



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

Διπλωματική Εργασία

«Η ΕΞΩΤΕΡΙΚΗ ΑΝΑΘΕΣΗ (OUTSOURCING) ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ  
ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ»

του

ΚΥΡΚΟΥ ΣΩΤΗΡΙΟΥ  
Επιβλέπων Καθηγητής: ΛΑΔΑΣ ΑΝΕΣΤΗΣ

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

Ιούλιος 2021

*Αφιερώνεται στους γονείς μου!*

## ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Πρώτα από όλα θα ήθελα να ευχαριστήσω τους γονείς μου που με στήριξαν καθ' όλη την διάρκεια των σπουδών μου τόσο σε οικονομικό όσο και ψυχολογικό επίπεδο και χάρις αυτούς μπόρεσα και τελείωσα αυτό το μεταπτυχιακό ελπίζοντας να δικαιωθεί η εμπιστοσύνη και η υπομονή που μου δείχνουν όλα αυτά τα χρόνια.

Ένα μεγάλο ευχαριστώ στον κ. Λαδά Ανέστη, επιβλέπων καθηγητή, για την καθοδήγηση και τις γνώσεις που μου μετέφερε τα χρόνια της φοίτησης μου.

Ευχαριστώ τον κ. Παντελή Παπαστάθη και το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών για την πολύτιμη βοήθεια τους στον διαμοιρασμό των ερωτηματολογίων.

Τέλος, ένα μεγάλο ευχαριστώ στους συμφοιτητές μου για τα δύο αλησμόνητα χρόνια στα θρανία και την βοήθεια τους όπου την χρειάστηκα.

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα εργασία πραγματεύεται το ζήτημα της εξωτερικής ανάθεσης (outsourcing) του εσωτερικού ελέγχου στην Ελλάδα. Γίνεται προσπάθεια να ερευνηθούν οι λόγοι, για τους οποίους, οι οντότητες που διαθέτουν λειτουργία εσωτερικού ελέγχου, στρέφονται στην ανάθεσή της σε εξωτερικό πάροχο. Ερευνώνται επίσης οι αιτίες που την κρατούν και την εφαρμόζουν εξολοκλήρου εντός της δομής τους, χωρίς την εμπλοκή τρίτων. Ακόμα, αναλύονται τα είδη των ελέγχων που αναθέτουν οι οντότητες, οι πάροχοι και οι τύποι εξωτερικής ανάθεσης που επιλέγουν. Τέλος επιχειρείται συγκριτική ανάλυση των παραπάνω ζητημάτων μεταξύ δημοσίου και ιδιωτικού τομέα καθώς και ανά κλάδο οικονομικής δραστηριότητας.

Για τον σκοπό αυτό δημιουργήθηκαν ερωτηματολόγια τα οποία απεστάλησαν μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου σε οντότητες του δημόσιου και του ιδιωτικού τομέα στην Ελλάδα.

Από την ανάλυση των απαντημένων ερωτηματολογίων προκύπτει ότι οι δύο βασικές αιτίες που οδηγούν τις οντότητες στην εξωτερική ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου είναι: α) η μη επαρκής στελέχωση (ποσοτικά, ποιοτικά) του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, β) οι γνώσεις που διαθέτει ο πάροχος με τις βέλτιστες πρακτικές που εφαρμόζει. Από την άλλη πλευρά, οι δύο βασικές αιτίες μη ανάθεσης του εσωτερικού ελέγχου που επέλεξαν οι οντότητες είναι γιατί: α) θεωρούν ότι το τμήμα εσωτερικού ελέγχου καλά προσαρμοσμένο, αποδοτικό και ότι προσθέτει αξία στον οργανισμό, β) πιστεύουν ότι ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να είναι εντός του οργανισμού και να εκτελείται από αυτόν. Ακόμα, συνάγεται ότι οι οντότητες επιλέγουν κατά κύριο λόγο την συνεργασία του τμήματος εσωτερικού ελέγχου με τον εξωτερικό πάροχο ενώ οι έλεγχοι που αναθέτουν είναι κυρίως οικονομικής φύσης. Επίσης, βασικός πελάτης των παρόχων υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου είναι ο δημόσιος τομέας. Τέλος, η τάση, στα επόμενα χρόνια, της εξωτερικής ανάθεσης του εσωτερικού ελέγχου αναμένεται ανοδική, τόσο εξαιτίας της αύξησης του πλήθους των οργανισμών που θα στραφούν σε αυτή, όσο και από την αύξηση σε διάρκεια και εύρος των ήδη υπάρχουσών συνεργασιών.

## ABSTRACT

This study deals with the issue of outsourcing of internal audit in Greece. An attempt is made to investigate the reasons why the entities that have an internal audit function, turn to its outsourcing. The reasons that keep it and apply it in-house, without the involvement of third parties, are also investigated. Moreover, they are analyzed the types of audits assigned and the providers and the types of outsourcing chosen by the entities. Finally, a comparative analysis of the above issues is attempted between the public and the private sector as well as by classification of economic activity.

For this purpose, questionnaires were created which were sent via e-mail to public and private sector entities in Greece.

The analysis of the answered questionnaires shows that the two main reasons that lead the entities to outsource internal audit are: a) insufficient staffing (quantitative, qualitative) of the internal audit department, b) the knowledge that the provider has with the best practices that he applies. On the other hand, the two main reasons for not outsourcing the internal audit chosen by the entities are because: a) they consider the internal audit department to be well adapted, efficient and add value to the organization, b) they believe that internal audit should be in-house and be applied by organization. Furthermore, it is concluded that the entities mainly choose the co-sourcing of the internal audit department with the external provider, while the mainly audits they assign are financial. Also, the main client of the external providers is the public sector. Finally, the trend, in the coming years, of the outsourcing of internal audit is expected to be raised, both due to the increase in the number of organizations that will turn to it, as well as to the increase in duration and scope of the existing engagements.

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ .....	iii
ΠΕΡΙΛΗΨΗ .....	iv
ABSTRACT .....	v
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ .....	vi
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ.....	viii
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ.....	ix
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	1
1.1. Σκοπός Εργασίας και Ερευνητικά Ερωτήματα.....	1
1.2. Μεθοδολογία Έρευνας.....	1
1.3. Δομή Διπλωματικής Εργασίας.....	1
1.4. Συνεισφορά στη Βιβλιογραφία.....	2
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ .....	3
2.1. Εισαγωγή.....	3
2.2. Ο Εσωτερικός Έλεγχος.....	3
2.3. Ο Εσωτερικός Έλεγχος στην Ελλάδα.....	7
2.4. Η Εξωτερική Ανάθεση (Outsourcing).....	13
2.5. Η Εξωτερική Ανάθεση (Outsourcing) του Εσωτερικού Ελέγχου.....	16
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ.....	21
3.1. Γενικά Δεδομένα .....	21
3.2. Στοιχεία του Δείγματος .....	22
3.3. Ερωτηματολόγια.....	23
3.4. Μεθοδολογική Προσέγγιση Επεξεργασίας και Ανάλυσης Δεδομένων .....	26
3.5. Έλεγχος και Διόρθωση Επιστρεφόμενων Ερωτηματολογίων .....	27
3.6. Περιορισμοί και Δυσκολίες Έρευνας .....	28
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ.....	30
4.1. Γενικά Δεδομένα του Δείγματος .....	30
4.2. Παρουσίαση Δεδομένων ανά Ερώτηση.....	30

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΣΥΝΘΕΣΗ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ .....	47
5.1. Γενική Σύθεση των Δεδομένων .....	47
5.2. Συγκριτική Ανάλυση Δημόσιου και Ιδιωτικού Τομέα .....	47
5.3. Συγκριτική Ανάλυση ανά Κλάδο Οικονομικής Δραστηριότητας.....	57
5.4. Συγκριτική Ανάλυση Αποτελεσμάτων της Ελλάδας με το Εξωτερικό.....	61
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ .....	62
6.1. Γενικά Συμπεράσματα.....	62
6.2. Προτάσεις για Μελλοντική Έρευνα .....	63
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	64
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1 <sup>ο</sup> : ΠΙΝΑΚΕΣ .....	70
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2 <sup>ο</sup> : ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ.....	77

## ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1: Ποιοι κλάδοι αναθέτουν τον εσωτερικό έλεγχο σε εξωτερικό πάροχο.....	57
Πίνακας 2: Είδος/τύπος εξωτερικής ανάθεσης ανά κλάδο οικονομικής δραστηριότητας.....	58
Πίνακας 3: Ποιον πάροχο επιλέγουν οι κλάδοι.....	58
Πίνακας 4: Ποιος επιλέγει το είδος, την έκταση και τον σκοπό του ελέγχου σε κάθε κλάδο .	59
Πίνακας 5: Τα είδη των ελέγχων που αναθέτουν οι κλάδοι.....	59
Πίνακας 6: Οι πιο συχνές αιτίες που οδηγούν τους οργανισμούς κάθε κλάδου στην εξωτερική ανάθεση .....	60
Πίνακας 7: Οι λόγοι για τους οποίους οι οντότητες κάθε κλάδου διατηρούν και εφαρμόζουν οι ίδιες των εσωτερικό έλεγχο .....	60
Πίνακας 8: Ποιος επιλέγει την έκταση, το είδος και τον σκοπό του ελέγχου.....	70
Πίνακας 9: Είδη ελέγχων που δίνονται για εξωτερική ανάθεση.....	71
Πίνακας 10: Είδη των ελέγχων που δίνονται για εξωτερική ανάθεση – Επιλογή μόνο των απαντήσεων με τουλάχιστον 2 επιλογές .....	72
Πίνακας 11: Λόγοι που οδηγούν στην εξωτερική ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου.....	73
Πίνακας 12: Λόγοι για τους οποίους οι οργανισμοί κρατάνε και εκτελούν τον εσωτερικό έλεγχο οι ίδιοι και εντός της δομής τους.....	75



## ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

Γράφημα 1: Γεωγραφική περιοχή δραστηριότητας οντοτήτων .....	31
Γράφημα 2: Ταξινόμηση ιδιωτικών εταιρειών και δημόσιων οργανισμών .....	31
Γράφημα 3: Αριθμός εργαζομένων .....	32
Γράφημα 4: Ενεργητικό οντοτήτων .....	32
Γράφημα 5: Κύκλος εργασιών οντοτήτων .....	33
Γράφημα 6: Κλάδοι οικονομικής δραστηριότητας .....	34
Γράφημα 7: Υποκλάδοι δημόσιας διοίκησης .....	34
Γράφημα 8: Υποκλάδοι μεταποίησης .....	34
Γράφημα 9: Υποκλάδοι μεταφοράς & αποθήκευσης.....	35
Γράφημα 10: Υποκλάδοι νερού, λυμάτων & αποβλήτων.....	35
Γράφημα 11: Υποκλάδοι ρεύματος & ενέργειας .....	35
Γράφημα 12: Υποκλάδοι χρηματοπιστωτικών & ασφαλιστικών δραστηριοτήτων.....	35
Γράφημα 13: Αριθμός εργαζομένων τμήματος εσωτερικού ελέγχου .....	36
Γράφημα 14: Εφαρμογή εξωτερικής ανάθεσης .....	36
Γράφημα 15: Είδη/τρόποι εξωτερικής ανάθεσης.....	37
Γράφημα 16: Διάρκεια εξωτερικής ανάθεσης.....	37
Γράφημα 17: Επιλογή εξωτερικού παρόχου .....	38
Γράφημα 18: Ποιος επιλέγει την έκταση, το είδος και τον σκοπό του ελέγχου .....	39
Γράφημα 19: Είδη ελέγχων που δίνονται για εξωτερική ανάθεση .....	40
Γράφημα 20: Λόγοι που οδηγούν στην εξωτερική ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου .....	41
Γράφημα 21: Τι σκέφτονται οι οντότητες για την διάρκεια και το εύρος της εξωτερικής ανάθεσης στο μέλλον .....	42
Γράφημα 22: Ικανοποίηση οργανισμών από τις παρεχόμενες υπηρεσίες του εξωτερικού παρόχου .....	42
Γράφημα 23: Πότε αναμένεται να ξεκινήσει η εξωτερική ανάθεση.....	43
Γράφημα 24: Ικανοποίηση των οργανισμών από τις παρεχόμενες υπηρεσίες του τμήματος εσωτερικού ελέγχου .....	43
Γράφημα 25: Λόγοι για τους οποίους οι οργανισμοί κρατάνε και εκτελούν τον εσωτερικό έλεγχο οι ίδιοι εντός της δομής τους.....	45
Γράφημα 26: Διάρκεια εξωτερική ανάθεσης πριν την διακοπή της .....	46
Γράφημα 27: Στάση των οργανισμών για πιθανή μελλοντική ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου .....	46

Γράφημα 28: Μέγεθος οντοτήτων που συμμετείχαν την έρευνα σύμφωνα με τον ν.4308/2014 .....	47
Γράφημα 29: Ποιος επιλέγει τον έλεγχο – Δημόσιος τομέας .....	48
Γράφημα 30: Ποιος επιλέγει τον έλεγχο – Ιδιωτικός τομέας.....	48
Γράφημα 31: Ύπαρξη εξωτερικής ανάθεσης – Δημόσιος τομέας .....	49
Γράφημα 32: Ύπαρξη εξωτερικής ανάθεσης – Ιδιωτικός τομέας.....	49
Γράφημα 33: Είδος/τύπος εξωτερικής ανάθεσης – Δημόσιος τομέας .....	50
Γράφημα 34: Είδος/τύπος εξωτερικής ανάθεσης – Ιδιωτικός τομέας.....	50
Γράφημα 35: Σε ποιους παρόχους αναθέτουν τον έλεγχο – Δημόσιος τομέας.....	51
Γράφημα 36: Σε ποιους παρόχους αναθέτουν τον έλεγχο – Ιδιωτικός τομέας.....	51
Γράφημα 37: Είδη ελέγχου που δίνονται για εξωτερική ανάθεση – Δημόσιος τομέας.....	52
Γράφημα 38: Είδη ελέγχου που δίνονται για εξωτερική ανάθεση – Ιδιωτικός τομέας .....	52
Γράφημα 39: Λόγοι που οδηγούν στην εξωτερική ανάθεση – Δημόσιος τομέας.....	53
Γράφημα 40: Λόγοι που οδηγούν στην εξωτερική ανάθεση – Ιδιωτικός τομέας.....	54
Γράφημα 41: Λόγοι μην ανάθεσης του ελέγχου – Δημόσιος τομέας .....	55
Γράφημα 42: Λόγοι μην ανάθεσης του ελέγχου – Ιδιωτικός τομέας.....	56

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ

## 1.1. Σκοπός Εργασίας και Ερευνητικά Ερωτήματα

Σκοπός της εργασίας αυτής είναι να ερευνηθεί και να παρουσιάσει την κατάσταση που επικρατεί σχετικά με την εξωτερική ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου στην Ελλάδα. Βασική επιδίωξη είναι να εντοπιστούν κοινά χαρακτηριστικά μεταξύ των οντοτήτων σε σχέση με τους λόγους και τις αιτίες που εφαρμόζεται ή δεν εφαρμόζεται εξωτερική ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου στη χώρα.

