



ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ  
ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Διπλωματική Εργασία

Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ Η ΣΧΕΣΗ ΤΟΥ ΜΕ ΤΗ  
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ

της  
ΙΟΥΛΙΑΝΗΣ ΠΡΟΔΡΟΜΙΔΟΥ

Επιβλέπων Καθηγητής: Γεώργιος Δρογαλάς

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού  
διπλώματος ειδίκευσης στη Δημόσια Διοίκηση

Αύγουστος 2019

## ΑΦΙΕΡΩΣΕΙΣ

Αφιερώνω την εργασία αυτή  
στην οικογένειά μου που με  
αγάπη και πίστη με στηρίζει  
σε όλες μου τις προσπάθειες

## ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους όσους βοήθησαν στην ολοκλήρωση αυτής της εργασίας, τον κ. Γεώργιο Δρογαλά ως επιβλέποντα καθηγητή μου για τις συμβουλές, την υπομονή και κατανόηση του κατά την πορεία εκπόνησης αυτής της εργασίας αλλά και όλους τους καθηγητές του προγράμματος μεταπτυχιακών σπουδών του Πανεπιστημίου Μακεδονίας για όλες αυτές τις πολύτιμες γνώσεις που μου προσέφεραν. Το μεγαλύτερο όμως ευχαριστώ το οφείλω στην οικογένειά μου για την τεράστια υπομονή και στήριξη που μου παρείχαν καθ' όλη τη διάρκεια των σπουδών μου.

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<b>ΑΦΙΕΡΩΣΕΙΣ</b> .....	<b>2</b>
<b>ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ</b> .....	<b>3</b>
<b>ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ</b> .....	<b>4</b>
<b>ΠΕΡΙΛΗΨΗ</b> .....	<b>7</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>8</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ</b> .....	<b>9</b>
1.1. Εισαγωγή .....	9
1.2. Θεμελιώδεις Ορισμοί της Έννοιας της Ελεγκτικής.....	10
1.3. Επιμέρους Κατηγορίες της Ελεγκτικής .....	11
1.4. Περιγραφή Σκοπού Εργασίας.....	12
1.5. Περιγραφή Δομής Εργασίας.....	13
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</b> .....	<b>14</b>
2.1. Εισαγωγή .....	14
2.1.1. Ο ρόλος του ελέγχου στη διακυβέρνηση του δημόσιου τομέα .....	17
2.1.2. Διακυβέρνηση του δημόσιου τομέα .....	17
2.1.3. Ο ρόλος του ελέγχου του δημόσιου τομέα.....	18
2.1.4. Κατηγορίες και είδη ελεγκτικής .....	18
2.1.4.1. Προληπτικοί και κατασταλτικοί έλεγχοι .....	18
2.1.4.2. Ειδικοί και γενικοί έλεγχοι .....	19
2.1.4.3. Μόνιμοι, τακτικοί και έκτακτοι έλεγχοι.....	19
2.1.4.4. Κάθετοι και οριζόντιοι έλεγχοι.....	19
2.1.5. Διαφορετικά Είδη Εσωτερικού Ελέγχου .....	21
2.1.5.1. Γενικά Χαρακτηριστικά .....	21
2.1.5.2. Οικονομικοί και Λογιστικοί Έλεγχοι .....	26
2.1.5.3. Διοικητικοί Έλεγχοι .....	26
2.1.5.4. Λειτουργικοί Έλεγχοι.....	27
2.1.5.5. Έλεγχοι της Παραγωγικής Διαδικασίας (Έλεγχοι Παραγωγής).....	28
2.2. Βιβλιογραφική Επισκόπηση .....	28
2.2.1. Διαχείριση επιχειρηματικών κινδύνων .....	28
2.2.2. Οι κίνδυνοι που αντιμετωπίζουν οι εταιρείες.....	28
2.2.3. Τα σχέδια διαχείρισης κινδύνων .....	29
2.2.4. Χρήση διαχείρισης επιχειρηματικών κινδύνων για επενδύσεις .....	30
2.2.5. Ασφαλιστικό πλαίσιο για την αναλογιστική ασφάλιση.....	31
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΔΗΜΟΣΙΑ ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ</b> .....	<b>33</b>
3.1. Το πλαίσιο της Εταιρικής Διακυβέρνησης.....	33
3.1.1. Θεμελιώδης Έννοιας Εταιρικής Διακυβέρνησης.....	34

3.2. Αρχές Εταιρικής Διακυβέρνησης.....	34
3.3. Αρχές Εταιρικής Διακυβέρνησης: Η περίπτωση του Δημοσίου Τομέα.....	37
3.4. Εταιρική Διακυβέρνηση και Πρακτικές Ελέγχου στον Δημόσιο Τομέα.....	41
3.4.1. Επιμέρους διαδικασίες και οι ρόλοι του Ελέγχου στον Δημόσιο Τομέα.....	42
3.4.2. Ο Ρόλος του Ελεγκτή & η Έννοια της Πρόβλεψης.....	44
3.5. Οι προϋποθέσεις της Ελεγκτικής Διαδικασίας στον Δημόσιο Τομέα.....	46
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Η ΕΛΕΚΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ.....</b>	<b>51</b>
4.1. Βασικά στοιχεία αποτελεσματικής ελεγκτικής.....	51
4.2. Τα σημεία αναφοράς της λειτουργίας των Ελεγκτών.....	53
4.3. Ποιος είναι ο σκοπός ενός εσωτερικού ελέγχου.....	57
4.4. Έλεγχος του δημόσιου τομέα.....	57
4.5. Η σημασία της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου σε ένα φορέα.....	59
4.6. Οι ευθύνες των εσωτερικών ελεγκτών.....	61
4.7. Επιτροπές ελέγχου και εποπτεία στο Δημόσιο Τομέα.....	61
4.8. Τι συμβαίνει κατά τη διάρκεια εσωτερικού ελέγχου.....	63
4.9. Η σημασία ενός συστήματος ελέγχου για τις επιχειρήσεις.....	64
4.10. Τα μειονεκτήματα του συστήματος του Εσωτερικού Ελέγχου.....	66
4.11. Οι Ρόλοι κατά τη διάρκεια του Εσωτερικού Ελέγχου.....	66
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΠΛΑΙΣΙΟΥ COSO.....</b>	<b>72</b>
5.1. Τι σημαίνει COSO.....	72
5.2. Τι είναι το Πλαίσιο της COSO.....	72
5.3. Μοντέλο Ωριμότητας κινδύνου (RIMS).....	75
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΜΠΕΙΡΙΚΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ.....</b>	<b>76</b>
6.1. Σχεδιασμός της έρευνας.....	76
6.2. Περιγραφικά Χαρακτηριστικά Οικονομικής Οντότητας Συλλογής Δεδομένων.....	77
6.2.1. Διοικητική Οργάνωση & Διάρθρωση του ΟΑΕΔ.....	77
6.2.2. Στόχοι και Ρόλος του ΟΑΕΔ.....	79
6.2.3. Ανάγκη για Έλεγχο.....	80
6.2.4. Σύστημα Ελέγχου (Audit Chain).....	81
6.3. Σκοπός της ερευνητικής διαδικασίας.....	82
6.4. Συλλογή δεδομένων – Παράθεση ερωτηματολογίου.....	83
6.5. Κατασκευή ερωτηματολογίου.....	83
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΠΑΡΑΘΕΣΗ ΕΜΠΕΙΡΙΚΩΝ ΕΥΡΗΜΑΤΩΝ.....</b>	<b>87</b>
7.1. Εισαγωγή στα εμπειρικά αποτελέσματα.....	87
<b>Μέρος Α: Τα Πέντε Συστατικά Στοιχεία του Εσωτερικού Ελέγχου.....</b>	<b>88</b>
7.2. Αποτελέσματα ομάδας ερωτήσεων <i>Περιβάλλον Ελέγχου</i> .....	88
7.3. Αποτελέσματα ομάδας ερωτήσεων <i>Αξιολόγηση Κινδύνων</i> .....	95

7.4. Αποτελέσματα ομάδας ερωτήσεων Δραστηριότητες Ελέγχου.....	102
7.5. Αποτελέσματα ομάδας ερωτήσεων Πληροφόρηση και Επικοινωνία.....	110
7.6. Αποτελέσματα ομάδας ερωτήσεων Παρακολούθηση .....	118
<b>Μέρος Β: Ο Ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου .....</b>	<b>126</b>
7.7. Αποτελέσματα ομάδας ερωτήσεων Γενικός Ρόλος (Εσωτερικών Ελεγκτών).....	126
7.8. Αποτελέσματα ομάδας ερωτήσεων Ρόλος Στην Ανάπτυξη του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου .....	135
7.9. Αποτελέσματα ομάδας ερωτήσεων Ρόλος στη Λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου .....	143
7.10. Αποτελέσματα ομάδας ερωτήσεων Ρόλος στη Επικοινωνία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου .....	152
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ.....</b>	<b>161</b>
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....</b>	<b>167</b>
<b>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ .....</b>	<b>172</b>
A.1. Παράθεση Ερωτηματολογίου Συλλογής Πρωτογενών Δεδομένων .....	172
A.2. Ηλεκτρονικός Σύνδεσμος Διαδικτυακού Ερωτηματολογίου .....	179

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα έρευνα δημιουργήθηκε με απώτερο στόχο την αποτύπωση της τρέχουσα κατάστασης των οργανισμών της Τοπικής Αυτοδιοίκησης και συγκεκριμένα του Οργανισμού Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού (Ο.Α.Ε.Δ.), αναφορικά με τα ζητήματα της ελεγκτικής διαδικασίας, και κυρίως του εσωτερικού ελέγχου, ώστε να αναδειχθεί η ανάγκη, οι τρόποι και τα πλεονεκτήματα της μεθοδολογίας υιοθέτησης των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και την ενίσχυση της αποδοτικότητας και διαφάνειας του οργανισμού ([www.coso.org](http://www.coso.org)).

Βασική ανάγκη για την αποτύπωση αυτών των χαρακτηριστικών αποτέλεσαν οι επιμέρους αρμοδιότητες και ευθύνες που ανακύπτουν στο διαρκώς μεταβαλλόμενο περιβάλλον της δημόσιας εταιρικής διακυβέρνησης στην Ελλάδα, αναφορικά με τις νέες διοικητικές μεταρρυθμίσεις στην δημόσια διοίκηση, αλλά και την ύπαρξη λαθών ή/και διαφθοράς στους χώρους της Ελληνικής δημόσιας διοίκησης.

Πιο συγκεκριμένα, το ερευνητικό μέρος της τρέχουσας μελέτης επικεντρώνεται στη λειτουργία των συστημάτων του εσωτερικού ελέγχου, αναφορικά με τα διαφορετικά συστατικά στοιχεία του σύμφωνα με το πλαίσιο του COSO, αλλά και τους ρόλους, ευθύνες και χαρακτηριστικά λειτουργίας που πρέπει να διέπουν τα επιμέρους σώματα των ελεγκτών (Κάντζος και Χονδράκη, 2006).

Τα αποτελέσματα της εμπειρικής μελέτης έδειξαν ότι ο εξεταζόμενος οργανισμός χρίζει ανάγκης αλλαγών και μεταρρυθμίσεων σε επίπεδο οργάνωσης, διοίκησης, προσωπικού και διαχείρισης των οικονομικών του πόρων. Οι έννοιες της εξοικονόμησης, της αποτελεσματικότητας, της διαχείρισης επιχειρησιακού ρίσκου και της αποδοτικότητας πρέπει να βρίσκονται στο προσκήνιο της λήψης αποφάσεων από τη Διοίκηση του οργανισμού, με στόχο την κάλυψη των καθημερινών αναγκών και τη βελτιστοποίηση των παρεχόμενων υπηρεσιών.

Σημαντική προϋπόθεση των ανωτέρω αποτελεί η ενίσχυση της κατάλληλης πολιτικής βούλησης στα πλαίσια της κεντρικής και τοπικής διοίκησης, η ευαισθητοποίηση των φορέων για την υιοθέτηση συστημάτων εσωτερικού ελέγχου υπό την ομπρέλα της διαμόρφωσης κατάλληλης εταιρικής κουλτούρας στον οργανισμό, αλλά και η ενίσχυση της εξωστρέφειας των οργανισμών Τ.Α. (Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, 2013).

Λέξεις Κλειδιά: εσωτερικός έλεγχος, δημόσια διοίκηση, Ο.Α.Ε.Δ., αποδοτικότητα

## ABSTRACT

The present study was designed to capture the current situation of local government organizations, in particular the Manpower Employment Organization (M.E.O.), concerning the issues of the audit process and more specifically the internal auditing, so that to highlight the need, the techniques and the advantages of the methodology of adopting internal control systems and to enhance the efficiency and transparency of the organization.

The basic motive for such analysis was the individual responsibilities that arise in the continuously changing environment of public corporate governance in Greece, with regard to new administrative reforms in public administration, as well as the existence of errors or/and corruption phenomena in Greek public administration.

More specifically, the empirical part of the current study focuses on the operability of internal auditing systems with regard to its different components according to the COSO framework, as well as the roles, responsibilities and operating characteristics of the individual bodies of auditors ([www.coso.org](http://www.coso.org)).

The results of the empirical part have shown that the organization under review needs changes and reforms at the level of organization, administration, personnel and management of its financial resources. The concepts of savings, efficiency, business risk management and efficiency must be at the forefront of decision-making process by the organization's management to meet every day needs and to optimize the services provided.

Finally, an important prerequisite of the above is the enhancement of the appropriate political will within the central and local administration, the sensitization of the institutions for the adoption of internal auditing systems under the umbrella of the formation of adequate and suitable corporate culture in the organization, as well as the strengthening of the extraversion of the organizations, in order to better cover the daily needs of citizens and employees.

Keywords: internal auditing, public administration, M.E.O., performance



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ

### 1.1. Εισαγωγή

Στις μέρες μας είναι αρκετά σημαντικό να αξιολογούνται και να αποτυπώνονται καταλλήλως οι επιμέρους μεταβαλλόμενες ανάγκες στην Ελληνική αγορά, τόσο στον ευρύτερο δημόσιο τομέα όσο και στον επιχειρηματικό κόσμο, αναφορικά τόσο με χρηματοοικονομικά και λογιστικά ζητήματα, όσο και με ζητήματα διαχείρισης του εργασιακού περιβάλλοντος και των στρατηγικών εξωστρέφειας των οργανισμών. Ιδιαίτερως αν αντιληφθεί κανείς τις επιδράσεις των φαινομένων και χαρακτηριστικών της οικονομικής κρίσης και των διαστάσεων αυτής, όπως για παράδειγμα των εξαγορών και συγχωνεύσεων ή ελεγχόμενων περιορισμών στις κεφαλαιουχικές ροές στους ανωτέρω οργανισμούς, καταλήγουμε στο γεγονός ότι η κατάσταση που επικρατεί τόσο στο εσωτερικό όσο και στο εξωτερικό περιβάλλον των οργανισμών χρίζει σημαντικής προσοχής και βελτίωσης ή και αλλαγής των ελεγκτικών μηχανισμών, σε επιμέρους χαρακτηριστικά τους, όπως για παράδειγμα στις θεμελιώδεις οικονομικές τους καταστάσεις (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013).

Συνεπώς, η συμμετοχή, συνεργασία και παρουσία αντίστοιχων φορέων και σωμάτων που αποτελούν τον ελεγκτικό μηχανισμό αυτών των οργανισμών είναι αρκετά απαραίτητη καθότι οι συγκεκριμένοι μηχανισμοί είναι σε θέση να συνδράμουν τα μέγιστα στην επίλυση των ανωτέρω ζητημάτων, στην βελτίωση της οργάνωσης και της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών και προϊόντων, καθώς και στην ελαχιστοποίηση επικείμενων κινδύνων παντός είδους και κατηγορίας (πχ. πιστωτικός κίνδυνος, κίνδυνος ρευστότητας, κτλ.), αλλά και εν τέλει στην μεγιστοποίηση της κερδοφορίας των οργανισμών ή και στην ελαχιστοποίηση του κόστους τους και στην εξοικονόμηση πόρων. Το επίπεδο τεχνογνωσίας των σωμάτων ελεγκτικών μηχανισμών τους καθιστά ικανούς να κατανοήσουν σε βάθος τους επιμέρους τομείς του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου και τις διαδικασίες αυτών και έτσι να προβαίνουν στην κατάλληλη παροχή συμβουλών με απώτερο στόχο την ενίσχυση της βιωσιμότητας των οργανισμών, δημοσίων και ιδιωτών (Yahel και Carmeli, 2015).

Στην αντίθετη πλευρά, η έλλειψη του κατάλληλου επιπέδου Εσωτερικού Ελέγχου έχει, όπως ήδη φαίνεται, ως αποτέλεσμα, την αύξηση του λειτουργικού ρίσκου αλλά και του ρίσκου αθέτησης υποχρεώσεων (όπως χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η αύξηση των επισφαλών απαιτήσεων στον τραπεζικό κλάδο –

non-performing loans), με αποτέλεσμα την εμφάνιση προβλημάτων και στο εργασιακό προφίλ των οργανισμών, όπως για παράδειγμα την σπατάλη του διαθέσιμου προς διαχείριση χρόνου. Ίσως πλέον αποτελεί επιτακτική ανάγκη να αντιληφθούμε ότι ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί από τους πιο χρήσιμους μηχανισμούς της Διοίκησης ενός οργανισμού, ώστε να βελτιώσει το επίπεδο εσωτερικής διαχείρισης του (Παπάς, 1999).

Κατά αυτό το σκεπτικό και όπως άλλωστε είναι γνωστό οι δημόσιοι οργανισμοί και ιδιαιτέρως αυτοί της τοπικής αυτοδιοίκησης αποτελούν σημαντικό κομμάτι της Δημόσιας Διακυβέρνησης του Ελληνικού Κράτους. Θα πρέπει τόσο λοιπόν να αποτελέσουν τους βασικούς πυλώνες βέλτιστης λειτουργικότητας όσο και να επιδείξουν το κατάλληλο επίπεδο καινοτομίας και πρωτοπορίας στο χώρο της δημόσιας διοίκησης. Παρ' όλα αυτά, και λόγω της έλλειψης κατάλληλων μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου φαίνεται ότι υφίσταται σε σημαντικό βαθμό η αδυναμία των οργανισμών αυτών και των διοικήσεών τους να υποστηρίξουν το κατάλληλο επίπεδο συμμόρφωσης προς αυτές τις πολιτικές αλλά και παράλληλα να ενισχύσουν το επίπεδο ανεξαρτησίας των τμημάτων εσωτερικού ελέγχου (Καζαντζής, 2006).

## 1.2. Θεμελιώδεις Ορισμοί της Έννοιας της Ελεγκτικής

Μπορούμε να θεωρήσουμε πως η έννοια της Ελεγκτικής ως μηχανισμός αποτελεί ίσως από τους πιο σημαντικούς κλάδους της λογιστικής επιστήμης. Η έννοια της ελεγκτικής αφορά κυρίως την διαμόρφωση των βασικών αρχών και των κανόνων οι οποίοι σχετίζονται με την αποτελεσματική διεκπεραίωση των οικονομικών και λογιστικών ελέγχων. Κατ' επέκταση βασικός στόχος τους είναι ο έλεγχος του τρόπου και της μορφής λειτουργίας ενός οργανισμού αναφορικά με τα οικονομικά και μη χαρακτηριστικά του κατά τη χρονική περίοδο ενός έτους, όπου και παράλληλα θα πρέπει οι έλεγχοι αυτοί να διενεργούνται από έμπειρες και εκπαιδευμένες ομάδες, οι οποίες όμως μπορεί να ανήκουν ή όχι στο εσωτερικό σώμα του οργανισμού, όπως για παράδειγμα τους ορκωτούς ελεγκτές (Φίλος, 2004).

Συνεπώς και με αυτόν τον τρόπο μπορεί να αποφανθεί κανείς ότι τα αποτελέσματα μιας τέτοιας ελεγκτικής διαδικασίας εσωτερικού επιπέδου θα είναι τα καλύτερα δυνατά και αντιστοίχως έγκυρα και αντικειμενικά. Όσον αφορά τα σώματα των ορκωτών ελεγκτών, οι διαδικασίες των εσωτερικών ελέγχων διενεργούνται νομίμως από αντίστοιχες ανώνυμες εταιρείες ώστε να είναι εξακριβωθεί κατά πόσο

τα δημοσιευμένα λογιστικά στοιχεία ενός ελεγχόμενου οργανισμού ή μιας εταιρείας είναι αξιόπιστα και ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα (Τσακλάγκανος, 2004).

Ακολουθώντας τον ορισμό της Αμερικάνικης Ένωσης Λογιστικής (American Accounting Association) αντιλαμβανόμαστε την έννοια της Ελεγκτικής ως “μια συστηματική διαδικασία αντικειμενικής συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, τα οποία όμως αφορούν τις πιστοποιήσεις των οικονομικών ενεργειών και των γεγονότων του οργανισμού που ελέγχεται, με απώτερο στόχο την εξακρίβωση του επιπέδου ανταπόκρισης του οργανισμού μεταξύ αυτών των πιστοποιήσεων και των σχετικών προκαθορισμένων κριτηρίων, για τη δημοσίευση των αποτελεσμάτων σε ενδιαφερόμενων εσωτερικούς και εξωτερικούς χρήστες του οργανισμού” (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013).

Καταλήγοντας λοιπόν μπορούμε να θεωρήσουμε ότι ο βασικός σκοπός της ελεγκτικής διαδικασίας είναι κυρίως η πρόληψη και η αποκάλυψη των αθέλητων ή και ηθελημένων λογιστικών σφαλμάτων αλλά και οικονομικών και λογιστικών λαθών, όπως και αντιστοίχως η εξασφάλιση της αξιοπιστίας των οικονομικών δεδομένων, της πιστοληπτικής ικανότητας και της βέλτιστης εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων (Τσακλάγκανος, 2004).

### 1.3. Επιμέρους Κατηγορίες της Ελεγκτικής

Ο θεμελιώδης σκοπός της λογιστικής ελεγκτικής είναι η αξιόπιστη απεικόνιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας οικονομικής οντότητας λήψης αποφάσεων. Συνεπώς, στα πλαίσια της λογιστικής ελεγκτικής μπορούμε να θεωρήσουμε πως ανήκουν ο έλεγχος των λειτουργιών και των συστημάτων, αλλά και η οργάνωση και η σωστή διοίκηση ενός οργανισμού και η εξασφάλιση του απαραίτητου διοικητικού και πληροφοριακού συστήματος και άλλα διάφορα. Κατ’ επέκταση, η ελεγκτική διαδικασία στον κλάδο της δημόσιας διοίκησης των οργανισμών μπορεί να διαχωριστεί σε εξωτερική-ανεξάρτητη ελεγκτική και σε εσωτερική ελεγκτική αλλά και σε κρατική ελεγκτική (Γκίνου, Ταχυνάκης και Μουσή, 2005).

Στην παρούσα έρευνα θα ασχοληθούμε με την έννοια της Εσωτερικής ελεγκτικής, όπου και ο εσωτερικός έλεγχος διενεργείται από τον ίδιο το δημόσιο φορέα από αντίστοιχα στελέχη τα οποία όμως έχουν εξαρτημένη σχέση εργασίας με τον οργανισμό και αποσκοπεί στην αξιολόγηση των διαδικασιών λειτουργίας και το επίπεδο ρίσκου που διακατέχει αυτές τις λειτουργίες αλλά και την παροχή

πληροφοριών στη διοίκηση, με αποτέλεσμα την επίτευξη της αποτελεσματικής διαχείρισης των οργανωτικών κινδύνων των φορέων (Παπαστάθης, 2003).

Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου είναι άμεσα συνυφασμένη με τον τακτικό έλεγχο αλλά και την αξιολόγηση του συνόλου των συστημάτων οργάνωσης της οικονομικής οντότητας. Οι Σκοποί της εσωτερικής ελεγκτικής είναι όπως περιγράφονται οι παρακάτω (Τσακλάγκανος, 2004):

- Η λειτουργία όλων των τμημάτων του οργανισμού αναφορικά με την εκτέλεση των εντολών της διοίκησης
- Η πρόληψη των θελημένων ή αθέλητων λογιστικών λαθών και απατών
- Η ανακάλυψη της απάτης, των ατασθαλιών, των λαθών και των κενών στην οργάνωση και στον τρόπο λειτουργίας ενός οργανισμού, όπου είναι αρκετά πιθανό να προκαλέσουν την λάθος διαχείριση και την μεταχείριση των περιουσιακών της στοιχείων ή ακόμα χειρότερα και την φθορά και την απώλεια αυτών
- Η πιστοποίηση της ακρίβειας και της αλήθειας των οικονομικών καταστάσεων του οργανισμού
- Η αξιολόγηση της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων του οργανισμού, των οποίων τα στοιχεία είναι ενδιαφέροντα διότι αποτυπώνουν την πορεία και τις τάσεις οι οποίες επικρατούν στο εσωτερικό περιβάλλον του οργανισμού

Σε αυτό το σημείο βέβαια είναι σημαντικό να αποτυπωθεί ότι ο εξωτερικός έλεγχος σε καμία των περιπτώσεων δε θα μπορούσε να αντικαταστήσει τον εσωτερικό έλεγχο, καθότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι ο βασικότερος έλεγχος που πρέπει να διεξάγεται στην οικονομική οντότητα και θα πρέπει να υπάρχει σε κάποια μορφή σε όλους οργανισμούς της δημόσιας διοίκησης (Γρηγοράκος, 1989).

#### 1.4. Περιγραφή Σκοπού Εργασίας

Ο βασικός στόχος της παρούσας έρευνας είναι η αποτύπωση και ανάλυση του επιπέδου διαχείρισης των διαδικασιών και των πολιτικών εσωτερικού ελέγχου των οργανισμών του ελληνικού ευρύτερου δημοσίου και συγκεκριμένα των οργανισμών της τοπικής αυτοδιοίκησης. Αντιστοίχως στην παρούσα έρευνα εξετάζεται η σχέση των μηχανισμών εσωτερικής ελεγκτικής με τη λογιστική επιστήμη και καθορίζεται η θέση του εσωτερικού ελέγχου στα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου και πιο συγκεκριμένα του Οργανισμού Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού (Ο.Α.Ε.Δ.) όπου

και για τη διεξαγωγή του εμπειρικού μέρους της έρευνας το οικονομικό τμήμα του Οργανισμού αποτέλεσε σημαντικό μέρος του συνόλου της συνδρομής στην εν λόγω μεθοδολογική διαδικασία.

Όσον αφορά την εμπειρική και μεθοδολογική προσέγγιση της έρευνας χρησιμοποιήθηκε ως εργαλείο συλλογής πρωτογενών δεδομένων το ερωτηματολόγιο, όπου και το οποίο διαρθρώθηκε βάσει δυο (2) διαφορετικών και σημαντικών διαστάσεων. Οι διαστάσεις αυτές περιγραφικά αποτέλεσαν το Α μέρος του ερωτηματολογίου το οποίο σχετίζεται με θέμα αναφορικά με τα Πέντε διαφορετικά Συστατικά Στοιχεία του Εσωτερικού Ελέγχου και με το Β μέρος του ερωτηματολογίου το οποίο αφορά τα θέματα που σχετίζονται με το Ρόλο και τις διαστάσεις αυτού του Εσωτερικού Ελέγχου και των σωμάτων της ελεγκτικής διαδικασίας ([www.coso.org](http://www.coso.org)).

Επιγραμματικά μπορούμε να αναφέρουμε ότι ο βασικός στόχος της παρούσας έρευνας είναι η εξέταση της σημασίας και του ρόλου των αρχών και των διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου αλλά και του προσωπικού που σχετίζονται με αυτές τις διαδικασίες και της Διοίκησης του δημόσιου οργανισμού και συγκεκριμένα του Ο.Α.Ε.Δ.. Μας ενδιαφέρει συνεπώς να αποτυπώσουμε τόσο το επίπεδο της αξιοπιστίας και της εγκυρότητας ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου όσο και τους επικείμενους κινδύνους που ελλοχεύουν από ελλιπή μέτρα πρόληψης ή και απουσίας μηχανισμών ελεγκτικής και αντιστοίχως να εξετάσουμε το επίπεδο ετοιμότητας του οργανισμού του Ο.Α.Ε.Δ. αναφορικά και με την ενίσχυση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων από τον οργανισμό (Παπαδάτου, 2005).

### 1.5. Περιγραφή Δομής Εργασίας

Συνοπτικά το σύνολο της δομής της εργασίας αποτελείται από τις εξής επιμέρους παρακάτω ενότητες: το Κεφάλαιο 2 αφορά την βιβλιογραφική επισκόπηση της έρευνας, το Κεφάλαιο 3 αφορά τον Εσωτερικό Έλεγχο και τις διαδικασίες αυτού, το Κεφάλαιο 4 αφορά τον Εξωτερικό Έλεγχο και τις διαδικασίες αυτού, το Κεφάλαιο 5 αφορά το Μεθοδολογικό πλαίσιο της παρούσας έρευνας καθώς και της αποτύπωσης του εργαλείου συλλογής πρωτογενών δεδομένων, το Κεφάλαιο 6 αφορά την παράθεση των αποτελεσμάτων της εμπειρικής ανάλυσης των πρωτογενών δεδομένων που συλλέχθηκαν και το Κεφάλαιο 7 αφορά την ενότητα των συμπερασμάτων της παρούσας έρευνας καθώς και προτάσεις προς μελλοντική αξιολόγηση και προέκταση της έρευνας μας.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### 2.1. Εισαγωγή

Το σώμα των Ελεγκτών που δραστηριοποιούνται στους φορείς του δημόσιου τομέα εκτελούν και φέρουν εις πέρας ελέγχους και επιμέρους λειτουργίας με στόχο να καλυφθούν διάφοροι στόχοι. Συνήθως αυτές οι λειτουργίες αποσκοπούν στην αναλυτική αξιολόγηση ζητημάτων όπως οι χρηματοοικονομικές αναφορές, οι επιμέρους νομικές υποχρεώσεις και ζητήματα των φορέων αλλά και άλλες καταστάσεις άμεσα συνδεδεμένες με τις παρεχόμενες προς του πολίτες υπηρεσίες (Barnes, 2011).

Για την ανάλυση αυτών των ζητημάτων χρησιμοποιούνται εκτενέστερα δείκτες αποδοτικότητας οι οποίοι είναι διαφορετικοί από τον έναν φορέα στον άλλο, όπως για παράδειγμα διαφέρουν σε τομείς της δημόσιας υγείας, σε τομείς νομικού περιεχομένου, στην εθνική ασφάλεια αλλά και σε διευθύνσεις και οργανισμούς υπεύθυνους για την προστασία του περιβάλλοντος. Το αποτέλεσμα αυτών των διαδικασιών είναι τα επιμέρους μέσα για την αξιολόγηση της δημοσιονομικής κατάστασης, του επιπέδου και της μορφής λειτουργίας τους αλλά και της αποδοτικότητας τους εν γένει, να διαφέρουν μεταξύ τους (Bergstresser & Philippon, 2006).

Το είδος και η κατηγορία του ελέγχου και των επιμέρους ελεγκτικών λειτουργιών που εν τέλει θα επιλεγθεί να εκτελεστεί εξαρτάται ουσιαστικά από διάφορα χαρακτηριστικά, όπως για παράδειγμα από τις αρμοδιότητες και τους στόχους του ελεγκτικού σώματος, αλλά και από τις ανάγκες και τα ζητήματα που αναμένουν προς επίλυση.

Υπό μια πιο ευρύτερη σκοπιά μπορούμε να πούμε πως η ελεγκτική διαδικασία προσεγγίζει τον έλεγχο κυρίως βάσει της παραμέτρου του κινδύνου και προσπαθεί να επικεντρωθεί σε τομείς που παρουσιάζουν υψηλότερο ενδιαφέρον ή και μεγαλύτερο κίνδυνο, με απώτερο αναμενόμενο αποτέλεσμα την άνοδο της προστιθέμενης αξίας επί του συνόλου στον οργανισμό ή στον δημόσιο φορέα. Επίσης, στα πλαίσια του ευρύτερου πεδίου της ελεγκτικής διαδικασίας ανήκουν και οι δραστηριότητες της εταιρικής διακυβέρνησης του φορέα ή του οργανισμού και ο στόχος αυτών είναι η ενίσχυση της αποστολής και των σκοπών τους, ώστε να βελτιωθεί σταδιακά το επίπεδο διακυβέρνησης τους αλλά και ο κώδικας δεοντολογίας αυτών (Callao, Jarne & Laínez, 2007).

Πιο συγκεκριμένα, το πεδίο ελέγχου της ελεγκτικής διαδικασίας αναφέρεται ουσιαστικά και στην αξιολόγηση εξατομικευμένων συναλλακτικών διαδικασιών, πάντα με βασική παράμετρο το ρίσκο και τις διαστάσεις αυτού, με απώτερο στόχο τη διαπίστωση τυχαίων λαθών αλλά και την συμμόρφωση με το νομοθετικό πλαίσιο, με κανονισμούς και άλλες πολιτικές ή και συμβάσεις.

Το έργο της Ελεγκτικής ομάδας μπορεί να περιλαμβάνει όλες τις ανωτέρω διαδικασίες από το ένα άκρο ως το άλλο, αλλά μπορεί επίσης να αφορά και δραστηριότητες περισσότερο τεχνικού ενδιαφέροντος όπως για παράδειγμα την αξιολόγηση των μηχανισμών ελέγχου, διαδικασιών και συστημάτων, με τελικό στόχο την αναγνώριση αδυναμιών και σημείων τρωτότητας στους οργανισμούς ώστε πάντα να υποβάλλονται οι κατάλληλες προτάσεις για επιμέρους λειτουργικές βελτιώσεις και διορθωτικές κινήσεις. Τα δύο ανωτέρω διαφορετικά είδη πεδίου εφαρμογής της ελεγκτικής διαδικασίας είναι σημαντικά και απαραίτητα, τόσο από πλευράς ολοκληρωμένης αξιολόγησης των διαδικασιών ελέγχου όσο και από πλευράς μεγιστοποίησης του επιθυμητού δυνατού αποτελέσματος βάσει δραστηριότητας και σκοπού του δημοσίου φορέα ή οργανισμού (Καρδακάρης, 2008).

Επιγραμματικά παρακάτω παραθέτουμε ορισμένα από τα βασικά είδη ελεγκτικών μηχανισμών εκ των οποίων τα στοιχεία τους είναι τα εξής:

- i. Ο έλεγχος των συστημάτων της διαχείρισης των κινδύνων και των αντίστοιχων μηχανισμών ελέγχου
- ii. Ο έλεγχος της αποδοτικότητας και ο οποίος μπορεί συγκεκριμένα να επικεντρωθεί στα εξής:
  - Στην αποτελεσματικότητα
  - Στην αποδοτικότητα
  - Στην οικονομική χρήση πόρων και παραγωγικών συντελεστών
  - Στην συμμόρφωση με το θεσμικό πλαίσιο
  - Στην αξιοπιστία των παραγόμενων στοιχείων, και
  - Στην αξιολόγηση της πολιτικής, των προγραμμάτων και των παραγόμενων έργων
- iii. Ο οικονομικός έλεγχος και ο οποίος ουσιαστικά εξετάζει τα κατώτερο στοιχεία:
  - Την ακρίβεια των χρηματοοικονομικών αναφορών και την συμφωνία μεταξύ τους με τα ισχύοντα πρότυπα

- Τη λογιστική απεικόνιση των δαπανών και των συναλλαγών τους γενικά,
- Την συμμόρφωση με τις ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις και τους κανόνες και τις διαδικασίες
- Τη διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων και
- Την αξιοπιστία των συγκεκριμένων οικονομικών στοιχείων

Όσον αφορά την παροχή των συμβουλευτικών υπηρεσιών και των τεχνικών βοήθειας αλλά και αντίστοιχων ειδικών ερευνών, μπορούμε να πούμε πως οι ελεγκτές έχουν την ικανότητα να παρέχουν την αντικειμενική τους εμπειρογνωμοσύνη σε ένα ευρύ φάσμα πεδίων και στα οποία έχουν την ειδική γνώση. Με βάση λοιπόν αυτήν την εμπειρία τους και τις γνώσεις τους είναι σε θέση δίνουν το απαραίτητο επίπεδο της τεχνικής υποστήριξης σε ζητήματα τα οποία σχετίζονται με το βέλτιστο επίπεδο ηλεκτρονικής διακυβέρνησης, το κατάλληλο επίπεδο λογοδοσίας, τις ηθικές πρακτικές και τα προγράμματα και τις μεθόδους καταπολέμησης της διαφθοράς.

Συνεπώς, βασικό χαρακτηριστικό στα πλαίσια της παροχής ειδικής υποστήριξης και συμβουλευτικής για τα ζητήματα της εσωτερικής ελεγκτικής, αποτελεί παράλληλα η αποτελεσματική αξιολόγηση και η διαχείριση του ρίσκου, αλλά και οι αντίστοιχοι μηχανισμοί ελέγχου μέσω των οποίων πραγματοποιούνται οι κατάλληλες επιχειρησιακές διαδικασίες για την ανάπτυξη και την λειτουργία των σχετιζόμενων συστημάτων Πληροφορικής, αλλά και αναφορικά με διαδικασίες που αφορούν την διαχείριση των έργων και την αξιολόγηση των προγραμμάτων και άλλα λοιπών θεμάτων που αφορούν την αποτελεσματικότητα, την αποδοτικότητα και την εξοικονόμηση της χρήσης πόρων στα πλαίσια λειτουργικότητας των οργανισμών. Σε αυτό το επίπεδο είναι σημαντικό να τονίσουμε πως οι Ελεγκτές είναι σε θέση να παρέχουν τις κατάλληλες υπηρεσίες, όπως για παράδειγμα σεμινάρια ή και εργαστήρια, σε τομείς όπως επί παραδείγματα της αναγνώρισης των ενδείξεων απάτης, της μέτρησης της αποδοτικότητας και της εφαρμογής των συστάσεων για τις επιμέρους διαδικασίες του Εσωτερικού Ελέγχου (Γαγάνης και Ζοπουνίδης, 2008).

Αντιστοίχως και κατά τη διάρκεια της παροχής της τεχνικής υποστήριξης και των συμβουλευτικών υπηρεσιών, οι Ελεγκτές θα πρέπει να διατηρούν το κατάλληλο επίπεδο συγκέντρωσης και ανεξαρτησίας κατά τις διαδικασίες που φέρουν εις πέρας. Αν και στο πλαίσιο του συμβουλευτικού τους ρόλου, θα πρέπει να είναι σε θέση να



υποβάλλουν προτάσεις προς τη διοίκηση του οργανισμού, ενώ ταυτόχρονα δε θα πρέπει να επιτρέπεται να λαμβάνουν διοικητικές αποφάσεις ή και αναλαμβάνουν το ρόλο της διοίκησης κατά αντιστοιχία. Τα ανωτέρω συνεπάγονται ότι ο ρόλος και η λειτουργία τους θα πρέπει να παραμένουν ανεξάρτητοι και αντικειμενικοί κατά το μέγιστο δυνατό επίπεδο και αναφορικά με τους μεταγενέστερους ελέγχους των προγραμμάτων και των λειτουργιών στα αρχικά τους στάδια των οποίων αντιστοίχως θα είχαν προσφέρει σημαντικά επίπεδα της τεχνικής τους υποστήριξης. Μπορούμε δηλαδή να πούμε πως δε θα πρέπει οι Ελεγκτές να ελέγχουν την ίδια τη δική τους εργασία και τα αποτελέσματα αυτής αναφορικά με πρότερες ενέργειες που έχουν πράξει και φέρει εις πέρας (Μούζουλας, 2003).

#### 2.1.1. Ο ρόλος του ελέγχου στη διακυβέρνηση του δημόσιου τομέα

Πολλές από τις δραστηριότητες ελέγχου του δημόσιου τομέα και τις σχέσεις σύνταξης αναφορών υπάρχουν μεταξύ διαφορετικών δικαιοδοσιών και σε διάφορες μορφές διακυβέρνησης. Το βασικό σημείο 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, να είναι υπεύθυνοι και διαφανείς για το κοινό, επιτυγχάνοντας τους στόχους τους αποτελεσματικά, οικονομικά και δεοντολογικά (The Institute of Internal Auditors, 2012).

#### 2.1.2. Διακυβέρνηση του δημόσιου τομέα

Η διακυβέρνηση ορίζεται ως ο συνδυασμός διαδικασιών και δομών που εφαρμόζονται από το διοικητικό συμβούλιο για την ενημέρωση, την καθοδήγηση, τη διαχείριση και την παρακολούθηση των δραστηριοτήτων του φορέα προς την επίτευξη των στόχων του. Στο δημόσιο τομέα, η διακυβέρνηση σχετίζεται με τα μέσα με τα οποία οι στόχοι καθιερώνονται και υλοποιούνται. Περιλαμβάνει επίσης δραστηριότητες που διασφαλίζουν την αξιοπιστία μιας οντότητας του δημόσιου τομέα, δημιουργούν δίκαιη παροχή υπηρεσιών και διασφαλίζουν την κατάλληλη συμπεριφορά των κυβερνητικών αξιωματούχων, μειώνοντας τον κίνδυνο δημόσιας διαφθοράς (Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, 2019).

### 2.1.3. Ο ρόλος του ελέγχου του δημόσιου τομέα

Ο έλεγχος αποτελεί ακρογωνιαίο λίθο της καλής διακυβέρνησης του δημόσιου τομέα. Με την παροχή αμερόληπτων και αντικειμενικών εκτιμήσεων για το κατά πόσο οι δημόσιοι πόροι διαχειρίζονται υπεύθυνα και αποτελεσματικά για την επίτευξη των επιδιωκόμενων αποτελεσμάτων, οι ελεγκτές βοηθούν τους οργανισμούς του δημόσιου τομέα να επιτύχουν την ικανότητα λογοδοσίας και την ακεραιότητα, να βελτιώσουν τις διαδικασίες και να εμπνεύσουν εμπιστοσύνη μεταξύ των πολιτών και των ενδιαφερομένων (Keasey & Wright, 1993).

Ο ρόλος του ελεγκτή του δημόσιου τομέα υποστηρίζει τις ευθύνες διακυβέρνησης που αφορούν την επίβλεψη, τη διορατικότητα και την προοπτική. Η εποπτεία εξετάζει κατά πόσο οι οντότητες του δημόσιου τομέα κάνουν ότι πρέπει να κάνουν και χρησιμεύουν για τον εντοπισμό και την αποτροπή της δημόσιας διαφθοράς. Η διορατικότητα βοηθά τους υπεύθυνους στη λήψη αποφάσεων παρέχοντας μια ανεξάρτητη αξιολόγηση των προγραμμάτων, των πολιτικών, των λειτουργιών και των αποτελεσμάτων του δημόσιου τομέα. Η διερεύνηση της προοπτικής προσδιορίζει τις τάσεις και τις αναδυόμενες προκλήσεις. Οι ελεγκτές χρησιμοποιούν εργαλεία όπως οι οικονομικοί έλεγχοι, οι έλεγχοι απόδοσης, οι έρευνες και οι συμβουλευτικές υπηρεσίες για την εκπλήρωση καθενός από αυτούς τους ρόλους (Norman, et. al. 2010).

### 2.1.4. Κατηγορίες και είδη ελεγκτικής

#### 2.1.4.1. Προληπτικοί και κατασταλτικοί έλεγχοι

Αναλόγως του σκοπού τους, οι διαδικασίες των ελέγχων διακρίνονται σε προληπτικούς και σε κατασταλτικούς (Πρωτοψάλτης και Σαρακοστίδης, 2003). Κατ' επέκταση, ο προληπτικός έλεγχος με την σειρά του διενεργείται πριν από την έναρξη της υλοποίησης του έργου ή του συστήματος και κατά το στάδιο της προετοιμασίας ένταξης του φορέα όπου και ελέγχεται η ικανότητα του οργανισμού από το Ελεγκτικό Σώμα να υλοποιήσει τους στόχους του. Συνεπώς από την μία μεριά ελέγχεται αφενός μεν η ικανότητα του φορέα να εξασφαλίσει την τήρηση της ισχύουσας νομοθεσίας και αφετέρου να εμποδίσει τυχόν ανεπιθύμητες μελλοντικές καταστάσεις προκειμένου να τεθούν οι σωστές δικλίδες ασφαλείας στο σύστημα του εσωτερικού ελέγχου (Bota and Pafli, 2019).

Στην αντίθετη μεριά, ο Κατασταλτικός έλεγχος διενεργείται από τους Εσωτερικούς Ελεγκτές (Internal Auditors) ο οποίος άλλωστε αποβλέπει στην

εφαρμογή των διαδικασιών, στην καταστολή εκούσιων ή ακούσιων λαθών, απατών, κλοπών, κακής ποιότητας υπηρεσιών, προϊόντων έπειτα και της εκτέλεσης και υλοποίησης του συστήματος (Picket, 2005).

#### *2.1.4.2. Ειδικοί και γενικοί έλεγχοι*

Αναφορικά με την έκταση και το μέγεθος τους οι έλεγχοι μπορεί να διακρίνονται επίσης σε ειδικούς και σε γενικούς. Οι Ειδικοί έλεγχοι αφορούν τη διερεύνηση ενός συγκεκριμένου τομέα ή αντικειμένου, ενώ οι γενικοί έλεγχοι αφορούν την επέκταση του ελέγχου σε ολόκληρη την διαχείριση μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου (Σώμα Ορκωτών Λογιστών, 1989).

#### *2.1.4.3. Μόνιμοι, τακτικοί και έκτακτοι έλεγχοι*

Αναφορικά με την χρονική διάρκεια τους, οι έλεγχοι επίσης ως σύνολο διαδικασιών μπορεί να διακρίνονται σε μόνιμους, τακτικούς και σε έκτακτους (Παπαστάθης, 2003):

- Μόνιμοι ή διαρκείς είναι οι έλεγχοι οι οποίοι διενεργούνται σε συνεχή βάση και λαμβάνουν χώρα κατά την εκτέλεση μιας οικονομικής πράξης, συναλλαγής ή και παραγωγικής λειτουργίας. Με άλλα λόγια αφορούν τους προληπτικούς ελέγχους οι οποίοι παρατέθηκαν παραπάνω και οι οποίοι διενεργούνται από τα ίδια τα τμήματα και τους προϊσταμένους τους.
- Τακτικοί ή περιοδικοί είναι οι έλεγχοι οι οποίοι πραγματοποιούνται κατά τακτά χρονικά διαστήματα όπως για παράδειγμα μια φορά το μήνα σε χρονική βάση εξαμήνου ή εντός του έτους. Οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται αποκλειστικά από τους εσωτερικούς ελεγκτές.

#### *2.1.4.4. Κάθετοι και οριζόντιοι έλεγχοι*

Συνεπώς και βάσει της μεθόδου που ακολουθείται κατά τις διαδικασίες που βασίζονται οι Ελεγκτές στο ελεγκτικό σώμα, θα πρέπει οι έλεγχοι αυτοί να διακρίνονται σε κάθετους και οριζόντιους επίσης. Βάσει αυτού του σκεπτικού, ο αναδρομικός ή Κάθετος Έλεγχος είναι η βασική μέθοδος η οποία ακολουθείται κατά τη διάρκεια της διενέργειας ενός ελέγχου και όπου διερευνώνται με την εξής σειρά τα παρακάτω (Φλιτούρης, 2007):

- Αποτελέσματα χρήσεως
- Κατάσταση Ισολογισμού

- Γενική Εκμετάλλευση
- Οριστικό Ισοζύγιο Γενικού Καθολικού
- Ισοζύγια Μηνών
- Ισοζύγια Αναλυτικών Καθολικών
- Γενικό Καθολικό
- Γενικό Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο
- Αναλυτικά Καθολικά
- Αναλυτικά Ημερολόγια
- Παραστατικά

Με άλλα λόγια κατά τη διάρκεια του κάθετου ελέγχου, ο Ελεγκτής θα πρέπει να επιβεβαιώνει τα σχετικά μεγέθη που παρουσιάζονται κατά την κατάσταση του Ισολογισμού και με αυτόν τον τρόπο να ακολουθεί μια αντίστροφη διαδικασία από αυτήν η οποία ακολουθήθηκε για την εμφάνιση των εν λόγω μεγεθών στις λογιστικές καταστάσεις, ώστε έτσι να καταλήξει στα αρχικά παραστατικά.

Τέλος, με βάση αυτό το σκεπτικό θα πρέπει ο Ελεγκτής να επικοινωνήσει με τρίτους εκτός της λειτουργίας της ελεγχόμενης μονάδας για την αντικειμενικότερη και πληρέστερη τεκμηρίωση των πράξεων και των σχέσεων, ιδιαιτέρως στην περίπτωση όπου τα παραστατικά αυτών έχουν εκδοθεί από την ελεγχόμενη επιχείρηση και δεν αποτελούν ισχυρά τεκμήρια (Κάντζος και Χονδράκη, 2006).

Από την άλλη πλευρά, ο Οριζόντιος Έλεγχος ακολουθεί μια τελείως αντίστροφη κατεύθυνση, όπου κατά την διαδικασία του ελέγχου διερευνώνται κατά σειρά τα παρακάτω (Φλιτούρης, 2007):

- Τα παραστατικά της επιχείρησης
- Τα Αναλυτικά Ημερολόγια
- Τα Αναλυτικά Καθολικά
- Το Γενικό Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο
- Το Γενικό Καθολικό
- Τα Ισοζύγια Αναλυτικών Καθολικών
- Τα Ισοζύγια Μηνών
- Το Οριστικό Ισοζύγιο Γενικού Καθολικού
- Η Γενική Εκμετάλλευση
- Ο Ισολογισμός

- Τα Αποτελέσματα Χρήσεως

Με άλλα λόγια, ο Ελεγκτής θα πρέπει να επιλέξει ένα δείγμα το οποίο αντιπροσωπεύει το σύνολο των έγγραφων ή των πράξεων για τις οποίες ξεκινάει από το φάκελο των πρωτοτύπων παραστατικών, τα οποία μέχρι και εκείνη την στιγμή αποτελούν τα αντικειμενικά τεκμήρια. Όμως για να μπορέσει να υπάρξει μια πιο ολοκληρωμένη τοποθέτηση θα πρέπει να αναζητήσει ο Ελεγκτής τα πλέον αξιόπιστα τεκμήρια επιβεβαίωσης των μεγεθών τα οποία εμφανίζονται στις λογιστικές καταστάσεις, και με αυτόν τον τρόπο να ελέγξει αν οι εγγραφές περάστηκαν στα αναλυτικά ημερολόγια και αν καταχωρήθηκαν στους αντίστοιχους λογαριασμούς των αναλυτικών καθολικών. Τέλος, στα πλαίσια της ίδιας διαδικασίας ο Ελεγκτής θα πρέπει να ελέγξει τα ισοζύγια και αντιστοίχως και τις λογιστικές καταστάσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης (Κάντζος και Χονδράκη, 2006).

#### 2.1.5. Διαφορετικά Είδη Εσωτερικού Ελέγχου

##### 2.1.5.1. Γενικά Χαρακτηριστικά

Σύμφωνα και με τη διεθνή βιβλιογραφία οι επιμέρους κατηγορίες του εσωτερικού ελέγχου μπορούν να χωριστούν στις παρακάτω ομάδες όπως παρουσιάζονται:

- Έλεγχος Παραγωγής (Production Audits)
- Οικονομικοί και Λογιστικοί Έλεγχος (Financial Audits)
- Διοικητικοί Έλεγχος (Management Audits)
- Λειτουργικού Έλεγχος (Operational Audits)

Οι ελεγκτές του δημόσιου τομέα διενεργούν ελέγχους με διαφορετικούς τύπους στόχων. Οι απαιτήσεις χρηματοοικονομικής αναφοράς, οι απαιτήσεις συμμόρφωσης και οι δείκτες επιδόσεων για τις λειτουργίες του δημόσιου τομέα ποικίλλουν ανάλογα με τη δικαιοδοσία και τους τύπους δραστηριότητας (π.χ. δημόσια υγεία, επιβολή του νόμου, εθνική ασφάλεια και προστασία του περιβάλλοντος) και τα αποτελέσματα ενδέχεται να διαρκέσουν χρόνια. Συνεπώς, τα μέσα αξιολόγησης της δημοσιονομικής κανονικότητας και απόδοσης του δημόσιου τομέα ποικίλλουν σε μεγάλο βαθμό. Κατά συνέπεια, μεμονωμένοι ελεγκτές του

δημόσιου τομέα παρουσιάζουν διαφορετικά είδη δεξιοτήτων και εξειδίκευσης (Δημοπούλου-Δημάκη, 2006).

Για παράδειγμα, οι ελεγκτές του δημόσιου τομέα πρέπει να κατανοήσουν τα λογιστικά πρότυπα και τα συστήματα για να εξετάσουν την οικονομική αστάθεια, τις λειτουργίες του προγράμματος και τις μετρήσεις απόδοσης για την αξιολόγηση της συμμόρφωσης, της επιτυχίας ή της προόδου των κυβερνητικών δραστηριοτήτων, καθώς και τα πρότυπα και τις ορθές πρακτικές για τη διακυβέρνηση, τη διαχείριση και τον εσωτερικό έλεγχο του δημόσιου τομέα. Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι ελεγκτές μπορούν 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 (Zhang and Gao, 2012).

Η επιλογή του είδους του ελέγχου ή της υπηρεσίας που θα εκτελεστεί βασίζεται στην εξουσία και τον σκοπό της ελεγκτικής δραστηριότητας, καθώς και στις ανάγκες και ζητήματα που πρέπει να αντιμετωπιστούν. Το πεδίο δραστηριότητας του ελεγκτικού έργου εξαρτάται από την εξουσιοδότηση που του παρέχεται από τη νομοθεσία και από τις ανάγκες ή τους κινδύνους που αντιμετωπίζει ο οργανισμός. Μια ευρύτερη εστίαση επιτρέπει στην ευελιξία της ελεγκτικής δραστηριότητας να χρησιμοποιεί μια προσέγγιση βασισμένη στον κίνδυνο για τον έλεγχο, εστιάζοντας στους τομείς που προκαλούν τη μεγαλύτερη ανησυχία ή κίνδυνο, συμβάλλοντας παράλληλα στη μεγιστοποίηση της αξίας σε ολόκληρο τον οργανισμό (Colbert and Alderman, 1995).

Ο ευρύτερος έλεγχος αφορά επίσης τις δραστηριότητες διακυβέρνησης του οργανισμού, οι οποίες μπορούν να βοηθήσουν την οργάνωση να επιτύχει τους στόχους και τους σκοπούς προτεραιότητας και να βελτιώσει το πλαίσιο διακυβέρνησής της, συμπεριλαμβανομένου του κώδικα δεοντολογίας της. Ο στενότερος έλεγχος αφορά τη δοκιμή μεμονωμένων συναλλαγών για σφάλματα ή για συμμόρφωση με συμβατικούς όρους, πολιτικές, κανονισμούς ή νόμους (Φυτράκης, 2010).

Η εμβέλεια του έργου των ελεγκτών μπορεί να ποικίλει μεταξύ αυτών των ορίων και περιλαμβάνει δραστηριότητες όπως η αναθεώρηση των εσωτερικών ελέγχων, διαδικασιών και συστημάτων για τον εντοπισμό των συστημικών

αδυναμιών και την πρόταση λειτουργικών βελτιώσεων. Συνήθως, και οι δύο τύποι εστίασης είναι απαραίτητοι σε ποικίλο βαθμό για να επιτευχθεί ο πιο αποτελεσματικός αντίκτυπος από μια ελεγκτική δραστηριότητα του δημόσιου τομέα (Καρδακάρης, 2008).

Συστήματα και έλεγχοι διαχείρισης κινδύνων. Οι ελεγκτές αξιολογούν την επάρκεια της εταιρικής διακυβέρνησης και του περιβάλλοντος ελέγχου, την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών για τον εντοπισμό, την αξιολόγηση και τη διαχείριση των κινδύνων, τη διαβεβαίωση που παρέχεται από τις πολιτικές, τις διαδικασίες και τις δραστηριότητες ελέγχου, την πληρότητα και την ακρίβεια των συστημάτων και πρακτικών πληροφοριών και επικοινωνιών 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.

Αποτελεσματικότητα. Οι ελεγκτές συγκεντρώνουν συστηματικά αποδεικτικά στοιχεία για να εκτιμήσουν τις πτυχές της απόδοσης του 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 δικαιοδοσία, το εύρος και ο εστιασμός του ελέγχου απόδοσης θα διαφέρουν. Στο ευρύτερο πλαίσιο, οι στόχοι του ελέγχου της απόδοσης μπορούν να αξιολογήσουν (Γαγάνης και Ζοπουνίδης, 2008):

- Αποτελεσματικότητα- αξιολογεί τα επιτεύγματα του προγράμματος. Το πρόγραμμα έχει επιτύχει τους στόχους του; Ποια είναι τα αποτελέσματα του προγράμματος, τα οποία είναι ή δεν είναι σκόπιμα;
- Αποδοτικότητα- εξετάζει την παραγωγικότητα, το κόστος ανά μονάδα ή δείκτες όπως οι ρυθμοί χρήσης, οι καθυστερήσεις ή οι χρόνοι αναμονής της υπηρεσίας. Οι λειτουργίες μεγιστοποιούν τις εκροές σε σχέση με το κόστος και τις άλλες εισροές πόρων (π.χ. αριθμός αδειών ανά ώρα προσωπικού);
- Οικονομία- εξετάζει το βαθμό στον οποίο 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 ελέγχεται.

- Συμμόρφωση- ελέγχει τη συμμόρφωση του οργανισμού με αντικειμενικές απαιτήσεις, πρότυπα ή κριτήρια. 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 δεδομένων- αξιολογεί τους εσωτερικούς ελέγχους και την υποβολή εκθέσεων για μη χρηματοοικονομικά θέματα, όπως τα μέτρα απόδοσης.
- Πολιτική και άλλες μελλοντικές αξιολογήσεις- αξιολογεί προγράμματα ή πολιτικές, εναλλακτικές λύσεις, προβλέπει τα πιθανά αποτελέσματα του προγράμματος υπό διάφορες υποθέσεις ή αξιολογεί τα πλεονεκτήματα ή τα μειονεκτήματα των διαφόρων νομοθετικών προτάσεων. Οι ελεγκτές μπορούν επίσης να συντάσσουν πληροφορίες συγκριτικής αξιολόγησης ή βέλτιστων πρακτικών για να βοηθήσουν στην αξιολόγηση των πρακτικών σχεδιασμού ή διαχείρισης προγραμμάτων
- Αξιολόγηση κινδύνου- εντοπίζει τους κινδύνους που μπορεί να επηρεάσουν την επίτευξη στρατηγικών και οικονομικών στόχων και σκοπών μιας οργάνωσης και αξιολογεί την ανταπόκριση της διοίκησης σε αυτούς τους κινδύνους. Στο 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 κτλ. Οι ελεγκτές διεξάγουν επίσης αξιολογήσεις κινδύνου για την επιλογή και τον προγραμματισμό των ελέγχων.

Οικονομική / κανονικότητα. Οι ελεγκτές εκφράζουν τη γνώμη τους σχετικά με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τις καθιερωμένες ή



αποδεκτές λογιστικές αρχές (κανονικότητα). Συχνά εκτελούνται από εξωτερικούς ελεγκτές - είτε εμπορικούς ελεγκτές είτε ελεγκτές από άλλο κλάδο του δημόσιου τομέα - αυτός ο τύπος ελέγχου επικεντρώνεται στη λογιστική καταλληλότητα των περιουσιακών στοιχείων και των δαπανών όπως αναφέρθηκε από την οντότητα του δημόσιου τομέα. Εκτός από τη γνωμοδότηση του δημοσιονομικού δελτίου, οι οικονομικοί έλεγχοι μπορούν επίσης να εξετάζουν την αξιοπιστία συγκεκριμένων χρηματοοικονομικών πληροφοριών, τη συμμόρφωση με σχετικές διαδικασίες και κανόνες ή τη διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων.

*Συμβουλευτικές, βοηθητικές ή ερευνητικές υπηρεσίες.* Οι ελεγκτές μπορούν να παρέχουν αντικειμενικές συμβουλές εμπειρογνομόνων σε διάφορους τομείς στους οποίους διαθέτουν εμπειρογνωμοσύνη. Με βάση τις γνώσεις και την τεχνογνωσία τους, μπορούν να παρέχουν τεχνικές συμβουλές σε θέματα σχετικά με τη χρηστή διακυβέρνηση, τη λογοδοσία, τις δεοντολογικές πρακτικές και τα προγράμματα κατά της διαφθοράς, την αποτελεσματική αξιολόγηση και διαχείριση των κινδύνων, τους εσωτερικούς ελέγχους, τις ορθές επιχειρησιακές διαδικασίες, την ανάπτυξη και λειτουργία συστημάτων πληροφορικής και διαχείρισης έργου, την αξιολόγηση του προγράμματος, άλλους τομείς που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα, την αποδοτικότητα και την οικονομία των λειτουργιών. Επιπλέον, οι ελεγκτές μπορούν να παρέχουν υπηρεσίες (π.χ. διαδικασίες ελέγχου και αξιολόγησης κινδύνου) και εκπαίδευση σε τομείς όπως η ευαισθητοποίηση σχετικά με την απάτη, τη μέτρηση επιδόσεων και το σχεδιασμό ελέγχου. Μπορούν επίσης να παρέχουν συμβουλές σχετικά με την εφαρμογή των συστάσεων ελέγχου (Σώμα Ορκωτών Λογιστών, 1990).

Κατά την παροχή συμβουλευτικών/βοηθητικών υπηρεσιών, οι ελεγκτές πρέπει να παραμείνουν ανεξάρτητοι. Παρόλο που οι ελεγκτές μπορούν συμβουλευτικά, να παρέχουν τεχνικές συμβουλές και να διατυπώνουν συστάσεις στη διοίκηση, δεν μπορούν να λαμβάνουν διαχειριστικές αποφάσεις ή να αναλαμβάνουν διευθυντικό ρόλο. Επιπλέον, πρέπει να διατηρούν την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα για τους επόμενους ελέγχους που διεξάγονται σε οποιοδήποτε πρόγραμμα το οποίο έχει λάβει σημαντικά επίπεδα συμβουλών ή βοήθειας κατά τα στάδια της διαμόρφωσής του. Με άλλα λόγια, οι ελεγκτές δεν πρέπει να ελέγχουν το δικό τους έργο (The Institute of Internal Auditors, 2012).

