση των έργων, ix) την αξιολόγηση ενός προγράμματος και x) θέματα που αφορούν λοιπούς οργανωτικούς τομείς που επηρεάζουν την αποδοτικότητα, την αποτελεσματικότητα και την οικονομία των λειτουργιών. Επιπλέον, οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να παρέχουν υπηρεσίες και επιπρόσθετη εκπαίδευση σε τομείς όπως η ευαισθητοποίηση σχετικά με την απάτη, η μέτρηση επιδόσεων και ο σχεδιασμός ελέγχου. Μπορούν επίσης να παρέχουν συμβουλές σχετικά με την εφαρμογή των συστάσεων ελέγχου.

Κατά την παροχή συμβουλευτικών/βοηθητικών υπηρεσιών, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να παραμείνουν ανεξάρτητοι. Παρόλο που μπορούν – και πρέπει - να παρέχουν τεχνικές συμβουλές και να διατυπώνουν συστάσεις στη διοίκηση, δεν μπορούν να λαμβάνουν διαχειριστικές αποφάσεις ή να αναλαμβάνουν διευθυντικό ρόλο. Επιπλέον, πρέπει να παραμένουν ανεξάρτητοι και αντικειμενικοί κατά τον μεταγενέστερο έλεγχο προγραμμάτων και λειτουργιών στα αρχικά στάδια των οποίων είχαν προσφέρει σημαντικά επίπεδα τεχνικής βοήθειας. Με άλλα λόγια, οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν πρέπει να ελέγχουν τη δική τους εργασία.

### **3.5 Γραμμή Αναφοράς για τους Εσωτερικούς Ελεγκτές του Δημόσιου Τομέα**

Οι σχέσεις αναφοράς επηρεάζουν την ανεξαρτησία και το εύρος εφαρμογής του ελέγχου. Ως γραμμή αναφοράς εννοείται η οργανωτική δομή από την οποία διορίζεται και ελέγχεται (λογοδοτεί) ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, σε σχέση με τις μονάδες και δραστηριότητες που υπόκεινται σε έλεγχο<sup>29</sup>.

Οι φορείς του δημοσίου ανά την υφήλιο είναι πολύπλοκοι και ποικίλοι. Δεν θα μπορούσε να υπάρχει ένα ενιαίο μοντέλο διακυβέρνησης για την υποστήριξη και την εποπτεία του ελέγχου. Πολλοί φορείς βασίζονται σε κάποιον συνδυασμό εξωτερικών και εσωτερικών ελέγχων, ανάλογα με τις ανάγκες και τις συνθήκες. Ωστόσο, ανεξάρτητα από τη δομή του φορέα, η οργανωτική τοποθέτηση της ελεγκτικής λειτουργίας πρέπει να παρέχει επαρκείς διασφαλίσεις ώστε να εμποδίζει τις ελεγχόμενες οντότητες να παρεμβαίνουν στη δυνατότητα του ελέγχου να εκτελεί το έργο του και να γνωστοποιεί τα αποτελέσματά του με αντικειμενικότητα. Σε παγκόσμιο επίπεδο, οι φορείς του δημοσίου έχουν δημιουργήσει μονάδες εσωτερικού ελέγχου που παρέχουν υπηρεσίες μέσω της εστιασμένης και σε πραγματικό χρόνο παρουσίας τους εντός του οργανισμού.

Παρόλο που ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να προσθέσει σημαντική αξία στον οργανισμό, λόγω της εξοικείωσής του και της κατανόησης των συνθηκών λειτουργίας του φορέα, μπορεί να εμποδιστεί να τιμήσει την εμπιστοσύνη του κοινού, αν δεν θεσπιστούν και δεν τηρούνται με συνέπεια μέτρα για την προστασία της ανεξαρτησίας του. Οι φορείς του δημόσιου τομέα πρέπει να θεσπίζουν μέτρα προστασίας που θα διασφαλίζουν ότι ο εσωτερικός έλεγχος έχει τη δύναμη να

---

<sup>29</sup> *Εσωτερικός Έλεγχος και ο Ρόλος του στη Διακυβέρνηση του Δημόσιου Τομέα*. (2017). Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, σελ. 1-20

αναφέρει την ύπαρξη σημαντικών ζητημάτων στις κατάλληλες εποπτικές αρχές. Η διασφάλιση της ανεξαρτησίας των ελεγκτών χρειάζεται ιδιαίτερα όταν η μονάδα εσωτερικού ελέγχου υπάγεται σε αξιωματούχους οι οποίοι μπορούν και οι ίδιοι να θεωρηθούν ως υπεύθυνοι για την ύπαρξη σημαντικών προβλημάτων. Τα παραδείγματα μέτρων προστασίας περιλαμβάνουν καταστατικές προϋποθέσεις οι οποίες:

- Εμποδίζουν τον ελεγχόμενο οργανισμό να παρέμβει στη διεξαγωγή των ελέγχων, στη στελέχωση της μονάδας ελέγχου και στην κοινοποίηση της έκθεσης ελέγχου.
- Διασφαλίζουν ότι ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου αναφέρεται στο υψηλότερο εκτελεστικό επίπεδο του φορέα και ότι οι απαιτήσεις για την κοινοποίηση της έκθεσης διασφαλίζουν τη διαφάνεια των αποτελεσμάτων του ελέγχου.
- Απαιτούν γνωστοποίηση προς έναν εξωτερικό εποπτικό φορέα στην περίπτωση που σχεδιάζεται η αντικατάσταση του επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου.
- Απαιτούν να καθίστανται διαθέσιμες στο κοινό οι εκθέσεις των ολοκληρωμένων ελέγχων.

Η γραμμή αναφοράς του εσωτερικού ελεγκτή συνδέεται με την ανεξαρτησία του ελέγχου, που είναι το πιο θεμελιώδες συστατικό στοιχείο μιας αποτελεσματικής και αξιόπιστης ελεγκτικής λειτουργίας στο δημόσιο. Επειδή ο ρόλος των εσωτερικών ελεγκτών στον δημόσιο τομέα είναι να παρέχουν απροκατάληπτη και αληθή πληροφόρηση για τη χρήση και τα αποτελέσματα των δημόσιων πόρων, θα πρέπει να μπορούν να επιτελέσουν το έργο τους και να γνωστοποιούν τα αποτελέσματά τους χωρίς παρεμβάσεις. Η ανεξαρτησία επιτυγχάνεται όταν η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου αναφέρεται εκτός της ιεραρχίας του οργανισμού και των ελεγχόμενων οντοτήτων και όταν οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι ελεύθεροι να επιτελέσουν το έργο τους χωρίς παρεμβάσεις, περιορισμούς ή πιέσεις από τον ελεγχόμενο οργανισμό. Οι παρεμβάσεις μπορούν να συμβούν αν η ελεγχόμενη οντότητα περιορίζει την πρόσβαση σε αρχεία ή υπαλλήλους, ελέγχει τον προϋπολογισμό ή τη στελέχωση των ελεγκτικών έργων ή έχει την εξουσία να απορρίψει ή να τροποποιήσει τις εκθέσεις ελέγχου. Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει, επίσης, να έχουν ανεξαρτησία, που σημαίνει ότι δεν πρέπει να έχουν συγκρούσεις συμφέροντος ή προκαταλήψεις που θα μπορούσαν να επηρεάσουν την αμεροληψία τους, την εντύπωση αμεροληψίας που δίνουν ή τον τρόπο με τον οποίο επιτελούν το έργο τους και γνωστοποιούν τα αποτελέσματά τους.



### 3.6 Επιτροπές Ελέγχου και Εποπτείας στον Δημόσιο Τομέα

Μία κοινή πρακτική διακυβέρνησης στον ιδιωτικό τομέα είναι η χρήση επιτροπών ελέγχου, οι οποίες παρέχουν ενισχυμένη εποπτεία για την οικονομική και ηθική ακεραιότητα των μετοχικών εταιρειών. Επειδή αυτή η εποπτεία έχει ουσιαστική σημασία για την αποτελεσματική διακυβέρνηση, οι φορείς του δημόσιου τομέα θα μπορούσαν επίσης να θεσπίσουν επιτροπές ελέγχου και να προσβλέπουν σε αυτές για να διαδραματίσουν έναν παρόμοιο ρόλο. Επιπλέον, ανάλογα με τις ειδικές συνθήκες των φορέων του δημοσίου, οι επιτροπές ελέγχου θα μπορούσαν να λειτουργούν εντός ενός ευρέος φάσματος ρυθμίσεων διακυβέρνησης<sup>30</sup>.

Η επιτροπή ελέγχου μπορεί να ενισχύσει σημαντικά την ανεξαρτησία, την ακεραιότητα και την αποτελεσματικότητα του ελέγχου στον δημόσιο τομέα, με διάφορους τρόπους, όπως είναι η έγκριση των προγραμμάτων και των πορισμάτων του ελέγχου, η εκτίμηση των αναγκών του ελέγχου σε πόρους και η διαμεσολάβηση της σχέσης των Ελεγκτών με τον οργανισμό. Οι επιτροπές ελέγχου διασφαλίζουν, επίσης, ότι τα αποτελέσματα του ελέγχου γνωστοποιούνται ευρέως και ότι οι προτεινόμενες από τον έλεγχο βελτιωτικές ή διορθωτικές ενέργειες υλοποιούνται.

Κάθε οργανισμός του δημόσιου τομέα θα πρέπει να αξιολογήσει τη δομή διακυβέρνησής του για να αποφασίσει αν μία επιτροπή ελέγχου θα ήταν κατάλληλη για τις ιδιαίτερες συνθήκες του. Σε μερικούς φορείς του δημοσίου, οι επιτροπές ελέγχου συγκροτούνται ως υποεπιτροπές της νομικής υπηρεσίας ή του διοικητικού συμβουλίου. Άλλοι φορείς μπορεί να συστήσουν επιτροπές ελέγχου αποτελούμενες από μέλη του κοινού που επιλέγονται από τη νομοθετική ή την εκτελεστική εξουσία. Κάποιοι οργανισμοί του δημοσίου έχουν συγκροτήσει επιτροπές ελέγχου αποτελούμενες από υπουργούς ή από διευθυντές εξωτερικών εποπτικών φορέων, από μέλη ανεξάρτητων αρχών ή ένα συνδυασμό αυτών.

---

<sup>30</sup> *Εσωτερικός Έλεγχος και ο Ρόλος του στη Διακυβέρνηση του Δημοσίου Τομέα*. (2017). Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, σελ. 1-20

Όπου αποφασιστεί η σύσταση επιτροπής ελέγχου, ανάλογα με τα χαρακτηριστικά του τομέα ευθύνης του δημόσιου οργανισμού, αυτή θα πρέπει:

- ✓ Να λειτουργεί με επίσημη εντολή, κατά προτίμηση με νομοθετική ρύθμιση, με επαρκή εξουσία για να εκπληρώνει την αποστολή της.
- ✓ Να περιλαμβάνει ανεξάρτητα μέλη τα οποία, συλλογικά, διαθέτουν επαρκείς γνώσεις ελεγκτικής, οικονομικών, διαχείρισης κινδύνων και μηχανισμών ελέγχου.
- ✓ Να έχει ως πρόεδρο μέλος το οποίο δεν είναι το άτομο στο οποίο αναφέρεται ο επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου διοικητικά.
- ✓ Να αξιολογεί την αποτελεσματικότητα της διακυβέρνησης του οργανισμού, της διαχείρισης κινδύνων και των μηχανισμών ελέγχου, καθώς και τη συμμόρφωση προς το νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο.
- ✓ Να εποπτεύει τις λειτουργίες εξωτερικού και εσωτερικού ελέγχου του οργανισμού, διασφαλίζοντας, μεταξύ άλλων, ότι οι λειτουργίες αυτές καλύπτουν το σύνολο του οργανισμού. Επιπλέον, να εγκρίνει τον κανονισμό εσωτερικού ελέγχου και το πρόγραμμα ελέγχων, να αξιολογεί την απόδοση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου και να εγκρίνει την πρόσληψη ή την απόλυση εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών.
- ✓ Να επιβλέπει την τήρηση των προτύπων του οργανισμού για τις χρηματοοικονομικές αναφορές και τη λογιστική.
- ✓ Να έχει άμεση σύνδεση με το διοικητικό συμβούλιο ή το ανώτατο όργανο διοίκησης του οργανισμού, προς το οποίο και να υποβάλλει τακτικές αναφορές.

### **3.7 Ν.3429/2005**

Με τον Νόμο 3429/2005<sup>31</sup> περί Οργάνωσης, Λειτουργίας, Διοίκησης και Κρατικής Εποπτείας των Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών, εισήχθη στην ελληνική πραγματικότητα, η υποχρέωση των δημόσιων φορέων να συντάσσουν έναν εσωτερικό κανονισμό λειτουργίας. Σύμφωνα με το άρθρο 2 του Νόμου ορίζεται ότι οι δημόσιες επιχειρήσεις οργανώνονται, λειτουργούν και διοικούνται σύμφωνα με το νόμο αυτόν, τις διατάξεις που διέπουν

---

<sup>31</sup> <https://www.taxheaven.gr>. Ημερομηνία Πρόσβασης: 6 Οκτωβρίου 2018

τις ανώνυμες εταιρείες και τυχόν ειδικές διατάξεις που αφορούν καθεμία από αυτές, εφόσον δεν έρχονται σε αντίθεση με τις διατάξεις του νόμου αυτού.

Σύμφωνα με το άρθρο 4 του ανωτέρω Νόμου, περί του Εσωτερικού Κανονισμού Λειτουργίας των Δημόσιων Οργανισμών και του Εσωτερικού Ελέγχου, ορίζεται ότι όλες οι δημόσιες επιχειρήσεις έχουν την υποχρέωση να καταρτίσουν νέο Εσωτερικό Κανονισμό Λειτουργίας. Ο Εσωτερικός Κανονισμός Λειτουργίας της κάθε δημόσιας επιχείρησης περιλαμβάνει τουλάχιστον:

- Τη διάρθρωση των υπηρεσιών της εταιρείας, τα αντικείμενά τους, καθώς και τη σχέση των υπηρεσιών μεταξύ τους και με τη διοίκηση. Μεταξύ των υπηρεσιών της εταιρείας πρέπει υποχρεωτικά να προβλέπεται υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου.
- Τις διαδικασίες αξιολόγησης της απόδοσης των διευθυντικών στελεχών της εταιρείας.

Στην παράγραφο 3 του άρθρου 4 του Ν.3429/2005 αναφέρεται ότι κάθε δημόσια επιχείρηση οργανώνει υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου. Η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου έχει τις ακόλουθες αρμοδιότητες:

- ❖ Παρακολουθεί την εφαρμογή και τη συνεχή τήρηση του εσωτερικού κανονισμού λειτουργίας και του καταστατικού της δημόσιας επιχείρησης, καθώς και της εν γένει νομοθεσίας που αφορά την επιχείρηση
- ❖ Παρακολουθεί και αναφέρει στο διοικητικό συμβούλιο της δημόσιας επιχείρησης και στη γενική συνέλευση των μετόχων περιπτώσεις σύγκρουσης των ιδιωτικών συμφερόντων των μελών του διοικητικού συμβουλίου με τα συμφέροντα της επιχείρησης ή παράβασης των διατάξεων του νόμου αυτού από μέλη του διοικητικού συμβουλίου, συμπεριλαμβανομένου του προέδρου και του διευθύνοντος συμβούλου
- ❖ Ενημερώνει εγγράφως μία φορά τουλάχιστον κάθε τρίμηνο το διοικητικό συμβούλιο καθώς και τη γενική συνέλευση των μετόχων για τους ελέγχους που διενεργεί
- ❖ Είναι υπεύθυνη για την παροχή και την ακρίβεια οποιασδήποτε πληροφορίας ζητηθεί από την Ειδική Γραμματεία Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών (που συνιστάται με το άρθρο 11 του ίδιου νόμου) και διευκολύνει με κάθε πρόσφορο μέσο το έργο παρακολούθησης, ελέγχου και εποπτείας που αυτή εκτελεί.

Τέλος, στην παράγραφο 4 του Νόμου αναφέρεται ότι στην υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου απασχολείται τουλάχιστον ένας εσωτερικός ελεγκτής, που ορίζεται από τη γενική συνέλευση των μετόχων. Οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι ανεξάρτητοι, δεν υπάγονται ιεραρχικά σε καμία υπηρεσιακή μονάδα της δημόσιας επιχείρησης, παρέχουν υπηρεσίες με έμμισθη εντολή και δεν αποκτούν ιδιότητα υπαλλήλου ή σχέση εξαρτημένης εργασίας.

Στις δημόσιες επιχειρήσεις συνίσταται επιτροπή ελέγχου αποτελούμενη από δύο τουλάχιστον μη εκτελεστικά μέλη και ένα ανεξάρτητο μη εκτελεστικό μέλος, με αποδεδειγμένη και επαρκή γνώση σε θέματα λογιστικής και ελεγκτικής. Η επιτροπή ελέγχου παρακολουθεί μεταξύ άλλων:

- Τη διαδικασία της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.
- Την αποτελεσματική λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και του συστήματος διαχείρισης κινδύνων.
- Την ορθή λειτουργία της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου.

### **3.8 Διαφάνεια στον Δημόσιο Τομέα**

Η χρήση του όρου «διαφάνεια» έχει αυξηθεί τα τελευταία χρόνια και είχε αντίκτυπο σε πολλούς τομείς της καθημερινής πρακτικής. Οι αυξημένες υποχρεώσεις για πιο εμπλουτισμένες γνωστοποιήσεις στις δημοσιευμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, καθώς και αποκάλυψη φαινομένων κυβερνητικής διαφθοράς αποτελούν δύο μόνο εκφάνσεις της εκτεταμένης αποδοχής και απαίτησης των πιο διαφανών διαδικασιών σε κάθε μορφής εγχείρημα, είτε αυτό αφορά τον ιδιωτικό είτε τον δημόσιο τομέα. Υπάρχουν πολλοί ορισμοί και διαφορετικά επίπεδα διαφάνειας. Για τους εσωτερικούς ελεγκτές συγκεκριμένα, η διαφάνεια είναι ένα ιδιαίτερα σημαντικό γνώρισμα της εργασίας τους, καθότι σχετίζεται άμεσα με τις δράσεις τους για τη βελτίωση των διαδικασιών της χρηστής διακυβέρνησης ενός οργανισμού μέσω των συμβουλευτικών υπηρεσιών, καθώς και των υπηρεσιών διασφάλισης που προσφέρουν. Βάσει της έκθεσης του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (2012)<sup>32</sup>, καθώς οι πρακτικές διαφάνειας συνεχίζουν να εξελίσσονται σε ολόκληρο τον κόσμο, οι ηγέτες του δημόσιου τομέα έχουν την

---

<sup>32</sup> *Leading Practice, Transparency of the Internal Audit Report in the Public Sector*. December 2012. The Institute of Internal Auditors, Global, pp. 1-28

ευκαιρία να τοποθετηθούν για πιθανές αλλαγές στις ρυθμίσεις διαφάνειας στο πλαίσιο της δικής τους δικαιοδοσίας. Η διαφάνεια είναι ένας όρος που περιγράφει κατά κύριο λόγο την διενέργεια ανοιχτών διαδικασιών μέσω της διαθεσιμότητας και της προσβασιμότητας σε ένα πλήθος πληροφοριών για σκοπούς ελέγχου και τεκμηρίωσης.

Κατά καιρούς, έχουν δοθεί πολλοί ορισμοί της διαφάνειας και διαφέρουν ανάλογα με το πλαίσιο και το θέμα στο οποίο εστιάζουν. Ξεκινώντας από έναν βασικό ορισμό, η Merriam-Webster<sup>33</sup> ορίζει ότι κάτι είναι διαφανές εφόσον είναι «εύκολα ανιχνεύσιμο» και «εύκολα κατανοητό». Ο Παγκόσμιος Οργανισμός Εμπορίου<sup>34</sup> ορίζει τη διαφάνεια ως τον «βαθμό στον οποίο οι εμπορικές πολιτικές και πρακτικές και η διαδικασία με την οποία αυτές εγκαθίστανται τις καθιστά ανοικτές και προβλέψιμες». Σύμφωνα με το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο<sup>35</sup>, «η διαφάνεια αναφέρεται σε ένα περιβάλλον στο οποίο οι στόχοι της πολιτικής, το νομικό, θεσμικό και οικονομικό της πλαίσιο, οι πολιτικές αποφάσεις και οι λόγοι για τους οποίους αυτές λαμβάνονται, τα δεδομένα και οι πληροφορίες που σχετίζονται με τη νομισματική και οικονομική πολιτική, καθώς και η ιεραρχία της λογοδοσίας, παρέχονται στο κοινό κατά τρόπο κατανοητό, προσβάσιμο και επίκαιρο».