Τα ερευνητικά ερωτήματα είναι τα εξής:

1. Για ποιους λόγους οι οντότητες στρέφονται στην εξωτερική ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου και για ποιους επιμένουν να τον κρατάνε στο εσωτερικό τους;
2. Τι είδους ελέγχους αναθέτουν;
3. Ποιος επιλέγει την έκταση, το είδος και τον σκοπό των ελέγχων; Συμμετέχει ο εξωτερικός πάροχος σε αυτές τις αποφάσεις;
4. Ποιους παρόχους προτιμούν οι οργανισμοί;
5. Είναι ικανοποιημένοι οι οργανισμοί από τις παρεχόμενες υπηρεσίες των τμημάτων εσωτερικού ελέγχου και των εξωτερικών παρόχων;

## 1.2. Μεθοδολογία Έρευνας

Για την εργασία αυτή δημιουργήθηκαν ερωτηματολόγια τα οποία μοιράστηκαν σε οντότητες του δημοσίου και ιδιωτικού τομέα στην Ελλάδα. Στα απαντημένα ερωτηματολόγια που ελήφθησαν, έγινε στατιστική επεξεργασία και τα αποτελέσματα τους παρουσιάζονται με γραφήματα και πίνακες. Τα τελικά συμπεράσματα αποτελούν μια σύνθεση των αποτελεσμάτων της έρευνας καθώς και προηγούμενων παρόμοιων ερευνών και άλλων δεδομένων.

## 1.3. Δομή Διπλωματικής Εργασίας

Η δομή της εργασίας διαιρείται σε έξι κεφάλαια στα οποία αναλύονται τα εξής:

1. Στο πρώτο εισαγωγικό κεφάλαιο παρουσιάζονται ο σκοπός της εργασίας, τα ερευνητικά ερωτήματα, η δομή της εργασίας και η συνεισφορά της στην βιβλιογραφία.

2. Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται μια περιεκτική αναφορά της υπάρχουσας βιβλιογραφίας και παράλληλα παρουσιάζονται συνοπτικά τα συμπεράσματα των προηγούμενων αντίστοιχων ερευνών.
3. Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η μεθοδολογία που εφαρμόστηκε στην έρευνα, τα στοιχεία του δείγματος και η μορφή των ερωτηματολογίων. Αναφέρονται επίσης οι μέθοδοι στατιστικής ανάλυσης και παρουσίασης των δεδομένων καθώς και οι περιορισμοί της έρευνας.
4. Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα αποτελέσματα κάθε ερώτησης.
5. Στο πέμπτο κεφάλαιο πραγματοποιείται ανάλυση και σύνθεση των δεδομένων καθώς και συγκριτική ανάλυση και παρουσίασή τους.
6. Στο έκτο κεφάλαιο διατυπώνονται τα τελικά συμπεράσματα της έρευνας και οι προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

#### **1.4. Συνεισφορά στη Βιβλιογραφία**

Συλλέγονται σύγχρονα πρωτογενή δεδομένα και παρουσιάζονται τα συμπεράσματα τους για το ζήτημα της εξωτερικής ανάθεσης του εσωτερικού ελέγχου στην Ελλάδα. Αντίστοιχη δημοσιευμένη έρευνα, που να περιλαμβάνει τόσο τον δημόσιο όσο και τον ιδιωτικό τομέα, δεν έχει εκπονηθεί κατά το παρελθόν. Επίσης είναι η πρώτη φορά που γίνεται συγκριτική αξιολόγηση των δύο τομέων και ανάλυση ανά κλάδο οικονομικής δραστηριότητας.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ**

### **2.1. Εισαγωγή**

Στο παρόν κεφάλαιο γίνεται αναφορά στην υπάρχουσα βιβλιογραφία και παρουσιάζονται τα αποτελέσματα και τα συμπεράσματα από προηγούμενες αντίστοιχες έρευνες. Επίσης γίνεται σύντομη αναφορά στο τι είναι εσωτερικός έλεγχος και τι είναι εξωτερική ανάθεση καθώς και αναφορά στην ιστορική εξέλιξη του εσωτερικού ελέγχου στην Ελλάδα.

Η βιβλιογραφία για το ζήτημα της εξωτερικής ανάθεσης του εσωτερικού ελέγχου είναι σχετικά φτωχή και παλιά ενώ δεν υπάρχει αντίστοιχη επίκαιρη έρευνα για την Ελλάδα.

### **2.2. Ο Εσωτερικός Έλεγχος**

Στις μέρες μας, κάθε οντότητα προσπαθεί να λειτουργήσει όσο πιο αποδοτικά μπορεί μέσα σε ένα πολύπλοκο και διαρκώς μεταβαλλόμενο περιβάλλον που χαρακτηρίζεται από την ελεύθερη αγορά, την παγκοσμιοποίηση, τον μεγάλο όγκο συναλλαγών, την ραγδαία εξέλιξη της τεχνολογίας, την αξιοποίηση της πληροφορίας και γενικότερα από μεγάλες προκλήσεις σε τοπικό, εθνικό και παγκόσμιο επίπεδο, τόσο στον οικονομικό όσο και στον πολιτικό, πολιτισμικό και τεχνολογικό τομέα. Αυτή λοιπόν η πολυπλοκότητα και το μέγεθος του σύγχρονου περιβάλλοντος και των οντοτήτων αφήνουν περιθώρια για διάφορες ατασθαλίες και απάτες. Σύμφωνα με τον Παπαστάθη (2014) ο μεγάλος όγκος συναλλαγών, η έλλειψη οργάνωσης, η σπατάλη οικονομικών πόρων στον δημόσιο και ιδιωτικό τομέα, η κατάχρηση εξουσίας, η μη καταβολή των φόρων, η υπερεκμετάλλευση του φυσικού πλούτου, η έλλειψη σεβασμού στο περιβάλλον αλλά και πολλές απάτες οδήγησαν τους εκάστοτε αρμόδιους στην λήψη μέτρων και την θέσπιση μηχανισμών ελέγχου. Καθιέρωσαν δηλαδή, ένα σύστημα ελέγχου από κατάλληλα εκπαιδευμένους και προσεκτικά επιλεγμένους για το ήθος, την μόρφωση και την τιμιότητά τους ανθρώπους. Αυτό το σύστημα είναι ο Εσωτερικός Έλεγχος και οι άνθρωποι που το απαρτίζουν οι Εσωτερικοί Ελεγκτές.

Κάθε οικονομική οντότητα έχει μια διοίκηση η οποία φέρει την ευθύνη για την χρηστή και ορθή διαχείριση των περιουσιακών της στοιχείων καθώς και την μεγέθυνση τους. Στις μικρές οικονομικές μονάδες, αυτός ο στόχος μπορεί να επιτευχθεί από την διοίκηση καθώς η άμεση επίβλεψή της σε όλες τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας είναι δυνατή λόγω του μικρού μεγέθους της οντότητας και του περιορισμένου όγκου συναλλαγών. Σε μια μεγάλη

οικονομική μονάδα όμως, η άμεση επίβλεψη όλων των συναλλαγών και των γεγονότων από την διοίκηση είναι πρακτικά ανέφικτη. Για την επίτευξη αυτού του στόχου λοιπόν αναπτύχθηκε το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου (Λουμιώτης, 2015).

Ο όρος «Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου» ή αλλιώς «Εσωτερικές Δικλείδες Ασφαλείας» σημαίνει κατάλληλη οργάνωση των οικονομικών, λογιστικών και λοιπών υπηρεσιών της οντότητας, καθώς και κατάλληλη κατανομή αρμοδιοτήτων και ευθυνών και εφαρμογή των κανόνων, των διαδικασιών και των μέτρων ελέγχου ώστε να μειωθούν οι κίνδυνοι και τα λάθη και να αυξηθεί η ακρίβεια και η αξιοπιστία στις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. Επίσης, σημαίνει αποτελεσματική φύλαξη των περιουσιακών στοιχείων της. Τα βασικά συστατικά ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου είναι η λογιστική οργάνωση, η κατανομή αρμοδιοτήτων και ευθυνών και η εφαρμογή κανόνων και διαδικασιών ενώ οι βασικοί παράγοντες που επηρεάζουν τον τρόπο ανάπτυξής του είναι ο κλάδος δραστηριότητας της οντότητας, το μέγεθός της, η πολυπλοκότητα των δραστηριοτήτων της, το ιδιοκτησιακό καθεστώς και το νομοθετικό πλαίσιο (Λουμιώτης, 2015).

Οι κύριοι σκοποί που το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου καλείται να πετύχει σύμφωνα με τον Λουμιώτη (2015) είναι:

1. Η πρόληψη, αποκάλυψη και καταστολή σφαλμάτων, παραλείψεων ή άλλων ζημιογόνων ενεργειών που πλήττουν την οντότητα και την θέτουν σε κίνδυνο.
2. Η συμμόρφωση με τη νομοθεσία, τους κανονισμούς και άλλες διατάξεις.
3. Η διαφύλαξη της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων και των λογιστικών αρχείων σύμφωνα με τα εκάστοτε λογιστικά πρότυπα και οδηγίες.
4. Η αύξηση της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας της οντότητας μέσω της ανάπτυξης ενός ικανού συστήματος εσωτερικού ελέγχου.
5. Η διασφάλιση των συμφερόντων των μετόχων και της διοίκησης της μονάδας από επιζήμιες ενέργειες.

Οι βασικές αρχές του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου είναι η επαρκής λογιστική οργάνωση και μηχανογραφική υποστήριξη, ο διαχωρισμός των βασικών λειτουργιών (συναλλακτική, διαχειριστική, λογιστική), η κατανομή αρμοδιοτήτων και ευθυνών στο προσωπικό της οντότητας, η γρήγορη έκδοση των καθορισμένων παραστατικών για κάθε λογιστικό γεγονός, η λήψη μέτρων φυσικής προστασίας των βιβλίων και στοιχείων και η προστασία τους από μη αρμόδιους, οι τακτικές επαληθεύσεις με φυσική καταμέτρηση των

περιουσιακών στοιχείων και η λήψη μέτρων για την φυσική προστασία των περιουσιακών στοιχείων της οντότητας (Λουμιώτης, 2015).

Το Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (Δ.Ι.Ε.Ε.) έχει δώσει τον ορισμό του Εσωτερικού Ελέγχου ο οποίος αναφέρει τους βασικούς σκοπούς, τη φύση και το πεδίο δράσης του (Νεγκάκης and Ταχυνάκης, 2017). Σύμφωνα με το Δ.Ι.Ε.Ε. ο ορισμός είναι ο παρακάτω:

«Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη και αντικειμενική διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθάει τον οργανισμό να επιτύχει τους αντικειμενικούς σκοπούς του, υιοθετώντας μία συστηματική, επαγγελματική προσέγγιση στην αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και εταιρικής διακυβέρνησης».

Κάθε οντότητα που θέλει τη σωστή, αντικειμενική, ανεξάρτητη και τεκμηριωμένη λειτουργία και αποτελεσματικότητα του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου δημιουργεί μια Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου (Υ.Ε.Ε.). Η Υ.Ε.Ε. υπάγεται απευθείας στο διοικητικό συμβούλιο της οντότητας και αναφέρεται σε αυτό είτε απευθείας είτε μέσω της Επιτροπής Ελέγχου όπου υπάρχει. Η Υ.Ε.Ε. είναι μια αυτοτελής υπηρεσία στελεχωμένη με υψηλού επιπέδου μόρφωσης και ειδίκευσης προσωπικό και ο σκοπός της ύπαρξής της είναι ο συνεχής έλεγχος και αξιολόγηση όλων των συστημάτων οργάνωσης και λειτουργίας της οικονομικής μονάδας και η άμεση αναφορά των αποτελεσμάτων των ελέγχων στην διοίκηση (Λουμιώτης, 2015).