### 2.1.5.2. Οικονομικοί και Λογιστικοί Έλεγχοι

Όσον αφορά τους Λογιστικούς ή τους οικονομικούς ελέγχους φαίνεται ότι πιστοποιείται η ορθότητα και η ακρίβεια των θεμελιωδών λογιστικών καταστάσεων και αυτός άλλωστε είναι και ο βασικός στόχος και κίνητρο αυτών των ελέγχων. Με διαφορετικά λόγια, ο λογιστικός έλεγχος αποτελείται από εκείνες τις δραστηριότητες οι οποίες συσχετίζονται με την χρηματοδότηση της επιχείρησης, ή με άλλα λόγια με τα κεφάλαια (ίδια και ξένα) τα οποία είναι απαραίτητα για την ομαλή λειτουργία της επιχείρησης.

Επίσης ο κίνδυνος του να χαθούν αυτά τα κεφάλαια αλλά και αντιστοίχως ο πιστωτικός κίνδυνος που αντιμετωπίζουν οι οργανισμοί φαίνεται ότι προβάλλονται αρκετά έντονα ως καθοριστικοί παράγοντες για την βιωσιμότητα του οργανισμού του ιδίου. Συνεπώς και στα πλαίσια της ελαχιστοποίησης αυτής της κατηγορίας του κινδύνου αλλά και της ορθής και πληρέστερης κατάρτισης των θεμελιωδών οικονομικών καταστάσεων του οργανισμού, θα πρέπει παράλληλα με τα ανωτέρω να διενεργούνται τα εξής (Beasley, 2006):

- Έλεγχοι των εξουσιοδοτήσεων και των διαδικασιών, όπου και θα πρέπει να διαπιστώνεται κατά πόσον οι επενδύσεις και οι χρηματοδοτήσεις του οργανισμού συμφωνούν πάντα με την εγκεκριμένη επενδυτική πολιτική και στρατηγική και το σύνολο του πλαισίου των πολιτικών του οργανισμού.
- Έλεγχοι των αξιολογήσεων και των επιβεβαιώσεων και όπου θα πρέπει κατά το πλείστον να συγκρίνεται το κόστος των επενδυτικών αυτών αποφάσεων με τις αντίστοιχες τρέχουσες αξίες και να πραγματοποιείται κατά αντιστοιχία το κατάλληλο επίπεδο συμφωνίας των υπολοίπων των βασικών λογαριασμών, όπως επί παραδείγματι του 'ταμείου', των 'καταθέσεων' και των 'δανείων'.
- Έλεγχοι των διαθεσίμων, των συμμετοχών, των καταθέσεων σε τράπεζες και των δανείων του οργανισμού, και όπου αντιστοίχως θα πρέπει να διαπιστώνεται ότι υφίσταται η τακτική ενημέρωση αυτών αλλά και η επιβεβαίωση των υπολοίπων τους.

### 2.1.5.3. Διοικητικοί Έλεγχοι

Αναφορικά με τη διενέργεια των επιμέρους διοικητικών ελέγχων σε επίπεδο διαδικασιών εσωτερικής ελεγκτικής στον οργανισμό είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι οι εν λόγω έλεγχοι θα πρέπει να περιέχουν ένα σύνολο από κανόνες τους οποίους

άλλωστε θα πρέπει να θεσπίζει η διοίκηση του οργανισμού και οι οποίοι εν τέλει στοχεύουν στην μεγιστοποίηση των κερδών του οργανισμού και στην σωστή λειτουργία της αποδοτικότητας του. Για την επίτευξη αυτού του στόχου θα πρέπει ο οργανισμός να υποβάλλει ορθά τις λογιστικές του καταστάσεις και τα επιμέρους στοιχεία αναφορικά με την πορεία του και τα οποία με την σειρά τους θα πρέπει να ελέγχονται από τον αρμόδιο εσωτερικό ελεγκτή (Τσακλάγκανος, 2004).

Ο στόχος αυτών των ελέγχων επίσης είναι η επίτευξη του κατάλληλου επιπέδου ορθότητας της διοίκησης των επιμέρους τμημάτων ενός οργανισμού. Για αυτόν τον σκοπό οι έλεγχοι αυτοί θα πρέπει να εξετάζουν την ευρύτητα των λειτουργιών και να αξιολογούν την αποτελεσματικότητα για την επίτευξη των στόχων και εν γένει όλων των δραστηριοτήτων του οργανισμού αναφορικά με το κατάλληλο επίπεδο διοίκησης αυτού.

Τέλος, οι έλεγχοι αυτοί θα πρέπει να εξετάζουν την συμμόρφωση αλλά και τη διαμόρφωση του κατάλληλου επιπέδου κουλτούρας και πολιτισμικών χαρακτηριστικών των εργαζομένων του συνόλου των τμημάτων του οργανισμού ως προς τα σχέδια και τις αποφάσεις της πολιτικής διοίκησης του οργανισμού. Σε γενικές γραμμές οι έλεγχοι αυτοί θα πρέπει να αξιολογούν και να αξιοποιούν το ανθρώπινο δυναμικό του οργανισμού προσπαθώντας παράλληλα να βελτιώσουν το εργασιακό περιβάλλον του φορέα και το οποίο εργασιακό προσωπικό θα πρέπει να είναι ενημερωμένο και κατάλληλα ευαισθητοποιημένο αναφορικά με τους στόχους του οργανισμού ως προς την υλοποίησή τους, με απώτερο σκοπό άλλωστε την επίτευξη του ελάχιστου δυνατού κόστους και του μεγαλύτερου δυνατού οφέλους (Παπάς, 1999).

#### *2.1.5.4. Λειτουργικοί Έλεγχοι*

Σε αυτήν την ενότητα περιγράφουμε την έννοια των λειτουργικών ελέγχων (operational audits). Οι λειτουργικοί έλεγχοι έχουν ως στόχο να εξετάσουν κατά πόσον λειτουργεί σωστά και αποτελεσματικά ένα τμήμα ενός οργανισμού και κατά πόσον εφαρμόζονται οι επιμέρους προβλεπόμενες διαδικασίες αυτού.

Για αυτόν τον σκοπό οι λειτουργικοί έλεγχοι οι οποίοι πραγματοποιούνται από το εκάστοτε ελεγκτικό σώμα θα πρέπει να είναι σε θέση να διαπιστώσουν κατά πόσον οι εκάστοτε διαδικασίες στον τρόπο λειτουργίας του συστήματος της διοίκησης ενός οργανισμού είναι αποτελεσματικές κατά τη φάση της υλοποίησης των επιμέρους στρατηγικών αποφάσεων του οργανισμού (Jones, 2011).

#### 2.1.5.5. Έλεγχοι της Παραγωγικής Διαδικασίας (Έλεγχοι Παραγωγής)

Σε αυτό το σημείο είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι ένας έλεγχος της παραγωγικής διαδικασίας (ή έλεγχος παραγωγής) αφορά ουσιαστικά τη διαδικασία της παραγωγής ενός οργανισμού ή ενός φορέα. Κατά αυτό το σκεπτικό ο έλεγχος παραγωγής έχει ως απώτερο στόχο την διερεύνηση του κατά πόσον τηρούνται ορθά οι παραγωγικές διαδικασίες ενός οργανισμού. Πιο συγκεκριμένα, ο έλεγχος παραγωγής θα πρέπει να εξετάζει τον σωστό ανεφοδιασμό των πρώτων υλών στην διαδικασία της παραγωγής του φορέα, αλλά και τον έλεγχο των επιμέρους ποιοτικών χαρακτηριστικών αυτών, ή και την τήρηση της διαδικασίας της συσκευασίας τους, της παράδοσης τους και της παραλαβής των προϊόντων και γενικότερα του συνόλου των απαραίτητων διαδικασιών οι οποίες θα πρέπει να αφορούν την παραγωγή των προϊόντων (Buchanan and Yang, 2005).

## 2.2. Βιβλιογραφική Επισκόπηση

### 2.2.1. Διαχείριση επιχειρηματικών κινδύνων

Η διαχείριση επιχειρηματικών κινδύνων (ERM) είναι μια επιχειρησιακή στρατηγική βασισμένη σε σχέδιο που στοχεύει στον εντοπισμό, την αξιολόγηση και την προετοιμασία για τυχόν κινδύνους ή για φυσική και εικονική καταστροφή που ενδέχεται να παρεμποδίζουν τις λειτουργίες και τους στόχους ενός οργανισμού. Η πειθαρχία όχι μόνο απαιτεί από τις επιχειρήσεις να εντοπίζουν όλους τους κινδύνους που αντιμετωπίζουν και να αποφασίζουν ποιοι είναι οι κίνδυνοι για την ενεργητική τους διαχείριση, αλλά και να προβαίνουν στη διάθεση αυτού του σχεδίου δράσης σε όλους τους ενδιαφερόμενους, τους μετόχους και τους πιθανούς επενδυτές, στο πλαίσιο των ετήσιων εκθέσεων τους (Κάντζος και Χονδράκη, 2006).

### 2.2.2. Οι κίνδυνοι που αντιμετωπίζουν οι εταιρείες

Οι εταιρείες διαχειρίζονται τον κίνδυνο εδώ και χρόνια. Ιστορικά, αυτό γίνεται με την αγορά ασφάλισης: ασφάλιση περιουσίας για κυριολεκτικά, ζημιογόνες απώλειες λόγω πυρκαγιών, κλοπών και φυσικών καταστροφών, ασφάλιση αστικής ευθύνης και ασφάλιση ατασθαλιών για την αντιμετώπιση αγωγών και αξιώσεων αποζημίωσης, ζημίας ή τραυματισμού κλπ. Αλλά ένα άλλο βασικό στοιχείο της διαχείρισης επιχειρηματικού κινδύνου είναι ο επιχειρηματικός κίνδυνος, δηλαδή τα εμπόδια που σχετίζονται με την τεχνολογία (ιδιαίτερα τεχνολογικές αποτυχίες), τις αλυσίδες εφοδιασμού της εταιρείας και την επέκταση και το κόστος χρηματοδότηση.

Πιο πρόσφατα, οι εταιρείες διαχειρίζονται τους κινδύνους αυτούς μέσω των κεφαλαιαγορών με παράγωγα, μέσα που τους βοηθούν να διαχειριστούν τις διακυμάνσεις των στιγμιαίων διακυμάνσεων των νομισμάτων, των επιτοκίων, των τιμών των βασικών εμπορευμάτων και των μετοχών. Από μαθηματική άποψη, όλοι αυτοί οι κίνδυνοι ή οι "εκθέσεις" είναι εύκολο να μετρηθούν, με αποτέλεσμα τα κέρδη και οι ζημίες να πηγαίνουν κατευθείαν στο ελάχιστο (Botosan, 2004).

### 2.2.3. Τα σχέδια διαχείρισης κινδύνων

Οι υπεύθυνοι του έργου και άλλοι επαγγελματίες που συνεργάζονται με τη διαχείριση επιχειρηματικών κινδύνων επικεντρώνονται στην αξιολόγηση των κινδύνων που σχετίζονται με τις εταιρείες ή τις βιομηχανίες τους, δίνοντας προτεραιότητα σε αυτούς τους κινδύνους και παίρνοντας τεκμηριωμένες αποφάσεις σχετικά με τον τρόπο χειρισμού τους. Τα σχέδια διαχείρισης κινδύνου που δημιουργούν εκτιμούν τον αντίκτυπο των διαφόρων καταστροφών και περιγράφουν πιθανές απαντήσεις σε περίπτωση υλοποίησης μιας από αυτές τις καταστροφές. Για παράδειγμα, ο Οργανισμός Προστασίας του Περιβάλλοντος (EPA) απαιτεί από τις εγκαταστάσεις που ασχολούνται με εξαιρετικά επικίνδυνες ουσίες να αναπτύξουν σχέδια διαχείρισης κινδύνου για να αντιμετωπίσουν αυτό που κάνουν για να μετριάσουν τον κίνδυνο και τι θα κάνουν εάν συμβεί κάποιο ατύχημα.

Εκτός από τα απλά σχέδια και προϊόντα, όπως ένας κατάλογος εναλλακτικών προμηθευτών ή ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο, οι εταιρείες που διαχειρίζονται επιτυχώς τους κινδύνους υιοθετούν επίσης συνήθεις πρακτικές για τη διαχείριση των δυνητικών κινδύνων που έχουν εντοπίσει. Σε πολλές περιπτώσεις δημιουργούνται νέες θέσεις, όπως οι διαχειριστές επιχειρηματικών κινδύνων ή αναπτύσσονται νέα τμήματα για την ενσωμάτωση της διαχείρισης κινδύνου στις καθημερινές επιχειρήσεις, συμπεριλαμβανομένων των ομάδων συντήρησης εξοπλισμού και ελέγχου ποιότητας ή διασφάλισης (Fathi, 2013).

Κατά τη δημιουργία των πρωτοβουλιών της διαχείρισης επιχειρηματικών κινδύνων, οι εταιρείες πρέπει να επικεντρωθούν όχι μόνο μειονεκτήματα του κινδύνου αλλά και στα πλεονεκτήματα του. Η παραδοσιακή προσέγγιση είναι να επικεντρωθούμε στα αρνητικά στοιχεία - για παράδειγμα, τις απώλειες από τις συναλλαγές νομισμάτων ή επιτοκίων στις χρηματοπιστωτικές αγορές, ή τις οικονομικές απώλειες που μπορεί να προκληθούν από την διακοπή μιας αλυσίδας

εφοδιασμού ή από τις επιθέσεις στον κυβερνοχώρο που επηρεάζουν την τεχνολογία των πληροφοριών μιας εταιρείας.

Αναφορικά με τη θετική πλευρά οι εταιρείες πρέπει τώρα να εξετάσουν τις ανταγωνιστικές ευκαιρίες και τα στρατηγικά πλεονεκτήματα που μπορούν να προκύψουν από την απεριόριστη διαχείριση του κινδύνου. Ορισμένες από αυτές τις "καλύτερες αποφάσεις" αφορούν στοιχεία όπως το που να εγκατασταθεί ένα εργοστάσιο ή ένα γραφείο στο εξωτερικό βάσει μιας ανάλυσης κινδύνου που θα εξετάζει το πολιτικό περιβάλλον μιας χώρας (Karolyi, 2012).

Στη θετική πλευρά εντάσσεται επίσης η εστίαση σε προληπτικά μέτρα που βοηθούν μια επιχείρηση να αποφύγει πιθανές καταστροφές. Για παράδειγμα, ορισμένες από αυτές τις ενέργειες μπορεί να περιλαμβάνουν τον καθορισμό του χρόνου και του τρόπου με τον οποίο πρέπει να διατηρηθούν και να αντικατασταθούν τα φυσικά περιουσιακά στοιχεία. Με αυτόν τον τρόπο, η εταιρεία μπορεί να αποφύγει την απροσδόκητη και δαπανηρή αποτυχία των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού που μπορεί να οδηγήσει σε διακοπές, εκρήξεις ή άλλα γεγονότα που θέτουν σε κίνδυνο τους υπαλλήλους, τις κοινότητες και το δημόσιο προφίλ της εταιρείας. Κατανοώντας ότι το σημαντικότερο πλεονέκτημα τους είναι η εικόνα τους, ορισμένες εταιρείες εργάζονται προληπτικά όταν αντιμετωπίζουν ανθρωπογενείς ή φυσικές καταστροφές.

Από το 2006 έως το 2008, η πρόσφατη ώθηση για τις εταιρείες είναι να αποδείξουν ότι είναι «πράσινες», ελπίζοντας ότι η επιθετική διαχείριση του περιβαλλοντικού κινδύνου θα τοποθετήσει τα προϊόντα, τα εργοστάσια, την αλυσίδα εφοδιασμού και τις λοιπές λειτουργίες θετικά στους σημερινούς και μελλοντικούς πελάτες (Spathis, 2002).

#### 2.2.4. Χρήση διαχείρισης επιχειρηματικών κινδύνων για επενδύσεις

Η μελέτη του πώς οι εταιρείες διαχειρίζονται τον απίστευτα ποικίλο αριθμό κινδύνων που αντιμετωπίζουν μπορεί να διαδραματίσει έναν εξαιρετικά σημαντικό ρόλο στη λήψη αποφάσεων για επενδύσεις. Η γνώση των μεμονωμένων εταιρικών "προφίλ κινδύνων" μπορεί να οδηγήσει τους επενδυτές στο να εντοπίσουν τις ανερχόμενες εταιρείες, επενδύοντας με σιγουριά στο ότι θα μπορούσαν να ικανοποιήσουν τους εταιρικούς στόχους και τις προσδοκίες των επενδυτών (όχι μόνον σε καλές στιγμές αλλά και σε κακές).

Μέχρι σήμερα, ιδιαίτερα στις Η.Π.Α., η μεγάλη πλειοψηφία των εταιρειών έχει αποκτήσει πολύ λίγες πληροφορίες σχετικά με τα συνολικά προφίλ κινδύνου τους. Οι εταιρείες σε πολλές άλλες βιομηχανικές χώρες, όπως ο Καναδάς, η Βρετανία και η Αυστραλία, είναι πολύ πιο προσιτές όσον αφορά τις δραστηριότητες διαχείρισης κινδύνων και τη διαχείριση επιχειρηματικών κινδύνων. Ωστόσο, η κατάσταση είναι έτοιμη να αλλάξει, καθώς οι οργανισμοί αξιολόγησης αρχίζουν να επηρεάζουν την ικανότητα της εταιρείας να διαχειρίζεται τους επιχειρηματικούς της κινδύνους. Τα ενδιαφερόμενα μέρη θα αρχίσουν να βλέπουν πληθώρα νέων δεδομένων και πληροφοριών σχετικά με τον κίνδυνο που έχουν στη διάθεσή τους. Αυτή η ιστορία της διαχείρισης κινδύνου είναι πιθανό να επεκταθεί σημαντικά κατά την επόμενη δεκαετία (Παπαστάθης, 2003).

Η διαχείριση κινδύνων δεν σημαίνει ότι δεν υπάρχει κίνδυνος. Για χρόνια, ο τραπεζικός κλάδος θεωρείται ότι έχει τα καλύτερα προγράμματα διαχείρισης κινδύνου. Ωστόσο, κανένα από αυτά δεν εμπόδισε την πιστωτική κρίση του 2007 και την κατάρρευση υποθηκών (Tasios & Bekiaris, 2012).

#### 2.2.5. Ασφαλιστικό πλαίσιο για την αναλογιστική ασφάλιση

Το 2003, η Αναλογιστική Κοινωνική Ασφάλιση (CAS) δημιούργησε την διαχείριση επιχειρηματικών κινδύνων ως την πειθαρχία με την οποία ένας οργανισμός σε οποιαδήποτε βιομηχανία αξιολογεί, ελέγχει, εκμεταλλεύεται, χρηματοδοτεί και παρακολουθεί τους κινδύνους από όλες τις πηγές με σκοπό την αύξηση της βραχυπρόθεσμης και μακροπρόθεσμης αξίας του οργανισμού. Ο τύπος και τα παραδείγματα κινδύνου περιλαμβάνουν τα εξής (Καραγιώργος και Παπαδόπουλος, 2003):

##### Αστικός κίνδυνος

Αξιώσεις αστικής ευθύνης, Κίνδυνος περιουσίας, Φυσική καταστροφή

##### Χρηματοοικονομικός κίνδυνος

Κίνδυνος τιμολόγησης, Κίνδυνος ενεργητικού, Συναλλαγματικός κίνδυνος,

##### Κίνδυνος ρευστότητας

##### Επιχειρησιακός κίνδυνος

Ικανοποίηση του πελάτη, αποτυχία προϊόντων, ακεραιότητα, κίνδυνος φήμης. Εσωτερική λαθροθηρία, Εξοικονόμηση γνώσης

##### Στρατηγικοί κίνδυνοι

Ανταγωνισμός, Κοινωνική τάση, Διαθεσιμότητα κεφαλαίου

Η διαδικασία διαχείρισης κινδύνου περιλαμβάνει (Αθιανός, et. al., 2005):

- Δημιουργία πλαισίου: Περιλαμβάνει την κατανόηση των τρεχουσών συνθηκών λειτουργίας του οργανισμού σε εσωτερικό, εξωτερικό πλαίσιο και πλαίσιο διαχείρισης κινδύνων.
- Προσδιορισμός των κινδύνων: Περιλαμβάνει την τεκμηρίωση των υλικών απειλών για την επίτευξη των στόχων του οργανισμού και την εκπροσώπηση των περιοχών που μπορεί να εκμεταλλευτεί ο οργανισμός για ανταγωνιστικό πλεονέκτημα.
- Ανάλυση / Ποσοτικοποίηση Κινδύνων: Περιλαμβάνει τη βαθμονόμηση και αν είναι δυνατόν, τη δημιουργία κατανομών πιθανότητας των αποτελεσμάτων για κάθε σημαντικό κίνδυνο.
- Ενσωμάτωση των κινδύνων: Περιλαμβάνει τη συγκέντρωση όλων των κατανομών κινδύνου, αντανακλώντας τις συσχετίσεις και τα αποτελέσματα του χαρτοφυλακίου και τη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων όσον αφορά τις επιπτώσεις στις βασικές μετρήσεις της απόδοσης του οργανισμού
- Αξιολόγηση / ιεράρχηση των κινδύνων: Περιλαμβάνει τον προσδιορισμό της συμβολής κάθε κινδύνου στο συνολικό προφίλ κινδύνου και την κατάλληλη ιεράρχηση προτεραιοτήτων.
- Αντιμετώπιση / αξιοποίηση κινδύνων: Περιλαμβάνει την ανάπτυξη στρατηγικών για τον έλεγχο και την αξιοποίηση των διαφόρων κινδύνων
- Παρακολούθηση και ανασκόπηση: Περιλαμβάνει τη συνεχή μέτρηση και παρακολούθηση του περιβάλλοντος κινδύνου και την απόδοση των στρατηγικών διαχείρισης κινδύνου.

Εξετάζοντας την έρευνα των Μπουραντά, κ.α. (1999) παρατηρούμε ότι τα βασικά κριτήρια με βάση τα οποία μπορούμε να αξιολογήσουμε την αποτελεσματικότητα ενός συστήματος ελέγχου είναι τα παρακάτω:

- i. Η ακρίβεια της αποτελεσματικότητας του ελέγχου μέσω των μετρήσεων και των αντικειμενικών και όχι των υποκειμενικών πληροφοριών που παρέχει
- ii. Η χρονική συγκυρία και βελτιστοποίηση της λήψης των πληροφοριών
- iii. Η επικέντρωση σε σημαντικά και σε κρίσιμα σημεία της λειτουργίας και των διαδικασιών του οργανισμού



- iv. Η εξοικονόμηση η οποία συνδέεται άμεσα με την υλοποίηση του προγράμματος της διοίκησης, με την αποτελεσματικότερη διαχείριση των οικονομικών της πόρων
- v. Η οργανωτική δομή και η διεύθυνση στην οποία θα πρέπει να διανέμονται τα αποτελέσματα του ελέγχου και η αποδοχή του συστήματος από τον οργανισμό και έτσι ώστε να είναι πιο αποτελεσματικό και να μπορεί να χαρακτηριστεί το σύστημα ως πιο ευέλικτο.

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΔΗΜΟΣΙΑ ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ**

#### **3.1. Το πλαίσιο της Εταιρικής Διακυβέρνησης**

Θα ήταν εύλογο εξαρχής να παρουσιάσουμε τα βασικά σημεία και χαρακτηριστικά που συνθέτουν την έννοια της Εταιρικής Διακυβέρνησης, με στόχο να οριοθετήσουμε το περίγραμμα καθοδήγησης της ανάπτυξης της διαδικασίας Εσωτερικού Ελέγχου στο Δημόσιο Τομέα. Με βάση αυτό το σκεπτικό καλούμαστε να παραθέσουμε μια σχετική παρουσίαση των εννοιών και των βασικών αρχών της διακυβέρνησης στον ευρύτερο δημόσιο τομέα, αλλά και παράλληλα να αναδείξουμε την βαρύτητα της σημασίας του εσωτερικού αλλά και εξωτερικού ελέγχου για την δημιουργία βάσεων καλής διακυβέρνησης (Caramanis and Spathis, 2006).

Επίσης θα πρέπει να καταγραφούν τα επιμέρους στοιχεία και χαρακτηριστικά που καθιστούν αναγκαία την μεγιστοποίηση της αξίας των επιπέδων διοίκησης του δημοσίου τομέα, μέσω της διαδικασίας του εσωτερικού ελέγχου, το οποίο εμμέσως συνεπάγεται το γεγονός ότι θα πρέπει να τονιστεί η σημασία σύστασης επιτροπών ελέγχου, στα πλαίσια της διασφάλισης της ανεξαρτησίας τους, αλλά και των ποιοτικών χαρακτηριστικών του ελέγχου ώστε να προσφέρεται κατά το μέγιστο η σχετική πρακτική καθοδήγηση στους επικεφαλής των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου για την εφαρμογή και την ανάπτυξη της ελεγκτικής λειτουργίας (Goodson, et al., 2012).

Με βάση τα ανωτέρω βασικός στόχος της παρούσας εργασίας είναι να τονιστεί η χρησιμότητα των διαδικασιών ελέγχου (εσωτερικού κυρίως αλλά και εξωτερικού), τόσο στους επιμέρους Ελεγκτές του δημοσίου τομέα, αλλά και στους λειτουργούς που λαμβάνουν τις αποφάσεις για τον εσωτερικό έλεγχο. Μια τέτοια

κατευθυντήρια γραμμή θα μπορούσε να προσφέρει σημαντικά αποτελέσματα στην βελτίωση των επιμέρους παρεχόμενων υπηρεσιών καθώς θα προετοιμάσει το έδαφος για την ανάπτυξη μιας αποτελεσματικής διαδικασίας εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου (Carcello & Palmrose, 1994).

### 3.1.1. Θεμελιώδης Έννοιες Εταιρικής Διακυβέρνησης

Ως την έννοια της εταιρικής διακυβέρνησης ορίζουμε έναν συνδυασμό όλων των επιμέρους διαδικασιών και δομών οι οποίες θα πρέπει να εφαρμόζονται από τα επιμέρους διοικητικά όργανα. Το πλαίσιο της εφαρμογής αυτών έχει ως κύριους πυλώνες την διαμόρφωση, την καθοδήγηση, τη διαχείριση και την παρακολούθηση των σχετικών διαδικασιών που αναπτύσσονται εντός ενός οργανισμού και έχουν ως στόχο την επίτευξη συγκεκριμένων αποτελεσμάτων βάσει παρεχόμενων υπηρεσιών. Στον ευρύτερο δημόσιο τομέα, η εταιρική διακυβέρνηση συνδέεται άμεσα με τους ίδιους φορείς και μέσα, με βάση τους οποίους χαράσσονται αλλά και επιτυγχάνονται αυτοί οι σκοποί. Ακόμα με βάση το ίδιο σκεπτικό περιλαμβάνονται δραστηριότητες που αφορούν τον δημόσιο τομέα έτσι ώστε διασφαλίζεται η αξιοπιστία του φορέα αλλά και οι παρεχόμενες υπηρεσίες αυτού να χαρακτηρίζονται από ισονομία και δικαιοσύνη, στα πλαίσια της δέουσας συμπεριφοράς των δημοσίων λειτουργών (Goodson, et al., 2012).

### 3.2. Αρχές Εταιρικής Διακυβέρνησης

Το ευρύτερο πλαίσιο της εταιρικής διακυβέρνησης χαρακτηρίζεται από επιμέρους αρχές, όπου ορισμένες από αυτές ορίζονται ως θεμελιώδης, χωρίς αυτό απαραίτητα να σχετίζεται με τον οργανισμό που αφορά την εφαρμογή αυτών. Κατ' επέκταση αυτές οι εξειδικευμένες αρχές εταιρικής διακυβέρνησης του ευρύτερου δημοσίου τομέα, μπορούν να παρατεθούν στις παρακάτω επιμέρους κατηγορίες (Καραγιώργος και Παπαδόπουλος, 2003).

#### Η αρχή του ορισμού της κατεύθυνσης

Το υψηλό επίπεδο της εταιρικής διακυβέρνησης χαρακτηρίζεται από την ικανότητα να θεσπίζονται πολιτικές, οι οποίες έχουν ως στόχο την καθοδήγηση των δράσεων του οργανισμού. Στον ευρύτερο δημόσιο τομέα, αυτές οι πολιτικές αφορούν και κατευθύνονται από τους εθνικούς στόχους, τα επιμέρους στρατηγικά σχέδια, τους στόχους αποδοτικότητας, το νομοθετικό πλαίσιο της χώρας και άλλους τρίτους

φορείς και οργανισμούς των οποίων βασικός τους στόχος είναι η εποπτεία των δημοσίων φορέων ή των σχετικών νομοθετημένων εποπτικών επιτροπών. Αυτές οι πολιτικές ή κατά κάποιο τρόπο οι επιμέρους προτεραιότητες του δημοσίου τομέα αποτελούν μέρος του στρατηγικού τους σχεδιασμού ή του επιχειρησιακού τους σχεδίου ή και τους προϋπολογισμούς τους, τέτοιου ώστε ο απώτερος σκοπός να είναι η βέλτιστη κατανομή των επιμέρους περιορισμένων πόρων, σε όσο το δυνατόν καλύτερες και πιο συγκεκριμένες δραστηριότητες.

#### Η αρχή της διαμόρφωσης της ηθικής

Σύμφωνα με την παραπάνω αρχή θεωρούμε ότι το καλό επίπεδο της εταιρικής διακυβέρνησης αποτελείται από ένα σύνολο χαρακτηριστικών, τα οποία συνθέτουν τους βασικούς πυλώνες του. Τα χαρακτηριστικά αυτά αφορούν το σύνολο των επιμέρους ηθικών αξιών, τους οριοθετημένους στόχους και τις στρατηγικές των οργανισμών, και τους επιμέρους μηχανισμούς για τον έλεγχο και την εφαρμογή αυτών.

Το κατάλληλο επίπεδο της εταιρικής διακυβέρνησης έχει ως στόχο να ευθυγραμμίζονται οι πολιτικές και οι διαδικασίες, με αποτέλεσμα να ενθαρρύνονται συμπεριφορές που σχετίζονται άμεσα με το επίπεδο ηθικής και αξιών των φορέων του δημοσίου. Φυσικά για να μπορέσουν τα ανωτέρω να έρθουν εις πέρας θα πρέπει εξ αρχής να καθοριστούν οι ρόλοι και οι ευθύνες των υπευθύνων που συνεργάζονται μεταξύ τους, στο σύνολο των οργανισμών (Γκίνολου, Ταχυνάκης και Μωυσή, 2005).

#### Η αρχή της εποπτείας των αποτελεσμάτων

Σύμφωνα με αυτήν την αρχή θα πρέπει να κάνουμε την υπόθεση ότι ένα καλό επίπεδο εταιρικής διακυβέρνησης προϋποθέτει και ένα καλό επίπεδο εποπτείας και ελέγχου στο διηνεκές, των αποτελεσμάτων που διαφαίνονται στους φορείς του δημοσίου. Παράλληλα, ο στόχος του ελέγχου και της εποπτείας είναι ουσιαστικά η διασφάλιση του γεγονότος ότι το σύνολο των πολιτικών που θεσπίστηκαν έχουν εφαρμοστεί όπως ακριβώς πρέπει, με απώτερο σκοπό οι εφαρμοσμένες στρατηγικές να οδηγούν σε βελτίωση της αποδοτικότητας του δημοσίου τομέα στο σύνολο και να ικανοποιούνται επίσης οι προσδοκίες των φορέων, σύμφωνα με τις επιμέρους πολιτικές, τους νόμους και τους κανονισμούς.

### Η αρχή της αναφοράς της λογοδοσίας

Η παραπάνω αρχή της αναφοράς της λογοδοσίας αφορά κυρίως αρκετούς δημόσιους φορείς οι οποίοι λειτουργούν ως εντεταλμένοι φορείς και κατ' επέκταση χρησιμοποιούν πόρους και πολιτικές ώστε να μπορούν να φέρουν εις πέρας συγκεκριμένες διαδικασίες και στόχους. Κάτω από αυτό το πλαίσιο αυτοί οι φορείς θα πρέπει να λογοδοτούν για τις μεθόδους και τους τρόπους που χρησιμοποιούν τους πόρους αυτούς, που έχουν δεσμευτεί επί σκοπού και για τα αντίστοιχα αποτελέσματα άλλωστε που έχουν παραχθεί μέσω αυτών (Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, 2013).

Με βάση αυτό το σκεπτικό ένα καλό επίπεδο εταιρικής διακυβέρνησης οφείλει να αναζητά την παράθεση τακτικών αναφορών οικονομικού και επιχειρησιακού χαρακτήρα, οι οποίες όμως αναφορές θα πρέπει να επικυρώνονται για την επάρκεια και την ακρίβεια τους από κάποιον ανεξάρτητο φορέα Ελεγκτικής ιδιότητας. Ένα πάρεργο αποτέλεσμα αυτής της διαδικασίας θα ήταν η επιβολή σχετικών ποινών και κυρώσεων για όσους φορείς δεν τήρησαν τις προσυμφωνημένες πολιτικές ή έχουν πράξει μη επιθυμητή χρήση των πόρων και των πολιτικών που τους τέθηκαν προς διάθεση.

### Η αρχή της Διόρθωσης της Πορείας

Η παραπάνω αρχή αφορά την περίπτωση όπου ένας οργανισμός δεν έχει καταφέρει να φτάσει τους στόχους του αναφορικά με την μέτρηση της οικονομικής και επιχειρησιακής του δραστηριότητας, ή παράλληλα μπορεί να έχουν καταγραφεί επιμέρους προβλήματα αναφορικά με τις λειτουργίες και την χρήση του παραγωγικών του συντελεστών. Σε αυτή την περίπτωση ένα καλό επίπεδο συστήματος εταιρικής διακυβέρνησης θα μπορέσει να εξετάσει και να καταγράψει τα βασικά αίτια που αποτελούν θεμέλια αυτών των ζητημάτων και ταυτόχρονα θα χαράξει τις επιμέρους διορθωτικές κινήσεις και πλάνο δράσης ώστε να αποτυπωθεί κατά πόσο έχουν αυτές οι πολιτικές εφαρμοστεί αποτελεσματικά και αξιόπιστα.

Συνήθως σε αυτές τις περιπτώσεις τα επιμέρους ευρήματα αλλά και οι συστάσεις των Ελεγκτικών ομάδων, αποτελούν το κατάλληλο έναυσμα για την θεμελίωση της καλής Εταιρικής Διακυβέρνησης και έτσι να εξαλείφονται τυχόν αδυναμίες και ελλείψεις με τον βέλτιστο δυνατό τρόπο (Καρδακάρης, 2008).

### 3.3. Αρχές Εταιρικής Διακυβέρνησης: Η περίπτωση του Δημοσίου Τομέα

Επίσης σε αυτό το σημείο θα πρέπει να αναφερθούμε σε ιδιαίτερες αρχές της Εταιρικής Διακυβέρνησης και του πλαισίου αυτής που είναι προσαρμοσμένες και αφορούν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του ευρύτερου Δημοσίου Τομέα.

Αυτά τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά που συνθέτουν την φύση και το πλαίσιο του Δημοσίου Τομέα σχετίζονται κυρίως με τις επιμέρους πολιτικές και τις δυνάμεις που ασκούνται βάσει αυτών, με το γεγονός ότι ο Δημόσιος Τομέας δεν έχει ως αυτοσκοπό το κέρδος και με το είδος και την φύση των παρεχόμενων υπηρεσιών, των οποίων άλλωστε είναι και ο απώτερος στόχος αρκετών φορέων του Δημοσίου Τομέα.

Παράλληλα, αρκετοί φορείς του Δημοσίου Τομέα δημιουργούν το κλίμα υπάρχουσας υποχρέωσης αναφορικά με την εφαρμογή των απαραίτητων μέτρων για την διασφάλιση και την χρήση εξουσιών, ώστε σκοπός αυτού να είναι οι παρεχόμενες υπηρεσίες μελλοντικά να υλοποιούνται στα πλαίσια δικαιοσύνης και υπευθυνότητας.

Με βάση λοιπόν αυτό το σκεπτικό οι βασικές αρχές της Εταιρικής Διακυβέρνησης που αφορούν άμεσα τις υπηρεσίες και τα επιμέρους χαρακτηριστικά του ευρύτερου Δημοσίου Τομέα, είναι κυρίως η αρχή της Λογοδοσίας, η αρχή της Διαφάνειας, η αρχή της Ακεραιότητας και η αρχή της Δικαιοσύνης και οι οποίες λεπτομερώς περιγράφονται στις παρακάτω παραγράφους (Κάντζος και Χονδράκη, 2006):

#### Η αρχή της Λογοδοσίας

Για να προσπαθήσουμε να δώσουμε ένα πιο εύστοχο ορισμό για την παραπάνω αρχή της Λογοδοσίας, θα βασιστούμε στον ορισμό της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants - IFAC), όπου η λογοδοσία ουσιαστικά είναι η λειτουργία αυτή με βάση την οποία οι φορείς του Δημοσίου Τομέα, αλλά και τα επιμέρους άτομα που εργάζονται σε αυτούς τους φορείς, είναι σε θέση να αναλάβουν την ευθύνη για τις σχετικές αποφάσεις και τις πράξεις τους. Το επίπεδο της ευθύνης αυτής περιλαμβάνει τη διαχείριση των οικονομικών πόρων και παραγωγικών συντελεστών που προέρχονται από κρατικά

κονδύλια, αλλά και των υπολοίπων διαστάσεων που αφορούν την αποδοτικότητα των πόρων αυτών.

Τέλος, οι φορείς και τα άτομα που απασχολούνται σε αυτούς κάτω από αυτό το πλαίσιο οφείλουν να υποβάλλονται σε επανεξέταση των ανωτέρω διαδικασιών, για

την επιτυχία της οποίας θα πρέπει οι επαμφοτερίζοντες να έχουν πλήρως κατανοήσει τις υποχρεώσεις και τους ρόλους τους, οι οποίοι άλλωστε συνθέτουν τη δομή του ίδιου του φορέα. Εν κατακλείδι μπορούμε να πούμε πως η αρχή της λογοδοσίας αφορά την ίδια την υποχρέωση του ατόμου αλλά και του φορέα να παρέχει απαντήσεις για τις επιμέρους αρμοδιότητες που έχουν ανατεθεί σε αυτόν (I.F.A.C., 2001).

### Η αρχή της Διαφάνειας

Σύμφωνα με αυτήν την αρχή του πλαισίου της Εταιρικής Διακυβέρνησης προσαρμοσμένη στο ευρύτερο πλαίσιο των φορέων του Δημοσίου, εξετάζουμε κατά πόσο ένας οργανισμός είναι ευέλικτος να παρέχει ελεύθερα τις σχετιζόμενες με αυτόν πληροφορίες στους επιμέρους φορείς που συναλλάσσονται μαζί. Αυτό συνεπάγεται άλλωστε ότι η αρχή της διαφάνειας είναι άμεσα συσχετισμένη με το επίπεδο εξωστρέφειας του ίδιου του φορέα.

Υπό αυτό το σκεπτικό ένα υψηλό επίπεδο Εταιρικής Διακυβέρνησης δείχνει την ικανότητα του φορέα να γνωστοποιεί χρήσιμες και ενδιαφέρουσες πληροφορίες στους ενδιαφερόμενους, ώστε οι τελευταίοι να μπορούν να εκμεταλλεύονται στοιχεία που αφορούν την λειτουργικότητα και αποδοτικότητα του φορέα και τα οποία με την σειρά τους είναι σημαντικά για την κατανόηση των κινήτρων των φορέων αναφορικά με αποτελέσματα των δράσεων τους. Ακόμα μπορούμε να πούμε ότι διαφάνεια ουσιαστικά σημαίνει πως οι πολιτικές, οι αποφάσεις, οι έμπρακτες λειτουργίες και οι επιμέρους συναλλαγές των οργανισμών δε γίνονται κεκλεισμένων των θυρών. Βέβαια στην προκειμένη περίπτωση αναφερόμαστε σε φορείς του ευρύτερου Δημοσίου που παρέχουν υπηρεσίες που δεν σχετίζονται με ζητήματα Εθνικής Ασφάλειας όπου όντως θα πρέπει να απαιτείται μυστικότητα των πράξεων και κινήτρων των οργανισμών και άρα αυτοί οι φορείς θα πρέπει να διακατέχονται από υψηλά επίπεδα διαφάνειας ώστε οι δράσεις τους να εμπίπτουν σε πλαίσιο δημόσιας εποπτείας.

Με την σειρά της η εποπτεία αυτή θα πρέπει να πραγματοποιείται από Ελεγκτικούς φορείς, οι οποίοι θα είναι σε θέση να υποδείξουν την σχέση ανάμεσα στο επίπεδο διαφάνειας και αξιοπιστίας του ίδιου του φορέα. Ο στόχος αυτών των ελέγχων τόσο για τους φορείς της εξουσίας όσο και για τους ίδιους τους πολίτες είναι η διαβεβαίωση του γεγονότος ότι οι πράξεις του ευρύτερου Δημοσίου Τομέα είναι δίκαιες, νόμιμες και ηθικές και με την σειρά τους οι λειτουργικές, επιχειρησιακές και

οικονομικές αναφορές της αποδοτικότητας των φορέων είναι σε θέση να υποδεικνύουν ακριβώς και με επάρκεια την αλήθεια αυτών των πράξεων τους (Cheng & Warfield, 2005).

### Η αρχή της Ακεραιότητας

Σύμφωνα με την παραπάνω αρχή της ακεραιότητας θα πρέπει ουσιαστικά να επιβάλλεται στους επιμέρους φορείς του Δημοσίου και στους λειτουργούς τους να μπορούν να πράττουν με βάση χαρακτηριστικά που αφορούν τις αρχές, τις αξίες, τις προσδοκίες και τις επιμέρους πολιτικές δεοντολογικού πλαισίου του ευρύτερου Δημοσίου Τομέα. Αποτελεί μια αρχή που είναι αρκετά φλέγουσα στις μέρες μας, καθώς οι πολίτες στο σύνολο τους επιδεικνύουν έλλειψη εμπιστοσύνης αναφορικά με την αξιοπιστία των επιμέρους πληροφοριών και των πράξεων του δημοσίου τομέα και το οποίο με την σειρά του δείχνει μια ουσιώδη υπονόμευση της κρατικής νομιμότητας και της ίδιας της ικανότητας του να επιβάλλεται (Τσακλάγκανος, 2004).

Κάτω από αυτό το σκεπτικό αντιλαμβανόμαστε ότι τα επιμέρους κόστη σε πολιτικό, κοινωνικό, οικονομικό και περιβαλλοντικό επίπεδο μπορεί να είναι αρκετά υψηλά, στην περίπτωση υπονόμευσης των κρατικών φορέων. Αλλιώς μπορούμε να πούμε πως αν οι επιμέρους προσδοκίες των πολιτών για υψηλό επίπεδο ακεραιότητας διαψευστούν, οι αντίστοιχες επιδράσεις και συνέπειες θα είναι αρκετά σημαντικές και θα σχετίζονται άμεσα με το επίπεδο εμπιστοσύνης των πολιτών στους επιμέρους φορείς του ευρύτερου Δημοσίου Τομέα, αλλά και στους θεσμούς και στην ηγεσία αυτών.

### Η αρχή της Δικαιοσύνης

Η παραπάνω αρχή της δικαιοσύνης αφορά ουσιαστικά το επίπεδο στο οποίο οι φορείς του δημοσίου λειτουργούν για την εκτέλεση των υποχρεώσεων τους υπό χαρακτηριστικά ισονομίας και αμεροληψίας, αναφορικά και με το επίπεδο εξουσίας που τους έχει ανατεθεί από το Κράτος. Με άλλα λόγια η αρχή της δικαιοσύνης περιγράφει μια αλυσίδα γεγονότων όπου οι πολίτες παρέχουν εμμέσως στους φορείς του δημοσίου παραγωγικούς συντελεστές, ώστε οι τελευταίοι να είναι σε θέση να πράττουν αποτελεσματικά τις επιμέρους αρμοδιότητες που τους έχουν ανατεθεί.

Η ουσιαστική παραβίαση της αρχής της δικαιοσύνης οδηγεί επί του πρακτέου στην μη βέλτιστη χρήση της πολιτικών πρακτικών του δημόσιου τομέα αλλά και σε

κατασπατάληση των παραγωγικών συντελεστών, πόρων και χρήματος, με αποτέλεσμα να αναπτύσσονται φαινόμενα διαφθοράς και κακοδιαχείρισης, τα οποία επιδρούν αρνητικά στις αρμοδιότητες και υποχρεώσεις του φορέα αλλά και στην αποδοτικότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών στους πολίτες.

Άρα λοιπόν σύμφωνα με την αρχή της δικαιοσύνης η οποία θα πρέπει να εφαρμόζεται στον ευρύτερο δημόσιο τομέα, μπορούμε να παραθέσουμε παρακάτω τις επιμέρους διαστάσεις αυτής της αρχής που την καθιστούν μετρήσιμη και αξιολογήσιμη (Πρωτοψάλτης και Σαρακοστίδης, 2003):

- **1<sup>η</sup> διάσταση → Το κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών:** αυτό το συνολικό κόστος θα πρέπει να μπορεί να αντισταθμίζεται από φόρους και τέλη, αλλά και από την δυνατότητα του δανεισμού (εμμέσως από φόρους που θα εισπραχθούν στο μέλλον). Το κόστος αυτό θα πρέπει να καλύπτει ουσιαστικά έμμεσα αλλά και μελλοντικά κόστη τα οποία είτε θα προκύψουν από την δράση είτε την αδράνεια του ευρύτερου δημοσίου τομέα.
- **2<sup>η</sup> διάσταση → Η ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών:** αυτή αφορά ουσιαστικά τις επιμέρους άμεσες παροχές, οι οποίες αφορούν περιπτώσεις ζητημάτων παιδείας, κατάρτισης, υγείας, κτλ., αλλά και επιμέρους έμμεσες παρεχόμενες υπηρεσίες, όπως για παράδειγμα την διοίκηση και διαχείριση οικονομικού και ανθρώπινου κεφαλαίου.
- **3<sup>η</sup> διάσταση → Ο τρόπος άσκησης της ρυθμιστικής εξουσίας και της εξουσίας του καταναγκασμού.**
- **4<sup>η</sup> διάσταση → Η ανταλλαγή των πληροφοριών:** αφορά ουσιαστικά τον τρόπο με βάση τον οποίο ο ευρύτερος δημόσιος τομέας έχει την ικανότητα να παρέχει τις επιμέρους πληροφορίες προς τρίτους, να συνδιαλέγεται με τους πολίτες και να καλύπτει τις υποχρεώσεις του.



### 3.4. Εταιρική Διακυβέρνηση και Πρακτικές Ελέγχου στον Δημόσιο Τομέα

Κατ' επέκταση λοιπόν μπορούμε να πούμε πως για τον ευρύτερο Δημόσιο Τομέα, η έννοια και οι επιμέρους πρακτικές και διαδικασίες του ελέγχου αποτελούν ίσως από τις πιο σημαντικές διαδικασίες αναφορικά με την αποτελεσματικότητα της καλής διακυβέρνησης. Ο στόχος σε αυτό το κομμάτι είναι να παρέχονται αμερόληπτες και αντικειμενικές αξιολογήσεις αναφορικά με το επίπεδο με το οποίο διαχειρίζονται οι δημόσιοι πόροι και οι παραγωγικοί συντελεστές από τους δημόσιους φορείς. Σαφώς η διαχείριση αυτή θα πρέπει να γίνεται με το απαραίτητο επίπεδο υπευθυνότητας και αποτελεσματικότητας και έτσι σίγουρα θα μπορούν να επιτυγχάνονται τα αποτελέσματα που έχουν τεθεί εξ' αρχής ως στόχος παραδοτέου (Μούζουλας, 2003).

Σε αυτό το κομμάτι ο ρόλος των Ελεγκτών θα πρέπει να έχει να κάνει με την υποβοήθηση των οργανισμών του δημοσίου τομέα να μπορούν να επιτυγχάνουν τα αποτελέσματα τους βάσει των αρχών της λογοδοσίας και της ακεραιότητας. Οι Ελεγκτές μέσω των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου θα είναι σε θέση να βελτιώνουν τις εσωτερικές λειτουργίες των οργανισμών και έτσι να ενισχύεται η εμπιστοσύνη των πολιτών και τρίτων ενδιαφερόμενων μελών προς τους δημόσιους φορείς (stakeholders).

Άρα, λοιπόν θα πρέπει να αναφερθεί ότι βασικός παράγοντας εξέτασης της αποτελεσματικότητας του δημοσίου τομέα είναι ουσιαστικά η ικανότητα του να μπορεί να παρέχει υπηρεσίες και να φέρνει εις πέρας έργα και προγράμματα που αντικατοπτρίζουν θεμελιώδης αρχές όπως αναφέρθηκαν και πιο πάνω και κυρίως τις αρχές της δικαιοσύνης και της ακεραιότητας. Σε αυτό το πλαίσιο, η διαδικασία του ελέγχου στον ευρύτερο δημόσιο τομέα θα πρέπει ουσιαστικά να μπορεί σε επαρκές επίπεδο να αναλύει και να βαθμολογεί την νομιμότητα, την αποτελεσματικότητα, την αποδοτικότητα και την οικονομική χρηστικότητα των δράσεων αυτών αλλά και των παραγωγικών συντελεστών και πόρων που δεσμεύονται. Για αυτόν τον σκοπό θα πρέπει οι ίδιοι οι Ελεγκτές να μπορούν να διαφυλάττουν τις επιμέρους θεμελιώδεις αξίες του ευρύτερου δημοσίου τομέα και κατ' επέκταση των βασικών υποκειμένων στους οποίους αναφέρεται η παροχή υπηρεσιών του, που είναι οι πολίτες.

### 3.4.1. Επιμέρους διαδικασίες και οι ρόλοι του Ελέγχου στον Δημόσιο Τομέα

Σε αυτό το σημείο θα αναφέρουμε ξεκινώντας ότι ο πιο βασικός ρόλος που έχουν οι Ελεγκτές, οι οποίοι και δρουν στον ευρύτερο δημόσιο τομέα, είναι να υποστηρίζουν τις διαδικασίες της εταιρικής διακυβέρνησης, αναφορικά με τις λειτουργίες της εποπτείας (oversight), της κατανόησης (insight) και της πρόβλεψης (foresight) (Gowthorpe & Amat, 2005).

#### Ο Ρόλος του Ελεγκτή & η Λειτουργία της Εποπτείας

Βασικός στόχος των Ελεγκτών είναι ουσιαστικά η υποστήριξη των ατόμων που κάνουν την λήψη των αποφάσεων ενώ παράλληλα ασκείται προς αυτούς η κατάλληλη εποπτεία. Αυτή η διαδικασία γίνεται για να ελεγχθούν οι οργανισμοί του ευρύτερου δημοσίου τομέα για το αν φέρνουν εις πέρας τις λειτουργικές διαδικασίες υπευθυνότητας τους, όπως για παράδειγμα τις επιμέρους δαπάνες των πόρων του δημοσίου, σε συνάφεια φυσικά με τις επιμέρους διατάξεις του νομοθετικού πλαισίου και των οδηγιών. Τέτοιου είδους έλεγχοι έχουν ως στόχο να δώσουν κατευθύνσεις σε ζητήματα όπως κατά πόσο εφαρμόζονται οι επιμέρους πολιτικές σε σχέση με τον αρχικό τους σχεδιασμό, ή κατά πόσον τα επιμέρους Τμήματα και Διευθύνσεις του φορέα χρησιμοποιούν τους κατάλληλους μηχανισμούς ελέγχου, με απώτερο σκοπό την ελαχιστοποίηση του ρίσκου.

Το πιο σημαντικό πλεονέκτημα των ρόλων των Ελεγκτών και των ελέγχων που φέρουν εις πέρας αναφέρεται στην συμβολή τους, ώστε οι φορείς του ευρύτερου δημοσίου τομέα να ακολουθούν και να συμμορφώνονται στην προαναφερθείσα αρχή της λογοδοσίας. Με αυτόν τον τρόπο παρέχονται όλα τα επιμέρους στοιχεία αναφορικά με την αποδοτικότητα τους και τα δεδομένα αυτά φυσικά σχετίζονται άμεσα με το ενδιαφέρον που εκδηλώνουν τρίτοι φορείς προς γνώση τους, είτε δραστηριοποιούνται εντός του φορέα, είτε εκτός αυτού (Φλιτούρης, 2007).

Παράλληλα θα πρέπει να αναφερθεί επίσης ότι ο ρόλος των Ελεγκτών των φορέων του ευρύτερου δημοσίου τομέα αφορά την εύρεση και την πρόληψη των φαινομένων της διαφθοράς. Σε αυτό το κομμάτι περιλαμβάνεται η έννοια της εξαπάτησης, ή και της καταδράστησης, ή ακόμα και φαινόμενα όπως η κακή διαχείριση των πόρων του δημοσίου τομέα, αλλά και άλλες κατηγορίες μη κατάλληλης χρήσης της εξουσιαστικής αρχής αλλά και των παραγωγικών συντελεστών που δεσμεύει η κοινωνία προς τους δημόσιους φορείς και τους λειτουργούς τους. Ο ρόλος των Ελεγκτών σε αυτή την διαδικασία είναι να

εποπτεύουν και να εξετάζουν κατά πόσο τηρείται η έννοια της αποτελεσματικότητας των επιμέρους μηχανισμών ελέγχου<sup>1</sup>, που έχουν αναπτύξει οι διάφοροι φορείς της διοίκησης, με απώτερο στόχο την αναγνώριση και την ελαχιστοποίηση των περιβαλλοντικών συνθηκών που αποτελούν αιτίες φαινομένων διαφθοράς.

#### Ο Ρόλος του Ελεγκτή & η Έννοια της Κατανόησης

Συνεχίζοντας μπορούμε να πούμε πως ένας από τους βασικούς ρόλους των Ελεγκτών στους φορείς του Δημοσίου Τομέα είναι να υποστηρίζουν την λήψη αποφάσεων από τα σχετικά τμήματα αναφοράς, με αποτέλεσμα οι τελευταίοι να μπορούν να έχουν ισχυρή αντίληψη και γνώση των επιμέρους καταστάσεων και διαδικασιών (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013).

Τα ανωτέρω γίνονται πιο εύκολα αντιληπτά όταν εξετάζονται τα επιμέρους προγράμματα και οι πολιτικές που τα πλαισιώνουν, με στόχο την ανάδειξη των καλών πρακτικών και των επιμέρους πληροφοριών των συγκριτικών αξιολογήσεων. Αν μπορούν παράλληλα να εξεταστούν οι πληροφορίες αυτές σε οριζόντιο επίπεδο μεταξύ των φορέων του ευρύτερου δημοσίου τομέα, αλλά και σε κάθετο επίπεδο μεταξύ των διαφορετικών επιπέδων των δημόσιων φορέων, τότε σίγουρα μπορούμε να αποφανθούμε ότι αναπτύσσονται επιμέρους ευκαιρίες για την υιοθέτηση, προσαρμογή και ανασχεδιασμό των επιμέρους διοικητικών πρακτικών και προτύπων.

Κατά αυτό το σκεπτικό μπορούμε να πούμε πως η λειτουργία του ελέγχου (τόσο στην εσωτερική της όσο και στην εξωτερική της διάσταση) έχει ως στόχο να αναπτύξει την έμπρακτη συμβολή της σε επίπεδο οργανωσιακής μάθησης, ενώ παράλληλα να παρέχεται διαρκής επαναπληροφόρηση, με απώτερο στόχο την αναπροσαρμογή των πολιτικών που αναμένονται να προτείνονται προς εφαρμογή στους επιμέρους φορείς του ευρύτερου δημοσίου τομέα.

Τέλος, με την σειρά τους το σώμα των Ελεγκτών προσπαθεί να φέρνει το έργο του συστηματικά και με το κατάλληλο επίπεδο αντικειμενικότητας, με απώτερο στόχο να είναι σε θέση να αναπτύξουν μια αρκετά λεπτομερή κατανόηση των επιμέρους λειτουργιών και να μπορούν έτσι να εξάγουν τα κατάλληλα συμπεράσματα με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που συλλέγουν. Κατ' επέκταση, τα επιμέρους πλεονεκτήματα των ελέγχων είναι να δίνουν μια περισσότερο λεπτομερή απεικόνιση των προβλημάτων, των παραγωγικών συντελεστών και πόρων, των

---

<sup>1</sup>Στην παρούσα κατάσταση έχει χρησιμοποιηθεί η ορολογία 'Μηχανισμοί Ελέγχου' ως μεταφορά της ορολογίας 'Internal Control Structure'. Διαφορετικά θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί η ορολογία 'Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου'.

ιεραρχικών ρόλων και των ευθυνών αλλά και αρμοδιοτήτων των επιμέρους δημόσιων φορέων και του εσωτερικού τους περιβάλλοντος, σε αντιστοιχία με την κατανόηση της βασικής αιτίας των προβλημάτων που αντιμετωπίζουν και τις εύχρηστες και έμπρακτες προτάσεις που μπορούν να τεθούν. Τα ανωτέρω σίγουρα μπορούμε να πούμε ότι ενθαρρύνουν τα ενδιαφερόμενα μέρη ώστε να επαναξιολογήσουν τις βασικές λύσεις των επιμέρους προβλημάτων που αντιμετωπίζουν (Γαγάνης και Ζοπουνίδης, 2008).

Μέσω της απεικόνισης των ανωτέρω διαδικασιών και της πορείας αυτών, σίγουρα βελτιώνεται η ικανότητα και οι δεξιότητες του ενδιαφερόμενου δημόσιου τομέα να είναι σε θέση να διαχειρίζεται τα προβλήματα και τις διαδικασίες που αντιμετωπίζει θέτοντας παράλληλα τα κατάλληλα ερωτήματα σε σχέση με το επίπεδο αποτελεσματικότητας των επιμέρους πολιτικών και δράσεων του. Σε αντιστοιχία λοιπόν με την λογοδοσία, οι έλεγχοι μπορούν να συμβάλλουν στην αναβάθμιση των λειτουργιών και διαδικασιών του ευρύτερου δημοσίου τομέα.

#### 3.4.2. Ο Ρόλος του Ελεγκτή & η Έννοια της Πρόβλεψης

Συνεχίζοντας μπορούμε να πούμε πως επιπλέον ρόλος των Ελεγκτών είναι η υποστήριξη των οργανισμών και των φορέων του δημοσίου τομέα να οραματίζονται επαρκώς τη μελλοντική τους πορεία και να μπορούν παράλληλα να εξετάζουν τις νέες τάσεις της αγοράς, καθώς και να τους προετοιμάζουν ώστε να αντιμετωπίσουν με την δέουσα προσοχή και αποτελεσματικότητα τις επιμέρους προκλήσεις που εμφανίζονται, φυσικά προτού αυτές εξελιχθούν υψηλού επιπέδου κρίσεις και κίνδυνοι.

Μέσω του παραπάνω σκεπτικού η ελεγκτική διαδικασία και λειτουργία συνιστά επιμέρους προσοχή στις μελλοντικές προκλήσεις και κινδύνους, στον τρόπο με τον οποίο αυτοί διασυνδέονται με άλλα χαρακτηριστικά και μεταβλητές του περιβάλλοντος των οργανισμών, όπως για παράδειγμα τα δημογραφικά χαρακτηριστικά, τις επιμέρους χρηματοοικονομικές συνθήκες της αγοράς ή τις απειλές τρωτότητας σε επίπεδο ασφαλείας, τόσο σε φυσικό όσο και σε διαδικτυακό επίπεδο. Τα παραπάνω με την κατάλληλη καθοδήγηση της ελεγκτικής λειτουργίας, βοηθούν τους οργανισμούς να αναγνωρίσουν τους κινδύνους αλλά και τις ευκαιρίες που δημιουργούνται από τις επιμέρους ταχύτατες εξελίξεις σε επίπεδο επιστήμης και τεχνολογίας, από τα αντίστοιχα σύνθετα χαρακτηριστικά της σύγχρονης κοινωνίας,

από τα επιμέρους διεθνή γεγονότα, αλλά και από τις αλλαγές σε επίπεδο οικονομικών χαρακτηριστικών.

Συνήθως αυτά τα χαρακτηριστικά αντιπροσωπεύουν αντίστοιχους μακροοικονομικούς κινδύνους, οι οποίοι με την σειρά τους μπορεί να υπερέχουν κατά πολύ του αντίστοιχου χρονικού ορίζοντα των εκλεγμένων ή διορισμένων αξιωματούχων των φορέων αναφοράς του δημοσίου τομέα και κατ' επέκταση με την σειρά τους να είναι σε σχετικά χαμηλό επίπεδο προτεραιότητας, όταν σε αντιστοιχία οι επιμέρους λιγοςτοί παραγωγικοί συντελεστές και πόροι αναγκάζουν τους ανθρώπους αυτούς να στρέψουν την προσοχή τους σε περισσότερο επείγουσες καταστάσεις. Αυτοί οι κίνδυνοι και τα ρίσκα είναι περισσότερο γνωστοί ως εγγενείς κίνδυνοι<sup>2</sup> οι οποίοι μπορούν να μεταφέρονται σε διαχρονικό και διαστρωματικό επίπεδο (Φωκάς, 2009).

Μια αρκετά γνωστή προσέγγιση σε αυτό το επίπεδο ελεγκτικής λειτουργίας, η οποία ουσιαστικά βασίζεται στον έλεγχο με βάση το αντίστοιχο επίπεδο κινδύνου έχει να κάνει με την συγκέντρωση της ολιστικής προσπάθειας στον έλεγχο του πλαισίου διαχείρισης κινδύνου του οργανισμού επί του συνόλου και ως αντίστοιχο πλαίσιο είναι περισσότερο γνωστή ως Σύστημα Διαχείρισης Επιχειρηματικού Κινδύνου (Σ.Δ.Ε.Κ. –Enterprise Risk Management). Βασικός στόχος αυτής της προσέγγισης είναι να υπάρχει έγκαιρη και έγκυρη αναγνώριση του κινδύνου και των μορφών αυτού και σε προληπτικό επίπεδο η σχετική αποτροπή των γνωστών μη αποδεκτών κινδύνων<sup>3</sup>.

Τέλος, να αναφερθεί σε αυτό το σημείο ότι ο έλεγχος ο οποίος επικεντρώνεται στην πρόβλεψη των επιμέρους κινδύνων και των επιπτώσεων αυτών, έχει ως απώτερο σκοπό να ενισχύσει το ανθρώπινο δυναμικό που στελεχώνει νευραλγικές θέσεις στους οργανισμούς, όπου στην καθημερινότητα τους βρίσκεται η λήψη αποφάσεων σε επίπεδο αλλαγής πολιτικών ή προγραμμάτων και συνθηκών, οι οποίες θα

---

<sup>2</sup> Οι λεγόμενοι εγγενείς κίνδυνοι συνήθως είναι κίνδυνοι όχι από την έναρξη λειτουργίας του οργανισμού, αλλά εμφανίζονται μετέπειτα στην πορεία και συνέχεια λειτουργίας αυτού (για αυτό και θεωρούνται κίνδυνοι κακού σχεδιασμού-by design). Είναι κίνδυνοι που προκαλούνται συνήθως από ανθρώπινο λάθος και δεν έχουν αντιμετωπιστεί καταλλήλως και κατ' επέκταση μεταφέρονται διαχρονικά στην πορεία λειτουργίας του οργανισμού, ή μπορεί να οφείλονται σε σφάλματα παράλειψης ή ελλειψών πληροφοριών κατά την διάρκεια επιμέρους συναλλαγών. Συνήθως εντοπίζονται κατά την διάρκεια επιμέρους λεπτομερών ελέγχων, σε επίπεδο οργανωσιακών διαδικασιών ή οικονομικών καταστάσεων, φαινομένων και συναλλαγών.