Τέλος, σύμφωνα με τον Οργανισμό υπέρ της Διεθνούς Διαφάνειας<sup>36</sup>, η διαφάνεια υπάρχει έτσι ώστε να ρίχνει φως στους κανόνες, τα σχέδια, τις διαδικασίες και τις ενέργειες. Σχετίζεται με τη γνώση του γιατί γίνεται κάτι, πώς αυτό γίνεται, τι ακριβώς γίνεται, και πόσο αυτό θα κοστίσει. Η διαφάνεια διασφαλίζει ότι οι πολιτικές αρχές, οι δημόσιοι υπάλληλοι, οι διευθυντές των δημοσίων υπηρεσιών, τα μέλη των διοικητικών συμβουλίων και οι επιχειρηματίες δρουν με τρόπο ορατό και κατανοητό και αναφέρουν τις δραστηριότητές τους. Αυτό με τη σειρά του συνεπάγεται ότι είναι υπόλογοι προς το ευρύ κοινό, για τις αποφάσεις και τις δράσεις τους. Πρόκειται για τον ασφαλέστερο τρόπο διαφύλαξης της διαφθοράς και συμβάλλει στην αύξηση της εμπιστοσύνης στους ανθρώπους και στους θεσμούς στους οποίους εξαρτάται το μέλλον κάθε τόπου.

---

<sup>33</sup> <http://www.merriam-webster.com>. Ημερομηνία Πρόσβασης: 13 Οκτωβρίου 2018

<sup>34</sup> <http://www.wto.org>. Ημερομηνία Πρόσβασης: 13 Οκτωβρίου 2018

<sup>35</sup> <http://www.imf.org>. Ημερομηνία Πρόσβασης: 13 Οκτωβρίου 2018

<sup>36</sup> <http://www.transparency.org>. Ημερομηνία Πρόσβασης: 13 Οκτωβρίου 2018

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, η διαφάνεια συνεπάγεται επίσης διαφορετικά επίπεδα ανοικτών διαδικασιών - από τη διάθεση εγγράφων μόνο σε εκείνους τους διοικούντες που είναι υπεύθυνοι για την αντιμετώπιση συγκεκριμένων ζητημάτων, έως και την πλήρη αποκάλυψη των σχετικών με ένα ζήτημα ή μια πολιτική πληροφοριών, σε όλους μέσω δημοσίευσης στο Διαδίκτυο. Ανάλογα με την οργάνωση και τη δραστηριότητα, ο βαθμός διαφάνειας τροποποιείται ανάλογα με την κατάσταση. Για τους φορείς του δημόσιου τομέα, ο βαθμός διαφάνειας ενδέχεται να διαφέρει λόγω νομικών εντολών για την αποδέσμευση συγκεκριμένων πληροφοριών ή επιχειρηματικών αποφάσεων.

Στον δημόσιο τομέα, έχει παρατηρηθεί ειδικά τα τελευταία χρόνια, ότι έχουν προωθηθεί οι πιο διαφανείς διαδικασίες για την αύξηση της λογοδοσίας των κυβερνητικών αξιωματούχων προς το κοινό, ως μια προσπάθεια μείωσης της διαφθοράς, της απάτης και των καταχρηστικών πρακτικών του παρελθόντος. Άλλοι αναφέρουν ότι η διαφάνεια βοηθά τους πολίτες να συμμετέχουν περισσότερο στις πολιτικές διαδικασίες και να έχουν μεγαλύτερη εξουσία να επηρεάζουν τις κυβερνητικές δραστηριότητες. Στην έκθεσή του ωστόσο, το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών επισημαίνει το γεγονός ότι το κοινό μπορεί να προστατευθεί, σε ορισμένες περιπτώσεις, λόγω έλλειψης διαφάνειας, ειδικά όταν δεν γνωστοποιούνται ορισμένες πολύ ευαίσθητες πληροφορίες. Όπως χαρακτηριστικά αναφέρει, η δύναμη της διαφάνειας πηγάζει από το ποιος λαμβάνει τις πληροφορίες και ποιες πληροφορίες του γνωστοποιούνται. Το θεωρητικό σκέλος της έκθεσης περί της διαφάνειας ολοκληρώνεται με την πάγια θέση του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, αναφέροντας ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να προσπαθούν να διαφυλάξουν τη διαφάνεια στους οργανισμούς στους οποίους απασχολούνται και ακόμα και αν οι διαφανείς διαδικασίες δεν βρίσκονται στο κατάλληλο επίπεδο θα πρέπει να προτείνουν τρόπους για την ενίσχυσή τους. Οι εσωτερικοί ελεγκτές, είναι επίσης υπεύθυνοι για την αξιοπιστία, την ακεραιότητα και την ισότητα μέσω της διαφάνειας των δραστηριοτήτων των φορέων του δημόσιου τομέα στους ελέγχους τους, καθιστώντας την διαφάνεια των ελέγχων μπορεί ιδιαίτερα σημαντική στη δημόσια εποπτεία.

Οι επικεφαλής ελεγκτές ενθαρρύνονται να παρακολουθούν τις εξελίξεις της διαφάνειας στις δικές τους δικαιοδοσίες και να τοποθετούνται για να αντιμετωπίσουν τις επερχόμενες προκλήσεις του περιβάλλοντος των οργανισμών. Ορισμένα βήματα που μπορούν να λάβουν περιλαμβάνουν: (i) κατανόηση των νόμων περί της διαφάνειας των πληροφοριών για τη δικαιοδοσία τους και παρακολούθηση τυχόν αλλαγών. (ii) τη θέσπιση κατάλληλων πολιτικών

διαφάνειας και ρυθμίσεων για τις εκθέσεις εσωτερικού ελέγχου της οργάνωσης στην οποία απασχολούνται και (iii) να εκπαιδεύουν το προσωπικό τους ώστε να διατυπώνουν με σαφήνεια και ευκρίνεια τις θέσεις και τις αναφορές τους ώστε να είναι κατανοητές από τον οποιονδήποτε πιθανό αναγνώστη.

### 3.9 Διακυβέρνηση του Δημοσίου Τομέα

Η διακυβέρνηση ορίζεται ως ο συνδυασμός των διαδικασιών και των δομών που εφαρμόζονται από τη διοίκηση στο πλαίσιο της διαμόρφωσης, της καθοδήγησης, της διαχείρισης και της παρακολούθησης των δραστηριοτήτων που αναπτύσσει ένας οργανισμός για να επιτύχει τους στόχους του. Στον δημόσιο τομέα, η διακυβέρνηση συνδέεται με τα μέσα δια των οποίων τίθενται και επιτυγχάνονται οι στόχοι. Περιλαμβάνει, επίσης, τις δραστηριότητες στις οποίες προβαίνει ένας φορέας του δημοσίου έτσι ώστε να διασφαλίζονται: α) η αξιοπιστία του, β) η παροχή των υπηρεσιών του με ισονομία και δικαιοσύνη και γ) η δέουσα συμπεριφορά των δημοσίων λειτουργών<sup>37</sup>.

#### 3.9.1 Αρχές της Διακυβέρνησης

Η καλή διακυβέρνηση διέπεται από αρχές, ορισμένες από τις οποίες θεωρούνται ως θεμελιώδεις ανεξαρτήτως του τομέα στον οποίο ανήκει ο οργανισμός που καλείται να τις εφαρμόσει. Οι αρχές αυτές, εξειδικευμένες στον δημόσιο τομέα, περιγράφονται στη συνέχεια.

**Ορισμός της κατεύθυνσης:** Η καλή διακυβέρνηση θεσπίζει πολιτικές που καθοδηγούν τις δράσεις ενός οργανισμού. Στον δημόσιο τομέα, η πολιτική μπορεί να κατευθύνεται μέσω εθνικών στόχων, στρατηγικών σχεδίων, στόχων απόδοσης, νομοθετικής καθοδήγησης, οργανισμών επιφορτισμένων με την εποπτεία των δημοσίων φορέων ή νομοθετημένων εποπτικών επιτροπών. Οι πολιτικές – ή τουλάχιστον οι προτεραιότητες – ενός φορέα του δημοσίου τομέα μπορούν, κατά

---

<sup>37</sup> *Leading Practice, Transparency of the Internal Audit Report in the Public Sector*. December 2012. The Institute of Internal Auditors, Global, pp. 1-28

κανόνα, να βρεθούν στο στρατηγικό του σχέδιο, στο επιχειρησιακό σχέδιο ή στον προϋπολογισμό, ο οποίος κατανέμει τους – συνήθως περιορισμένους – πόρους σε συγκεκριμένες δραστηριότητες.

**Διαμόρφωση ηθικής:** Η καλή διακυβέρνηση περιλαμβάνει σαφώς διατυπωμένες ηθικές αξίες, στόχους και στρατηγικές, τον κατάλληλο «τόνο στην κορυφή» και μηχανισμούς ελέγχου. Θα πρέπει να ευθυγραμμίζει τις πολιτικές και τις διαδικασίες έτσι ώστε να ενθαρρύνει συμπεριφορές που είναι συνεπείς προς την ηθική και τις αξίες του δημόσιου τομέα. Μία σημαντική προϋπόθεση για αυτό είναι να καθοριστούν σαφείς γραμμές λογοδοσίας που θέτουν τους ανθρώπους έναντι των ευθυνών τους για τις πράξεις τους.

**Εποπτεία αποτελεσμάτων:** Η καλή διακυβέρνηση προϋποθέτει διαρκή εποπτεία, για να διασφαλίζεται ότι η πολιτική εφαρμόζεται όπως είχε σχεδιαστεί, η στρατηγική επιτυγχάνεται και η συνολική απόδοση του δημόσιου φορέα ικανοποιεί τις προσδοκίες και συμμορφώνεται με τις πολιτικές, τους νόμους και τους κανονισμούς.

**Αναφορά λογοδοσίας:** Επειδή οι δημόσιοι φορείς λειτουργούν ως «εντεταλμένοι», χρησιμοποιώντας πόρους και εξουσία για να πετύχουν καθορισμένους στόχους, οφείλουν να λογοδοτούν για τον τρόπο με τον οποίο χρησιμοποιούν τους πόρους που τους έχουν διατεθεί και για τα αποτελέσματα που έχουν επιτύχει. Στο πνεύμα αυτό, η καλή διακυβέρνηση απαιτεί τακτικές αναφορές οικονομικών και επιχειρησιακών αποτελεσμάτων, οι οποίες επικυρώνονται για την ακρίβειά τους από έναν ανεξάρτητο Ελεγκτή. Η λογοδοσία συνεπάγεται, επίσης, την επιβολή ποινών ή κυρώσεων εναντίον εκείνων που έκαναν κακή χρήση των πόρων και της εξουσίας που τους ανατέθηκαν.

**Διόρθωση της πορείας:** Όταν ένας οργανισμός δεν έχει πετύχει τους στόχους για την οικονομική ή επιχειρησιακή του απόδοση, ή όταν έχουν ανιχνευθεί προβλήματα στις λειτουργίες του ή στη χρήση των πόρων του, ένα καλό σύστημα διακυβέρνησης θα ταυτοποιήσει τη θεμελιώδη αιτία των προβλημάτων, θα καθορίσει τις διορθωτικές δράσεις που χρειάζονται και θα παρακολουθήσει τις διορθωτικές δράσεις για να διαπιστώσει κατά πόσο εφαρμόστηκαν αποτελεσματικά. Τα ευρήματα και οι συστάσεις των ελεγκτών αποτελούν κρίσιμη «εισροή» για την καλή διακυβέρνηση, που μπορεί να οδηγήσει τους οργανισμούς να θεραπεύσουν τις διαπιστωμένες αδυναμίες και ελλείψεις άμεσα και με τον κατάλληλο τρόπο.



### **3.9.2 Αρχές της Διακυβέρνησης που είναι Κρίσιμες στον Δημόσιο Τομέα**

Πλέον των γενικών αρχών που προαναφέρθηκαν, υπάρχουν αρχές της διακυβέρνησης που πηγάζουν από την ιδιαίτερη φύση του δημόσιου τομέα. Στοιχεία αυτής της ιδιαίτερης φύσης αποτελούν η σημασία των πολιτικών δυνάμεων, ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας και η παροχή δημόσιων υπηρεσιών, που είναι ο τελικός σκοπός πολλών φορέων του δημοσίου. Συγχρόνως, οι φορείς του δημοσίου έχουν εξουσίες καταναγκασμού επί των πολιτών και των επιχειρήσεων – γεγονός που τους δημιουργεί την υποχρέωση να εφαρμόζουν μέτρα που διασφαλίζουν ότι η χρήση αυτών των εξουσιών και η παροχή των προσδοκώμενων υπηρεσιών γίνονται με δικαιοσύνη και υπευθυνότητα. Στο πλαίσιο αυτό, οι αρχές της λογοδοσίας, της διαφάνειας, της ακεραιότητας και της δικαιοσύνης έχουν βαρύνουσα σημασία στον δημόσιο τομέα<sup>38</sup>.

#### **Λογοδοσία**

Σύμφωνα με τον ορισμό που έχει δοθεί από τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC), «Λογοδοσία είναι η λειτουργία μέσω της οποίας οι φορείς του δημόσιου τομέα, καθώς και τα άτομα που υπηρετούν σε αυτούς, αναλαμβάνουν την ευθύνη για τις αποφάσεις και τις πράξεις τους, περιλαμβανομένης της διαχείρισης των κρατικών οικονομικών πόρων και όλων των διαστάσεων της απόδοσης, και υποβάλλουν εαυτούς σε έξωθεν εξέταση. Επιτυγχάνεται όταν όλα τα μέρη κατανοούν σαφώς τις υποχρεώσεις αυτές και έχουν σαφώς καθορισμένους ρόλους μέσω μίας ισχυρής δομής. Τελικά, η λογοδοσία είναι η υποχρέωση να παρέχεις απαντήσεις για τις αρμοδιότητες που σου ανατέθηκαν».

#### **Διαφάνεια**

Η αρχή της διαφάνειας αφορά στο πόσο ανοιχτός είναι ένας φορέας του δημοσίου απέναντι στους συναλλασσόμενους με αυτόν. Η καλή διακυβέρνηση περιλαμβάνει τη γνωστοποίηση σημαντικών πληροφοριών στους ενδιαφερόμενους, έτσι ώστε να έχουν στη διάθεσή τους τα στοιχεία αναφορικά με τη λειτουργία και την απόδοση του φορέα που είναι αναγκαία για να κατανοήσουν

---

<sup>38</sup> *Leading Practice, Transparency of the Internal Audit Report in the Public Sector*. December 2012. The Institute of Internal Auditors, Global, pp. 1-28

τα κίνητρά του και να οδηγηθούν σε σωστά συμπεράσματα σχετικά με τις επιπτώσεις των δράσεων του. Επιπλέον, οι αποφάσεις, οι πράξεις και οι συναλλαγές πρέπει να διεξάγονται στο φως. Αν και σε ορισμένες περιπτώσεις το δημόσιο συμφέρον επιβάλλει μυστικότητα (όπως σε θέματα εθνικής ασφάλειας), η διαφάνεια στις δράσεις του δημόσιου τομέα παίζει σημαντικό ρόλο στη δημόσια εποπτεία. Οι ελεγκτές μπορούν να καταδείξουν την άμεση σχέση μεταξύ της διαφάνειας και της αξιοπιστίας ενός φορέα του δημοσίου. Η νομοθετική εξουσία και οι πολίτες προσδοκούν από τους ελέγχους να διαβεβαιώνουν ότι οι πράξεις του δημόσιου τομέα είναι νόμιμες και ηθικές, καθώς και ότι οι αναφορές της οικονομικής διαχείρισης και της απόδοσης αντανακλούν με ακρίβεια το αληθές μέτρο των λειτουργιών του.

### **Ακεραιότητα**

Η αρχή της ακεραιότητας επιβάλλει στους δημόσιους λειτουργούς να ενεργούν σύμφωνα με τις αρχές, τις αξίες, τις προσδοκίες και την πολιτική δεοντολογίας του δημόσιου τομέα. Η φθορά της εμπιστοσύνης των του κράτους και την ικανότητά του να κυβερνά. Το πολιτικό, κοινωνικό, οικονομικό και περιβαλλοντικό κόστος μιας τέτοιας υπονόμησης μπορεί να είναι τεράστιο. Οι συνέπειες της διάψευσης της προσδοκίας για ακεραιότητα στον ύψιστο βαθμό μπορεί να είναι άμεσες και συγκλονιστικές, όταν η εμπιστοσύνη των πολιτών στον δημόσιο τομέα, στους θεσμούς του και στην ηγεσία του υπονομεύεται.

### **Δικαιοσύνη**

Η αρχή της δικαιοσύνης αναφέρεται στο βαθμό στον οποίο οι δημόσιοι λειτουργοί ασκούν με ισονομία και αμεροληψία την εξουσία που τους έχει εμπιστευθεί η Πολιτεία. Οι πολίτες εφοδιάζουν τους δημόσιους λειτουργούς με χρήμα και εξουσία για να ασκούν τις αρμοδιότητές τους. Όμως, ανησυχούν για την κακή χρήση της εξουσίας του δημόσιου τομέα, τη σπατάλη πόρων και κάθε άλλο ζήτημα που αφορά σε διαφθορά ή κακοδιαχείριση και που θα μπορούσε να επηρεάσει αρνητικά τις υποχρεώσεις του φορέα και την παροχή υπηρεσιών προς τους πολίτες. Η δικαιοσύνη του δημόσιου τομέα μπορεί να μετρηθεί και να αξιολογηθεί σε τέσσερις διαστάσεις:

- ❖ Το κόστος των υπηρεσιών - το οποίο καλύπτεται από φόρους και τέλη, αλλά και από δανεισμό (δηλαδή από μελλοντικούς φόρους) και το οποίο περιλαμβάνει, επίσης, έμμεσα ή μελλοντικά κόστη που προκύπτουν από τη δράση ή την αδράνεια του δημόσιου τομέα.
- ❖ Την ποιότητα των υπηρεσιών, που περιλαμβάνει τόσο την άμεση παροχή, όπως στις περιπτώσεις της παιδείας, της υγείας κ.ά., αλλά και τις έμμεσες υπηρεσίες, όπως η διαχείριση των οικονομικών και του ανθρώπινου κεφαλαίου.
- ❖ Τον τρόπο άσκησης της ρυθμιστικής εξουσίας και της εξουσίας του καταναγκασμού.
- ❖ Την ανταλλαγή πληροφοριών, δηλαδή τον τρόπο με τον οποίο ο δημόσιος τομέας παρέχει πληροφορίες, αλλά και εισακούει τους πολίτες και διαβουλεύεται με αυτούς.

### 3.10 Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου

Οι δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου διεξάγονται σε ποικίλα νομικά και πολιτιστικά περιβάλλοντα, για οργανισμούς που διαφέρουν μεταξύ τους σε σκοπό, μέγεθος, πολυπλοκότητα και δομή και από άτομα εντός ή εκτός του οργανισμού. Παρά το γεγονός ότι αυτές οι διαφορές είναι σε θέση να επηρεάσουν την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου σε κάθε περιβάλλον, η συμμόρφωση με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (Πρότυπα) είναι θεμελιώδης, προκειμένου οι εσωτερικοί ελεγκτές να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις τους. Ο σκοπός των Προτύπων είναι να<sup>39</sup>:

1. Καθοδηγούν ως προς την τήρηση των υποχρεωτικών στοιχείων του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής.
2. Παρέχουν ένα πλαίσιο για την εφαρμογή και προώθηση ενός ευρέος φάσματος προστιθέμενης αξίας υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου.
3. Θέτουν τη βάση για την αξιολόγηση της απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου.
4. Υιοθετούν βελτιωμένες διαδικασίες και λειτουργίες του οργανισμού.