Ο διευθυντής της Υ.Ε.Ε. είναι αυτός που φροντίζει για την σωστή λειτουργία της, τον σχεδιασμό του ετήσιου πλάνου λειτουργίας, την κατάθεσή του για έγκριση στην διοίκηση καθώς και την εφαρμογή του. Επίσης ο διευθυντής της Υ.Ε.Ε. είναι επιφορτισμένος, μεταξύ άλλων, με την εκπαίδευση και την κατανομή των εργασιών στους εσωτερικούς ελεγκτές, την αξιολόγηση της ποιότητας των ελεγκτικών εργασιών και την αυτοαξιολόγηση της Υ.Ε.Ε.. Τέλος, αφού αναλύσει τα πορίσματα του ελέγχου με την διοίκηση και τα εμπλεκόμενα τμήματα, παρακολουθεί την εφαρμογή των διορθωτικών αποφάσεων που λήφθηκαν και τον βαθμό εφαρμογής τους (Λουμιώτης, 2015).

Η οργάνωση και η λειτουργία της Υ.Ε.Ε. εξαρτάται από το μέγεθος, την πολυπλοκότητα και διασπορά των δραστηριοτήτων της οντότητας, καθώς και αν είναι εισηγμένη ή όχι στο χρηματιστήριο (Λουμιώτης, 2015). Σημαντικό όμως για την

αποτελεσματική της λειτουργία είναι η σωστή, ποσοτικά και ποιοτικά, στελέχωσή της. Με άλλα λόγια, η στελέχωσή της με τον ανάλογο αριθμό προσωπικού που θα διαθέτει τις απαραίτητες γνώσεις, εμπειρία αλλά και το απαραίτητο ήθος ώστε να μπορεί να υλοποιήσει τους ελέγχους. Ο κανονισμός λειτουργίας της Υ.Ε.Ε. εγκρίνεται από το διοικητικό συμβούλιο της οντότητας και σε αυτόν αναφέρεται ο σκοπός της, η πολιτική της διοίκησης για τον εσωτερικό έλεγχο, το οργανόγραμμα, το πλαίσιο δραστηριοτήτων, οι αρμοδιότητες, οι ευθύνες και ο τρόπος στελέχωσής της. Τέλος, στον κανονισμό λειτουργίας της Υ.Ε.Ε. αναφέρονται ο τρόπος ενημέρωσης της διοίκησης, η διαδικασία εκτέλεσης των ελέγχων και ο κώδικας δεοντολογίας των εσωτερικών ελεγκτών (Λουμιώτης, 2015).

Οι βασικοί στόχοι και οι αρμοδιότητες της Υ.Ε.Ε. σύμφωνα με τον Λουμιώτη (2015) είναι:

Στόχοι:

1. Η ορθή λειτουργία των τμημάτων της οντότητας σύμφωνα με την πολιτική της διοίκησης.
2. Η διερεύνηση της αποτελεσματικότητας της εσωτερικής οργάνωσης (internal control) της οντότητας.
3. Ο εντοπισμός λαθών, αμελειών, ατασθαλιών και προβλημάτων στην οργάνωση και λειτουργία της οντότητας και η σωστή φύλαξη των περιουσιακών στοιχείων της οντότητας.
4. Η αναφορά των αποτελεσμάτων των ελέγχων στην διοίκηση, η πρόταση λύσεων και τρόπων βελτίωσης των προβλημάτων λειτουργίας της οντότητας.

Αρμοδιότητες:

1. Ο έλεγχος των δραστηριοτήτων της οντότητας ως προς τη συμμόρφωσή τους σύμφωνα με τις διαδικασίες και τις πολιτικές που έχει ορίσει η διοίκηση και όσα απορρέουν από την κείμενη νομοθεσία καθώς και την αποτελεσματική εφαρμογή τους.
2. Ο έλεγχος ακρίβειας, αξιοπιστίας και πληρότητας των στοιχείων, των λογιστικών γεγονότων, των αρχείων και των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας.
3. Ο έλεγχος της πραγματικής ύπαρξης κάθε είδους περιουσιακού στοιχείου, απαίτησης και υποχρέωσης της οντότητας.



4. Ο έλεγχος σωστής εφαρμογής της πολιτικής προσλήψεων, αξιολογήσεων, προαγωγών και αμοιβών του προσωπικού.
5. Η αξιολόγηση της διάρθρωσης, της κατανομής των καθηκόντων, των ευθυνών και αρμοδιοτήτων του προσωπικού και της ορθής διαχείρισής του, καθώς και η αξιολόγηση των πολιτικών και των διαδικασιών της εταιρικής διακυβέρνησης.
6. Η αξιολόγηση της οργάνωσης, λειτουργίας, αξιοπιστίας των πληροφοριακών συστημάτων και των συστημάτων αναφοράς χρηματοοικονομικής και διοικητικής πληροφόρησης.
7. Ο έλεγχος της εφαρμογής όλων των αποφάσεων της διοίκησης που αφορούν την αποτελεσματική λειτουργία της οντότητας.
8. Ο έλεγχος της ορθής διαχείρισης του επιχειρηματικού και λοιπών κινδύνων.
9. Η εκτέλεση ειδικών ελέγχων έπειτα από εντολές της διοίκησης.
10. Η συμμετοχή στο σχεδιασμό, στην οργάνωση, ανάπτυξη και εφαρμογή βασικών λειτουργιών και διαδικασιών στην οντότητα.
11. Η συνεργασία με τους εξωτερικούς ελεγκτές για την αύξηση της αποτελεσματικότητας τόσο του εσωτερικού όσο και του εξωτερικού ελέγχου.
12. Η ενημέρωση της διοίκησης για τα αποτελέσματα των ελέγχων καθώς και η ανάπτυξη προτάσεων για τη λύση των εντοπισμένων προβλημάτων και τη βελτίωση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

### **2.3. Ο Εσωτερικός Έλεγχος στην Ελλάδα**

Ο εσωτερικός έλεγχος στην Ελλάδα εμφανίζεται τις δεκαετίες του 1970 και του 1980 μαζί με την έλευση πολυεθνικών εταιρειών. Το Πρωτοδικείο Αθηνών το 1985, με την απόφαση 1457/07.06.85 εγκρίνει και εγγράφει στα βιβλία του την ίδρυση του «Ελληνικού Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (Ε.Ι.Ε.Ε.)», το οποίο είναι το συλλογικό και επαγγελματικό όργανο των εσωτερικών ελεγκτών με σκοπό την προαγωγή της ελεγκτικής επιστήμης, την εμπέδωση επιστημονικών γνώσεων μεταξύ των μελών του, την βελτίωση των όρων άσκησης του επαγγέλματος και την προστασία του. Επιπλέον, το Ε.Ι.Ε.Ε. έχει ως σκοπό, όπως αναφέρεται στο καταστατικό του, τον προσδιορισμό των αρχών και των προτύπων της Ελεγκτικής Επιστήμης, την χορήγηση πιστοποιητικών που βεβαιώνουν ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του εσωτερικού ελέγχου καθώς και η ανάπτυξη της αλληλεγγύης μεταξύ των μελών του.

Τα δύο ευρωπαϊκά συνέδρια που αναλαμβάνει και διοργανώνει το 1994 και το 1997 το Ε.Ι.Ε.Ε. και παράλληλα με την έντονη κινητικότητα στον επιχειρηματικό και οικονομικό χώρο,

όπως συγχωνεύσεις, εισαγωγές εταιρειών στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών καθώς και η ολοκλήρωση της ένταξης της χώρας στην Ευρωπαϊκή Ένωση έδωσαν ώθηση και αναβάθμισαν τον εσωτερικό έλεγχο στην Ελλάδα (Παπαστάθης, 2014).

Το 1998 με την πράξη 2438/6.8.1998 του διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος (ΤτΕ) καθιερώνεται ο εσωτερικός έλεγχος στα πιστωτικά ιδρύματα με σκοπό την καλύτερη και αποτελεσματικότερη λειτουργία του τραπεζικού συστήματος. Αυτή η πράξη κατά τους Νεγκάκη και Ταχυνάκη (2017) αποτελεί τον θεμέλιο λίθο για την σύσταση και εφαρμογή κανόνων λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου. Το 2006, με νέα πράξη 2577/9.3.2006 της ΤτΕ, η οποία τροποποιεί ή και καταργεί τις παλιότερες πράξεις και αποφάσεις, θεσπίζεται υποχρεωτικά η Επιτροπή Ελέγχου στα πιστωτικά ιδρύματα, εφόσον αυτά έχουν εισαγάγει μετοχές σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, ή διατηρούν θυγατρικές εταιρείες ή υποκαταστήματα στο εξωτερικό, ή έχουν ενεργητικό άνω των 100 εκατομμυρίων ευρώ. Ένα από τα βασικά καθήκοντα της Επιτροπής Ελέγχου είναι και η αξιολόγηση της επάρκειας και αποτελεσματικότητας του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου. Με την ίδια πράξη συστήνεται επίσης η Μονάδα Εσωτερικής Επιθεώρησης, η οποία είναι διοικητικά ανεξάρτητη και αναφέρεται απευθείας στο διοικητικό συμβούλιο μέσω της Επιτροπής Ελέγχου.

Παράλληλα τον ίδιο χρόνο, με την απόφαση 2/132/19.5.1998 του διοικητικού συμβουλίου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, ορίζεται ο Κώδικας Δεοντολογίας Εταιρειών Διαχείρισης Αμοιβαίων Κεφαλαίων (ΑΕΔΑΚ) και Εταιρειών Επενδύσεων Χαρτοφυλακίου (ΕΕΧ), στον οποίο προβλέπεται ότι οι εταιρείες ΑΕΔΑΚ και ΕΕΧ οφείλουν να οργανώσουν αποτελεσματικές διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2017). Τον Ιούνιο του 1999, η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς με την υπ' αριθμόν 6/15.6.1999 απόφασή της, υποχρεώνει τις Εταιρείες Λήψης και Διαβίβασης Εντολών (Ε.Λ.Δ.Ε.) να έχουν Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου. Το επόμενο έτος, με την υπ' αριθμόν 5/204/14.11.2000 απόφασή της, άρθρο 12 (ΦΕΚ Β' Αρ. 1487/6-12-2000, Άρθρο 12), υποχρεώνει όλες τις εισηγμένες εταιρείες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ή όσες θέλουν να εισαχθούν σε αυτό, να διαθέτουν Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου το οποίο θα αναφέρεται εγγράφως και σε τακτική βάση για την ορθή λειτουργία και την εφαρμογή του κανονισμού εσωτερικής λειτουργίας στο διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας.

Το 2002 ψηφίζεται από την Βουλή των Ελλήνων ο νόμος 3016/2002 για την εταιρική διακυβέρνηση και στο πρώτο του κεφάλαιο ρυθμίζει ειδικά θέματα διοίκησης και λειτουργίας των ανώνυμων εταιρειών που έχουν εισηγμένες μετοχές ή άλλες αξίες τους σε οργανωμένη

χρηματιστηριακή αγορά που λειτουργεί στην Ελλάδα. Στο άρθρο 6 αναφέρει ότι προκειμένου μια εταιρεία να εισαγάγει μετοχές σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά πρέπει προηγουμένως να διαθέτει Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου. Στο άρθρο 7 ο νόμος ρυθμίζει την οργάνωση του Εσωτερικού Ελέγχου, στον οποίο δίνει εξουσίες και αρμοδιότητες και μεταξύ άλλων αναφέρει ότι:

- Η διενέργεια εσωτερικού ελέγχου γίνεται από ειδική υπηρεσία της εταιρείας στην οποία απασχολείται ένα τουλάχιστον φυσικό πρόσωπο πλήρους και αποκλειστικής απασχόλησης.
- Οι εσωτερικοί ελεγκτές κατά την άσκηση των καθηκόντων τους είναι ανεξάρτητοι, δεν υπάγονται σε καμιά υπηρεσιακή μονάδα της εταιρείας και εποπτεύονται από ένα έως τρία μη εκτελεστικά μέλη του διοικητικού συμβουλίου.
- Οι εσωτερικοί ελεγκτές ορίζονται από το διοικητικό συμβούλιο ενώ δεν επιτρέπεται να είναι μέλη του, ούτε εν ενεργεία διευθυντές ή συγγενείς αυτών.
- Οι εσωτερικοί ελεγκτές κατά την άσκηση των καθηκόντων τους δικαιούνται να λάβουν γνώση οποιουδήποτε βιβλίου, εγγράφου, αρχείου, τραπεζικού λογαριασμού και χαρτοφυλακίου της εταιρείας και να έχουν πρόσβαση σε οποιαδήποτε υπηρεσία της εταιρείας. Παράλληλα τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου οφείλουν να συνεργάζονται και να παρέχουν πληροφορίες στους εσωτερικούς ελεγκτές και να διευκολύνουν το έργο τους με κάθε τρόπο ενώ η διοίκηση της εταιρείας οφείλει να τους παρέχει όλα τα απαραίτητα μέσα για την ολοκλήρωση του έργου τους.

Ο ίδιος νόμος στο άρθρο 8, θεσμοθετεί τις αρμοδιότητες της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου οι οποίες είναι:

- Παρακολούθηση της εφαρμογής και της συνεχούς τήρησης του Εσωτερικού Κανονισμού Λειτουργίας και του καταστατικού της εταιρείας καθώς και της νομοθεσίας και των κανονιστικών διατάξεων.
- Αναφορά στο διοικητικό συμβούλιο των περιπτώσεων σύγκρουσης ιδιωτικών συμφερόντων των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή των διευθυντικών στελεχών με τα συμφέροντα της εταιρείας.
- Έγγραφο ενημέρωση του διοικητικού συμβουλίου τουλάχιστον μια φορά το τρίμηνο από τους εσωτερικούς ελεγκτές για τους ελέγχους που διενεργούν καθώς και την παρουσία τους στις γενικές συνελεύσεις των μετόχων.

- Οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν, μετά από έγκριση του διοικητικού συμβουλίου, να παρέχουν οποιασδήποτε πληροφορία ζητηθεί εγγράφως από τις εποπτικές αρχές, να συνεργάζονται με αυτές και να διευκολύνουν το έργο τους.

Όπως είναι εμφανές, ο εν λόγω νόμος δίνει ιδιαίτερες εξουσίες και προσβάσεις στον εσωτερικό έλεγχο και τους ελεγκτές σε ολόκληρη την εταιρεία και σε κάθε πληροφορία που μπορεί να χρειαστεί για την εκτέλεση του έργου τους. Τον ίδιο χρόνο μετά από 6 μήνες, έρχεται ο νόμος 3091/2002, ο οποίος στο άρθρο 26 προσθέτει, τροποποιεί ή και αντικατασταθεί κάποιες διατάξεις του 3016/2002 σχετικά με τον Εσωτερικό Έλεγχο.

Επιπλέον διεύρυνση και θεσμοθέτηση του εσωτερικού ελέγχου σε περισσότερες εταιρείες έρχεται να προσθέσει ο νόμος 3156/2003, ο οποίος στο άρθρο 26, παράγραφος 7, αναφέρει ότι κάθε εταιρεία που δεν είναι εισηγμένη σε χρηματιστήριο και το δημόσιο ελέγχει με άμεσο ή έμμεσο τρόπο τουλάχιστον το 50% του μετοχικού της κεφαλαίου ή τα δικαιώματα ψήφου, έχει την υποχρέωση να οργανώσει εσωτερικό έλεγχο σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στον ν. 3016/2002.

Ο νόμος 3429/2005 περί Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών (Δ.Ε.Κ.Ο.) αναφέρει στο άρθρο 4 ότι όλες οι Δ.Ε.Κ.Ο. καταρτίζουν υποχρεωτικά Εσωτερικό Κανονισμό Λειτουργίας, στον οποίο θα προβλέπεται υποχρεωτικά η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου. Αναγνωρίζεται κατά τον τρόπο αυτόν η ανάγκη για εσωτερικό έλεγχο στον ευρύτερο δημόσιο τομέα. Ο νόμος αυτός μάλιστα δίνει ακόμα μεγαλύτερη ελευθερία στον εσωτερικό έλεγχο, καθώς ορίζει σαφώς ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές, αν και ορίζονται από το διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας, είναι ανεξάρτητοι, δεν υπάγονται σε καμία μονάδα της επιχείρησης και παρέχουν τις υπηρεσίες τους με έμμισθη εντολή, χωρίς να αποκτούν την ιδιότητα του υπαλλήλου ή σχέση εξαρτημένης εργασίας με την εταιρεία.

Τον επόμενο χρόνο, για την στελέχωση των Δ.Ε.Κ.Ο με Εσωτερικούς Ελεγκτές, όπως προβλέπεται από τον νόμο 3429/2005, με απόφαση (Αθήνα 8/5/2006, αριθμ. πρωτ. 2/18691/2005) του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών συστήνεται το Μητρώο Εσωτερικών Ελεγκτών (Παπαστάθης, 2014).

Ο νόμος 3492/2006 στο άρθρο 12, προβλέπει την σύσταση, με προεδρικό, διάταγμα Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου σε όλα τα υπουργεία και τις περιφέρειες της χώρας καθώς και στους φορείς που εποπτεύονται από αυτά και έχουν προϋπολογισμό άνω των τριών

εκατομμυρίων ευρώ, ενώ, αν δεν μπορεί να συσταθεί μονάδα εσωτερικού ελέγχου σε κάποιον φορέα, τότε τις αρμοδιότητες αυτής τις ασκεί η μονάδα του εποπτεύοντος φορέα.

Επίσης ο νόμος 3601/2007 στα άρθρα 26, 38, 56 και 71 προβλέπει ότι κάθε πιστωτικό ίδρυμα με έδρα την Ελλάδα καθώς και τα ιδρύματα ηλεκτρονικού χρήματος οφείλουν να έχουν επαρκείς μηχανισμούς εσωτερικού ελέγχου, ανάλογους με το μέγεθος, την φύση και την πολυπλοκότητα των δραστηριοτήτων τους.

Το 2010, με το άρθρο 25 του νόμου 3871, τροποποιείται το άρθρο 25 του νόμου 2362/1995, το οποίο προβλέπει την σύσταση Υπηρεσιών Δημοσιονομικού Ελέγχου σε Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.), Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.), δημόσιους οργανισμούς και επιχειρήσεις, και προστίθεται η παράγραφος 25α με την οποία προβλέπεται να διενεργείται εσωτερικός έλεγχος σε όλους τους φορείς της γενικής κυβέρνησης, όπως προβλέπεται από τον ν. 3492/2006.

Το 2011, με τον νόμο 4025/2011 θεσπίζεται εσωτερικός έλεγχος σε όλες τις μονάδες υγείας της χώρας που θα πρέπει να είναι στελεχωμένες με έναν έως τρεις εσωτερικούς ελεγκτές που θα επιλέγονται από το Μητρώο Εσωτερικών Ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών και θα ορίζονται από το διοικητικό συμβούλιο της μονάδας. Θα εργάζονται με σύμβαση παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών, με πλήρη ανεξαρτησία και μέγιστη διάρκεια σύμβασης τριών ετών. Στην συνέχεια, με την εγκύκλιο με Αρ. Πρωτ. 94064-01/10/2012, το Υπουργείο Υγείας εξειδικεύει όλες τις διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου καθώς και το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχου και τις εκθέσεις/αναφορές που πρέπει να συντάσσονται.

Εκτενή αναφορά για την αναγκαιότητα και την σπουδαιότητα του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, παρέχοντας ταυτόχρονα τις γενικές αρχές και κατευθυντήριες οδηγίες, με τον Κώδικα Εταιρικής Διακυβέρνησης, δίνει ο Σύνδεσμος Επιχειρήσεων και Βιομηχανιών (ΣΕΒ) (2011) και το Ελληνικό Συμβούλιο Εταιρικής Διακυβέρνησης (2013) για τις εισηγμένες εταιρείες.

Με το άρθρο 39 του νόμου 4622/2019 για το επιτελικό κράτος, αναλύεται ο τρόπος διάρθρωσης και λειτουργίας των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου στα υπουργεία ενώ ορίζεται ότι η μονάδα υπάγεται απευθείας στον οικείο υπουργό. Ορίζεται επίσης ότι οι έλεγχοι που θα πρέπει να διενεργούνται είναι τόσο τακτικοί όσο και έκτακτοι με εντολή του υπουργού αλλά και ότι θα πρέπει να εκτελούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα.

Στην συνέχεια, το 2020, το Ελεγκτικό Συνέδριο με την υπ' αριθμόν ΦΓ8/28662 απόφασή του καθορίζει το δικό του Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου το οποίο περιλαμβάνει α) τον Ενδογενή Έλεγχο, β) τον Εσωτερικό Ελεγκτή, γ) την Επιτροπή Διασφάλισης της Ανεξαρτησίας του Εσωτερικού Ελεγκτή, ενώ με επόμενη απόφαση, με αριθμό ΦΓ8/55081, καθορίζει την διαδικασία ελέγχου για τα Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου στους φορείς που υπάγονται στην ελεγκτική του δικαιοδοσία.

Τέλος, στις 22/2/2021 τίθεται σε δημόσια διαβούλευση η νομοθετική πρωτοβουλία (σχέδιο νόμου) του Υπουργείου Εσωτερικών με τίτλο «*Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου των Φορέων Γενικής Κυβέρνησης, Οργάνωση, λειτουργία και αξιολόγηση των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου και λοιπές διατάξεις του Υπουργείου Εσωτερικών*». Σκοπός αυτής της πρωτοβουλίας είναι η ενιαία ρύθμιση θεμάτων που αφορούν στη λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου σε όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, ώστε να ενισχυθούν οι μηχανισμοί λογοδοσίας και να επιτευχθεί ο στόχος της καλής διακυβέρνησης και χρηστής διοίκησης σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Στην ουσία, η πρωτοβουλία αυτή, έρχεται να ενοποιήσει σε ένα νόμο το κατακερματισμένο υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο και να λύσει τις όποιες εννοιολογικές αντιφάσεις, συγκρούσεις και επικαλύψεις αρμοδιοτήτων των εποπτικών φορέων και να συμπληρώσει τα κενά που υπάρχουν. Το πεδίο εφαρμογής που προτείνεται είναι αυτό που προβλέπεται στον νόμο 4270/2014, στην παράγραφο 1 του άρθρου 14, περιλαμβάνει δηλαδή όλο τον δημόσιο τομέα, από τους Ο.Τ.Α., τα Ν.Π.Δ.Δ., τις δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμούς, την Κεντρική Διοίκηση ή Κράτος, την Προεδρία της Δημοκρατίας, τα Υπουργεία, τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις, τις Ανεξάρτητες Αρχές, τα Ασφαλιστικά Ταμεία, τους Οργανισμούς Απασχόλησης και τους Οργανισμούς Παροχής Υπηρεσιών Υγείας, την Βουλή των Ελλήνων και όλες τις υποδιαιρέσεις των παραπάνω. Η πρωτοβουλία αυτή, αν τελικά ψηφισθεί από την Βουλή των Ελλήνων, θα αφορά έναν ενιαίο και καθολικό για τον δημόσιο τομέα νόμο που θα διέπει την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στην Ελλάδα.

Από τα παραπάνω είναι εμφανές ότι η αποδοχή και εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στην Ελλάδα προχωρά με αργούς αλλά σταθερούς ρυθμούς. Μέχρι στιγμής, ο εσωτερικός έλεγχος, αν και προβλέπεται από την νομοθεσία, δεν εφαρμόζεται σε όλους τους οργανισμούς ή εφαρμόζεται αποσπασματικά, με αγκυλώσεις ή άλλα προβλήματα, με αποτέλεσμα να μην επιφέρει τα προσδοκώμενα αποτελέσματα στη Δημόσια Διοίκηση. Ωστόσο, το Κράτος και η Ελληνική Πολιτεία φαίνεται να έχουν αναγνωρίσει την αναγκαιότητα και σπουδαιότητά του

και με την τελευταία νομοθετική πρωτοβουλία του Υπουργείου Εσωτερικών αναμένεται να λάβει την καθολικότητα και τη θέση που του αρμόζει σε ολόκληρο τον δημόσιο τομέα. Είναι η πρώτη φορά που γίνεται απόπειρα για μια ενιαία ρύθμιση του εσωτερικού ελέγχου, με την συνολική θέσπιση αρχών, όρων, εννοιών και κανόνων που τον αφορούν ενώ παράλληλα κατοχυρώνεται η ανεξαρτησία του. Τέλος, με τους όρους που προβλέπονται για τα προσόντα, τις πιστοποιήσεις και τα πτυχία των εσωτερικών ελεγκτών, μαζί με την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων, αναβαθμίζεται και η ποιότητα του επαγγέλματος.

## **2.4. Η Εξωτερική Ανάθεση (Outsourcing)**

Η ανάθεση εργασιών, που παραδοσιακά γίνονταν εντός των εταιρειών, σε εξωτερικούς παρόχους άρχισε διεθνώς να κερδίζει έδαφος την δεκαετία του 1990 (Petravick, 1997) και έγινε τάση για πολλές επιχειρησιακές λειτουργίες τις δεκαετίες που ακολούθησαν (Mubako, 2019). Ο Corbett, (1998) αναφέρει ότι το 85% των οργανισμών στις ΗΠΑ, αγοράζουν, με άλλα λόγια αναθέτουν σε τρίτους, υπηρεσίες που θα μπορούσαν να εκτελέσουν στο εσωτερικό τους. Οι εταιρείες άρχισαν να κρατούν και να επικεντρώνονται μόνο στις βασικές λειτουργίες, στις οποίες ήταν ανταγωνιστικές, και να αναθέτουν τις υπόλοιπες, όπως την διαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού, τις νομικές υπηρεσίες, τα πληροφοριακά συστήματα, τις φορολογικές υπηρεσίες κ.α., σε τρίτους.

Η έννοια της εξωτερικής ανάθεσης έχει πολλά χρόνια ιστορίας. Αν ψάξει κανείς, θα δει ότι υπάρχουν στοιχεία τα οποία πιστοποιούν την εφαρμογή της από επιχειρήσεις μεταποίησης μεταλλείων στην Αγγλία τον 19<sup>ο</sup> αιώνα. Συνήθης πρακτική ήταν και στον δημόσιο τομέα όπου η εξωτερική ανάθεση εφαρμόζονταν σε αρκετές χώρες της Ευρώπης από τα μέσα του 18<sup>ο</sup> αιώνα (Κασιούρα, 2007).

Στην σύγχρονη εποχή, η εξωτερική ανάθεση είναι πλέον σύνηθες και διαδεδομένο φαινόμενο σε όλο τον κόσμο, σε όλες τις οντότητες, τόσο του δημόσιου όσο και του ιδιωτικού τομέα, σε όλων των ειδών τις δραστηριότητες και λειτουργίες (Tadelis, 2007). Πλέον υπάρχουν ειδικευμένες εταιρείες που παρέχουν τις υπηρεσίες με εξωτερική ανάθεση ακόμα και σε λειτουργίες που παραδοσιακά εκτελούνταν εντός των οντοτήτων.