<sup>3</sup> Ως μη αποδεκτούς κινδύνους σε μια επιχείρηση ή σε έναν οργανισμό, αναφερόμαστε σε αυτούς τους κινδύνους, των οποίων η πιθανότητας εμφάνισης τους είναι σχετικά μικρή, αλλά το αντίστοιχο επίπεδο επίδρασης και συνεπειών αυτών είναι αρκετά μεγάλο και επομένως ιδιαιτέρως δύσκολο να αποτραπεί και να περιοριστεί.

μπορούσαν να καλύψουν μελλοντικές ανάγκες ή έναν πιθανό μελλοντικό κίνδυνο (Δημοπούλου-Δημάκη, 2006).

### 3.5. Οι προϋποθέσεις της Ελεγκτικής Διαδικασίας στον Δημόσιο Τομέα

Τα βασικά σημεία μιας αποτελεσματικής ελεγκτικής λειτουργίας στους φορείς του ευρύτερου δημοσίου τομέα ενισχύουν επαρκώς τις μορφές της διακυβέρνησης, μέσω της βελτίωσης των δυνατοτήτων των πολιτών ώστε να μπορούν να επιτυγχάνουν την απαραίτητη μορφή λογοδοσίας των δημοσίων υπηρεσιών.

Για αυτές τις μορφές της εταιρικής διακυβέρνησης στον δημόσιο τομέα, το σώμα των Ελεγκτών ασκεί ένα επίπεδο λειτουργίας ιδιαίτερος σημαντικό και κρίσιμο για την προάσπιση της αξιοπιστίας, της ισονομίας και χρηστής συμπεριφοράς των δημοσίων λειτουργών, ελαχιστοποιώντας παράλληλα τους κινδύνους της υπάρχουσας και εμφανιζόμενης διαφθοράς. Κατ' επέκταση, οι επιμέρους ελεγκτικές δραστηριότητες είναι καθοριστικής σημασίας και θα πρέπει να είναι διαμορφωμένες με κατάλληλο τρόπο ώστε να παρουσιάζουν μια ολιστική και ευρεία λειτουργία για την επίτευξη των ανωτέρω σκοπών (MacRae & Gils, 2014).

Οι διαδικασίες του ελέγχου θα πρέπει να έχουν το απαραίτητο επίπεδο ισχύος ώστε να δρουν με ακεραιότητα και να δημιουργούν τα κατάλληλα και τα πιο αξιόπιστα αποτελέσματα, αν και φαίνεται ότι υπάρχουν επιμέρους σημειωτέες διαφορές με βάση τις οποίες οι Ελεγκτές είναι σε θέση να πετυχαίνουν τους σκοπούς τους. Για τα ανωτέρω, οι κατά το ελάχιστο ελεγκτικές δραστηριότητες οι οποίες θεωρούνται απαραίτητες για τον δημόσιο τομέα είναι οι εξής:

#### Ανεξαρτησία σε επίπεδο Οργανωτικής Κουλτούρας

Η ανεξαρτησία σε επίπεδο οργανωτικής κουλτούρας δίνει τη δυνατότητα στην ελεγκτική λειτουργία να φέρει εις πέρας το έργο και τις υποχρεώσεις της χωρίς να απαιτούνται παρεμβάσεις από την ελεγχόμενη οντότητα, δηλαδή τον οργανισμό ή τον δημόσιο φορέα. Η ελεγκτική λειτουργία θα πρέπει πάντα να διαθέτει το κατάλληλο επίπεδο επαρκούς ανεξαρτησίας σε σχέση με εκείνους που απαιτείται να ελέγξει, με αποτέλεσμα να επιτελεί και να θεωρείται ότι επιτελεί το έργο της χωρίς παρεμβάσεις.

Κατ' επέκταση, σε συνδυασμό με την αντικειμενικότητα, το κατάλληλο επίπεδο οργανωτικής ανεξαρτησίας συμβάλλει ουσιαστικά στην ακρίβεια του έργου

της Ελεγκτικής ομάδας αλλά και στη δυνατότητα να υπάρχει εμπιστοσύνη στα επιμέρους πορίσματα τα οποία υποβάλλονται (Karen and Lehan, 2008).

Ο τρόπος με τον οποίο ορίζεται αλλά και παύεται ο επικεφαλής της Ελεγκτικής μονάδας επιδρά σημαντικά στο επίπεδο και στη μορφή της οργανωτικής ανεξαρτησίας. Η Συμβουλευτική Οδηγία 1110-1 του Διεθνούς Πλαισίου για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (International Professional Practices Framework - IPPF) δηλώνει ουσιαστικά ότι *“Η ανεξαρτησία καθίσταται δυνατή όταν ο επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου αναφέρεται λειτουργικά στο διοικητικό συμβούλιο και διοικητικά στον διευθύνοντα σύμβουλο του οργανισμού”*.

Μια σημαντική και ταυτόχρονα απαραίτητη πλευρά αυτού του επιπέδου ανεξαρτησίας είναι η δυνατότητα του επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου να διατηρεί το κατάλληλο επίπεδο προστασίας από τις διοικητικές ή τις πολιτικές παρεμβάσεις ή από τις ανάλογες εκδικητικές ενέργειες, οι οποίες μπορεί να προκύψουν αν και ο ίδιος προσπαθεί να ασκήσει τα καθήκοντα του σύννομα και σε απόλυτη συμφωνία με τα *Πρότυπα*.

Τέλος, να πούμε πως ο επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να χαρακτηρίζεται από το απαραίτητο επίπεδο ελευθερίας για την επαρκή και βέλτιστη στελέχωση της ελεγκτικής μονάδας με ανθρώπινο δυναμικό υψηλών δεξιοτήτων, χωρίς την παράλληλη ανάμιξη από τη διοίκηση ή μέσω αθέμιτης πολιτικής επιρροής από τους αντίστοιχους δημόσιους αξιωματούχους (Morgan, 1980).

### Επίσημη Εντολή

Οι μορφές εξουσίας και τα καθήκοντα της ελεγκτικής μονάδας θα πρέπει να ιδρύονται με βάση τον σχετικό νόμο, ή διάταγμα ή άλλο κανονιστικό κείμενο. Ανάμεσα σε άλλα, θα πρέπει το κείμενο αυτό να παρέχει το κατάλληλο επίπεδο πρόβλεψης των επιμέρους διαδικασιών και των απαιτήσεων των εκθέσεων και των αναφορών των ελέγχων, αλλά και της υποχρέωσης της ελεγχόμενης οντότητας να διατηρεί την κατάλληλη συνεργασία με τον Ελεγκτή.

### Απεριόριστη Πρόσβαση

Οι διαδικασίες των ελέγχων θα πρέπει να διεξάγονται υπό συνθήκες πλήρους και απεριόριστης πρόσβασης σε υπαλλήλους, σε εγκαταστάσεις και σε συστηματικά καταναμημένα αρχεία, με βάση και τις απαιτήσεις για την διεξαγωγή των ελεγκτικών δραστηριοτήτων.

### Επαρκής Χρηματοδότηση

Η διαδικασία της ελεγκτικής λειτουργίας θα πρέπει να έχει την κατάλληλη και επαρκή χρηματοδότηση ανάλογα με το επίπεδο και τον όγκο των δραστηριοτήτων της. Αυτό το γεγονός αποτελεί το πιο βασικό στοιχείο το οποίο με την σειρά του δε θα πρέπει να επαφίεται στον ελεγχόμενο οργανισμό, κυρίως λόγω του γεγονότος ότι ο προϋπολογισμός επηρεάζει ουσιαστικά την ικανότητα της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου να φέρνει εις πέρας τις αρμοδιότητες και το έργο της.

### Ικανή Ηγεσία

Ο υπεύθυνος για την Μονάδα του Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να διαθέτει το κατάλληλο επίπεδο γνώσεων για τα επιμέρους πρότυπα ελέγχου, και να έχει τα απαραίτητα επαγγελματικά προσόντα, αλλά και να είναι σε θέση να εποπτεύσει και να διευθύνει τη λειτουργία της ελεγκτικής διαδικασίας. Παράλληλα, ο επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να είναι ο πιο πειστικός εκπρόσωπος επικοινωνίας της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου.

### Αντικειμενικό Προσωπικό

Το ανθρώπινο δυναμικό που στελεχώνει το προσωπικό της ελεγκτικής μονάδας θα πρέπει ως επί το πλείστον να είναι αντικειμενικό. Θα πρέπει παράλληλα να κρατάει μια αμερόληπτη στάση και συμπεριφορά και να προσπαθεί να αποφεύγει κάθε σύγκρουση συμφερόντων. Η σύγκρουση των συμφερόντων είναι μια διαδικασία, με βάση την οποία ένας Εσωτερικός Ελεγκτής, ο οποίος βρίσκεται σε θέση εμπιστοσύνης, μπορεί να έχει ένα ανταγωνιστικά επαγγελματικό ή προσωπικό συμφέρον (Παπαδάτου,2005).

Επίσης, παράλληλα η σύγκρουση συμφερόντων μπορεί να δημιουργείται και αν δεν έχει πρωτίστως διενεργηθεί ανήθικη ή αντιδεοντολογική πράξη. Μια τέτοιου είδους σύγκρουση μπορεί να δημιουργήσει τις εντυπώσεις, οι οποίες μπορεί να υπονομεύσουν την εμπιστοσύνη στο πρόσωπο του Εσωτερικού Ελεγκτή, στη Μονάδα του Εσωτερικού Ελέγχου και στην επαγγελματική ταυτότητα του Εσωτερικού Ελεγκτή. Τέλος, μια τέτοια σύγκρουση συμφερόντων θα μπορούσε



ενδεχομένως να προκαλέσει πρόβλημα στις ικανότητες ενός ατόμου να ασκήσει τα ελεγκτικά και συναφή καθήκοντα με αντικειμενικότητα<sup>4</sup>.

### Ικανό Προσωπικό

Για την ελεγκτική διαδικασία είναι απαραίτητο να υπάρχει η κατάλληλη ομάδα επαγγελματιών, οι οποίοι σε συλλογικό επίπεδο θα πρέπει να έχουν τα απαραίτητα προσόντα αλλά και τις ικανότητες για φέρουν εις πέρας στο έπακρο το σύνολο των ελεγκτικών διαδικασιών και όλο το φάσμα αυτών, οι οποίοι είναι απαραίτητοι για την εκτέλεση των αρμοδιοτήτων που τους έχουν ανατεθεί.

Από την άλλη πλευρά οι Ελεγκτές θα πρέπει να συμμορφώνονται με τις ελάχιστες απαιτήσεις στα πλαίσια της δια βίου κατάρτισης, απαιτήσεις οι οποίες τίθενται από τους επαγγελματικούς φορείς και τα Πρότυπα των πιστοποιήσεων.

### Υποστήριξη από τα ενδιαφερόμενα μέρη

Οι διαδικασίες του ελεγκτικής λειτουργίας και οι έλεγχοι που αξιολογούν τους φορείς και τους οργανισμούς του δημοσίου πρέπει να υπόκεινται από νομιμοποίηση του ανάλογου θεσμικού πλαισίου και οι διαδικασίες αυτές θα πρέπει να γίνονται κατανοητές, αλλά και να υποστηρίζονται από μια ευρεία γκάμα αιρετών και διορισμένων αξιωματούχων, όπως επίσης και από τα σχετιζόμενα μέσα ενημέρωσης και τους αντίστοιχους εμπλεκόμενους πολίτες.

### Επαγγελματικά Πρότυπα Ελέγχου

Σε παγκόσμιο επίπεδο υιοθετούνται και εφαρμόζονται επαγγελματικά πρότυπα ελεγκτικών διαδικασιών, όπου για παράδειγμα από τα πιο γνωστά είναι το Διεθνές Πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (IPPF)<sup>5</sup>. Οι ελεγκτικές αυτές διαδικασίες υποστηρίζουν την υιοθέτηση των ανωτέρω στοιχείων

---

<sup>4</sup> Ανωτέρω στην έννοια του προσωπικού ελέγχου και της ελεγκτικής μονάδας και του ανθρώπινου δυναμικού που την στελεχώνει αναφερόμαστε στους λεγόμενους Εσωτερικούς Ελεγκτές.

<sup>5</sup> I.P.P.F.: International Professional Practices Framework. Αποτελεί εννοιολογικό πλαίσιο το οποίο στόχο έχει να οργανώσει το πλαίσιο καθοδήγησης που εκδίδεται από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (The Institute of Internal Auditors-I.I.A.). Ο I.I.A. αποτελεί ένα αξιόπιστο και παγκόσμιο σώμα καθοδήγησης και παρέχει στους επαγγελματίες εσωτερικού ελέγχου ένα οργανωμένο καθοδηγητικό πλαίσιο μέσω του I.P.P.F. ως υποχρεωτική και συνιστώμενη καθοδήγηση. Το επικαιροποιημένο πλαίσιο εισήχθη τον Ιούλιο του 2015.

και πληροφοριών και μέσω αυτού προάγουν το ελεγκτικό έργο με ποιοτικότερα χαρακτηριστικά, στα πλαίσια συστηματικής και αντικειμενικής τεκμηρίωσης (Γρηγοράκος, 1989).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Η ΕΛΕΚΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ

### 4.1. Βασικά στοιχεία αποτελεσματικής ελεγκτικής

Μια αποτελεσματική ελεγκτική δραστηριότητα του δημόσιου τομέα ενισχύει τη διακυβέρνηση αυξάνοντας ουσιαστικά την ικανότητα των πολιτών να λογοδοτούν απέναντι στο δημόσιο τομέα. Οι ελεγκτές ασκούν μια ιδιαίτερα σημαντική λειτουργία σε εκείνες τις πτυχές της διακυβέρνησης που είναι ζωτικής σημασίας για την προαγωγή της αξιοπιστίας, της ισότητας και της κατάλληλης συμπεριφοράς των υπαλλήλων του δημόσιου τομέα, μειώνοντας παράλληλα τον κίνδυνο δημόσιας διαφθοράς. Ως εκ τούτου, είναι σημαντικό οι δραστηριότητες ελέγχου να διαμορφώνονται κατάλληλα και να έχουν ευρεία εντολή για την επίτευξη αυτών των στόχων. Η ελεγκτική δραστηριότητα πρέπει να έχει την εξουσία να ενεργεί με ακεραιότητα και να παράγει αξιόπιστες υπηρεσίες, αν και τα ειδικά μέσα με τα οποία οι ελεγκτές επιτυγχάνουν αυτούς τους στόχους ποικίλλουν (The Institute of Internal Auditors, 2012). Τουλάχιστον, οι δραστηριότητες ελέγχου του δημόσιου τομέα πρέπει να διέπονται από:

- Οργανωτική ανεξαρτησία. Η οργανωτική ανεξαρτησία επιτρέπει στη δραστηριότητα του ελέγχου να διεξάγει εργασίες χωρίς παρεμβολές από την ελεγχόμενη οντότητα. Η ελεγκτική δραστηριότητα θα πρέπει να έχει επαρκή ανεξαρτησία από εκείνες που απαιτείται για έλεγχο, ώστε να μπορεί να διεξαγάγει και να θεωρείται ότι εκτελεί το έργο της χωρίς παρεμβάσεις. Σε συνδυασμό με την αντικειμενικότητα, η οργανωτική ανεξαρτησία συμβάλλει στην ακρίβεια της εργασίας των ελεγκτών και στην ικανότητα να βασίζονται στις αναφερθείσες εκθέσεις. Η ανεξαρτησία επηρεάζεται σε μεγάλο βαθμό από το πώς διορίζεται και μπορεί να τοποθετείται ένας εκτελεστικός διευθυντής (chief audit executive-CAE). Το Διεθνές Πλαίσιο Επαγγελματικών Πρακτικών (IPPF) (International Professional Practices Framework (IPPF)), αναφέρει ότι «ένας εκτελεστικός διευθυντής, είναι υπεύθυνος λειτουργικά για την υποβολή εκθέσεων στο διοικητικό συμβούλιο και διοικητικά στον διευθύνοντα σύμβουλο του οργανισμού, διευκολύνοντας την οργανωτική του αυτοτέλεια.» Σημαντικά μέρη αυτής της ανεξαρτησίας είναι η ικανότητα του εκτελεστικού διευθυντή να προστατεύεται από τη διοίκηση ή από πολιτικές παρεμβάσεις ή από τα τυχόν αντίποινα που προκύπτουν από την άσκηση

νόμιμων καθηκόντων σύμφωνα με τα πρότυπα. Ο εκτελεστικός διευθυντής θα πρέπει επίσης να είναι ελεύθερος να στελεχώσει την ελεγκτική δραστηριότητα χωρίς τις παρεμβάσεις της διοίκησης ή την αδικαιολόγητη πολιτική επιρροή από δημόσιους υπαλλήλους.

- Επίσημη εντολή. Οι εξουσίες και τα καθήκοντα της ελεγκτικής δραστηριότητας πρέπει να καθορίζονται από το καταστατικό ή άλλο βασικό νομικό έγγραφο του δημόσιου τομέα. Μεταξύ άλλων θεμάτων, το παρόν έγγραφο θα καλύπτει τις διαδικασίες και τις απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων και την υποχρέωση της ελεγχόμενης οντότητας να συνεργάζεται με τον ελεγκτή.
- Απεριόριστη πρόσβαση. Οι έλεγχοι θα πρέπει να διενεργούνται με πλήρη και ανεμπόδιστη πρόσβαση στους υπαλλήλους, την περιουσία και τα αρχεία, όπως αρμόζει για την εκτέλεση των ελεγκτικών δραστηριοτήτων.
- Επαρκής χρηματοδότηση. Η ελεγκτική δραστηριότητα πρέπει να διαθέτει επαρκή χρηματοδότηση σε σχέση με το μέγεθος των ελεγκτικών αρμοδιοτήτων της. Αυτό το σημαντικό στοιχείο δεν πρέπει να παραμείνει υπό τον έλεγχο του οργανισμού που ελέγχεται επειδή ο προϋπολογισμός επηρεάζει την ικανότητα της ελεγκτικής δραστηριότητας να εκτελεί τις ευθύνες της.
- Αρμόδιος ηγέτης. Ο επικεφαλής της ελεγκτικής δραστηριότητας πρέπει να είναι σε θέση να προσλαμβάνει, να διατηρεί και να διαχειρίζεται ανεξάρτητα και αποτελεσματικά προσωπικό υψηλής εξειδίκευσης χωρίς αδικαιολόγητη διαχειριστική ή πολιτική επιρροή. Ο ηγέτης πρέπει να έχει γνώση των εφαρμοστέων προτύπων ελέγχου, να διαθέτει τα κατάλληλα επαγγελματικά προσόντα - κατά προτίμηση πιστοποιημένα - και να είναι αρμόδιος για την επίβλεψη και τη διαχείριση μιας λειτουργίας ελέγχου. Επιπλέον, ο εκτελεστικός διευθυντής πρέπει να είναι ένας ευκρινής δημόσια εκπρόσωπος για την ελεγκτική δραστηριότητα.
- Αντικειμενικά αρμόδιο προσωπικό. Το προσωπικό της ελεγκτικής δραστηριότητας πρέπει να είναι αντικειμενικό. Το προσωπικό ελέγχου πρέπει να έχει αμερόληπτες συμπεριφορές και να αποφεύγει οποιαδήποτε σύγκρουση συμφερόντων. Σύγκρουση συμφερόντων είναι μια κατάσταση κατά την οποία ένας εσωτερικός ελεγκτής, ο οποίος είναι σε θέση εμπιστοσύνης, έχει ένα επαγγελματικό ή προσωπικό συμφέρον. Μπορεί να υπάρξει σύγκρουση

συμφερόντων, ακόμη και αν δεν προκύψει ηθική ή ακατάλληλη πράξη. Μια τέτοια σύγκρουση μπορεί να δημιουργήσει μια εμφάνιση παρατυπίας που μπορεί να υπονομεύσει την εμπιστοσύνη στον εσωτερικό ελεγκτή, τη δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου και το επάγγελμα. Επιπλέον, μια σύγκρουση συμφερόντων θα μπορούσε να επηρεάσει την ικανότητα ενός ατόμου να εκτελεί αντικειμενικά, ελεγκτικά καθήκοντα και ευθύνες.

- Ικανό προσωπικό. Η ελεγκτική δραστηριότητα απαιτεί ένα επαγγελματικό προσωπικό που διαθέτει συλλογικά τα απαιτούμενα προσόντα και την ικανότητα να διεξάγει το πλήρες φάσμα των ελέγχων που απαιτούνται από την εντολή του. Οι ελεγκτές πρέπει να συμμορφώνονται με τις ελάχιστες απαιτήσεις συνεχούς εκπαίδευσης που καθορίζονται από τις σχετικές επαγγελματικές οργανώσεις και τα πρότυπα.
- Υποστήριξη των ενδιαφερόμενων μερών. Η νομιμότητα της ελεγκτικής δραστηριότητας και της αποστολής της πρέπει να γίνει κατανοητή και να υποστηριχθεί από ένα ευρύ φάσμα εκλεγμένων και διορισμένων υπαλλήλων του δημόσιου τομέα, καθώς και από τα μέσα ενημέρωσης και τους εμπλεκόμενους πολίτες.
- Επαγγελματικά πρότυπα ελέγχου. Τα επαγγελματικά πρότυπα ελέγχου, όπως το Διεθνές Πλαίσιο Επαγγελματικών Πρακτικών (IPPF) που εκδίδεται από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, υποστηρίζουν την εφαρμογή των προηγούμενων στοιχείων και παρέχουν ένα πλαίσιο για την προώθηση έργων ελέγχου ποιότητας που είναι αντικειμενικά και έχουν βάση σε αποδεικτικά στοιχεία. Όπως ακριβώς πολλές οντότητες του δημόσιου τομέα έχουν υιοθετήσει πρότυπα εσωτερικού ελέγχου - είτε ως απαιτήσεις είτε ως καθοδήγηση για τους διαχειριστές του δημόσιου τομέα - οι ελεγκτικές δραστηριότητες θα πρέπει να διεξάγουν το έργο τους σύμφωνα με αναγνωρισμένα πρότυπα (Chorafas, 2005).

#### 4.2. Τα σημεία αναφοράς της λειτουργίας των Ελεγκτών

Τα σημεία και οι σχέσεις αναφοράς που αφορούν την λειτουργία των Ελεγκτών του ευρύτερου δημοσίου τομέα, επηρεάζουν άμεσα την ανεξαρτησία και το εύρος της εφαρμογής του ελέγχου που θα πρέπει οι ίδιοι να φέρουν εις πέρας. Συνεπώς και ως σημείο αναφοράς εδώ εννοείται η οργανωτική δομή με βάση την

οποία διορίζεται και ελέγχεται, δηλαδή λογοδοτεί, ο επικεφαλής της Μονάδας του Εσωτερικού Ελέγχου, σε σύγκριση με τις επιμέρους μονάδες και τις δραστηριότητες οι οποίες με την σειρά τους υπόκεινται στους σχετικούς ελέγχους.

Παράλληλα είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι οι φορείς του δημοσίου σε παγκόσμιο επίπεδο είναι εξαιρετικά πολύπλοκοι και ποικιλόμορφοι στην οργάνωση, τη διοίκηση και την λειτουργία τους. Συνεπώς, δεν θα πρέπει να υφίσταται ένα ενιαίο μοντέλο διακυβέρνησης αναφορικά με την υποστήριξη και την εποπτεία του εν λόγω ελέγχου. Αρκετοί από τους φορείς αυτούς βασίζονται σε κάποιον συνδυασμό από εξωτερικούς και εσωτερικούς ελέγχους, αναλόγως των αναγκών και των επιμέρους συνθηκών (οικονομικοί, πολιτικοί, διαρθρωτικοί, τεχνολογικοί, ανθρώπινοι παράγοντες, κτλ.). Όμως ανεξαρτήτως της δομής του φορέα, η οργανωτική τοποθέτηση της ελεγκτικής λειτουργίας θα πρέπει με την σειρά της να παρέχει τους επαρκείς ελέγχους και τις διασφαλίσεις ώστε να παρεμποδίζονται οι ελεγχόμενες οντότητες από το να παρεμβαίνουν στην δυνατότητα του ελέγχου αυτού να εκτελεί το έργο του και να γνωστοποιεί έτσι τα αποτελέσματα του με αντικειμενικότητα.

Ακόμα και σε παγκόσμιο επίπεδο, θα πρέπει οι φορείς του ευρύτερου δημοσίου τομέα να έχουν δημιουργήσει τις απαραίτητες μονάδες του Εσωτερικού Ελέγχου και οι οποίες να παρέχουν τις υπηρεσίες μέσω μιας κεντρισμένης και σε πραγματικό χρόνο παρουσίας τους εντός του εκάστοτε οργανισμού.

Αν και ο Εσωτερικός Έλεγχος έχει τη δυνατότητα να προσθέσει αρκετά σημαντική αξία στον οργανισμό που εφαρμόζεται, λόγω της εξοικείωσης του και της κατανόησης των συνθηκών λειτουργίας του οργανισμού, θα υπάρχει έτσι η δυνατότητα να εμποδιστεί να τιμήσει την εμπιστοσύνη του κοινού, αν δεν θεσπιστούν και δεν τηρούνται με συνέπεια για την προστασία της ανεξαρτησίας του. Οι φορείς του ευρύτερου δημοσίου τομέα θα πρέπει να θεσπίζουν μέτρα προστασίας τα οποία θα διασφαλίζουν ότι ο Εσωτερικός Έλεγχος έχει τη δυναμική να αναφέρει την ύπαρξη των σημαντικών ζητημάτων στις κατάλληλες εποπτικές αρχές (Τσακλάγκανος, 2004).

Συνεπώς η διασφάλιση της ανεξαρτησίας των Ελεγκτών χρειάζεται ιδιαίτερα όταν η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου υπάγεται σε αξιωματούχους οι οποίες μπορούν και οι ίδιοι να θεωρηθούν ως υπεύθυνοι για την ύπαρξη των σημαντικών αυτών προβλημάτων. Τα επιμέρους παραδείγματα των μέτρων προστασίας περιλαμβάνουν τις καταστατικές προϋποθέσεις, οι οποίες:

1. Εμποδίζουν τον ελεγχόμενο οργανισμό από το να παρέμβει στη διεξαγωγή των ελέγχων, στην στελέχωση της μονάδας ελέγχου και στην κοινοποίηση της έκθεσης του ελέγχου.
2. Θα πρέπει να διασφαλίζουν ότι ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου θα αναφέρεται στο υψηλότερο εκτελεστικό επίπεδο του οργανισμού και ότι οι απαιτήσεις για την κοινοποίηση της έκθεσης διασφαλίζουν έτσι την διαφάνεια των αποτελεσμάτων του εν λόγω ελέγχου.
3. Θα πρέπει να απαιτούν την γνωστοποίηση προς έναν εξωτερικό εποπτικό φορέα στην περίπτωση που σχεδιάζεται η αντικατάσταση του επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου.
4. Θα πρέπει να απαιτούν να καθίστανται διαθέσιμες στο κοινό οι εκθέσεις των ολοκληρωμένων ελέγχων. Το σημείο αναφοράς εδώ του Ελεγκτή θα πρέπει να συνδέεται με την ανεξαρτησία του ελέγχου, η οποία είναι το πιο θεμελιώδες και βασικό συστατικό στοιχείο μιας αποτελεσματικής και αξιόπιστης ελεγκτικής λειτουργίας στο ευρύ δημόσιο τομέα.
5. Παράλληλα και επειδή ο ρόλος του Ελεγκτή στον Δημόσιο Τομέα είναι ουσιαστικά η παροχή της απροκατάληπτης και αληθούς πληροφόρησης για την χρήση και των αποτελεσμάτων των δημοσίων πόρων, οι Ελεγκτές θα πρέπει να είναι σε θέση να επιτελέσουν το έργο τους και να γνωστοποιούν τα αποτελέσματα αυτού χωρίς την ύπαρξη των παρεμβάσεων και χωρίς την εντύπωση των παρεμβάσεων αντ' αυτού.

Εν κατακλείδι η ανεξαρτησία μπορεί να επιτυγχάνεται όταν η Μονάδα του Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί να αναφέρεται εκτός της ιεραρχίας του οργανισμού και των ελεγχόμενων οντοτήτων αυτής και όταν οι Ελεγκτές είναι ουσιαστικά ελεύθεροι να επιτελέσουν το έργο τους χωρίς επιπλέον παρεμβάσεις, περιορισμούς ή και πιέσεις από τον ελεγχόμενο οργανισμό. Οι παρεμβάσεις μπορούν με την σειρά τους να συμβούν αν η ελεγχόμενη οντότητα περιορίζει την πρόσβαση σε αρχεία, διαδικασίες ή και σε υπαλλήλους, αν ελέγχει τον προϋπολογισμό ή την στελέχωση των ελεγκτικών έργων ή αν έχει την εξουσία να απορρίψει ή και να τροποποιήσει τις επιμέρους εκθέσεις ελέγχου ως παραγόμενο έργο των Ελεγκτών.

Από την άλλη οι μεμονωμένοι Ελεγκτές με την σειρά τους θα πρέπει επίσης να έχουν το απαραίτητο επίπεδο ανεξαρτησίας, το οποίο μεταφράζεται ότι δεν θα πρέπει να έχουν συγκρούσεις συμφερόντων ή προκαταλήψεις οι οποίες θα

μπορούσαν να επηρεάσουν το επίπεδο της αμεροληψίας τους, την εντύπωση της αμεροληψίας τους, την οποία δίνουν ή τον τρόπο με τον οποία επιτελούν το έργο τους και να γνωστοποιούν τα αποτελέσματα αυτού.

Σε παγκόσμιο επίπεδο, οι φορείς του δημόσιου τομέα σε όλα τα επίπεδα, έχουν δημιουργήσει δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου για την εξυπηρέτηση των οργανισμών, μέσω της εστιασμένης, πραγματικής παρουσίας τους στον οργανισμό.

Παρόλο που η δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου μπορεί να προσθέσει σημαντική αξία στον οργανισμό λόγω της λεπτομερούς εξοικείωσής του και της κατανόησης των λειτουργικών συνθηκών, ενδέχεται να παρεμποδιστεί η εμπιστοσύνη του κοινού, εάν δε διασφαλιστεί η προστασία της ανεξαρτησίας του και η διατήρηση του. Οι φορείς του δημόσιου τομέα πρέπει να εξασφαλίζουν τη προστασία ώστε οι δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου να έχουν τη δυνατότητα να αναφέρουν σημαντικά ζητήματα στις αρμόδιες αρχές εποπτείας. Η διασφάλιση της ανεξαρτησίας του ελεγκτή είναι ιδιαίτερος απαραίτητη όταν η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου αναφέρει τους υπαλλήλους οι οποίοι ενδέχεται να θεωρηθούν επίσης υπεύθυνοι για οποιαδήποτε σημαντικά προβλήματα. Παραδείγματα τέτοιων προστατευτικών μέτρων περιλαμβάνουν νομοθετικές απαιτήσεις που (Dowdell & Krishanan, 2004):

- Αποτρέπουν τον ελεγχόμενο οργανισμό από το να παρεμποδίσει τη διεξαγωγή ελεγκτικών εργασιών, τη στελέχωση της ελεγκτικής δραστηριότητας και τη δημοσίευση της έκθεσης ελέγχου.
- Εξασφαλίζουν ότι οι αναφορές του CAE βρίσκονται στο υψηλότερο εκτελεστικό επίπεδο της οντότητας του δημόσιου τομέα και ότι οι απαιτήσεις διανομής των εκθέσεων είναι διαφανείς ως προς τα αποτελέσματα ελέγχου.
- Απαιτούν την ειδοποίηση σε μια εξωτερική οντότητα εποπτείας σε περίπτωση σχεδίων απόρριψης του CAE.
- Απαιτούν οι ολοκληρωμένες εκθέσεις ελέγχου να είναι διαθέσιμες στο κοινό.

Η γραμμή αναφοράς του ελεγκτή συνδέεται με την ανεξαρτησία της λειτουργίας, η οποία είναι το πιο θεμελιώδες στοιχείο μιας αποτελεσματικής και αξιόπιστης δραστηριότητας ελέγχου του δημόσιου τομέα. Επειδή ο ρόλος του ελεγκτή του δημόσιου τομέα είναι να παρέχει αμερόληπτες και ακριβείς πληροφορίες σχετικά με τη χρήση και τα αποτελέσματα των δημόσιων πόρων, οι ελεγκτές πρέπει να είναι σε θέση να διεξάγουν και να αναφέρουν την εργασία τους χωρίς παρεμβολές



ή εμφάνιση παρεμβολών. Η ανεξαρτησία επιτυγχάνεται όταν η ελεγκτική δραστηριότητα αναφέρει εκτός της ιεραρχίας του οργανισμού και τις δραστηριότητες υπό έλεγχο, και όταν οι ελεγκτές είναι ελεύθεροι να διεξάγουν το έργο τους χωρίς παρεμβολές, περιορισμούς ή πιέσεις από τον οργανισμό που ελέγχεται. Τέτοιου είδους παρεμβολές μπορεί να προκύψουν εάν η ελεγχόμενη οντότητα περιορίσει την πρόσβαση σε αρχεία ή υπαλλήλους, ελέγχει τον προϋπολογισμό ή τη στελέχωση για υποχρεώσεις ή έχει εξουσία να καταργήσει ή να τροποποιήσει τις εκθέσεις ελέγχου. Οι ανεξάρτητοι ελεγκτές πρέπει επίσης να έχουν ανεξαρτησία, πράγμα που σημαίνει ότι οι ελεγκτές είναι ελεύθεροι από συγκρούσεις συμφερόντων ή μεροληψίες που θα μπορούσαν να επηρεάσουν την αμεροληψία τους ή τον τρόπο με τον οποίο ο ελεγκτής διεξάγει τις εργασίες ή τα αποτελέσματα των εκθέσεων (The Institute of Internal Auditors, 2012).

#### 4.3. Ποιος είναι ο σκοπός ενός εσωτερικού ελέγχου

Οι τακτικοί εσωτερικοί έλεγχοι είναι σημαντικοί για τους οργανισμούς σε ένα ευρύ φάσμα βιομηχανιών, συμπεριλαμβανομένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων. Πρόκειται για θετικές εμπειρίες για την επιχείρηση που αποσκοπούν στην αξιολόγηση της απόδοσης και τον εντοπισμό δυνατών τρόπων βελτίωσης στο μέλλον. Ο εσωτερικός έλεγχος δεν πρέπει να θεωρείται μία εκφοβιστική διαδικασία για τους υπαλλήλους, επειδή ο ελεγκτής δεν έχει ως στόχο να τους κατηγορήσει. Όταν το προσωπικό ενημερώνεται για τους επερχόμενους ελέγχους και το πεδίο εφαρμογής τους, η διαδικασία παρέχει εξαιρετική γνώση που θα βοηθήσει στην ενίσχυση της εταιρείας και θα την επιτρέψει να κυριαρχήσει στην αγορά (Παπάς, 1999).

#### 4.4. Έλεγχος του δημόσιου τομέα

##### Ορισμοί και προέλευση του ελέγχου

*"Η ανάγκη για οικονομική ευθύνη υπήρχε από τη στιγμή που ήταν απαραίτητο για ένα άτομο να αναθέσει τη φροντίδα των περιουσιακών του στοιχείων ή της επιχείρησής του σε μια άλλη." - Επιτροπή για την αναθεώρηση της λειτουργίας των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων (Επιτροπή Wilson, 1980).*

Ο δημόσιος τομέας αντιπροσωπεύει μια σχέση κυρίου-πράκτορα (principal - agent). Οι υπάλληλοι - που ενεργούν ως πράκτορες του δημόσιου τομέα - πρέπει να λογοδοτούν περιοδικά στον κύριο υπόχρεο για τη χρήση και τη διαχείρισή τους και για το βαθμό στον οποίο έχουν επιτευχθεί οι στόχοι του κοινού. Μια αποτελεσματική

ελεγκτική δραστηριότητα μειώνει τους κινδύνους που είναι εγγενείς σε μια σχέση κύριου-παράγοντα. Ο κύριος υπόχρεος βασίζεται στον ελεγκτή για να παράσχει μια ανεξάρτητη και αντικειμενική αξιολόγηση της ακρίβειας της λογιστικής του πράκτορα και να αναφέρει αν ο πράκτορας χρησιμοποιεί τους πόρους σύμφωνα με τις επιθυμίες του εντολέα. Η ανάγκη ενός τρίτου να πιστοποιεί την αξιοπιστία των οικονομικών αναφορών, τα αποτελέσματα απόδοσης, τη συμμόρφωση και άλλα μέτρα προκύπτουν από διάφορους παράγοντες εγγενείς στη σχέση μεταξύ του εντολέα και του πράκτορά του:

1. Συγκρούσεις συμφερόντων - Οι πράκτορες μπορούν να χρησιμοποιήσουν τους πόρους και την εξουσία τους για να επωφεληθούν τα δικά τους συμφέροντα και όχι τα συμφέροντα του κύριου υπόχρεου.
2. Απομάκρυνση - Οι πράξεις μπορούν να απομακρυνθούν από την άμεση επίβλεψη του κύριου υπόχρεου.
3. Πολυπλοκότητα - Ο κύριος υπόχρεος δεν μπορεί να διαθέτει την τεχνική εμπειρογνωμοσύνη που απαιτείται για την επίβλεψη της δραστηριότητας.
4. Συνέπεια του σφάλματος - Τα σφάλματα μπορεί να είναι δαπανηρά όταν οι πράκτορες διαχειρίζονται μεγάλες ποσότητες πόρων και είναι υπεύθυνοι για προγράμματα που επηρεάζουν τη ζωή και την υγεία των πολιτών.

Μερικοί ισχύοντες ορισμοί του ελέγχου δείχνουν τη μεταβλητότητα των ρόλων των ελεγκτών, υπογραμμίζοντας ταυτόχρονα τα θεμελιώδη στοιχεία του επαγγέλματος. Για παράδειγμα:

*"Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη, αντικειμενική διαβεβαίωση και συμβουλευτική δραστηριότητα που αποσκοπεί στην προστιθέμενη αξία και στη βελτίωση των λειτουργιών ενός οργανισμού. Βοηθάει μια οργάνωση να επιτύχει τους στόχους της φέρνοντας μια συστηματική, πειθαρχημένη προσέγγιση για την αξιολόγηση και τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, ελέγχου και διακυβέρνησης »- (IAA, 2011).*

*"Ο έλεγχος εξυπηρετεί μια σχέση λογοδοσίας. Πρόκειται για την ανεξάρτητη, αντικειμενική εκτίμηση της αμεροληψίας των αντιπροσωπειών της διοίκησης σχετικά με τις επιδόσεις ή την αξιολόγηση των συστημάτων και πρακτικών της διαχείρισης, σύμφωνα με κριτήρια που έχουν αναφερθεί σε ένα διοικητικό όργανο ή σε άλλους με παρόμοιες ευθύνες. "- (Canadian Comprehensive Audit Foundation, 1991).*

Αν και ο έλεγχος του δημόσιου τομέα έχει διευρύνει την εστίασή του από μεμονωμένες συναλλαγές στον έλεγχο των συστημάτων και των προγραμμάτων, ο έλεγχος του δημόσιου τομέα θα πρέπει να διατηρήσει τα καθοριστικά χαρακτηριστικά που αποτελούν τη βάση της αξιοπιστίας του - την αξία που προσδίδει στη διαδικασία διακυβέρνησης (The Institute of Internal Auditors, 2012).

- ανεξαρτησία από τα ελεγχόμενα μέρη και αντικειμενική στάση απέναντι στο αντικείμενο που ελέγχεται.
- χρήση συστηματικών διαδικασιών για τη συλλογή και ανάλυση σημαντικών και κατάλληλων περιπτώσεων.
- αντιστοίχιση με κριτήρια για τη διατύπωση συμπερασμάτων. Παραδείγματα κριτηρίων περιλαμβάνουν πρότυπα, στόχους, σημεία αναφοράς και νόμους.
- χρήση ευρέως αποδεκτών προτύπων επαγγελματικού ελέγχου. Η αξιοπιστία της δραστηριότητας ελέγχου ενισχύει τη δημόσια διακυβέρνηση παρέχοντας λογοδοσία και προάσπιση των βασικών αξιών του δημόσιου τομέα, πράγμα που έχει να κάνει με την εκτίμηση του κατά πόσο οι διευθυντές και οι υπάλληλοι διεξάγουν τις επιχειρήσεις του κοινού με διαφάνεια, δίκαια, ειλικρινά και σύμφωνα με τους νόμους και τους κανονισμούς.

#### 4.5. Η σημασία της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου σε ένα φορέα

Ο εσωτερικός έλεγχος βοηθά να εντοπίσει κανείς του τομείς στους οποίους οργανισμός μπορεί να εξοικονομήσει χρόνο και χρήμα εξετάζοντας τα καθημερινά καθήκοντα των εργαζομένων και επισημαίνοντας τις τυχόν περιοχές για βελτίωση. Οι έλεγχοι εντοπίζουν επίσης τον χαμένο χρόνο μέσα στην επιχείρηση και τις δόλιες δαπάνες ή ακατάλληλες συναλλαγές από τους εργαζομένους. Στην πορεία μίας επιχειρήσεις προς τη μακροπρόθεσμη επιτυχία, πρέπει να πραγματοποιείται εσωτερικός έλεγχος, μια τακτική επένδυση η οποία θα αποδώσει στο τέλος.

##### Ανίχνευση της απάτης

Οι μικρές επιχειρήσεις χάνουν εκατομμύρια κάθε χρόνο στην κλοπή εργαζομένων. Οι τύποι απάτης που διαπράττονται από τους υπαλλήλους περιλαμβάνουν την αποπληρωμή πληρωμών από τους πελάτες, τον έλεγχό τους, την κλοπή μετρητών, την κακή χρήση των πιστωτικών καρτών της εταιρείας και τις ακατάλληλες συναλλαγές μισθοδοσίας. Πολλές επιχειρήσεις θεωρούν ότι στερούνται

του προσωπικού για να δημιουργήσουν μια πολιτική εσωτερικού ελέγχου ή να διενεργήσουν ελέγχους για την αντιμετώπιση αυτών των προβλημάτων. Ωστόσο, ακόμη και με ένα μικρό προσωπικό, οι επιχειρήσεις μπορούν να δημιουργήσουν ένα πρόγραμμα για την παρακολούθηση της εργασίας και της συμπεριφοράς τους. Στην πραγματικότητα, η ανακοίνωση μιας πολιτικής εσωτερικού ελέγχου των χρηματοοικονομικών συναλλαγών μπορεί να κρατήσει έναν υπάλληλο από την κατάχρηση των πόρων της εταιρείας.

#### Παρακολούθηση εσωτερικών ελέγχων

Ένας επίσημος εσωτερικός έλεγχος περιλαμβάνει καθήκοντα εκτός από την ανίχνευση της απάτης. Η τακτική εξέταση των πολιτικών και των διαδικασιών διασφαλίζει ότι η επιχείρησή ελαχιστοποιεί την έκθεσή της σε απάτες και άλλες ζημιές. Η εξέταση των πιστωτικών πολιτικών που επεκτείνονται στους πελάτες είναι ένας τέτοιος τομέας πρόληψης των απωλειών. Στην περίπτωση που έχει διατυπώσει μια πολιτική σχετικά με την επέκταση της πίστωσης, οι εσωτερικοί έλεγχοι ελέγχουν τη συμμόρφωση με αυτήν την πολιτική. Ο σχεδιασμός μιας πιστωτικής πολιτικής με την πρόθεση να μειωθεί το κακό χρέος δεν αποτελεί μια καλή πρακτική αν δεν ακολουθηθεί (Παπαδάτου, 2005).

#### Επιχειρησιακός έλεγχος

Οι επιχειρησιακοί έλεγχοι εξετάζουν τις πρακτικές μιας εταιρείας, αντί των χρηματοοικονομικών της. Οι μη αποδοτικές λειτουργίες προστίθενται στα γενικά βιομηχανικά έξοδα χωρίς να αποφέρουν κάποια αύξηση του κέρδους. Ένας επιχειρησιακός έλεγχος μπορεί να αποκαλύψει αυτές τις ανεπάρκειες ή να επισημάνει το χαμένο χρόνο για περιττές γραφειοκρατικές πράξεις.

Ακόμα, ανακαλύπτοντας ότι μία επιχείρηση δεν συμμορφώνεται με τον κυβερνητικό κανονισμό, αποφεύγονται πρόστιμα ή άλλες νομικές ενέργειες. Μια ταχέως αναπτυσσόμενη επιχείρηση πρέπει να παρακολουθεί τη συμμόρφωση με τους νόμους περί ανθρωπίνων πόρων καθώς οι νέοι υπάλληλοι εντάσσονται στην εταιρεία. Ο εσωτερικός έλεγχος εκτελεί μια σημαντική υπηρεσία για την αναθεώρηση αυτών των λειτουργιών.

### Προγραμματισμός του εσωτερικού ελέγχου

Μία μικρή επιχείρηση πιθανώς δεν μπορεί να αντέξει οικονομικά ένα τμήμα εσωτερικού ελέγχου, αλλά με προσεκτικό σχεδιασμό, μπορεί να δημιουργήσει ένα σύστημα ελέγχου για την εταιρεία και τους εργαζομένους της. Αυτό το λιγότερο τυπικό σύστημα μπορεί ακόμα να παρέχει τις πληροφορίες που χρειάζεται για να βελτιώσει τις λειτουργίες της και τους οικονομικούς ελέγχους. Ένας τέτοιος εσωτερικός έλεγχος απαιτεί τουλάχιστον δύο άτομα να εργάζονται ως ομάδα. Με τον τρόπο αυτό αποφεύγονται οι συγκρούσεις και εξαναγκάζουν τον ελεγκτή να ελέγχει όχι μόνο το δικό του έργο. Παρέχει επίσης την ευκαιρία στα μέλη της ομάδας να συζητήσουν τα αποτελέσματα και να προετοιμάσουν μια αντικειμενική αναφορά στην διοίκηση.

#### 4.6. Οι ευθύνες των εσωτερικών ελεγκτών

Οι συνήθεις εσωτερικοί έλεγχοι διασφαλίζουν ότι η εταιρεία έχει τη δυνατότητα να επιβιώσει σε ένα ανταγωνιστικό επιχειρηματικό περιβάλλον και να συνεχίσει να ευημερεί. Οι ελεγκτές το πράττουν μέσω συγκεκριμένων διαδικασιών:

- ο Παρακολούθηση, ανάλυση και αξιολόγηση των κινδύνων και των ελέγχων του οργανισμού
- ο Ανασκόπηση της συμμόρφωσης του οργανισμού με τις πολιτικές και τους νόμους της πολιτείας και των ομοσπονδιών
- ο Διαβεβαιώσεις και συστάσεις προς τους ιδιοκτήτες ή τα διοικητικά συμβούλια.

Ουσιαστικά, συγκεντρώνουν πληροφορίες σχετικά με το πώς λειτουργεί ένας οργανισμός ή εταιρεία και τις χρησιμοποιούν για να δείξουν πού πράττει σωστά και πού μπορεί να βελτιωθεί.

Οι αντικειμενικοί εξωτερικοί ή συσχετισμένοι έλεγχοι (Outsourced or co-sourced audits), οι οποίοι εκτελούνται από επαγγελματίες που δεν έχουν προσωπική σχέση με τον οργανισμό, αποτελούν εξαιρετική επιχειρηματική επένδυση. Οι εσωτερικοί έλεγχοι που γίνονται συχνά διασφαλίζουν ότι η εταιρεία συμμορφώνεται και ότι κάθε τμήμα λειτουργεί όσο πιο αποτελεσματικά γίνεται και με μεγαλύτερη ασφάλεια.

#### 4.7. Επιτροπές ελέγχου και εποπτεία στο Δημόσιο Τομέα

Επιπλέον είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι μια κοινή πρακτική διακυβέρνησης για τον ιδιωτικό τομέα είναι η χρήση των επιτροπών ελέγχου, και οι

οποίες έχουν την δυνατότητα να παρέχουν μια ενισχυμένη εποπτεία για την οικονομική και την ηθική ακεραιότητα των μετοχικών αυτών εταιρειών. Επειδή λοιπόν αυτή η εποπτεία έχει ουσιαστική σημασία για την αποτελεσματική διακυβέρνηση, οι φορείς του ευρύτερου δημοσίου τομέα θα μπορούσαν παράλληλα να θεσπίσουν ανάλογες επιτροπές ελέγχου σε εσωτερικό επίπεδο και να απευθύνονται έτσι σε αυτές ώστε να διαδραματίζουν ανάλογο ρόλο. Ακόμα και αναλόγως με τις επιμέρους ειδικές συνθήκες των φορέων του δημοσίου, οι εν λόγω επιτροπές ελέγχου θα μπορούσαν να λειτουργούν ακόμα και εντός ενός ευρέος φάσματος ρυθμίσεων διακυβέρνησης (Καζαντζής, 2006).

### Βασικά χαρακτηριστικά του ρόλου της Επιτροπής Ελέγχου

Συνεπώς μια επιτροπή ελέγχου θα πρέπει να μπορεί να ενισχύσει σημαντικά το επίπεδο της ανεξαρτησίας, της ακεραιότητας και της αποτελεσματικότητας του ελέγχου στον δημόσιο τομέα, με διαφορετικούς και αντισταθμιζόμενους τρόπους από πλευράς επερχόμενου ρίσκου, όπως για παράδειγμα για την έγκριση των προγραμμάτων και των πορισμάτων του ελέγχου, για την εκτίμηση των αναγκών του ελέγχου σε οικονομικούς και μη πόρους και για την διαμεσολάβηση της σχέσης μεταξύ των Ελεγκτών και του οργανισμού.

Οι εν λόγω επιτροπές ελέγχου θα πρέπει να διασφαλίζουν επίσης ότι τα αποτελέσματα του ελέγχου θα γνωστοποιούνται και ότι οι προτεινόμενες από τον έλεγχο βελτιωτικές ή διορθωτικές ενέργειες θα μπαίνουν σε αντίστοιχο πλαίσιο υλοποίησης.

Παράλληλα κάθε οργανισμός του ευρύτερου δημοσίου τομέα θα πρέπει να αξιολογήσει τη δομή του επιπέδου της διακυβέρνησης του ώστε να αποφασίσει κατά πόσον μια επιτροπή ελέγχου θα ήταν η κατάλληλη για τις ιδιαίτερες συνθήκες του οργανισμού αυτού. Σε αρκετούς από τους φορείς του δημοσίου, οι επιτροπές ελέγχου συγκροτούνται στα πλαίσια των υπό-επιτροπών της νομικής υπηρεσίας ή και του διοικητικού συμβουλίου. Από την άλλη, ορισμένοι φορείς έχουν την δυνατότητα να συστήσουν αντίστοιχες επιτροπές ελέγχου οι οποίες αποτελούνται από μέλη του κοινού που επιλέγονται από την νομοθετική ή και την εκτελεστική εξουσία. Ορισμένοι όμως οργανισμοί του δημοσίου έχουν συγκροτήσει επιτροπές ελέγχου οι οποίες αποτελούνται από υπουργούς ή και από διευθυντές εξωτερικών εποπτικών φορέων ή και από μέλη ανεξάρτητων αρχών ή και μέσω συνδυασμού αυτών.

### Βελτιστοποίηση των πρακτικών των Επιτροπών Ελέγχου

Στην περίπτωση που αποφασιστεί ότι η σύσταση της επιτροπής ελέγχου ανάλογα με τα χαρακτηριστικά του τομέα ευθύνης του δημόσιου οργανισμού, θα πραγματοποιηθεί εντός εύλογου χρονικού διαστήματος, αυτή θα πρέπει αντιστοίχως να:

1. Λειτουργήσει με επίσημη εντολή και κατά προτίμηση με νομοθετική ρύθμιση και με το επαρκές επίπεδο εξουσίας για την εκπλήρωση της αποστολής της.
2. Περιλαμβάνει αντιστοίχως μια σειρά από ανεξάρτητα μέλη, τα οποία συλλογικά θα διαθέτουν επαρκείς γνώσεις ελεγκτικής οικονομικών, διαχείρισης κινδύνων σε χρηματοοικονομικό και επιχειρησιακό επίπεδο και σχετικών μηχανισμών ελέγχου ή και επαναφοράς.
3. Έχει ως πρόεδρο μέλος το οποίο δεν θα είναι το άτομο στο οποίο θα αναφέρεται ο επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου διοικητικά.
4. Αξιολογεί το επίπεδο της αποτελεσματικότητας της διακυβέρνησης του οργανισμού, της διαχείρισης των κινδύνων όπως αναφέρθηκε παραπάνω και των μηχανισμών του ελέγχου, καθώς και την συμμόρφωση προς το νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο.
5. Εποπτεύει τις λειτουργίες του εξωτερικού και του εσωτερικού ελέγχου του οργανισμού, διασφαλίζοντας έτσι μεταξύ άλλων ότι οι λειτουργίες αυτές καλύπτουν το σύνολο του οργανισμού.
6. Εγκρίνει επιπλέον τον κανονισμό για τον Εσωτερικό Έλεγχο και το πρόγραμμα των ελέγχων αυτών, να αξιολογεί την αποδοτικότητα της λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου και να εγκρίνει την πρόσληψη ή και την απόλυση των εσωτερικών ή και των εξωτερικών Ελεγκτών.
7. Επιβλέπει την τήρηση των προτύπων του οργανισμού αναφορικά με τις χρηματοοικονομικές αναφορές και εκθέσεις της και τη λογιστική διαχείριση του οργανισμού.
8. Διατηρεί την άμεση σύνδεση με το διοικητικό συμβούλιο ή και με το ανώτατο όργανο της διοίκησης εντός οργανισμού, προς το οποίο και θα υποβάλει τις αντίστοιχες τακτικές αναφορές.

#### 4.8. Τι συμβαίνει κατά τη διάρκεια εσωτερικού ελέγχου

Όταν ένας εσωτερικός ελεγκτής εισέρχεται σε μια εταιρεία ή οργανισμό, αναλύει όλα έγγραφα σχετικά με τους κινδύνους, τους στόχους και τις επιδόσεις της

εταιρείας, καθώς επίσης παρατηρεί τον τρόπο με τον οποίο υλοποιούνται συγκεκριμένες στρατηγικές. Οι εμπειρογνώμονες συστήνουν να βασίζονται σε εξωτερικούς ελεγκτές καθώς είναι σε καλύτερη θέση να βλέπουν τις λειτουργίες της εταιρείας αντικειμενικά και χωρίς την προκατάληψη που είναι χαρακτηριστική των υπαλλήλων (Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, 2013).

Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, οι εξειδικευμένοι επαγγελματίες που γνωρίζουν τι να αναζητήσουν, θα τηρήσουν, θα σημειώσουν, θα αναθεωρήσουν τα έγγραφα και θα συνεννοηθούν με τους υπαλλήλους. Οι ελεγκτές συχνά θα ελέγξουν τις γνώσεις των εργαζομένων σχετικά με τους στόχους της εταιρείας, τα πρότυπα ασφαλείας και τους κανόνες συμμόρφωσης.

Το έργο των εσωτερικών ελεγκτών μπορεί να διαρκέσει μερικές εβδομάδες, ανάλογα με το πεδίο του ελέγχου και το μέγεθος της εταιρείας ή του τμήματος που αξιολογείται. Πριν ολοκληρωθεί ένας έλεγχος, απαιτείται μια διαβούλευση με τον διευθυντή ή το συμβούλιο που τους προσέλαβε προκειμένου να συζητήσουν πώς μπορούν να υλοποιηθούν καλύτερα οι προτάσεις τους για βελτίωση.

#### 4.9. Η σημασία ενός συστήματος ελέγχου για τις επιχειρήσεις

Η ελεγκτική είναι ένας τρόπος αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών ελέγχων μιας εταιρείας. Η διατήρηση ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικών ελέγχων είναι ζωτικής σημασίας για την επίτευξη των επιχειρηματικών στόχων μιας επιχείρησης, τη λήψη αξιόπιστης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης σχετικά με τις δραστηριότητές της, την πρόληψη της απάτης και της υπεξαίρεσης των περιουσιακών της στοιχείων και την ελαχιστοποίηση του κόστους κεφαλαίου της. Τόσο οι εσωτερικοί όσο και οι ανεξάρτητοι ελεγκτές συμβάλλουν στο σύστημα ελέγχου μιας εταιρείας με διαφορετικούς αλλά σημαντικούς τρόπους.

##### Επιχειρηματικοί στόχοι

Η ύπαρξη ενός αποτελεσματικού συστήματος ελέγχου είναι σημαντική για μια εταιρεία, επειδή της δίνει τη δυνατότητα να ακολουθήσει και να επιτύχει τους διάφορους εταιρικούς στόχους της. Οι επιχειρηματικές διαδικασίες χρειάζονται διάφορες μορφές εσωτερικού ελέγχου για τη διευκόλυνση της εποπτείας και της παρακολούθησης, την πρόληψη και τον εντοπισμό παράτυπων συναλλαγών, τη μέτρηση των συνεχών επιδόσεων, τη διατήρηση επαρκών επιχειρηματικών αρχείων και την προώθηση της λειτουργικής παραγωγικότητας. Οι εσωτερικοί ελεγκτές



επανεξετάζουν το σχεδιασμό των εσωτερικών ελέγχων και προτείνουν ανεπισημως βελτιώσεις και τεκμηριώνουν τυχόν ουσιώδεις παρατυπίες για να επιτρέψουν περαιτέρω διερεύνηση από τη διοίκηση, εφόσον δικαιολογείται υπό τις συγκεκριμένες συνθήκες.

#### Κίνδυνος λανθασμένης δήλωσης (Ανακρίβεια)

Οι ελεγκτές εκτιμούν τον κίνδυνο ουσιώδους ανακρίβειας στις οικονομικές εκθέσεις μιας εταιρείας. Χωρίς σύστημα εσωτερικών ελέγχων ή συστήματος ελέγχου, μια εταιρεία δεν θα ήταν σε θέση να δημιουργήσει αξιόπιστες οικονομικές εκθέσεις για εσωτερικούς ή εξωτερικούς σκοπούς. Επομένως, δεν θα ήταν σε θέση να καθορίσει τον τρόπο κατανομής των πόρων της και δεν θα ήταν σε θέση να γνωρίζει ποια από τα τμήματα ή τις σειρές προϊόντων της είναι κερδοφόρα και ποια όχι. Επιπλέον, δεν θα μπορούσε να διαχειριστεί τις υποθέσεις της, καθώς δεν θα είχε τη δυνατότητα να αναφέρει την κατάσταση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεών της και δεν θα είχε θέση στην αγορά λόγω της αδυναμίας της να παράγει με συνέπεια τα αγαθά και τις υπηρεσίες της με αξιόπιστο τρόπο. Κατά συνέπεια, ένα σύστημα ελέγχου είναι ζωτικής σημασίας για την αποτροπή εξουθενωτικών ανακριβειών σε αρχεία και εκθέσεις μιας εταιρείας.

#### Πρόληψη της απάτης

Ο εσωτερικός έλεγχος διαδραματίζει σημαντικό ρόλο για τις επιχειρήσεις στην πρόληψη της απάτης. Η επαναλαμβανόμενη ανάλυση των δραστηριοτήτων μιας εταιρείας και η διατήρηση αυστηρών συστημάτων εσωτερικών ελέγχων μπορούν να αποτρέψουν και να ανιχνεύσουν διάφορες μορφές απάτης και άλλες λογιστικές παρατυπίες. Οι ελεγκτές συμβάλλουν στον σχεδιασμό και την τροποποίηση συστημάτων εσωτερικού ελέγχου, ο σκοπός του οποίου περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, την πρόληψη της απάτης. Ένα σημαντικό μέρος της πρόληψης μπορεί να αποθαρρύνει την απάτη και εάν μια εταιρεία είναι γνωστό ότι διαθέτει ενεργό και επιμελής σύστημα ελέγχου, μόνο με τη φήμη αυτή μπορεί να εμποδίσει έναν υπάλληλο ή έναν πωλητή από το να επιχειρήσει ένα σχέδιο για να εξαπατήσει την εταιρεία.

#### Κόστος Κεφαλαίου

Το κόστος του κεφαλαίου είναι σημαντικό για κάθε εταιρεία, ανεξάρτητα από το μέγεθός της. Το κόστος κεφαλαίου εμπεριέχει κατά κύριο λόγο τον κίνδυνο που

συνδέεται με μια επένδυση και εάν μια επένδυση έχει μεγαλύτερο κίνδυνο, ένας επενδυτής θα απαιτήσει υψηλότερο ποσοστό απόδοσης για επένδυση. Τα ισχυρά συστήματα ελέγχου μπορούν να μειώσουν -διάφορες μορφές κινδύνου σε μια επιχείρηση, συμπεριλαμβανομένου του κινδύνου πληροφόρησης (κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση), του κινδύνου απάτης και υπεξαίρεσης περιουσιακών στοιχείων, καθώς και του κινδύνου μη βέλτιστης διαχείρισης λόγω ανεπαρκών πληροφοριών σχετικά με λειτουργίες (Γρηγοράκος, 1989).

#### 4.10. Τα μειονεκτήματα του συστήματος του Εσωτερικού Ελέγχου

Από την άλλη πλευρά όμως το βασικό χαρακτηριστικό ενός συστήματος ελέγχου είναι βασικά η διασφάλιση της προστασίας των περιουσιακών στοιχείων ενός οργανισμού ή μιας επιχείρησης και η εξασφάλιση της μελλοντικής της επιβίωσης και της επιχειρησιακής της συνέχειας. Συνεπώς, θα πρέπει να λαμβάνονται σοβαρά υπόψη το κόστος το οποίο θα ανακύψει μέσω της εφαρμογής των συστημάτων αυτών, το οποίο με την σειρά του θα πρέπει βεβαίως να μην είναι μεγαλύτερο των ωφελειών που απορρέουν από τα συστήματα αυτά.