Τα Πρότυπα είναι ένα σύνολο απαιτήσεων, υποχρεωτικού χαρακτήρα, που βασίζονται σε συγκεκριμένες αρχές και εξειδικεύονται στα εξής:

<sup>39</sup> Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών. *Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου*. Διαθέσιμο στο: <https://na.theiia.org>.

Ημερομηνία Πρόσβασης: 13 Οκτωβρίου 2018

- Δηλώσεις θεμελιωδών απαιτήσεων για την άσκηση του επαγγέλματος του εσωτερικού ελέγχου και για την αξιολόγηση της απόδοσής του, που είναι διεθνώς εφαρμόσιμα σε επίπεδο οργανισμού και σε ατομικό επίπεδο.
- Ερμηνείες, αποσαφηνίζοντας όρους ή έννοιες που συμπεριλαμβάνονται στα Πρότυπα.

Τα Πρότυπα, μαζί με τον Κώδικα Ηθικής περιλαμβάνουν όλα τα υποχρεωτικά στοιχεία του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής, συνεπώς η συμμόρφωση με τον Κώδικα Ηθικής και τα Πρότυπα επιδεικνύει συμμόρφωση με όλα τα υποχρεωτικά στοιχεία του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής. Επιπρόσθετα, τα Πρότυπα χρησιμοποιούν τον όρο «πρέπει» για να δηλώσουν μία απαρέγκλιτη απαίτηση και τον όρο «συνιστάται» στις περιπτώσεις όπου αναμένεται συμμόρφωση, εκτός εάν με βάση την επαγγελματική κρίση, οι περιστάσεις δικαιολογούν κάποια παρέκκλιση.

Τα Πρότυπα περιλαμβάνουν δύο κύριες κατηγορίες: Πρότυπα Χαρακτηριστικών και Διεξαγωγής. Τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών ασχολούνται με τα χαρακτηριστικά των οργανισμών και των ατόμων που εφαρμόζουν εσωτερικό έλεγχο. Τα Πρότυπα Διεξαγωγής περιγράφουν τη φύση των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου και παρέχουν ποιοτικά κριτήρια για την αξιολόγηση αυτών των υπηρεσιών. Τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών και Διεξαγωγής έχουν εφαρμογή στο σύνολο των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου.

Τα Πρότυπα Εφαρμογής αναλύουν περαιτέρω τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών και Διεξαγωγής και παρέχουν τις απαιτήσεις που έχουν εφαρμογή σε υπηρεσίες διαβεβαίωσης ή σε συμβουλευτικές υπηρεσίες. Οι υπηρεσίες διαβεβαίωσης σχετίζονται με την αντικειμενική αξιολόγηση των τεκμηρίων από τον εσωτερικό ελεγκτή, προκειμένου να παράσχει απόψεις ή συμπεράσματα σχετικά με μία μονάδα, δραστηριότητα, λειτουργία, διαδικασία, σύστημα ή άλλα θέματα. Η φύση και το εύρος ενός έργου διαβεβαίωσης καθορίζονται από τον εσωτερικό ελεγκτή. Γενικά, τρία μέρη συμμετέχουν στις υπηρεσίες διαβεβαίωσης: (1) το άτομο ή η ομάδα που σχετίζεται άμεσα με τη μονάδα, δραστηριότητα, λειτουργία, διαδικασία, σύστημα ή άλλο θέμα – ο κάτοχος της διαδικασίας, (2) το άτομο ή η ομάδα που διενεργεί την αξιολόγηση – ο εσωτερικός ελεγκτής και (3) το άτομο ή η ομάδα που κάνει χρήση της αξιολόγησης – ο χρήστης.

Οι συμβουλευτικές υπηρεσίες έχουν χαρακτήρα παραίνεσης και διενεργούνται γενικά κατόπιν συγκεκριμένου αιτήματος του πελάτη. Η φύση και το πλαίσιο των συμβουλευτικών υπηρεσιών υπόκεινται σε συμφωνία με τον πελάτη. Στις συμβουλευτικές υπηρεσίες γενικά εμπλέκονται δύο μέρη: (1) το άτομο ή η ομάδα που προσφέρει τις συμβουλές – ο εσωτερικός έλεγχος και (2) το άτομο ή η ομάδα που ζητά και λαμβάνει τις συμβουλές – ο πελάτης. Ο εσωτερικός ελεγκτής, όταν διενεργεί συμβουλευτικό έργο, θα πρέπει να διατηρεί την αντικειμενικότητά του και να μην αναλαμβάνει ευθύνη διοικητικής φύσεως.

Τα Πρότυπα αφορούν στους εσωτερικούς ελεγκτές ως άτομα και στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου. Όλοι οι εσωτερικοί ελεγκτές καθίστανται υπεύθυνοι ως προς τη συμμόρφωσή τους με τα Πρότυπα σχετικά με την ατομική αντικειμενικότητα, την επάρκεια γνώσεων, τη δέουσα επαγγελματική επιμέλεια και με τα Πρότυπα σχετικά με την εκτέλεση των επαγγελματικών τους καθηκόντων. Οι επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου είναι υπεύθυνοι, επιπρόσθετα, για τη συνολική συμμόρφωση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου με τα Πρότυπα.

Σε περίπτωση που οι εσωτερικοί ελεγκτές ή η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου απαγορεύεται από το ισχύον νομικό ή κανονιστικό πλαίσιο να εφαρμόσουν ορισμένα μέρη των Προτύπων, παραμένει η υποχρέωση συμμόρφωσης με όλα τα υπόλοιπα μέρη των Προτύπων και είναι απαραίτητο να προβαίνουν στις κατάλληλες γνωστοποιήσεις. Εάν τα Πρότυπα χρησιμοποιούνται σε συνδυασμό με απαιτήσεις που εκδίδονται από άλλους επίσημους φορείς, οι επικοινωνίες του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να αναφέρουν τη χρήση άλλων απαιτήσεων, εφόσον αυτό κρίνεται απαραίτητο. Στην περίπτωση αυτή, εάν η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου αναφέρει ότι συμμορφώνεται με τα Πρότυπα και υπάρχουν αντιφάσεις μεταξύ των Προτύπων και λοιπών απαιτήσεων, οι εσωτερικοί ελεγκτές και η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου οφείλουν να συμμορφώνονται με τα Πρότυπα, ενώ δύνανται να συμμορφώνονται και με τις άλλες απαιτήσεις, εάν αυτές είναι περισσότερο περιοριστικές.

### **3.11 Συμπεράσματα Κεφαλαίου**

Ο έλεγχος των φορέων του δημοσίου, τόσο ο εσωτερικός όσο και ο εξωτερικός, ενισχύει τη δημόσια διακυβέρνηση, μέσω της πρόβλεψης για λογοδοσία και της προστασίας των θεμελιωδών αξιών του κράτους, καθώς και μέσω της διασφάλισης του ότι οι δημόσιοι λειτουργοί επιτελούν το έργο τους με διαφάνεια, δικαιοσύνη, εντιμότητα και ακεραιότητα. Ο έλεγχος δρα σε πολλά επίπεδα, υποστηρίζοντας τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση να αξιολογήσουν τον τρόπο λειτουργίας του φορέα και τα αποτελέσματά του, να κατανοήσουν εις βάθος τα τυχόν προβλήματα και τις αιτίες τους και να προνοήσουν για τη θωράκιση του φορέα έναντι μελλοντικών κινδύνων.

Επειδή ο έλεγχος στον δημόσιο τομέα είναι ζήτημα-κλειδί για την καλή δημόσια διακυβέρνηση, είναι κρίσιμο να απολαμβάνει οργανωτική ανεξαρτησία και στήριξη από την πολιτική ηγεσία και όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη. Είναι κρίσιμο, επίσης, να διαθέτει μία επαρκώς ευρεία εντολή, που να του επιτρέπει να ανταποκρίνεται στο πλήρες εύρος των δραστηριοτήτων του φορέα, καθώς και αυξημένα δικαιώματα πρόσβασης σε ανθρώπους, αρχεία και στοιχεία. Τέλος, είναι αναγκαίο να διαθέτει τους κατάλληλους πόρους, δεσπόζουσα θέση μεταξύ των οποίων έχει το ικανό προσωπικό.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

## ΤΟ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΙΚΑΝΟΤΗΤΩΝ ΤΟΥ

### ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΙΑ ΤΟΝ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

#### 4.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο εξετάζουμε το μοντέλο ικανοτήτων του εσωτερικού ελέγχου για τον δημόσιο τομέα (Internal Audit Capability Model for the Public Sector / IA-CM), καθώς επίσης και την επιπρόσθετη αξία που μπορεί να προσφέρει μέσα από την αποτελεσματική του εφαρμογή.

#### 4.2 Το Μοντέλο Ικανοτήτων του Εσωτερικού Ελέγχου

Το Internal Audit – Capability Model (IA-CM από εδώ και στο εξής για λόγους συντομίας) είναι ένα πλαίσιο που προσδιορίζει τα βασικά στοιχεία που απαιτούνται για τον αποτελεσματικό εσωτερικό έλεγχο στον δημόσιο τομέα<sup>40</sup>. Περιγράφει μια εξελικτική πορεία που πρέπει να ακολουθήσει ένας οργανισμός του δημόσιου τομέα για την ανάπτυξη αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου για την κάλυψη των αναγκών διακυβέρνησης καθώς και των επαγγελματικών προσδοκιών του οργανισμού. Το μοντέλο IA-CM είναι:

- **Ένα μέσο επικοινωνίας:** Πρόκειται επί της ουσίας για μια βάση επικοινωνίας για το τι σημαίνει ένας αποτελεσματικός εσωτερικός έλεγχος και ο τρόπος με τον οποίο εξυπηρετεί έναν οργανισμό και τους ενδιαφερόμενους και υποστηρίζει τη σημασία του εσωτερικού ελέγχου στους υπεύθυνους λήψης αποφάσεων.
- **Ένα πλαίσιο αξιολόγησης:** Είναι ένα πλαίσιο για την αξιολόγηση των δυνατοτήτων μιας δραστηριότητας εσωτερικού ελέγχου κατά των επαγγελματικών προτύπων και πρακτικών εσωτερικού ελέγχου και μπορεί να χρησιμοποιηθεί είτε για σκοπούς αυτοαξιολόγησης είτε ως μέσον εξωτερικής αξιολόγησης.

---

<sup>40</sup> *Internal Audit Capability Model (IA-CM) For the Public Sector*. 2009. The Institute of Internal Auditors, pp. 1-40

- **Ένας χάρτης βελτίωσης:** Το μοντέλο IA-CM είναι ένας χάρτης που προσδιορίζει την ικανότητα καθορισμού των βημάτων που μπορεί να ακολουθήσει ένας οργανισμός για τη δημιουργία και την ενίσχυση της δραστηριότητας εσωτερικού ελέγχου.

Επιπροσθέτως, το μοντέλο IA-CM μπορεί να χρησιμοποιηθεί και ως ένα εργαλείο που ένας οργανισμός του δημόσιου τομέα μπορεί να εκμεταλλευτεί για να: α) Προσδιορίσει τις απαιτήσεις εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με τη φύση, την πολυπλοκότητα και τους συναφείς κινδύνους των δραστηριοτήτων του, β) Αξιολογήσει τις υπάρχουσες ικανότητες εσωτερικού ελέγχου σε σχέση με τις απαιτήσεις που έχει καθορίσει και γ) Προσδιορίσει τυχόν σημαντικά κενά μεταξύ αυτών των απαιτήσεων και των υφιστάμενων δυνατοτήτων εσωτερικού ελέγχου και να εργαστεί για την ανάπτυξη της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου.

#### **4.2.1 Η Αναγκαιότητα για την Ανάπτυξη του Μοντέλου**

Το 2004<sup>41</sup>, ήταν η χρονιά που ξεκίνησαν οι συζητήσεις για την ανάπτυξη του μοντέλου IA-CM για να ενισχυθεί η σημασία του εσωτερικού ελέγχου στη διακυβέρνηση του δημόσιου τομέα και στη λογοδοσία των διοικούντων προς το κοινό. Δεδομένου ότι ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να διαφέρει σημαντικά από χώρα σε χώρα λόγω διαφορών στις πρακτικές διαχείρισης, τις διαδικασίες και τον πολιτισμό μιας συγκεκριμένης κυβέρνησης, κρίθηκε ως επιτακτική η ανάγκη για ένα καθολικό μοντέλο, μέσω του οποίου οι δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου του δημόσιου τομέα θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν ως εργαλείο αυτοαξιολόγησης και ανάπτυξης.

Την ίδια στιγμή, οι κυβερνήσεις σε όλα τα επίπεδα - εθνικά, περιφερειακά και τοπικά - αναγνώρισαν την κρίσιμη σημασία του εσωτερικού ελέγχου για την ενίσχυση της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας όλων των επιπέδων της διαχείρισης του δημόσιου τομέα. Βάσει των ανωτέρω απαιτήσεων, το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, το 2006, ενέκρινε το σχέδιο για την ανάπτυξη του IA-CM με σκοπό να χρησιμοποιηθεί σε παγκόσμιο επίπεδο για να βοηθήσει στην εξέλιξη του εσωτερικού ελέγχου του δημόσιου τομέα ενισχύοντας την ικανότητά του και βελτιώνοντας την αποτελεσματικότητά του. Το IA-CM είναι ένα πλαίσιο που προσδιορίζει τα βασικά στοιχεία που απαιτούνται για τον αποτελεσματικό εσωτερικό έλεγχο στον δημόσιο τομέα και αποτελείται από πέντε επίπεδα, συνδεδεμένα με τις κορυφαίες πρακτικές. Εκτός από τη

---

<sup>41</sup> *Internal Audit Capability Model (IA-CM) For the Public Sector*. 2009. The Institute of Internal Auditors, pp. 1-40



χρήση του ως μοντέλου αυτοαξιολόγησης και συνεχούς βελτίωσης για τις δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου, το IA-CM μπορεί να χρησιμοποιηθεί από τα ανώτερα στελέχη του δημοσίου τομέα για να αξιολογήσουν την αναγκαιότητα και τον τύπο δραστηριότητας εσωτερικού ελέγχου που είναι κατάλληλη για τις οργανώσεις ή τις δικαιοδοσίες τους.

Όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω, ο απώτερος σκοπός του ερευνητικού έργου του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών ήταν να αναπτυχθεί το μοντέλο IA-CM με τρόπο τέτοιο που θα επιτρέψει τη χρησιμοποίησή του παγκοσμίως ως βάση για την εφαρμογή και τη θεσμοθέτηση του αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα. Οι κύριες γραμμές έρευνας αποσκοπούσαν στη διερεύνηση και τον προσδιορισμό: α) Τα συνολικά χαρακτηριστικά σε κάθε επίπεδο ικανότητας για τη δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου και την οργάνωση που υποστηρίζει, β) Τα στοιχεία που αποτελούν τη δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου και τους βασικούς τομείς διαδικασίας σε κάθε επίπεδο ικανοτήτων και μέσα σε κάθε στοιχείο και γ) Οι δραστηριότητες και οι πρακτικές κάθε βασικού τομέα διεργασιών που πρέπει να λειτουργούν αποτελεσματικά και ο αντίστοιχος σκοπός που πρέπει να επιτευχθεί.

Το περιβάλλον του ελέγχου ήταν ένα ακόμα εξίσου σημαντικό στοιχείο που θα έπρεπε να ληφθεί υπόψη κατά τον σχεδιασμό του μοντέλου. Ο εσωτερικός έλεγχος είναι ένα παγκόσμιο επάγγελμα και ασκείται τόσο στον δημόσιο όσο και στον ιδιωτικό τομέα. Ως εκ τούτου, εκτελείται σε διάφορα περιβάλλοντα και σε οργανισμούς που διαφέρουν ως προς το σκοπό, το μέγεθος και τη δομή. Επιπλέον, οι νόμοι και τα έθιμα ποικίλλουν σε ολόκληρο τον κόσμο. Κατά συνέπεια, οι διαφορές αυτές επηρεάζουν την πρακτική του εσωτερικού ελέγχου.

#### **4.2.2 Αρχές του Μοντέλου IA-CM**

Οι βασικές αρχές που διέπουν το μοντέλο IA-CM είναι οι εξής<sup>42</sup>:

1. Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί αναπόσπαστο στοιχείο της αποτελεσματικής διακυβέρνησης στον δημόσιο τομέα και βοηθά τους οργανισμούς να επιτύχουν τους στόχους τους και να λογοδοτήσουν τα αποτελέσματά τους.

---

<sup>42</sup> *Internal Audit Capability Model (IA-CM) For the Public Sector*. 2009. The Institute of Internal Auditors, pp. 1-40

2. Τρεις μεταβλητές λαμβάνονται υπόψη κατά την αξιολόγηση του επιπέδου ικανότητας μιας δραστηριότητας εσωτερικού ελέγχου - της ίδιας της δραστηριότητας, της οργάνωσης και του συνολικού περιβάλλοντος στο οποίο λειτουργεί ο οργανισμός.
3. Ένας οργανισμός έχει την υποχρέωση να καθορίζει το βέλτιστο επίπεδο ικανότητας εσωτερικού ελέγχου για να υποστηρίζει τις ανάγκες διακυβέρνησης του και να επιτυγχάνει και να διατηρεί την επιθυμητή ικανότητα του εσωτερικού ελέγχου.
4. Ο κάθε οργανισμός δεν απαιτεί την ίδια ικανότητα εσωτερικού ελέγχου για να καλύψει τις οργανωσιακές του ανάγκες. Το κατάλληλο επίπεδο θα είναι ανάλογο με τη φύση και την πολυπλοκότητα της οργάνωσης, καθώς και τους κινδύνους στους οποίους μπορεί να εκτεθεί ο οργανισμός.
5. Η ικανότητα της δραστηριότητας εσωτερικού ελέγχου σχετίζεται άμεσα με τις ενέργειες που έχει αναλάβει ο Γενικός Διευθυντής Ελέγχου (CAE) για να καθορίσει τις διαδικασίες και τις πρακτικές που απαιτούνται για την επίτευξη και τη διατήρηση των δυνατοτήτων εσωτερικού ελέγχου και των μέτρων που λαμβάνει η διοίκηση του οργανισμού για τη δημιουργία ενός υποστηρικτικού περιβάλλοντος για τον εσωτερικό έλεγχο.
6. Ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να εκτελείται με οικονομικά αποδοτικό τρόπο.

### **4.3 Δομή του Μοντέλου IA-CM**

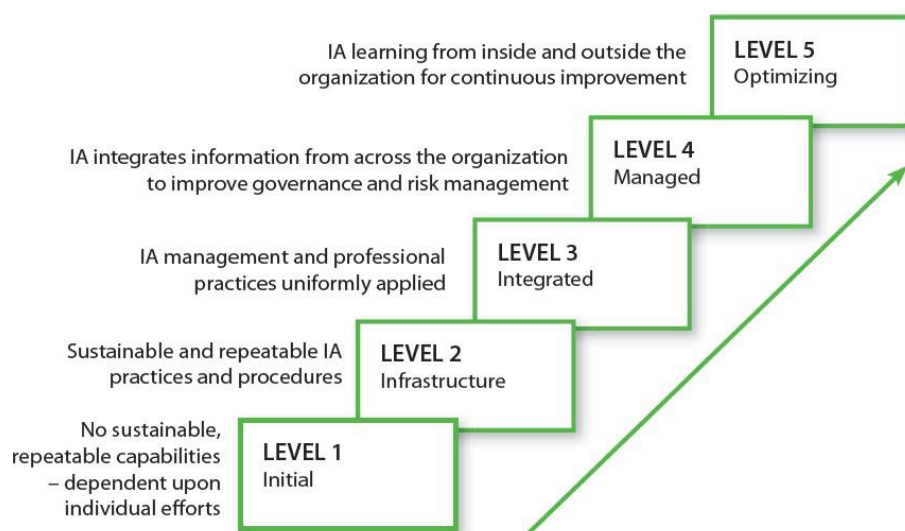
Το μοντέλο IA-CM είναι ένα πλαίσιο για την ενδυνάμωση ή την βελτίωση του εσωτερικού ελέγχου μέσω πολλών μικρών εξελικτικών βημάτων. Αυτά τα βήματα έχουν οργανωθεί σε πέντε επίπεδα προοδευτικής ικανότητας. Το μοντέλο απεικονίζει τα στάδια μέσα από τα οποία μπορεί να εξελιχθεί μια δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου, καθώς καθορίζει, εφαρμόζει, μετρά, ελέγχει και βελτιώνει τις διαδικασίες και τις πρακτικές της. Οι βελτιώσεις στις διαδικασίες και τις πρακτικές σε κάθε στάδιο παρέχουν τις βάσεις για την πρόοδο στο επόμενο επίπεδο ικανοτήτων. Ως εκ τούτου, είναι μια προσέγγιση οικοδόμησης για την καθιέρωση αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου σε έναν οργανισμό. Μια θεμελιώδης προϋπόθεση στην οποία βασίζεται το μοντέλο IA-CM είναι ότι μια διαδικασία ή πρακτική δεν μπορεί να βελτιωθεί εάν δεν μπορεί να επαναληφθεί.