Στο «αλφαβητάρι» τους για την εξωτερική ανάθεση οι Lankford and Parsa, (1999) δίνουν τον παρακάτω ορισμό:

*«Η Εξωτερική Ανάθεση (Outsourcing) ορίζεται ως η προμήθεια κάποιου προϊόντος ή υπηρεσίας από πηγές που βρίσκονται εκτός του οργανισμού. Για τις υπηρεσίες αυτό συχνά περιλαμβάνει την μεταφορά του ελέγχου μιας λειτουργίας σε προμηθευτή».*

Η εξωτερική ανάθεση είναι στην ουσία μια επιχειρηματική προσέγγιση όπου το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα μπορεί να επιτευχθεί πιο αποτελεσματικά και αποδοτικά όταν τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες παράγονται από εξωτερικό προμηθευτή/πάροχο. Μάλιστα η εξωτερική ανάθεση δεν είναι μόνο η αγορά προϊόντων ή υπηρεσιών αλλά μεταφέρει επίσης την ευθύνη και τη φυσική επιχειρηματική λειτουργία, συχνά και σχετικές γνώσεις, στον εξωτερικό οργανισμό (McCarthy and Anagnostou, 2004). Με άλλα λόγια, η εξωτερική ανάθεση μπορεί να αναφερθεί και ως μια συμφωνία, στην οποία ορίζονται η αμοιβή και οι παρεχόμενες υπηρεσίες, όπου μια εταιρεία (πελάτης) προσλαμβάνει μια άλλη εταιρεία (εξωτερικός προμηθευτής/πάροχος) για να εκτελέσει μια λειτουργία για χάρη του (Mohr, Sengupta and Slater, 2011).

Υπάρχουν διάφοροι λόγοι για να επιλέξει ή να μην επιλέξει ένας οργανισμός την εξωτερική ανάθεση. Έχουν εκπονηθεί στο παρελθόν μελέτες που εξετάζουν τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα για την εφαρμογή της εξωτερικής ανάθεσης. Μερικά από αυτά συνοψίζονται στις δύο επόμενες παραγράφους.

Στα θετικά κίνητρα και πλεονεκτήματα οι Abraham and Taylor (1996) αναγνωρίζουν τα, α) εξοικονόμηση μισθών και άλλων παροχών, β) εξομάλυνση του φόρτου εργασίας και διατήρηση του ίδιου εργατικού δυναμικού σε περιόδους αιχμής, γ) πρόσβαση σε εξειδικευμένες ικανότητες που δεν υπάρχουν στον οργανισμό. Ωστόσο, επισημαίνουν ότι αυτά τα κίνητρα συνήθως συντρέχουν μαζί και μπορεί να ισχύουν ταυτόχρονα και τα τρία. Οι Kakabadse and Kakabadse (2000) αναφέρουν τρεις κατηγορίες για τις οποίες η εξωτερική ανάθεση έχει διευθυνθεί, α) οικονομική – για οικονομίες κλίμακας, για τον έλεγχο της μεταβλητότητας της ζήτησης, β) ποιότητας – πρόσβαση σε ικανότητες του παρόχου, γεωγραφική κάλυψη, επάρκεια και προσήλωση του παρόχου και γ) καινοτομία – ο συνδυασμός των δύο προηγούμενων. Οι McCarthy and Anagnostou (2004) κάνουν αναφορά στο άρθρο τους για την έρευνα του Bendor–Samuel (1998). Σύμφωνα με όσα αναφέρει, ο Bendor–Samuel θεωρεί ότι η εξωτερική ανάθεση έχει αρκετές διαστάσεις οι οποίες δεν εντοπίζονται μέσα στην εταιρεία αλλά στον εξωτερικό πάροχο. Οι διαστάσεις αυτές είναι οι οικονομίες κλίμακας, οι εξειδικευμένες διαδικασίες, η πρόσβαση σε κεφάλαια, η πρόσβαση σε ακριβή τεχνολογία και αυτό θεωρεί ότι οδηγεί σε εξοικονόμηση κόστους κατά την



εξωτερική ανάθεση. Με άλλα λόγια, επειδή ο εξωτερικός πάροχος είναι ειδικευμένος σε μια επιχειρηματική λειτουργία, μπορεί να πετύχει οικονομίες κλίμακας και να παρέχει την ίδια εργασία πιο φθηνά και αποτελεσματικά από τον αγοραστή.

Από την άλλη πλευρά, αυτή της αρνητικής επιχειρηματολογίας για εξωτερική ανάθεση, οι διάφορες μελέτες δείχνουν ότι οι απόψεις που επικρατούν είναι σχετικές με την απώλεια του ελέγχου, την μείωση της ευελιξίας και το αυξημένο κόστος (McCarthy and Anagnostou, 2004). Επιπλέον οι Quinn and Hilmer (1994) αναφέρουν ότι με την εξωτερική ανάθεση μπορεί δημιουργηθούν νέοι κίνδυνοι, όπως να χαθούν χρήσιμες ικανότητες και δεξιότητες από τον οργανισμό ή να αναπτυχθούν άλλες μη χρήσιμες και να απολεσθεί ο έλεγχος επί των προμηθευτών. Κάνοντας ανασκόπηση της βιβλιογραφίας οι Iqbal and Dad (2013) εντοπίζουν και κατηγοριοποιούν τα εξής μειονεκτήματα και τους κινδύνους της εξωτερικής ανάθεσης, α) κοινωνικό κόστος από τις θέσεις εργασίας που θα χαθούν, β) αύξηση του κόστους επίβλεψης, γ) απώλεια πιστών υπαλλήλων, δ) μεταφορά απαραίτητης γνώσης στον προμηθευτή (χάνεται ο πυρήνας της γνώσης), ε) χάνεται ο έλεγχος και εντοπίζονται προβλήματα ασφαλείας, στ) αυξάνεται ο χρόνος των μεταφορών (της εφοδιαστικής αλυσίδας), ζ) πιθανή δημιουργία ανταγωνιστών, η) μειωμένη ποιότητα στην κατασκευή, θ) δημιουργούνται ζητήματα κουλτούρας.

Όπως είναι εμφανές, τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να είναι κοινά. Για παράδειγμα, το κόστος μπορεί να είναι και πλεονέκτημα και μειονέκτημα, ανάλογα την περίπτωση. Άλλες μελέτες αναφέρουν ότι με την εξωτερική ανάθεση το κόστος της παροχής μιας υπηρεσίας ή προϊόντος μειώνεται ενώ άλλες αναφέρουν ότι το κόστος αυξάνεται. Γίνεται αντιληπτό, πως αν τελικά η εξωτερική ανάθεση θα έχει θετικό ή αρνητικό αποτέλεσμα εξαρτάται από τις εκάστοτε συνθήκες, τους οργανισμούς που συμμετέχουν και το είδος της υπηρεσίας ή προϊόντος που αναθέτεται. Παράλληλα όλα αυτά τα επιχειρήματα για την εξωτερική ανάθεση μπορεί να ισχύουν ταυτόχρονα αλλά και μεμονωμένα. Δηλαδή από τη μία να μειώνεται το κόστος μέσω της ανάθεσης ενώ από την άλλη να χάνονται σημαντικές δεξιότητες για την εταιρεία. Οπότε, το αν τελικά μια εταιρεία θα επιλέξει ή όχι την εξωτερική ανάθεση, έχει να κάνει με την στάθμιση των θετικών και αρνητικών επιπτώσεων από την ανάθεση στην κάθε περίπτωση.

## 2.5. Η Εξωτερική Ανάθεση (Outsourcing) του Εσωτερικού Ελέγχου

Την τάση της εξωτερικής ανάθεσης φυσικά ακολούθησε και ο εσωτερικός έλεγχος, ο οποίος παραδοσιακά ήταν μια λειτουργία που εκτελούνταν εντός της κάθε οντότητας. Αν και στην αρχή τουλάχιστον η τάση αυτή αντιμετωπιζόταν με σκεπτικισμό, πλέον έχει μπει στην λίστα με τις υπηρεσίες που δίνονται για εξωτερική ανάθεση, με τους οργανισμούς να ψάχνουν όλο και περισσότερο εξωτερικούς παρόχους να τους αναθέσουν τον εσωτερικό τους έλεγχο (Mubako, 2019). Κατά το παρελθόν εκπονήθηκαν διάφορες έρευνες με σκοπό να εντοπίσουν τους λόγους, τους τρόπους και τις συνθήκες κάτω από τις οποίες γίνεται η εξωτερική ανάθεση του Εσωτερικού Ελέγχου.

Από το 2001 οι Rittenberg & Covalleski, και το 2004 ο Chanticleer, αναφέρουν ότι η παροχή υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου από εξωτερικούς παρόχους είναι μια αναδυόμενη και κερδοφόρα αγορά. Εμπειρικές μελέτες επιβεβαιώνουν ότι η ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου σε εξωτερικούς παρόχους είναι μια κοινή πρακτική ειδικά σε Αυστραλία, Καναδά και Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής (Mathews, Cooper and Leung, 1995; Rittenberg and Covalleski, 1997). Ο Barr-Pulliam (2016) στην έρευνά του για λογαριασμό του Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (Δ.Ι.Ε.Ε.) στο CBOK (2015) αναφέρει ότι κατά μέσο όρο σε παγκόσμιο επίπεδο το 38% των διευθυντών εσωτερικού ελέγχου χρησιμοποίησε υπηρεσίες τρίτων για τις δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου, με πάνω από το 50% στην Βόρεια Αμερική. Ακολουθούν η Μέση Ανατολή και η Βόρεια Αφρική με 43%, η Νότια Ασία με 40%, η Ευρώπη με 38%, η Ανατολική Ασία με 30%, η Λατινική Αμερική και Καραϊβική με 29% και τελευταία η Υποσαχάρια Αφρική με 27%. Τα αποτελέσματα του Δ.Ι.Ε.Ε. του 2015 συγκρινόμενα με αποτελέσματα της έρευνας των Kusel, Schull and Oxner (2001), όπου τα ποσοστά που αναφέρονται για τις ΗΠΑ και τον Καναδά είναι 21,5% και 31,5% αντίστοιχά, καταδεικνύει μια σαφή αύξηση και τάση για εξωτερική ανάθεση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου (Mubako, 2019).

Το 2008 οι Van Peursem & Jiang διεξάγουν την ερευνά τους σε επιχειρήσεις στην Νέα Ζηλανδία σχετικά με τους λόγους αλλά και τις συνθήκες της ανάθεσης του εσωτερικού ελέγχου σε εξωτερικούς παρόχους. Κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι το 57% των εταιρειών που ανταποκρίθηκαν ασκούσε κάποιου επιπέδου λειτουργία εσωτερικού ελέγχου, ενώ το υπόλοιπο 43% καμία. Από τις εταιρείες που είχαν λειτουργία εσωτερικού ελέγχου, το 27% την ασκούσε χωρίς καμία εξωτερική ανάθεση, το 3,2% είχε συνεργασία με τον εξωτερικό πάροχο, το 9,5% είχε μερικώς αναθέσει τον εσωτερικό έλεγχο και το υπόλοιπο 17,5% είχε πλήρως αναθέσει τον

εσωτερικό έλεγχο σε κάποιον πάροχο. Το μέγεθος της εταιρείας, με βάση τον αριθμό των εργαζομένων, δεν φαίνεται να παίζει ουσιαστικό ρόλο στον τρόπο εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου είτε από την ίδια την εταιρεία είτε με ανάθεση σε εξωτερικό πάροχο. Ωστόσο, αναφέρουν ότι οι μικρές και οι μεγάλες εταιρείες έχουν κάποιας μορφής εσωτερικό έλεγχο σε ποσοστό 62% και 65% αντίστοιχα, ενώ οι μεσαίες σε ποσοστό 38%. Από τις τελευταίες, μόνο μία στις δεκαέξι έλαβε κάποια υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου από εξωτερικό πάροχο. Συγκεκριμένα εντοπίζουν ότι το 63% των μικρών, το 83% των μεσαίων και το 41% των μεγάλων εταιρειών διατηρεί την λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου στο εσωτερικό της. Αυτό μπορεί να γίνει κατανοητό σύμφωνα με τους Van Peurse and Wells (2000) από το γεγονός ότι οι μικρές επιχειρήσεις, λόγω έλλειψης τεχνογνωσίας και εμπειρίας (know – how), αναθέτουν διάφορες λειτουργίες τους, μέσα σε αυτές και τον εσωτερικό έλεγχο, σε εξωτερικούς συνεργάτες οι οποίοι έχουν τις απαραίτητες γνώσεις. Αντίθετα, οι μεγάλες εταιρείες διαθέτουν τους οικονομικούς πόρους να αναπτύξουν και να διατηρήσουν τον εσωτερικό έλεγχο μέσα στην εταιρεία, ενώ οι μεσαίου μεγέθους εταιρείες εστιάζουν την προσοχή τους σε δραστηριότητες που έχουν να κάνουν κυρίως με την βασική τους λειτουργία και προσπαθούν να αποφύγουν να βρεθούν σε θέση να χρειαστούν εξωτερική βοήθεια. Επίσης, εντοπίζουν ότι κρατάνε τον εσωτερικό έλεγχο στο εσωτερικό τους οι εθνικές εταιρείες σε ποσοστό 45%, οι διεθνείς (εξαγωγικές με έδρα και δραστηριότητα εντός της χώρας) σε ποσοστό 100% και οι πολυεθνικές σε ποσοστό 50%. Τέλος, σε σχέση με τον κλάδο δραστηριότητας των εταιρειών, αναφέρουν ότι στους τομείς της ενέργειας, των μεταφορών και της γεωργίας ο εσωτερικός έλεγχος πραγματοποιείται κατά κύριο λόγο με εξωτερική ανάθεση. Αντίθετα, στους τομείς των χρηματοοικονομικών (σε αυτή την περίπτωση είναι 100%), των μέσων ενημέρωσης, των τηλεπικοινωνιών και του τουρισμού γίνεται κατά κύριο λόγο εντός της εταιρείας.