Παράλληλα και στο ίδιο σκεπτικό υφίσταται ο κίνδυνος της παραβίασης των βασικών χαρακτηριστικών που διέπουν ένα τέτοιο σύστημα ελέγχου, μέσω της συνεχούς επέμβασης της διοίκησης με στόχο την κάλυψη των επιμέρους σφαλμάτων αλλά και τυχόν παραλείψεων (Brierley et al., 2001). Τέλος είναι εύλογο να σημειωθεί ότι τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου βασίζονται ουσιαστικά στον ανθρώπινο παράγοντα και συνεπώς υφίσταται ο κίνδυνος των τυχόν απροσεξιών και λαθών με βάση εκτιμήσεις και ενέργειες οι οποίες θα αναμένεται να αποδυναμώσουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού συστήματος ελέγχου του οργανισμού (Τσαγκλάγκανος, 2000).

#### 4.11. Οι Ρόλοι κατά την διάρκεια του Εσωτερικού Ελέγχου

Ως βασικό στοιχείο μιας ισχυρής δομής διακυβέρνησης του δημόσιου τομέα, ο έλεγχος υποστηρίζει τους ρόλους διακυβέρνησης της εποπτείας, της διορατικότητας και της προοπτικής. Επειδή η επιτυχία του δημόσιου τομέα μετριέται πρωτίστως από την ικανότητά του να παρέχει υπηρεσίες με επιτυχία και να εκτελεί προγράμματα με δίκαιο και κατάλληλο τρόπο, οι δραστηριότητες ελέγχου του δημόσιου τομέα θα πρέπει να έχουν την εξουσία και την αρμοδιότητα να αξιολογούν τη

χρηματοοικονομική συμμόρφωση και την αποτελεσματικότητα (The Institute of Internal Auditors, 2012). Επιπλέον, οι ελεγκτές πρέπει επίσης να προστατεύουν τις βασικές αξίες του δημόσιου τομέα, καθώς εξυπηρετεί όλους τους πολίτες.

Επίβλεψη. Οι ελεγκτές βοηθούν τους υπεύθυνους για τη λήψη αποφάσεων στην άσκηση εποπτείας, αξιολογώντας κατά πόσο οι φορείς του δημόσιου τομέα διεκπεραιώνουν αυτό που πρέπει να κάνουν, δαπανώντας πόρους για τον επιδιωκόμενο σκοπό και συμμορφούμενοι με τους νόμους και τους κανονισμούς. Οι έλεγχοι που επικεντρώνονται στην υπερεκτίμηση απαντούν στις ερωτήσεις "Έχει εφαρμοστεί η πολιτική όπως έχει προβλεφθεί;" και "Οι διαχειριστές εφαρμόζουν αποτελεσματικούς ελέγχους για την ελαχιστοποίηση των κινδύνων;" Ο έλεγχος υποστηρίζει τη δομή διακυβέρνησης ελέγχοντας τις εκθέσεις των οργανισμών και των προγραμμάτων σχετικά με τις οικονομικές και προγραμματικές επιδόσεις και ελέγχοντας την τήρηση των κανόνων και των στόχων του οργανισμού. Επιπλέον, οι έλεγχοι επιτήρησης συμβάλλουν στη δημόσια λογοδοσία παρέχοντας πρόσβαση σε αυτές τις πληροφορίες απόδοσης σε ενδιαφερόμενους φορείς εντός και εκτός του φορέα υπό έλεγχο. Οι εκλεγμένοι και διορισμένοι υπάλληλοι καθώς και οι διαχειριστές του δημόσιου τομέα είναι υπεύθυνοι για τον καθορισμό 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. Στο 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 να εντοπίσουν και να αποτρέψουν τη δημόσια διαφθορά, συμπεριλαμβανομένης της απάτης ή της κατάχρησης, καθώς και άλλες καταχρήσεις εξουσίας και πόρων που έχουν ανατεθεί σε κυβερνητικούς αξιωματούχους. Οι ελεγκτές παρακολουθούν την αποτελεσματικότητα της δομής εσωτερικού ελέγχου της διοίκησης για τον εντοπισμό και τη μείωση των συνθηκών που δημιουργούν τη διαφθορά. Σε πολλές περιοχές του κόσμου, 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 (Φωκάς, 2009).

Ανίχνευση. Η ανίχνευση προορίζεται 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 βασισμένες 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 μπορούν να οδηγήσουν σε πρόσθετες διαδικασίες για τον προσδιορισμό συγκεκριμένων πράξεων απάτης ή κατάχρησης.
- Οι έλεγχοι όπως μισθοδοσίας, πληρωτέων λογαριασμών ή έλεγχοι ασφαλείας των συστημάτων πληροφοριών, που ελέγχουν τις εκταμιεύσεις ενός οργανισμού και τους συναφείς εσωτερικούς ελέγχους.
- Οι έλεγχοι που ζητούνται από τους υπαλλήλους επιβολής του νόμου που αναλύουν και ερμηνεύουν τις οικονομικές καταστάσεις και τις συναλλαγές 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. Η αποτροπή αποσκοπεί στον εντοπισμό και τη μείωση των συνθηκών που επιτρέπουν τη διαφθορά. Οι ελεγκτές προσπαθούν να αποτρέψουν την απάτη, την κακοποίηση και άλλες παραβιάσεις της εμπιστοσύνης του κοινού με:

- Αξιολόγηση των ελέγχων για υπάρχουσες ή προτεινόμενες λειτουργίες.
- Αξιολόγηση των κινδύνων που σχετίζονται με τον οργανισμό ή τον έλεγχο.
- Ανασκόπηση των προτεινόμενων αλλαγών στους ισχύοντες νόμους, κανόνες και διαδικασίες εφαρμογής.
- Αναθεώρηση των συμβάσεων για πιθανές συγκρούσεις συμφερόντων.

Οι επιτυχείς προσπάθειες εντοπισμού μπορεί επίσης να έχουν αποτρεπτικό αποτέλεσμα.

Διορατικότητα. Οι ελεγκτές παρέχουν πληροφορίες για να βοηθήσουν τους υπεύθυνους για τη λήψη αποφάσεων αξιολογώντας τα προγράμματα και τις πολιτικές που λειτουργούν ή δε λειτουργούν, μοιράζοντας τις βέλτιστες πρακτικές και πληροφορίες συγκριτικής αξιολόγησης και εξετάζοντας οριζόντια τις οντότητες του δημόσιου τομέα και κάθετα ανάμεσα στα επίπεδα του δημόσιου τομέα για να βρουν ευκαιρίες δανεισμού, να προσαρμόσουν ή να ξανασχεδιάσουν πρακτικές διαχείρισης. Η ελεγκτική δραστηριότητα συμβάλλει στη θεσμοθέτηση της οργανωτικής μάθησης παρέχοντας συνεχή ανατροφοδότηση για την προσαρμογή των πολιτικών. Οι ελεγκτές διεξάγουν το έργο τους συστηματικά και αντικειμενικά για να αναπτύξουν μια λεπτομερή κατανόηση των πράξεων και να συναγάγουν συμπεράσματα με βάση τα αποδεικτικά στοιχεία. Επομένως, οι έλεγχοι μπορούν να παρέχουν μια διορατική περιγραφή των προβλημάτων, των πόρων, των ρόλων και των ευθυνών που, σε συνδυασμό με την κατανόηση της αρχικής αιτίας του προβλήματος και χρήσιμες συστάσεις, μπορούν να ενθαρρύνουν τους ενδιαφερόμενους να επανεξετάσουν τις λύσεις στα προβλήματα. Όχι μόνον μπορεί να βελτιωθεί η απόδοση του συγκεκριμένου προγράμματος υπό έλεγχο, αλλά η εργασία μέσω των ζητημάτων που προέκυψαν από έναν συγκεκριμένο έλεγχο μπορεί να ενισχύσει την ικανότητα του δημόσιου τομέα και του κοινού να αντιμετωπίσει παρόμοια προβλήματα. Οι έλεγχοι που επικεντρώνονται στην διορατικότητα συμβάλλουν σημαντικά στην απάντηση στην ευρύτερη ερώτηση: "Έχει η πολιτική επιφέρει τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα;" Παράλληλα με τη λειτουργία λογοδοσίας, οι έλεγχοι συμβάλλουν στη βελτίωση των λειτουργιών του δημόσιου τομέα.

Πρόβλεψη. Οι ελεγκτές βοηθούν επίσης τις οργανώσεις τους να ανακαλύψουν τις τάσεις τους και να δώσουν προσοχή στις αναδυόμενες προκλήσεις πριν γίνουν κρίσεις. Η ελεγκτική δραστηριότητα μπορεί να επισημάνει τις προκλήσεις που θα προκύψουν - όπως είναι οι δημογραφικές τάσεις, οι οικονομικές συνθήκες ή οι μεταβαλλόμενες απειλές κατά της ασφάλειας - και να εντοπίσουν τους κινδύνους και τις ευκαιρίες που προκύπτουν από την ταχέως εξελισσόμενη επιστήμη και τεχνολογία, τις πολυπλοκότητες της σύγχρονης κοινωνίας και το χαρακτήρα της οικονομίας. Τα θέματα αυτά συχνά αντιπροσωπεύουν μακροπρόθεσμους κινδύνους που μπορούν να υπερβούν κατά πολύ τα καθήκοντα των περισσότερων εκλεγμένων ή διορισμένων υπαλλήλων και μερικές φορές μπορούν να λάβουν χαμηλή προτεραιότητα σε προσοχή. Επιπλέον, μια κοινή προσέγγιση ελέγχου - ο έλεγχος

βάσει κινδύνου - εστιάζει τον έλεγχο στο γενικό πλαίσιο διαχείρισης του κινδύνου του οργανισμού, το οποίο μπορεί να συμβάλει στον εντοπισμό και την αποτροπή μη αποδεκτών κινδύνων. Μέσω ελέγχου βάσει κινδύνου, η ελεγκτική δραστηριότητα παρέχει χρήσιμες και σχετικές πληροφορίες στον οργανισμό για τη διαχείριση των κινδύνων (Τσακλάγκανος, 2004).

Οι έλεγχοι που επικεντρώνονται στην πρόβλεψη βοηθούν στην απάντηση στο ερώτημα: "Ποιες αναθεωρήσεις πολιτικής ή εφαρμογές θα ικανοποιούσαν μια μελλοντική ανάγκη ή κίνδυνο;" Όταν οι ελεγκτές του δημόσιου τομέα επικεντρώνονται στις τάσεις, στηρίζουν τη λήψη αποφάσεων. Οι ελεγκτές διαδραματίζουν επίσης σημαντικό ρόλο βοηθώντας τους διαχειριστές να κατανοήσουν και να ξεκινήσουν αξιολογήσεις κινδύνων. Επιπλέον, η αξιολόγηση κινδύνου του ίδιου του ελεγκτή εξασφαλίζει ότι οι πόροι ελέγχου χρησιμοποιούνται αποτελεσματικά για την αντιμετώπιση των περιοχών με τη μεγαλύτερη έκθεση.

Μέσω αυτών των ρόλων, οι ελεγκτές προστατεύουν τις βασικές δημόσιες αξίες. Παρέχοντας υπηρεσίες εποπτείας, διορατικότητας και προνοητικότητας, οι ελεγκτές του δημόσιου τομέα συμβάλλουν στη διασφάλιση ότι οι διευθυντές και οι υπάλληλοι διεξάγουν τις επιχειρήσεις του κοινού με διαφάνεια, δίκαια και ειλικρινά με δικαιοσύνη και ακεραιότητα, ενώ εκτελούν το δικό τους έργο χρησιμοποιώντας τα υψηλότερα πρότυπα ακεραιότητας. Οι ελεγκτές δεν πρέπει μόνο να εκτιμούν την ενδεχόμενη κατάχρηση εξουσίας, αλλά και να γνωρίζουν τη δική τους εξουσία μέσα σε έναν οργανισμό.

Οι ελεγκτές μπορούν να χρησιμεύσουν ως ένα μέσο ελέγχου κατάχρησης εξουσίας. Οι ελεγκτές του δημόσιου τομέα - είτε ορίζονται από τον νομοθέτη είτε καθορίζονται εκτελεστικά, είτε εκλέγονται από τους εκλογείς- πρέπει να είναι προετοιμασμένοι να αναγνωρίζουν και να αναφέρουν τη διαφθορά, την κατάχρηση εξουσίας ή την αδυναμία παροχής δικαιοσύνης ή δίκαιης διαδικασίας κατά την άσκηση κυβερνητικής αστυνομικής ή κανονιστικής δραστηριότητας. Επειδή οι αναφορές αυτές ενδέχεται να αμφισβητήσουν ισχυρά ή εδραιωμένα συμφέροντα, οι ελεγκτές απαιτούν κάποιο μέτρο προστασίας της θέσης εργασίας για να μπορούν να προβούν σε ανεξάρτητες αναφορές.

Οι ελεγκτές δεν πρέπει να καταχραστούν τη δική τους εξουσία. Ο μοναδικός ρόλος του ελεγκτή στο δημόσιο τομέα παραχωρεί εξουσία που μπορεί να είναι επιρρεπής σε κατάχρηση. Επομένως, το έργο του ελεγκτή πρέπει να αντανάκλα τις ίδιες αρχές της διαφάνειας, της ισότητας και της ακεραιότητας που αναμένονται από

το δημόσιο τομέα. Αυτό σημαίνει ότι πρέπει να ελέγχονται θέματα που έχουν σημασία για τους ανθρώπους, να γράφονται ακριβείς και ισορροπημένες αναφορές και να διατίθενται οι εκθέσεις ελέγχου για δημόσια εξέταση. Ορισμένοι ελεγκτές του δημόσιου τομέα ενδέχεται να βρεθούν να παρουσιάσουν τα ευρήματά τους σε τηλεοπτικές ακροάσεις ή συνεδριάσεις επιτροπών. Και βεβαίως, οι ελεγκτές του δημόσιου τομέα πρέπει να διεξάγουν το έργο τους με ακεραιότητα και με πλήρη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς.

Συνεπώς, η επιτροπή ελέγχου μπορεί να ενισχύσει σε μεγάλο βαθμό την ανεξαρτησία, την ακεραιότητα και την αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών δραστηριοτήτων του δημόσιου τομέα παρέχοντας ανεξάρτητη εποπτεία σχεδίων και αποτελεσμάτων των εσωτερικών και εξωτερικών ελέγχων, εκτιμώντας τις ανάγκες των ελεγκτικών πόρων και διαμεσολαβώντας στη σχέση των ελεγκτών με την οργάνωση. Οι επιτροπές ελέγχου εξασφαλίζουν επίσης ότι τα αποτελέσματα ελέγχου μπορούν να προχωρήσουν σε τυχόν προτεινόμενες βελτιώσεις ή διορθωτικές ενέργειες.

Κάθε οργανισμός του δημόσιου τομέα πρέπει να αξιολογήσει τη δομή διακυβέρνησής του για να καθορίσει εάν μια ελεγκτική επιτροπή είναι κατάλληλη για την ιδιαίτερη κατάστασή της. Σε ορισμένες οντότητες του δημόσιου τομέα, οι ελεγκτικές επιτροπές συγκροτούνται ως υποεπιτροπές του νομοθετικού κλάδου ή του διοικητικού συμβουλίου. Άλλες οντότητες μπορούν να σχηματίζουν επιτροπές ελέγχου αποτελούμενες από μέλη του κοινού που επιλέγονται από τα νομοθετικά ή εκτελεστικά παραρτήματα. Ορισμένες οντότητες του δημόσιου τομέα δημιούργησαν ελεγκτικές επιτροπές αποτελούμενες από υπουργούς ή διευθυντικά στελέχη εξωτερικών οργανισμών εποπτείας, μέλη της ελεγχόμενης ιεραρχίας διοίκησης ή συνδυασμός αυτών. Ένα παράδειγμα της πρώτης προσέγγισης είναι οι κεντρικές μονάδες εναρμόνισης στις Διευθύνσεις Οικονομικών ορισμένων χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι οποίες εποπτεύουν τις ελεγκτικές δραστηριότητες εντός άλλων οργανισμών και μπορούν να συγκροτήσουν μία επιτροπή ελέγχου στην οποία οι εσωτερικοί ελεγκτές των άλλων οργανισμών παρέχουν εκθέσεις (Πρωτοψάλτης και Σαρακοστίδης, 2003).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΠΛΑΙΣΙΟΥ COSO

### 5.1. Τι σημαίνει COSO

Η Επιτροπή COSO ανέπτυξε ένα μοντέλο για την αξιολόγηση των εσωτερικών ελέγχων. Το μοντέλο αυτό υιοθετήθηκε ως ένα γενικά αποδεκτό πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου και αναγνωρίζεται ευρέως ως το οριστικό πρότυπο κατά του οποίου οι οργανισμοί μετρούν την αποτελεσματικότητα των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου τους.

### 5.2. Τι είναι το Πλαίσιο της COSO

Το COSO "Ολοκληρωμένο Πλαίσιο Διαχείρισης Επιχειρησιακών Επιχειρήσεων" που δημοσιεύθηκε το 2004 (η νέα έκδοση COSO ERM 2017 - η έκδοση του 2004 είναι ξεπερασμένη) ορίζει το ERM ως "... η διαδικασία που πραγματοποιείται από το διοικητικό συμβούλιο, τη διοίκηση και άλλο προσωπικό της οντότητας, που εφαρμόζεται σε στρατηγικές ρυθμίσεις και σε όλη την επιχείρηση και έχει σχεδιαστεί για τον εντοπισμό δυνητικών γεγονότων που μπορεί να επηρεάσουν την οικονομική οντότητα και τη διαχείριση του κινδύνου ώστε να ευαισθητοποιήσει τους κινδύνους και για να παρέχει εύλογη διαβεβαίωση όσον αφορά την επίτευξη των στόχων της οντότητας. Με άλλα λόγια, το μοντέλο της COSO ορίζει τον εσωτερικό έλεγχο ως η "διαδικασία, η οποία πραγματοποιείται από το διοικητικό συμβούλιο, το διοικητικό και άλλο προσωπικό της οντότητας, με σκοπό να παρέχει εύλογη βεβαιότητα για την επίτευξη των στόχων στις ακόλουθες κατηγορίες (Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, 2019):

- Αποτελεσματικότητα και αποτελεσματικότητα των ενεργειών
- Αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης
- Συμμόρφωση με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς".

Σε ένα "αποτελεσματικό" σύστημα εσωτερικού ελέγχου, τα ακόλουθα πέντε στοιχεία λειτουργούν για να υποστηρίξουν την επίτευξη της αποστολής, των στρατηγικών και των συναφών επιχειρηματικών στόχων μιας οντότητας.

#### 1. Περιβάλλον ελέγχου

- Ακεραιότητα και ηθικές αξίες
- Δέσμευση στην αρμοδιότητα



- Διοικητικό Συμβούλιο και Επιτροπή Ελέγχου
- Η φιλοσοφία και ο τρόπος λειτουργίας της διοίκησης
- Οργανωτική δομή
- Ανάθεση Αρχής και Ευθύνη
- Πολιτικές και διαδικασίες ανθρωπίνων πόρων

## 2. Αξιολόγηση κινδύνου

- Εταιρικοί στόχοι
- Στόχοι επιπέδου διαδικασίας
- Αναγνώριση και ανάλυση κινδύνων
- Διαχείριση της αλλαγής

## 3. Δραστηριότητες ελέγχου

- Πολιτικές και διαδικασίες
- Ασφάλεια (εφαρμογή και δίκτυο)
- Διαχείριση Αλλαγών Εφαρμογών
- Επιχειρησιακή Συνέχεια/Δημιουργία αντιγράφων ασφαλείας
- Εξωτερική ανάθεση

## 4. Ενημέρωση και επικοινωνία

- Ποιότητα των πληροφοριών
- Αποτελεσματικότητα της επικοινωνίας

## 5. Παρακολούθηση

- Παρακολούθηση Παρακολούθησης
- Ξεχωριστές αξιολογήσεις
- Αναφορά ελλείψεων

Τα παραπάνω στοιχεία λειτουργούν για να εδραιώσουν τη βάση για ένα υγιή εσωτερικό έλεγχο μέσα στην εταιρεία μέσω μίας κατευθυνόμενης ηγεσίας, κοινών αξιών και μιας κουλτούρας που δίνει έμφαση στη λογοδοσία για τον έλεγχο. Οι διάφοροι κίνδυνοι που αντιμετωπίζει η εταιρεία εντοπίζονται και αξιολογούνται συστηματικά σε όλα τα επίπεδα και μέσα, σε όλες τις λειτουργίες του οργανισμού. Οι δραστηριότητες ελέγχου και άλλοι μηχανισμοί σχεδιάζονται προορατικά για την αντιμετώπιση και τον μετριασμό των σημαντικών κινδύνων. Οι πληροφορίες που είναι κρίσιμες για τον εντοπισμό των κινδύνων και την επίτευξη των επιχειρηματικών στόχων κοινοποιούνται μέσω καθιερωμένων καναλιών προς τα επάνω και προς τα

κάτω στελέχη καθώς και σε όλη την εταιρεία. Το σύνολο του συστήματος εσωτερικού ελέγχου παρακολουθείται συνεχώς και τα προβλήματα αντιμετωπίζονται έγκαιρα.

Το Πλαίσιο ERM της COSO έχει οκτώ κατηγορίες και τέσσερις κατηγορίες στόχων. Πρόκειται για μία επέκταση του Ολοκληρωμένου Πλαισίου Εσωτερικού Ελέγχου της COSO που δημοσιεύθηκε το 1992 και τροποποιήθηκε το 1994. Τα οκτώ συστατικά - επιπρόσθετα συστατικά που επισημάνθηκαν – είναι ([www.coso.org](http://www.coso.org)):

- Αρχή και δέσμευση προς το πλαίσιο ERM
- Πολιτική διαχείρισης κινδύνων
- Ανάμειξη του πλαισίου ERM στο ίδρυμα
- Αξιολόγηση κινδύνου
- Ανταπόκριση κινδύνου, επικοινωνίας και αναφοράς
- Πληροφορία και επικοινωνία
- Παρακολούθηση

Οι τέσσερις κατηγορίες στόχων - τα επιπρόσθετα στοιχεία που επισημάνθηκαν - είναι:

- Στρατηγική - στόχοι υψηλού επιπέδου, ευθυγραμμισμένοι και υποστηρίζοντας την αποστολή του οργανισμού
- Επιχειρήσεις - αποτελεσματική και αποδοτική χρήση των πόρων
- Χρηματοοικονομική Αναφορά - Αξιοπιστία της επιχειρησιακής και χρηματοοικονομικής πληροφόρησης
- Συμμόρφωση - συμμόρφωση με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς

### 5.3. Μοντέλο Ωριμότητας κινδύνου (RIMS)

Το μοντέλο ωριμότητας κινδύνου RIMS (Risk Maturity Model-RMM) για τη Διαχείριση Επιχειρηματικών Κινδύνων, το οποίο δημοσιεύθηκε το 2006, αποτελεί ένα γενικό πλαίσιο περιεχομένου και μεθοδολογίας που καθορίζουν λεπτομερώς τις απαιτήσεις για βιώσιμη και αποτελεσματική διαχείριση επιχειρηματικών κινδύνων]. Το μοντέλο RMM αποτελείται από είκοσι πέντε οδηγούς ικανότητας για επτά χαρακτηριστικά που δημιουργούν αξία και χρησιμότητα ERM σε έναν οργανισμό. Τα 7 χαρακτηριστικά είναι:

- ✓ Προσέγγιση βασισμένη στο ERM
- ✓ Διαχείριση διαδικασιών ERM
- ✓ Διαχείριση της επιθυμίας ανάληψης κινδύνων
- ✓ Η πειθαρχία των βαθύτερων ζητημάτων
- ✓ Αποκάλυψη κινδύνων
- ✓ Διαχείριση της απόδοσης
- ✓ Επιχειρησιακή ευελιξία και βιωσιμότητα

Το μοντέλο αναπτύχθηκε από τον Steven Minsky, Διευθύνοντα Σύμβουλο της Logic Manager, και δημοσιεύθηκε από την Εταιρεία Διαχείρισης Κινδύνων και Ασφαλίσεων σε συνεργασία με την Επιτροπή RIMSERM. Το Μοντέλο Ωριμότητας Κινδύνου βασίζεται στο Πρότυπο Ωριμότητας, μια μεθοδολογία που ιδρύθηκε από το Ινστιτούτο Τεχνολογίας Λογισμικού του Πανεπιστημίου Carnegie Mellon (SEI) στη δεκαετία του '80 (Latham & Jacobs, 2000).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΜΠΕΙΡΙΚΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

### 6.1. Σχεδιασμός της έρευνας

Το ευρύτερο πλαίσιο του σχεδιασμού της μεθοδολογικής μας προσέγγισης για την εξαγωγή εμπειρικών συμπερασμάτων όσον αφορά τις επιμέρους ελεγκτικές διαδικασίες και στα πλαίσια του εσωτερικού ελέγχου για τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου και συγκεκριμένα για την υπηρεσία του Ο.Α.Ε.Δ. είναι συνυφασμένο με τον Ν. 3852/2010 για την ‘Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης-Πρόγραμμα Καλλικράτης’ και αφορά το σύνολο του Συστήματος της Εταιρικής Διακυβέρνησης των Οργανισμών της Ελλάδος σύμφωνα και με την θέσπιση νέων δομικών αλλαγών στην διοικητική οργάνωση της χώρας.

Ο κύριος στόχος των εν λόγω αλλαγών είναι η δημιουργία ισχυρών οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης, υπό το πρίσμα της βέλτιστης διοίκησης και λειτουργίας τους για την καλύτερη δυνατή εξυπηρέτηση του πολίτη και εύρυθμη εσωτερική τους λειτουργία αλλά και την βελτίωση των εργασιών συνθηκών και τέλος την ενίσχυση της ορθής εξωστρέφειας των οργανισμών. Μέσω αυτού του σκεπτικού, οι οργανισμοί θα μπορούν να ανταπεξέρχονται στην προώθηση του κατάλληλου επιπέδου ανάπτυξης τους και στην παροχή ποιοτικών υπηρεσιών με παράλληλη μείωση του λειτουργικού τους κόστους.

Επίσης φαίνεται ότι η σημερινή ελληνική αυτοδιοίκηση απαρτίζεται σύμφωνα με την νέα διοικητική μεταρρύθμιση από αρκετούς οργανισμούς και φορείς όπου υφίστανται αυξημένες αρμοδιότητες σε ζητήματα και θέματα κοινωνικής, οικονομικής και δημόσιας πολιτικής και αποτελούν στις μέρες μας την μεγαλύτερη αναπτυξιακή πρωτοβουλία των τελευταίων δεκαετιών. Οι βασικές υποθέσεις της παρούσας μελέτης βασίζονται στην προαναφερθείσα βιβλιογραφική επισκόπηση και στα ανωτέρω κεφάλαια και ενότητες αυτών, όπου και διερευνώνται μέσω της παρούσας εμπειρικής έρευνας οι διαδικασίες που σχετίζονται με την εσωτερικό έλεγχο στην ελληνική τοπική αυτοδιοίκηση μέσω της χρήσης δομημένου ερωτηματολογίου.

Συνεπώς, βασικός στόχος του εν λόγω ερωτηματολογίου είναι να γίνει αντιληπτή η υφιστάμενη λειτουργική και οργανωτική κατάσταση των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης και συγκεκριμένα του Ο.Α.Ε.Δ.. Ακόμα, εξετάζεται κατά πόσο είναι αποτελεσματικά και σημαντικά τα τυχόν υπάρχοντα συστήματα ελέγχου

για την ομαλή λειτουργία του οργανισμού στο σύνολο του και όπως αναφέρεται παρακάτω η εν λόγω προσέγγιση πραγματοποιείται υπό το πρίσμα πέντε (5) θεμελιωδών διαστάσεων ως επιμέρους συστατικά της διαδικασίας του Εσωτερικού Ελέγχου (COSO Framework, 2019).

## 6.2. Περιγραφικά Χαρακτηριστικά Οικονομικής Οντότητας Συλλογής Δεδομένων

### 6.2.1. Διοικητική Οργάνωση & Διάρθρωση του ΟΑΕΔ

Ο Ο.Α.Ε.Δ. είναι Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου, εποπτεύεται από το Υπουργείο Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας και διοικείται από τον Διοικητή και το Διοικητικό Συμβούλιο. Αποτελείται από την Κεντρική Διοίκηση, τις επτά Περιφερειακές Διευθύνσεις, το δίκτυο των εκατό δεκαοκτώ (118) Κέντρων Προώθησης της Απασχόλησης (ΚΠΑ2), τις εκπαιδευτικές μονάδες [51 Επαγγελματικών Σχολών (ΕΠΑ.Σ) Μαθητείας, 23 Σχολών Επαγγελματικής Κατάρτισης (ΣΕΚ), 2 Πειραματικές Σχολές Επαγγελματικής Κατάρτισης (Π.Σ.Ε.Κ.), 29 Ινστιτούτων Επαγγελματικής Κατάρτισης (Ι.Ε.Κ), 6 Κέντρων Επαγγελματικής Κατάρτισης Ενηλίκων (Κ.Ε.Κ), 2 Σχολών ΚΕΚ - ΑΜΕΑ και 30 Γραφείων Διασύνδεσης Επαγγελματικής Εκπαίδευσης (ΓΔΕΕ)]. Μετά την κατάργηση του Οργανισμού Εργατικής Εστίας (ν. 4046/12), περιήλθε στην αρμοδιότητα του ΟΑΕΔ η λειτουργία των είκοσι πέντε (25) Βρεφονηπιακών Σταθμών του τέως Οργανισμού οι οποίοι προσαρτήθηκαν στις Περιφερειακές Διευθύνσεις ως μη αυτοτελή γραφεία.

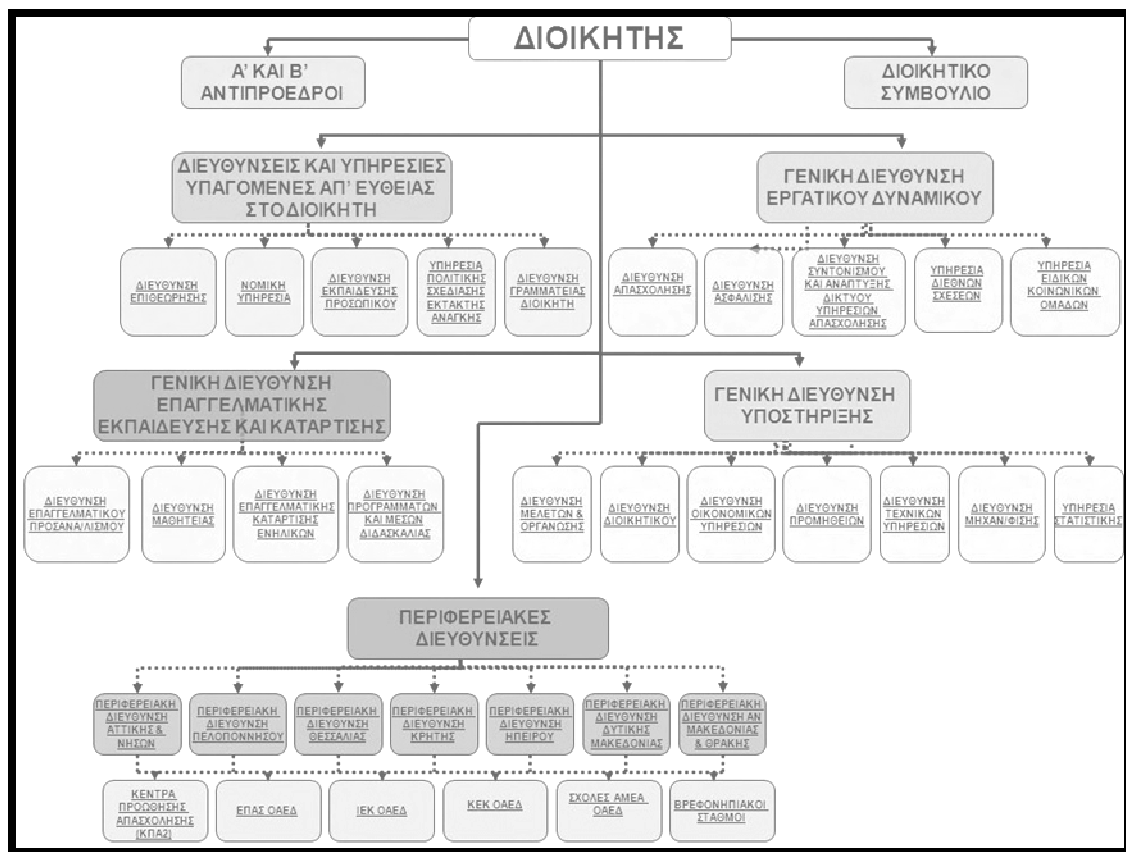
Πιο συγκεκριμένα, η Κεντρική Διοίκηση αποτελείται από τρεις Γενικές Διευθύνσεις: Α'-Γενική Διεύθυνση Εργατικού Δυναμικού, Β'- Γενική Διεύθυνση Υποστήριξης και Γ'- Γενική Διεύθυνση Επαγγελματικής Εκπαίδευσης και Κατάρτιση οι οποίες κατευθύνουν και συντονίζουν το έργο της αρμοδιότητάς τους. Η αρμοδιότητα των Διευθύνσεων και Υπηρεσιών που υπάγονται στη Γενική Διεύθυνση Εργατικού Δυναμικού αφορά θέματα που σχετίζονται με την εφαρμογή της κυβερνητικής πολιτικής για την απασχόληση του εργατικού δυναμικού της χώρας και την επιδοματική πολιτική σε σχέση με την ανεργία. Η αρμοδιότητα των Διευθύνσεων και Υπηρεσιών που υπάγονται στη Γενική Διεύθυνση Υποστήριξης άπτεται των ζητημάτων που αφορούν στην υποστήριξη του έργου των μονάδων του Οργανισμού. Στην αρμοδιότητα των Διευθύνσεων που υπάγονται στη Γενική Διεύθυνση Επαγγελματικής Εκπαίδευσης και Κατάρτισης υπάγονται δράσεις ανάπτυξης του ανθρώπινου δυναμικού, όπως είναι η επαγγελματικά προσανατολισμένη εκπαίδευση (Μαθητεία) και η κατάρτιση. Εκτελεστικά όργανα των αποφάσεων που λαμβάνονται

από τη Διοίκηση του Οργανισμού είναι οι Περιφερειακές Διευθύνσεις, τα ΚΠΑ2 και οι ΤΥ του Οργανισμού, καθώς και οι εκπαιδευτικές μονάδες (ΕΠΑΣ, ΙΕΚ και ΚΕΚ).

Οι Περιφερειακές Υπηρεσίες που λειτουργούν σε επίπεδο Διεύθυνσης είναι οι εξής: Αττικής και Νήσων, Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, Θεσσαλίας, Ηπείρου, Πελοποννήσου, Κρήτης. Οι Περιφερειακές Διευθύνσεις εποπτεύουν τη λειτουργία των υπηρεσιακών μονάδων που ανήκουν στο πεδίο αρμοδιότητας τους. Κάθε Περιφερειακή Διεύθυνση απαρτίζεται εκτός των τοπικών υπηρεσιακών μονάδων από εννέα (9) τμήματα.

Τα Κ.Π.Α.2 λειτουργούν σε επίπεδο Τμήματος και αποτελούν μια οργανωτική καινοτομία, με την οποία αναβαθμίζεται η εξυπηρέτηση του ανέργου και της επιχείρησης, με την προσφορά υπηρεσιών για την προώθηση στην απασχόληση και για την ασφάλιση, σε ενιαία σημεία εξυπηρέτησης μιας στάσης. Η λειτουργία των ΚΠΑ2 εποπτεύεται και συντονίζεται από τη Διεύθυνση Συντονισμού και Ανάπτυξης του Δικτύου ΚΠΑ. Παράλληλα με τα ΚΠΑ2, λειτουργούν και δυο (2) Τοπικές Υπηρεσίες (ΤΥ), οι οποίες αποτελούν πρόδρομες οργανωτικές δομές των ΚΠΑ2 και παρέχουν κυρίως υπηρεσίες ασφάλισης, δηλαδή επιδοματικής πολιτικής. Τέλος, λειτουργούν και έξι (6) Γραφεία Εργασίας Ειδικών Κοινωνικών Ομάδων (Αθηνών, Θεσσαλονίκης, Λάρισας, Βόλου, Πάτρας και Ηρακλείου Κρήτης) τα οποία έχουν ως στόχο την ένταξη στην αγορά εργασίας των ομάδων που απειλούνται από κοινωνικό αποκλεισμό (Άτομα με Αναπηρία, Αποφυλακισμένα Άτομα, Απεξαρτημένα Άτομα, Νεαρά παραβατικά Άτομα ή Άτομα που βρίσκονται σε κοινωνικό κίνδυνο, Άλλες κατά περίπτωση ευπαθείς κοινωνικά ομάδες).

Οι Εκπαιδευτικές μονάδες του ΟΑΕΔ λειτουργούν επίσης σε επίπεδο Τμήματος υπό τις Περιφερειακές Διευθύνσεις. Ο ΟΑΕΔ εφαρμόζει το σύστημα της Μαθητείας για την επαγγελματική εκπαίδευση μαθητών στις διάφορες Επαγγελματικές Σχολές (ΕΠΑ.Σ.) της χώρας, που συνδυάζει την επαγγελματική εκπαίδευση στην τάξη και την αμειβόμενη πρακτική άσκηση σε επιχειρήσεις. Παράλληλα, σύμφωνα με τα όσα ορίζει ο Ν.4186/2013, τέθηκαν σε λειτουργία Σχολές Επαγγελματικής Κατάρτισης ισάριθμες των ήδη υπάρχουσών εκπαιδευτικών δομών του ΟΑΕΔ, υπό την ίδια Διεύθυνση. Επίσης, στον ΟΑΕΔ λειτουργούν πανελλαδικά ΙΕΚ (Ινστιτούτα Επαγγελματικής Κατάρτισης) για αρχική επαγγελματική κατάρτιση μετά το Λύκειο, με την παρακολούθηση θεωρητικών και εργαστηριακών μαθημάτων.



Εικόνα 1: Οργανόγραμμα ΟΑΕΔ

### 6.2.2. Στόχοι και Ρόλος του ΟΑΕΔ

Ο ΟΑΕΔ υλοποιεί μεγάλο μέρος της Κεντρικής Κυβερνητικής Πολιτικής αναφορικά με τη διαχείριση του εργατικού δυναμικού. Οι κύριοι στόχοι-άξονες της διαχείρισής του είναι:

- i. οι παθητικές πολιτικές που αφορούν σε μέτρα ασφάλισης της ανεργίας (τακτικό επίδομα ανεργίας) καθώς και στην καταβολή λοιπών επιδομάτων και παροχών κοινωνικής προστασίας (μητρότητας, οικογενειακό, λειτουργία Βρεφονηπιακών Σταθμών ΟΑΕΔ),
- ii. οι ενεργητικές πολιτικές αγοράς εργασίας για την ανάσχεση της ανεργίας, την προώθηση της απασχόλησης και την επαγγελματική κατάρτιση ανέργων και εργαζομένων, και
- iii. οι ενεργητικές πολιτικές για την αρχική επαγγελματική εκπαίδευση σε συνδυασμό με την πρακτική άσκηση (σύστημα Μαθητείας).

Στο πλαίσιο αυτό αξίζει να αναφέρουμε ότι η Διοίκηση του ΟΑΕΔ είναι υπεύθυνη για τη λειτουργία του Οργανισμού και την εφαρμογή και διατήρηση ενός συστήματος εσωτερικών δικλίδων, προκειμένου να επιτυγχάνονται οι γενικότεροι

αντικειμενικοί στόχοι του φορέα, όπως η διαφύλαξη των πόρων έναντι απώλειας, κακής χρήσης και ζημίας, η εκτέλεση εύρυθμων, δεοντολογικών, οικονομικών, αποδοτικών και αποτελεσματικών λειτουργιών και η εκπλήρωση των υποχρεώσεων λογοδοσίας που διασφαλίζουν την ορθή διακυβέρνηση.

### 6.2.3. Ανάγκη για Έλεγχο

Το ελεγκτικό συνέδριο εισβάλλει άμεσα για έλεγχο σε φορείς του δημοσίου και των ΟΤΑ για να εντοπίσει τη ροή και τη διαχείριση του δημοσίου χρήματος, όπως υποχρεούται. Έτσι με απόφαση της Ολομέλειας του Δικαστηρίου ελέγχονται το ΙΚΑ-ΕΤΑΜ, η ΔΟΥ Αττικής, ο ΟΑΕΔ, ο ΕΛΓΑ, ένα Νοσοκομείο στη Θεσσαλονίκη και Δήμοι της Θεσσαλονίκης καθώς και η Εταιρεία Ακινήτων Δημοσίου (ΕΤΑΔ Α.Ε.), το υπουργείο Παιδείας, ο Φορέας Διαχείρισης Στερεών Αποβλήτων, το ΜΕΤΡΟ Θεσσαλονίκης και η εταιρεία ΣΤΑ.ΣΥ Α.Ε. (Σταθερές Συγκοινωνίες). Η ομάδα του Ελεγκτικού Συνεδρίου θα κάνει έλεγχο σε όλα τα χρηματικά εντάλματα πληρωμών και εισπράξεων, τις συμβάσεις προμηθειών και έργων, τις αποδοχές, επιδόματα, υπερωρίες, κ.λπ. παροχές που χορηγήθηκαν στο προσωπικό των ελεγχόμενων φορέων και σε εξωτερικούς συνεργάτες.

Πιο συγκεκριμένα, η τετραμελής ελεγκτική ομάδα του Ελεγκτικού Συνεδρίου προβαίνει σε έλεγχο του ΟΑΕΔ ο οποίος αφορά τα έξοδα και πιο συγκεκριμένα την χορήγηση επιδομάτων καθώς και λοιπών εξόδων για τα προγράμματα κατάρτισης. Ειδικότερα, αξιολογήθηκαν οι διαδικασίες που αφορούν τα στάδια υποβολής της αίτησης, έλεγχου των προϋποθέσεων, έγκρισης της υπαγωγής, επανελέγχου των κριτηρίων επιλεξιμότητας και καταβολής των επιδομάτων, ο βαθμός υλοποίησης της διαδικασίας εξατομικευμένης προσέγγισης, η διαχείριση των αχρεωστήτως καταβληθεισών παροχών καθώς και η διεκπεραίωση των σχετικών ενστάσεων. Ιδιαίτερη σημασία δόθηκε στην αξιολόγηση του Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος (ΟΠΣ), το οποίο εξυπηρετεί και υποστηρίζει τις ανωτέρω διαδικασίες.

Σύμφωνα με την τροπολογία του υπουργείου δικαιοσύνης («Ευρωπαϊκή εντολή έρευνας στις ποινικές υποθέσεις – Εναρμόνιση της νομοθεσίας με την Οδηγία 2014/41/ΕΕ», Σεπτέμβριος 2017) το ελεγκτικό συνέδριο άλλαξε τον τρόπο έγκρισης των ενταλμάτων πληρωμής δίνοντας την δυνατότητα να παραπέμπει στην ολομέλεια τμήματος του εκλεκτικού συνεδρίου ζητήματα μείζονος σπουδαιότητας ή γενικότερης σημασίας, τα οποία αφορούν διαφωνίες επιτρόπων αναφορικά με την έγκριση χρηματικών ενταλμάτων. Πριν την εν λόγω τροπολογία το κλιμάκιο είχε τη



δυνατότητα παράκαμψης του, ανώτερου ιεραρχικά, τμήματος με την παραπομπή κατευθείαν της υπόθεσης στην ολομέλεια. Ωστόσο, αν παρουσιαστούν διαφωνίες επιτροπών που αφορούν την έγκριση ενταλμάτων πληρωμής συμβασιούχων, η διαδικασία που θα ακολουθηθεί πλέον δεν είναι: επίτροπος, κλιμάκιο, ολομέλεια, αλλά επίτροπος, κλιμάκιο, τμήμα και, εφόσον χρειαστεί ολομέλεια.

#### 6.2.4. Σύστημα Ελέγχου (Audit Chain)

Ο ΟΑΕΔ ελέγχεται άμεσα από το Υπουργείο Εργασίας. Ο ετήσιος απολογισμός του δίνεται για έλεγχο στο Ελεγκτικό Συνέδριο. Το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο και οι αρμόδιες εθνικές εποπτικές αρχές (Διαχειριστική Αρχή, ΕΔΕΛ κ.α.) ελέγχουν τα συγχρηματοδοτούμενα προγράμματα που υλοποιεί ο Οργανισμός.

Ο ΟΑΕΔ δε διαθέτει Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου, αλλά Διεύθυνση Επιθεώρησης, η οποία υπάγεται απευθείας στο Διοικητή. Ο έλεγχος των επιδομάτων τακτικής ανεργίας συμπεριλαμβάνεται στο πλαίσιο των τακτικών και έκτακτων επιθεωρήσεων της εν λόγω Διεύθυνσης. Πραγματοποιείται δειγματοληπτικά ή στοχευμένα σε φάκελους επιδοτούμενων ανέργων έτσι ώστε να διαπιστωθεί η συμμόρφωσή τους με τους εσωτερικούς κανονισμούς και τις επιταγές του νόμου. Τα τακτικά επιδόματα ανεργίας ελέγχονται κατασταλτικά από το ΕΣ, εξαιρούνται ωστόσο του προληπτικού ελέγχου.

Ειδικότερα, σε ένα πλαίσιο ελέγχου των επιδομάτων τακτικής ανεργίας αξιολογείται η διαδικασία έγκρισης, ελέγχου και καταβολής επιδομάτων τακτικής ανεργίας, ο βαθμός υλοποίησης της εξατομικευμένης προσέγγισης και η διεκπεραίωση των α' και β' βαθμού ενστάσεων επί των πράξεων χορήγησης ή μη των επιδομάτων αυτών. Σημαντική βαρύτητα δίνεται και στην αξιολόγηση του ΟΠΣ και του περιβάλλοντός του, αναφορικά με την συμμόρφωσή του τόσο με τα διεθνή πρότυπα όσο και με τους εσωτερικούς κανονισμούς.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε στο πλαίσιο των αρχών και προτύπων του Διεθνούς Οργανισμού των Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων (INTOSAI) και ασχολείται με τη διαπίστωση συμπερασμάτων, σχετικά με τη λειτουργία του συστήματος εσωτερικών δικλίδων του ΟΑΕΔ για την εξασφάλιση των επιδομάτων τακτικής ανεργίας και την συμμόρφωση των σχετικών λειτουργιών του με το υφιστάμενο νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο εξασφαλίζοντας την ορθή δημόσια διακυβέρνηση.

### 6.3. Σκοπός της ερευνητικής διαδικασίας

Συνεπώς, ο βασικός σκοπός της διεξαγωγής της εν λόγω ερευνητικής διαδικασίας είναι να αποτυπωθεί εμπειρικά το τρέχον διαρκώς μεταβαλλόμενο εξωτερικό περιβάλλον όπου φαίνεται πως οι απαιτήσεις αυτού διαρκώς αυξάνονται και οι επιδράσεις αυτών είναι πλέον έκδηλες στην εσωτερική λειτουργία των οργανισμών του Ελληνικού ευρύτερου δημοσίου τομέα και συγκεκριμένα του Ο.Α.Ε.Δ..

Κάτω από αυτό το πλαίσιο οι Διευθύνσεις των οργανισμών του ευρύτερου δημοσίου τομέα στην Ελλάδα καλούνται να ανταπεξέλθουν, να συμμορφωθούν και να φέρουν εις πέρας επαρκώς τις επιμέρους διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου και να ανταποκριθούν έτσι σε νέες προκλήσεις προβαίνοντας παράλληλα σε απαραίτητες και σημαντικές αλλαγές μέσω της κατάλληλης επισκόπησης της αποτελεσματικότητας της υφιστάμενης δομής τους και με αυτόν τον τρόπο να είναι σε θέση να συνεισφέρουν ουσιαστικά στην ποιοτική αναβάθμιση του Συστήματος Εταιρικής Διακυβέρνησης των οργανισμών και κατ' επέκταση στην εξασφάλιση συμφερόντων όλων των φορέων-ενδιαφερόμενων που σχετίζονται με αυτούς.

Στην παρούσα έρευνα, ο βασικός σκοπός που παρατέθηκε παραπάνω από πλευράς συλλογής εμπειρικών δεδομένων πρωτογενούς πηγής καλύφθηκε με τη χρήση σχετικού εργαλείου που αποτελεί το ερωτηματολόγιο της έρευνας. Με αυτόν τον τρόπο αναδεικνύεται η σημασία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου ο οποίος θα πρέπει να εφαρμόζεται στα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.) στον ευρύτερο δημόσιο τομέα της Ελλάδας και πιο συγκεκριμένα στην υπηρεσία του Ο.Α.Ε.Δ. (Οργανισμός Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού), τόσο από πλευράς συμβουλευτικής τοποθέτησης, όσο και από πλευράς αξιολόγησης και ελέγχου επί του συνόλου.

#### 6.4. Συλλογή δεδομένων – Παράθεση ερωτηματολογίου

Το εν λόγω ερωτηματολόγιο το οποίο χρησιμοποιήθηκε στην συλλογή πρωτογενών δεδομένων σχεδιάστηκε βάσει δυο (2) διαφορετικών διαστάσεων οι οποίες άλλωστε απαρτίζουν και τους βασικούς πυλώνες τόσο του ερωτηματολογίου όσο και του συνόλου της παρούσας έρευνας από πλευράς θεωρητικής ανάλυσης. Συνεπώς τα δυο (2) βασικά μέρη που απαρτίζουν το ερωτηματολόγιο που χρησιμοποιήθηκε για την εμπειρική έρευνα είναι τα εξής:

1. Το **A μέρος** το οποίο αφορά τα θέματα που σχετίζονται με τα **Πέντε Συστατικά Στοιχεία της διαδικασίας του Εσωτερικού Ελέγχου** και τα οποία ενδεικτικά είναι τα εξής: το Περιβάλλον Ελέγχου (Control Environment), η Αξιολόγηση Κινδύνων (Risk Assessment), οι Δραστηριότητες Ελέγχου (Control Activities), η Πληροφόρηση και Επικοινωνία (Information and Communication) και η Παρακολούθηση (Monitoring).
2. Το **B μέρος** το οποίο αφορά θέματα αναφορικά με τον **Ρόλο του Εσωτερικού Ελέγχου** και απαρτίζεται από τα εξής επιμέρους συστατικά στοιχεία: το Γενικό Ρόλο, το Ρόλο στην Λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, το Ρόλο στην Ανάπτυξη του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και το Ρόλο στην Επικοινωνία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.

Τέλος, στην επόμενη ολοκληρώνουμε παραθέτοντας τις επιμέρους ερωτήσεις που συμπληρώθηκαν για τα δυο (2) ανωτέρω μέρη του ερωτηματολογίου της έρευνας μας, ως βασικοί πυλώνες της εμπειρικής αξιολόγησης του Ο.Α.Ε.Δ..

#### 6.5. Κατασκευή ερωτηματολογίου

Στην παρούσα έρευνα η συλλογή των πρωτογενών στοιχείων έγινε μέσω της χρήσης ερωτηματολογίων, όπου το κάθε ένα εξ' αυτών αποτελούνταν από 45 ερωτήσεις, όπως άλλωστε παρατίθεται και στο παράρτημα της παρούσας έρευνας.

Το ερωτηματολόγιο που χρησιμοποιήθηκε περιέχει μόνον ερωτήσεις κλειστού τύπου, και στις οποίες οι ερωτηθέντες κλήθηκαν να συμπληρώσουν βάσει της πενταβάθμιας κλίμακας του Likert. Στο συγκεκριμένο ερωτηματολόγιο δεν εφαρμόστηκαν ερωτήσεις ανοιχτού τύπου, όπου σε αυτήν την περίπτωση θα έπρεπε οι ερωτηθέντες να συμπληρώνουν τις απαντήσεις κατά το βέλτιστο δυνατό. Οι ερωτήσεις ανοιχτού τύπου συνειδητά αποφεύχθηκαν κυρίως για λόγους οικονομίας χρόνου αναφορικά με την συμπλήρωση του ερωτηματολογίου.

Ακόμα όσον αφορά τις ερωτήσεις κλειστού τύπου επίσης επιλέχθηκαν προς χρήση μόνον ερωτήσεις που βασίζονται στην πενταβάθμια κλίμακα του Likert και όχι άλλες κατηγορίες κλειστού τύπου ερωτήσεων, όπως της μορφής Ναι ή Όχι ή της προκαθορισμένης επιλογής δοσμένων απαντήσεων κατηγοριακής ή κλιμακωτής μορφής (scalar or categorical variables). Κατά κάποιο τρόπο δηλαδή ο βασικός λόγος που επιλέχθηκαν οι εν λόγω ερωτήσεις κλειστού τύπου ήταν κυρίως για τη διευκόλυνση της ανάλυσης και της επεξεργασίας των αποτελεσμάτων. Κατ' επέκταση και κατά την συμπλήρωση του ερωτηματολογίου δεν προέκυψαν περιπτώσεις παρανόησης ή λανθασμένης συμπλήρωσης των απαιτούμενων στοιχείων.

Ακόμα, δεν παρουσιάστηκε κανένα πρόβλημα κατά την συμπλήρωση των απαντήσεων στις ερωτήσεις, οπότε και δεν χρειάστηκε καμία διόρθωση ή επέκταση του ερωτηματολογίου ή οποιασδήποτε άλλης μορφής παρέμβασης. Η μορφολογία των απαντήσεων κλειστού τύπου που συμπληρώθηκαν προκύπτουν από τις πενταβάθμιες κλίμακες του Likert απλής επιλογής όπου η διαβάθμιση των απαντήσεων είχε την εξής κατηγοριοποίηση: Καθόλου=0, Σε μικρή κλίμακα=1, Σε μέτρια κλίμακα=2, Σε μεγάλη κλίμακα=3 και Πάρα πολύ=4. Όσον αφορά στην συλλογή των δεδομένων δεν κρίθηκε απαραίτητο να δοθούν διευκρινήσεις κατά τη διάρκεια της συμπλήρωσης του ερωτηματολογίου. Οι ερωτήσεις με τον τρόπο που τέθηκαν ήταν εύκολο για τους συμμετέχοντες χωρίς κάποια εκτενή επεξήγηση να τις απαντήσουν. Μετά την συγκέντρωση των ερωτηματολογίων έγινε έλεγχος ως προς την πληρότητα και την εγκυρότητα τους.

Αναφορικά με το Α μέρος των ερωτήσεων που κάλυπτε τα πέντε διαφορετικά συστατικά στοιχεία της διαδικασίας του Εσωτερικού Ελέγχου, οι ερωτήσεις που παρατέθηκαν στο σύνολο τους ήταν είκοσι πέντε (25). Συγκεκριμένα για 1ο στοιχείο που αφορούσε το Περιβάλλον Ελέγχου παρατέθηκαν πέντε (5) ερωτήσεις αναφορικά με το βαθμό στον οποίο διευκολύνεται ο οργανισμός για ζητήματα που αφορούν το οργανόγραμμα του οργανισμού, τα εγχειρίδια των διαδικασιών και πολιτικών, την περιγραφή των καθηκόντων θέσεων εργασίας, το διαχωρισμό των καθηκόντων και τη θέσπιση σχετικού κώδικα δεοντολογίας.

Το 2ο στοιχείο που αφορούσε την έννοια της αξιολόγησης κινδύνου (5 ερωτήσεις) κάλυπτε το κατά πόσον και σε ποιο βαθμό καθορίζονται οι διαδικασίες αξιολόγησης κινδύνων του οργανισμού, οι επιμέρους στόχοι και η αναπροσαρμογή αυτών, αν είναι ρεαλιστικοί και επιτεύξιμοι οι στόχοι αυτοί, αν διενεργείται

εσωτερικός έλεγχος σε τακτά και έκτακτα χρονικά διαστήματα και αν εφαρμόζονται ελεγκτικές διαδικασίες διαφορετικού βαθμού και έκτασης βάσει περίπτωση έντασης ρίσκου στην ελεγχόμενη υπηρεσία ή τμήμα. Το 3ο στοιχείο αφορούσε τις επιμέρους δραστηριότητες ελέγχου (5 ερωτήσεις) και όπου εξετάστηκαν η γνωστοποίηση των ορίων έγκρισης και ευθυνών, η αποδοχή των ευθυνών από πλευράς Διοίκησης του οργανισμού, η προέγκριση της διοίκησης για διαδικασίες αυτοματοποίησης και σχετικές ΤΠΕ, η παρεμπόδιση παράνομων συναλλαγών και δραστηριοτήτων και η ύπαρξη ειδικών αναφορών στις περιγραφές θέσεως εργασίας αναφορικά με τις δραστηριότητες ελέγχου.

Ακόμα το 4ο στοιχείο αφορούσε τις διαδικασίες της πληροφόρησης και της επικοινωνίας όπου και παρατέθηκαν επίσης πέντε (5) ερωτήσεις οι οποίες σχετίζονται με την παροχή πληροφοριών άμεσα και κατά προτεραιότητα, την παροχή έγκυρων και αξιόπιστων πληροφοριών στους ελεγκτές και επιθεωρητές, την πρόσβαση των επιθεωρητών σε πληροφορίες διαφόρων διευθύνσεων, την συνδρομή υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου για τον έλεγχο της νομιμότητας της διενέργειας συναλλαγών και την συμβολή ελεγκτών στην ασφαλή επίλυση προβλημάτων κατά τη διενέργεια τακτικών ελέγχων.

Τέλος, το 5ο στοιχείο αφορούσε την διαδικασία της παρακολούθησης και στο οποίο παρατέθηκαν συνολικά πέντε (5) ερωτήσεις οι οποίες αφορούσαν την αξιολόγηση της εργασίας των ελεγκτών, την αξιολόγηση της επάρκειας και της αποτελεσματικότητας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου από σχετικές επιτροπές, το δειγματοληπτικό επανέλεγχο από διαφορετικά άτομα της διεύθυνσης επιθεώρησης, την ύπαρξη πολιτικών και διαδικασιών για τον καθορισμό του τρόπου εκτέλεσης και ελέγχου των διεργασιών εντός του Οργανισμού και το επίπεδο ελευθερίας ολοκλήρωσης μιας διαδικασίας από ένα άτομο, αναφορικά με το επίπεδο αρμοδιοτήτων του και της ύπαρξης περαιτέρω ελέγχου από τρίτους.

Από την άλλη πλευρά το Β μέρος του ερωτηματολογίου κάλυπτε συνολικά 20 ερωτήσεις σε 4 διαφορετικά στοιχεία όπου το 1ο στοιχείο επικεντρώνονταν στον Γενικό Ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών και συγκεκριμένα στην εφαρμογή τεχνικών διαδικασιών, στην επίβλεψη των διαδικασιών ελέγχου, στην συνεισφορά αυτών στην λήψη αποφάσεων στην Διοίκηση και σε άλλα τμήματα του οργανισμού και στην τήρηση και εφαρμογή προτύπων εσωτερικού ελέγχου.

Το 2ο στοιχείο του Β μέρους του ερωτηματολογίου αφορούσε τον ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών στην ανάπτυξη συστήματος εσωτερικού ελέγχου, όπου και

παρατέθηκαν σχετικές ερωτήσεις αναφορικά με αξιολόγησης της οργανωτικής στρατηγικής του οργανισμού, τον εντοπισμό και αξιολόγηση του οργανωτικού ρίσκου και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, τον προγραμματισμό του εσωτερικού ελέγχου και την αξιολόγηση της επάρκειας των πόρων για τη διενέργεια των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου.

Το 3ο στοιχείο αφορούσε τον ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών στην λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και απαρτιζόταν από πέντε (5) συνολικά ερωτήσεις εκ των οποίων αφορούσαν την ανάπτυξη των λειτουργικών διαδικασιών, τον καθορισμό των κριτηρίων για τη διαχείριση των πληροφοριακών συστημάτων από το προσωπικό του οργανισμού, τον έλεγχο των πληροφοριών που επεξεργάζονται από τα πληροφοριακά συστήματα του οργανισμού, την συμμόρφωση με το θεσμικό και νομικό πλαίσιο της χώρας και το επίπεδο επίλυσης προβλημάτων στα συστήματα εσωτερικού ελέγχου.

Τέλος, το 4ο στοιχείο του Β μέρους του ερωτηματολογίου αφορούσε το ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών στο επίπεδο και στα χαρακτηριστικά επικοινωνίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και αποτελούνταν από συνολικά πέντε (5) ερωτήσεις. Οι ερωτήσεις αυτές αφορούσαν την επικοινωνία των τμημάτων και του προσωπικού με το αντίστοιχο τμήμα των πληροφοριακών συστημάτων, το επίπεδο, την αξιοπιστία και την εγκυρότητα της δημοσιοποίησης των εκθέσεων της ελεγκτικής διαδικασίας, την υλοποίηση των συστάσεων των εσωτερικών ελεγκτών από πλευράς επικοινωνίας των τμημάτων, την επικοινωνία των τμημάτων με την Διοίκηση αναφορικά με το επίπεδο της υλοποίησης των συστάσεων των εσωτερικών ελεγκτών και τέλος την επικοινωνία και την συνεργασία της ομάδας που διενεργεί τους εσωτερικούς ελέγχους, με την αντίστοιχη ομάδα εξωτερικών ελεγκτών.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΠΑΡΑΘΕΣΗ ΕΜΠΕΙΡΙΚΩΝ ΕΥΡΗΜΑΤΩΝ

### 7.1. Εισαγωγή στα εμπειρικά αποτελέσματα

Στην παρούσα ενότητα παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της εμπειρικής έρευνας από την στατιστική ανάλυση πλήθους 105 ερωτηθέντων, οι οποίοι συμπλήρωσαν το ερωτηματολόγιο που παρατίθεται στην ενότητα του παραρτήματος Α.1. Η δόμηση της τρέχουσας ενότητας των στατιστικών αποτελεσμάτων αποτελείται από αποτελέσματα περιγραφικών στατιστικών όλων των επιμέρους ερωτήσεων του ερωτηματολογίου και από αντίστοιχη παράθεση των σχετικών γραφημάτων για την εκάστοτε μεταβλητή-ερώτηση. Επίσης για την εκάστοτε ομάδα ερωτήσεων, όπως για παράδειγμα για την 1<sup>η</sup> ομάδα ερωτήσεων που αφορά το Περιβάλλον Ελέγχου του εξεταζόμενου οργανισμού ΟΑΕΔ, παρατίθεται σχετικός πίνακας ανάλυσης συσχετίσεων, με σκοπό τη διερεύνηση της ύπαρξης στατιστικά σημαντικών εξαρτήσεων ανά ομάδα εξεταζόμενων μεταβλητών-ερωτήσεων και σε τι επίπεδο ή ένταση ισχύει αυτή η εξάρτηση ή όχι. Επίσης, τα αποτελέσματα στην ενότητα αυτή έχουν εξαχθεί με βάση το υπολογιστικό-στατιστικό πακέτο του SPSS25.