Κάθε επίπεδο ικανότητας περιγράφει τα χαρακτηριστικά και τις δυνατότητες μιας δραστηριότητας εσωτερικού ελέγχου σε αυτό το επίπεδο. Καθώς αυξάνεται το μέγεθος ή η πολυπλοκότητα ενός οργανισμού ή οι κίνδυνοι που συνδέονται με τις δραστηριότητές του, το ίδιο

ισχύει και για τις πιο εξελιγμένες δυνατότητες εσωτερικού ελέγχου. Το πρότυπο προσπαθεί να ταιριάζει με τη φύση και την πολυπλοκότητα ενός οργανισμού και με τις ικανότητες εσωτερικού ελέγχου που απαιτούνται για την υποστήριξή του. Με άλλα λόγια, εάν ο οργανισμός απαιτεί μεγαλύτερο βαθμό εξειδίκευσης στις πρακτικές εσωτερικού ελέγχου, η δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου θα είναι κατά κανόνα σε υψηλότερο επίπεδο ικανοτήτων. Το επίπεδο ικανότητας εσωτερικού ελέγχου συνδέεται συχνά με τη δομή διακυβέρνησης του οργανισμού στον οποίο βρίσκεται.

Τα πέντε επίπεδα του μοντέλου IA-CM απεικονίζονται στο ακόλουθο γράφημα:

**Γράφημα 1**



***Τα Πέντε Επίπεδα του Μοντέλου IA-CM<sup>43</sup>***

Κατά αύξουσα σειρά, τα πέντε επίπεδα του μοντέλου IA-CM, είναι τα εξής: 1) Αρχικό Επίπεδο, 2) Υποδομή, 3) Ολοκλήρωση, 4) Διαχείριση και 5) Βελτιστοποίηση. Τα επίπεδα ικανοτήτων του μοντέλου παρέχουν έναν οδικό χάρτη για συνεχή βελτίωση στο πλαίσιο της δραστηριότητας εσωτερικού ελέγχου. Εντούτοις, μια δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου μπορεί να επιλέξει να παραμείνει σε οποιοδήποτε επίπεδο και να εξακολουθεί να αποτελεί μια βέλτιστη

<sup>43</sup> *Internal Audit Capability Model (IA-CM) For the Public Sector*. 2009. The Institute of Internal Auditors, pp. 1-40

πρακτική σε αυτό το επίπεδο για εκείνη τη δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου στον συγκεκριμένο οργανισμό και το περιβάλλον του.

Για παράδειγμα, μια δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου μπορεί να επιθυμεί να παραμείνει σε ένα συγκεκριμένο επίπεδο και να βελτιώσει την αποτελεσματικότητα και την ποιότητα της εφαρμογής των διαδικασιών σε αυτό το επίπεδο, δημιουργώντας "καλύτερες πρακτικές" και όχι απαραίτητα να αγωνίζεται και να εξελίσσεται σε υψηλότερο επίπεδο ικανοτήτων. Ένας άλλος παράγοντας που πρέπει να εξεταστεί από την άποψη αυτή είναι το κόστος βελτίωσης – δηλαδή π.χ. η μετάβαση από το Επίπεδο 2 στο Επίπεδο 3 ή από το Επίπεδο 3 στο Επίπεδο 4. Με άλλα λόγια, μια δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου μπορεί να επιλέξει να παραμείνει στο Επίπεδο 2 ή στο Επίπεδο 3 και να μην επιδιώκει ένα υψηλότερο επίπεδο ικανοτήτων επειδή το τρέχον επίπεδο είναι το πιο οικονομικό σε μια δεδομένη χρονική στιγμή.

Η περιγραφή του κάθε επιπέδου του μοντέλου IA-CM έχει ως εξής<sup>44</sup>:

### **Επίπεδο 1 – «Αρχικό Επίπεδο»**

Οι διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου στο πρώτο επίπεδο του μοντέλου IA-CM έχουν αρκετά «αδόμητο» χαρακτήρα. Συνίσταται κυρίως στην διενέργεια μεμονωμένων ελέγχων ή σε ελέγχους εγγράφων και συναλλαγών για την διαπίστωση της ακρίβειας της καταγραφής των γεγονότων και των συναλλαγών καθώς και της γενικότερης συμμόρφωσης του οργανισμού με τις κείμενες νομοθετικές και κανονιστικές διατάξεις. Τα αποτελέσματα εξαρτώνται από τις δεξιότητες του συγκεκριμένου προσώπου που διενεργεί τις ελεγκτικές διαδικασίες, ενώ δεν υπάρχουν επιπρόσθετες επαγγελματικές πρακτικές εκτέλεσης των τυπικών εργασιών του ελέγχου πέραν εκείνων που παρέχονται από τις αρμόδιες επαγγελματικές ενώσεις. Η χρηματοδότηση εγκρίνεται από τη διοίκηση του οργανισμού, ανάλογα με τις τρέχουσες ανάγκες του ελεγκτικού έργου ή βάσει του ετήσιου προϋπολογισμού. Τέλος, το οργανωσιακό καθεστώς της υπηρεσίας ή του οργανισμού του οποίου το τμήμα του εσωτερικού ελέγχου βρίσκεται στο Επίπεδο 1 του μοντέλου IA-CM, θεωρείται αρκετά υποανάπτυκτο, με την υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου να μην χαίρει της αποδοχής

---

<sup>44</sup> *Internal Audit Capability Model (IA-CM) For the Public Sector*. 2009. The Institute of Internal Auditors, pp. 1-40

και της αναγνώρισης που της αρμόζει, ενώ ακόμα και οι υποδομές της ενδεχομένως να μην είναι ολοκληρωμένες και να μην διευκολύνουν την αποτελεσματική διενέργεια του ελέγχου.

## **Επίπεδο 2 – «Υποδομή»**

Η βασική πρόκληση στο Επίπεδο 2 του μοντέλου IA-CM είναι ο τρόπος δημιουργίας και διατήρησης της επαναληψιμότητας των διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου και επομένως μιας επαναλαμβανόμενης ικανότητας των δραστηριοτήτων του. Εξετάζονται οι σχέσεις αναφοράς του εσωτερικού ελέγχου, οι διοικητικές και διαχειριστικές υποδομές, καθώς και οι επαγγελματικές πρακτικές και διαδικασίες που εφαρμόζονται (καθοδήγηση, διαδικασίες και πρακτικές του εσωτερικού ελέγχου). Ο σχεδιασμός του ελέγχου βασίζεται κυρίως στις προτεραιότητες της διοίκησης, ενώ παρατηρείται μια συνεχής εξάρτηση των διοικητικών στελεχών με τους εσωτερικούς ελεγκτές, κυρίως εξαιτίας των ιδιαίτερων δεξιοτήτων και ικανοτήτων τους.

## **Επίπεδο 3 – «Ολοκλήρωση»**

Στο Επίπεδο 3 του μοντέλου, οι πολιτικές, οι διαδικασίες και οι πρακτικές του εσωτερικού ελέγχου ορίζονται, τεκμηριώνονται και ενσωματώνονται μεταξύ τους και στην υποδομή του οργανισμού. Η διαχείριση του εσωτερικού ελέγχου και οι επαγγελματικές πρακτικές είναι καθιερωμένες και εφαρμόζονται ομοιόμορφα στο πλαίσιο του έργου της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου. Χαρακτηριστικό γνώρισμα της μετάβασης στο Επίπεδο 3 είναι ότι ο εσωτερικός έλεγχος αρχίζει να ευθυγραμμίζεται με τις επιχειρηματικές δραστηριότητες του οργανισμού και τους κινδύνους που αντιμετωπίζει, ενώ παράλληλα εξελίσσεται - από τη διεξαγωγή μόνο του παραδοσιακού εσωτερικού ελέγχου, στην αναγωγή του ως συστατικό στοιχείο του οργανισμού, μέσω της παροχής συμβουλών σχετικά με την απόδοση και τη διαχείριση των κινδύνων. Ο εστιασμός έγκειται στην οικοδόμηση ενός αναγνωρίσιμου και ισχυρού προφίλ του εσωτερικού ελέγχου εντός του οργανισμού με πρωταρχικό στόχο την διασφάλιση της ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητάς του.

#### **Επίπεδο 4 – «Διαχείριση»**

Στο Επίπεδο 4 του μοντέλου IA-CM, ο εσωτερικός έλεγχος και οι προσδοκίες των κυριότερων ενδιαφερόμενων μερών βρίσκονται σε πλήρη ευθυγράμμιση. Εφαρμόζονται μετρήσεις απόδοσης για την παρακολούθηση και την αξιολόγηση των διαδικασιών και των αποτελεσμάτων του εσωτερικού ελέγχου. Ο εσωτερικός έλεγχος χαίρει της ουσιαστικής αναγνώρισης της συμβολής του στις δομές του οργανισμού, ενώ παράλληλα λειτουργεί ως αναπόσπαστο συστατικό στοιχείο της διακυβέρνησης και της διαχείρισης κινδύνων του οργανισμού. Χαρακτηριστικό γνώρισμα του εσωτερικού ελέγχου σε αυτό το επίπεδο είναι ότι είναι πλέον μια αποτελεσματικά οργανωμένη επιχειρηματική μονάδα. Η συνεισφορά του στην διαχείριση των κινδύνων του οργανισμού περιλαμβάνει την έγκυρη μέτρησή τους καθώς και τις συστάσεις των εσωτερικών ελεγκτών αναφορικά με την ποσοτική τους διαχείριση. Τέλος, προκειμένου η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου να φτάσει στο τέταρτο επίπεδο του μοντέλου IA-CM, αλλά και να παραμείνει σε αυτό, θα πρέπει να διέπτεται από ένα πνεύμα συνεχούς ανανέωσης και ανταλλαγής γνώσεων, τόσο μεταξύ των υπαλλήλων εντός του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, όσο και μεταξύ των υπολοίπων τμημάτων και εργαζομένων του οργανισμού.

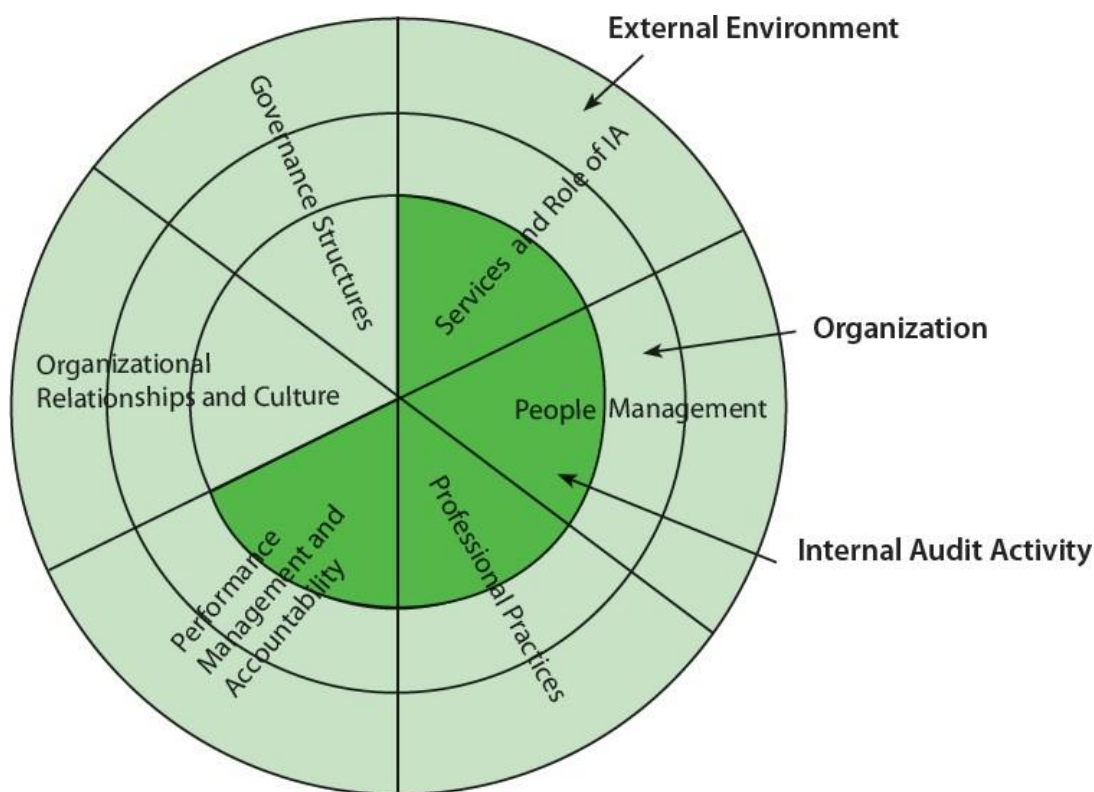
#### **Επίπεδο 5 – «Βελτιστοποίηση»**

Στο πέμπτο και τελευταίο επίπεδο του μοντέλου IA-CM, ο εσωτερικός έλεγχος είναι πλέον μια οντότητα συνεχούς εκμάθησης, που χαρακτηρίζεται από συνεχείς βελτιώσεις των διαδικασιών που εφαρμόζει και καινοτομεί, όπου και όποτε είναι δυνατόν. Χρησιμοποιεί πληροφορίες από το εσωτερικό και εξωτερικό περιβάλλον του οργανισμού προκειμένου να συμβάλει στην επίτευξη των στρατηγικών του στόχων. Οι πρακτικές του σε αυτό το επίπεδο είναι εφάμιλλες των βέλτιστων πρακτικών και αποτελούν παραδείγματα προς μίμηση. Επιπλέον, ο εσωτερικός έλεγχος καθίσταται ως ένα κρίσιμο μέρος της δομής διακυβέρνησης του οργανισμού, ενώ παράλληλα απαρτίζεται από στελέχη με αυξημένες επαγγελματικές, αλλά και εξειδικευμένες, δεξιότητες υψηλού επιπέδου. Τέλος, τα μέτρα της ατομικής, υπηρεσιακής αλλά και οργανωτικής απόδοσης είναι πλήρως ενσωματωμένα στις δομές του οργανισμού, με απώτερο σκοπό την βελτίωση των επιδόσεών του.

## 4.4 Βασικά Στοιχεία του Εσωτερικού Ελέγχου

Τα ακόλουθα έξι βασικά στοιχεία συνθέτουν μια εσωτερική ελεγκτική δραστηριότητα, βάσει του μοντέλου IA-CM: 1) Υπηρεσίες και Ρόλος Εσωτερικού Ελέγχου, 2) Διαχείριση Ανθρώπινου Δυναμικού, 3) Επαγγελματικές πρακτικές, 4) Διαχείριση Απόδοσης και Λογοδοσία, 5) Οργανωτικές Σχέσεις και Κουλτούρα και 6) Δομές Διακυβέρνησης. Τα στοιχεία αυτά παρουσιάζονται στο επόμενο γράφημα.

Γράφημα 2



Στοιχεία του Εσωτερικού Ελέγχου<sup>45</sup>

Τα πρώτα τέσσερα στοιχεία - Υπηρεσίες και Ρόλος Εσωτερικού Ελέγχου, Διαχείριση Ανθρώπινου Δυναμικού, Επαγγελματικές Πρακτικές και Διαχείριση Απόδοσης και Λογοδοσία - αφορούν κυρίως τη διαχείριση και τις πρακτικές της ίδιας της εσωτερικής ελεγκτικής

<sup>45</sup> *Internal Audit Capability Model (IA-CM) For the Public Sector*. 2009. The Institute of Internal Auditors, pp. 1-40

δραστηριότητας. Τα τελευταία δύο στοιχεία - Οργανωτικές Σχέσεις και Κουλτούρα και Δομές Διακυβέρνησης - περιλαμβάνουν τη σχέση της εσωτερικής ελεγκτικής δραστηριότητας με τον οργανισμό που αυτή υποστηρίζει, καθώς και το εσωτερικό και εξωτερικό περιβάλλον.

Τα έξι βασικά στοιχεία του εσωτερικού ελέγχου επεξηγούνται ακολούθως:

### **Υπηρεσίες και Ρόλος Εσωτερικού Ελέγχου**

Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου, δηλαδή η παροχή ανεξάρτητων και αντικειμενικών εκτιμήσεων για την υποβοήθηση της οργάνωσης στην επίτευξη των στόχων της και τη βελτίωση των λειτουργιών της, βρίσκεται σε κάποιο βαθμό στις περισσότερες εσωτερικές ελεγκτικές δραστηριότητες του δημόσιου τομέα. Ωστόσο, τα παρεχόμενα μέσα ή υπηρεσίες διαφέρουν μεταξύ των διαφόρων δικαιοδοσιών και περιβαλλόντων. Κατά συνέπεια, οι παρεχόμενες υπηρεσίες βασίζονται συνήθως στις ανάγκες του οργανισμού και στην αρμοδιότητα, το πεδίο εφαρμογής και την ικανότητα του εσωτερικού ελέγχου. Οι υπηρεσίες περιλαμβάνουν την παροχή συμβουλών και διασφάλισης και μπορούν να συνίστανται σε ελέγχους συναλλαγών, συμμόρφωσης, συστημάτων, διαδικασιών, λειτουργιών, απόδοσης, πληροφοριών και συναφούς τεχνολογίας και οικονομικών καταστάσεων. Οι υπηρεσίες μπορούν να εκτελεσθούν είτε από την ίδια την εσωτερική ελεγκτική δραστηριότητα, είτε από εξωτερικούς παρόχους υπηρεσιών ή από εξωτερικούς συνεργάτες.

### **Διαχείριση Ανθρώπινου Δυναμικού**

Η διαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού συνίσταται στην διαδικασία δημιουργίας ενός εργασιακού περιβάλλοντος που επιτρέπει στους ανθρώπους να εκτελούν με τον καλύτερο τρόπο το έργο τους, αναδεικνύοντας έτσι τις ιδιαίτερες ικανότητές τους. Σημαντικό στοιχείο της αποτελεσματικής διαχείρισης του ανθρώπινου δυναμικού είναι ο σαφής ορισμός των εργασιών που θα πρέπει να εκτελεστούν. Η διοίκηση των ανθρώπων περιλαμβάνει:

- Τον προσδιορισμό συγκεκριμένων χαρακτηριστικών και ανάπτυξη σαφών περιγραφών θέσεων εργασίας.
- Την πρόσληψη κατάλληλων ατόμων μέσω κατάλληλης διαδικασίας επιλογής.



- Τον προσδιορισμό των απαιτήσεων και των στόχων εργασίας βάσει των προτύπων απόδοσης, των αποτελεσμάτων και των μέτρων.
- Την παροχή αποτελεσματικού προσανατολισμού, συνεχιζόμενης εκπαίδευσης, επαγγελματικής ανάπτυξης και κατάρτισης.
- Την παροχή συνεχούς καθοδήγησης και ανάδρασης.
- Τον σχεδιασμό αποτελεσματικών συστημάτων αποζημίωσης και αναγνώρισης των προσωπικών επιτευγμάτων.
- Την παροχή κατάλληλων ευκαιριών προώθησης και ανάπτυξης σταδιοδρομίας.