Οι Carey, Subramaniam and Ching, (2006) στην έρευνα τους σε 99 εισηγμένες εταιρείες στην Αυστραλία αναζητούν τους καθοριστικούς παράγοντες, για τους οποίους οι εταιρείες αναθέτουν τον εσωτερικό έλεγχο σε τρίτους. Εντόπισαν ότι το 54,5% των εταιρειών κρατάει τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου μέσα στην εταιρεία ενώ το 45,5% την αναθέτει είτε μερικώς (56%) είτε εξ ολοκλήρου (44%) σε τρίτους. Οι καθοριστικοί παράγοντες που εντοπίζονται είναι η μείωση του κόστους και η τεχνική κατάρτιση του εξωτερικού παρόχου. Σε σχέση με το μέγεθος της εταιρείας, εντόπισαν ότι αυτές που ξεκίνησαν για πρώτη φορά την λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου και το έκαναν με εξωτερική ανάθεση, ήταν συνήθως οι μικρές εταιρείες, ενώ οι εταιρείες που ήδη είχαν εσωτερικό έλεγχο, όσο μεγαλύτερες ήταν,

τόσο μεγαλύτερη ήταν και η πιθανότητα να τον αναθέσουν, ως εναλλακτική και φθηνότερη λύση ή για να συμπληρώσουν την τεχνογνωσία τους. Στα συμπεράσματα τους αναφέρουν ότι ένα μεγάλο ποσοστό, πάνω του 70%, των εταιρειών που έχουν αναθέσει τον εσωτερικό έλεγχο σε εξωτερικό πάροχο, ανέφεραν ότι αυτή τους η επιλογή έφερε μεγαλύτερη αξία και βελτίωσε την αποτελεσματικότητα της εταιρείας τους. Επίσης, αναφέρουν ότι το 41% αυτών των εταιρειών αναγνωρίζουν ότι υπάρχει πιθανή απειλή για την ανεξαρτησία του ελέγχου όταν ο εξωτερικός πάροχος παρέχει ταυτόχρονα και υπηρεσίες εξωτερικού ελέγχου.

Οι Selim and Yiannakas (2000), σε αντίστοιχη έκθεση τους για το Ηνωμένο Βασίλειο στον δημόσιο και ιδιωτικό τομέα, προσπαθούν να εντοπίσουν τις βασικές δυνάμεις που οδηγούν τις εταιρείες να αναθέσουν σε τρίτους τον εσωτερικό έλεγχο καθώς και το αντίκτυπο της απόφασης αυτής και του ζητήματος της ανεξαρτησίας. Στα συμπεράσματα τους καταλήγουν ότι η πλειοψηφία των οργανισμών στο Ηνωμένο Βασίλειο διατηρεί τον εσωτερικό έλεγχο στο εσωτερικό του, σε αντίθεση με την γενικότερη τάση για εξωτερική ανάθεση άλλων λειτουργιών. Ωστόσο, ένας στους τρεις θεωρεί ότι στο άμεσο μέλλον μερικές, αν όχι όλες, οι λειτουργίες του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να παρέχονται από εξωτερικό συνεργάτη. Τα αποτελέσματά τους δείχνουν ότι οι ερωτηθέντες σε ποσοστό 59% θεωρούν την λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου ως βασική λειτουργία (πυρήνα) ενώ το 92% ως ουσιώδη δραστηριότητα. Η βασική αιτία ανάθεσης του εσωτερικού ελέγχου σε εξωτερικό πάροχο είναι η πρόσβαση σε ελεγκτές με εξειδικευμένες γνώσεις καθώς και το υψηλό κόστος που μπορεί να έχει η πρόσληψη ενός τέτοιου προσώπου στην εταιρεία, ειδικά αν πρόκειται για εργασία για μικρό ή μη συνεχόμενο διάστημα μέσα στον χρόνο. Ακόμα, μόνο 17 στους 34 οργανισμούς θεωρούν ότι μπορεί να πλήττεται η ανεξαρτησία του ελέγχου όταν ο εξωτερικός πάροχος εσωτερικού ελέγχου παρέχει και υπηρεσίες εξωτερικού ελέγχου. Τέλος, η πλειοψηφία των οργανισμών που έχουν αναθέσει τον εσωτερικό έλεγχο σε πάροχο, δηλώνουν ικανοποιημένοι, σε γενικές γραμμές, με τις παρεχόμενες υπηρεσίες. Ωστόσο, ορισμένοι εξ αυτών σκέφτονται να επαναφέρουν τον έλεγχο εντός του οργανισμού για διάφορους λόγους, όπως α) η εξωτερική ανάθεση ήταν προσωρινή λόγω βραχυπρόθεσμης έλλειψης προσωπικού, β) το να έχουν εντός την λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου, ενισχύει την δυνατότητα να ανταποκρίνονται άμεσα σε έκτακτες ανάγκες, γ) για να μπορεί ο διευθυντής εσωτερικού ελέγχου να ρυθμίζει και να οργανώνει αυτός το σύνολο του ελέγχου, δ) για να διαβεβαιώσουν την παροχή υψηλής ποιότητας εσωτερικού ελέγχου, ε) οι παρεχόμενες υπηρεσίες αξιολογούνται συνεχώς και αν κάποια στιγμή ο οργανισμός μείνει ανικανοποίητος, τότε ο έλεγχος θα γυρίσει στο εσωτερικό και στ) αν ο οργανισμός πετύχει να προσλάβει ελεγκτές με τα απαραίτητα προσόντα.

Η θέση του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (Ι.Ε.Ε.) σε σχέση με την εξωτερική ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου έχει αλλάξει διαχρονικά. Σχεδόν 30 χρόνια πριν, υποστήριζε ότι η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να γίνεται εντός της εταιρείας από ένα πλήρως καταρτισμένο, εφοδιασμένο, οργανωμένο και αναπόσπαστο της δομής του οργανισμού τμήμα. Πίστευε ότι ένα καλά οργανωμένο τμήμα εσωτερικού ελέγχου με εκπαιδευμένο προσωπικό μπορεί να εκτελέσει την λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου αποδοτικότερα και αποτελεσματικότερα από έναν εξωτερικό πάροχο (IIA, Professional Issues Pamphlet 91-1, (1994)). Στην πορεία όμως υπάρχει αναστροφή στη θέση και αναφέρει ότι ο εσωτερικός έλεγχος γίνεται καλύτερα όταν γίνεται από αρμόδιους και καλά οργανωμένους φορείς που εφαρμόζουν τα πρότυπα ελέγχου όπως αυτό τα έχει διακηρύξει. Πλέον η επίσημη θέση του Δ.Ι.Ε.Ε. είναι ότι όταν το προσωπικό είναι καλά καταρτισμένο και έχει όλο τον εξοπλισμό που χρειάζεται, μπορεί να παρέχει καλές υπηρεσίες ελέγχου είτε είναι εντός είτε εκτός του οργανισμού. Ωστόσο, δεν υπάρχει συγκεκριμένος τρόπος εφαρμογής της εξωτερικής ανάθεσης καθώς αυτό εξαρτάται από το μέγεθος, τη φύση και την πολυπλοκότητα του οργανισμού και πρέπει να συνεκτιμηθούν πολλά πράγματα ώστε να βρεθεί η βέλτιστη δομή και πηγή παροχής υπηρεσιών του εσωτερικού ελέγχου. Τέλος, αναγνωρίζει ότι υπάρχουν πολλές τέτοιες συνεργασίες που έχουν φέρει θετικά αποτελέσματα. Επισημαίνει όμως ότι η ευθύνη και η εποπτεία του εσωτερικού ελέγχου δεν μπορεί να ανατεθεί σε τρίτους και ότι θα πρέπει να υπάρχει ένας εσωτερικός σύνδεσμος, όπως ένας ανώτερος υπάλληλος της οντότητας που θα έχει αυτός την ευθύνη (Institute of Internal Auditors, 2009). Η στάση του Δ.Ι.Ε.Ε. για την εξωτερική ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου φαίνεται να αλλάζει μετά την μεγάλη έρευνα που διεξήγαγαν οι Rittenberg and Covalski, (1997) για το ίδιο το Ινστιτούτο. Οι ερευνητές εντοπίζουν πολλές πετυχημένες περιπτώσεις εξωτερικής ανάθεσης σε διάφορους οργανισμούς όλων των κλάδων τόσο στις ΗΠΑ όσο και σε χώρες της Ευρώπης. Στα συμπεράσματά τους προτείνουν ότι η φύση των Προτύπων Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να αλλάξει, να διευρυνθεί και να λαμβάνει πλέον τις απόψεις από άλλα σημαντικά μέλη, όπως εκπροσώπους από εξωτερικούς παρόχους. Στα Πρότυπα, όπως ισχύουν σήμερα, το ινστιτούτο αναφέρει στο Πρότυπο 1210.A1 ότι ο επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να παίρνει βοήθεια και συμβουλές όταν είναι απαραίτητο για την εκτέλεση του έργου του εσωτερικού ελέγχου και το προσωπικό του εσωτερικού ελέγχου αδυνατεί να ανταπεξέλθει. Στο Πρότυπο 2050 δίνει την δυνατότητα στον επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου «να επικαλεστεί την εργασία άλλων παρόχων», στην ουσία δηλαδή κάποιου είδους εξωτερική ανάθεση. Όμως, επισημαίνει ότι ο επικεφαλής θα πρέπει να ελέγχει την ικανότητα, την αντικειμενικότητα και τον επαγγελματισμό του παρόχου και να γνωρίζει το εύρος, τον σκοπό και τα αποτελέσματα του

ελεγκτικού έργου του παρόχου. Ξεκαθαρίζει δε, ότι η ευθύνη και η λογοδοσία παραμένει στον επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου για την λειτουργία εσωτερικού ελέγχου ενώ στο Πρότυπο 2070 αναφέρει ότι και ο πάροχος, από τη δική του πλευρά, πρέπει να επισημαίνει ότι την ευθύνη για την λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου την έχει ο οργανισμός (Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, 2017).

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ**

### **3.1. Γενικά Δεδομένα**

Η παρούσα μελέτη είναι μια εμπειρική, ποσοτική, δειγματοληπτική στατική έρευνα καθώς στηρίζεται σε πρωτογενή στοιχεία τα οποία συλλέχθηκαν μόνο για τον συγκεκριμένο σκοπό και τις ανάγκες της έρευνας. Πραγματοποιήθηκε εφάπαξ, οπότε αντικατοπτρίζει την εικόνα μιας δεδομένης χρονικής στιγμής, ενώ επιδιώκει την στατιστική ανάλυση ενός μεγάλου όγκου δεδομένων για την εξαγωγή συμπερασμάτων με χρήση περιγραφικής στατιστικής (Δημητριάδη, 2000; Μαλλιάρης, 2001; Σιώμοκος, 2002; Παπαδημητρίου, 2005; Σταθακόπουλος, 2005).

Ο τρόπος συλλογής των πρωτογενών στοιχείων έγινε με μαζική αποστολή, μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail), ειδικά διαμορφωμένων ερωτηματολογίων σε κάθε οργανισμό ξεχωριστά. Αυτός ο τρόπος συλλογής δεδομένων θεωρήθηκε ο καταλληλότερος ώστε να επιτευχθεί ένας σημαντικός αριθμός ερωτώμενων, με μεγάλη διασπορά και χαμηλό κόστος, σε σύντομο χρονικό διάστημα (Μαλλιάρης, 2001). Τα ερωτηματολόγια ήταν ανώνυμα και η συμμετοχή στην έρευνα εθελοντική. Τα e-mail επικοινωνίας που στάλθηκαν τα ερωτηματολόγια, λήφθηκαν από τις ιστοσελίδες των οργανισμών ή ιστοσελίδες άλλων οργανισμών. Για παράδειγμα, ορισμένα e-mail που χρησιμοποιήθηκαν για την αποστολή ερωτηματολογίων σε εισηγμένες εταιρείες, εντοπίστηκαν από την ιστοσελίδα (<https://www.athexgroup.gr/el/>) του Χρηματιστηρίου Αθηνών καθώς ήταν αδύνατο να εντοπισθούν με άλλο τρόπο, είτε γιατί οι εταιρείες αυτές δεν είχαν ιστοσελίδα, είτε γιατί δεν έγραφαν τα στοιχεία επικοινωνίας τους ή για άλλους λόγους. Η χρονική διάρκεια συλλογής των απαντήσεων ήταν από 11/3/2021 και ώρα 12:00μ.μ., όταν απεστάλησαν τα πρώτα ερωτηματολόγια, μέχρι 5/5/2021 και ώρα 12:00μ.μ. όπου έκλεισε η ηλεκτρονική πλατφόρμα συλλογής απαντήσεων. Κατά συνέπεια, η έρευνα αντανακλά την εικόνα αυτής της περιόδου.

Ως προς τον επιδιωκόμενο σκοπό, η έρευνα αυτή είναι μια περιγραφική και αιτιολογική μελέτη που στόχο έχει να σκιαγραφήσει, στο μέτρο που αυτό είναι εφικτό, το προφίλ ενός πληθυσμού και να διαπιστώσει τη στάση, τη γνώμη, τις αιτίες και τις σχέσεις του πληθυσμού αυτού απέναντι σε κάποιο συγκεκριμένο θέμα (Δημητριάδη, 2000; Μαλλιάρης, 2001; Σιώμοκος, 2002; Σταθακόπουλος, 2005). Στην συγκεκριμένη περίπτωση γίνεται προσπάθεια να

περιγραφεί η στάση που έχουν οι οργανισμοί καθώς και οι λόγοι και οι αιτίες που στρέφονται στην εξωτερική ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου.