## Μέρος Α: Τα Πέντε Συστατικά Στοιχεία του Εσωτερικού Ελέγχου

### 7.2. Αποτελέσματα ομάδας ερωτήσεων Περιβάλλον Ελέγχου

Στον παρακάτω πίνακα φαίνονται τα αποτελέσματα της περιγραφικής στατιστικής για την ομάδα Α.1. των ερωτήσεων που αφορούν το Περιβάλλον Ελέγχου του εξεταζόμενου οργανισμού. Ο πίνακας παραθέτει το μέσο όρο, τη διάμεσο, την τυπική απόκλιση και την ελάχιστη και μέγιστη τιμή του συνόλου των τιμών για πλήθος 105 συγκεντρωμένων ερωτηματολογίων. Σε αυτό το σημείο είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι το εύρος τιμών όπως κωδικοποιήθηκαν οι ερωτήσεις στο στατιστικό πακέτο αφορούν την 5βάθμια κλίμακα του Likert για εύρος απαντήσεων από Καθόλου ως Πάρα πολύ και με αντίστοιχες τιμές από 0 ως 5, όπου η τιμή 5 αφορά τις τιμές των ερωτηματολογίων που δεν είχαν απαντηθεί από τους ερωτώμενους (missing values).

Πίνακας 1: Περιγραφικά Στατιστικά Ερωτήσεων Ομάδας Περιβάλλον Ελέγχου

Ερωτήσεις Ομάδας Α.1. Περιβάλλον Ελέγχου					
	A.1.1.	A.1.2.	A.1.3.	A.1.4.	A.1.5.
Μέση Τιμή	1,84	1,98	1,62	1,49	1,86
Διάμεσος	2,00	2,00	2,00	1,00	2,00
Τυπική Απόκλιση	0,932	1,028	0,859	0,889	1,032
Ελάχιστη	0	0	0	0	0
Μέγιστη	4	4	3	4	4

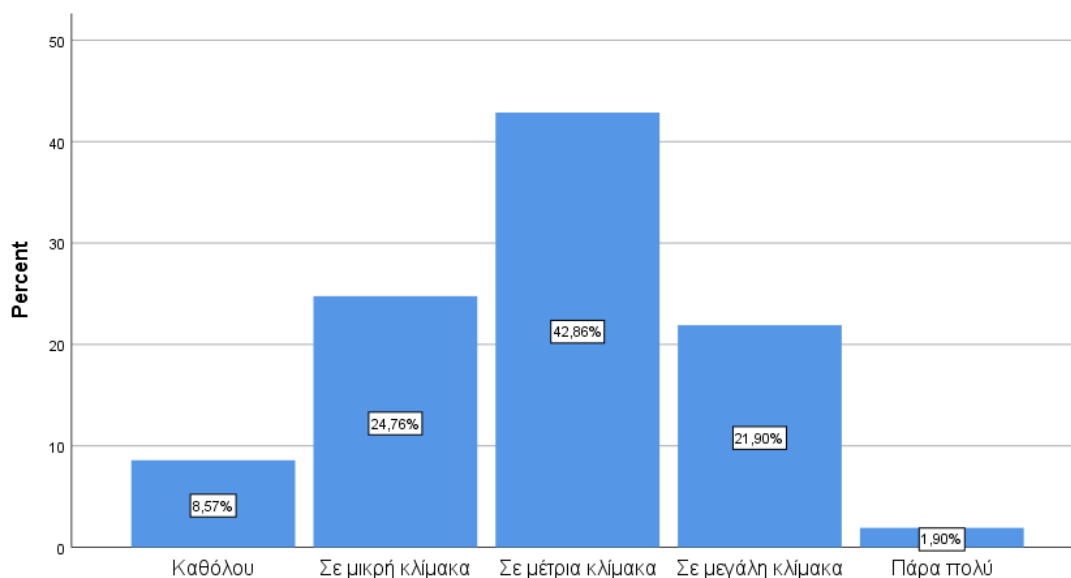
Ο παραπάνω πίνακας μας δείχνει τα πρώιμα στατιστικά και περιγραφικά αποτελέσματα των ερωτήσεων της 1<sup>ης</sup> ομάδας του ερωτηματολογίου. Κατά μέσο όρο παρατηρούμε ότι οι ερωτήσεις Α.1.1. ως Α.1.1.5 παρουσιάζουν παρόμοια συμπεριφορά αναφορικά με την τιμή αυτή και η οποία κυμαίνεται στις πρώτες 2 απαντήσεις του ερωτηματολογίου. Τη μεγαλύτερη διασπορά σε απαντήσεις όμως την παρουσιάζει η ερώτηση Α.1.2. και Α.1.5. Πιο συγκεκριμένα για την κάθε ερώτηση οι ποσοστιαίες στατιστικές τους έχουν παρατεθεί παρακάτω, όπως αναφορικά με την πρώτη ερώτηση που αφορά το κατά πόσον υπάρχει οργανόγραμμα για την εκάστοτε διεύθυνση ή τμήμα του οργανισμού και σε ποιο βαθμό αυτό αναθεωρείται σύμφωνα με τις τρέχουσες εξελίξεις και απαιτήσεις.



Πίνακας 2: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 1<sup>ης</sup> Ομάδας Περιβάλλον Ελέγχου

Σε ποιο βαθμό υπάρχει οργανόγραμμα για κάθε διεύθυνση και τμήμα που αναθεωρείται σύμφωνα με τις τρέχουσες εξελίξεις και απαιτήσεις					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	9	4,5	8,6	8,6
	Σε μικρή κλίμακα	26	13,0	24,8	33,3
	Σε μέτρια κλίμακα	45	22,5	42,9	76,2
	Σε μεγάλη κλίμακα	23	11,5	21,9	98,1
	Πάρα πολύ	2	1,0	1,9	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο	200	100,0		

Αναφορικά με τα αποτελέσματα της 1<sup>ης</sup> ερώτησης εδώ φαίνεται ότι το μεγαλύτερο ποσοστό θεωρεί πως σε μέτριο επίπεδο (43% περίπου) υπάρχει οργανόγραμμα για την κάθε διεύθυνση και τμήμα και το οποίο αντιστοίχως αναθεωρείται σύμφωνα με τις τρέχουσες εξελίξεις και απαιτήσεις. Αντιστοίχως η γραφική απεικόνιση των αποτελεσμάτων της ανάλυσης συχνοτήτων για την 1<sup>η</sup> ερώτηση φαίνεται στο παρακάτω γράφημα 1.



Σε ποιο βαθμό υπάρχει οργανόγραμμα για κάθε διεύθυνση και τμήμα που αναθεωρείται σύμφωνα με τις τρέχουσες εξελίξεις και απαιτήσεις

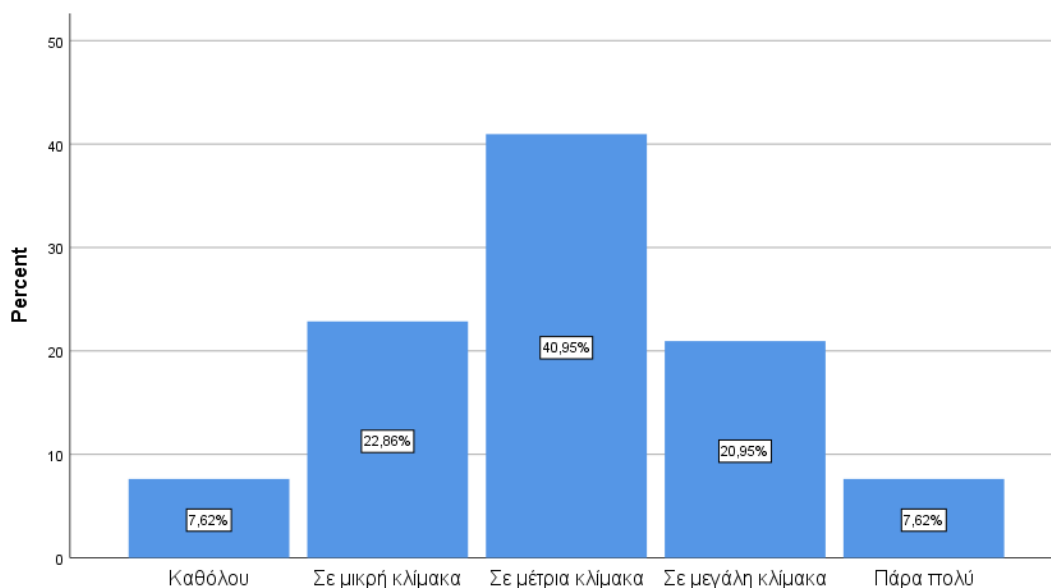
Γράφημα 1: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 1<sup>ης</sup> Ομάδας Περιβάλλον Ελέγχου

Ακολουθως τα αντίστοιχα αποτελέσματα της ανάλυσης συχνοτήτων για την 2<sup>η</sup> ερώτηση της ομάδας Περιβάλλον Ελέγχου παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα και τα οποία αφορούν την ερώτηση του κατά πόσον υπάρχει λεπτομερές ενιαίο εγχειρίδιο διαδικασιών του ιδίου του οργανισμού, με αποτυπωμένες τις εργασίες και τον τρόπο εκτέλεσης τους:

Πίνακας 3: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 2<sup>ης</sup> Ομάδας Περιβάλλον Ελέγχου

<b>Σε ποιο βαθμό υπάρχει λεπτομερές ενιαίο εγχειρίδιο διαδικασιών του οργανισμού;</b>					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	8	4,0	7,6	7,6
	Σε μικρή κλίμακα	24	12,0	22,9	30,5
	Σε μέτρια κλίμακα	43	21,5	41,0	71,4
	Σε μεγάλη κλίμακα	22	11,0	21,0	92,4
	Πάρα πολύ	8	4,0	7,6	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο	200	100,0		

Από τον παραπάνω πίνακα φαίνεται ότι το μεγαλύτερο ποσοστό του δείγματος δηλώνει πως σε μέτριο επίπεδο υπάρχει λεπτομερές ενιαίο εγχειρίδιο διαδικασιών του ιδίου του οργανισμού με τις αντίστοιχες αποτυπωμένες εργασίες και τον τρόπο της εκτέλεσης αυτών. Αντιστοίχως το γράφημα της αναπαράστασης αυτών των αποτελεσμάτων για την 2<sup>η</sup> ερώτηση της ομάδας Περιβάλλον Ελέγχου είναι το παρακάτω:



Σε ποιο βαθμό υπάρχει λεπτομερές ενιαίο εγχειρίδιο διαδικασιών του οργανισμού;

Γράφημα 2: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 2<sup>ης</sup> Ομάδας Περιβάλλον Ελέγχου

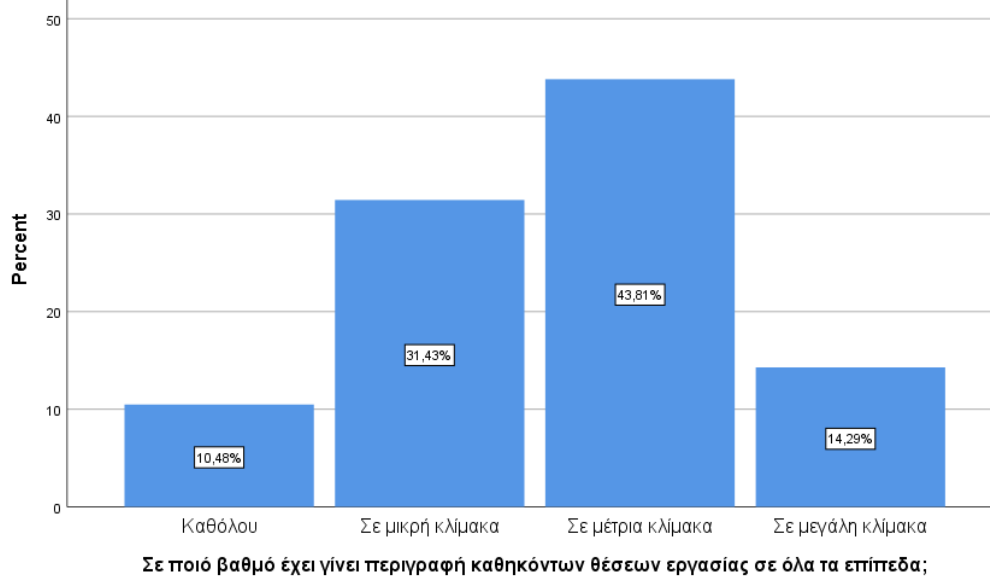
Συνεχίζοντας τα αντίστοιχα αποτελέσματα για την 3<sup>η</sup> ερώτηση της ομάδας του Περιβάλλοντος Ελέγχου η οποία αφορά το κατά πόσον έχει γίνει περιγραφή καθηκόντων εργασίας για τον οργανισμό παρατίθενται στον παρακάτω συγκεντρωτικό πίνακα:

Πίνακας 4: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 3<sup>ης</sup> Ομάδας Περιβάλλον Ελέγχου

Σε ποιο βαθμό έχει γίνει περιγραφή καθηκόντων θέσεων εργασίας σε όλα τα επίπεδα;					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	11	5,5	10,5	10,5
	Σε μικρή κλίμακα	33	16,5	31,4	41,9
	Σε μέτρια κλίμακα	46	23,0	43,8	85,7
	Σε μεγάλη κλίμακα	15	7,5	14,3	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο	200	100,0		

Από τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό αφορά περίπου ένα μέτριο επίπεδο σχετικά με το βαθμό στον οποίο έχει γίνει περιγραφή καθηκόντων για τις θέσεις εργασίας σε όλα τα επίπεδα του οργανισμού, οι οποίες αναφορικά σχετίζονται με τις ψηφιακές θέσεις εργασίας και τα ψηφιακά οργανογράμματα όπως έχει αναφερθεί σε πρότερη ενότητα. Η αντίστοιχη

γραφική απεικόνιση αυτών των αποτελεσμάτων παρουσιάζεται στο παρακάτω γράφημα:



Σε ποιο βαθμό έχει γίνει περιγραφή καθηκόντων θέσεων εργασίας σε όλα τα επίπεδα;

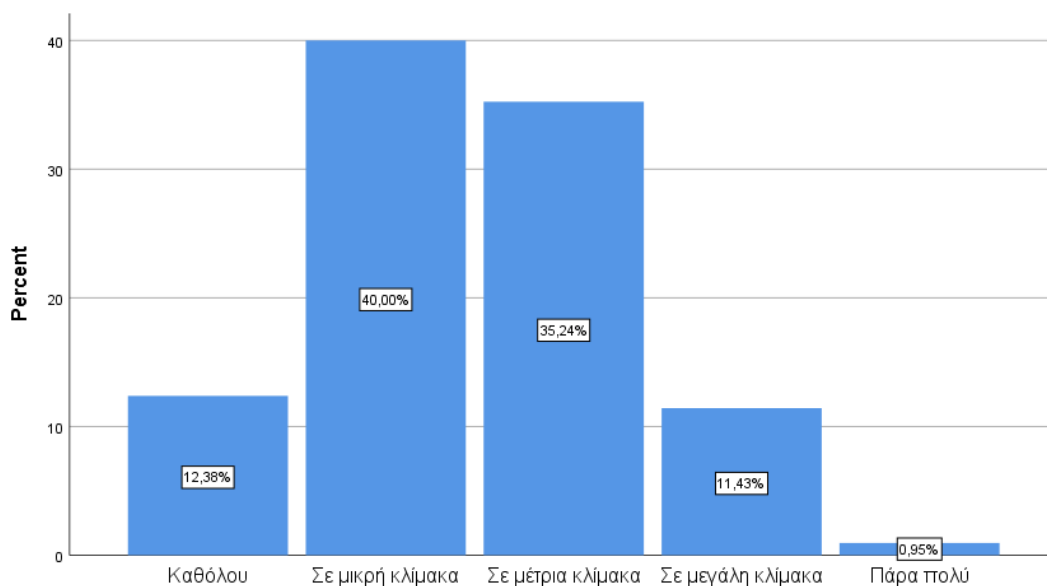
Γράφημα 3: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 3<sup>ης</sup> Ομάδας Περιβάλλον Ελέγχου

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζουμε τα αποτελέσματα από την ανάλυση συχνοτήτων για την 4<sup>η</sup> ερώτηση της ομάδας Περιβάλλον Ελέγχου και η οποία αφορά το κατά πόσον είναι σαφής ο διαχωρισμός των καθηκόντων και των αρμοδιοτήτων των εργαζομένων στον εξεταζόμενο οργανισμό.

Πίνακας 5: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 4<sup>ης</sup> Ομάδας Περιβάλλον Ελέγχου

Σε ποιο βαθμό είναι σαφής ο διαχωρισμός των καθηκόντων και αρμοδιοτήτων των εργαζομένων;					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	13	6,5	12,4	12,4
	Σε μικρή κλίμακα	42	21,0	40,0	52,4
	Σε μέτρια κλίμακα	37	18,5	35,2	87,6
	Σε μεγάλη κλίμακα	12	6,0	11,4	99,0
	Πάρα πολύ	1	,5	1,0	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο	200	100,0		

Από τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα φαίνεται ότι το μεγαλύτερο ποσοστό αφορά το επίπεδο της μικρής κλίμακας σχετικά με το κατά πόσον είναι σαφής ο διαχωρισμός των καθηκόντων και των αρμοδιοτήτων των εργαζομένων στον εξεταζόμενο οργανισμό και το οποίο είναι αρκετά σημαντικό ως εύρημα. Η γραφική απεικόνιση αυτών των αποτελεσμάτων παρουσιάζεται στο παρακάτω γράφημα:



Σε ποιο βαθμό είναι σαφής ο διαχωρισμός των καθηκόντων και αρμοδιοτήτων των εργαζομένων;

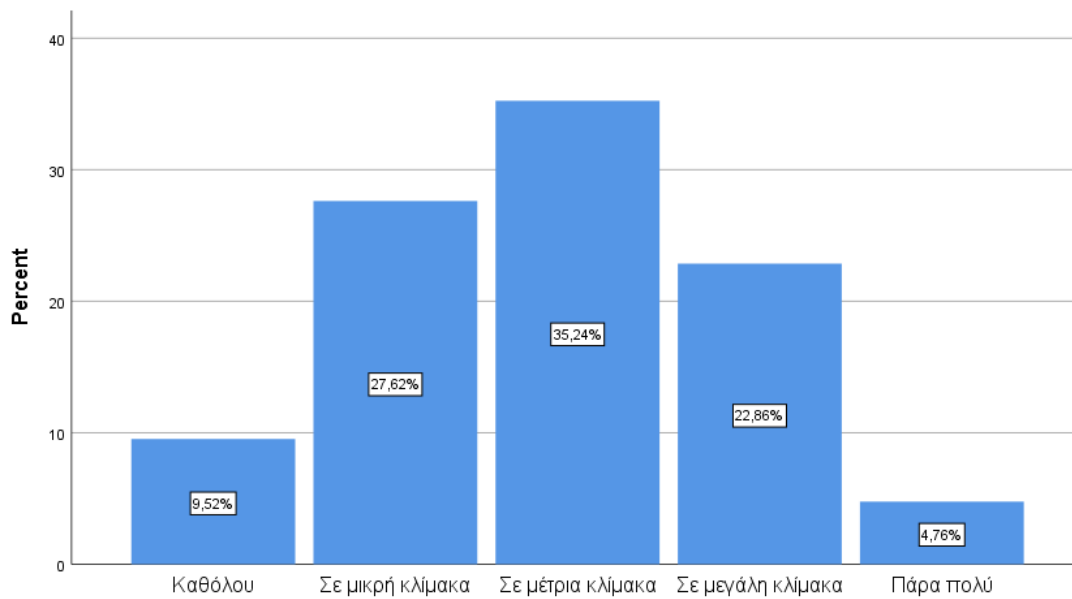
Γράφημα 4: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 4<sup>ης</sup> Ομάδας Περιβάλλον Ελέγχου

Αντιστοίχως στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζουμε τα αποτελέσματα από την 5<sup>η</sup> και τελευταία ερώτηση της ομάδας Περιβάλλον Ελέγχου και η οποία αφορά το κατά πόσον έχει θεσπισθεί και έχει κοινοποιηθεί σχετικός Κώδικας Δεοντολογίας ή αντιστοίχως έχει διακηρυχθεί η αρχή της ακεραιότητας και η τήρηση των ηθικών αξιών από τους εργαζομένους του εξεταζόμενου οργανισμού. Τα αποτελέσματα αυτά είναι τα εξής:

Πίνακας 6: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 5<sup>ης</sup> Ομάδας Περιβάλλον Ελέγχου

Σε ποιο βαθμό έχει θεσπιστεί και κοινοποιηθεί Κώδικας Δεοντολογίας;					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	10	5,0	9,5	9,5
	Σε μικρή κλίμακα	29	14,5	27,6	37,1
	Σε μέτρια κλίμακα	37	18,5	35,2	72,4
	Σε μεγάλη κλίμακα	24	12,0	22,9	95,2
	Πάρα πολύ	5	2,5	4,8	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο	200	100,0		

Τα αποτελέσματα από τον παραπάνω πίνακα δείχνουν ότι το μεγαλύτερο ποσοστό έχει δηλώσει ότι σε μέτριο επίπεδο έχει θεσπιστεί και κοινοποιηθεί σχετικός Κώδικας δεοντολογίας και αντιστοίχως έχει διακηρυχθεί η αρχή της ακεραιότητας και η τήρηση των ηθικών αξιών από τους εργαζομένους του οργανισμού. Τα σχετικά αποτελέσματα σε γραφική απεικόνιση παρατίθενται στο παρακάτω γράφημα:



Σε ποιό βαθμό έχει θεσπιστεί και κοινοποιηθεί Κώδικας Δεοντολογίας;

Γράφημα 5: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 5<sup>ης</sup> Ομάδας Περιβάλλον Ελέγχου

Πίνακας 7: Ανάλυση συσχετίσεων ερωτήσεων Ομάδας Περιβάλλον Ελέγχου

Γραμμική Συσχέτιση Μεταβλητών Ομάδας Ερωτήσεων Α.1 Περιβάλλον Ελέγχου		A.1.1.	A.1.2.	A.1.3.	A.1.4.	A.1.5.
A.1.1.	Συσχέτιση	1				
	Συσχέτιση	0,669**	1			
A.1.2.	p-value	0,000				
	Συσχέτιση	0,547**	0,612**	1		
A.1.3.	p-value	0,000	0,000			
	Συσχέτιση	0,421**	0,515**	0,660**	1	
A.1.4.	p-value	0,000	0,000	0,000		
	Συσχέτιση	0,456**	0,432**	0,469**	0,380**	1
A.1.5.	p-value	0,000	0,000	0,000	0,000	

\*\* Στατιστικά σημαντική συσχέτιση σε επίπεδο 0.01 (2-tailed).

Τέλος από τον παραπάνω πίνακα βλέπουμε τα αποτελέσματα της ανάλυσης της γραμμικής συσχέτισης μεταξύ των ερωτήσεων της ομάδας Περιβάλλον Ελέγχου. Παρατηρούμε ότι ο δείκτης στατιστικής σημαντικότητας των αποτελεσμάτων αποτυπώνεται σε επίπεδο 1% για αρκετά ζευγάρια μεταβλητών, όπως για παράδειγμα για την ύπαρξη στατιστικά σημαντικής θετικής συσχέτισης μεταξύ της 1<sup>ης</sup> και της 2<sup>ης</sup>

ερώτησης της ομάδας αυτής και το οποίο με την σειρά του υποδηλώνει ότι η ύπαρξη οργανογράμματος στον οργανισμό είναι άμεσα συσχετισμένη με την ύπαρξη εγχειριδίου διαδικασιών για τον οργανισμό αλλά και με την 3<sup>η</sup> ερώτηση που αφορά την περιγραφή καθηκόντων εργασίας. Τα ανωτέρω αποτελούν σημαντικά ευρήματα για τον εξεταζόμενο οργανισμό όσον αφορά την αναγκαιότητα κάλυψης των ζητημάτων της 1<sup>ης</sup> ομάδας ερωτήσεων για τον Περιβάλλον Ελέγχου του οργανισμού.

### 7.3. Αποτελέσματα ομάδας ερωτήσεων Αξιολόγηση Κινδύνων

Στον παρακάτω πίνακα φαίνονται τα αποτελέσματα της περιγραφικής στατιστικής για την ομάδα Α.2. των ερωτήσεων που αφορούν την Αξιολόγηση Κινδύνων του εξεταζόμενου οργανισμού. Ο πίνακας παραθέτει το μέσο όρο, τη διάμεσο, την τυπική απόκλιση και την ελάχιστη και μέγιστη τιμή του συνόλου των τιμών για πλήθος 105 συγκεντρωμένων ερωτηματολογίων.

Πίνακας 8: Περιγραφικά Στατιστικά Ερωτήσεων Ομάδας Αξιολόγηση Κινδύνων

Ερωτήσεις Ομάδας Α.2. Αξιολόγηση Κινδύνων					
	A.2.6.	A.2.7.	A.2.8.	A.2.9.	A.2.10.
Μέση Τιμή	2,03	2,09	1,93	2,16	2,18
Διάμεσος	2,00	2,00	2,00	2,00	2,00
Τυπική Απόκλιση	0,965	0,921	1,022	0,996	1,099
Ελάχιστη	0	0	0	0	0
Μέγιστη	4	4	4	4	4

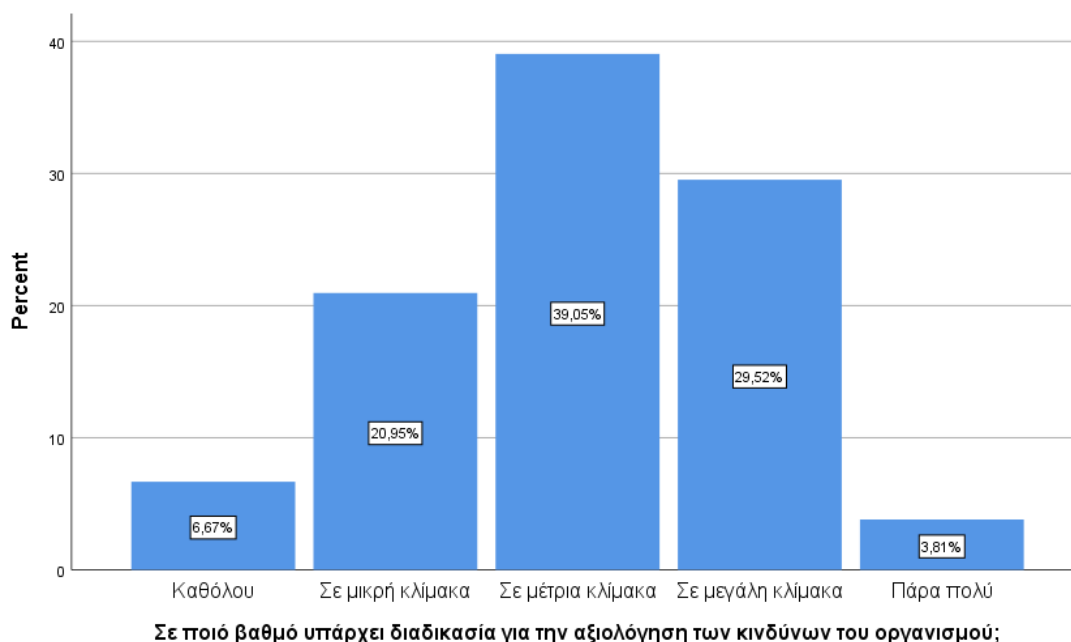
Από τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι οι περισσότερες ερωτήσεις αυτής της ομάδας παρουσιάζουν παρόμοια συμπεριφορά όσον αφορά το μέσο όρο τους. Το ίδιο ισχύει και για τις τιμές της τυπικής απόκλισης των τιμών τους και το οποίο δηλώνει σταθερό επίπεδο συμπεριφοράς στην μεταβλητότητα των χαρακτηριστικών του οργανισμού για τις ερωτήσεις της ομάδας Αξιολόγηση Κινδύνων.

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζουμε τα αποτελέσματα από την ανάλυση συχνοτήτων για την 6<sup>η</sup> ερώτηση του ερωτηματολογίου και για την ομάδα των ερωτήσεων της Αξιολόγησης Κινδύνων και η οποία αφορά το κατά πόσον υπάρχει και κοινοποιείται συγκεκριμένη διαδικασία για την αξιολόγηση των κινδύνων του οργανισμού. Τα σχετικά αποτελέσματα είναι τα εξής:

Πίνακας 9: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 6<sup>ης</sup> Ομάδας Αξιολόγηση Κινδύνων

Σε ποιο βαθμό υπάρχει διαδικασία για την αξιολόγηση των κινδύνων του οργανισμού;		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	7	3,5	6,7	6,7
	Σε μικρή κλίμακα	22	11,0	21,0	27,6
	Σε μέτρια κλίμακα	41	20,5	39,0	66,7
	Σε μεγάλη κλίμακα	31	15,5	29,5	96,2
	Πάρα πολύ	4	2,0	3,8	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
Σύστημα	95	47,5			
Σύνολο	200	100,0			

Τα αποτελέσματα από τον παραπάνω πίνακα δείχνουν ότι το μεγαλύτερο ποσοστό δηλώνει πως σε μέτριο επίπεδο στον εξεταζόμενο οργανισμό υπάρχει και κοινοποιείται σχετική διαδικασία για την αξιολόγηση των κινδύνων του. Σε αντίστοιχο επίπεδο η γραφική απεικόνιση των αποτελεσμάτων αυτών είναι η εξής:



Γράφημα 6: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 6<sup>ης</sup> Ομάδας Αξιολόγηση Κινδύνων

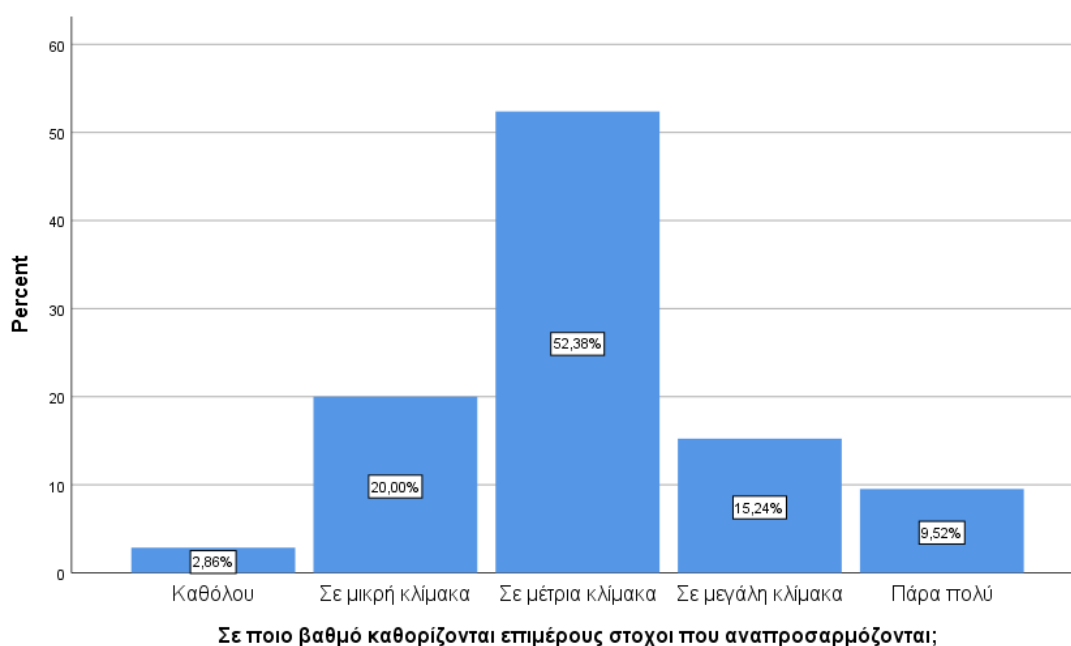


Αντιστοίχως στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζουμε τα αποτελέσματα από την ανάλυση συχνοτήτων για την 7η ερώτηση της ομάδας Αξιολόγησης Κινδύνων που αφορά κατά πόσον είναι δυνατόν να καθορίζονται επιμέρους στόχοι και οι οποίοι αντιστοίχως να αναπροσαρμόζονται ανά τακτά χρονικά διαστήματα. Τα σχετικά αποτελέσματα είναι τα εξής:

Πίνακας 10: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 7<sup>ης</sup> Ομάδας Αξιολόγηση Κινδύνων

<b>Σε ποιο βαθμό καθορίζονται επιμέρους στόχοι που αναπροσαρμόζονται;</b>					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	3	1,5	2,9	2,9
	Σε μικρή κλίμακα	21	10,5	20,0	22,9
	Σε μέτρια κλίμακα	55	27,5	52,4	75,2
	Σε μεγάλη κλίμακα	16	8,0	15,2	90,5
	Πάρα πολύ	10	5,0	9,5	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
Σύστημα	95	47,5			
Σύνολο		200	100,0		

Από τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό απάντησε ότι σε μέτριο επίπεδο είναι δυνατό να καθορίζονται οι επιμέρους στόχοι και να αναπροσαρμόζονται ανά τακτά χρονικά διαστήματα. Αντιστοίχως τα αποτελέσματα αυτά σε γραφική μορφή απεικονίζονται παρακάτω:



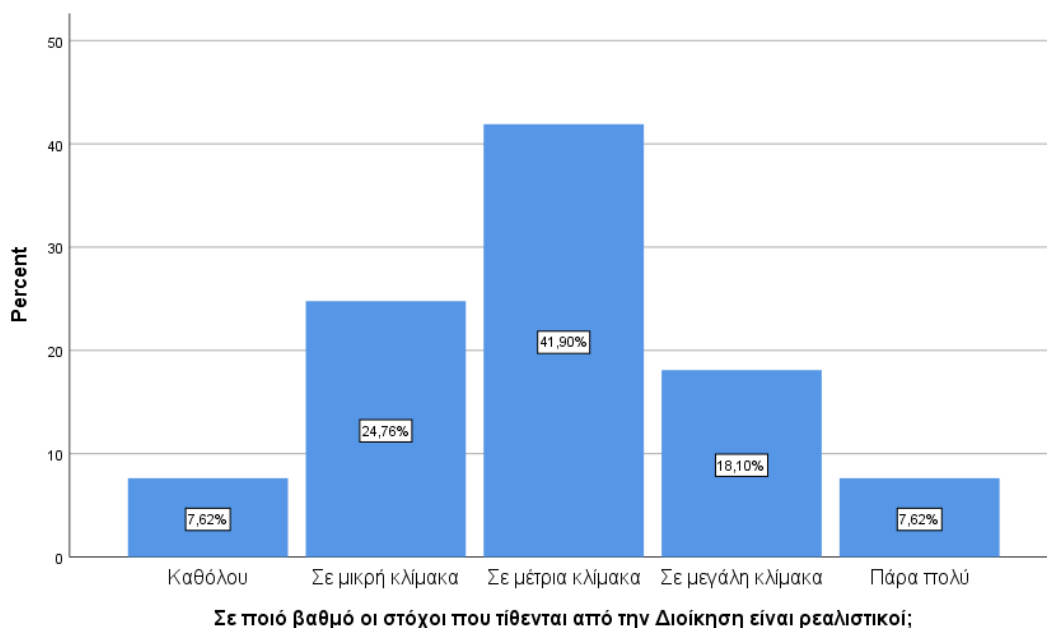
Γράφημα 7: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 7<sup>ης</sup> Ομάδας  
Αξιολόγηση Κινδύνων

Ακόμα στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται τα αποτελέσματα από την ανάλυση συχνοτήτων για την 8η ερώτηση της ομάδας Αξιολόγησης Κινδύνων και η οποία αφορά το κατά πόσον οι στόχοι που τίθενται από τη Διοίκηση του εξεταζόμενου οργανισμού είναι δυνατόν να θεωρηθούν ρεαλιστικοί και αν μπορούν να επιτευχθούν βεβαίως. Τα σχετικά αποτελέσματα είναι τα εξής:

Πίνακας 11: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 8<sup>ης</sup> Ομάδας Αξιολόγησης Κινδύνων

<b>Σε ποιο βαθμό οι στόχοι που τίθενται από την Διοίκηση είναι ρεαλιστικοί;</b>					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	8	4,0	7,6	7,6
	Σε μικρή κλίμακα	26	13,0	24,8	32,4
	Σε μέτρια κλίμακα	44	22,0	41,9	74,3
	Σε μεγάλη κλίμακα	19	9,5	18,1	92,4
	Πάρα πολύ	8	4,0	7,6	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο	200	100,0		

Από τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό έχει απαντήσει ότι σε μέτριο επίπεδο οι στόχοι που τίθενται από τη Διοίκηση του εξεταζόμενου οργανισμού μπορούν να θεωρηθούν ρεαλιστικοί και να επιτευχθούν αντιστοίχως. Τα αποτελέσματα αυτά από πλευράς γραφικής απεικόνισης παρατίθενται στον παρακάτω γράφημα:



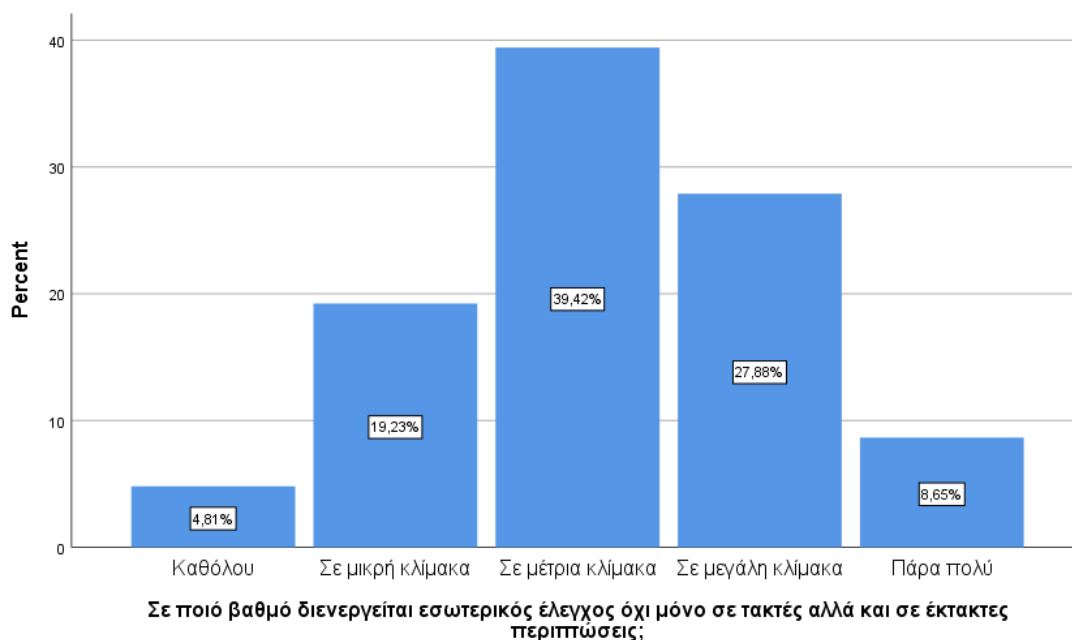
Γράφημα 8: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 8ης Ομάδας Αξιολόγηση Κινδύνων

Τα αποτελέσματα που αφορούν την 9η ερώτηση της ομάδας Αξιολόγησης Κινδύνων για την ανάλυση συχνοτήτων των δεδομένων τους σχετίζονται με το κατά πόσον και σε ποιο βαθμό διενεργείται εσωτερικός έλεγχος όχι μόνον σε τακτές αλλά και σε έκτακτες περιπτώσεις. Τα σχετικά αποτελέσματα είναι τα εξής:

Πίνακας 12: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 9<sup>ης</sup> Ομάδας Αξιολόγηση Κινδύνων

<b>Σε ποιο βαθμό διενεργείται εσωτερικός έλεγχος όχι μόνο σε τακτές αλλά και σε έκτακτες περιπτώσεις;</b>					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	5	2,5	4,8	4,8
	Σε μικρή κλίμακα	20	10,0	19,2	24,0
	Σε μέτρια κλίμακα	41	20,5	39,4	63,5
	Σε μεγάλη κλίμακα	29	14,5	27,9	91,3
	Πάρα πολύ	9	4,5	8,7	100,0
	Σύνολο	104	52,0	100,0	
	Καμία Απάντηση	1	,5		
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο	96	48,0		
Σύνολο		200	100,0		

Από τα αποτελέσματα της παραπάνω ερώτησης παρατηρούμε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό σχετίζεται με το ότι σε μέτριο επίπεδο διενεργείται εσωτερικός έλεγχος και όχι μόνον σε τακτές αλλά και σε έκτακτες περιπτώσεις αντιστοίχως. Η σχετική γραφική απεικόνιση των αποτελέσματα αυτών είναι η εξής:



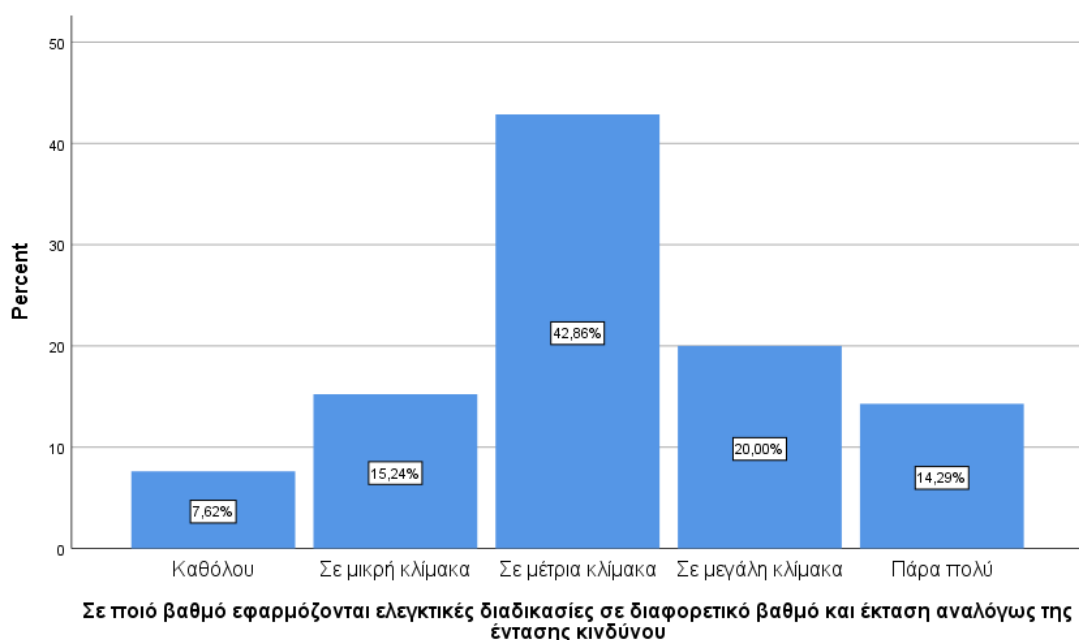
Γράφημα 9: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνότητας Ερώτησης 9ης Ομάδας Αξιολόγηση Κινδύνων

Η τελευταία ερώτηση 10η της παρούσας ομάδας ερωτήσεων της Αξιολόγησης Κινδύνων αφορά το κατά πόσον εφαρμόζονται ελεγκτικές διαδικασίες σε διαφορετικό βαθμό και σε έκταση αναλόγως την ένταση του κινδύνου που εμφανίζει αντιστοίχως η ελεγχόμενη Υπηρεσία ή και Τμήμα του εξεταζόμενου οργανισμού. Τα αντίστοιχα αποτελέσματα είναι τα εξής:

Πίνακας 13: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 10<sup>ης</sup> Ομάδας Αξιολόγηση Κινδύνων

Σε ποιο βαθμό εφαρμόζονται ελεγκτικές διαδικασίες σε διαφορετικό βαθμό και έκταση αναλόγως της έντασης κινδύνου					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	8	4,0	7,6	7,6
	Σε μικρή κλίμακα	16	8,0	15,2	22,9
	Σε μέτρια κλίμακα	45	22,5	42,9	65,7
	Σε μεγάλη κλίμακα	21	10,5	20,0	85,7
	Πάρα πολύ	15	7,5	14,3	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
Σύνολο		Σύνολο	100,0		

Από τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα διαπιστώνουμε ότι σε μέτριο επίπεδο εφαρμόζονται οι ελεγκτικές διαδικασίες σε διαφορετικό βαθμό και σε έκταση αναλόγως της έντασης ρίσκου. Τα αντίστοιχα αποτελέσματα σε μορφή γραφικής απεικόνισης είναι τα εξής:



Γράφημα 10: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 10<sup>ης</sup> Ομάδας Αξιολόγηση Κινδύνων

Πίνακας 14: Ανάλυση συσχετίσεων ερωτήσεων Ομάδας Αξιολόγησης Κινδύνων

Γραμμική Συσχέτιση Μεταβλητών Ομάδας Ερωτήσεων Α.2 Αξιολόγησης Κινδύνων		A.2.6.	A.2.7.	A.2.8.	A.2.9.	A.2.10.
A.2.6.	Συσχέτιση	1				
	p-value					
A.2.7.	Συσχέτιση	0,635**	1			
	p-value	0,000				
A.2.8.	Συσχέτιση	0,606**	,681**	1		
	p-value	0,000	0,000			
A.2.9.	Συσχέτιση	0,478**	0,481**	0,481**	1	
	p-value	0,000	0,000	0,000		
A.2.10.	Συσχέτιση	0,430**	0,393**	0,413**	0,573**	1
	p-value	0,000	0,000	0,000	0,000	

\*\* . Στατιστικά σημαντική συσχέτιση σε επίπεδο 0.01 (2-tailed).

Από τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι η συσχέτιση μεταξύ των μεταβλητών-ερωτήσεων είναι στατιστικά σημαντική σε επίπεδο 1% και θετική αντιστοίχως μεταξύ των ερωτήσεων.

#### 7.4. Αποτελέσματα ομάδας ερωτήσεων Δραστηριότητες Ελέγχου

Στον παρακάτω πίνακα φαίνονται τα αποτελέσματα της περιγραφικής στατιστικής για την ομάδα Α.3. των ερωτήσεων που αφορούν την ομάδα Δραστηριότητες Ελέγχου του εξεταζόμενου οργανισμού. Ο πίνακας παραθέτει τον μέσο όρο, τη διάμεσο, την τυπική απόκλιση και την ελάχιστη και μέγιστη τιμή του συνόλου των τιμών για πλήθος 105 συγκεντρωμένων ερωτηματολογίων.

Πίνακας 15: Περιγραφικά Στατιστικά Ερωτήσεων Ομάδας Δραστηριότητες Ελέγχου

Ερωτήσεις Ομάδας Α.3. Δραστηριότητες Ελέγχου					
	A.3.11.	A.3.12.	A.3.13.	A.3.14.	A.3.15.
Μέση Τιμή	2,25	2,46	2,82	2,92	2,05
Διάμεσος	2,00	3,00	3,00	3,00	2,00
Τυπική Απόκλιση	1,054	1,000	0,998	0,987	1,188
Ελάχιστη	0	0	0	0	0
Μέγιστη	4	4	4	4	4

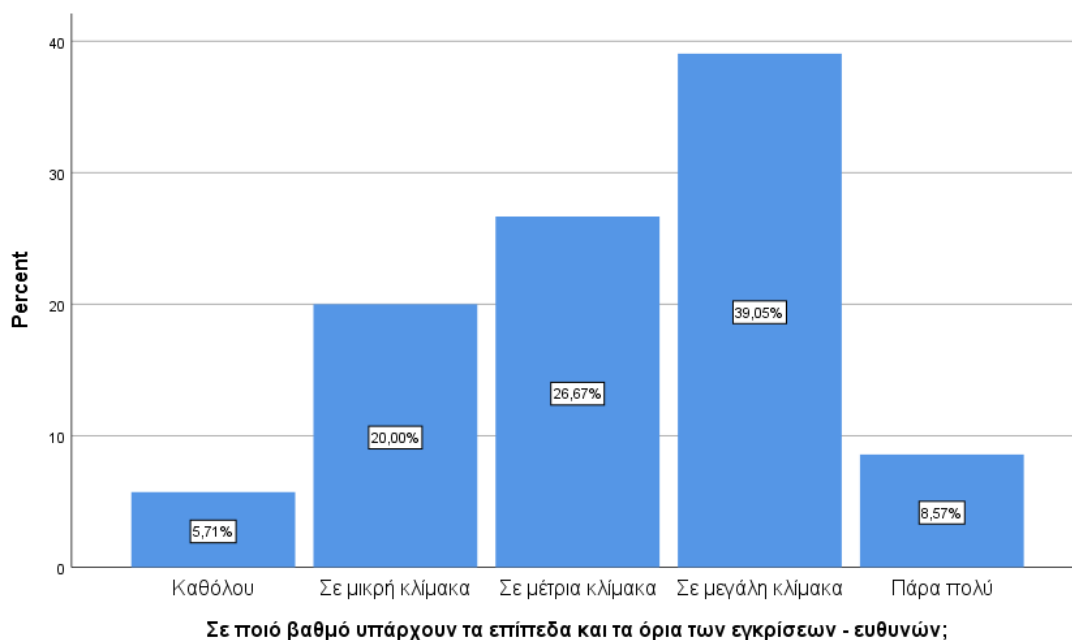
Από τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι όλες οι ερωτήσεις αυτής της ομάδας παρουσιάζουν παρόμοια συμπεριφορά αναφορικά με την τιμή του μέσου όρου τους και το οποίο ως χαρακτηριστικό ενισχύεται και από τα αντίστοιχα αποτελέσματα της τιμής της τυπικής απόκλισης των ερωτήσεων του δείγματος.

Όσον αφορά την 11<sup>η</sup> ερώτηση της ομάδας που αφορά τις Δραστηριότητες Ελέγχου, στον παρακάτω πίνακα παραθέτουμε τα αποτελέσματα της ανάλυσης συχνοτήτων για την ερώτηση αυτή και η οποία σχετίζεται με το κατά πόσον υπάρχουν και έχουν γνωστοποιηθεί τα όρια των εγκρίσεων και των ευθυνών. Τα σχετικά αποτελέσματα είναι τα εξής:

Πίνακας 16: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 11<sup>ης</sup> Ομάδας Δραστηριότητές Ελέγχου

<b>Σε ποιο βαθμό υπάρχουν τα επίπεδα και τα όρια των εγκρίσεων - ευθυνών;</b>					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	6	3,0	5,7	5,7
	Σε μικρή κλίμακα	21	10,5	20,0	25,7
	Σε μέτρια κλίμακα	28	14,0	26,7	52,4
	Σε μεγάλη κλίμακα	41	20,5	39,0	91,4
	Πάρα πολύ	9	4,5	8,6	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο	200	100,0		

Από τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι κατά το μεγαλύτερο ποσοστό του δείγματος θεωρείται ότι σε μεγάλη κλίμακα υπάρχουν και έχουν γνωστοποιηθεί τα όρια των εγκρίσεων και των ευθυνών για τον εξεταζόμενο οργανισμό. Αντιστοίχως τα αποτελέσματα αυτά απεικονίζονται και γραφικώς με το παρακάτω γράφημα.



Γράφημα 11: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 11ης Ομάδας Δραστηριότητες Ελέγχου

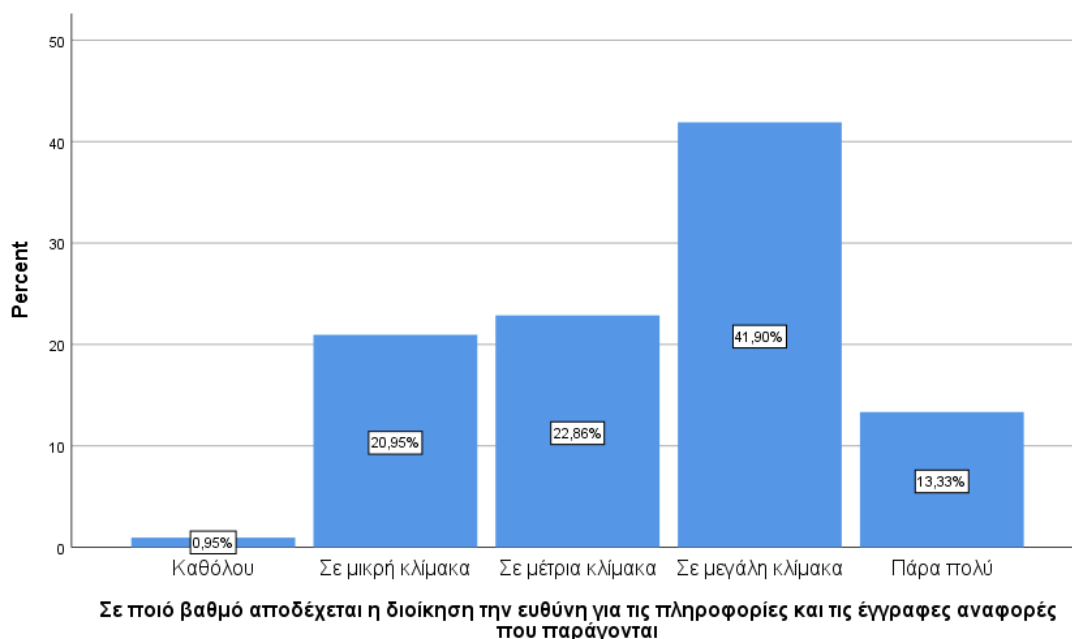
Αντιστοίχως όσον αφορά τα αποτελέσματα της ανάλυσης συχνοτήτων για την 12η ερώτηση της Ομάδας Δραστηριότητες Ελέγχου και τα οποία παρουσιάζονται παρακάτω, η ερώτηση αυτή σχετίζεται με το κατά πόσον αποδέχεται η Διοίκηση του οργανισμού την ευθύνη για τις πληροφορίες και τις έγγραφες αναφορές οι οποίες παράγονται και προέρχονται από τις Υπηρεσίες του Οργανισμού. Τα σχετικά αποτελέσματα είναι τα εξής:

Πίνακας 17: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 12<sup>ης</sup> Ομάδας Δραστηριότητες Ελέγχου

Σε ποιο βαθμό αποδέχεται η διοίκηση την ευθύνη για τις πληροφορίες και τις έγγραφες αναφορές που παράγονται					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	1	,5	1,0	1,0
	Σε μικρή κλίμακα	22	11,0	21,0	21,9
	Σε μέτρια κλίμακα	24	12,0	22,9	44,8
	Σε μεγάλη κλίμακα	44	22,0	41,9	86,7
	Πάρα πολύ	14	7,0	13,3	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο	200	100,0		



Από τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό αφορά το γεγονός ότι σε μεγάλη κλίμακα η παραπάνω ερώτηση καλύπτει το κατά πόσον η Διοίκηση του οργανισμού αποδέχεται την ευθύνη για τις πληροφορίες και τις έγγραφες αναφορές οι οποίες παράγονται και προέρχονται από τις Υπηρεσίες του Οργανισμού. Σε αντίστοιχο επίπεδο τα αποτελέσματα σε γραφική απεικόνιση είναι τα εξής:



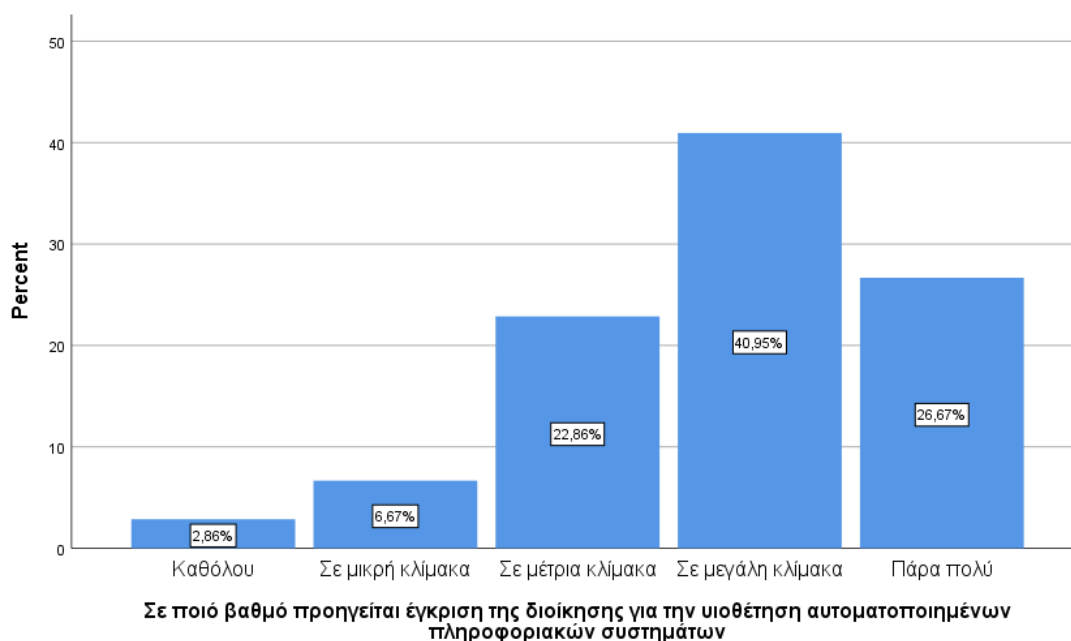
Γράφημα 12: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 12ης Ομάδας Δραστηριότητες Ελέγχου

Στον παρακάτω πίνακα παρατίθενται τα αποτελέσματα από την ανάλυση συχνοτήτων για την 13<sup>η</sup> ερώτηση της ομάδας Δραστηριότητες Ελέγχου για το κατά πόσον προηγείται η έγκριση της Διοίκησης για την υιοθέτηση αυτοματοποιημένων πληροφοριακών και άλλων συστημάτων για τον εξεταζόμενο οργανισμό. Τα σχετικά αποτελέσματα είναι τα εξής:

Πίνακας 18: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 13<sup>ης</sup> Ομάδας Δραστηριότητας Ελέγχου

Σε ποιο βαθμό προηγείται έγκριση της διοίκησης για την υιοθέτηση αυτοματοποιημένων πληροφοριακών συστημάτων					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	3	1,5	2,9	2,9
	Σε μικρή κλίμακα	7	3,5	6,7	9,5
	Σε μέτρια κλίμακα	24	12,0	22,9	32,4
	Σε μεγάλη κλίμακα	43	21,5	41,0	73,3
	Πάρα πολύ	28	14,0	26,7	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο	200	100,0		

Από τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα φαίνεται ότι το μεγαλύτερο ποσοστό το οποίο είναι ίσο με 41% αφορά το γεγονός ότι σε μεγάλη κλίμακα δήλωσαν τα άτομα του δείγματος ότι προηγείται η έγκριση της Διοίκησης για την υιοθέτηση των αυτοματοποιημένων πληροφοριακών συστημάτων. Τα αντίστοιχα αποτελέσματα για την παραπάνω ερώτηση σε γραφική απεικόνιση παρουσιάζονται στο παρακάτω γράφημα:



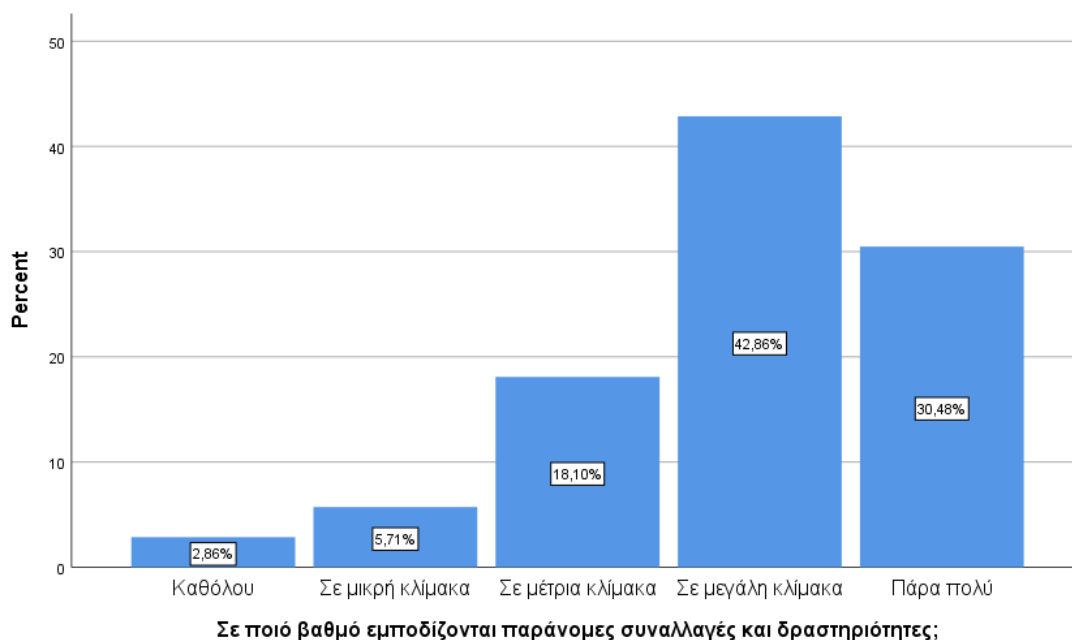
Γράφημα 13: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 13ης Ομάδας Δραστηριότητας Ελέγχου

Αντιστοίχως στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται τα αποτελέσματα από την ανάλυση συχνοτήτων για την 14<sup>η</sup> ερώτηση της ομάδας Δραστηριότητες Ελέγχου και η οποία αφορά το κατά πόσον εμποδίζονται οι παράνομες συναλλαγές και δραστηριότητες με τις ασφαλιστικές δικλείδες τις οποίες διαθέτει το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου του εξεταζόμενου οργανισμού. Τα σχετικά αποτελέσματα δίνονται παρακάτω:

Πίνακας 19: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 14<sup>ης</sup> Ομάδας Δραστηριότητες Ελέγχου

<b>Σε ποιο βαθμό εμποδίζονται παράνομες συναλλαγές και δραστηριότητες;</b>					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	3	1,5	2,9	2,9
	Σε μικρή κλίμακα	6	3,0	5,7	8,6
	Σε μέτρια κλίμακα	19	9,5	18,1	26,7
	Σε μεγάλη κλίμακα	45	22,5	42,9	69,5
	Πάρα πολύ	32	16,0	30,5	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο	200	100,0		

Από τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό και το οποίο είναι ίσο με 43% περίπου αφορά το γεγονός ότι σε μεγάλη κλίμακα μπορεί το δείγμα να θεωρήσει ότι εμποδίζονται οι παράνομες συναλλαγές και οι δραστηριότητες με τις ασφαλιστικές δικλείδες τις οποίες διαθέτει το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου. Αντιστοίχως τα αποτελέσματα αυτά σε γραφική απεικόνιση δίνονται παρακάτω:



Γράφημα 14: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 14<sup>ης</sup> Ομάδας Δραστηριότητες Ελέγχου

Ακόμα τα αποτελέσματα από την ανάλυση συχνοτήτων για την 15<sup>η</sup> ερώτηση της ομάδας Δραστηριότητες Ελέγχου αφορούν το κατά πόσον οι περιγραφές των θέσεων εργασίας για την εύρυθμη λειτουργία του προσωπικού του Οργανισμού περιλαμβάνουν ειδικές αναφορές για τις συναφείς με τον έλεγχο δραστηριότητες. Τα σχετικά αποτελέσματα παρουσιάζονται παρακάτω:

Πίνακας 20: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 15<sup>ης</sup> Ομάδας Δραστηριότητες Ελέγχου

<b>Σε ποιο βαθμό οι περιγραφές των θέσεων εργασίας για την εύρυθμη λειτουργία του προσωπικού περιλαμβάνουν ειδικές αναφορές;</b>					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	12	6,0	11,4	11,4
	Σε μικρή κλίμακα	21	10,5	20,0	31,4
	Σε μέτρια κλίμακα	36	18,0	34,3	65,7
	Σε μεγάλη κλίμακα	22	11,0	21,0	86,7
	Πάρα πολύ	14	7,0	13,3	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο	200	100,0		

Από τον παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό το οποίο είναι ίσο με 34% περίπου αφορά το γεγονός ότι σε μέτρια κλίμακα το σύνολο του

δείγματος παρέθεσε ότι οι περιγραφές θέσεων εργασίας ανταποκρίνονται στην εύρυθμη λειτουργία του προσωπικού και οι οποίες περιλαμβάνουν ειδικές αναφορές αντιστοίχως. Αντιστοίχως τα σχετικά ανωτέρω αποτελέσματα σε γραφική απεικόνιση παρατίθενται στο παρακάτω γράφημα:



Γράφημα 15: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 15<sup>ης</sup> Ομάδας Δραστηριότητες Ελέγχου

Πίνακας 21: Ανάλυση συσχετίσεων ερωτήσεων Ομάδας Δραστηριότητες Ελέγχου

Γραμμική Συσχέτιση Μεταβλητών Ομάδας Ερωτήσεων Α.3 Δραστηριότητες Ελέγχου						
		A.3.11.	A.3.12.	A.3.13.	A.3.14.	A.3.15.
A.3.11.	Συσχέτιση	1				
	p-value					
A.3.12.	Συσχέτιση	0,767**	1			
	p-value	0,000				
A.3.13.	Συσχέτιση	0,555**	0,536**	1		
	p-value	0,000	0,000			
A.3.14.	Συσχέτιση	0,379**	0,357**	0,649**	1	
	p-value	0,000	0,000	0,000		
A.3.15.	Συσχέτιση	0,451**	0,475**	0,502**	0,569**	1
	p-value	0,000	0,000	0,000	0,000	

\*\* Στατιστικά σημαντική συσχέτιση σε επίπεδο 0.01 level (2-tailed).