### **Επαγγελματικές Πρακτικές**

Οι επαγγελματικές πρακτικές αντικατοπτρίζουν το πλήρες σκεπτικό των πολιτικών, διαδικασιών και πρακτικών που επιτρέπουν την αποτελεσματική διεξαγωγή της εσωτερικής ελεγκτικής δραστηριότητας, με την επάρκεια και την απαιτούμενη επαγγελματική φροντίδα. Αναφέρονται στην ικανότητα της δραστηριότητας εσωτερικού ελέγχου να ευθυγραμμίζεται με τις προτεραιότητες του οργανισμού και τις στρατηγικές διαχείρισης κινδύνων και να συμβάλλει στη συνεχή βελτίωση, τόσο της ίδιας της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου όσο και του οργανισμού στο σύνολό του. Στις επαγγελματικές πρακτικές περιλαμβάνεται επίσης και η ανάπτυξη και συντήρηση ενός προγράμματος διασφάλισης και βελτίωσης της ποιότητας.

### **Διαχείριση Απόδοσης και Λογοδοσία**

Η διαχείριση της απόδοσης, αναφέρεται στις πληροφορίες που απαιτούνται για τη διαχείριση, τη διεξαγωγή και τον έλεγχο των εργασιών της εσωτερικής ελεγκτικής δραστηριότητας και τη συνεκτίμηση της απόδοσης και των αποτελεσμάτων της. Αυτό επιτυγχάνεται μέσω του εντοπισμού και της κοινοποίησης επαρκών και σχετικών πληροφοριών που επιτρέπουν στους ανθρώπους να εκτελούν τις προβλεπόμενες αρμοδιότητές τους. Περιλαμβάνει τη διαχείριση των σχετικών πληροφοριακών συστημάτων και των οικονομικών και μη οικονομικών (επιχειρησιακών και προγραμματικών) επιδόσεων, καθώς επίσης και τις διαδικασίες διαχείρισης και προστασίας της ακεραιότητας των δεδομένων και την παραγωγή και παρουσίαση των κατάλληλων πληροφοριών και αποτελεσμάτων όταν και όπου απαιτείται. Η λογοδοσία αναφέρεται στην

υποβολή εκθέσεων σχετικά με την αποτελεσματικότητα της δραστηριότητας εσωτερικού ελέγχου στους ενδιαφερόμενους φορείς και το κοινό.

## **Οργανωτικές Σχέσεις και Κουλτούρα**

Οι οργανωτικές σχέσεις σχετίζονται με την οργανωτική δομή, την εσωτερική διαχείριση και τις σχέσεις εντός της ίδιας της εσωτερικής ελεγκτικής δραστηριότητας. Περιλαμβάνουν επίσης τις σχέσεις του επικεφαλής του τμήματος εσωτερικού ελέγχου με τα ανώτερα στελέχη του οργανισμού, καθώς και τις σχέσεις της εσωτερικής ελεγκτικής δραστηριότητας με τις άλλες μονάδες του οργανισμού αλλά και τον τρόπο με τον οποίο ερμηνεύονται οι πολιτικές, οι διαδικασίες και οι πρακτικές του οργανισμού, καθώς και τον βαθμό που αυτές μπορούν να επηρεάσουν την ικανότητα του εσωτερικού ελεγκτικού φορέα να έχει πρόσβαση στις πληροφορίες και τα άτομα που απαιτούνται για την εκτέλεση των εργασιών του. Η κουλτούρα αναφέρεται στις εσωτερικές σχέσεις και την εσωτερική κουλτούρα και το περιβάλλον του οργανισμού καθώς και το πώς αυτές οι σχέσεις και η οργανωτική κουλτούρα μπορεί να επηρεάσουν τους βασικούς ενδιαφερόμενους και τα λοιπά μέρη εκτός του οργανισμού.

## **Δομές Διακυβέρνησης**

Οι δομές διακυβέρνησης περιλαμβάνουν τη σχέση αναφοράς (διοικητική και λειτουργική) του επικεφαλής του τμήματος εσωτερικού ελέγχου και τον τρόπο με τον οποίο η εσωτερική ελεγκτική δραστηριότητα εντάσσεται στο πλαίσιο της οργανωτικής και διαχειριστικής δομής της οντότητας. Εμπεριέχουν τα μέσα με τα οποία διασφαλίζεται η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητα της εσωτερικής ελεγκτικής δραστηριότητας (για παράδειγμα, μέσω της υποβολής εκθέσεων και συνεργασίας της με την αρμόδια επιτροπή ελέγχου). Τέλος, οι δομές διακυβέρνησης αφορούν τις πολιτικές και τις διαδικασίες που έχουν θεσπιστεί για την υποστήριξη και την αξιοποίηση των δραστηριοτήτων εσωτερικού ελέγχου, συμβάλλοντας έτσι στην αποτελεσματικότητα και την ανεξαρτησία του.

Οι διεργασίες, που αναφέρονται ως Βασικοί Τομείς Διαχείρισης (Key Process Areas - KPAs) στο μοντέλο IA-CM, αφορούν τα έξι στοιχεία και μπορούν να βρεθούν σε κάθε επίπεδο ικανότητας. Η σκούρα πράσινη σκιασμένη περιοχή στο Γράφημα 2 προσδιορίζει τα στοιχεία στα

οποία η δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου μπορεί να έχει περισσότερες ευκαιρίες για ανεξάρτητη δημιουργία και θεσμοθέτηση των ΚΡAs, μέχρι και εκείνων που βρίσκονται στο Επίπεδο 3 – «Ολοκλήρωση».

#### 4.4.1 Βασικοί Τομείς Διαχείρισης (ΚΡAs)

Κάθε επίπεδο ικανότητας αποτελείται από έναν ή περισσότερους Βασικούς Τομείς Διαχείρισης (ΚΡAs από εδώ και στο εξής), οι οποίοι συνδέονται με τα έξι βασικά στοιχεία του εσωτερικού ελέγχου. Οι ΚΡAs είναι τα κύρια δομικά στοιχεία που καθορίζουν την ικανότητα μιας εσωτερικής δραστηριότητας ελέγχου. Προσδιορίζουν τι πρέπει να υπάρχει και να διατηρείται σε ένα επίπεδο ικανοτήτων (Capability Level) πριν να μπορέσει η εσωτερική ελεγκτική δραστηριότητα να προχωρήσει στο επόμενο επίπεδο. Όταν μια εσωτερική ελεγκτική δραστηριότητα έχει εκπληρώσει και διασφαλίσει όλες τις ΚΡΑ που σχετίζονται με ένα δεδομένο επίπεδο ικανότητας εσωτερικού ελέγχου, μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει επιτευχθεί αυτό το επίπεδο. Με άλλα λόγια, όλες οι ΚΡΑ για κάθε βασικό στοιχείο του ελέγχου και σε κάθε επίπεδο ικανότητας, πρέπει να κατακτηθούν και να θεσμοθετηθούν στην κουλτούρα της εσωτερικής ελεγκτικής δραστηριότητας για να επιτευχθεί ένα συγκεκριμένο επίπεδο ικανότητας εσωτερικού ελέγχου.

Εξ ορισμού, οι ΚΡΑ εκφράζονται εντός κάθε βασικού στοιχείου του εσωτερικού ελέγχου και σε κάθε ενιαίο επίπεδο ικανότητας. Κάθε ΚΡΑ αποτελείται από πέντε επιμέρους χαρακτηριστικά: α) τον σκοπό, β) τις βασικές δραστηριότητες, γ) την απόδοση, δ) τα αποτελέσματα και ε) τις θεσμικές πρακτικές της.

**Σκοπός:** Ο σκοπός μιας ΚΡΑ συνοψίζει το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα ή κατάσταση που πρέπει να επιτευχθεί για την συγκεκριμένη ΚΡΑ. Οι διαδικασίες πρέπει να εφαρμόζονται με αποτελεσματικό και επαναλαμβανόμενο τρόπο, ενώ ο βαθμός στον οποίο έχει επιτευχθεί ο σκοπός αποτελεί δείκτη της ικανότητας που έχει δημιουργήσει η εσωτερική ελεγκτική δραστηριότητα σε αυτό το επίπεδο ικανοτήτων. Ο σκοπός υποδηλώνει το πεδίο και την πρόθεση κάθε ΚΡΑ.

**Βασικές Δραστηριότητες:** Κάθε ΚΡΑ αναγνωρίζει μια ομάδα συναφών δραστηριοτήτων που, όταν εκτελούνται συλλογικά, επιτυγχάνουν τον απώτερο σκοπό. Με τη σειρά τους, αυτές οι δραστηριότητες παράγουν τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα.

**Απόδοση και Αποτελέσματα:** Κάθε ΚΡΑ συνδέεται τόσο με βραχυπρόθεσμους όσο και με μακροπρόθεσμους στόχους απόδοσης και επιδιωκόμενων αποτελεσμάτων.

**Θεσμικές Πρακτικές:** Η επίτευξη συγκεκριμένων ΚΡΑ σχετίζεται με την κατάκτηση και την θεσμοθέτηση ορισμένων πρακτικών που αφορούν την εσωτερική ελεγκτική δραστηριότητα. Διευκρινίζεται ότι το μοντέλο IA-CM δεν επιβάλλει τον τρόπο διεξαγωγής μιας διαδικασίας, αλλά δείχνει τον δρόμο προς το τι πρέπει να γίνει. Οι πρακτικές θεσμοθέτησης για μια συγκεκριμένη εσωτερική ελεγκτική δραστηριότητα ποικίλλουν ανάλογα με το εξωτερικό περιβάλλον, τη φύση και την πολυπλοκότητα του οργανισμού και τα χαρακτηριστικά της εσωτερικής ελεγκτικής δραστηριότητας.

#### **4.5 Επίτευξη ενός Επιπέδου Ικανότητας**

Η επίτευξη ενός δεδομένου επιπέδου ικανότητας περιλαμβάνει την επίτευξη όλων των ΚΡΑ<sup>46</sup> που εντοπίζονται στα έξι βασικά στοιχεία του εσωτερικού ελέγχου που περιλαμβάνονται σε αυτό το επίπεδο και την εξασφάλιση ότι αυτά οι ΚΡΑ θεσμοθετούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας του εσωτερικού ελέγχου. Η θεσμοθέτηση των ΚΡΑ σε ένα επίπεδο δημιουργεί τη βάση για τις πρακτικές και τις ικανότητες στο επόμενο επίπεδο ικανότητας. Σχηματικά, η διαδικασία αυτή απεικονίζεται στο γράφημα 3.

Εκτός από την επίτευξη των ΚΡΑ, η δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου πρέπει να θεσμοθετήσει τις πρακτικές των ΚΡΑ ενσωματώνοντας τις βασικές δραστηριότητες που σχετίζονται με αυτές στην κουλτούρα της δραστηριότητά της. Με αυτόν τον τρόπο, οι ΚΡΑ θα είναι βιώσιμες και επαναλαμβανόμενες και θα αποτελέσουν βασικό δομικό στοιχείο που θα συμβάλει στην επίτευξη ενός συγκεκριμένου επιπέδου δυνατοτήτων.

Η θεσμοθέτηση μιας ΚΡΑ προϋποθέτει την παρουσία ορισμένων κοινών χαρακτηριστικών, τα οποία περιγράφουν τις δραστηριότητες και την υποδομή που υποστηρίζουν την διαδικασία της θεσμοθέτησης αυτή. Οι πέντε τύποι κοινών χαρακτηριστικών περιλαμβάνουν τα εξής χαρακτηριστικά: α) δέσμευση για εκτέλεση, β) ικανότητα εκτέλεσης, γ) εκτελούμενες δραστηριότητες, δ) μέτρηση και ε) επαλήθευση. Σχηματικά, απεικονίζονται στο γράφημα 4.

---

<sup>46</sup> *Internal Audit Capability Model (IA-CM) For the Public Sector*. 2009. The Institute of Internal Auditors, pp. 1-40

Τα πέντε κοινά χαρακτηριστικά του γραφήματος 4 αναλύονται ως εξής:

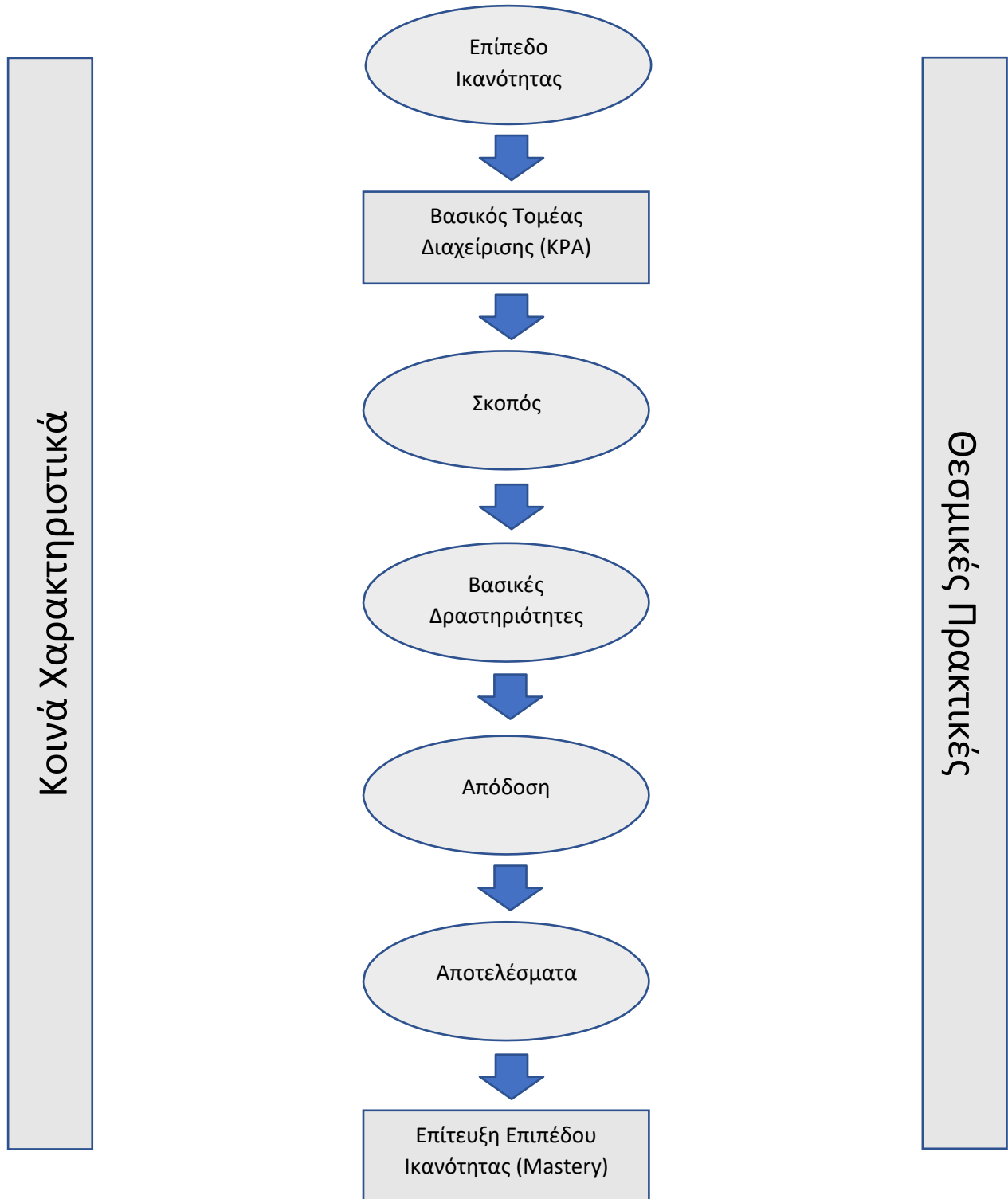
Η **δέσμευση για εκτέλεση** αφορά τη δέσμευση για την επίτευξη των βασικών διαχειριστικών στόχων (ΚΡΑ) που σχετίζονται με την κατάκτηση ενός συγκεκριμένου επιπέδου δυνατοτήτων (Capability Level). Η δέσμευση για εκτέλεση συνίσταται στην προώθηση αναπτυξιακών πολιτικών οι οποίες εστιάζουν στη δημιουργία, διατήρηση και παρακολούθηση μιας τεκμηριωμένης οργανωτικής πολιτικής για την υποστήριξη των βασικών δραστηριοτήτων μιας συγκεκριμένης ΚΡΑ, γεγονός που τονίζει τη σημασία της οργανωτικής δέσμευσης. Το κοινό χαρακτηριστικό της δέσμευσης για εκτέλεση περιλαμβάνει επίσης την υποστήριξη του εσωτερικού ελέγχου από τα ανώτερα στελέχη. Είναι σαφές ότι η υποστήριξη της ανώτερης διοίκησης αποτελεί σημαντικό στοιχείο για την ανάπτυξη ισχυρών δυνατοτήτων εσωτερικού ελέγχου.

Η **ικανότητα εκτέλεσης** σχετίζεται με την ικανότητα εκτέλεσης των βασικών δραστηριοτήτων με τον κατάλληλο τρόπο. Αντικατοπτρίζει την ανάγκη αξιοποίησης των κατάλληλων πόρων όπως π.χ. ανθρώπινοι πόροι, χρήμα, χρόνος και πρόσβαση σε εξειδικευμένες δεξιότητες και κατάλληλα εργαλεία, συμπεριλαμβανομένων των εργαλείων που βασίζονται στην τεχνολογία. Στοιχείο αυτού του κοινού χαρακτηριστικού είναι επίσης και η υιοθέτηση ενός σχεδίου για τη διεξαγωγή της δραστηριότητας, την ανάθεση ευθύνης για την υλοποίηση του σχεδίου και την παροχή κατάλληλης κατάρτισης και ανάπτυξης.

Οι **εκτελούμενες δραστηριότητες** χαρακτηρίζονται από δραστηριότητες υλοποίησης. Επειδή οι δραστηριότητες που εκτελούνται είναι εξειδικευμένες για κάθε ΚΡΑ, το μοντέλο IA-CM τις προσδιορίζει ξεχωριστά για κάθε ΚΡΑ ως «βασικές δραστηριότητες» (Γράφημα 3).