Για την δημιουργία των ερωτηματολογίων και τη συλλογή των απαντήσεων χρησιμοποιήθηκε η ηλεκτρονική πλατφόρμα της Google, «Forms» (φόρμες της Google). Από αυτή την πλατφόρμα δημιουργήθηκε ηλεκτρονικός σύνδεσμος (link) ο οποίος παρέπεμπε στο ερωτηματολόγιο και κοινοποιήθηκε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου σε όλους τους ερωτώμενους προς συμπλήρωση.

### **3.2. Στοιχεία του Δείγματος**

Στην παρούσα έρευνα στάλθηκαν ερωτηματολόγια σε πάνω από 869 εταιρείες και οργανισμούς τόσο του δημόσιου όσο και του ιδιωτικού τομέα στην Ελλάδα.

Σε εταιρείες του ιδιωτικού τομέα στάλθηκαν από τον ίδιο τον ερευνητή 231 ερωτηματολόγια. Πιο συγκεκριμένα στάλθηκαν ερωτηματολόγια σε όλες τις εισηγμένες εταιρείες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών (Χ.Α.Α.), όπως αυτές εμφανίζονταν στην ιστοσελίδα του Ομίλου Χρηματιστηρίου Αθηνών (athexgroup.gr) στις 2/3/2021. Οι 162 εξ αυτών είναι εισηγμένες στην Κύρια Αγορά Αξιών ενώ 11 στην Εναλλακτική Αγορά. Τέλος, στάλθηκαν ερωτηματολόγια σε ακόμα 58 εταιρείες οι οποίες προέκυψαν από την λίστα των «100 μεγαλύτερων εταιρειών στην Ελλάδα για το 2019» σύμφωνα με το περιοδικό Fortune Greece (2019), αφού πρώτα αφαιρέθηκαν οι εισηγμένες στο Χ.Α.Α, για να αποφευχθεί η διπλή αποστολή. Με το πέρασμα του χρόνου, όλο και περισσότεροι οργανισμοί αναγνωρίζουν την χρησιμότητα και την συνεισφορά του εσωτερικού ελέγχου και τον εφαρμόζουν, έχοντας μέχρι και οργανωμένα τμήματα εσωτερικού ελέγχου, παρόλο που μπορεί να μην είναι υποχρεωμένοι από την νομοθεσία. Αυτός είναι και ο λόγος που συμπεριλήφθηκαν στην έρευνα οι 58 μη εισηγμένες εταιρείες από την λίστα του Fortune Greece, οι οποίες και λόγω του μεγέθους τους θεωρήθηκε πιθανό να έχουν κάποιας μορφής εσωτερικό έλεγχο.

Στον δημόσιο τομέα στάλθηκαν από τον ίδιο τον ερευνητή 638 ερωτηματολόγια. Πιο συγκεκριμένα, στάλθηκαν ερωτηματολόγια σε όλες τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις και Περιφέρειες, 7 και 13 αντίστοιχα, όπως αυτές συστάθηκαν με τον νόμο 3852/2010 (πρόγραμμα Καλλικράτης). Σε 18 υπουργεία, όπως αυτά συστάθηκαν από την Κυβέρνηση κατά τους μήνες Φεβρουάριο έως Μάιο του 2021. Σε 332 δήμους, όπως αυτοί συστάθηκαν με τον νόμο 3852/2010 και τροποποιήθηκαν με τον νόμο 4555/2018 (πρόγραμμα Κλεισθένης), καθώς και στην Κεντρική Ένωση Δήμων Ελλάδας (Κ.Ε.Δ.Ε.). Επίσης, στάλθηκαν ερωτηματολόγια σε



όλα τα δημόσια νοσοκομεία, 106 στον αριθμό, όπως αυτά αναφέρονται στην ιστοσελίδα του Υπουργείου Υγείας, καθώς και στο Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής (ΕΛ.ΣΤΑΤ.) (Σεπτέμβριος 2019). Τέλος, απεστάλησαν ερωτηματολόγια σε 161 οργανισμούς και εταιρείες δημοσίου συμφέροντος, εποπτευόμενους από το κράτος ή τους δήμους, οι οποίοι επιλέχθηκαν από το Μητρώο Υπηρεσιών και Φορέων της Ελληνικής Διοίκησης του Υπουργείου Εσωτερικών για το 2020, με κριτήριο την αυξημένη πιθανότητα να έχουν εσωτερικό έλεγχο. Για τον λόγο αυτό, ο κύριος όγκος των τελευταίων οργανισμών είναι δημόσιες και δημοτικές ανώνυμες εταιρείες ενώ περιέχονται και ανεξάρτητες αρχές, πανεπιστήμια, ασφαλιστικά και συνταξιοδοτικά ταμεία, ινστιτούτα και άλλοι μεγάλοι οργανισμοί.

Τέλος, ζητήθηκε η βοήθεια για την προώθηση των ερωτηματολογίων από το Ε.Ι.Ε.Ε. ενώ υπάρχουν και επαναπροωθήσεις ερωτηματολογίων από άτομα που συμμετείχαν στην έρευνα και τα προώθησαν σε άλλους συναδέλφους τους.

### **3.3. Ερωτηματολόγια**

Το ερωτηματολόγιο που χρησιμοποιήθηκε, διαμορφώθηκε ειδικά για τον σκοπό της παρούσας έρευνας, καθώς κατά την βιβλιογραφική ανασκόπηση δεν εντοπίστηκε κάποιο που θα μπορούσε να ταιριάζει απόλυτα στις απαιτήσεις και τα δεδομένα της συγκεκριμένης έρευνας και του δείγματος. Έγινε προσπάθεια να είναι σχετικά σύντομο, διάρκειας περίπου 5 με 7 λεπτά, ώστε να αυξηθεί ο βαθμός απόκρισης. Για τον λόγο αυτό, χρησιμοποιήθηκαν κυρίως ερωτήσεις πολλαπλής επιλογής, ώστε να μπορούν να απαντηθούν εύκολα, γρήγορα και χωρίς λάθη από τους ερωτώμενους. Συνολικά το ερωτηματολόγιο περιλαμβάνει 32 ερωτήσεις και χωρίζεται σε δύο ενότητες. Στην πρώτη αναλύεται το προφίλ του οργανισμού που συμμετέχει στην έρευνα ενώ στη δεύτερη, που χωρίζεται σε τέσσερις υποενότητες, αναλύονται τα δεδομένα και οι λόγοι σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο και την εξωτερική ανάθεσή του.

Η πρώτη ενότητα περιλαμβάνει οκτώ υποχρεωτικές ερωτήσεις πολλαπλής επιλογής και μία ανοιχτού τύπου, που στόχο έχουν να σκιαγραφήσουν το προφίλ του οργανισμού. Τα δεδομένα που συλλέγονται αφορούν το μέγεθος, τον κλάδο, την νομική μορφή και τον γεωγραφικό χώρο δραστηριότητας του οργανισμού. Ως προς το μέγεθος, υπάρχουν τρεις ερωτήσεις πολλαπλής επιλογής που αφορούν το ενεργητικό, τον αριθμό των εργαζομένων, τον κύκλο των εργασιών, με την ταξινόμηση να γίνεται σύμφωνα με τον νόμο 4308/2014 για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Υπάρχει και μια ερώτηση για τον αριθμό των εργαζομένων στο

Τμήματα Εσωτερικού Ελέγχου. Για την κατηγοριοποίηση σε κλάδους, συμπεριλήφθηκε μια ερώτηση ανοιχτού τύπου στην οποία ο ερωτώμενος αναγράφει τον κλάδο που δραστηριοποιείται ο οργανισμός στον οποίο εργάζεται ενώ για τον γεωγραφικό χώρο δραστηριότητας συμπεριλήφθηκε μια ερώτηση πολλαπλής επιλογής με τις επιλογές α) εθνική, β) διεθνής (εξαγωγική), γ) πολυεθνική. Η νομική μορφή του οργανισμού συμπληρώνεται στην δεύτερη ερώτηση της ενότητας και είναι πολλαπλής επιλογής. Σε αυτή την ερώτηση, οι δημόσιοι οργανισμοί κατηγοριοποιήθηκαν σύμφωνα με το Ευρωπαϊκό Σύστημα Εθνικών και Περιφερειακών Λογαριασμών (ESA 2010) της Eurostat και τον ευρωπαϊκό κανονισμό του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου (549/2013), όπως δημοσιεύτηκε στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (L174/1). Ταυτόχρονα, οι ιδιωτικές οντότητες κατηγοριοποιήθηκαν σε δύο κατηγορίες, ανάλογα με τη νομική τους μορφή, τις κεφαλαιουχικές (ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ, κ.α.) και τις προσωπικές (ΟΕ, ΕΕ, Ατομική, Κοινοπραξία, κ.α.), όπως αναφέρονται στην βιβλιογραφία (Γκίνογλου, Ταχυνάκης και Μωυσή, 2005; Χατζηγάγιος, 2015; Νεγκάκης, 2016) και τον νόμο 4308/2014. Τέλος, η ενότητα αυτή, περιλαμβάνει μια ακόμα ερώτηση, σχετικά με το αν εφαρμόζεται ή όχι από τον οργανισμό εσωτερικός έλεγχος με κάποιου είδους εξωτερική ανάθεση. Ανάλογα με την απάντηση, γίνεται αυτόματη ανακατεύθυνση στις υποενότητες της δεύτερης ενότητας.

Η δεύτερη ενότητα πραγματεύεται τους λόγους για τους οποίους επιλέγεται ή όχι η εξωτερική ανάθεση καθώς και άλλα θέματα σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο. Αποτελείται από 23 συνολικά ερωτήσεις, χωρισμένες σε τέσσερις υποενότητες. Η κάθε υποενότητα είναι διαμορφωμένη ώστε να ανταποκρίνεται σε μία από τις τέσσερις κάτωθι περιπτώσεις εξωτερικής ανάθεσης: α) εφαρμόζεται έστω και σπάνια, β) εξετάζεται να εφαρμοστεί στο μέλλον, γ) διακόπηκε ή θα διακοπεί, δ) δεν εφαρμόστηκε ποτέ. Κάθε υποενότητα περιλαμβάνει τις αντίστοιχες υποχρεωτικές ερωτήσεις για κάθε περίπτωση. Επισημαίνεται ότι ανάλογα με την απάντηση στην τελευταία ερώτηση της πρώτης ενότητας γίνεται ανακατεύθυνση στην αντίστοιχη υποενότητα της δεύτερης ενότητας. Παρακάμπτονται δηλαδή οι υπόλοιπες υποενότητες και οι ερωτήσεις τους και απαντώνται μόνο της συγκεκριμένης υποενότητας. Οι περισσότερες ερωτήσεις είναι πολλαπλής επιλογής, κάποιες με δυνατότητα επιλογής μίας μόνο απάντησης και άλλες με δυνατότητα επιλογής περισσότερων απαντήσεων. Σε ορισμένες περιπτώσεις, όπου κρίθηκε ότι οι επιλογές μπορεί να μην καλύπτουν όλες τις περιπτώσεις, υπάρχει η επιλογή «άλλο» ή δυνατότητα συμπλήρωσης απάντησης με ελεύθερο κείμενο. Επίσης υπάρχουν και μερικές ερωτήσεις βαθμονόμησης/κλίμακας από το 1 έως το 5 (Δημητριάδη, 2000; Μαλλιάρης, 2001).