Από τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα συσχετίσεων παρατηρούμε όπως και σε ανωτέρω ενότητα ότι υφίστανται θετικές και στατιστικά σημαντικές συσχετίσεις μεταξύ των ερωτήσεων-μεταβλητών της 3<sup>ης</sup> ομάδας μεταβλητών που αφορά τις Δραστηριότητες Ελέγχου. Το εύρημα αυτό είναι αρκετά σημαντικό καθώς αποδεικνύει με έμμεσο τρόπο την σημαντικότητα της συμπερίληψης αυτών των ερωτήσεων στην συγκεκριμένη ομάδα στο ερωτηματολόγιο που χρησιμοποιήθηκε.

#### 7.5. Αποτελέσματα ομάδας ερωτήσεων Πληροφόρηση και Επικοινωνία

Στον παρακάτω πίνακα φαίνονται τα αποτελέσματα της περιγραφικής στατιστικής για την ομάδα Α.4. των ερωτήσεων που αφορούν την ομάδα Πληροφόρηση και Επικοινωνία του εξεταζόμενου οργανισμού. Ο πίνακας παραθέτει το μέσο όρο, τη διάμεσο, την τυπική απόκλιση και την ελάχιστη και μέγιστη τιμή του συνόλου των τιμών για πλήθος 105 συγκεντρωμένων ερωτηματολογίων.

Πίνακας 22: Περιγραφικά Στατιστικά Ερωτήσεων Ομάδας Πληροφόρηση και Επικοινωνία

Ερωτήσεις Ομάδας Α.4. Πληροφόρηση και Επικοινωνία					
	A.4.16.	A.4.17.	A.4.18.	A.4.19.	A.4.20.
Μέση Τιμή	2,68	2,68	2,79	2,79	3,14
Διάμεσος	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00
Τυπική Απόκλιση	0,915	0,946	0,987	0,968	0,903
Ελάχιστη	1	0	0	0	0
Μέγιστη	4	4	4	4	4

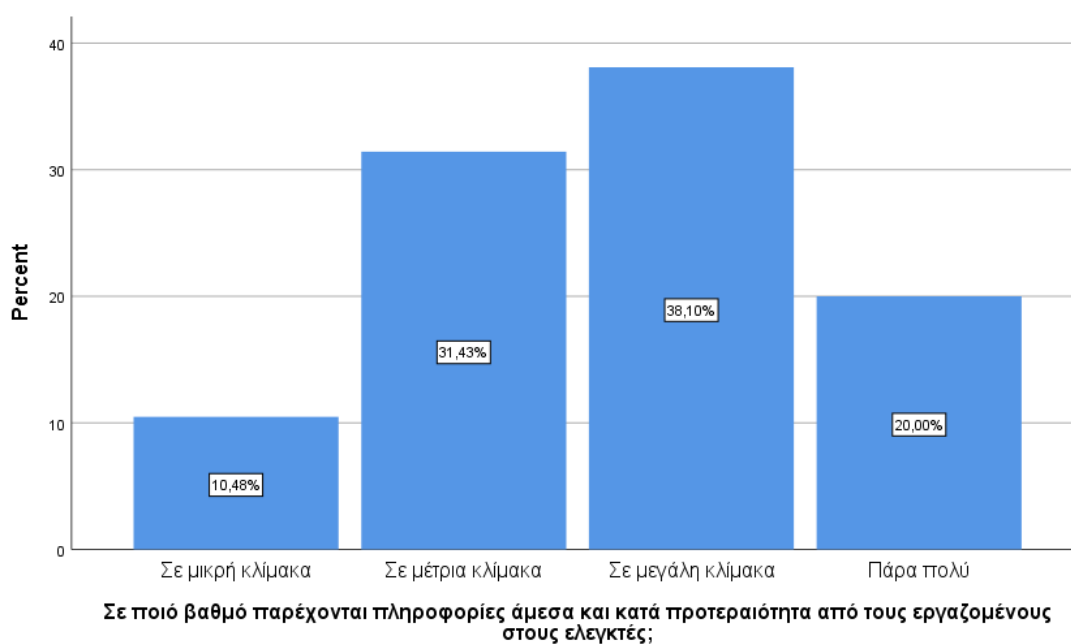
Αντιστοίχως στον παραπάνω πίνακα τα αποτελέσματα της περιγραφικής στατιστικής για την ομάδα των ερωτήσεων Πληροφόρηση και Επικοινωνία αποκαλύπτουν ότι και αυτές οι μεταβλητές παρουσιάζουν παρόμοια συμπεριφορά μεταξύ τους, βάσει των τιμών των μέσων όρων και της τυπικής απόκλισης παραλλήλως.

Συνεπώς τα αποτελέσματα από την ανάλυση συχνοτήτων για την 16<sup>η</sup> ερώτηση της ομάδας Πληροφόρηση και Επικοινωνία και η οποία αφορά το κατά πόσον παρέχονται πληροφορίες άμεσα και κατά προτεραιότητα από τους εργαζόμενους στους ελεγκτές κατά τη διενέργεια επιθεώρησης σε κάποια Υπηρεσία του Οργανισμού, παρατίθενται αντιστοίχως στον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 23: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 16<sup>ης</sup> Ομάδας Πληροφόρηση και Επικοινωνία

<b>Σε ποιο βαθμό παρέχονται πληροφορίες άμεσα και κατά προτεραιότητα από τους εργαζομένους στους ελεγκτές;</b>					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Σε μικρή κλίμακα	11	5,5	10,5	10,5
	Σε μέτρια κλίμακα	33	16,5	31,4	41,9
	Σε μεγάλη κλίμακα	40	20,0	38,1	80,0
	Πάρα πολύ	21	10,5	20,0	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο	200	100,0		

Τα αποτελέσματα από τον παραπάνω πίνακα δείχνουν ότι σε μεγαλύτερο ποσοστό, περίπου ίσο με 38%, το σύνολο του δείγματος δήλωσε ότι σε μεγάλη κλίμακα παρέχονται πληροφορίες άμεσα και κατά προτεραιότητα από τους εργαζόμενους στους ελεγκτές, κατά τη διαδικασία της επιθεώρησης σε κάποια Υπηρεσία του Οργανισμού και το οποίο με την σειρά του δηλώνει θετικό στοιχείο για το επίπεδο προετοιμασίας του Οργανισμού έναντι διαδικασιών Εσωτερικού Ελέγχου. Αντιστοίχως η γραφική απεικόνιση αυτών των αποτελεσμάτων παρουσιάζεται στο παρακάτω γράφημα:



Γράφημα 16: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 16<sup>ης</sup> Ομάδας Πληροφόρηση και Επικοινωνία

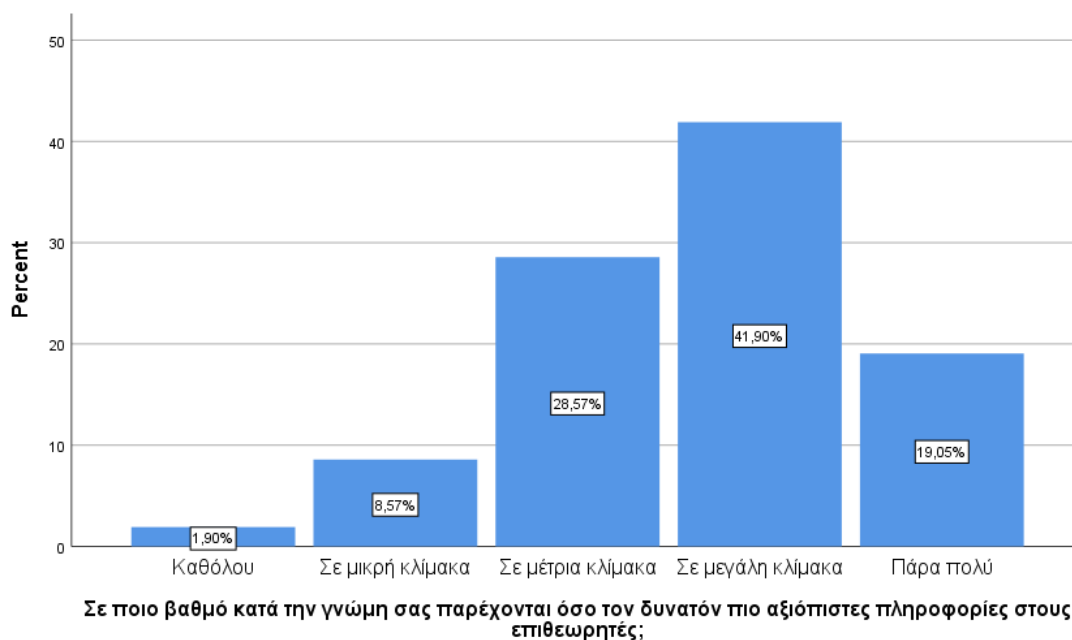
Συνεχίζοντας τα σχετικά αποτελέσματα από την ανάλυση συχνοτήτων για την 17<sup>η</sup> ερώτηση της ομάδας Πληροφόρηση και Επικοινωνία και η οποία αφορά το κατά πόσον το σύνολο του δείγματος θεωρεί ότι παρέχονται όσο το δυνατόν πιο αξιόπιστες πληροφορίες στους επιθεωρητές από τους υπαλλήλους του Οργανισμού, δίνονται στον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 24: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 17<sup>ης</sup> Ομάδας Πληροφόρηση και Επικοινωνία

<b>Σε ποιο βαθμό κατά την γνώμη σας παρέχονται όσο τον δυνατόν πιο αξιόπιστες πληροφορίες στους επιθεωρητές;</b>					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	2	1,0	1,9	1,9
	Σε μικρή κλίμακα	9	4,5	8,6	10,5
	Σε μέτρια κλίμακα	30	15,0	28,6	39,0
	Σε μεγάλη κλίμακα	44	22,0	41,9	81,0
	Πάρα πολύ	20	10,0	19,0	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο	200	100,0		

Από τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό περίπου ίσο με 42%, δήλωσε ότι σε μεγάλη κλίμακα παρέχονται όσο το δυνατόν αξιόπιστες πληροφορίες στους επιθεωρητές από τους υπαλλήλους του Οργανισμού κατά τη διαδικασία των επιθεωρήσεων και του εσωτερικού ελέγχου. Τα αντίστοιχα αποτελέσματα σε γραφική απεικόνιση παρουσιάζονται στο παρακάτω γράφημα:





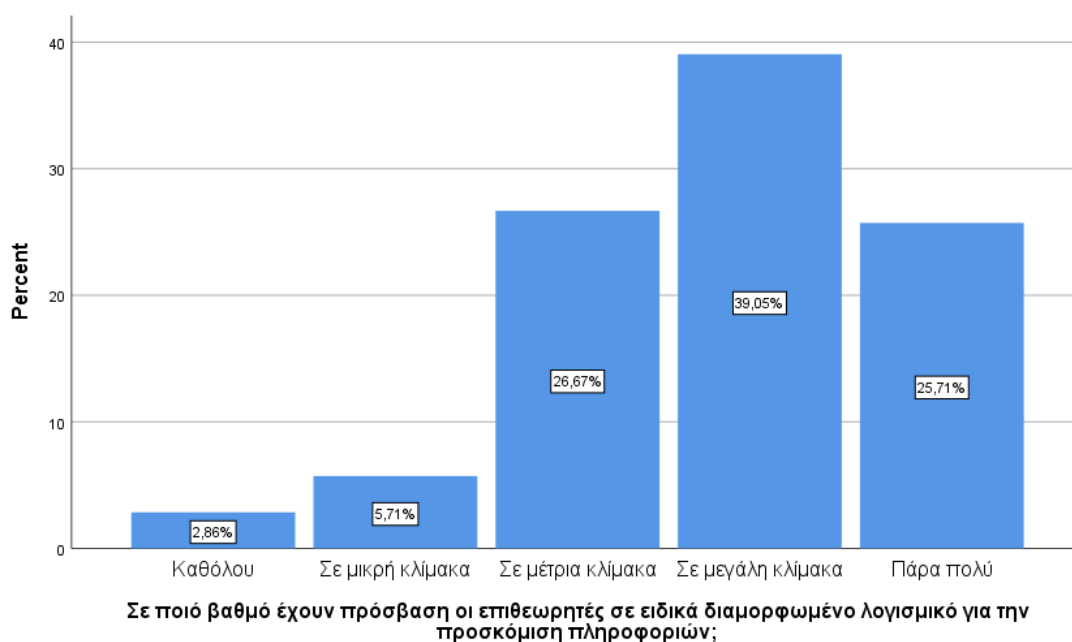
Γράφημα 17: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 17<sup>ης</sup> Ομάδας Πληροφόρηση και Επικοινωνία

Αντιστοίχως τα αποτελέσματα για την ερώτηση 18 της ομάδας Πληροφόρηση και Επικοινωνία που αφορά το κατά πόσον οι επιθεωρητές έχουν πρόσβαση σε ειδικά διαμορφωμένο λογισμικό για την προσκόμιση πληροφοριών από άλλες Διευθύνσεις, παρουσιάζονται αναλυτικά στον παρακάτω πίνακα της ανάλυσης συχνότητας:

Πίνακας 25: Ανάλυση συχνότητας ερώτησης 18<sup>ης</sup> Ομάδας Πληροφόρηση και Επικοινωνία

<b>Σε ποιο βαθμό έχουν πρόσβαση οι επιθεωρητές σε ειδικά διαμορφωμένο λογισμικό για την προσκόμιση πληροφοριών;</b>					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	3	1,5	2,9	2,9
	Σε μικρή κλίμακα	6	3,0	5,7	8,6
	Σε μέτρια κλίμακα	28	14,0	26,7	35,2
	Σε μεγάλη κλίμακα	41	20,5	39,0	74,3
	Πάρα πολύ	27	13,5	25,7	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο		100,0		

Τα αποτελέσματα από τον παραπάνω πίνακα δηλώνουν ότι το μεγαλύτερο ποσοστό του δείγματος, περίπου ίσο με 39%, δήλωσε πως σε μεγάλη κλίμακα οι επιθεωρητές έχουν πρόσβαση σε ειδικά διαμορφωμένο λογισμικό για την προσκόμιση πληροφοριών κατά την διενέργεια επιθεωρήσεων και την διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου. Τα αντίστοιχα αποτελέσματα από την γραφική απεικόνιση της ανάλυσης συχνοτήτων παρατίθενται στο παρακάτω γράφημα:



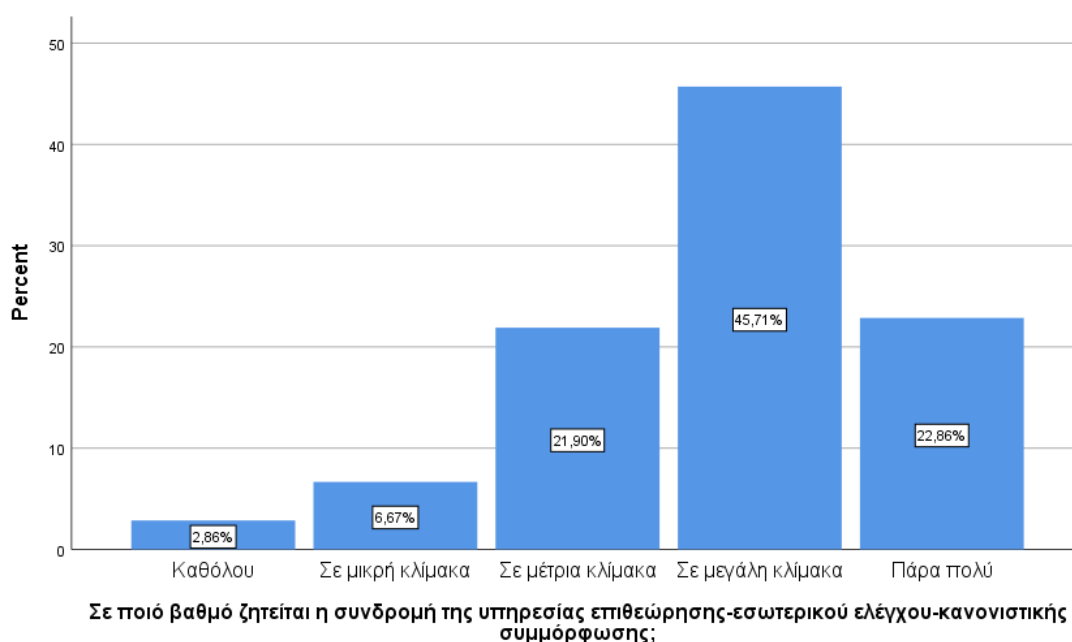
Γράφημα 18: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 18<sup>ης</sup> Ομάδας Πληροφόρηση και Επικοινωνία

Αντιστοίχως τα αποτελέσματα από την ανάλυση συχνοτήτων για την 19<sup>η</sup> ερώτηση της ομάδας Πληροφόρηση και Επικοινωνία δίνονται στον παρακάτω πίνακα και αφορούν το κατά πόσον ζητείται η συνδρομή της Υπηρεσίας Επιθεώρησης και Εσωτερικού Ελέγχου ή και Κανονιστικής Συμμόρφωσης, στην περίπτωση της αμφιβολίας για την νομιμότητα της διενέργειας κάποιας συναλλαγής ή ενέργειας. Τα αποτελέσματα αυτά είναι τα εξής:

Πίνακας 26: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 19<sup>ης</sup> Ομάδας Πληροφόρηση και Επικοινωνία

<b>Σε ποιο βαθμό ζητείται η συνδρομή της υπηρεσίας επιθεώρησης-εσωτερικού ελέγχου-κανονιστικής συμμόρφωσης;</b>					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	3	1,5	2,9	2,9
	Σε μικρή κλίμακα	7	3,5	6,7	9,5
	Σε μέτρια κλίμακα	23	11,5	21,9	31,4
	Σε μεγάλη κλίμακα	48	24,0	45,7	77,1
	Πάρα πολύ	24	12,0	22,9	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο		100,0		

Τα αντίστοιχα αποτελέσματα από τον παραπάνω πίνακα της ανάλυσης συχνοτήτων δηλώνουν ότι το μεγαλύτερο ποσοστό του δείγματος, περίπου ίσο με 45%, θεωρεί ότι σε μεγάλη κλίμακα ζητείται η συνδρομή της Υπηρεσίας Επιθεώρησης και Εσωτερικού Ελέγχου/Κανονιστικής Συμμόρφωσης στην περίπτωση της αμφιβολίας της νομιμότητας της διενέργειας κάποιας συναλλαγής ή ενέργειας. Τα αντίστοιχα αποτελέσματα από πλευράς γραφικής απεικόνισης παρατίθενται στο παρακάτω γράφημα:



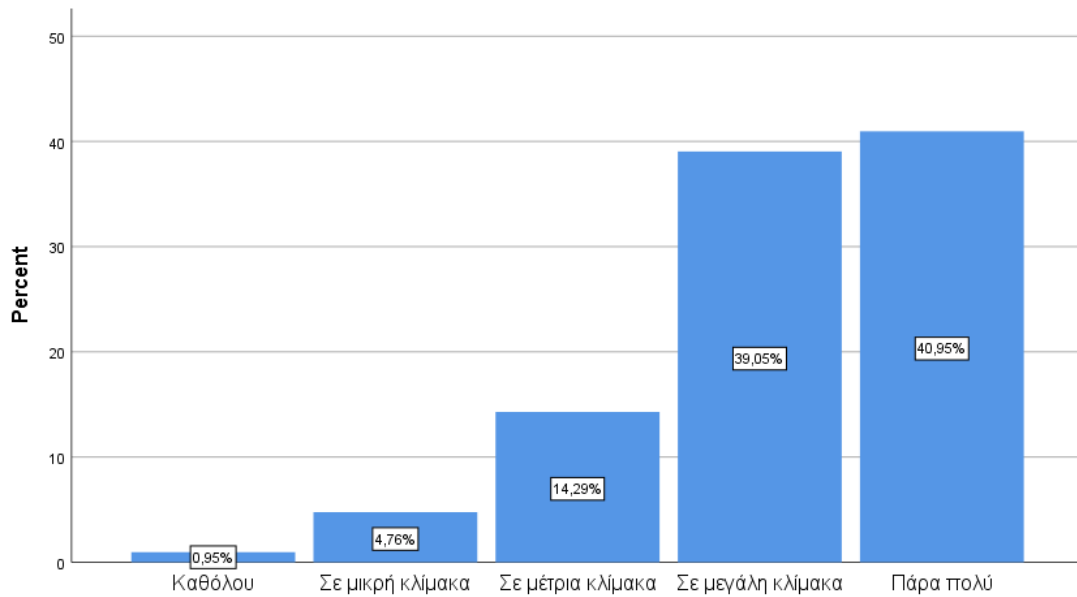
Γράφημα 19: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 19<sup>ης</sup> Ομάδας Πληροφόρηση και Επικοινωνία

Τέλος και για αυτήν την ομάδα των ερωτήσεων για την Πληροφόρηση και την Επικοινωνία, τα αποτελέσματα από την ανάλυση συχνοτήτων για την 20<sup>η</sup> ερώτηση της ομάδας αυτής και η οποία αφορά το κατά πόσον συμβάλλουν οι ελεγκτές με τις γνώσεις τους στην ασφαλή επίλυση ζητημάτων που τυχαίνει να προκύψουν κατά την διενέργεια τακτικού ελέγχου τους σε κάποιο Κατάστημα ή Διοίκηση, παρατίθενται αναλυτικά στον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 27: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 20<sup>ης</sup> Ομάδας Πληροφόρηση και Επικοινωνία

<b>Σε ποιο βαθμό συμβάλλουν οι ελεγκτές με τις γνώσεις τους στην ασφαλή επίλυση ζητημάτων;</b>					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	1	0,5	1,0	1,0
	Σε μικρή κλίμακα	5	2,5	4,8	5,7
	Σε μέτρια κλίμακα	15	7,5	14,3	20,0
	Σε μεγάλη κλίμακα	41	20,5	39,0	59,0
	Πάρα πολύ	43	21,5	41,0	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο		100,0		

Από τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό και το οποίο είναι ίσο με 41%, έχει δηλώσει ότι πάρα πολύ οι ελεγκτές με τις γνώσεις του συμβάλλουν στην ασφαλή επίλυση ζητημάτων που τυγχάνει να προκύψουν κατά τη διενέργεια τακτικού ελέγχου τους σε κάποιο Κατάστημα ή Διοίκηση. Τα αντίστοιχα αποτελέσματα σε μορφή γραφικής απεικόνισης παρουσιάζονται στο παρακάτω γράφημα:



Σε ποίο βαθμό συμβάλλουν οι ελεγκτές με τις γνώσεις τους στην ασφαλή επίλυση ζητημάτων;

Γράφημα 20: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 20<sup>ης</sup> Ομάδας Πληροφόρηση και Επικοινωνία

Πίνακας 28: Ανάλυση συσχετίσεων ερωτήσεων Ομάδας Πληροφόρηση και Επικοινωνία

Γραμμική Συσχέτιση Μεταβλητών Ομάδας Ερωτήσεων Α.4 Πληροφόρηση και Επικοινωνία						
		A.4.16.	A.4.17.	A.4.18.	A.4.19.	A.4.20.
A.4.16.	Συσχέτιση	1				
	p-value					
A.4.17.	Συσχέτιση	0,711**	1			
	p-value	0,000				
A.4.18.	Συσχέτιση	0,339**	0,462**	1		
	p-value	0,000	0,000			
A.4.19.	Συσχέτιση	0,270**	0,377**	0,447**	1	
	p-value	0,005	0,000	0,000		
A.4.20.	Συσχέτιση	0,289**	0,235*	0,476**	0,541**	1
	p-value	0,003	0,016	0,000	0,000	
** Στατιστικά σημαντική συσχέτιση σε επίπεδο 0.01 level (2-tailed).						
* Στατιστικά σημαντική συσχέτιση σε επίπεδο 0.05 level (2-tailed).						

Τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα της ανάλυσης γραμμικής συσχέτισης μεταξύ των ερωτήσεων της ομάδας Πληροφόρηση και Επικοινωνία είναι παρόμοια όπως και σε πρότερες ομάδες ερωτήσεων. Και εδώ παρατηρούμε την ύπαρξη στατιστικά σημαντικής και θετικής συσχέτισης μεταξύ των μεταβλητών και η οποία είναι στατιστικά σημαντική κυρίως σε επίπεδο 1% και σε μία περίπτωση σε επίπεδο 5%. Όπως και ανωτέρω αυτά τα ευρήματα είναι αρκετά σημαντικά καθώς υποδηλώνουν ότι το υψηλό επίπεδο ετοιμότητας του εξεταζόμενου οργανισμού τόσο βάσει της αλληλοεξάρτησης μεταξύ αυτών των μεταβλητών όσο και σύμφωνα με τις επιμέρους τιμές της ανάλυσης συχνότητων όπως παρατέθηκαν παραπάνω για την κάθε μία των υποβληθέντων ερωτημάτων.

#### 7.6. Αποτελέσματα ομάδας ερωτήσεων Παρακολούθηση

Στον παρακάτω πίνακα φαίνονται τα αποτελέσματα της περιγραφικής στατιστικής για την ομάδα Α.5. των ερωτήσεων που αφορούν την ομάδα Παρακολούθηση του εξεταζόμενου οργανισμού. Ο πίνακας παραθέτει το μέσο όρο, τη διάμεσο, την τυπική απόκλιση και την ελάχιστη και μέγιστη τιμή του συνόλου των τιμών για πλήθος 105 συγκεντρωμένων ερωτηματολογίων.

Πίνακας 29: Περιγραφικά Στατιστικά Ερωτήσεων Ομάδας Παρακολούθηση

Ερωτήσεις Ομάδας Α.5. Παρακολούθηση					
	A.5.21.	A.5.22.	A.5.23.	A.5.24.	A.5.25.
Μέση Τιμή	2,88	2,89	2,38	2,69	3,28
Διάμεσος	3,00	3,00	2,00	3,00	4,00
Τυπική Απόκλιση	0,874	0,923	1,086	1,003	0,956
Ελάχιστη	0	0	0	0	1
Μέγιστη	4	4	4	4	4

Από τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα και τα οποία αφορούν τα περιγραφικά στατιστικά για την ομάδα των ερωτήσεων της Παρακολούθησης παρατηρούμε ότι και σε αυτήν την περίπτωση οι μεταβλητές μεταξύ τους παρουσιάζουν παρεμφερή συμπεριφορά αναφορικά με τις τιμές του μέσου όρο και της τυπικής απόκλισης όπως και σε πρότερη ενότητα.

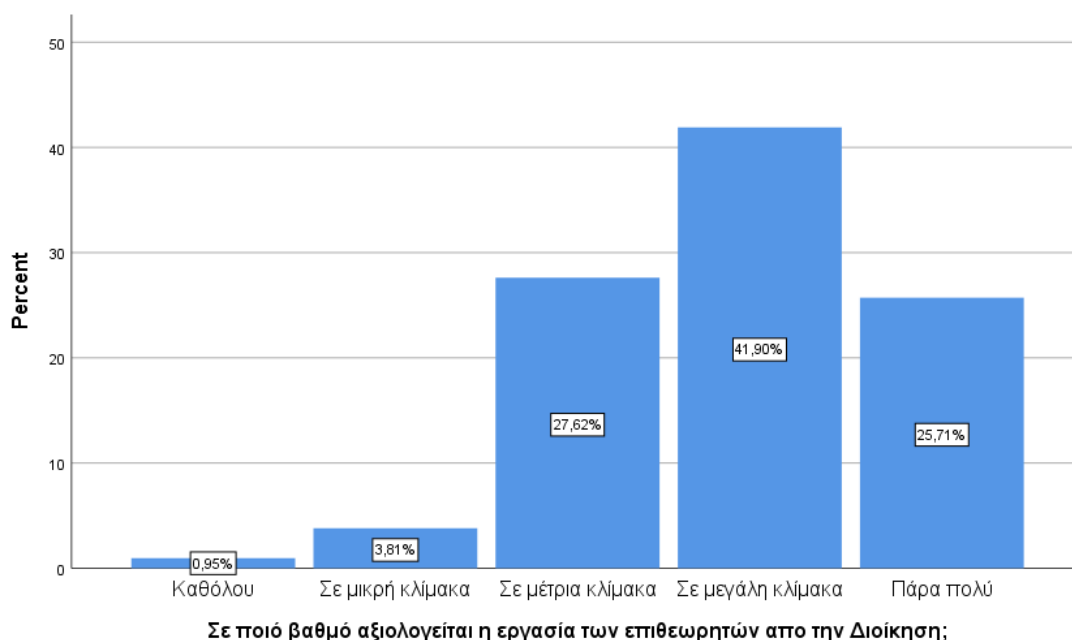
Τα αποτελέσματα της ανάλυσης συχνότητων για την 21<sup>η</sup> ερώτηση της ομάδας Παρακολούθηση παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα και αφορούν το κατά πόσον αξιολογείται η εργασία των επιθεωρητών από την Διοίκηση του Οργανισμού.

Συνεπώς τα εν λόγω αποτελέσματα όπως αποτυπώθηκαν από τα ερωτηματολόγια που συμπληρώθηκαν είναι τα εξής:

Πίνακας 30: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 21<sup>ης</sup> Ομάδας Παρακολούθηση

Σε ποιο βαθμό αξιολογείται η εργασία των επιθεωρητών από την Διοίκηση;		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	1	0,5	1,0	1,0
	Σε μικρή κλίμακα	4	2,0	3,8	4,8
	Σε μέτρια κλίμακα	29	14,5	27,6	32,4
	Σε μεγάλη κλίμακα	44	22,0	41,9	74,3
	Πάρα πολύ	27	13,5	25,7	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο		100,0		

Από τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα φαίνεται ότι το μεγαλύτερο ποσοστό το οποίο είναι ίσο περίπου με 42% αφορά το γεγονός ότι το δείγμα δήλωσε ότι σε μεγάλη κλίμακα αξιολογείται η εργασία των επιθεωρητών από τη Διοίκηση του εξεταζόμενου οργανισμού. Τα αντίστοιχα αποτελέσματα σε γραφική απεικόνιση παρουσιάζονται στο παρακάτω γράφημα αναλυτικά:



Γράφημα 21: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 21<sup>ης</sup> Ομάδας Παρακολούθηση

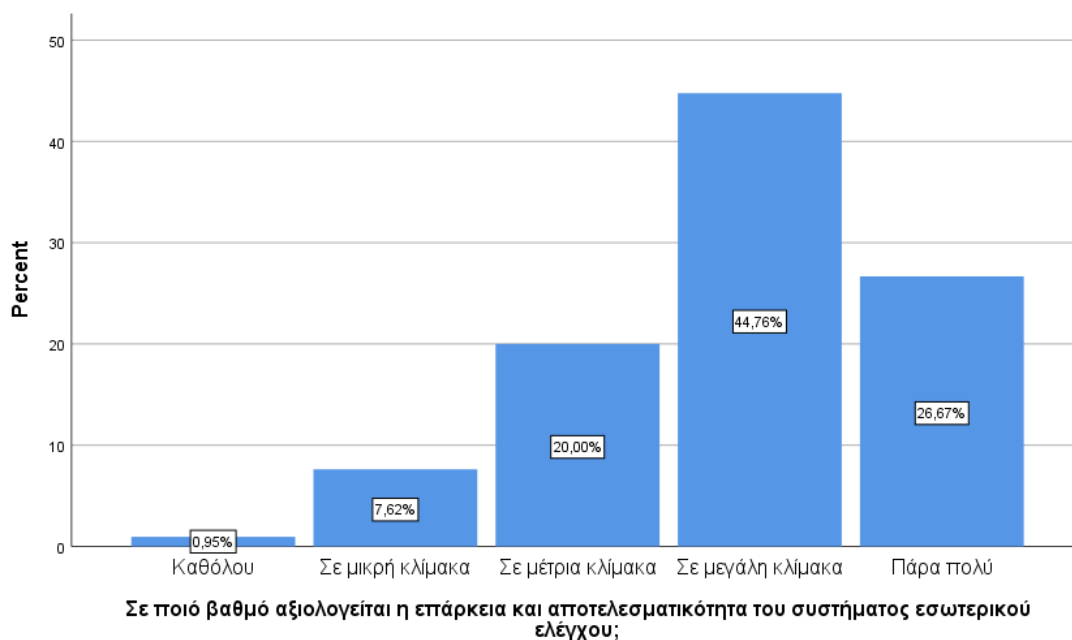
Αντιστοίχως τα αποτελέσματα από την ανάλυση συχνοτήτων για την 22<sup>η</sup> ερώτηση της ομάδας Παρακολούθηση και η οποία αφορά το κατά πόσον αξιολογείται η επάρκεια και η αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου από την αρμόδια Επιτροπή Ελέγχου, μέσω υποβληθεισών εκθέσεων σε αυτήν από την Διεύθυνση της Επιθεώρησης, παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 31: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 22<sup>ης</sup> Ομάδας Παρακολούθηση

<b>Σε ποιο βαθμό αξιολογείται η επάρκεια και αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου;</b>					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	1	0,5	1,0	1,0
	Σε μικρή κλίμακα	8	4,0	7,6	8,6
	Σε μέτρια κλίμακα	21	10,5	20,0	28,6
	Σε μεγάλη κλίμακα	47	23,5	44,8	73,3
	Πάρα πολύ	28	14,0	26,7	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο		100,0		

Από τα παραπάνω αποτελέσματα παρατηρούμε ότι το δείγμα σε μεγαλύτερο ποσοστό περίπου ίσο με 45%, δήλωσε ότι σε μεγάλη κλίμακα αξιολογείται η επάρκεια και η αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου από την αρμόδια Επιτροπή Ελέγχου, μέσω υποβληθεισών εκθέσεων σε αυτήν από τη Διεύθυνση Επιθεώρησης. Τα αντίστοιχα αποτελέσματα σε μορφή γραφικής απεικόνισης δίνονται στο παρακάτω γράφημα:





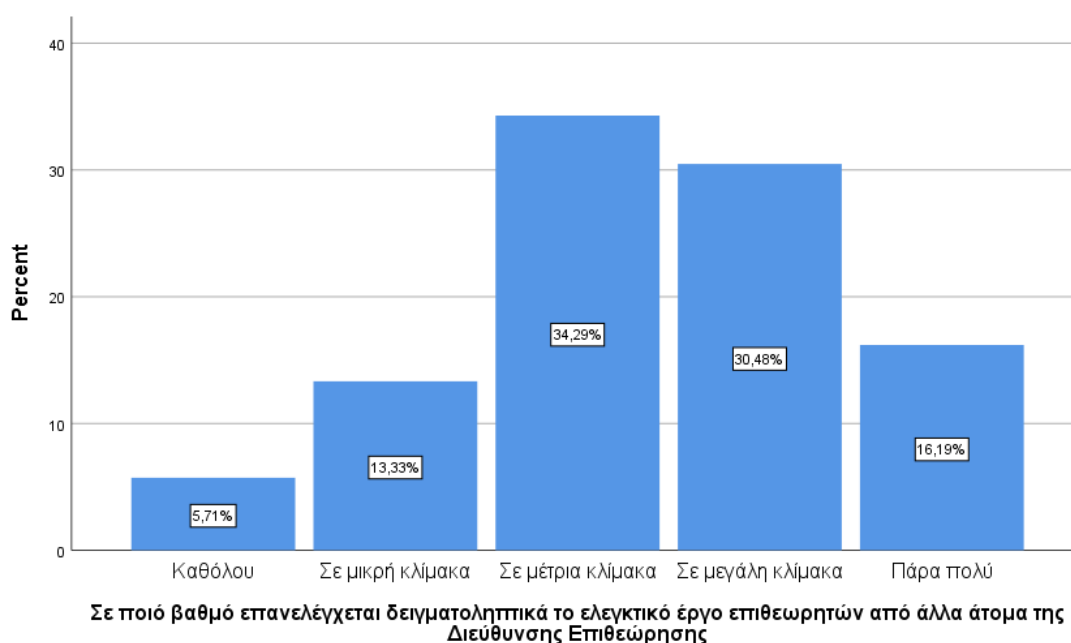
Γράφημα 22: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 22<sup>ης</sup> Ομάδας Παρακολούθηση

Αντιστοίχως τα αποτελέσματα από την ανάλυση συχνοτήτων για την 23<sup>η</sup> ερώτηση της ομάδας Παρακολούθηση και η οποία αφορά το κατά πόσον επανελέγχεται δειγματοληπτικά το ελεγκτικό έργο των επιθεωρητών από άλλα άτομα της Διεύθυνσης Επιθεώρησης που δεν συμμετείχαν στον αρχικά τελεσθέντα έλεγχο, δίνονται στον παρακάτω πίνακα αναλυτικά:

Πίνακας 32: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 23<sup>ης</sup> Ομάδας Παρακολούθηση

Σε ποιο βαθμό επανελέγχεται δειγματοληπτικά το ελεγκτικό έργο επιθεωρητών από άλλα άτομα της Διεύθυνσης Επιθεώρησης					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	6	3,0	5,7	5,7
	Σε μικρή κλίμακα	14	7,0	13,3	19,0
	Σε μέτρια κλίμακα	36	18,0	34,3	53,3
	Σε μεγάλη κλίμακα	32	16,0	30,5	83,8
	Πάρα πολύ	17	8,5	16,2	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο		100,0		

Από τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό το οποίο είναι ίσο με 34% περίπου, αφορά το γεγονός ότι το δείγμα δήλωσε σε μέτρια κλίμακα ότι το ελεγκτικό έργο των επιθεωρητών επανελέγχεται δειγματοληπτικά από άλλα άτομα της Διεύθυνσης Επιθεώρησης που δεν συμμετείχαν στον αρχικά τελεσθέντα έλεγχο. Τα αντίστοιχα αποτελέσματα υπό μορφή γραφικής απεικόνισης παρουσιάζονται στο παρακάτω γράφημα:



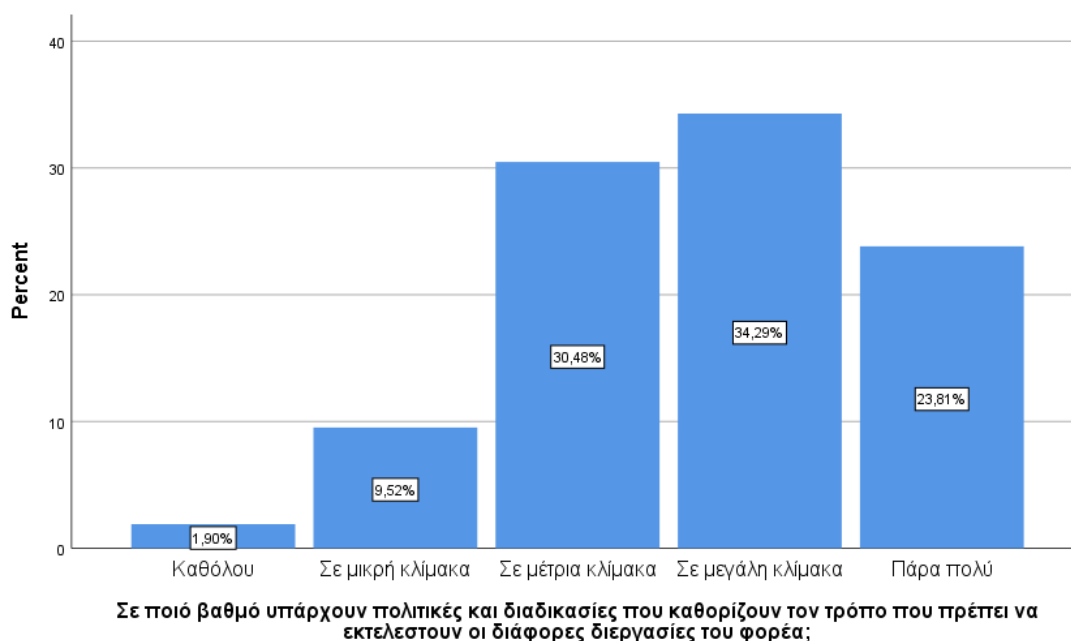
Γράφημα 23: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνότητας Ερώτησης 23<sup>ης</sup> Ομάδας Παρακολούθηση

Αντιστοίχως τα αποτελέσματα από την ανάλυση συχνότητας για την 24<sup>η</sup> ερώτηση της ομάδας Παρακολούθηση παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα και η οποία ερώτηση αφορά το κατά πόσον υπάρχουν πολιτικές και διαδικασίες οι οποίες καθορίζουν τον τρόπο που πρέπει να εκτελεστούν και να ελεγχθούν οι διάφορες διεργασίες εντός του Οργανισμού.

Πίνακας 33: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 24<sup>ης</sup> Ομάδας Παρακολούθηση

<b>Σε ποιο βαθμό υπάρχουν πολιτικές και διαδικασίες που καθορίζουν τον τρόπο που πρέπει να εκτελεστούν οι διάφορες διεργασίες του φορέα;</b>					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	2	1,0	1,9	1,9
	Σε μικρή κλίμακα	10	5,0	9,5	11,4
	Σε μέτρια κλίμακα	32	16,0	30,5	41,9
	Σε μεγάλη κλίμακα	36	18,0	34,3	76,2
	Πάρα πολύ	25	12,5	23,8	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
Σύνολο			100,0		

Από τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό το οποίο είναι ίσο περίπου με 34%, αφορά το γεγονός ότι το δείγμα δήλωσε πως σε μεγάλη κλίμακα υπάρχουν πολιτικές και διαδικασίες οι οποίες καθορίζουν τον τρόπο που πρέπει να εκτελεστούν και να ελεγχθούν οι διάφορες διεργασίες εντός του Οργανισμού. Τα αντίστοιχα αποτελέσματα σε μορφή γραφικής απεικόνισης παρουσιάζονται στο παρακάτω γράφημα:



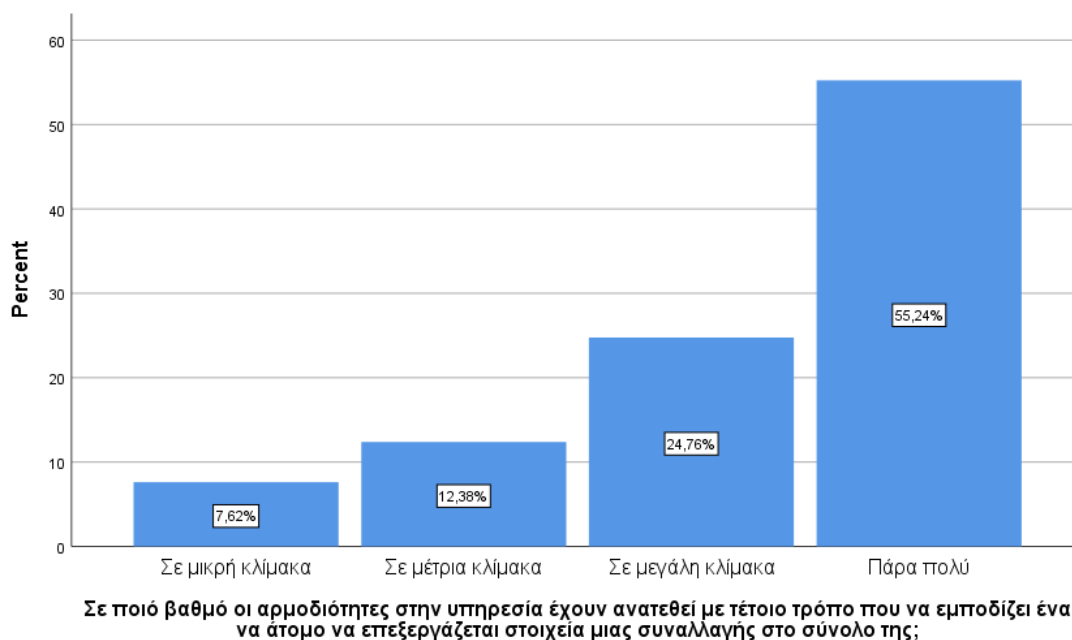
Γράφημα 24: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 24<sup>ης</sup> Ομάδας Παρακολούθηση

Τέλος, τα αποτελέσματα από την ανάλυση συχνοτήτων για την 25<sup>η</sup> ερώτηση της ομάδας Παρακολούθηση και η οποία αφορά το κατά πόσον οι αρμοδιότητες στην Υπηρεσία των ερωτηθέντων του δείγματος έχουν ανατεθεί με τέτοιο τρόπο ώστε να εμποδίζεται ένα άτομο από το να επεξεργάζεται στοιχεία μιας συναλλαγής στο σύνολο της, να την εκτελεί και τέλος να την αρχειοθετεί χωρίς περαιτέρω έλεγχο από άλλους, δίνονται από τον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 34: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 25<sup>ης</sup> Ομάδας Παρακολούθηση

<b>Σε ποιο βαθμό οι αρμοδιότητες στην υπηρεσία έχουν ανατεθεί με τέτοιο τρόπο που να εμποδίζει ένα να άτομο να επεξεργαστεί;</b>					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Σε μικρή κλίμακα	8	4,0	7,6	7,6
	Σε μέτρια κλίμακα	13	6,5	12,4	20,0
	Σε μεγάλη κλίμακα	26	13,0	24,8	44,8
	Πάρα πολύ	58	29,0	55,2	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο	200	100,0		

Τα αποτελέσματα από τον παραπάνω πίνακα δείχνουν ότι το μεγαλύτερο ποσοστό του δείγματος, περίπου ίσο με 55%, έχει δηλώσει ότι συμφωνεί πάρα πολύ με την τοποθέτηση ότι οι αρμοδιότητες στην Υπηρεσία των ερωτηθέντων έχουν ανατεθεί με τέτοιο τρόπο ώστε να εμποδίζεται ένα άτομο από το να επεξεργάζεται τα στοιχεία μιας συναλλαγής στο σύνολο της, να την εκτελεί και τέλος να την αρχειοθετεί χωρίς περαιτέρω έλεγχο από άλλους τρίτους. Τα αποτελέσματα αυτής της ανάλυσης παρατίθενται σε γραφική απεικόνιση στο παρακάτω γράφημα ως εξής:



Γράφημα 25: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 25<sup>ης</sup> Ομάδας

#### Παρακολούθηση

Πίνακας 35: Ανάλυση συσχετίσεων ερωτήσεων Ομάδας Παρακολούθηση

Γραμμική Συσχέτιση Μεταβλητών Ομάδας Ερωτήσεων A.5 Παρακολούθηση						
		A.5.21.	A.5.22.	A.5.23.	A.5.24.	A.5.25.
A.5.21.	Συσχέτιση	1				
	p-value					
A.5.22.	Συσχέτιση	0,626**	1			
	p-value	0,000				
A.5.23.	Συσχέτιση	0,425**	0,485**	1		
	p-value	0,000	0,000			
A.5.24.	Συσχέτιση	0,438**	0,449**	0,552**	1	
	p-value	0,000	0,000	0,000		
A.5.25.	Συσχέτιση	0,329**	0,527**	0,444**	0,352**	1
	p-value	0,001	0,000	0,000	0,000	

\*\* : Στατιστικά σημαντική συσχέτιση σε επίπεδο 0.01 level (2-tailed).

Στον παραπάνω πίνακα της ανάλυσης της γραμμικής συσχέτισης των ερωτήσεων της 5<sup>ης</sup> ομάδας που αφορά την Παρακολούθηση, παρατηρούμε όπως και σε πρότερη ενότητα την ύπαρξη θετικής και στατιστικά σημαντικά συσχέτισης μεταξύ των ερωτήσεων. Η τιμή της θετικής συσχέτισης αυτής ανά ζευγάρι μεταβλητών δεν είναι υψηλή αλλά παρ' όλα αυτά υποδηλώνει την σημαντικότητα της συμπερίληψης αυτών των μεταβλητών στην ίδια ομάδα ερωτήσεων.

## Μέρος Β: Ο Ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου

### 7.7. Αποτελέσματα ομάδας ερωτήσεων Γενικός Ρόλος (Εσωτερικών Ελεγκτών)

Στην ενότητα αυτή παρουσιάζουμε τα αποτελέσματα της στατιστικής ανάλυσης του 2<sup>ου</sup> μέρους των ομάδων ερωτήσεων του ερωτηματολογίου, που αφορά το Μέρος Β για το Ρόλο του Εσωτερικού Ελέγχου. Η συγκεκριμένη και 1<sup>η</sup> ομάδα ερωτήσεων αφορά τις ερωτήσεις για την περιγραφή του Γενικού Ρόλου των Εσωτερικών Ελεγκτών και συγκεκριμένα στο κατά πόσον ο ρόλος των εσωτερικών ελεγκτών επηρεάζεται από μια σειρά από συνθήκες και λοιπές μεταβλητές.

Στον παρακάτω πίνακα φαίνονται τα αποτελέσματα της περιγραφικής στατιστικής για την ομάδα Β.1. των ερωτήσεων που αφορούν την ομάδα Γενικός Ρόλος (των Εσωτερικών Ελεγκτών) του εξεταζόμενου οργανισμού. Ο πίνακας παραθέτει το μέσο όρο, τη διάμεσο, την τυπική απόκλιση και την ελάχιστη και μέγιστη τιμή του συνόλου των τιμών για πλήθος 105 συγκεντρωμένων ερωτηματολογίων.

Πίνακας 36: Περιγραφικά Στατιστικά Ερωτήσεων Ομάδας Γενικός Ρόλος (Εσωτερικών Ελεγκτών)

Ερωτήσεις Ομάδας Β.1. Γενικός Ρόλος (Εσωτερικών Ελεγκτών)					
	B.1.26.	B.1.27.	B.1.28.	B.1.29.	B.1.30.
Μέση Τιμή	2,72	2,83	2,57	2,84	3,01
Διάμεσος	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00
Τυπική Απόκλιση	0,904	0,965	0,939	0,962	0,915
Ελάχιστη	1	0	0	0	0
Μέγιστη	4	4	4	4	4

Από τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα της περιγραφικής ανάλυσης αντιλαμβανόμαστε ότι και σε αυτήν την περίπτωση οι επιμέρους μεταβλητές της ομάδας των ερωτήσεων του Β μέρους παρουσιάζουν κοινά χαρακτηριστικά παρόμοιας συμπεριφοράς μεταξύ τους και το οποίο ως φαινόμενο φαίνεται τόσο στις τιμές του μέσου όρου όσο και της τυπικής απόκλισης αντιστοίχως.

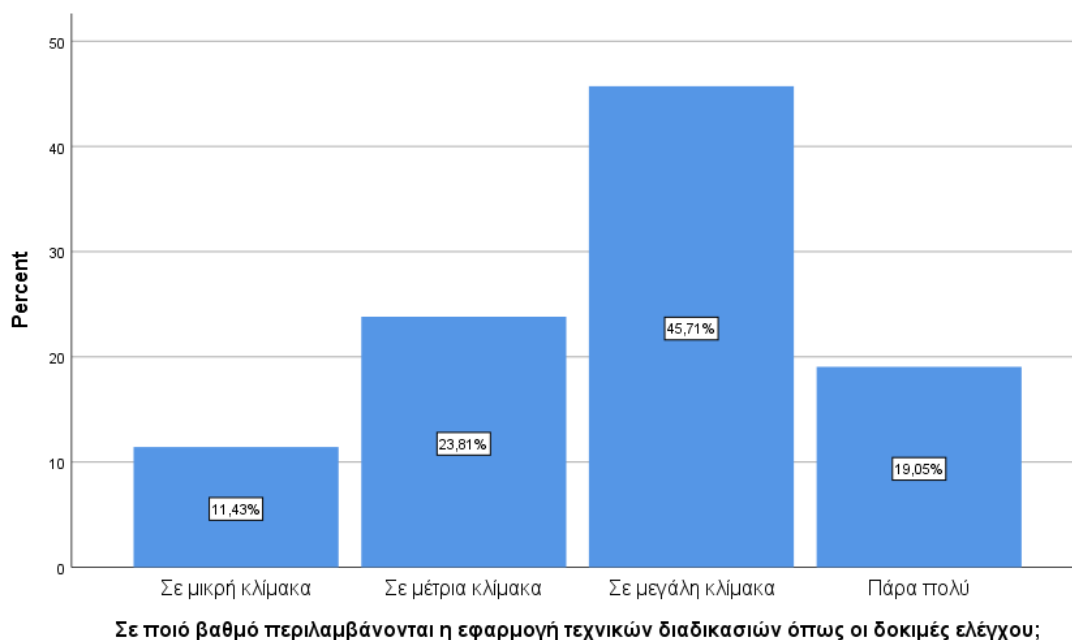
Συνεπώς στον παρακάτω πίνακα παραθέτουμε τα αποτελέσματα από την ανάλυση συχνοτήτων για την 26<sup>η</sup> ερώτηση της ομάδας Γενικός Ρόλος και η οποία

αντιστοίχως αφορά το κατά πόσον στο ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών περιλαμβάνεται η εφαρμογή τεχνικών διαδικασιών όπως για παράδειγμα οι δοκιμές ελέγχων, η εφαρμογή των ελέγχων και ο προγραμματισμός των ελέγχων.