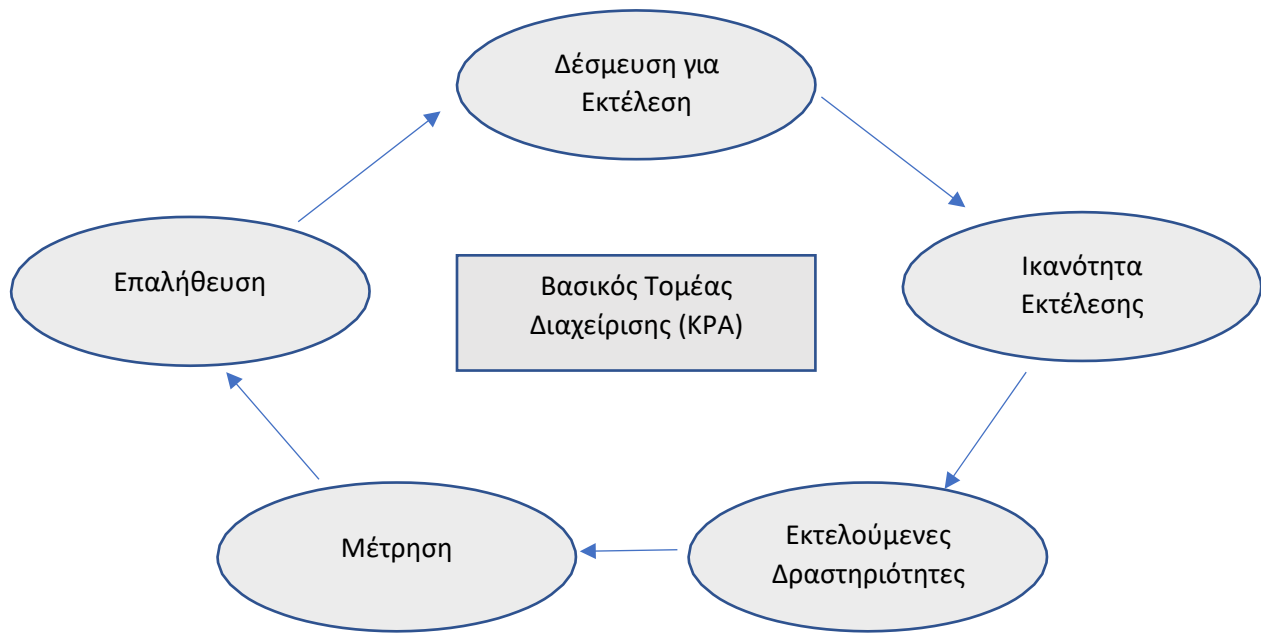
Οι βασικές πρακτικές που ακολουθούνται για τα κοινά χαρακτηριστικά μέτρησης και επαλήθευσης είναι γενικά τα ίδια για κάθε ΚΡΑ. Για παράδειγμα, η **μέτρηση** αναφέρεται στη συνεχή μέτρηση και ανάλυση των δραστηριοτήτων και στην πρόοδο στην επίτευξη του σκοπού μιας ΚΡΑ. Η **επαλήθευση** περιλαμβάνει τις διαδικασίες συνεχούς επαλήθευσης ώστε να διασφαλίζεται ότι οι δραστηριότητες έχουν εκτελεστεί σύμφωνα με τις καθιερωμένες πολιτικές και διαδικασίες. Αυτό θα μπορούσε να περιλαμβάνει την ανεξάρτητη αναθεώρηση, την ανασκόπηση της διοίκησης ή την εποπτεία της ανώτερης διοίκησης. Μέσω της παρουσίας των κοινών αυτών χαρακτηριστικών, παρέχεται ένα κλίμα που συμβάλλει και στηρίζει τα θεμέλια για την επίτευξη ενός επιπέδου ικανότητας του εσωτερικού ελέγχου, κατάλληλου για τον οργανισμό.

**Γράφημα 3**



*Επίτευξη ενός ΚΡΑ*

**Γράφημα 4**



**Θεσμοθέτηση μιας ΚΡΑ**

#### **4.6 Βασικοί Διαχειριστικοί Τομείς (ΚΡΑ) και Στοιχεία Εσωτερικού Ελέγχου**

Όπως έχει αναφερθεί και προηγουμένως, οι ΚΡΑ σε κάθε επίπεδο του μοντέλου ΙΑ-CM και σε κάθε βασικό στοιχείο εσωτερικού ελέγχου δημιουργούν τα θεμέλια για την εφαρμογή των ΚΡΑ στο επόμενο υψηλότερο επίπεδο του μοντέλου ΙΑ-CM. Στους πίνακες που ακολουθούν προσδιορίζονται οι σκοποί για κάθε ΚΡΑ, σε κάθε στοιχείο και για κάθε επίπεδο του μοντέλου ΙΑ-CM που αφορά τον εσωτερικό έλεγχο των οργανισμών δημοσίου ενδιαφέροντος.

Στον παρακάτω πίνακα (1) παρουσιάζονται οι βασικές διαχειριστικές δραστηριότητες για το στοιχείο των Υπηρεσιών και του Ρόλου του Εσωτερικού Ελέγχου, για κάθε ένα από τα πέντε επίπεδα του μοντέλου ΙΑ-CM.

## Πίνακας 1

<b>Υπηρεσίες και Ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου</b>	
<b>5 - Βελτιστοποίηση</b>	<p><i>Ο εσωτερικός έλεγχος αναγνωρίζεται ως βασικός παράγοντας αλλαγής.</i></p> <p><b>Σκοπός:</b> Να αναπτυχθεί επαρκώς η επαγγελματική και ηγετική ικανότητα της εσωτερικής ελεγκτικής δραστηριότητας και να χρησιμεύει ως καταλύτης για την επίτευξη θετικών αλλαγών στον οργανισμό.</p>
<b>4 - Διαχείριση</b>	<p><i>Συνολική διασφάλιση της διακυβέρνησης, της διαχείρισης κινδύνου και του ελέγχου.</i></p> <p><b>Σκοπός:</b> Να διεξαχθεί επαρκές έργο για να διατυπωθεί γνώμη σχετικά με τη συνολική επάρκεια και αποτελεσματικότητα των διαδικασιών διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και ελέγχου. Η δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου συντονίζει τις ελεγκτικές της υπηρεσίες ώστε να είναι επαρκώς περιεκτική και να παρέχει εύλογη βεβαιότητα, σε εταιρικό επίπεδο, ότι οι διαδικασίες αυτές είναι επαρκείς και λειτουργούν όπως επιδιώκεται για την επίτευξη των στόχων του οργανισμού.</p>
<b>3 - Ολοκλήρωση</b>	<p><i>Συμβουλευτικές υπηρεσίες</i></p> <p><b>Σκοπός:</b> Να αναλύει μια κατάσταση και / ή να παρέχει καθοδήγηση και συμβουλές στη διοίκηση. Οι συμβουλευτικές υπηρεσίες προσθέτουν αξία χωρίς ο εσωτερικός ελεγκτής να αναλάβει την ευθύνη διαχείρισης. Οι συμβουλευτικές υπηρεσίες είναι εκείνες που απευθύνονται στη διευκόλυνση και όχι στη διασφάλιση και περιλαμβάνουν την κατάρτιση, τις ανασκοπήσεις ανάπτυξης συστημάτων, την αυτοαξιολόγηση επιδόσεων και ελέγχου, την παροχή νουθετήσεων και συμβουλών.</p> <p><i>Έλεγχοι Απόδοσης και Οικονομικά Συμφέρουσα Διεξαγωγή του Ελεγκτικού Έργου</i></p> <p><b>Σκοπός:</b> Να αξιολογεί και να υποβάλλει εκθέσεις σχετικά με την αποδοτικότητα, την αποτελεσματικότητα και την οικονομία των πράξεων, των δραστηριοτήτων ή των προγραμμάτων. ή τη διεξαγωγή δεσμεύσεων σχετικά με τη διακυβέρνηση, τη διαχείριση κινδύνων και τον έλεγχο. Ο έλεγχος της απόδοσης και η οικονομικά συμφέρουσα διεξαγωγή του ελεγκτικού έργου καλύπτει το πλήρες φάσμα των λειτουργικών και επιχειρηματικών διαδικασιών, τους σχετικούς ελέγχους διαχείρισης και τα επιτευχθέντα αποτελέσματα.</p>
<b>2 - Υποδομή</b>	<p><i>Έλεγχος συμμόρφωσης</i></p> <p><b>Σκοπός:</b> Διεξαγωγή ελέγχων συμμόρφωσης με πολιτικές, σχέδια, διαδικασίες, νόμους, κανονισμούς, συμβάσεις ή άλλες απαιτήσεις που διέπουν τη δομή του συστήματος που υπόκειται σε έλεγχο.</p>
<b>1 - Αρχικό Επίπεδο</b>	<p><i>Καμία Βασική Διαχειριστική Διαδικασία (ΚΡΑ)</i></p> <p><b>Σκοπός:</b> Μεμονωμένοι έλεγχοι ή έλεγχοι εγγράφων και συναλλαγών για την εξακρίβωση της ακρίβειας και της συμμόρφωσης.</p>

*Σκοποί των ΚΡΑ βάσει των στοιχείων του Εσωτερικού Ελέγχου -  
Υπηρεσίες και Ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου*



Στον παρακάτω πίνακα (2) παρουσιάζονται οι βασικές διαχειριστικές δραστηριότητες για το στοιχείο της Διαχείρισης Ανθρώπινου Δυναμικού, για κάθε ένα από τα πέντε επίπεδα του μοντέλου IA-CM.

**Πίνακας 2**

<b>Διαχείριση Ανθρώπινου Δυναμικού</b>	
<b>5 - Βελτιστοποίηση</b>	<p><i>Αναδεικνύεται ο ηγετικός ρόλος της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου</i>  <b>Σκοπός:</b> Να διευκολύνουν και να υποστηρίξουν τους κορυφαίους ηγέτες της εσωτερικής ελεγκτικής δραστηριότητας να αναδείξουν την δραστηριότητα της υπηρεσίας του εσωτερικού ελέγχου. Εκτός από τη συμβολή στο επάγγελμα μέσω του έργου τους, ο εκτελεστικός διευθυντής του τμήματος και άλλοι εσωτερικοί ελεγκτές γίνονται ηγέτες σκέψης (thought leaders) και θα επηρεάζουν την ανάπτυξη και εξέλιξη του επαγγέλματος.</p> <p><i>Προβολή του εργατικού δυναμικού</i>  <b>Σκοπός:</b> Συντονισμός μακροπρόθεσμων δραστηριοτήτων ανάπτυξης του εργατικού δυναμικού για την κάλυψη των μελλοντικών επιχειρηματικών αναγκών της εσωτερικής ελεγκτικής δραστηριότητας. Η πρόβλεψη του εργατικού δυναμικού περιλαμβάνει την ανάπτυξη στρατηγικού σχεδίου εργατικού δυναμικού που καθορίζει τους στόχους του εσωτερικού ελεγκτικού έργου για την ανάπτυξη δεξιοτήτων και τις εργατικές δυνάμεις σε συνδυασμό με τις προβλεπόμενες στρατηγικές ανάγκες του οργανισμού και την ανάπτυξη σχεδίων για την καθοδήγηση των δραστηριοτήτων ανάπτυξης του ανθρώπινου δυναμικού για τη δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου.</p>
<b>4 - Διαχείριση</b>	<p><i>Ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλλει στην ανάπτυξη των διοικητικών στελεχών</i>  <b>Σκοπός:</b> Να ενσωματωθεί η ανάπτυξη των διευθυντικών στελεχών της οργάνωσης με την κατάρτιση και τις εμπειρίες της εσωτερικής ελεγκτικής δραστηριότητας και αντίστροφα. Η οργάνωση και η εσωτερική ελεγκτική δραστηριότητα ακολουθούν μια στρατηγική για να ενθαρρύνουν τους ανθρώπους με καλή κατανόηση της διακυβέρνησης, της διαχείρισης κινδύνου και των ελέγχων να εργάζονται και να συνεισφέρουν σε ολόκληρη την οργάνωση.</p> <p><i>Η δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου υποστηρίζει τους επαγγελματικούς φορείς</i>  <b>Σκοπός:</b> Να παρέχει ευκαιρίες ηγεσίας και επαγγελματικής ανάπτυξης για το προσωπικό εσωτερικού ελέγχου, υποστηρίζοντας την εμπλοκή και τη συμμετοχή τους σε επαγγελματικούς φορείς.</p> <p><i>Σχεδιασμός εργατικού δυναμικού</i>  <b>Σκοπός:</b> Να συντονίσει τις δραστηριότητες του εργατικού δυναμικού για να επιτύχει τις τρέχουσες επιχειρηματικές ανάγκες της εσωτερικής ελεγκτικής δραστηριότητας. Ο σχεδιασμός του εργατικού δυναμικού περιλαμβάνει την ανάπτυξη ενός σχεδίου εργατικού δυναμικού το οποίο καθορίζει τους πόρους, τις δεξιότητες, την κατάρτιση και τα εργαλεία</p>

	<p>που απαιτούνται για τη διεξαγωγή των ελέγχων που έχουν εντοπιστεί (ή προτείνονται) στο περιοδικό πρόγραμμα ελέγχου και υπηρεσιών.</p>
<b>3 - Ολοκλήρωση</b>	<p><i>Δημιουργία ομάδας και ικανότητες</i>  <b>Σκοπός:</b> Ανάπτυξη της ικανότητας των μελών του προσωπικού να λειτουργούν αποτελεσματικά σε ένα ομαδικό περιβάλλον. Επειδή πολλοί έλεγχοι του δημόσιου τομέα καλύπτουν πεδία που απαιτούν τη συντονισμένη προσπάθεια μιας ομάδας ελεγκτών και επειδή οι δεξιότητες που απαιτούνται για τη διενέργεια του ελέγχου δεν είναι απαραίτητως οι ίδιες δεξιότητες για να λειτουργούν αποτελεσματικά σε ένα ομαδικό περιβάλλον, απαιτούνται πρόσθετες ομαδικές ικανότητες.</p> <p><i>Επαγγελματικά προσόντα</i>  <b>Σκοπός:</b> Να στελεχωθεί η εσωτερική ελεγκτική δραστηριότητα με προσωπικό με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα. Είναι επίσης θεμιτή κάθε προσπάθεια για την αύξηση των επαγγελματικών προσόντων των στελεχών του εσωτερικού ελέγχου, κυρίως μέσω της συνεχούς εκπαίδευσης και κατάρτισής τους.</p> <p><i>Συντονισμός του εργατικού δυναμικού</i>  <b>Σκοπός:</b> Συντονισμός της ανάπτυξης του περιοδικού ελέγχου και του σχεδίου παροχής υπηρεσιών από το ανθρώπινο δυναμικό της εσωτερικής ελεγκτικής δραστηριότητας. Επειδή οι πόροι είναι συχνά περιορισμένοι, η εσωτερική ελεγκτική δραστηριότητα πρέπει να χρησιμοποιεί κατάλληλες μεθόδους για τον καθορισμό προτεραιοτήτων για προγραμματισμένα έργα και υπηρεσίες, προκειμένου να περιορίσει τις δεσμεύσεις της σε ρεαλιστικά επίπεδα, αναλόγως του τύπου των έργων και των υπηρεσιών που έχουν προβλεφθεί.</p>
<b>2 - Υποδομή</b>	<p><i>Ατομική Επαγγελματική Ανάπτυξη</i>  <b>Σκοπός:</b> Να διασφαλιστεί ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές διατηρούν και βελτιώνουν συνεχώς τις επαγγελματικές τους δυνατότητες.</p> <p><i>Εντοπισμός και πρόσληψη ικανού προσωπικού</i>  <b>Σκοπός:</b> Εντοπισμός και προσέλκυση ατόμων με τις απαραίτητες ικανότητες και τις σχετικές δεξιότητες για να διεξάγουν το έργο της εσωτερικής ελεγκτικής δραστηριότητας. Η ορθότερη και πιο αξιοκρατική επιλογή του προσωπικού που θα στελεχώσει την υπηρεσία του εσωτερικού ελέγχου είναι πιθανότερο να προσφέρει μεγαλύτερη αξιοπιστία στα αποτελέσματα του έργου του εσωτερικού ελέγχου.</p>
<b>1 - Αρχικό Επίπεδο</b>	<p><i>Καμία Βασική Διαχειριστική Διαδικασία (ΚΡΑ)</i>  <b>Σκοπός:</b> Τα αποτελέσματα εξαρτώνται από τις δεξιότητες συγκεκριμένων ατόμων που ασκούν το επάγγελμα του εσωτερικού ελεγκτή.</p>

*Σκοποί των ΚΡΑ βάσει των στοιχείων του Εσωτερικού Ελέγχου -  
Διαχείριση Ανθρώπινου Δυναμικού*

Στον παρακάτω πίνακα (3) παρουσιάζονται οι βασικές διαχειριστικές δραστηριότητες για το στοιχείο των Επαγγελματικών Πρακτικών, για κάθε ένα επίπεδο του μοντέλου ΙΑ-CM.

**Πίνακας 3**

<b>Επαγγελματικές Πρακτικές</b>	
<b>5 - Βελτιστοποίηση</b>	<p><i>Συνεχής Βελτίωση στις Επαγγελματικές Πρακτικές</i>  <b>Σκοπός:</b> Να ενσωματωθούν τα δεδομένα απόδοσης, οι παγκόσμιες κορυφαίες πρακτικές και τα σχόλια που λαμβάνονται από τις συνεχιζόμενες διαδικασίες διασφάλισης ποιότητας και βελτίωσης του προγράμματος για τη συνεχή ενίσχυση και ανάπτυξη της ικανότητας του εσωτερικού ελεγκτικού έργου να παρέχει υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου παγκόσμιας κλάσης.</p> <p><i>Στρατηγικός Σχεδιασμός του Εσωτερικού Ελέγχου</i>  <b>Σκοπός:</b> Να γίνουν κατανοητές οι στρατηγικές κατευθύνσεις του οργανισμού και τα αναδυόμενα θέματα και τους κινδύνους και να αλλάξουν τα σύνολα δεξιοτήτων και οι ελεγκτικές υπηρεσίες του τμήματος εσωτερικού ελέγχου για να ανταποκριθούν στις πιθανές μελλοντικές ανάγκες.</p>
<b>4 - Διαχείριση</b>	<p><i>Η στρατηγική του ελέγχου ενσωματώνει την οργανωσιακή διαχείριση των κινδύνων</i>  <b>Σκοπός:</b> Σύνδεση του περιοδικού ελέγχου και του σχεδίου υπηρεσιών του εσωτερικού ελεγκτικού έργου με τις στρατηγικές και τις πρακτικές διαχείρισης του επιχειρηματικού κινδύνου του οργανισμού..</p>
<b>3 - Ολοκλήρωση</b>	<p><i>Πλαίσιο διαχείρισης της ποιότητας</i>  <b>Σκοπός:</b> Δημιουργία και διατήρηση διαδικασιών για συνεχή παρακολούθηση, αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου.</p> <p><i>Σχέδια ελέγχου βάσει κινδύνου</i>  <b>Σκοπός:</b> Να αξιολογούνται συστηματικά οι κίνδυνοι και να επικεντρώνεται η προσοχή στις προτεραιότητες του περιοδικού ελέγχου και του σχεδίου παροχής υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου, στις εκθέσεις κινδύνου σε ολόκληρο τον οργανισμό.</p>
<b>2 - Υποδομή</b>	<p><i>Πλαίσιο επαγγελματικών πρακτικών και διαδικασιών</i>  <b>Σκοπός:</b> Να συμβάλει στη διευκόλυνση της εκτέλεσης των ελεγκτικών υποχρεώσεων με την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα, καθώς και την επάρκεια και την απαιτούμενη επαγγελματική φροντίδα που προβλέπονται στον χάρτη εσωτερικού ελέγχου και τον ορισμό του εσωτερικού ελέγχου από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, τον Κώδικα Δεοντολογίας και τα Πρότυπα.</p> <p><i>Σχέδιο ελέγχου βάσει των προτεραιοτήτων της διοίκησης και των ενδιαφερομένων</i>  <b>Σκοπός:</b> Ανάπτυξη περιοδικών (ετήσιων ή πολυετών) σχεδίων για τα οποία θα παρέχονται έλεγχοι ή / και άλλες υπηρεσίες, βάσει διαβουλεύσεων με τη διοίκηση ή / και με άλλους ενδιαφερόμενους.</p>
<b>1 - Αρχικό Επίπεδο</b>	<p><i>Καμία Βασική Διαχειριστική Διαδικασία (ΚΡΑ)</i>  <b>Σκοπός:</b> Δεν υπάρχουν ειδικές επαγγελματικές πρακτικές άλλες από αυτές που παρέχονται από τις κατά τόπους επαγγελματικές ενώσεις.</p>

Σκοποί των ΚΡΑ βάσει των στοιχείων του Εσωτερικού Ελέγχου -  
 Επαγγελματικές Πρακτικές

Στον παρακάτω πίνακα (4) παρουσιάζονται οι βασικές διαχειριστικές δραστηριότητες για το στοιχείο της Διαχείρισης Απόδοσης και Λογοδοσίας, για κάθε επίπεδο του μοντέλου ΙΑ-CM.

**Πίνακας 4**

<b>Διαχείριση Απόδοσης και Λογοδοσία</b>	
<b>5 - Βελτιστοποίηση</b>	<p><i>Δημόσια αναφορά της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου</i>  <b>Σκοπός:</b> Να δηλώνεται δημοσίως η αποτελεσματικότητα της δραστηριότητας εσωτερικού ελέγχου για να επιδεικνύει διαφάνεια και υπευθυνότητα στους ενδιαφερόμενους φορείς του οργανισμού και το κοινό και να προσδιορίζεται η συμβολή και το αντίκτυπο της δραστηριότητας εσωτερικού ελέγχου βάσει των πόρων που του παρέχονται για την εκτέλεση της αποστολής του.</p>
<b>4 - Διαχείριση</b>	<p><i>Ενσωμάτωση ποιοτικών και ποσοτικών μέτρων απόδοσης</i>  <b>Σκοπός:</b> Να επιτραπεί στη δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου να χρησιμοποιεί πληροφορίες σχετικά με την απόδοση για να μετρά και να παρακολουθεί τις διακυμάνσεις που επηρεάζουν τα αποτελέσματά της. Σε αυτό το επίπεδο η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου εξισορροπεί τη χρήση ποσοτικών και ποιοτικών δεδομένων για την επίτευξη των στρατηγικών στόχων της.</p>
<b>3 - Ολοκλήρωση</b>	<p><i>Μέτρα απόδοσης</i>  <b>Σκοπός:</b> Αναπτύσσονται σημαντικοί δείκτες και μέτρα που επιτρέπουν στη δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου να μετρά και να αναφέρει τις επιδόσεις της και να παρακολουθεί συστηματικά την πρόοδό της έναντι των στόχων που έχουν τεθεί, ώστε να εξασφαλίζεται ότι τα αποτελέσματα επιτυγχάνονται όσο το δυνατόν πιο οικονομικά και αποτελεσματικά.</p> <p><i>Πληροφορίες κόστους</i>  <b>Σκοπός:</b> Να παρέχονται επαρκείς πληροφορίες από το σύστημα χρηματοοικονομικής παρακολούθησης έτσι ώστε η εσωτερική ελεγκτική δραστηριότητα να κατανοεί επαρκώς τις πληροφορίες κόστους ώστε να τις χρησιμοποιεί για να διαχειρίζεται τις υπηρεσίες της όσο το δυνατόν πιο οικονομικά και αποτελεσματικά.</p> <p><i>Εκθέσεις διαχείρισης εσωτερικού ελέγχου</i>  <b>Σκοπός:</b> Να λαμβάνονται και να χρησιμοποιούνται πληροφορίες για τη διαχείριση των καθημερινών λειτουργιών του εσωτερικού ελέγχου, να υποστηριχθεί η λήψη αποφάσεων και να ενδυναμώνεται η λογοδοσία.</p>
<b>2 - Υποδομή</b>	<p><i>Επιχειρησιακός προϋπολογισμός εσωτερικού ελέγχου</i>  <b>Σκοπός:</b> Να διατίθεται και να χρησιμοποιείται ο αυτοτελής λειτουργικός προϋπολογισμός για τον προγραμματισμό των υπηρεσιών της εσωτερικής ελεγκτικής δραστηριότητας.</p> <p><i>Επιχειρηματικό Σχέδιο Εσωτερικού Ελέγχου</i>  <b>Σκοπός:</b> Να καταρτιστεί ένα περιοδικό σχέδιο για την παροχή των υπηρεσιών της εσωτερικής ελεγκτικής δραστηριότητας, συμπεριλαμβανομένων των διοικητικών υπηρεσιών και των υπηρεσιών υποστήριξης, καθώς και τα αναμενόμενα αποτελέσματα.</p>
<b>1 - Αρχικό Επίπεδο</b>	<p><i>Καμία Βασική Διαχειριστική Διαδικασία (ΚΡΑ)</i>  <b>Σκοπός:</b> Η χρηματοδότηση εγκρίνεται από τη διοίκηση, όπως απαιτείται.</p>

*Σκοποί των ΚΡΑ βάσει των στοιχείων του Εσωτερικού Ελέγχου -  
 Διαχείριση Απόδοσης και Λογοδοσία*

Στον παρακάτω πίνακα (5) παρουσιάζονται οι βασικές διαχειριστικές δραστηριότητες για το στοιχείο των Οργανωτικών Σχέσεων και Κουλτούρας, για κάθε επίπεδο του μοντέλου ΙΑ-CM.

**Πίνακας 5**

<b>Οργανωτικές Σχέσεις και Κουλτούρα</b>	
<b>5 - Βελτιστοποίηση</b>	<p><i>Αποτελεσματικές και συνεχιζόμενες σχέσεις</i></p> <p><b>Σκοπός:</b> Να χρησιμοποιούνται οι ισχυρές δεξιότητες διαχείρισης σχέσεων του επικεφαλής του τμήματος εσωτερικού ελέγχου για τη διατήρηση της κατάλληλης προβολής και ευθυγράμμισης με τις βασικές ανάγκες και τις προσδοκίες των ενδιαφερομένων μερών, της διοίκησης και της επιτροπής ελέγχου.</p>
<b>4 - Διαχείριση</b>	<p><i>Ο επικεφαλής του τμήματος εσωτερικού ελέγχου συμβουλεύει και επηρεάζει τη διοίκηση του ανώτατου επιπέδου</i></p> <p><b>Σκοπός:</b> Να διευκολυνθεί η κατανόηση και η εκτίμηση του οράματος, της ηγεσίας και της προνοητικότητας του επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου από την ανώτερη διοίκηση του οργανισμού και να αναπτυχθεί μια σχέση με την διοίκηση που να ευνοεί την ειλικρινή συνεργασία. Η ανώτερη διοίκηση σε αυτό το επίπεδο εκτιμάει τον επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου για τις συμβουλές του σε στρατηγικά ζητήματα.</p>
<b>3 - Ολοκλήρωση</b>	<p><i>Συντονισμός με άλλες ομάδες ελέγχου</i></p> <p><b>Σκοπός:</b> Ανταλλαγή πληροφοριών και συντονισμός των δραστηριοτήτων με άλλους εσωτερικούς και εξωτερικούς φορείς παροχής διασφάλισης και συμβουλευτικών υπηρεσιών, ώστε να εξασφαλίζεται η κατάλληλη οργανωτική κάλυψη και να ελαχιστοποιούνται οι περιττές ενέργειες.</p> <p><i>Βασικό συστατικό στοιχείο των επιτυχημένων πρακτικών της διοίκησης</i></p> <p><b>Σκοπός:</b> Συμμετοχή του επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου στις διοικητικές δραστηριότητες του οργανισμού, σε κάποια μορφή, ως αξιόλογο μέλος της ομάδας. Παρόλο που ο επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου δεν αναλαμβάνει, σε καμία περίπτωση, τις ευθύνες της διοίκησης, συμπεριλαμβάνεται σε κάθε ανακοίνωση ή κοινή εμφάνιση της διοίκησης και, ως παρατηρητής, είναι σε θέση να διατηρεί αποτελεσματικά κανάλια επικοινωνίας με τα ανώτερα στελέχη.</p>
<b>2 - Υποδομή</b>	<p><i>Διαχείριση στο πλαίσιο της εσωτερικής δραστηριότητας ελέγχου</i></p> <p><b>Σκοπός:</b> Να επικεντρωθεί η προσπάθεια διαχείρισης της δραστηριότητας εσωτερικού ελέγχου στις δικές της λειτουργίες και σχέσεις εντός της ίδιας της δραστηριότητας, όπως η οργανωτική δομή, η διαχείριση των ανθρώπων, η προετοιμασία και παρακολούθηση του προϋπολογισμού, ο ετήσιος προγραμματισμός, η παροχή των απαραίτητων εργαλείων και τεχνολογιών ελέγχου και η διενέργεια ελέγχων. Οι αλληλεπιδράσεις με τους οργανωτικούς διαχειριστές επικεντρώνονται στην πραγματοποίηση της δραστηριότητας της εσωτερικής ελεγκτικής δραστηριότητας.</p>
<b>1 - Αρχικό Επίπεδο</b>	<p><i>Καμία Βασική Διαχειριστική Διαδικασία (ΚΡΑ)</i></p> <p><b>Σκοπός:</b> Απουσία ουσιαστικής υποδομής του εσωτερικού ελεγκτικού έργου.</p>

*Σκοποί των ΚΡΑ βάσει των στοιχείων του Εσωτερικού Ελέγχου -  
Οργανωτικές Σχέσεις και Κουλτούρα*

Στον παρακάτω πίνακα (3) παρουσιάζονται οι βασικές διαχειριστικές δραστηριότητες για το στοιχείο των Δομών Διακυβέρνησης, για κάθε ένα επίπεδο του μοντέλου IA-CM.

### Πίνακας 6

<b>Δομές Διακυβέρνησης</b>	
<b>5 - Βελτιστοποίηση</b>	<p><i>Ανεξαρτησία, δυναμική και εξουσία της δραστηριότητας εσωτερικού ελέγχου</i>  <b>Σκοπός:</b> Να προβάλλεται ξεκάθαρα η ανεξαρτησία, η δυναμική και η εξουσία της εσωτερικής ελεγκτικής δραστηριότητας.</p>
<b>4 - Διαχείριση</b>	<p><i>Ανεξάρτητη εποπτεία της δραστηριότητας εσωτερικού ελέγχου</i>  <b>Σκοπός:</b> Να συσταθεί όργανο εποπτείας, συμπεριλαμβανομένων των μελών που είναι ανεξάρτητα από τη διοίκηση του οργανισμού, προκειμένου να διασφαλιστεί η ανεξαρτησία της εσωτερικής ελεγκτικής δραστηριότητας, να διευρυνθεί η εμπέλεια και η επιρροή της δραστηριότητας και να ενισχυθεί η υπευθυνότητα του οργανισμού.</p> <p><i>Ο επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου αναφέρεται προς τις αρχές υψηλότερου επιπέδου</i>  <b>Σκοπός:</b> Να ενισχυθεί η ανεξαρτησία του επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου με την καθιέρωση μιας άμεσης σχέσης λειτουργικής πληροφόρησης προς το διοικητικό όργανο και μια άμεση διοικητική σχέση αναφοράς προς τον διευθύνοντα σύμβουλο του οργανισμού.</p>
<b>3 - Ολοκλήρωση</b>	<p><i>Επίβλεψη της δραστηριότητας εσωτερικού ελέγχου από την διοίκηση του οργανισμού</i>  <b>Σκοπός:</b> Δημιουργία ενός μηχανισμού/διαδικασίας εντός του οργανισμού για την παροχή εποπτείας και συμβουλών και να επανεξετασθούν τα αποτελέσματα της εσωτερικής ελεγκτικής δραστηριότητας για την ενίσχυση της ανεξαρτησίας της και για την εξασφάλιση της ανάληψης κατάλληλης δράσης.</p> <p><i>Μηχανισμοί χρηματοδότησης</i>  <b>Σκοπός:</b> Δημιουργία μιας ισχυρής και διαφανούς διαδικασίας χρηματοδότησης που να εξασφαλίζει επαρκείς πόρους ώστε να καταστεί δυνατή η εκπλήρωση των υποχρεώσεων της υπηρεσίας του εσωτερικού ελέγχου του οργανισμού.</p>
<b>2 - Υποδομή</b>	<p><i>Πλήρης πρόσβαση στις πληροφορίες, τα περιουσιακά στοιχεία και τα άτομα του οργανισμού</i>  <b>Σκοπός:</b> Ο εσωτερικός έλεγχος αποκτάει πρόσβασης σε όλες τις πληροφορίες που απαιτεί για την εκτέλεση των καθηκόντων του.</p> <p><i>Δημιουργία σχέσεων αναφοράς</i>  <b>Σκοπός:</b> Καθιέρωση επίσημων σχέσεων αναφοράς (διοικητικές και λειτουργικές) για τη δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου.</p>
<b>1 - Αρχικό Επίπεδο</b>	<p><i>Καμία Βασική Διαχειριστική Διαδικασία (ΚΡΑ)</i>  <b>Σκοπός:</b> Οι εσωτερικοί ελεγκτές δρουν μεμονωμένα, ως μέρη μιας μεγαλύτερης ομάδας εργασίας.</p>

Σκοποί των ΚΡΑ βάσει των στοιχείων του Εσωτερικού Ελέγχου -  
 Δομές Διακυβέρνησης

## 4.7 Η Δημιουργία Προστιθέμενης Αξίας του Εσωτερικού Ελέγχου

Η δημιουργία της προστιθέμενης αξίας του εσωτερικού ελέγχου βασίζεται σε τρία βασικά στοιχεία προσδιορισμού της αξίας που παρέχονται από τον εσωτερικό έλεγχο σε έναν οργανισμό:

- ❖ **Διασφάλιση:** Ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει επαγγελματικές υπηρεσίες διασφάλισης στις διαδικασίες διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και ελέγχου, ώστε ο οργανισμός να επιτύχει τους στρατηγικούς, λειτουργικούς και οικονομικούς του στόχους, καθώς επίσης και τους επιμέρους στόχους συμμόρφωσης που τίθενται.
- ❖ **Πρόβλεψη:** Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί καταλύτη για τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας ενός οργανισμού, παρέχοντας διορατικότητα και συστάσεις βάσει αναλύσεων και αξιολογήσεων δεδομένων και επιχειρηματικών διαδικασιών.
- ❖ **Αντικειμενικότητα:** Με δέσμευση για ακεραιότητα και λογοδοσία, ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει αξία στα διοικητικά όργανα και τα ανώτερα διοικητικά στελέχη ως αντικειμενική πηγή ανεξάρτητων συμβουλών.

Βάσει της σχετικής έκθεσης<sup>47</sup> του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών περί της προστιθέμενης αξίας του εσωτερικού ελέγχου και της διασύνδεσής της με το μοντέλο IA-CM που αναλύθηκε προηγουμένως, κατά τον προσδιορισμό της ανωτέρω αυτής σχέσης, είναι χρήσιμο να εξεταστεί η προστιθέμενη αξία του εσωτερικού ελέγχου σε κομμάτια συνιστωσών. Τα τρία στοιχεία που συνθέτουν την προστιθέμενη αξία του εσωτερικού ελέγχου μπορούν να εξεταστούν από την άποψη των αποτελεσμάτων του εσωτερικού ελέγχου και των επαγγελματικών πρακτικών που υποστηρίζουν τον εσωτερικό έλεγχο για την επίτευξη των αποτελεσμάτων. Τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου είναι οι διαβεβαιώσεις που παρέχει σχετικά με τη διοίκηση του οργανισμού, τη διαχείριση κινδύνου και τις πρακτικές ελέγχου. Τα αποτελέσματα ή οι διαβεβαιώσεις αναπτύσσονται μέσω της διορατικότητας των εσωτερικών ελεγκτών κατά την αντικειμενική και ανεξάρτητη αξιολόγηση των πρακτικών του οργανισμού. Στο πλαίσιο αυτό, υπάρχει σαφής ευθυγράμμιση μεταξύ του μοντέλου IA-CM και της προστιθέμενης αξίας που προσφέρει ο εσωτερικός έλεγχος σε έναν οργανισμό.

---

<sup>47</sup> Supplemental Guidance: *Value Proposition of Internal Auditing and the Internal Audit Capability Model*, (2012), The Institute of Internal Auditors, pp. 1-12

**Πίνακας 7**

<b>Προστιθέμενη Αξία του Εσωτερικού Ελέγχου</b>	<b>Μοντέλο IA-CM</b>
<b>Διασφάλιση</b>	Υπάρχει άμεση διασύνδεση μεταξύ της προστιθέμενης αξίας του εσωτερικού ελέγχου και του βασικού στοιχείου των Υπηρεσιών και του Ρόλου του Εσωτερικού Ελέγχου (Πίνακας 1) του μοντέλου IA-CM.
<b>Πρόβλεψη</b>	Τρία στοιχεία του μοντέλου IA-CM (διαχείριση ανθρώπινου δυναμικού, επαγγελματικές πρακτικές και διαχείριση απόδοσης και λογοδοσία) αποτελούν τη βάση για την επαγγελματική πρακτική του εσωτερικού ελέγχου, τον τρόπο με τον οποίο οι εσωτερικοί ελεγκτές διεκπεραιώνουν το έργο τους και την διορατικότητα που προσφέρουν στον οργανισμό.
<b>Αντικειμενικότητα</b>	Το στοιχείο των δομών διακυβέρνησης του μοντέλου IA-CM συνδέεται με το τρίτο στοιχείο της προστιθέμενης αξίας του εσωτερικού ελέγχου. Οι δομές διακυβέρνησης που υιοθετεί ένας οργανισμός συμβάλλουν στην ανεξαρτησία της δραστηριότητας του εσωτερικού ελέγχου.

*Διασύνδεση μεταξύ της προστιθέμενης αξίας του Εσωτερικού Ελέγχου και του μοντέλου IA-CM*



## 4.8 Το Παγκόσμιο Πλαίσιο της Αποδοτικότητας του Εσωτερικού Ελέγχου

Το Παγκόσμιο Πλαίσιο της Αποδοτικότητας του Εσωτερικού Ελέγχου (Πλαίσιο) – (Global Internal Audit Competency Framework)<sup>48</sup>, του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, είναι ένα εργαλείο που καθορίζει τις ικανότητες που απαιτούνται για την ικανοποίηση των απαιτήσεων του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικών Πρακτικών (IPPF) για την επιτυχία του επαγγέλματος του εσωτερικού ελέγχου. Με τον όρο «αποδοτικότητα» νοείται η ικανότητα ενός ατόμου να εκτελεί σωστά μια δουλειά ή μια εργασία, μέσω ενός συνόλου καθορισμένων γνώσεων, δεξιοτήτων και συμπεριφοράς. Το Πλαίσιο παρέχει έναν δομημένο οδηγό, ο οποίος επιτρέπει τον εντοπισμό, την αξιολόγηση και την ανάπτυξη αυτών των ικανοτήτων στο επίπεδο της εξέτασης των αποδόσεων των μεμονωμένων εσωτερικών ελεγκτών, οι οποίοι συνιστούν μέρος ενός γενικότερου οργανωτικού συνόλου.

Το Πλαίσιο περιγράφει τις δέκα βασικές ικανότητες που συνιστώνται για κάθε ευρύ επίπεδο εργασίας και επίκεντρο έχουν το προσωπικό του εσωτερικού ελέγχου, τη διαχείριση του εσωτερικού ελέγχου και τον επικεφαλής του τμήματος εσωτερικού ελέγχου. Κάθε βασική δεξιότητα υποστηρίζεται από μια λίστα λεπτομερέστερων δεξιοτήτων που καθορίζουν περαιτέρω τη δήλωση βασικών ικανοτήτων. Ενώ οι βασικές ικανότητες έχουν οριστεί μεμονωμένα, θα πρέπει να γίνει κατανοητό ότι υπάρχουν σχέσεις και αλληλεξαρτήσεις μεταξύ όλων των ικανοτήτων. Οι δεξιότητες αυτές παρουσιάζονται ακολούθως:

1. **Επαγγελματική δεοντολογία (Professional ethics):** Ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να προωθεί και εφαρμόζει την επαγγελματική ηθική σε κάθε έκφανση της δραστηριότητάς του.
2. **Διαχείριση εσωτερικού ελέγχου (Internal audit management):** Η διαχείριση της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου είναι επιφορτισμένη με την ανάπτυξη και της διαχείριση της ορθής λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου.
3. **Διεθνές Πλαίσιο Επαγγελματικών Πρακτικών (International Professional Practices Framework):** Κάθε εσωτερικός ελεγκτής και κάθε υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου οφείλει να εφαρμόζει το Διεθνές Πλαίσιο Επαγγελματικών Πρακτικών (IPPF).
4. **Διακυβέρνηση, κίνδυνος και έλεγχος (Governance, risk and control):** Ο εσωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να αποκτήσει μια διεξοδική κατανόηση της διακυβέρνησης του οργανισμού

---

<sup>48</sup> *The IIA's Global Internal Audit Competency Framework*. (2013). The Institute of Internal Auditors, pp. 1-18

στον οποίο παρέχει τις υπηρεσίες του, καθώς και να αντιληφθεί τους κινδύνους που σχετίζονται με την λειτουργία του και τις διαδικασίες ελέγχου που αρμόζουν καλύτερα στις ανάγκες και στις οργανωτικές του δομές.