Πίνακας 37: Ανάλυση συχνότητας ερώτησης 26<sup>ης</sup> Ομάδας Γενικός Ρόλος (Εσωτερικών Ελεγκτών)

<b>Σε ποιο βαθμό περιλαμβάνονται η εφαρμογή τεχνικών διαδικασιών όπως οι δοκιμές ελέγχου;</b>					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Σε μικρή κλίμακα	12	6,0	11,4	11,4
	Σε μέτρια κλίμακα	25	12,5	23,8	35,2
	Σε μεγάλη κλίμακα	48	24,0	45,7	81,0
	Πάρα πολύ	20	10,0	19,0	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
Σύνολο		200	100,0		

Από τον παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό του δείγματος, περίπου ίσο με 45%, δήλωσε ότι σε επίπεδο μεγάλης κλίμακας στο ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών περιλαμβάνεται η εφαρμογή τεχνικών διαδικασιών όπως οι δοκιμές ελέγχων, η εφαρμογή των ελέγχων και ο προγραμματισμός των ελέγχων. Τα αντίστοιχα αποτελέσματα της παραπάνω ανάλυσης σε μορφή γραφικής απεικόνισης παρουσιάζονται στο παρακάτω γράφημα:



Γράφημα 26: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 26<sup>ης</sup> Ομάδας Γενικός Ρόλος (Εσωτερικών Ελεγκτών)

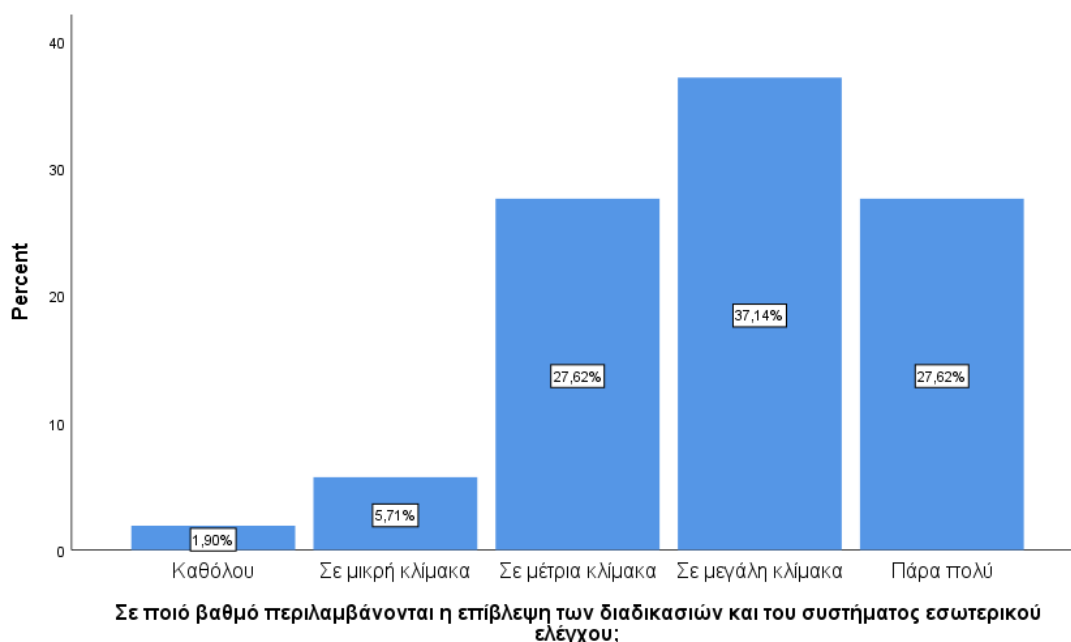
Αντιστοίχως στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζουμε τα αποτελέσματα της ανάλυσης συχνοτήτων για την 27<sup>η</sup> ερώτηση της ομάδας Γενικός Ρόλος (Εσωτερικών Ελεγκτών) και η οποία αφορά το κατά πόσον στο ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών περιλαμβάνεται η επίβλεψη των διαδικασιών και του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου. Τα σχετικά αποτελέσματα είναι τα εξής:

Πίνακας 38: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 27<sup>ης</sup> Ομάδας Γενικός Ρόλος (Εσωτερικών Ελεγκτών)

<b>Σε ποιο βαθμό περιλαμβάνονται η επίβλεψη των διαδικασιών και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, στον γενικό ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών;</b>					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	2	1,0	1,9	1,9
	Σε μικρή κλίμακα	6	3,0	5,7	7,6
	Σε μέτρια κλίμακα	29	14,5	27,6	35,2
	Σε μεγάλη κλίμακα	39	19,5	37,1	72,4
	Πάρα πολύ	29	14,5	27,6	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο	200	100,0		



Από τον παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι τα αποτελέσματα της ανάλυσης συχνοτήτων για αυτήν τη μεταβλητή αφορούν το γεγονός ότι το μεγαλύτερο ποσοστό του δείγματος περίπου ίσο με 37% δήλωσε ότι σε μεγάλη κλίμακα στο γενικό ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών περιλαμβάνονται η επίβλεψη των διαδικασιών και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στο γενικό ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών. Τα σχετικά αποτελέσματα ανωτέρω παρουσιάζονται παρακάτω και σε μορφή γραφικής απεικόνισης ως εξής:



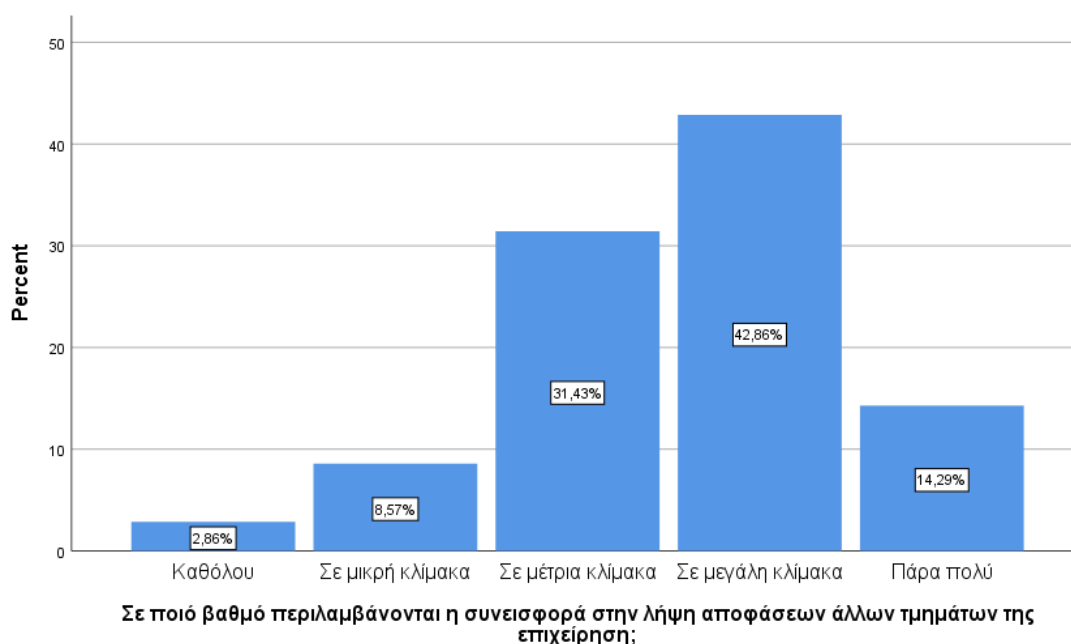
Γράφημα 27: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 27<sup>ης</sup> Ομάδας Γενικός Ρόλος (Εσωτερικών Ελεγκτών)

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζουμε τα αποτελέσματα της ανάλυσης συχνοτήτων για την 28<sup>η</sup> ερώτηση της ομάδας Γενικός Ρόλος των Εσωτερικών Ελεγκτών και η οποία αφορά το κατά πόσον στο ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών περιλαμβάνεται και η συνεισφορά στην λήψη αποφάσεων άλλων τμημάτων της επιχείρησης. Τα σχετικά αποτελέσματα δίνονται στον εξής πίνακα:

Πίνακας 39: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 28<sup>ης</sup> Ομάδας Γενικός Ρόλος (Εσωτερικών Ελεγκτών)

Σε ποιο βαθμό περιλαμβάνονται η συνεισφορά στην λήψη αποφάσεων άλλων τμημάτων της επιχείρησης;		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	3	1,5	2,9	2,9
	Σε μικρή κλίμακα	9	4,5	8,6	11,4
	Σε μέτρια κλίμακα	33	16,5	31,4	42,9
	Σε μεγάλη κλίμακα	45	22,5	42,9	85,7
	Πάρα πολύ	15	7,5	14,3	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο	200	100,0		

Στον παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό του δείγματος, περίπου ίσο με 43%, δήλωσε ότι σε μεγάλη κλίμακα στο γενικό ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών περιλαμβάνεται και η συνεισφορά στη λήψη αποφάσεων άλλων τμημάτων της εξεταζόμενης επιχείρησης. Τα σχετικά αποτελέσματα σε μορφή γραφικής απεικόνισης παρουσιάζονται στο παρακάτω γράφημα:



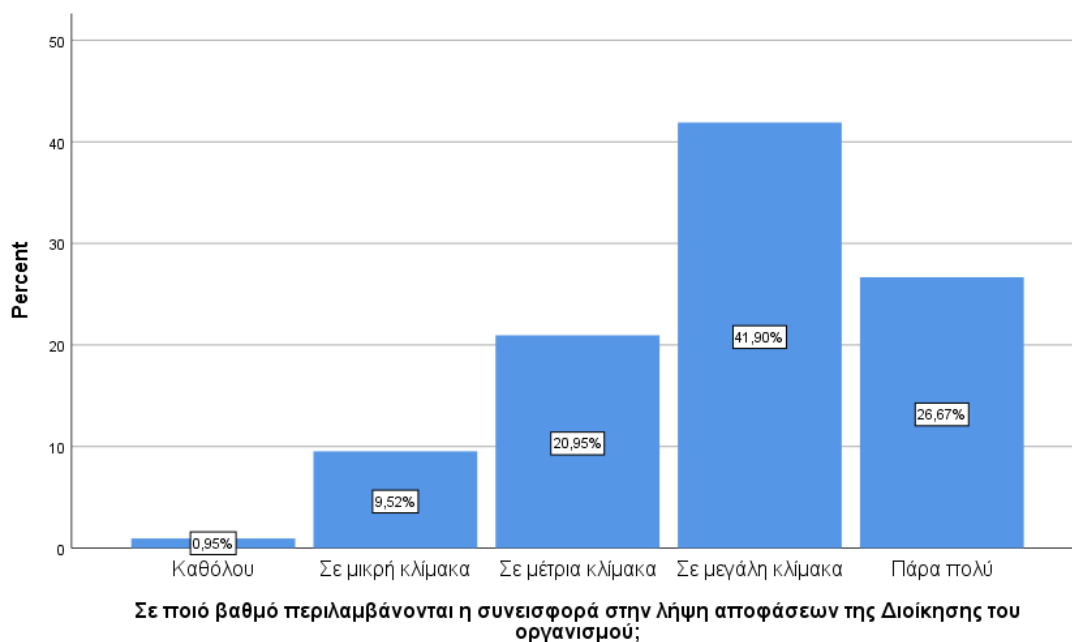
Γράφημα 28: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 28<sup>ης</sup> Ομάδας Γενικός Ρόλος (Εσωτερικών Ελεγκτών)

Αντιστοίχως στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζουμε τα αποτελέσματα από την ανάλυση συχνοτήτων για την 29<sup>η</sup> ερώτηση της ομάδας για την εξέταση του γενικού ρόλου των εσωτερικών ελεγκτών και η οποία αφορά το κατά πόσον στον γενικό ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών περιλαμβάνεται η συνεισφορά στη λήψη αποφάσεων της Διοίκησης του Οργανισμού. Τα σχετικά αποτελέσματα του πίνακα είναι τα εξής:

Πίνακας 40: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 29<sup>ης</sup> Ομάδας Γενικός Ρόλος (Εσωτερικών Ελεγκτών)

<b>Σε ποιο βαθμό περιλαμβάνονται η συνεισφορά στην λήψη αποφάσεων της Διοίκησης του οργανισμού;</b>					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	1	0,5	1,0	1,0
	Σε μικρή κλίμακα	10	5,0	9,5	10,5
	Σε μέτρια κλίμακα	22	11,0	21,0	31,4
	Σε μεγάλη κλίμακα	44	22,0	41,9	73,3
	Πάρα πολύ	28	14,0	26,7	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο	200	100,0		

Από τον παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό του δείγματος, περίπου ίσο με 42%, δήλωσε πως στο γενικό ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών περιλαμβάνονται και η συνεισφορά τους στην λήψη αποφάσεων της Διοίκησης του Οργανισμού. Τα σχετικά αποτελέσματα σε μορφή γραφικής απεικόνισης δίνονται στο παρακάτω γράφημα:



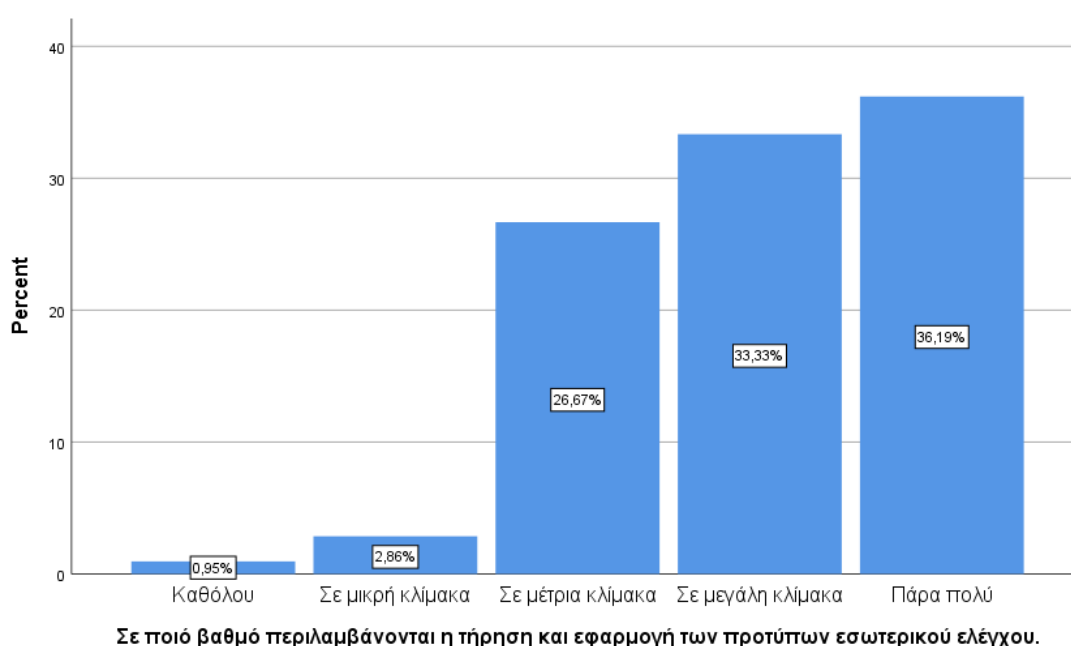
Γράφημα 29: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 29<sup>ης</sup> Ομάδας Γενικός Ρόλος (Εσωτερικών Ελεγκτών)

Τέλος στον τελευταίο παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται τα αποτελέσματα από την ανάλυση συχνοτήτων για την 30<sup>η</sup> ερώτηση της ομάδας για το γενικό ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών και η οποία αφορά το κατά πόσον στο γενικό ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών περιλαμβάνεται και η τήρηση και εφαρμογή των προτύπων του εσωτερικού ελέγχου. Τα σχετικά αποτελέσματα είναι τα εξής στον αντίστοιχο πίνακα:

Πίνακας 41: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 30<sup>ης</sup> Ομάδας Γενικός Ρόλος (Εσωτερικών Ελεγκτών)

Σε ποιο βαθμό περιλαμβάνονται η τήρηση και εφαρμογή των προτύπων εσωτερικού ελέγχου.					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	1	,5	1,0	1,0
	Σε μικρή κλίμακα	3	1,5	2,9	3,8
	Σε μέτρια κλίμακα	28	14,0	26,7	30,5
	Σε μεγάλη κλίμακα	35	17,5	33,3	63,8
	Πάρα πολύ	38	19,0	36,2	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο	200	100,0		

Από τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό το οποίο είναι περίπου ίσο με 36%, αφορά το γεγονός ότι το δείγμα δήλωσε πως σε αρκετά υψηλό επίπεδο στον γενικό ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών περιλαμβάνεται η τήρηση και η εφαρμογή των προτύπων του εσωτερικού ελέγχου. Κατά αυτό το σκεπτικό τα αντίστοιχα αποτελέσματα σε μορφή γραφικής απεικόνισης παρατίθενται στο παρακάτω γράφημα:



Γράφημα 30: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνότητας Ερώτησης 30<sup>ης</sup> Ομάδας  
Γενικός Ρόλος (Εσωτερικών Ελεγκτών)

Πίνακας 42: Ανάλυση συσχετίσεων ερωτήσεων Ομάδας Γενικός Ρόλος (Εσωτερικών Ελεγκτών)

Γραμμική Συσχέτιση Μεταβλητών Ομάδας Ερωτήσεων Β.1 Γενικός Ρόλος (Εσωτερικών Ελεγκτών)						
		B.1.26.	B.1.27.	B.1.28.	B.1.29.	B.1.30.
B.1.26.	Συσχέτιση	1				
	p-value					
B.1.27.	Συσχέτιση	0,551**	1			
	p-value	0,000				
B.1.28.	Συσχέτιση	0,369**	0,512**	1		
	p-value	0,000	0,000			
B.1.29.	Συσχέτιση	0,401**	0,488**	0,518**	1	
	p-value	0,000	0,000	0,000		
B.1.30.	Συσχέτιση	0,340**	0,514**	0,475**	0,515**	1
	p-value	0,000	0,000	0,000	0,000	

\*\* Στατιστικά σημαντική συσχέτιση σε επίπεδο 0.01 level (2-tailed).

Από τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα παρατηρούμε την ύπαρξη θετικής και στατιστικά σημαντικής γραμμικής συσχέτισης μεταξύ των μεταβλητών της 1<sup>ης</sup> ομάδας ερωτήσεων για το Β μέρος του ερωτηματολογίου. Παρατηρούμε ότι τα αποτελέσματα και εδώ είναι παρόμοια όπως και στις προηγούμενες ενότητες και το επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας των αποτελεσμάτων είναι αντιστοίχως σε 1%, το οποίο αποτελεί αρκετά σημαντικό εύρημα όπως και σε παραπάνω ενότητα.

## 7.8. Αποτελέσματα ομάδας ερωτήσεων Ρόλος Στην Ανάπτυξη του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Στην ενότητα αυτή παρουσιάζουμε τα αποτελέσματα της στατιστικής ανάλυσης του 2<sup>ου</sup> μέρους των ομάδων ερωτήσεων του ερωτηματολογίου, που αφορά το Μέρος Β για τον Ρόλο του Εσωτερικού Ελέγχου. Η συγκεκριμένη και 2<sup>η</sup> ομάδα ερωτήσεων αφορά τις ερωτήσεις για την περιγραφή του Ρόλου των Εσωτερικών Ελεγκτών στην ανάπτυξη του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.

Στον παρακάτω πίνακα φαίνονται τα αποτελέσματα της περιγραφικής στατιστικής για την ομάδα Β.2. των ερωτήσεων που αφορούν την ομάδα Ρόλος Στην Ανάπτυξη του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου του εξεταζόμενου οργανισμού. Ο πίνακας παραθέτει το μέσο όρο, τη διάμεσο, την τυπική απόκλιση και την ελάχιστη και μέγιστη τιμή του συνόλου των τιμών για πλήθος 105 συγκεντρωμένων ερωτηματολογίων.

Πίνακας 43: Περιγραφικά Στατιστικά Ερωτήσεων Ομάδας Ρόλος Στην Ανάπτυξη του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Ερωτήσεις Ομάδας Β.2. Ρόλος Στην Ανάπτυξη του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου					
	B.2.31.	B.2.32.	B.2.33.	B.2.34.	B.2.35.
Μέση Τιμή	2,74	2,80	2,94	2,88	2,58
Διάμεσος	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00
Τυπική Απόκλιση	0,951	0,892	0,969	0,885	0,998
Ελάχιστη	0	0	1	1	0
Μέγιστη	4	4	4	4	4

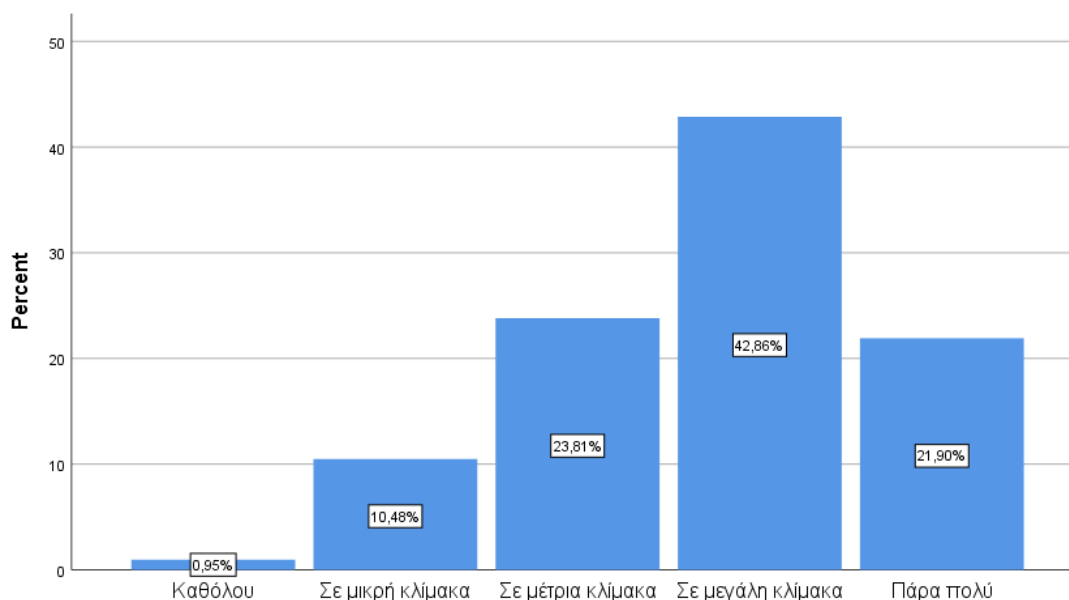
Από τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι και εδώ οι ερωτήσεις αυτής της ομάδας παρουσιάζουν παρόμοια συμπεριφορά και χαρακτηριστικά καθότι αυτό φαίνεται από τις τιμές του μέσου όρου και της τυπικής απόκλισης των μεταβλητών αυτών.

Αντιστοίχως στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζουμε τα αποτελέσματα από την ανάλυση συχνοτήτων για την 31<sup>η</sup> ερώτηση της ομάδας Ρόλος Στην Ανάπτυξη του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και η οποία αφορά το κατά πόσον στο ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών περιλαμβάνεται η αξιολόγηση της οργανωσιακής στρατηγικής και των στόχων του εξεταζόμενου οργανισμού. Τα αποτελέσματα εδώ είναι τα εξής:

Πίνακας 44: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 31<sup>ης</sup> Ρόλος Στην Ανάπτυξη του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Σε ποιο βαθμό περιλαμβάνονται η αξιολόγηση της οργανωσιακής στρατηγικής και των στόχων;					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	1	0,5	1,0	1,0
	Σε μικρή κλίμακα	11	5,5	10,5	11,4
	Σε μέτρια κλίμακα	25	12,5	23,8	35,2
	Σε μεγάλη κλίμακα	45	22,5	42,9	78,1
	Πάρα πολύ	23	11,5	21,9	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο	200	100,0		

Από τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό το οποίο είναι ίσο περίπου με 43%, αφορά το γεγονός ότι σε μεγάλη κλίμακα στον ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών περιλαμβάνεται και η αξιολόγηση της οργανωσιακής στρατηγικής και των στόχων του εξεταζόμενου οργανισμού. Τα σχετικά αποτελέσματα σε μορφή γραφικής απεικόνισης δίνονται στο παρακάτω γράφημα αντιστοίχως:



Σε ποιο βαθμό περιλαμβάνονται η αξιολόγηση της οργανωσιακής στρατηγικής και των στόχων;

Γράφημα 31: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 31<sup>ης</sup> Ομάδας Ρόλος Στην Ανάπτυξη του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

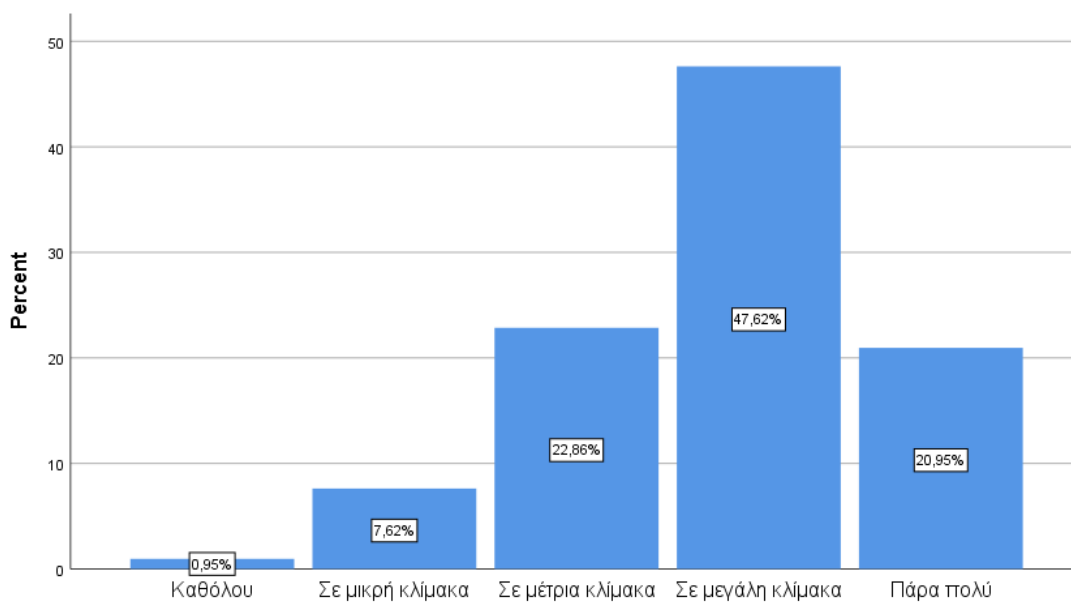


Αντιστοίχως στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζουμε τα αποτελέσματα από την ανάλυση συχνοτήτων για την 32<sup>η</sup> ερώτηση της ομάδας Ρόλος Στην Ανάπτυξη του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και η οποία αφορά το κατά πόσον στο ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών περιλαμβάνεται και η αξιολόγηση και ο εντοπισμός του οργανωσιακού κινδύνου. Τα σχετικά αποτελέσματα είναι τα εξής:

Πίνακας 45: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 32<sup>ης</sup> Ρόλος Στην Ανάπτυξη του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

<b>Σε ποιο βαθμό περιλαμβάνονται η αξιολόγηση και ο εντοπισμός του κινδύνου;</b>					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	1	0,5	1,0	1,0
	Σε μικρή κλίμακα	8	4,0	7,6	8,6
	Σε μέτρια κλίμακα	24	12,0	22,9	31,4
	Σε μεγάλη κλίμακα	50	25,0	47,6	79,0
	Πάρα πολύ	22	11,0	21,0	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο	200	100,0		

Από τον παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό του δείγματος, περίπου ίσο με 48%, δήλωσε ότι σε επίπεδο μεγάλης κλίμακας στο γενικό ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών περιλαμβάνεται η αξιολόγηση και ο εντοπισμός του οργανωσιακού κινδύνου. Τα σχετικά αποτελέσματα αυτού του πίνακα παρατίθενται παρακάτω σε μορφή γραφικής απεικόνισης ως εξής:



Σε ποιο βαθμό περιλαμβάνονται η αξιολόγηση και ο εντοπισμός του κινδύνου;

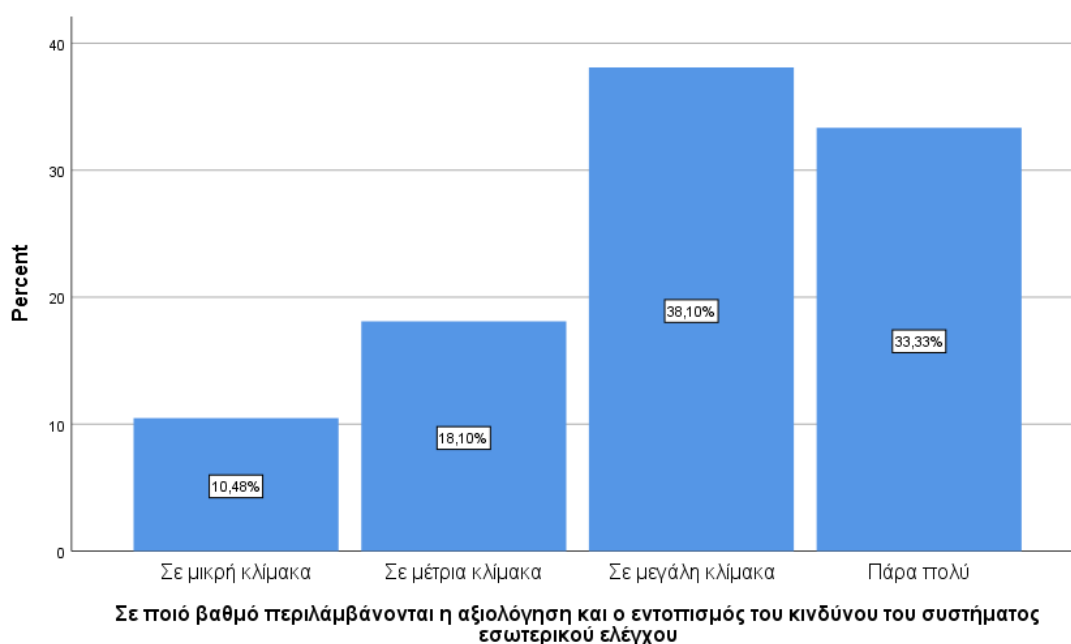
Γράφημα 32: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 32<sup>ης</sup> Ομάδας  
Ρόλος Στην Ανάπτυξη του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Στον παρακάτω πίνακα παραθέτουμε τα αποτελέσματα της ανάλυσης συχνοτήτων για την 33<sup>η</sup> ερώτηση της ομάδας Ρόλος Στην Ανάπτυξη του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και η οποία ερώτηση αφορά το κατά πόσον στο ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών περιλαμβάνεται η αξιολόγηση και ο εντοπισμός του κινδύνου του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Τα αποτελέσματα στον παρακάτω πίνακα είναι τα εξής:

Πίνακας 46: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 33<sup>ης</sup> Ρόλος Στην Ανάπτυξη του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

<b>Σε ποιο βαθμό περιλαμβάνονται η αξιολόγηση και ο εντοπισμός του κινδύνου του συστήματος εσωτερικού ελέγχου</b>					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Σε μικρή κλίμακα	11	5,5	10,5	10,5
	Σε μέτρια κλίμακα	19	9,5	18,1	28,6
	Σε μεγάλη κλίμακα	40	20,0	38,1	66,7
	Πάρα πολύ	35	17,5	33,3	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο	200	100,0		

Από τον παραπάνω πίνακα τα αποτελέσματα δείχνουν ότι το μεγαλύτερο ποσοστό του δείγματος περίπου ίσο με 38%, δηλώνει ότι το δείγμα στο σύνολο του θεωρεί ότι σε μεγάλη κλίμακα ο ρόλος των εσωτερικών ελεγκτών περιλαμβάνει την αξιολόγηση και τον εντοπισμό του κινδύνου του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Τα αποτελέσματα αυτά σε μορφή γραφικής απεικόνισης παρατίθενται παρακάτω:



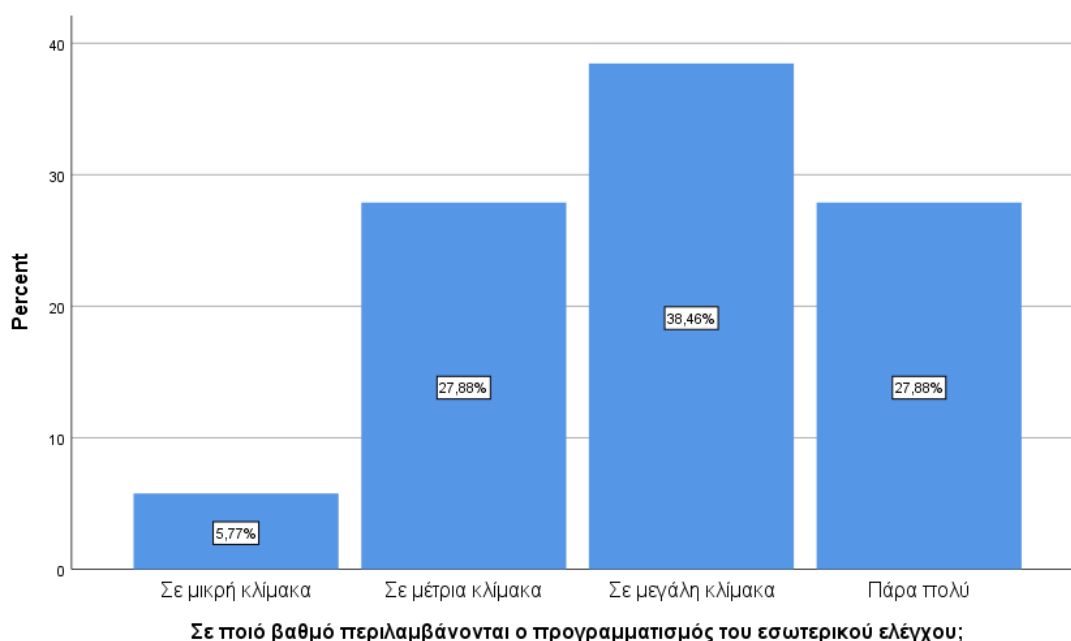
Γράφημα 33: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνότητας Ερώτησης 33<sup>ης</sup> Ομάδας  
Ρόλος Στην Ανάπτυξη του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Αντιστοίχως τα αποτελέσματα από την ανάλυση συχνότητας για την 34<sup>η</sup> ερώτηση της ομάδας Ρόλος Στην Ανάπτυξη του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και η οποία ερώτηση αφορά το κατά πόσον στο ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών περιλαμβάνεται και ο προγραμματισμός του εσωτερικού ελέγχου, δίνονται στον παρακάτω πίνακα και είναι τα εξής:

Πίνακας 47: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 34<sup>ης</sup> Ρόλος Στην Ανάπτυξη του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

<b>Σε ποιο βαθμό περιλαμβάνονται ο προγραμματισμός του εσωτερικού ελέγχου;</b>					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Σε μικρή κλίμακα	6	3,0	5,8	5,8
	Σε μέτρια κλίμακα	29	14,5	27,9	33,7
	Σε μεγάλη κλίμακα	40	20,0	38,5	72,1
	Πάρα πολύ	29	14,5	27,9	100,0
	Σύνολο	104	52,0	100,0	
	Καμία Απάντηση	1	0,5		
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο	96	48,0		
Σύνολο		200	100,0		

Από τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό το οποίο είναι ίσο με 38% περίπου αφορά το γεγονός ότι το δείγμα δήλωσε σε επίπεδο μεγάλης κλίμακας πως στο ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών περιλαμβάνεται και ο προγραμματισμός του εσωτερικού ελέγχου. Τα αντίστοιχα αποτελέσματα σε μορφή γραφικής απεικόνισης παρουσιάζονται στο παρακάτω γράφημα:



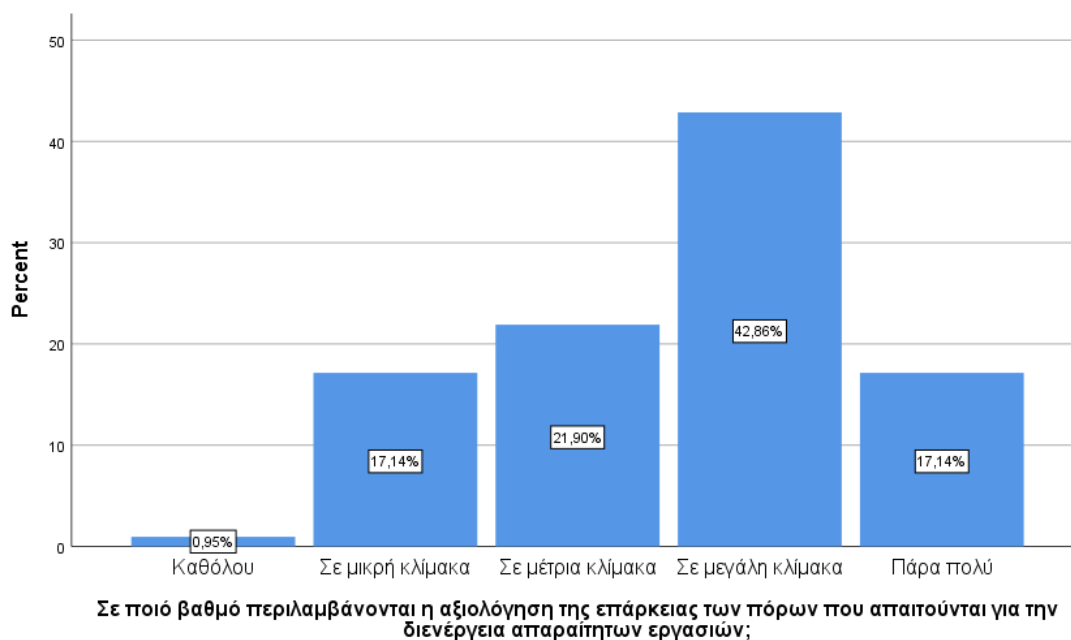
Γράφημα 34: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 34<sup>ης</sup> Ομάδας  
 Ρόλος Στην Ανάπτυξη του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Τέλος όσον αφορά την 35<sup>η</sup> ερώτηση της ομάδας Ρόλος Στην Ανάπτυξη του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και η οποία αφορά το κατά πόσον στο ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών θα πρέπει να περιλαμβάνεται και η αξιολόγηση της επάρκειας των πόρων που απαιτούνται για την διενέργεια των απαραίτητων εργασιών του Εσωτερικού Ελέγχου, τα σχετικά αποτελέσματα από την ανάλυση συχνοτήτων παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 48: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 35<sup>ης</sup> Ρόλος Στην Ανάπτυξη του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

<b>Σε ποιο βαθμό περιλαμβάνονται η αξιολόγηση της επάρκειας των πόρων που απαιτούνται για την διενέργεια απαραίτητων εργασιών;</b>					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	1	0,5	1,0	1,0
	Σε μικρή κλίμακα	18	9,0	17,1	18,1
	Σε μέτρια κλίμακα	23	11,5	21,9	40,0
	Σε μεγάλη κλίμακα	45	22,5	42,9	82,9
	Πάρα πολύ	18	9,0	17,1	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο	200	100,0		

Από τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό του δείγματος, περίπου ίσο με 43%, δήλωσε πως σε επίπεδο μεγάλης κλίμακας, στο ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών περιλαμβάνεται η αξιολόγηση της επάρκειας των πόρων που απαιτούνται για τη διενέργεια των απαραίτητων εργασιών του Εσωτερικού Ελέγχου. Τα σχετικά αποτελέσματα από τον ανωτέρω πίνακα σε μορφή γραφικής απεικόνισης παρατίθενται αντιστοίχως στο παρακάτω γράφημα:



Γράφημα 35: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 35<sup>ης</sup> Ομάδας  
Ρόλος Στην Ανάπτυξη του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Πίνακας 49: Ανάλυση συσχετίσεων ερωτήσεων Ομάδας Ρόλος Στην Ανάπτυξη του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Γραμμική Συσχέτιση Μεταβλητών Ομάδας Ερωτήσεων Β.2 Ρόλος Στην Ανάπτυξη του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου						
		B.2.31.	B.2.32.	B.2.33.	B.2.34.	B.2.35.
B.2.31.	Συσχέτιση	1				
	p-value					
B.2.32.	Συσχέτιση	0,619**	1			
	p-value	0,000				
B.2.33.	Συσχέτιση	0,579**	0,509**	1		
	p-value	0,000	0,000			
B.2.34.	Συσχέτιση	0,346**	0,402**	0,570**	1	
	p-value	0,000	0,000	0,000		
B.2.35.	Συσχέτιση	0,422**	0,348**	0,492**	0,545**	1
	p-value	0,000	0,000	0,000	0,000	

\*\* . Στατιστικά σημαντική συσχέτιση σε επίπεδο 0.01 level (2-tailed).

Από τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα παρατηρούμε την ύπαρξη θετικής και στατιστικά σημαντικής γραμμικής συσχέτισης μεταξύ των μεταβλητών της ομάδας Β.2. και η οποία αφορά τον ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών στην ανάπτυξη του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Παρατηρούμε ότι αυτές οι συσχετίσεις είναι στατιστικά σημαντικές σε επίπεδο 1% και οι τιμές τους είναι

σχετικά υψηλές καθώς σε ορισμένες περιπτώσεις πλησιάζουν στο 1. Εν γένει αποδεικνύεται με αυτόν τον τρόπο ότι έγινε ορθή περίληψη των ερωτήσεων αυτών στην συγκεκριμένη ομάδα και πως παίζουν σημαντικό ρόλο στη διαχείριση του ρόλου των εσωτερικών ελεγκτών προς άλλα χαρακτηριστικά.

#### 7.9. Αποτελέσματα ομάδας ερωτήσεων Ρόλος στη Λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Στην ενότητα αυτή παρουσιάζουμε τα αποτελέσματα της στατιστικής ανάλυσης του 2<sup>ου</sup> μέρους των ομάδων ερωτήσεων του ερωτηματολογίου, που αφορά το Μέρος Β για τον Ρόλο του Εσωτερικού Ελέγχου. Η συγκεκριμένη και 3<sup>η</sup> ομάδα ερωτήσεων αφορά τις ερωτήσεις για την περιγραφή του Ρόλου των Εσωτερικών Ελεγκτών στην λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.

Στον παρακάτω πίνακα φαίνονται τα αποτελέσματα της περιγραφικής στατιστικής για την ομάδα Β.3. των ερωτήσεων που αφορούν την ομάδα Ρόλος Στην Λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου του εξεταζόμενου οργανισμού. Ο πίνακας παραθέτει το μέσο όρο, τη διάμεσο, την τυπική απόκλιση και την ελάχιστη και μέγιστη τιμή του συνόλου των τιμών για πλήθος 105 συγκεντρωμένων ερωτηματολογίων.

Πίνακας 50: Περιγραφικά Στατιστικά Ερωτήσεων Ομάδας Ρόλος Στην Λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Ερωτήσεις Ομάδας Β.3. Ρόλος Στην Λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου					
	B.3.36.	B.3.37.	B.3.38.	B.3.39.	B.3.40.
Μέση Τιμή	2,76	2,79	3,12	2,97	2,81
Διάμεσος	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00
Τυπική Απόκλιση	0,894	0,895	0,895	0,965	0,910
Ελάχιστη	0	0	1	0	0
Μέγιστη	4	4	4	4	4

Από τον παραπάνω πίνακα παρατηρούμε τα αποτελέσματα της περιγραφικής στατιστικής ανάλυσης για όλες τις ερωτήσεις της ομάδας Β.3 και οι οποίες με την σειρά τους παρουσιάζουν κοινά χαρακτηριστικά όπως και σε ανωτέρω ενότητα. Το συμπέρασμα αυτό φαίνεται από τις αντίστοιχες τιμές του μέσου όρου και της τυπικής απόκλισης των ερωτήσεων όπως διατυπώνεται στον παραπάνω πίνακα.

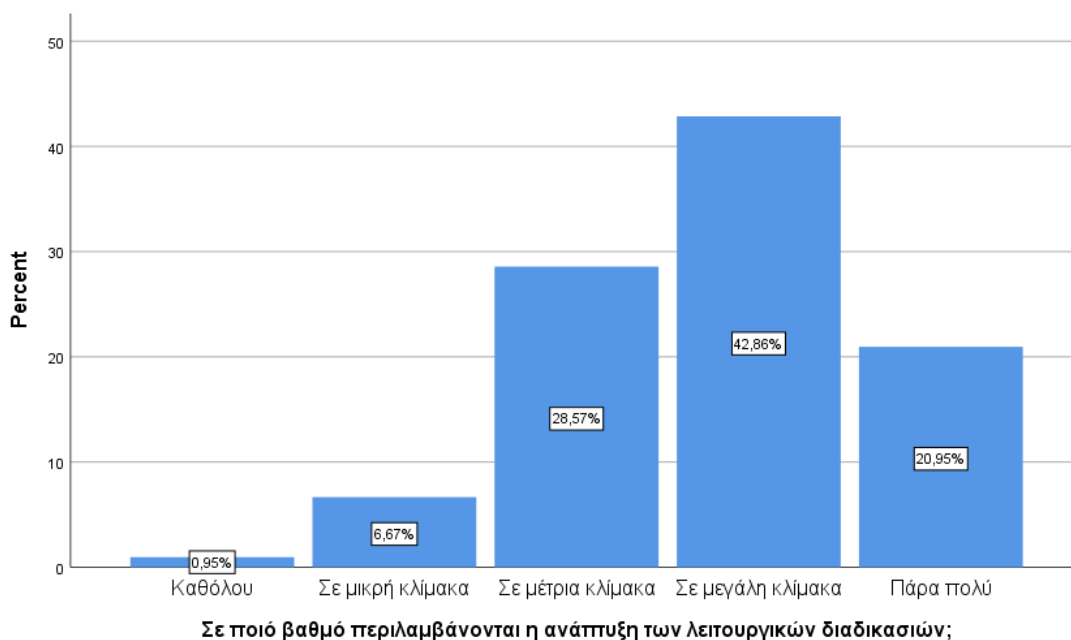
Αντιστοίχως τα αποτελέσματα από την ανάλυση συχνοτήτων για την 36η ερώτηση της ομάδας Ρόλος Στην Λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, και η οποία αφορά το κατά πόσον στο ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών περιλαμβάνεται η ανάπτυξη των λειτουργικών διαδικασιών, παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 51: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 36<sup>ης</sup> Ρόλος Στην Λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

<b>Σε ποιο βαθμό περιλαμβάνονται η ανάπτυξη των λειτουργικών διαδικασιών;</b>					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	1	,5	1,0	1,0
	Σε μικρή κλίμακα	7	3,5	6,7	7,6
	Σε μέτρια κλίμακα	30	15,0	28,6	36,2
	Σε μεγάλη κλίμακα	45	22,5	42,9	79,0
	Πάρα πολύ	22	11,0	21,0	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο	200	100,0		

Από τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό του δείγματος, το οποίο είναι ίσο περίπου με 43%, αφορά το γεγονός ότι το δείγμα δήλωσε σε επίπεδο μεγάλης κλίμακας πως στο ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών περιλαμβάνεται η ανάπτυξη των λειτουργικών διαδικασιών. Τα αντίστοιχα αποτελέσματα σε μορφή γραφικής απεικόνισης δίνονται στο παρακάτω γράφημα:





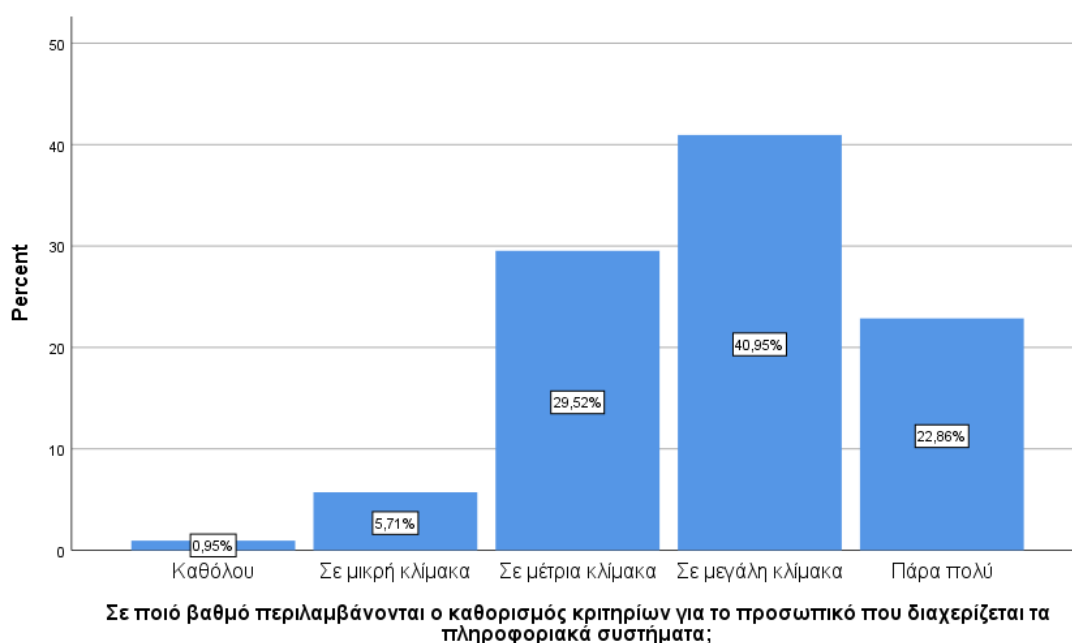
Σε ποιο βαθμό περιλαμβάνονται η ανάπτυξη των λειτουργικών διαδικασιών;  
 Γράφημα 36: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 36<sup>ης</sup> Ομάδας  
 Ρόλος Στην Λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Αντιστοίχως τα αποτελέσματα από την ανάλυση συχνοτήτων για την 37<sup>η</sup> ερώτηση της ομάδας ρόλος των εσωτερικών ελεγκτών στη λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και η οποία ερώτηση αφορά το κατά πόσον στο ρόλο των ελεγκτών περιλαμβάνεται ο καθορισμός των κριτηρίων για το προσωπικό που διαχειρίζεται τα πληροφοριακά συστήματα, παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 52: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 37<sup>ης</sup> Ρόλος Στην Λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

<b>Σε ποιο βαθμό περιλαμβάνονται ο καθορισμός κριτηρίων για το προσωπικό που διαχειρίζεται τα πληροφοριακά συστήματα</b>					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	1	0,5	1,0	1,0
	Σε μικρή κλίμακα	6	3,0	5,7	6,7
	Σε μέτρια κλίμακα	31	15,5	29,5	36,2
	Σε μεγάλη κλίμακα	43	21,5	41,0	77,1
	Πάρα πολύ	24	12,0	22,9	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο	200	100,0		

Τα αποτελέσματα από τον παραπάνω πίνακα δείχνουν ότι το μεγαλύτερο ποσοστό του δείγματος περίπου ίσο με 41%, αφορά το γεγονός ότι το δείγμα σε επίπεδο μεγάλης κλίμακας δήλωσε πως ο ρόλος των εσωτερικών ελεγκτών εσωκλείει επίσης και τον καθορισμό των κριτηρίων για το προσωπικό που διαχειρίζεται τα πληροφοριακά συστήματα. Τα σχετικά αποτελέσματα σε μορφή γραφικής απεικόνισης παρατίθενται στο παρακάτω γράφημα:



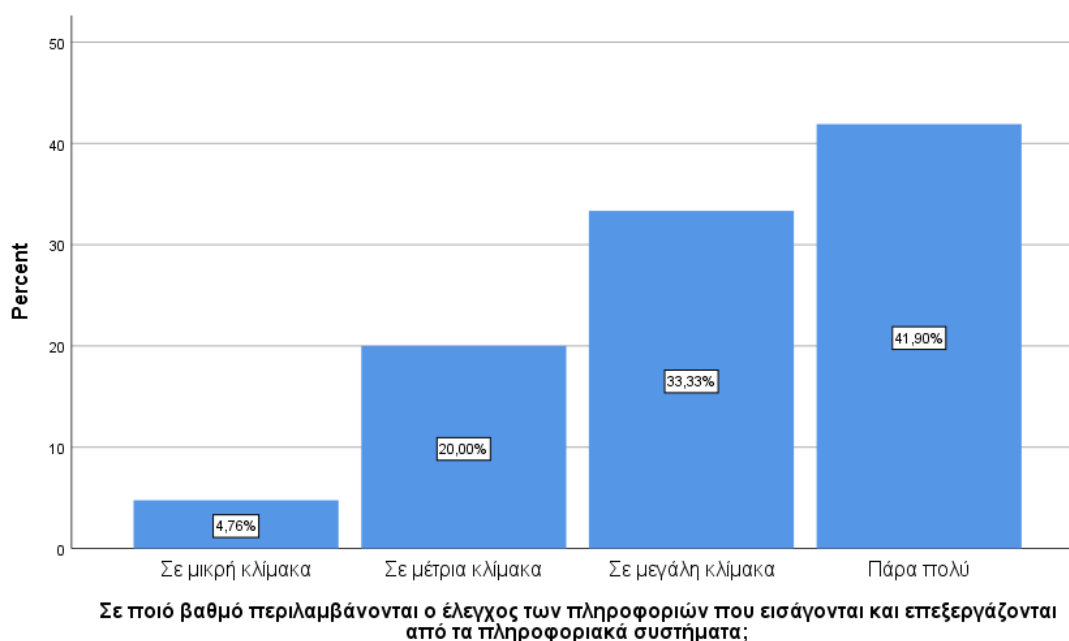
Γράφημα 37: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 37<sup>ης</sup> Ομάδας  
Ρόλος Στην Λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Συνεχίζοντας και όσον αφορά τα αποτελέσματα από την ανάλυση συχνοτήτων για την 38<sup>η</sup> ερώτηση της ομάδας Ρόλος των Εσωτερικών Ελεγκτών στην Λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και η οποία ερώτηση αφορά το κατά πόσον στον ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών θα πρέπει να περιλαμβάνεται και ο έλεγχος των πληροφοριών που εισάγονται και επεξεργάζονται από τα πληροφοριακά συστήματα, παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα αντιστοίχως:

Πίνακας 53: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 38<sup>ης</sup> Ρόλος Στην Λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

<b>Σε ποιο βαθμό περιλαμβάνονται ο έλεγχος των πληροφοριών που εισάγονται και επεξεργάζονται από τα πληροφοριακά συστήματα</b>					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Σε μικρή κλίμακα	5	2,5	4,8	4,8
	Σε μέτρια κλίμακα	21	10,5	20,0	24,8
	Σε μεγάλη κλίμακα	35	17,5	33,3	58,1
	Πάρα πολύ	44	22,0	41,9	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο	200	100,0		

Από τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό του δείγματος που είναι περίπου ίσο με 42%, δήλωσε ότι σε επίπεδο αρκετά υψηλό στο ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών περιλαμβάνεται και ο έλεγχος των πληροφοριών που εισάγονται και επεξεργάζονται από τα πληροφοριακά συστήματα. Αντιστοίχως τα σχετικά αποτελέσματα σε μορφή γραφικής απεικόνισης δίνονται στο παρακάτω γράφημα:



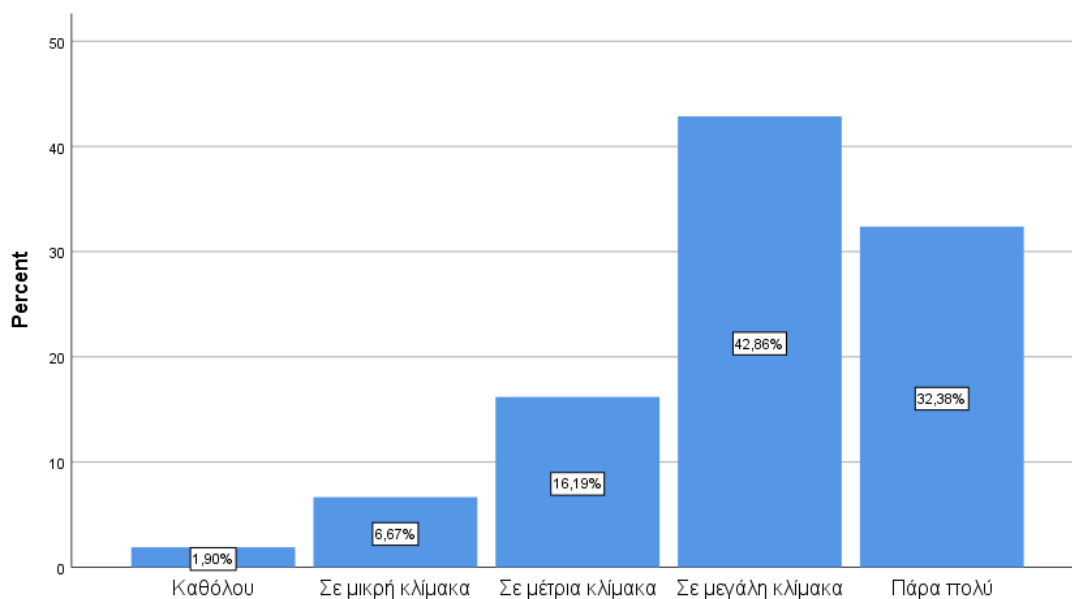
Γράφημα 38: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 38<sup>ης</sup> Ομάδας Ρόλος Στην Λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Αντιστοίχως τα αποτελέσματα που αφορούν την ανάλυση συχνοτήτων για την 39η ερώτηση της ομάδας Ρόλος Στην Λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και η οποία αφορά το κατά πόσον στο ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών περιλαμβάνονται ο έλεγχος ότι υπάρχει συμμόρφωση με τους νόμους και τις νομικές απαιτήσεις, παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 54: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 39<sup>ης</sup> Ρόλος Στην Λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

<b>Σε ποιο βαθμό περιλαμβάνονται ο έλεγχος ότι υπάρχει συμμόρφωση με το νομικό πλαίσιο</b>					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	2	1,0	1,9	1,9
	Σε μικρή κλίμακα	7	3,5	6,7	8,6
	Σε μέτρια κλίμακα	17	8,5	16,2	24,8
	Σε μεγάλη κλίμακα	45	22,5	42,9	67,6
	Πάρα πολύ	34	17,0	32,4	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο	200	100,0		

Από τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό του δείγματος, περίπου ίσο με 43%, δήλωσε ότι σε επίπεδο μεγάλης κλίμακας στο ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών περιλαμβάνεται και ο έλεγχος ότι υπάρχει συμμόρφωση με τους νόμους και τις νομικές απαιτήσεις. Τα σχετικά αποτελέσματα σε μορφή γραφικής απεικόνισης παρατίθενται στο παρακάτω γράφημα:



Σε ποιο βαθμό περιλαμβάνονται ο έλεγχος ότι υπάρχει συμμόρφωση με το νομικό πλαίσιο

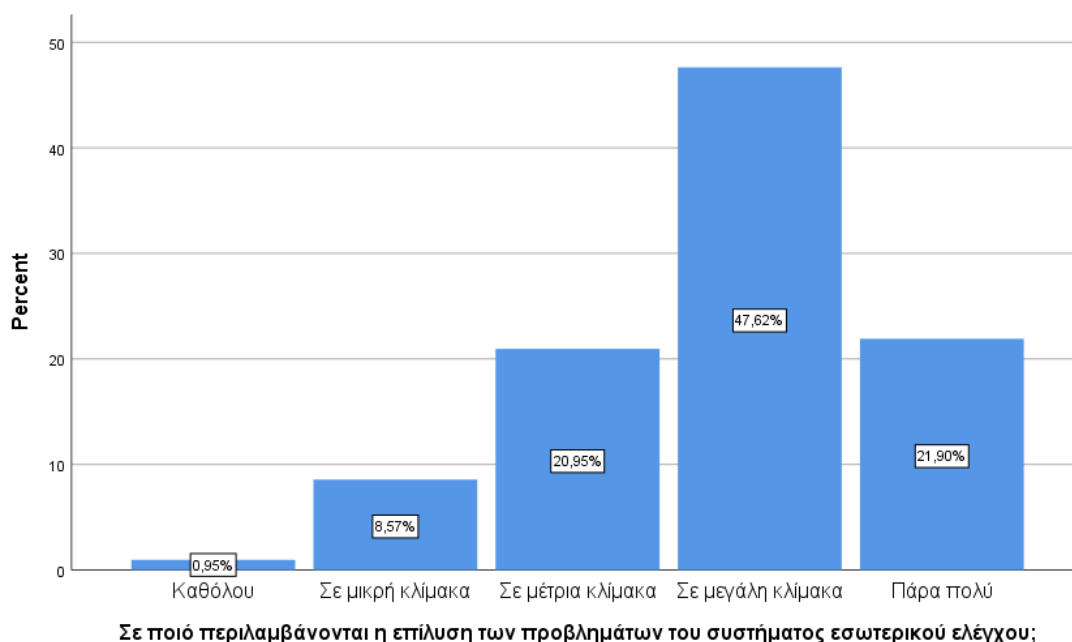
Γράφημα 39: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 39<sup>ης</sup> Ομάδας Ρόλος Στην Λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Τέλος στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται τα αποτελέσματα από την ανάλυση συχνοτήτων για την 40η ερώτηση της ομάδας Ρόλος Στη Λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και η οποία αντιστοίχως αφορά το κατά πόσον στο ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών περιλαμβάνεται η επίλυση των προβλημάτων του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Τα αποτελέσματα αυτά είναι τα εξής:

Πίνακας 55: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 40<sup>ης</sup> Ρόλος Στην Λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Σε ποιο βαθμό περιλαμβάνονται η επίλυση των προβλημάτων του συστήματος εσωτερικού ελέγχου;					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	1	0,5	1,0	1,0
	Σε μικρή κλίμακα	9	4,5	8,6	9,5
	Σε μέτρια κλίμακα	22	11,0	21,0	30,5
	Σε μεγάλη κλίμακα	50	25,0	47,6	78,1
	Πάρα πολύ	23	11,5	21,9	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο	200	100,0		

Από τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό του δείγματος, περίπου ίσο με 48%, δήλωσε ότι σε επίπεδο μεγάλης κλίμακας στο ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών θα πρέπει να περιλαμβάνεται και η επίλυση των προβλημάτων του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Αντιστοίχως τα αποτελέσματα αυτά σε επίπεδο γραφικής απεικόνισης, παρατίθενται στο παρακάτω γράφημα:



Γράφημα 40: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνότητας Ερώτησης 40<sup>ης</sup> Ομάδας  
Ρόλος Στην Λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Πίνακας 56: Ανάλυση συσχετίσεων ερωτήσεων Ομάδας Ρόλος Στην Λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Γραμμική Συσχέτιση Μεταβλητών Ομάδας Ερωτήσεων Β.3 Ρόλος Στην Λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου						
		B.3.36.	B.3.37.	B.3.38.	B.3.39.	B.3.40.
B.3.36.	Συσχέτιση	1				
	p-value					
B.3.37.	Συσχέτιση	0,406**	1			
	p-value	0,000				
B.3.38.	Συσχέτιση	0,241*	0,572**	1		
	p-value	0,013	0,000			
B.3.39.	Συσχέτιση	0,304**	0,438**	0,482**	1	
	p-value	0,002	0,000	0,000		
B.3.40.	Συσχέτιση	0,334**	0,411**	0,477**	0,530**	1
	p-value	0,001	0,000	0,000	0,000	
**. Στατιστικά σημαντική συσχέτιση σε επίπεδο0.01 level (2-tailed).						
*. Στατιστικά σημαντική συσχέτιση σε επίπεδο0.05 level (2-tailed).						

Από τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα παρατηρούμε την ύπαρξη θετικής και στατιστικά σημαντικής γραμμικής συσχέτισης μεταξύ των επιμέρους ερωτήσεων της 3<sup>ης</sup> ομάδας ερωτήσεων του ερωτηματολογίου για το Β Μέρος του. Η ύπαρξη αυτής της συσχέτισης ανά ζευγάρι μεταβλητών παρατηρούμε ότι είναι στατιστικά σημαντική σε δύο διαφορετικά επίπεδα αντιστοίχως 1% και 5%. Συμπερασματικά μπορούμε να πούμε ότι η περίληψη αυτών των μεταβλητών στην συγκεκριμένη ομάδα αποτέλεσε σημαντικό βήμα για την εξέταση της σημαντικότητας του ρόλου των εσωτερικών ελεγκτών έναντι μιας σειράς από άλλες μεταβλητές και χαρακτηριστικά όπως αναφέρθηκαν παραπάνω στην ενότητα.

#### 7.10. Αποτελέσματα ομάδας ερωτήσεων Ρόλος στη Επικοινωνία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Στην ενότητα αυτή παρουσιάζουμε τα αποτελέσματα της στατιστικής ανάλυσης του 2<sup>ου</sup> μέρους των ομάδων ερωτήσεων του ερωτηματολογίου, που αφορά το Μέρος Β για τον Ρόλο του Εσωτερικού Ελέγχου. Η συγκεκριμένη και 4<sup>η</sup> ομάδα ερωτήσεων αφορά τις ερωτήσεις για την περιγραφή του Ρόλου των Εσωτερικών Ελεγκτών στην Επικοινωνία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.

Στον παρακάτω πίνακα φαίνονται τα αποτελέσματα της περιγραφικής στατιστικής για την ομάδα Β.4. των ερωτήσεων που αφορούν την ομάδα Ρόλος Στην Επικοινωνία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου του εξεταζόμενου οργανισμού. Ο πίνακας παραθέτει το μέσο όρο, τη διάμεσο, την τυπική απόκλιση και την ελάχιστη και μέγιστη τιμή του συνόλου των τιμών για πλήθος 105 συγκεντρωμένων ερωτηματολογίων.

Πίνακας 57: Περιγραφικά Στατιστικά Ερωτήσεων Ομάδας Ρόλος Στην Επικοινωνία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Ερωτήσεις Ομάδας Β.4. Ρόλος Στην Επικοινωνία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου					
	B.4.41.	B.4.42.	B.4.43.	B.4.44.	B.4.45.
Μέση Τιμή	2,54	2,04	2,50	2,93	2,59
Διάμεσος	2,00	2,00	3,00	3,00	3,00
Τυπική Απόκλιση	0,941	1,232	0,911	1,031	1,007
Ελάχιστη	0	0	0	0	0
Μέγιστη	4	4	4	4	4

Από τον παραπάνω πίνακα παρατηρούμε τα αποτελέσματα από την ανάλυση των περιγραφικών στατιστικών για την τελευταία ομάδα ερωτήσεων του ερωτηματολογίου που αφορά την 4<sup>η</sup> ομάδα του Β Μέρους και η οποία σχετίζεται με την εξέταση του Ρόλου των Εσωτερικών Ελεγκτών έναντι ζητημάτων Επικοινωνίας του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου. Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι οι ερωτήσεις της ομάδας αυτής παρουσιάζουν κοινά χαρακτηριστικά στην συμπεριφορά τους όπως φαίνεται άλλωστε από τις τιμές του μέσου όρου και της τυπικής απόκλισης.