5. **Επιχειρηματική διάνοια (Business acumen):** Ο εσωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να έχει υψηλό επίπεδο εμπειρογνομosύνης που να σχετίζεται με το επιχειρηματικό περιβάλλον στο οποίο εργάζεται, καθώς και εις βάθος γνώση των πρακτικών της βιομηχανίας και των συγκεκριμένων οργανωτικών παραγόντων που ενδέχεται να επηρεάζουν την οργάνωση στην οποία απασχολείται.
6. **Επικοινωνία (Communication):** Ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να διασφαλίζει την εύρυθμη επικοινωνία μεταξύ των μελών της οργάνωσης έτσι ώστε να υπάρχουν ανοιχτά κανάλια επικοινωνίας μέσω των οποίων να απλοποιούνται οι χρόνοι απόκρισης και να διευκολύνεται η διαβίβαση των πληροφοριών.
7. **Πειθός και συνεργασία (Persuasion and collaboration):** Ο εσωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να έχει ανεπτυγμένες ικανότητες επηρεασμού και παρακίνησης προκειμένου να ενθαρρύνει τα υπόλοιπα μέλη της οργάνωσης μέσω της συνεχούς συνεργασίας και επικοινωνίας.
8. **Κριτική σκέψη (Critical thinking):** Ο εσωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να προχωράει σε διεξοδική ανάλυση των διαδικασιών ελέγχου, επιδεικνύοντας της επιχειρηματική και προσωπική του ευφυΐα και εφαρμόζοντας επιστημονικές τεχνικές επίλυσης των ποικίλων προβλημάτων της καθημερινής πρακτικής του οργανισμού.
9. **Εκτέλεση καθηκόντων (Internal audit delivery):** Ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να εκτελεί με ευλάβεια και επαγγελματική επιμέλεια τα καθήκοντα του στην υπηρεσία του εσωτερικού ελέγχου στην οποία υπάγεται.
10. **Βελτίωση και καινοτομία (Improvement and innovation):** Ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να είναι δεκτικός και να «αγκαλιάζει» την αλλαγή, καθώς και να οδηγεί τον οργανισμό προς τη συνεχή βελτίωση και την καινοτομία.

Το παρακάτω γράφημα απεικονίζει τη δομή του πλαισίου και τον τρόπο με τον οποίο οι βασικές ικανότητες σχετίζονται μεταξύ τους:

## Γράφημα 5



*Το Παγκόσμιο Πλαίσιο της Αποδοτικότητας του Εσωτερικού Ελέγχου<sup>49</sup>*

Η «Επαγγελματική Δεοντολογία» (Professional Ethics) και η «Διαχείριση του Εσωτερικού Ελέγχου» (Internal Audit Management) παρέχουν μια σταθερή βάση για την αποτελεσματική και αποδοτική παροχή των υπηρεσιών του εσωτερικού ελέγχου. Προκειμένου να είναι σε θέση να παρέχουν αποτελεσματική υπηρεσία, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να λειτουργούν σύμφωνα με υψηλά πρότυπα δεοντολογίας και να συντονίζουν τους πόρους και τις δραστηριότητες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου.

Τα βασικά σημεία εστίασης όσον αφορά την ανάδειξη των τεχνικών προσόντων του εσωτερικού ελεγκτή, είναι το Διεθνές Πλαίσιο Επαγγελματικών Πρακτικών (IPPF), ο κίνδυνος και ο έλεγχος της διακυβέρνησης και η επιχειρηματική διάνοια. Το IPPF είναι η πρωταρχική πηγή επαγγελματικών προτύπων του εσωτερικού ελέγχου που το Παγκόσμιο Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών παρέχει σε όλους τους εσωτερικούς ελεγκτές ανά τον κόσμο.

<sup>49</sup> *The IIA's Global Internal Audit Competency Framework*. (2013). The Institute of Internal Auditors, pp. 1-18

Επιπλέον, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να διαθέτουν την απαιτούμενη τεχνική εμπειρογνωμοσύνη για τη «Διακυβέρνηση, τον Κίνδυνο και τον Έλεγχο» του οργανισμού έτσι ώστε να μπορούν να διεκπεραιώσουν αποτελεσματικότερα το έργο τους και να βοηθήσουν τους οργανισμούς στους οποίους απασχολούνται να επιτύχουν τους στόχους τους.

Η «επιχειρηματική διάνοια» σχετίζεται με την έννοια της ουσιαστικής κατανόησης της οργάνωσης – κομμάτι της οποίας είναι και η ίδια η υπηρεσία του εσωτερικού ελέγχου, του πολιτισμού και της κουλτούρας της, του τρόπου με τον οποίο λειτουργεί, του τομέα στον οποίο δραστηριοποιείται και των τοπικών και παγκόσμιων παραγόντων που δύναται να τον επηρεάσουν ή τον επηρεάζουν άμεσα. Όλα τα παραπάνω συνθέτουν τη απαιτούμενη τεχνική εμπειρογνωμοσύνη που επιτρέπει στους εσωτερικούς ελεγκτές να παρέχουν αποτελεσματική διασφάλιση και συμβουλευτικές υπηρεσίες υψηλού επιπέδου έτσι ώστε να προσθέτουν αξία στον οργανισμό που εργάζονται.

Τέλος, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να φροντίζουν με την δέουσα επιμέλεια και για την «Επικοινωνία», την «Συνεργασία» και την «Κρίσιμη Σκέψη» που καλούνται να επιδείξουν εντός της οργάνωσης, προκειμένου να εκτελούν αποτελεσματικά τις δεσμεύσεις του εσωτερικού ελέγχου και να προωθούν τη συνεχή βελτίωση και την καινοτομία του οργανισμού.

## **4.9 Συμπεράσματα Κεφαλαίου**

Βασικό συμπέρασμα του παρόντος κεφαλαίου είναι ότι σημασία του εσωτερικού ελέγχου για την ενίσχυση της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας όλων των επιπέδων της δημόσιας διοίκησης, είναι ιδιαίτερα κρίσιμη. Η δε ορθή εισαγωγή και εφαρμογή των κατάλληλων μοντέλων διαχείρισης και λειτουργίας της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου μπορεί να εξασφαλίσει την δημιουργία σημαντικής προστιθέμενης αξίας σε κάθε οργανισμό δημοσίου ενδιαφέροντος.

Το μοντέλο IA-CM σχεδιάστηκε για την εφαρμογή και τη θεσμοθέτηση του αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα. Τρεις μεταβλητές έχουν αντίκτυπο στην ικανότητα του εσωτερικού ελέγχου - η ίδια η εσωτερική ελεγκτική δραστηριότητα, η οργάνωση και το περιβάλλον. Αν και το περιβάλλον του εσωτερικού ελέγχου των δημοσίων οργανισμών δύναται να διαφέρει αναλόγως της γεωγραφικής τοποθεσίας, εντούτοις, το μοντέλο

IA-CM προσδιορίζει τις βασικές αρχές για την διενέργεια του αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα, προσπαθώντας να λειάνει τις όποιες αποκλίσεις ενδεχομένως να παρατηρούνται στην καθημερινή πρακτική. Το μοντέλο IA-CM είναι ένα πλαίσιο για την ενίσχυση και την ουσιαστική ενδυνάμωση του εσωτερικού ελέγχου μέσω πολλών μικρών εξελικτικών βημάτων, ενώ παρέχει επί της ουσίας έναν οδικό χάρτη για τη συνεχή βελτίωσή του.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

#### 5.1 Συμπεράσματα

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί ακρογωνιαίο λίθο της καλής διακυβέρνησης του δημόσιου τομέα, καθώς παρέχει αντικειμενικές εκτιμήσεις για το κατά πόσο οι δημόσιοι πόροι διαχειρίζονται υπεύθυνα και αποτελεσματικά για να επιτύχουν τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα και επίσης προωθώντας την κατάλληλη δεοντολογία και αξίες εντός των δημοσίων οργανισμών. Οι εσωτερικοί ελεγκτές βοηθούν τους κυβερνητικούς οργανισμούς να επιτύχουν την απαιτούμενη λογοδοσία προς το κοινό και επιθυμητή ακεραιότητα, να βελτιώσουν τη διαχείριση των οργανωτικών επιδόσεων και να εμπνεύσουν εμπιστοσύνη μεταξύ των πολιτών και των ενδιαφερόμενων μερών.

Ο ρόλος των εσωτερικών ελεγκτών υποστηρίζει τις ευθύνες των κυβερνόντων και των διοικητικών στελεχών όσον αφορά την επίβλεψη, την διορατικότητα και την προβλεπτική τους ικανότητα έναντι των καθημερινών και περίπλοκων απαιτήσεων που ενέχει η δημόσια διοίκηση. Μέσω της επίβλεψης εξετάζεται κατά πόσο οι κυβερνητικές οντότητες εκτελούν το έργο τους όπως προβλέπεται, ενώ παράλληλα ενισχύεται ο εντοπισμός και η αποτροπή της δημόσιας διαφθοράς. Η διορατικότητα των εσωτερικών ελεγκτών βοηθά τους υπεύθυνους λήψης αποφάσεων παρέχοντας μια ανεξάρτητη αξιολόγηση των κυβερνητικών προγραμμάτων, πολιτικών, λειτουργιών και αποτελεσμάτων. Οι συμβουλευτικές υπηρεσίες των εσωτερικών ελεγκτών αναφορικά με τις προβλέψεις και τις εκτιμήσεις τους (που θα πρέπει να στηρίζονται πάντα σε απτά στοιχεία που να έχουν επεξεργαστεί κατά τρόπο επιστημονικό και με την δέουσα προσοχή) προσδιορίζουν τις τάσεις και τις αναδυόμενες προκλήσεις που δύναται να αντιμετωπίσει η διοίκηση των δημοσίων οργανισμών.

Επιπλέον, η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου έχει καταστεί ένας ουσιαστικός μηχανισμός εσωτερικής διασφάλισης κατά την διενέργεια των προβλεπόμενων δημοσιονομικών ελέγχων και ένα εργαλείο παρακολούθησης και αξιολόγησης των διοικητικών δραστηριοτήτων πριν από την εξωτερική αξιολόγηση από εξωτερικούς ελεγκτές. Οι εσωτερικοί ελεγκτές ενισχύουν περαιτέρω τη διαφάνεια, τη δικαιοσύνη, τη μείωση της διαφθοράς και τη διασφάλιση της ορθής και αποτελεσματικής αξιοποίησης των κρατικών πόρων. Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί ουσιώδες μέρος κάθε συστήματος διαχείρισης των δημοσίων δαπανών και πρέπει να διασφαλίζει ότι οι δημόσιες δαπάνες είναι εντός των προβλεπόμενων δημοσιονομικών διατάξεων. Επιπροσθέτως, παρέχει την απαιτούμενη διασφάλιση τόσο ως προς το ότι η πληρωμή των δαπανών αυτών συμμορφώνεται με συγκεκριμένες διαδικασίες, όσο και προς το ότι εφαρμόζονται αποτελεσματικά συστήματα διαχείρισης των φυσικών και χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων των δημοσίων φορέων.

Η συνεργασία της υπηρεσίας του εσωτερικού ελέγχου με τις διοικήσεις των δημόσιων οργανισμών είναι εξίσου βαρύνουσας σημασίας για τη βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών και τη διασφάλιση της συμμόρφωσης με τους ισχύοντες νόμους, καθότι μέσα από αυτήν παρέχεται ανεξάρτητη και αντικειμενική διαβεβαίωση προς τους διοικούντες ότι οι καθημερινές εργασίες των οργανισμών βρίσκονται σε πλήρη εναρμόνιση με το κείμενο νομοθετικό πλαίσιο και ότι οι κίνδυνοι που αντιμετωπίζουν είναι μετριασμένοι σε αποδεκτό επίπεδο και πως υπάρχει συνεχής παρακολούθηση των εξελίξεων για τυχόν απρόοπτα συμβάντα.

Βάσει όλων των ανωτέρω εξάγεται το συμπέρασμα ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της δημοσιονομικής διαχείρισης του κράτους και ένα μέσο για τη βελτίωση της διαχείρισης των επιδόσεων και της απόδοσης στον δημόσιο τομέα. Οι εσωτερικοί ελεγκτές διαδραματίζουν, τέλος, καθοριστικό ρόλο για τους ελέγχους των επιδόσεων των δημόσιων οργανισμών. Οι έλεγχοι αυτοί αφορούν τον έλεγχο της οικονομικής αποτελεσματικότητας των δημόσιων φορέων και των κυβερνητικών δαπανών, καθώς και την διασφάλιση ότι όλες οι προϋπολογιστικές δεσμεύσεις που έχουν σχεδιαστεί ικανοποιούνται στο ακέραιο και με αποδοτικό τρόπο. Προκειμένου να επιτευχθούν όλα αυτά, η εφαρμογή των ορθών και αποτελεσματικών μοντέλων διαχείρισης και εκπόνησης των εργασιών του εσωτερικού ελέγχου είναι απαραίτητη προκειμένου να διασφαλίζεται τόσο η αντικειμενική και ανεξάρτητη του δράση όσο και η παροχή υπηρεσιών υψηλού επιπέδου.

## 5.2 Περιορισμοί

Η παρούσα εργασία πραγματεύεται σε αμιγώς θεωρητικό επίπεδο τις θέσεις του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών αναφορικά με τον ρόλο του Εσωτερικού Ελέγχου στον Δημόσιο Τομέα. Συνεπώς, δεν υλοποιήθηκε καμία ερευνητική προσέγγιση όσον αφορά την εφαρμογή των θέσεων αυτών προκειμένου να διασταυρώσουμε το κατά πόσο εφαρμόζονται στην καθημερινή πρακτική των δημοσίων οργανισμών από τις αρμόδιες υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου.

Μία ακόμα αδυναμία της εργασίας είναι η μη παράθεση συγκριτικών πηγών αναφορικά με άλλα προτεινόμενα μοντέλα εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου όσον αφορά τη δράση του στο δημόσιο. Το μοντέλο ελέγχου COSO, καθώς και τα Πρότυπα ISO είναι εξίσου δύο σημαντικά εργαλεία που χρησιμοποιούνται για την αποτελεσματική εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου και έχουν υιοθετηθεί από αρκετούς δημόσιους φορείς, ωστόσο και σε αυτή τη περίπτωση δεν προχωρήσαμε σε κάποια αναφορά επί αυτών.

## 5.3 Προτάσεις για Περαιτέρω Έρευνα

Η εμπειρική διερεύνηση του κατά πόσο εφαρμόζονται στην πράξη τα όσα προβλέπει το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών αναφορικά με την αποτελεσματική εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στους οργανισμούς δημοσίου ενδιαφέροντος, θα μπορούσε να αποτελέσει έμπνευση για κάποια μελλοντική εργασία.

Η συγκριτική παράθεση των σημαντικότερων και πιο ευρέως διαδεδομένων μοντέλων εσωτερικού ελέγχου, προκειμένου να εντοπιστούν τα πλεονεκτήματα αλλά και τα αντίστοιχά τους μειονεκτήματα, είναι ένα ακόμα ενδιαφέρον θέμα για περαιτέρω έρευνα. Η επιπρόσθετη διερεύνηση των κυριότερων λόγων για τους οποίους το κάθε μοντέλο προτιμάται έναντι κάποιου άλλου θα μπορούσε να δημιουργήσει τις συνθήκες για ακόμα πιο ενδελεχή επισκόπηση του θέματος.

Τέλος, οι προσωπικές συνεντεύξεις με τους επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου διαφόρων δημοσίων οργανισμών προκειμένου να μοιραστούν τις προσωπικές τους εμπειρίες σχετικά με την λειτουργία και την διαχείριση των τμημάτων τους στην πράξη, είναι ένα ακόμα σημαντικό θέμα που θα μπορούσε να προσφέρει σημαντικά ακαδημαϊκά ευρήματα.



## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### Διεθνής Αρθρογραφία, Δημοσιεύσεις και Βιβλιογραφία

- Aikins, S.,K. (2011). *An Examination of Government Internal Audits' Role in Improving Financial Performance*. Public Finance and Management, 11 (4) pp.306–337
- Alzeban, A. and 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), pp. 74-86
- Asare, T. (2008). *Internal auditing in the public sector: Promoting good governance and performance Improvement*. Internat.,ional Journal of Government Financial Management, pp. 12-27
- Asiedu, K., F. and Deffor, E., W. (2017). *Fighting Corruption by Means of Effective Internal Audit Function: Evidence from Ghanaian Public Sector*. International Journal of Auditing, Vol. 21, pp. 82-99
- Brierley, J., A., El-Nafabi, H., M. and Gwilliam, R., D. (2001). *The Problems of Establishing Internal Audit in the Sudanese Public Sector*. International Journal of Auditing, 5 (1), pp. 73-87
- Deloitte. (2011). *Internal Audit in the Public Sector, The Quite Revolution*, pp. 1-6
- Goodwin, J. (2004). *A comparison of internal audit in the private and public sectors*. Managerial Auditing Journal, 9 (5), pp. 640-650
- *Internal Audit Capability Model (IA-CM) For the Public Sector*. 2009. The Institute of Internal Auditors, pp. 1-40
- INTOSAI GOV 9140 – *Internal Audit Independence in the Public Sector*. (2010). Internal Control Standards Subcommittee, pp. 1-10
- *Leading Practice, Transparency of the Internal Audit Report in the Public Sector*. December 2012. The Institute of Internal Auditors, Global, pp. 1-28
- Mihret, D G. and Woldeyohannis, G. Z. (2008). *Value added role of internal audit: an Ethiopian case study*. Managerial auditing journal, 23 (6), pp. 567-595
- Mihret, D., G. and Yismaw, A. W. (2007). *Internal audit effectiveness : an Ethiopian public sector case study*. Managerial auditing journal, 22 (5), pp. 470-484

- *Nine Elements Required for Internal Audit Effectiveness in the Public Sector.* (2014). The Institute of Internal Auditors Research Foundation, pp. 1-49
- Rensburg, J., O., J. and Coetzee, P. (2016). *Internal Audit Public Sector Capacity: A Case Study.* Journal of Public Affairs, 16 (2), pp. 181-191
- Subramaniam, N., Ng, Chew and Carey Peter. (2008). *Outsourcing Internal Audit Services: An Empirical Study on Queensland Public Sector Entities.* Australian Accounting Review, 14 (34), pp. 86-95
- Supplemental Guidance: *The Role of Auditing in Public Sector Guidance.* (2012). 2<sup>nd</sup> Edition, The Institute of Internal Auditors, pp. 1-28
- Supplemental Guidance: *Value Proposition of Internal Auditing and the Internal Audit Capability Model,* (2012), The Institute of Internal Auditors, pp. 1-12
- *The IIA's Global Internal Audit Competency Framework.* (2013). The Institute of Internal Auditors, pp. 1-18
- Van Gansberghe, C.N. (2005). *Internal auditing in the public sector: a consultative forum in Nairobi, Kenya, shores up best practices for government audit professionals in developing nations.* Internal Auditor, 62 (4), pp. 69-73
- *Εσωτερικός Έλεγχος και ο Ρόλος του στη Διακυβέρνηση του Δημοσίου Τομέα.* (2017). Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, σελ. 1-20
- Νεγκάκης Ι. Χ., Ταχυνάκης Δ. Π. (2013). *Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου, Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου.* Εκδόσεις ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑ, Αθήνα 2013
- Νεγκάκης Ι. Χ., Ταχυνάκης Δ. Π. (2017). *Ελεγκτική, Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές.* Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική, Θεσσαλονίκη 2017

## Ηλεκτρονικές Πηγές

- Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών. *Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου.* Διαθέσιμο στο: <https://na.theiia.org>. Ημερομηνία Πρόσβασης: 13 Οκτωβρίου 2018
- <https://www.taxheaven.gr>. Ημερομηνία Πρόσβασης: 6 Οκτωβρίου 2018
- <http://www.merriam-webster.com>. Ημερομηνία Πρόσβασης: 13 Οκτωβρίου 2018
- <http://www.wto.org>. Ημερομηνία Πρόσβασης: 13 Οκτωβρίου 2018
- <http://www.imf.org>. Ημερομηνία Πρόσβασης: 13 Οκτωβρίου 2018
- <http://www.transparency.org>. Ημερομηνία Πρόσβασης: 13 Οκτωβρίου 2018