Αντιστοίχως στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται τα αποτελέσματα από την ανάλυση συχνοτήτων για την 4<sup>η</sup> ερώτηση της ομάδας Ρόλος στην Επικοινωνία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και η οποία αφορά το κατά πόσον στο ρόλο

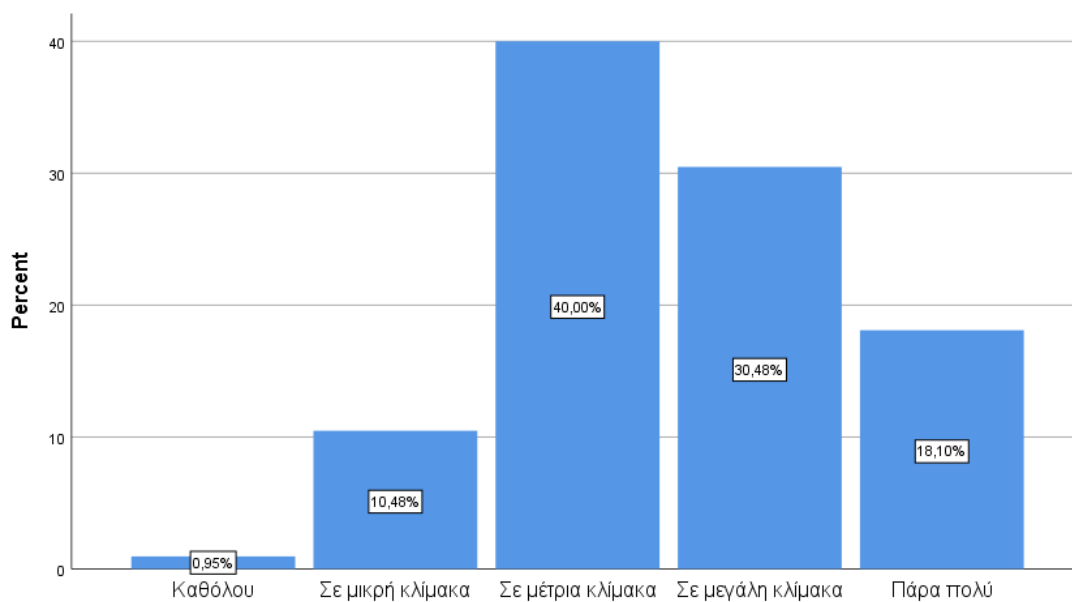


των εσωτερικών ελεγκτών θα πρέπει να περιλαμβάνεται και η επικοινωνία με το τμήμα των πληροφοριακών συστημάτων. Τα αποτελέσματα αυτά είναι τα εξής:

Πίνακας 58: Ανάλυση συχνότητας ερώτησης 41<sup>ης</sup> Ρόλος Στην Επικοινωνία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

<b>Σε ποιο βαθμό περιλαμβάνεται η επικοινωνία με το τμήμα πληροφοριακών συστημάτων;</b>					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	1	0,5	1,0	1,0
	Σε μικρή κλίμακα	11	5,5	10,5	11,4
	Σε μέτρια κλίμακα	42	21,0	40,0	51,4
	Σε μεγάλη κλίμακα	32	16,0	30,5	81,9
	Πάρα πολύ	19	9,5	18,1	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
Σύνολο		200	100,0		

Από τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό του δείγματος, το οποίο είναι ίσο με 40%, δήλωσε ότι σε επίπεδο μέτριας κλίμακας στο ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών θα πρέπει να περιλαμβάνεται και η επικοινωνία με το τμήμα των πληροφοριακών συστημάτων. Αντιστοίχως τα παραπάνω αποτελέσματα σε μορφή γραφικής απεικόνισης παρουσιάζονται στο παρακάτω γράφημα ως εξής:



Σε ποιο βαθμό περιλαμβάνεται η επικοινωνία με το τμήμα πληροφοριακών συστημάτων;

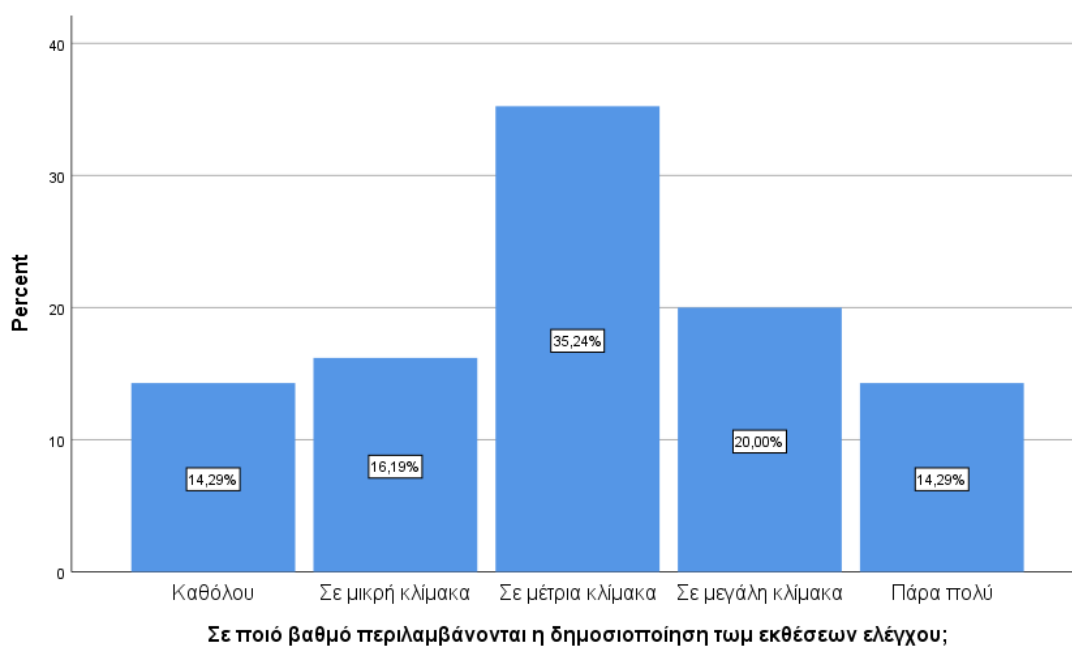
Γράφημα 41: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 41<sup>ης</sup> Ομάδας  
Ρόλος Στην Επικοινωνία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται τα αποτελέσματα από την ανάλυση συχνοτήτων για την 42η ερώτηση της ομάδας Ρόλος Στην Επικοινωνία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και η οποία αντιστοίχως αφορά το κατά πόσον στο ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών θα πρέπει να περιλαμβάνεται και η δημοσιοποίηση των εκθέσεων ελέγχου. Τα σχετικά αποτελέσματα είναι τα εξής:

Πίνακας 59: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 42<sup>ης</sup> Ρόλος Στην Επικοινωνία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Σε ποιο βαθμό περιλαμβάνονται η δημοσιοποίηση των εκθέσεων ελέγχου;					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	15	7,5	14,3	14,3
	Σε μικρή κλίμακα	17	8,5	16,2	30,5
	Σε μέτρια κλίμακα	37	18,5	35,2	65,7
	Σε μεγάλη κλίμακα	21	10,5	20,0	85,7
	Πάρα πολύ	15	7,5	14,3	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο	200	100,0		

Από τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό του δείγματος, το οποίο είναι περίπου ίσο με 35%, αφορά το γεγονός ότι το δείγμα δήλωσε πως σε επίπεδο μέτριας κλίμακας στο ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών θα πρέπει να περιλαμβάνεται και η δημοσιοποίηση των εκθέσεων ελέγχου. Αντιστοίχως τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα σε μορφή γραφικής απεικόνισης παρατίθενται στο παρακάτω γράφημα:



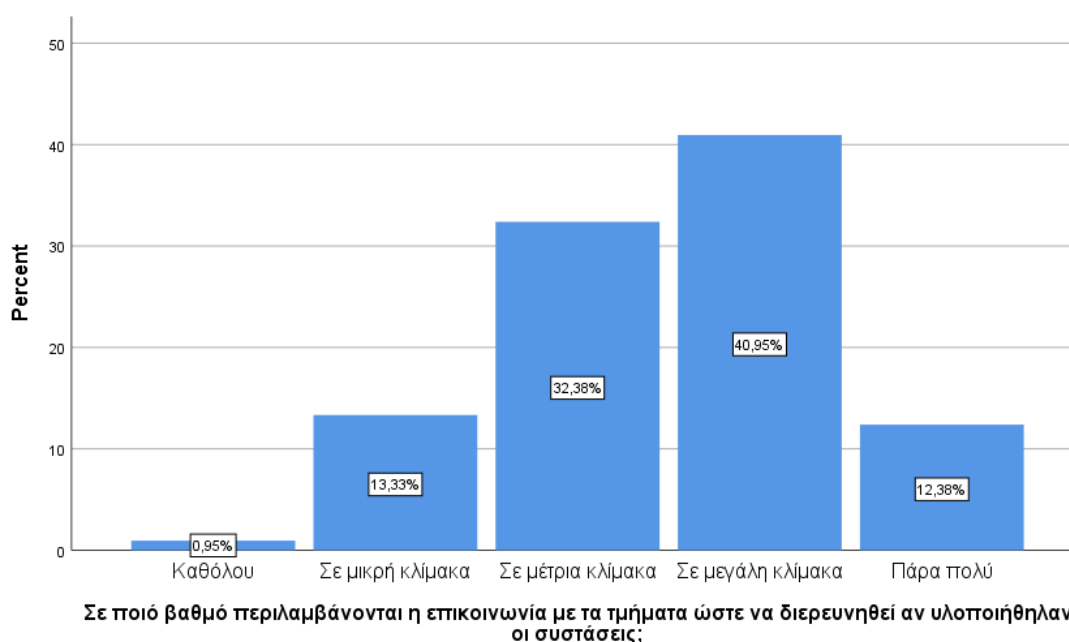
Γράφημα 42: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνότητας Ερώτησης 42<sup>ης</sup> Ομάδας  
Ρόλος Στην Επικοινωνία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Συνεχίζοντας στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζουμε τα αποτελέσματα από την ανάλυση συχνότητας για την ερώτηση 43<sup>η</sup> της ομάδας για τον Ρόλο των Εσωτερικών Ελεγκτών Στην Επικοινωνία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και η οποία αντιστοίχως αφορά το κατά πόσον στο ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών θα πρέπει να περιλαμβάνεται και η επικοινωνία με τα τμήματα ώστε να διερευνηθεί αν υλοποιήθηκαν οι συστάσεις των εσωτερικών ελεγκτών. Τα σχετικά αποτελέσματα είναι τα εξής:

Πίνακας 60: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 43<sup>ης</sup> Ρόλος Στην Επικοινωνία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

<b>Σε ποιο βαθμό περιλαμβάνονται η επικοινωνία με τα τμήματα ώστε να διερευνηθεί αν υλοποιήθηκαν οι συστάσεις των εσωτερικών ελεγκτών;</b>					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	1	0,5	1,0	1,0
	Σε μικρή κλίμακα	14	7,0	13,3	14,3
	Σε μέτρια κλίμακα	34	17,0	32,4	46,7
	Σε μεγάλη κλίμακα	43	21,5	41,0	87,6
	Πάρα πολύ	13	6,5	12,4	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο	Σύνολο	100,0		

Από τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό του δείγματος, το οποίο είναι περίπου ίσο με 41%, έχει δηλώσει ότι σε επίπεδο μεγάλης κλίμακας στο ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών περιλαμβάνεται η επικοινωνία με τα τμήματα ώστε να διερευνηθεί αν υλοποιήθηκαν οι συστάσεις των εσωτερικών ελεγκτών. Τα σχετικά αποτελέσματα σε μορφή γραφικής απεικόνισης παρατίθενται στο παρακάτω γράφημα:



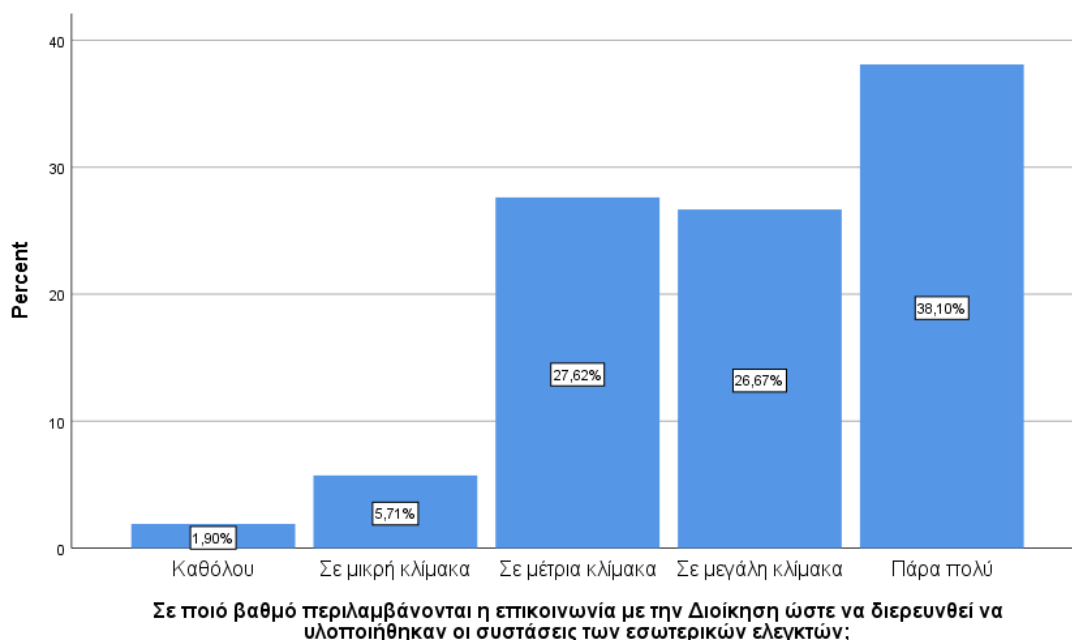
Γράφημα 43: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 43<sup>ης</sup> Ομάδας Ρόλος Στην Επικοινωνία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Αντιστοίχως τα αποτελέσματα από την ανάλυση συχνοτήτων για την ερώτηση 44<sup>η</sup> της ομάδας για τον Ρόλο των Εσωτερικών Ελεγκτών Στην Επικοινωνία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και η οποία αντιστοίχως αφορά το κατά πόσον στον ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών θα πρέπει να περιλαμβάνεται η επικοινωνία με την Διοίκηση ώστε να διερευνηθεί αν υλοποιήθηκαν οι συστάσεις των εσωτερικών ελεγκτών, παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 60: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 44<sup>ης</sup> Ρόλος Στην Επικοινωνία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

<b>Σε ποιο βαθμό περιλαμβάνονται η επικοινωνία με την Διοίκηση ώστε να διερευνηθεί αν υλοποιήθηκαν οι συστάσεις των εσωτερικών ελεγκτών</b>					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	2	1,0	1,9	1,9
	Σε μικρή κλίμακα	6	3,0	5,7	7,6
	Σε μέτρια κλίμακα	29	14,5	27,6	35,2
	Σε μεγάλη κλίμακα	28	14,0	26,7	61,9
	Πάρα πολύ	40	20,0	38,1	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο	200	100,0		

Από τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα φαίνεται ότι το μεγαλύτερο ποσοστό του δείγματος, περίπου ίσο με 38%, έχει δηλώσει ότι σε επίπεδο αρκετά υψηλό στον ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών θα πρέπει να περιλαμβάνεται και η επικοινωνία με τη Διοίκηση ώστε να διερευνηθεί αν υλοποιήθηκαν οι συστάσεις των εσωτερικών ελεγκτών. Τα σχετικά αποτελέσματα σε μορφή γραφικής απεικόνισης παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:



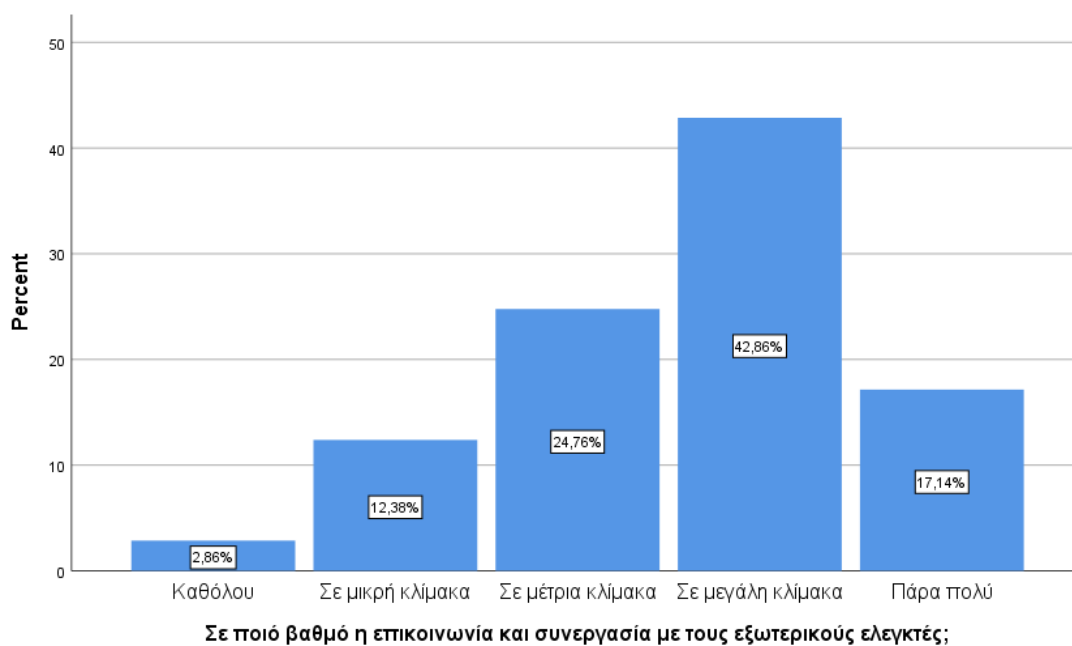
Γράφημα 44: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 44<sup>ης</sup> Ομάδας Ρόλος Στην Επικοινωνία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Τέλος στην τελευταία ερώτηση του ερωτηματολογίου η οποία είναι η 45η ερώτηση του Β Μέρους για την ομάδα Ρόλος των Εσωτερικών Ελεγκτών Στην Επικοινωνία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και η οποία αφορά το κατά πόσον στο ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών θα πρέπει να περιλαμβάνεται και η επικοινωνία και συνεργασία με τους εξωτερικούς ελεγκτές, τα σχετικά αποτελέσματα από την ανάλυση συχνοτήτων για αυτήν την ερώτηση παρουσιάζονται στον παρακάτω εξής πίνακα:

Πίνακας 61: Ανάλυση συχνοτήτων ερώτησης 45<sup>ης</sup> Ρόλος Στην Επικοινωνία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Σε ποιο βαθμό η επικοινωνία και συνεργασία με τους εξωτερικούς ελεγκτές;					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Καθόλου	3	1,5	2,9	2,9
	Σε μικρή κλίμακα	13	6,5	12,4	15,2
	Σε μέτρια κλίμακα	26	13,0	24,8	40,0
	Σε μεγάλη κλίμακα	45	22,5	42,9	82,9
	Πάρα πολύ	18	9,0	17,1	100,0
	Σύνολο	105	52,5	100,0	
	Σύστημα	95	47,5		
	Σύνολο	200	100,0		

Από τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι σε μεγαλύτερο ποσοστό (περίπου ίσο με 43%) το δείγμα δήλωσε ότι σε επίπεδο μεγάλης κλίμακας στο ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών θα πρέπει να περιλαμβάνεται και η επικοινωνία και συνεργασία και με τους εξωτερικούς ελεγκτές. Τα σχετικά αποτελέσματα σε μορφή γραφικής απεικόνισης παρουσιάζονται στο παρακάτω γράφημα:



Γράφημα 45: Γραφική Απεικόνιση Ανάλυσης Συχνοτήτων Ερώτησης 45<sup>ης</sup> Ομάδας  
Ρόλος Στην Επικοινωνία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Πίνακας 62: Ανάλυση συσχετίσεων ερωτήσεων Ομάδας Ρόλος Στην Επικοινωνία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Γραμμική Συσχέτιση Μεταβλητών Ομάδας Ερωτήσεων Β.4 Ρόλος Στην Επικοινωνία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου						
		B.4.41.	B.4.42.	B.4.43.	B.4.44.	B.4.44.
B.4.41.	Συσχέτιση	1				
	p-value					
B.4.42.	Συσχέτιση	0,671**	1			
	p-value	0,000				
B.4.43.	Συσχέτιση	0,485**	0,437**	1		
	p-value	0,000	0,000			
B.4.44.	Συσχέτιση	0,464**	0,418**	0,630**	1	
	p-value	0,000	0,000	0,000		
B.4.45.	Συσχέτιση	0,481**	0,439**	0,375**	0,696**	1
	p-value	0,000	0,000	0,000	0,000	

\*\* . Στατιστικά σημαντική συσχέτιση σε επίπεδο 0.01 level (2-tailed).

Τέλος μπορούμε να αποφανθούμε ότι και στον παραπάνω πίνακα τα αποτελέσματα της ανάλυσης συσχέτισης μεταξύ των μεταβλητών της ίδιας ομάδας Β.4. για το γενικό ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών αφορούν την ύπαρξη θετικής και στατιστικά σημαντικής γραμμικής συσχέτισης. Συνεπώς είναι εύλογο όπως και χρησιμοποιήθηκαν αυτές οι ερωτήσεις στο κείμενο του ερωτηματολογίου για την Συλλογή πρωτογενών δεδομένων.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ –ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Βασικό στοιχείο για κάθε οργανισμό θα πρέπει να είναι η βελτίωση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας του μέσω της διεκπεραίωσης των στόχων του. Συνεπώς αυτοί οι στόχοι αλλά και οι επιδιώξεις των ΟΤΑ και πόσον μάλλον του εξεταζόμενου Οργανισμού (Ο.Α.Ε.Δ.) αφορούν διάφορα επίπεδα και διαστάσεις εξωστρέφειας τους όπως για παράδειγμα τον κοινωνικό τους ρόλο αλλά και τη βελτίωση της εξυπηρέτησης των πολιτών μέσω των καλύτερων δυνατών παρεχόμενων υπηρεσιών. Κατ' επέκταση, οι ελεγκτικές διαδικασίες και ο έλεγχος των ΟΤΑ είναι απαραίτητος και σε εσωτερικό επίπεδο για τους οργανισμούς διότι έτσι διασφαλίζεται η βέλτιστη διαχείριση των οικονομικών και των ανθρωπίνων πόρων των φορέων. Εν τέλει μέσω τόσο της εσωτερικής όσο και της εξωτερικής αξιολόγησης καθώς αυτά θα πρέπει να συνδεθούν μεταξύ τους, ο απώτερος σκοπός που μπορεί να επιτευχθεί είναι η διασφάλιση των πολιτών και των εργαζομένων από πλευράς ορθής διαχείρισης των πόρων αυτών τόσο σε υλικά όσο και σε άυλα περιουσιακά στοιχεία, αλλά και η ενίσχυση της αποτελεσματικότητας των οργανισμών για την μεγιστοποίηση της κοινωνικής ευημερίας.

Βασικό συστατικό στοιχείο των ανωτέρω είναι το κατάλληλο επίπεδο διοίκησης των τοπικών υποθέσεων το οποίο ανήκει στους ΟΤΑ. Άλλωστε οι ΟΤΑ αποτελούν Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.) και είναι εντελώς αυτοδιοικούμενοι φορείς οι οποίοι απολαμβάνουν διοικητικής και οικονομικής αυτοτέλειας. Είναι απαραίτητο στοιχείο και αναγκαίο η οριοθετημένη εποπτεία και επιτήρηση τους από πλευράς νομιμότητας έναντι του Κράτους, διότι η αρμοδιότητα τους αυτή να ασκούν διοικητική εξουσία, τους έχει παραχωρηθεί από το ίδιο το Κράτος. Συνεπώς και στα πλαίσια αυτής της εποπτείας θα πρέπει να ασκείται ο κατάλληλος έλεγχος για τη νομιμότητα και την αποτελεσματικότητα επί των αποφάσεων και των διοικητικών πράξεων των ΟΤΑ αλλά και το καλύτερο δυνατό επίπεδο ελέγχου των εργαζομένων του οργανισμού, στα πλαίσια των πειθαρχικών ελέγχων των αιρετών.

Ο έλεγχος αυτός θα πρέπει να ασκείται από τις Αυτοτελείς Υπηρεσίες ΟΤΑ, οι οποίες με την σειρά τους θα αποτελούν τις αποκεντρωμένες υπηρεσίες του Υπουργείου Εσωτερικών και θα υπάγονται απευθείας στον Υπουργό και θα είναι αρμόδιες αντιστοίχως για την εποπτεία των ΟΤΑ. Συνεπώς, αν και οι υπηρεσίες αυτές δεν έχουν ακόμα συσταθεί, μέχρι και το χρονικό επίπεδο της σύστασης τους, ο

ανωτέρω έλεγχος θα πρέπει να ασκείται από τον Γενικό Γραμματέα της Αποκεντρωμένης Διοίκησης.

Από την άλλη πλευρά και όσον αφορά το Δημοσιονομικό έλεγχο και την εποπτεία της οικονομικής διαχείρισης των ΟΤΑ, αποτελεί καθοριστικό παράγοντα ο ρόλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου με την διττή του μορφή, καθώς αυτή είναι από τη μία πλευρά του διοικητικού οργάνου και από την άλλη του δικαστηρίου όταν φυσικά υφίσταται η έννοια της δημοσιονομικής διαφθοράς. Συνεπώς ο έλεγχος των οικονομικών των ΟΤΑ και πόσο μάλλον στην περίπτωση μας και του Ο.Α.Ε.Δ. θα πρέπει να στοχεύει κυρίως στην αποτροπή της παράνομης εκροής δημοσίου χρήματος. Κατά αυτό το σκεπτικό, ο έλεγχος αυτός θα πρέπει να έχει ως βασικό του αντικείμενο την τήρηση της σχετικής νομοθεσίας και του κανονιστικού πλαισίου, αλλά και των γενικών και ειδικών κανόνων που αφορούν τα λογιστικά στοιχεία και τον προϋπολογιστικό έλεγχο των φορέων. Σε δεύτερο επίπεδο, ο έλεγχος αυτός θα μπορεί να επεκταθεί και στη λεγόμενη ‘ορθή διαχείριση’ και την αποδοτικότητα του φορέα. Εν τέλει, ο έλεγχος αυτός σε εσωτερικό επίπεδο θα μπορεί να δίνει την δυνατότητα της καλύτερης δυνατής αξιολόγησης της διοίκησης και της διαχείρισης των ΟΤΑ, με απώτερο στόχο την βελτίωση της ποιότητας και της αποτελεσματικότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών για όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων και των ΟΤΑ.

Ακόμα και όσον αφορά τον εσωτερικό έλεγχο βασικό του στοιχείο θα πρέπει να είναι η παρακολούθηση, ο έλεγχος και η αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας και της επάρκειας των Υπηρεσιών του Εσωτερικού Ελέγχου και των εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας για όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης. Ο Εσωτερικός Έλεγχος με την σειρά του θα πρέπει να πραγματοποιείται σε όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης συμπεριλαμβανομένων και των ΟΤΑ και να ανατίθεται αντιστοίχως σε Υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου οι οποίες συστήνονται για αυτό τον σκοπό, σύμφωνα πάντα με την καθοδήγηση και την εποπτεία του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους. Οι εκθέσεις ελέγχου των Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει αντιστοίχως και αμέσως μετά την σύνταξη τους να κοινοποιούνται στο Ελεγκτικό Συνέδριο.

Έπειτα και κατά τη διαχείριση των οικονομικών των ΟΤΑ, θα πρέπει κατ’ επέκταση να εφαρμόζονται 4 γενικές αρχές της δημοσιονομικής διαχείρισης οι οποίες με την σειρά τους είναι:

- a. Η αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης που εξειδικεύεται στην

- οικονομικότητα, την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα
- b. Η αρχή της υπευθυνότητας και της λογοδοσίας
  - c. Η αρχή της διαφάνειας των λειτουργιών των φορέων που διαχειρίζονται τους δημόσιους πόρους για την έγκυρη πληροφόρηση οικονομικής ή άλλης φύσης, ώστε να αποφευχθούν φαινόμενα παρατυπίας και διαφθοράς.
  - d. Η αρχή της ειλικρίνειας, όπου οι οικονομικές και δημοσιονομικές προβλέψεις προερχόμενες από έγγραφα και εκθέσεις θα πρέπει να στηρίζονται σε πραγματικά γεγονότα και στοιχεία.

Βάσει των ανωτέρω λοιπόν, συμπεραίνεται ότι αρκετά σημαντικός είναι ο ρόλος του Παρατηρητηρίου της Οικονομικής Αυτοτέλειας των ΟΤΑ, το οποίο αντιστοίχως συστήθηκε στο Υπουργείο Εσωτερικών και έχει ως απώτερο στόχο την διασφάλιση της οικονομικής αυτοτέλειας των ΟΤΑ. Ο σκοπός του Παρατηρητηρίου είναι η κατάρτιση από τους ΟΤΑ των πιο ρεαλιστικών και ισοσκελισμένων προϋπολογισμών και απολογισμών, καθώς και η παρακολούθηση σε μηνιαία βάση της εκτέλεσης των προϋπολογισμών των ΟΤΑ και των νομικών τους προσώπων, τα οποία με την σειρά τους εντάσσονται στο Μητρώο των Φορέων της Γενικής Κυβέρνησης.

Επίσης, αρκετά σημαντικός είναι ο ρόλος του Προϊσταμένου των Οικονομικών Υπηρεσιών των Δήμων, αφού αυτός είναι υπεύθυνος για την ορθή δημοσιονομική διαχείριση του φορέα και παράλληλος στόχος του είναι να εποπτεύει την ομαλή λειτουργία των οικονομικών υπηρεσιών, την κατάρτιση και την εκτέλεση του προϋπολογισμού και τη λογιστική αποτύπωση των δραστηριοτήτων του φορέα, σύμφωνα αντιστοίχως με την κείμενη νομοθεσία και τις οδηγίες του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους. Πιο συγκεκριμένα, και πλέον λόγω νομοθεσίας, ο δήμαρχος δεν έχει πλέον την ιδιότητα του εκκαθαριστή των δαπανών και του εντολέα των πληρωμών και έτσι επέρχεται ξεκάθαρος διαχωρισμός μεταξύ των αρμοδιοτήτων και των υποχρεώσεων του διατάκτη (δήμαρχος) και των υπολόγων του (υπάλληλοι), όπου αντιστοίχως πλέον η αρμοδιότητα αυτή περιέρχεται στον προϊστάμενο των οικονομικών υπηρεσιών, ο οποίος είναι υπεύθυνος της διαχείρισης των ΟΤΑ και των υπηρεσιών που παρέχει.

Συνεχίζοντας είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι το ελεγκτικό συνέδριο ασκεί τον εξωτερικό έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων και λογαριασμών, καθώς και των συστημάτων λογιστικών και δημοσιονομικών αναφορών, οι οποίες με την σειρά

τους πλέον σε αρκετές περιπτώσεις έχουν αποδειχθεί μη αποτελεσματικές για την προστασία του δημόσιου χρήματος από τα φαινόμενα της σπατάλης, της απάτης και της διαφθοράς, τα οποία εν τέλει εκδηλώνονται στο πεδίο της δημοσιονομικής διαχείρισης. Συνεπώς, ως μια από τις αιτίες της δυσχερής αυτής κατάστασης θεωρήθηκε ότι είναι η έλλειψη από την εγχώρια δημοσιονομική κουλτούρα και πρακτική του κριτηρίου της αξιολόγησης του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου των ελεγχόμενων φορέων, καθώς και του ελέγχου της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας. Μέχρι τότε οι διενεργούμενοι εξωτερικοί έλεγχοι δεν λάμβαναν υπόψη τους τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, με αποτέλεσμα τα συναγόμενα συμπεράσματα να μην ανταποκρίνονται στην πραγματική κατάσταση των ελεγχόμενων δημοσιονομικών φορέων.

Με την σειρά τους οι ΟΤΑ και σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία οφείλουν να εφαρμόζουν κάποιο σύστημα και επιμέρους διαδικασίες σε επίπεδο εσωτερικού ελέγχου. Σύμφωνα με τη βασική ερμηνεία του Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Auditing) αυτή η διαδικασία είναι η ανεξάρτητη ελεγκτική/συμβουλευτική δραστηριότητα της παροχής διαβεβαίωσης περί της επάρκειας των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου ενός φορέα, με στόχο την βελτίωση των λειτουργιών του και την επίτευξη των στόχων του, χρησιμοποιώντας συστημικές και δομημένες μεθοδολογίες. Οι μεθοδολογίες αυτές με την σειρά τους στοχεύουν κυρίως στην βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών που διέπουν την λειτουργία του, των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου και των διαδικασιών ελέγχου. Σύμφωνα λοιπόν και πάλι με την κείμενη νομοθεσία, ο Εσωτερικός Έλεγχος θα πρέπει να πραγματοποιείται σε όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων και των ΟΤΑ.

Τέλος στις επιμέρους αρμοδιότητας μιας υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να περιλαμβάνεται η ανάλυση των κινδύνων των λειτουργιών και των αρμοδιοτήτων των υπηρεσιών. Πιο συγκεκριμένα, ερευνάται κατά πόσον οι υπηρεσίες έχουν σαφή αντίληψη της αποστολής και των αρμοδιοτήτων τους, αποτιμάται η αποδοτικότητα των υπηρεσιών που παρέχονται και αξιολογούνται οι κίνδυνοι και η αποτελεσματική διαχείριση τους, καθώς και έτσι ερευνάται η ύπαρξη συστήματος οργάνωσης και επάρκειας του σε όλα τα ιεραρχικά επίπεδα, ο τρόπος συνεργασίας και επικοινωνίας των Υπηρεσιών μεταξύ τους, αλλά και μεταξύ των υπαλλήλων, καταγράφονται οι αδυναμίες και τα προβλήματα του προσωπικού (ελλιπής εκπαίδευση, αντικίνητρα, διαφωνίες, κτλ.), τα οποία εν τέλει μπορεί να

οδηγούν σε αρνητικά αποτελέσματα. Σύμφωνα, λοιπόν με τα διεθνή πρότυπα για τον εσωτερικό έλεγχο (International Internal Auditing Standards–I.I.A. Standards), η εκάστοτε υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να αποτελεί ανεξάρτητη υπηρεσία και να λογοδοτεί απευθείας στη διοίκηση.

Ο εσωτερικός έλεγχος σε επίπεδο Δημόσιας Διοίκησης, ουσιαστικά και με βάση τα ανωτέρω περιλαμβάνει δύο διαφορετικά επίπεδα. Το 1<sup>ο</sup> επίπεδο ελέγχου, το οποίο αποκαλείται και πρώτη γραμμή άμυνας, περιλαμβάνει όλες τις διαδικασίες ελέγχου που η Διοίκηση μιας οργανικής μονάδας έχει σχεδιάσει και εφαρμόσει σε καθημερινή βάση, σύμφωνα και με τις ισχύουσες διατάξεις και με κύριο στόχο την εύρυθμη και αποτελεσματική λειτουργία της μονάδας. Ο έλεγχος αυτός είναι συνεχής και στο Δημόσιο βασίζεται στην έννοια της διοικητικής εποπτείας ή του ιεραρχικού ελέγχου.

Το 2<sup>ο</sup> επίπεδο ελέγχου από την άλλη πλευρά περιλαμβάνει την Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Audit) η οποία αποτελεί μια ανεξάρτητη ή θα πρέπει να αποτελεί μια ανεξάρτητη αντικειμενική δραστηριότητα, κατά βάση συμβουλευτικού χαρακτήρα, η σύλληψη και ο σχεδιασμός της οποίας θα πρέπει να αποσκοπεί στο να βελτιώνει τις διαδικασίες και τις λειτουργίες ενός οργανισμού και να παρέχει διαβεβαίωση ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου ενός δημοσίου φορέα λειτουργεί επαρκώς. Η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου σε κάθε οργανική μονάδα, πραγματοποιεί ελέγχους ανεξάρτητους και προληπτικούς και επίσης, πραγματοποιεί αξιολογήσεις, μελέτες, αναλύσεις και συστάσεις και λειτουργεί επικουρικά προς την Διοίκηση.

Κατά αυτόν τον τρόπο ως εσωτερικός έλεγχος θα μπορούσαμε να ορίσουμε μια ανεξάρτητη, αντικειμενική, ασφαλής και συμβουλευτική δραστηριότητα η οποία είναι σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βασική της προϋπόθεση είναι η εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου και αντιστοίχως θα πρέπει έτσι να υπάρχουν συγκεκριμένες και καταγεγραμμένες διαδικασίες οι οποίες θα αποτελέσουν και το σημείο αναφοράς για τη διενέργεια αυτού. Ο εσωτερικός έλεγχος λοιπόν, ο οποίος συνιστά μια από τις προληπτικές μορφές ελέγχου βοηθά έναν οργανισμό να επιτύχει τους αντικειμενικούς του στόχους προσφέροντας έτσι την συστηματική και επιστημονική προσέγγιση για την αποτίμηση και την βελτίωση της αποτελεσματικότητας, της διαχείρισης κινδύνων και των διαδικασιών της Διοίκησης. Διάφορα είδη εσωτερικού ελέγχου τα οποία υπάρχουν μπορούν να κατηγοριοποιηθούν ως ο δημοσιονομικός, ο οικονομικός, ο

διοικητικός και ο έλεγχος των συστημάτων και των διαδικασιών. Ο εσωτερικός έλεγχος εν τέλει μπορούμε να πούμε ότι έχει ουσιαστικά συμβουλευτικό ρόλο.

Κατά αυτόν τον τρόπο λοιπόν ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να διενεργείται σύμφωνα με τις αρχές της ακεραιότητας, της αντικειμενικότητας, της εμπιστευτικότητας και της επάρκειας και προτείνει λύσεις και βελτιώσεις σε συνεχή επικοινωνία και συνεργασία με την Διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα. Η επιτυχής εφαρμογή του, αν συνδυαστεί με την ορθή διοίκηση ενός Οργανισμού, συντελεί στην αποτελεσματική εταιρική διακυβέρνηση και διαφυλάσσει την επιβίωση του Οργανισμού, ενώ συγχρόνως οριοθετεί πιθανά κρούσματα κακοδιαχείρισης και διαφθοράς προς όφελος του πολίτη μέσω των σχετικών παρεχόμενων υπηρεσιών.

Για αυτό λοιπόν η σύσταση των μονάδων εσωτερικού ελέγχου και η εφαρμογή των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α., αποτελεί για τους Ο.Τ.Α. άλλη μια πρόκληση δεδομένων όλων των νέων αρμοδιοτήτων που αναλήφθηκαν από τους αιρετούς, αλλά και δεδομένης της έλλειψης προσωπικού και κυρίως του εξειδικευμένου προσωπικού εφοδιασμένου με όλα τα απαραίτητα προσόντα των εσωτερικών ελεγκτών όπως αυτά περιγράφονται από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών. Οι διοικούντες των Δήμων δεν θα πρέπει να αντιμετωπίζουν τον εσωτερικό έλεγχο ως ένα πρόσθετο διοικητικό βάρος που τους επιβάλλεται από το Κράτος ως απόρροια της εφαρμογής των νέων δημοσιονομικών ελέγχων που βασίζονται στην έρευνα της αποτελεσματικότητας των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου των ελεγχόμενων φορέων, αλλά ως ένα εργαλείο διοίκησης που προσθέτει αξία στον οργανισμό.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### Ελληνική Βιβλιογραφία

- Αθιανός Στ. & Κωνσταντινούδης Κλ. & Καρτάλης Ν. (2005) “Λογιστική Εταιριών”, Θεσσαλονίκη, Βιβλιοεκδοτική Α.Ε.
- Γαγάνης, Χ., και Ζοπουνίδης, Κ., (2008), Αναγνώριση παραπονημένων λογιστικών καταστάσεων: μεθοδολογικό πλαίσιο και εφαρμογές, Κλειδάριθμος, Αθήνα.
- Γκίνογλου, Δ., Ταχυνάκης, Π., και Μουσή, Σ. (2005), Γενική χρηματοοικονομική λογιστική, Εκδόσεις Rossili, Αθήνα.
- Γρηγοράκος Θ. (1989), «Γενικές Αρχές Ελεγκτικής», Αθήνα: Έκδοση Σώματος Ορκωτών Λογιστών.
- Δημοπούλου-Δημάκη, Ι. (2006), Γενική λογιστική: χρηματοοικονομική προσέγγιση: προετοιμασία, ερμηνεία, χρήση των λογιστικών πληροφοριών : θεωρία, εφαρμογές, ασκήσεις, Εκδόσεις Interbooks, Αθήνα.
- Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (2013). Διεθνές Πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (IPPF). USA: International Professional Practices Framework (IPPF).
- Κάντζος, Κ. Και Χονδράκη, Α. (2006). Ελεγκτική: Θεωρία και Πρακτική, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε.
- Καζαντζής Χ. (2006). Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μια συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων, Αθήνα: Εκδόσεις Business Plus Α.Ε..
- Καραγιώργος Θ. και Παπαδόπουλος, Δ. (2003) “Χρηματοοικονομική Λογιστική”, εκδόσεις Γερμανός, Θεσσαλονίκη.
- Καρδακάρης, Κ. (2008), Γενική λογιστική : σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., Εκδόσεις Έλλην, Αθήνα.
- Μούζουλας, Σ., Α. (2003), Εταιρική διακυβέρνηση = corporate governance : διεθνής εμπειρία, ελληνική πραγματικότητα, Εκδόσεις Σάκκουλας, Αθήνα.
- Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π. (2013). Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου, Αθήνα, Εκδόσεις Διπλογραφία.
- Παπαδάτου, Θ. (2005), Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος ανωνύμων εταιριών : εφαρμογές διεθνών λογιστικών προτύπων, έλεγχος της διαχείρισης, σύστημα οικολογικής διαχείρισης και ελέγχου, Εκδόσεις Σάκκουλας, Αθήνα.
- Παπάς Α. (1999), Εισαγωγή στην Ελεγκτική, Αθήνα: Εκδόσεις Γ. Μπένου.

- Παπαστάθης Π. (2003), Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Audit) στις Επιχειρήσεις – Οργανισμούς και η Πρακτική Εφαρμογή του. Αθήνα: Έκδοση με τη χορηγία της Ο.Π.Α.Π. ΑΕ.
- Πρωτοψάλτης, Ν. και Σαρακοστίδης, Σ. (2003). Ελεγκτική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων, Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε.
- Σώμα Ορκωτών Λογιστών (1989), Διεθνείς ελεγκτικές θεωρίες Νο 1-12 της διεθνούς ομοσπονδίας λογιστών (I.F.L.A), Αθήνα.
- Σώμα Ορκωτών Λογιστών (1990), Ελεγκτικές οδηγίες Νο 13-19 και κανόνες επαγγελματικής δεοντολογίας Νο 1-5 της ευρωπαϊκής ομοσπονδίας ελεγκτών (F.E.E. πρώην Κ.Ε.Σ.), Αθήνα.
- Τσακλάγκανος Α. (2004). Ελεγκτική, Αθήνα: Εκδοτικός οίκος Αδελφών Κυριακίδη Α.Ε.
- Φίλος Γ. (2004), Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων, Αθήνα: Εκδόσεις IQ GROUP.
- Φλιτούρης Αθ. (2007) “Ελεγκτική”, σημειώσεις μαθήματος «Ελεγκτική», ΤΕΙ Σερρών, Θεσσαλονίκη.
- Φυτράκης, Ε. (2010), Τα ελεγκτικά σώματα της διοίκησης : θεωρία, νομοθεσία, νομολογία, υπό, Εκδόσεις Νομικής Βιβλιοθήκης, Αθήνα.
- Φωκάς Γ. (2009), Εσωτερικός έλεγχος και επιχειρηματικοί κίνδυνοι, MBA Διοίκηση επιχειρήσεων, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας

### **Ξένη Βιβλιογραφία**

- Barnes, P. (2011). Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals. *Accounting and Business Research*, 41(4), 411-412.
- Beasley, M., S. (2006), Auditing cases: an interactive learning approach, Saddle River Edition, Pearson/Prentice Hall
- Bergstresser, D., & Philippon, T. (2006). CEO incentives and earnings management. *Journal of Financial Economics*, 80(3), 511-529.
- Bota-Avram, C. and Pafli, C. (2019), “Measuring and Assessment of Internal Audit’s Effectiveness”
- Botosan C, (2004), Discussion of a framework for the analysis of risk communication. *The International Journal of Accounting*, 39, pp 289-295.



- Brierley, A. Cowton, J. & Drury, C. (2001). Research into product costing practice: A European perspective. *European Accounting Review*, 10, 215-256. 10.1080/09638180120069179.
- Buchanan, B., Yang, T. (2005). The benefits and costs of controlling shareholders: the rise and fall of Parmalat, *Research in International Business and Finance*, 19 (1),27-52.
- Callao, S., Jarne, J. I., & Laínez, J. A. (2007). Adoption of IFRS in Spain: Effect on the comparability and relevance of financial reporting. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 16(2), 148-178.
- Caramanis C and Spathis C, (2006), Auditee and audit firm characteristics as determinants of audit qualifications: evidence from Athens Stock Exchange, *Managerial Auditing Journal*, 21, pp905-920.
- Carcello, J. V., & Palmrose, Z. V. (1994). Auditor litigation and modified reporting on bankrupt clients. *Journal of Accounting Research*, 32,1-30.
- Cheng, Q., & Warfield, T.D. (2005). Equity incentives and earnings management. *The Accounting Review*, 80(2), 441-476
- Chorafas, D., N. (2005) Parmalat: A case study on leveraging corporate assets, *The Management of Equity Investments*, Butterworth-Heinemann, Oxford, Pages 341-370.
- Colbert J. and Alderman W. (1995), “A risk-driven approach to the internal audit”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 10, No 2, pp 38-44
- Dowdell, T. D., & Krishanan, J. (2004). CAP Forum on Enron: Former Audit Firm Personnel as CFOs: Effect on Earnings Management\*. *Canadian Accounting Perspectives*, 3(1),117-142.
- Fathi, J. (2013), Corporate Governance System and Quality of Financial Information. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 4(2), 129.
- IFAC (International Federation of Accountants), (2001). *Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective*.
- Goodson, S., Morey, K. & Lapointe, J., 2012. *Supplemental Guidance: The role of Internal Auditing in the Public-Sector Governance*, Altamore Springs, Florida: The Institute of Internal Auditors, Global.
- Gowthorpe, C., & Amat, O. (2005). Creative accounting: some ethical issues of macro-and micro-manipulation. *Journal of Business Ethics*, 57(1),55-64.

- Jane Zhang and Simon Gao (2012), “How Do SMEs Build Internal Audit Capabilities? A Grounded Theory Approach”, *World Review of Business Research* Vol. 2 No. 1 pp. 98-108
- Jones, M. (2011), *Creative accounting, fraud and international accounting scandals*. John Wiley & Sons, UK.
- Karen Van Peurse and Lehan Jiang (2008), “Internal Audit Outsourcing Practice and Rationales: SME Evidence from New Zealand”, *Asian Review of Accounting*, Vol. 16 Iss. 3. Pp. 8-12
- Karolyi, G. A. (2012), Corporate governance, agency problems and international cross-listings: A defense of the bonding hypothesis, *Emerging Markets Review*.
- Keasey, K., & Wright, M. (1993). Issues in corporate accountability and governance: An editorial. *Accounting and business research*, 23(sup1), 291-303.
- Latham, C. K., & Jacobs, F. A. (2000). Monitoring and incentive factors influencing misleading disclosures. *Journal of Managerial Issues*, 169-187.
- MacRae, E. & Gils van, D., (2014). *Nine Elements required for Internal Audit effectiveness in the public sector*, Altamore, Springs, Fl: The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF).
- Mpourantas, D., Mujen, J. & Turnipseed, D. 1999. Organizational culture: The FOCUS questionnaire, *European Journal of Work and Organizational Psychology*, (4), pp. 551-568
- Morgan G. (1980), “Internal Audit Role Conflict: A Pluralist View”, *Managerial Finance*, Vol. 5 Iss: 2, pp.160-170
- Norman, C. S., Rose, A. M., & Rose, J. M. (2010). Internal audit reporting lines, fraud risk decomposition, and assessments of fraud risk. *Accounting, Organizations and Society*, 35(5), 546-557.
- Picket S. (2005), “The Internal Auditing Handbook”, Wiley, England, UK
- Spathis, C. T. (2002). Detecting false financial statements using published data: some evidence from Greece. *Managerial Auditing Journal*, 17(4), 179-191.
- Tasios, S., & Bekiaris, M. (2012). Auditor’s perceptions of financial reporting quality: the case of Greece. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 2(1), Pages-57.

The Institute of Internal Auditors, (2012). Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance. Available at: [www.globaliia.org/standards-guidance](http://www.globaliia.org/standards-guidance).

Yahel Ma'ayan Abraham Carmeli (2015), "Internal Audits as a Source of Ethical Behavior, Efficiency, and Effectiveness in WorkUnits"

### **Διαδικτυακές Πηγές**

Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας (2019)  
<https://www.hiia.gr/sitemap/protipa-esoterikou-elegchou.html>

Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission (COSO)  
(2013). Internal Control – Integrated Framework ([www.coso.org](http://www.coso.org))

COSO Framework (2019), <https://www.coso.org/Pages/default.aspx>

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

### Α.1. Παράθεση Ερωτηματολογίου Συλλογής Πρωτογενών Δεδομένων



#### Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών στη Δημόσια Διοίκηση

#### Εμπιστευτικό Ερωτηματολόγιο Έρευνας

στα πλαίσια εκπόνησης της Διπλωματικής Εργασίας με θέμα

**«Ο Εσωτερικός Έλεγχος των επιχειρήσεων και η σχέση του με τη Λογιστική  
Επιστήμη»**

#### Στοιχεία / Πληροφορίες

Επιβλέπων Καθηγητής	Δρογαλάς Γεώργιος
Υπεύθυνος Εργασίας	Προδρομίδου Ιουλιανή
Τηλέφωνο Επικοινωνίας	6979112309, 2310901339, 2313322644
Fax	2310554338
E-mail	mpm17058@uom.edu.gr

©

Θεσσαλονίκη, 2019

**Αξιότιμοι/ες Κύριοι/Κυρίες,**

Σε ένα διαρκώς μεταβαλλόμενο εξωτερικό περιβάλλον όπου οι απαιτήσεις αυξάνονται, **οι διευθύνσεις εσωτερικού ελέγχου καλούνται να ανταποκριθούν σε καινούριες προκλήσεις**, προβαίνοντας σε σημαντικές αλλαγές, μέσω της επισκόπησης της αποτελεσματικότητας της υφιστάμενης δομής τους, ώστε να είναι σε θέση **να συνεισφέρουν ουσιαστικά στην ποιοτική αναβάθμιση** του Συστήματος Εταιρικής Διακυβέρνησης των Οργανισμών και κατ' επέκταση στην εξασφάλιση συμφερόντων όλων των φορέων – ενδιαφερομένων που σχετίζονται με αυτούς.

Στη συγκεκριμένη διπλωματική εργασία, τον σκοπό της οποίας καλείται να εξυπηρετήσει το ερωτηματολόγιο που ακολουθεί, **θα αναδειχθεί η σημασία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου που εφαρμόζεται στα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.)** στον ελλαδικό χώρο – και συγκεκριμένα **στην υπηρεσία του Ο.Α.Ε.Δ. (Οργανισμός Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού)**, τόσο από συμβουλευτική άποψη, όσο και από άποψη αξιολόγησης και ελέγχου.

**Η εμπειρία σας** ως υπάλληλος του Ο.Α.Ε.Δ., θα συνέβαλε τα μέγιστα στην διεξαγωγή της παρούσας διπλωματικής εργασίας και στην εξαγωγή ουσιαστικών συμπερασμάτων.

Το παρόν ερωτηματολόγιο έχει σχεδιασθεί με τρόπο που να διευκολύνει την ταχεία συμπλήρωσή του. Απαρτίζεται από δύο (2) μέρη:

1. Το **Α μέρος** αφορά θέματα σε σχέση με τα **Πέντε Συστατικά Στοιχεία του Εσωτερικού Ελέγχου**:

Περιβάλλον Ελέγχου, Αξιολόγηση Κινδύνων, Δραστηριότητες Ελέγχου, Πληροφόρηση και Επικοινωνία, Παρακολούθηση

2. Το **Β μέρος** αφορά θέματα σχετικά με το **Ρόλο του Εσωτερικού Ελέγχου**:

Γενικός Ρόλος, Ρόλος στη Λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, Ο Ρόλος στη Ανάπτυξη Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και τέλος ο Ρόλος στη Επικοινωνία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Θα σας ήμουν ευγνώμων εάν διαθέτατε περίπου 10 λεπτά για τη συμπλήρωση του παρόντος

ερωτηματολογίου. Οι απαντήσεις μπορούν να αποσταλούν:

❖ Ηλεκτρονικά στο e-mail **mpm17058@uom.edu.gr** ή **i\_prodromidou@yahoo.gr**

❖ Μέσω fax στο 2310554338

-Οι απαντήσεις που θα ληφθούν από τα ερωτηματολόγια, θα αξιοποιηθούν συγκεντρωτικά και θα είναι εμπιστευτικές.

-Αν κάποια ερώτηση θεωρηθεί άκρως εμπιστευτική ή δεν γνωρίζετε την απάντηση, τότε παρακαλώ να μην απαντηθεί και να συνεχίσετε με τις επόμενες.

-Σε κάποιες περιπτώσεις μπορεί οι απαντήσεις να θεωρηθούν αυτονόητες (π.χ. λόγω ισχύοντος νόμου ή Π.Δ.) παρακαλώ ωστόσο να απαντηθούν, προκειμένου να επιβεβαιωθούν και να καταδειχθεί η σημασία της ύπαρξης σχετικής θεσμοθέτησης.

**Σε περίπτωση που συναντήσετε ερωτήσεις που κρίνετε πως δεν είναι κατάλληλες, παρακαλώ να τις αγνοήσετε και να συνεχίσετε με τις υπόλοιπες ερωτήσεις του ερωτηματολογίου. Σας διαβεβαιώνουμε πως για τα στοιχεία που θα μας αποστείλετε θα τηρηθεί απολύτως η ανωνυμία και η εμπιστευτικότητα, και θα χρησιμοποιηθούν για στατιστικές και μόνο αναλύσεις.**

Αναμένοντας την ανταπόκρισή σας, σας ευχαριστώ εκ των προτέρων.

Με εκτίμηση

Προδρομίδου Ιουλιανή, μεταπτυχιακή φοιτήτρια

Πανεπιστήμιο Μακεδονίας

**Μέρος Α: Τα πέντε συστατικά στοιχεία του Εσωτερικού Ελέγχου**

**(Ερωτήσεις 1-25)**

Αξιολογήστε τις παρακάτω προτάσεις σημειώνοντας Χ στο αντίστοιχο τετραγωνάκι:				
	Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα
<b>A.1 Περιβάλλον Ελέγχου (Control Environment)</b>				
Σε ποιο βαθμό:				
1. Υπάρχει <b>οργανόγραμμα</b> για κάθε διεύθυνση και Τμήμα που αναθεωρείται σύμφωνα με τις τρέχουσες εξελίξεις και απαιτήσεις;				
2. Υπάρχει λεπτομερές ενιαίο <b>Εγχειρίδιο διαδικασιών</b> του οργανισμού με αποτυπωμένες τις εργασίες και τον τρόπο εκτελέσεώς τους;				
3. Έχει γίνει <b>περιγραφή καθηκόντων θέσεων εργασίας</b> σε όλα τα επίπεδα;				
4. Είναι σαφής ο <b>διαχωρισμός των καθηκόντων</b> και αρμοδιοτήτων των εργαζομένων;				
5. Έχει θεσπισθεί και κοινοποιηθεί <b>Κώδικας Δεοντολογίας</b> ή διαφορετικά, έχει διακηρυχθεί η αρχή της ακεραιότητας και η τήρηση ηθικών αξιών από τους εργαζόμενους;				
<b>A.2 Αξιολόγηση Κινδύνων (Risk Assessment)</b>				
Σε ποιο βαθμό:				
6. Υπάρχει και κοινοποιείται συγκεκριμένη διαδικασία για την <b>αξιολόγηση των κινδύνων</b> του οργανισμού;				
7. Καθορίζονται επιμέρους <b>στόχοι</b> που αναπροσαρμόζονται ανά τακτά χρονικά διαστήματα;				
8. Οι στόχοι που τίθενται από τη Διοίκηση είναι <b>ρεαλιστικοί</b> και μπορούν να επιτευχθούν;				
9. Διενεργείται εσωτερικός έλεγχος όχι μόνο σε τακτές, αλλά και σε <b>έκτακτες περιπτώσεις</b> ;				
10. Εφαρμόζονται ελεγκτικές διαδικασίες σε <b>διαφορετικό βαθμό και έκταση</b> αναλόγως την ένταση κινδύνου που εμφανίζει η ελεγχόμενη Υπηρεσία/Τμήμα;				
<b>A.3 Δραστηριότητες Ελέγχου (Control Activities)</b>				
Σε ποιο βαθμό:				
11. Υπάρχουν και έχουν γνωστοποιηθεί τα επίπεδα και <b>όρια των εγκρίσεων/ευθυνών</b> ;				
12. <b>Αποδέχεται η Διοίκηση την ευθύνη</b> για τις πληροφορίες και τις έγγραφες αναφορές που				

παράγονται και προέρχονται από τις Υπηρεσίες του Οργανισμού;					
13. Προηγείται <b>έγκριση της Διοίκησης</b> για την υιοθέτηση αυτοματοποιημένων πληροφοριακών και άλλων συστημάτων του Οργανισμού;					
14. <b>Εμποδίζονται παράνομες συναλλαγές και δραστηριότητες</b> , με τις ασφαλιστικές δικλείδες που διαθέτει το σύστημα εσωτερικού ελέγχου;					
15. Οι <b>περιγραφές των θέσεων εργασίας</b> για την εύρυθμη λειτουργία του προσωπικού του Οργανισμού περιλαμβάνουν <b>ειδικές αναφορές</b> για συναφείς με τον έλεγχο δραστηριότητες;					
<b>A.4 Πληροφόρηση και Επικοινωνία (Information and Communication)</b> Σε ποιο βαθμό:	Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
16. <b>Παρέχονται πληροφορίες άμεσα και κατά προτεραιότητα</b> από τους εργαζόμενους στους ελεγκτές κατά τη διενέργεια επιθεώρησης σε κάποια Υπηρεσία του Οργανισμού;					
17. Κατά τη γνώμη σας παρέχονται όσο το δυνατόν πιο <b>αξιόπιστες πληροφορίες</b> στους επιθεωρητές από τους υπαλλήλους του Οργανισμού;					
18. Έχουν πρόσβαση οι επιθεωρητές σε ειδικά διαμορφωμένο λογισμικό για την <b>προσκόμιση πληροφοριών από άλλες Διευθύνσεις</b> ;					
19. <b>Ζητείται η συνδρομή της Υπηρεσίας Επιθεώρησης/Εσωτερικού Ελέγχου/Κανονιστικής Συμμόρφωσης</b> σε περίπτωση αμφιβολίας για τη νομιμότητα διενέργειας κάποιας συναλλαγής ή ενέργειας;					
20. <b>Συμβάλλουν οι ελεγκτές με τις γνώσεις τους</b> στην ασφαλή επίλυση ζητημάτων που τυχαίνει να προκύψουν κατά τη διενέργεια τακτικού ελέγχου τους σε κάποιο Κατάστημα ή Διοίκηση;					
<b>A.5 Παρακολούθηση (Monitoring)</b> Σε ποιο βαθμό:	Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
21. <b>Αξιολογείται</b> η εργασία των επιθεωρητών από τη Διοίκηση του Οργανισμού;					
22. <b>Αξιολογείται η επάρκεια και αποτελεσματικότητα</b> του συστήματος εσωτερικού ελέγχου από αρμόδια Επιτροπή Ελέγχου, μέσω υποβληθεισών εκθέσεων σε αυτήν από τη Διεύθυνση Επιθεώρησης;					
23. <b>Επανελέγχεται δειγματοληπτικά</b> το ελεγκτικό έργο επιθεωρητών <b>από άλλα άτομα της Διεύθυνσης Επιθεώρησης</b> που δε συμμετείχαν στον αρχικά τελεσθέντα έλεγχο;					
24. Υπάρχουν <b>πολιτικές και διαδικασίες</b> που καθορίζουν τον τρόπο που πρέπει να					



εκτελεστούν και να ελεγχθούν οι διάφορες διεργασίες εντός του Οργανισμού;					
25. Οι αρμοδιότητες στην Υπηρεσία σας έχουν ανατεθεί με τέτοιο τρόπο που να <b>εμποδίζει ένα άτομο</b> να επεξεργάζεται στοιχεία μιας συναλλαγής στο σύνολό της, να την εκτελεί και τέλος να την αρχειοθετεί <b>χωρίς περαιτέρω έλεγχο από άλλους</b> ;					
<b>Μέρος Β: Ο ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου (Ερωτήσεις 26-45)</b>					
<b>B1. Γενικός Ρόλος</b> Στον ρόλο των Εσωτερικών Ελεγκτών σε ποιο βαθμό περιλαμβάνονται:	Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
26. Η <b>εφαρμογή τεχνικών διαδικασιών</b> όπως οι δοκιμές ελέγχων, η εφαρμογή των ελέγχων και ο προγραμματισμός των ελέγχων;					
27. Η <b>επίβλεψη των διαδικασιών</b> και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου;					
28. Η <b>συνεισφορά στη λήψη αποφάσεων</b> άλλων τμημάτων της επιχείρησης;					
29. Η <b>συνεισφορά στη λήψη αποφάσεων</b> της Διοίκησης του Οργανισμού;					
30. Η <b>τήρηση</b> και εφαρμογή των προτύπων του εσωτερικού ελέγχου;					
<b>B2. Ρόλος στην Ανάπτυξη του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου</b> Στο ρόλο των Εσωτερικών Ελεγκτών σε ποιο βαθμό περιλαμβάνονται:	Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
31. Η <b>αξιολόγηση</b> της οργανωσιακής στρατηγικής και των στόχων;					
32. Η αξιολόγηση και ο <b>εντοπισμός</b> του οργανωσιακού κινδύνου;					
33. Η <b>αξιολόγηση</b> και ο <b>εντοπισμός</b> του κινδύνου του συστήματος εσωτερικού ελέγχου;					
34. Ο <b>προγραμματισμός</b> του εσωτερικού ελέγχου;					
35. Η αξιολόγηση της επάρκειας των πόρων που απαιτούνται για τη διενέργεια των απαραίτητων εργασιών του Εσωτερικού Ελέγχου;					
<b>B3. Ρόλος στη Λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου</b> Στο ρόλο των Εσωτερικών Ελεγκτών σε ποιο βαθμό περιλαμβάνονται:	Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
36. Η <b>ανάπτυξη</b> των λειτουργικών διαδικασιών;					
37. Ο <b>καθορισμός κριτηρίων</b> για το προσωπικό που διαχειρίζεται τα πληροφοριακά					

συστήματα;					
38. Ο έλεγχος των πληροφοριών που εισάγονται και επεξεργάζονται από τα πληροφοριακά συστήματα;					
39. Ο έλεγχος ότι υπάρχει συμμόρφωση με τους νόμους και τις νομικές απαιτήσεις;					
40. Η επίλυση των προβλημάτων του συστήματος εσωτερικού ελέγχου;					
<b>B4. Ρόλος στην Επικοινωνία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου</b> Στο ρόλο των Εσωτερικών Ελεγκτών σε ποιο βαθμό περιλαμβάνονται:	Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
41. Η επικοινωνία με το τμήμα πληροφοριακών συστημάτων;					
42. Η δημοσιοποίηση των εκθέσεων ελέγχου;					
43. Η επικοινωνία με τα τμήματα ώστε να διερευνηθεί αν υλοποιήθηκαν οι συστάσεις των εσωτερικών ελεγκτών;					
44. Η επικοινωνία με τη Διοίκηση ώστε να διερευνηθεί αν υλοποιήθηκαν οι συστάσεις των εσωτερικών ελεγκτών;					
45. Η επικοινωνία και συνεργασία με τους εξωτερικούς ελεγκτές;					

**Σας ευχαριστώ πολύ για τη συμμετοχή σας στην έρευνα**

**και για το χρόνο που διαθέσατε.**

A.2. Ηλεκτρονικός Σύνδεσμος Διαδικτυακού Ερωτηματολογίου

[https://drive.google.com/open?id=1x1\\_-](https://drive.google.com/open?id=1x1_-GlbMrOYSp4wKWNEkdQ0cBCgqagyTWAFXeLvpv0)

[GlbMrOYSp4wKWNEkdQ0cBCgqagyTWAFXeLvpv0](https://drive.google.com/open?id=1x1_-GlbMrOYSp4wKWNEkdQ0cBCgqagyTWAFXeLvpv0)