Η πρώτη υποενότητα περιλαμβάνει 8 υποχρεωτικές ερωτήσεις, από την 10<sup>η</sup> έως την 17<sup>η</sup> και η δεύτερη υποενότητα περιλαμβάνει 7 υποχρεωτικές ερωτήσεις, από την 18<sup>η</sup> έως την 24<sup>η</sup>. Αρκετές όμως από αυτές είναι στην ουσία κοινές ή με μικρές αλλαγές, οπότε στην ανάλυση αντιμετωπίζονται ως μία ερώτηση. Κοινές ερωτήσεις με μικρές διαφορές, κυρίως στην έκφραση, υπάρχουν και στις τέσσερις υποενότητες και αυτό γιατί θεωρήθηκε ότι κατά αυτόν τον τρόπο, η ηλεκτρονική φόρμα θα παρουσιαζόταν καλύτερα στους ερωτώμενους. Σύμφωνα, με τις δυνατότητες που έδινε η ηλεκτρονική φόρμα, το ερωτηματολόγιο δομήθηκε έτσι, ώστε οι ερωτώμενοι να βλέπουν μόνο τις ερωτήσεις που τους αφορούν. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα κάποιες ερωτήσεις να επαναλαμβάνονται σε όλες τις ενότητες, με μικρές παραλλαγές, χωρίς όμως να αλλάζει η ουσία τους. Για παράδειγμα, η πρώτη ερώτηση της πρώτης και δεύτερης υποενότητας, δηλαδή ή 10<sup>η</sup> και η 18<sup>η</sup> αντίστοιχα, θεωρούνται και αναλύονται ως μία, αφού πρώτα συμψηφιστούν τα δεδομένα τους, καθώς στην ουσία τους είναι ακριβώς ίδιες. Οι διαφορές τους έγκεινται στην έκφραση της ερώτησης, καθώς χρησιμοποιούνται διαφορετικοί χρόνοι. Στην ερώτηση 18 υπάρχει και η επιλογή «Δεν γνωρίζω ακόμα», η οποία κρίθηκε σκόπιμο να προστεθεί, καθώς βρίσκεται στη δεύτερη υποενότητα, όπου οι οργανισμοί δεν έχουν ακόμα αλλά εξετάζουν για το μέλλον την εξωτερική ανάθεση, οπότε μπορεί ακόμα να μην γνωρίζουν ακόμα τι είδους ελέγχους θα αναθέσουν. Οι συγκεκριμένες ερωτήσεις είναι πολλαπλής επιλογής και εξετάζουν το είδος της εξωτερικής ανάθεσης που εφαρμόζει ο οργανισμός. Η επιλογή των πιθανών απαντήσεων έγινε από τύπους που αναφέρει το Δ.Ι.Ε.Ε. (Position paper I.I.A, 2009) για την ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου καθώς και από τύπους που αναφέρουν στο βιβλίο τους οι Rittenberg and Covalleski (1997). Η 11<sup>η</sup> ερώτηση, στην πρώτη υποενότητα, αφορά την διάρκεια που εφαρμόζεται με ανάθεση ο εσωτερικός έλεγχος ενώ η 19<sup>η</sup> ερώτηση, στη δεύτερη υποενότητα, αφορά τον χρονικό ορίζοντα μέχρι την ανάθεση. Οι ερωτήσεις 12 & 20, 13 & 21, 14 & 22, 15 & 23 είναι πολλαπλής επιλογής, με δυνατότητα επιλογής περισσότερων από μία απαντήσεων και θεωρούνται κοινές. Συγκεκριμένα, στη 12<sup>η</sup> και στην 20<sup>η</sup> εξετάζεται σε ποιον πάροχο αναθέτουν οι οργανισμοί τον εσωτερικό έλεγχο. Στη 13<sup>η</sup> και στην 21<sup>η</sup> αναλύεται ποιος επιλέγει την έκταση, το είδος και τον σκοπό των ελέγχων, η επιλογή των πιθανών απαντήσεων έγινε με τη λογική του ποιος μπορεί να είναι υπεύθυνος ώστε να λαμβάνει αυτές τις αποφάσεις. Στις επόμενες δύο ερωτήσεις, δηλαδή στη 14<sup>η</sup> και στην 22<sup>η</sup>, αναλύονται το είδος των ελέγχων που μπορεί να ανατίθενται στον πάροχο, όπως τους αναφέρει ο Παπαστάθης (2014). Στη 15<sup>η</sup> και στην 23<sup>η</sup> ερώτηση εξετάζονται οι λόγοι για τους οποίους ένας οργανισμός στρέφεται στην ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου. Περιέχονται 16 πιθανές απαντήσεις, οι οποίες είναι επιλογή και περίληψη των πιο συχνών αντίστοιχων απαντήσεων από την σχετική βιβλιογραφία και τις όμοιες έρευνες που έχουν γίνει κατά το παρελθόν.

Υπάρχει, επίσης, και η δυνατότητα για ανοιχτού τύπου απάντηση σε περίπτωση που δεν έχει προβλεφθεί κάποια περίπτωση. Με την 16<sup>η</sup> ερώτηση γίνεται προσπάθεια να εντοπιστεί η τάση των οργανισμών προς την εξωτερική ανάθεση του ελέγχου. Η 17<sup>η</sup> ερώτηση είναι κλίμακας από το 1 έως το 5, όπου 1 «καθόλου ικανοποιημένος» και 5 «πολύ ικανοποιημένος», και προσμετράται η ικανοποίηση του οργανισμού από τις παρεχόμενες υπηρεσίες του εξωτερικού παρόχου. Αντίστοιχα στη 15<sup>η</sup> ερώτηση της δεύτερης υποενότητας (24<sup>η</sup> ερώτηση), προσμετράται πάλι σε όμοια κλίμακα, από το 1 έως το 5, η ικανοποίηση του οργανισμού από τις παρεχόμενες υπηρεσίες του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.

Η τρίτη υποενότητα αποτελείται από πέντε υποχρεωτικές ερωτήσεις (25-29). Στην 25<sup>η</sup> ερώτηση γίνεται προσπάθεια να εντοπισθούν όλοι οι πιθανοί λόγοι για τους οποίους διακόπηκε η εξωτερική ανάθεση. Είναι ερώτηση πολλαπλής επιλογής. Δίνεται η δυνατότητα επιλογής πολλών απαντήσεων, οι οποίες είναι οι συχνότερα εμφανιζόμενες στις αντίστοιχες έρευνες που έχουν γίνει κατά το παρελθόν. Δίνεται, επίσης, η επιλογή ανοιχτής απάντησης σε περίπτωση που δεν έχει προβλεφθεί κάποια περίπτωση. Οι ερωτήσεις 26, 27, 28 και 29 είναι ίδιες με τις 10, 11, 17 και 24 αντίστοιχα.

Τέλος, η τέταρτη υποενότητα αποτελείται από τρεις μόνο υποχρεωτικές ερωτήσεις (30-32). Η πρώτη (30<sup>η</sup>) είναι ίδια με την πρώτη της τρίτης υποενότητας (25<sup>η</sup>) ενώ η τελευταία (32<sup>η</sup>) είναι ίδια με την δέκατη πέμπτη ερώτηση της δεύτερης υποενότητας (24<sup>η</sup>). Στην 31<sup>η</sup> ερώτηση εξετάζεται η στάση του οργανισμού για μελλοντική εξωτερική ανάθεση του ελέγχου.

Αν και περισσότερες, πιο αναλυτικές ή ανοιχτού τύπου ερωτήσεις μπορεί να έδιναν μια βαθύτερη και εκτενέστερη εικόνα του θέματος, θα αύξαναν πολύ τον χρόνο συμπλήρωσης του ερωτηματολογίου και θα μείωναν πολύ την απόκριση. Οι ερωτήσεις αυτές θεωρήθηκε ότι δίνουν μια επαρκή εικόνα της παρούσας κατάστασης και καλύπτουν τις απαιτήσεις τις έρευνας.

### **3.4. Μεθοδολογική Προσέγγιση Επεξεργασίας και Ανάλυσης Δεδομένων**

Οι κατανομές συχνοτήτων της περιγραφικής στατιστικής είναι η μέθοδος που ακολουθήθηκε για την περιγραφή των δεδομένων. Η παρουσίασή τους έγινε σε απλά ραβδογράμματα, κυκλικά διαγράμματα και απλούς πίνακες απόλυτων συχνοτήτων (Παπαδημητρίου, 2005).

Η ταξινόμηση των απαντήσεων των οργανισμών που δόθηκαν στην ερώτηση 7 ανά κλάδο οικονομικής δραστηριότητας, έγινε σε πρώτο επίπεδο σύμφωνα με το πρότυπο NACE

Rev. 2 (Statistical classification of economic activities in the European Community, 2008) της Eurostat. Επίσης έγινε και μία υποταξινόμηση, δηλαδή ταξινόμηση σε δεύτερο επίπεδο κατά την κρίση του ερευνητή, ώστε οι κλάσεις που δημιουργούνται να αποτελούνται από οργανισμούς με κοινά χαρακτηριστικά, όπως για παράδειγμα ο κλάδος των Μεταφορών και Αποθήκευσης περιλαμβάνει: αστικές συγκοινωνίες, λιμένες, άλλες εταιρείες μεταφορών.

Στην έκτη ερώτηση σχετικά με τον κύκλο εργασιών των οντοτήτων, δεν υπάρχουν απαντήσεις από οργανισμούς με νομική μορφή προσωπικής εταιρείας (ΟΕ, ΕΕ, Ατομική κ.α.), για να ταξινομηθούν ως προς το μέγεθος τους και την οικονομική τους σημασία, όπως προβλέπονται από άρθρο 1, παρ. 2γ του νόμου 4308/2014. Οπότε, οι κατηγορίες «από 700.000€ έως 1.500.000€» και «από 1.500.000€ έως 8.000.000€» δεν έχουν νόημα και ενοποιούνται σε μία «από 700.000€ έως 8.000.000€». Κατά συνέπεια, όσοι οργανισμοί (21 συνολικά) απάντησαν ότι ανήκουν σε κάποια από τις δύο προς συγχώνευση κατηγορίες, εντάχθηκαν στην ενιαία.

### **3.5. Έλεγχος και Διόρθωση Επιστρεφόμενων Ερωτηματολογίων**

Κατά τον έλεγχο και διόρθωση των επιστρεφόμενων ερωτηματολογίων για αναπάντητες ερωτήσεις, ανακρίβειες, αντιφάσεις ή άλλου είδους σφάλματα εντοπίστηκαν τα εξής:

- Δύο ακριβώς όμοια ερωτηματολόγια σε όλες τις απαντήσεις. Έτσι, το ένα από τα δύο αποκλείστηκε από την ανάλυση, ώστε να μη μετρηθεί διπλά και επηρεάσει τα συμπεράσματα της έρευνας.
- Τέσσερα απαντημένα ερωτηματολόγια από οργανισμούς οι οποίοι δεν έχουν οργανωμένο τμήμα εσωτερικού ελέγχου. Καθώς το ερωτηματολόγιο δεν είναι διαμορφωμένο για αυτές τις περιπτώσεις, αποκλείστηκαν από την έρευνα ώστε να μην αλλοιωθούν τα συμπεράσματα.
- Μία απάντηση σε ένα ερωτηματολόγιο που, ενώ στην ερώτηση 7 σχετικά με τον κλάδο φαίνεται ότι είναι Νομικό Πρόσωπο Κεντρικής Κυβέρνησης, στην ερώτηση 3 έχει επιλεγεί λανθασμένα η επιλογή «Άλλο», οπότε διορθώθηκε και συμπεριλήφθηκε στην έρευνα.
- Δύο απαντήσεις σε δύο ερωτηματολόγια, μία στην ερώτηση 15 και μία στην 23. Και στις δύο συμπληρώθηκε η επιλογή «Άλλο» με αιτιολογία που μπορεί να περιληφθεί στη δεύτερη επιλογή «Ο πάροχος έχει τις γνώσεις, εφαρμόζει βέλτιστες πρακτικές...».

Οπότε, αυτές οι δύο ερωτήσεις διορθώθηκαν και, από την επιλογή «Άλλο», μετακινήθηκαν στη δεύτερη επιλογή «Ο πάροχος έχει τις γνώσεις...».

Έτσι, μετά τον έλεγχο και τη διόρθωση των ερωτηματολογίων, αποκλείστηκαν από την ανάλυση των δεδομένων 5 απαντημένα ερωτηματολόγια.

### **3.6. Περιορισμοί και Δυσκολίες Έρευνας**

Ο συνολικός αριθμός των απεσταλμένων ερωτηματολογίων και το σύνολο των οργανισμών στους οποίους προωθήθηκαν είναι άγνωστος. Αυτό συμβαίνει εξαιτίας της αδυναμίας να προσδιοριστεί ο αριθμός των επαναπροωθήσεων. Επίσης, είναι άγνωστος ο αριθμός των απεσταλμένων ερωτηματολογίων από το Ε.Ι.Ε.Ε..

Από το σύνολο του δείγματος, δηλαδή των οργανισμών που στάλθηκαν ερωτηματολόγια, δεν είναι γνωστός ο αριθμός πόσων εξ αυτών εφαρμόζουν κάποιας μορφής εσωτερικό έλεγχο. Η περίοδος αυτή είναι μεταβατική για την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου σε μια πληθώρα οργανισμών στον δημόσιο τομέα, με αποτέλεσμα να μην έχουν προλάβει όλοι να τον εφαρμόσουν. Για παράδειγμα, οι δήμοι, αν και είναι πλέον υποχρεωμένοι να εφαρμόζουν εσωτερικό έλεγχο, μερικοί εξ αυτών δεν το πράττουν ακόμα, εξαιτίας διαφόρων παραγόντων και της αργοπορίας της δημόσιας διοίκησης.

Για την συμμετοχή, σε οποιαδήποτε έρευνα, ενός δημόσιου νοσοκομείου απαιτείται μια χρονοβόρα και γραφειοκρατική διαδικασία η οποία στην παρούσα συγκυρία και λόγω έλλειψης χρόνου δεν ήταν δυνατό να υλοποιηθεί. Αυτό είχε σαν αποτέλεσμα έναν περιορισμένο αριθμό απαντήσεων από δημόσια νοσοκομεία, παρόλο που εφαρμόζουν όλα εσωτερικό έλεγχο και, από την επικοινωνία μαζί τους, είχαν την καλή διάθεση να απαντήσουν.

Γενικότερα εντοπίζεται κούραση σε όλους τους ερωτώμενους στο να συμμετέχουν σε έρευνες και να αφιερώσουν έστω και 5 λεπτά για να συμπληρώσουν ένα ερωτηματολόγιο. Παράλληλα, η ιδιαίτερη χρονική συγκυρία της έρευνας, που συνέπεσε με την πανδημία του κορονοϊού και τα μέτρα για την αντιμετώπισή της, όπως συνεχόμενα lockdown, αναγκαστική τηλεργασία, υποχρεωτικές άδειες, είναι παράγοντες που μπορεί να επηρέασαν το πλήθος των απαντήσεων. Επίσης, ο Γενικός Κανονισμός για την Προστασία Δεδομένων (Γ.Κ.Π.Δ.) απέτρεψε κάποιους από το να απαντήσουν. Τέλος, η φύση του μέσου συλλογής των πρωτογενών δεδομένων, δηλαδή του ερωτηματολογίου, έχει το μειονέκτημα του μικρού βαθμού απόκρισης ή της αποστολής σε λανθασμένη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου

(Δημητριάδη, 2000; Σταθακόπουλος, 2005). Οι παραπάνω λόγοι συνέβαλαν στον μικρό βαθμό απόκρισης και λήψης απαντήσεων.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ**

### **4.1. Γενικά Δεδομένα του Δείγματος**

Κατά την διάρκεια της έρευνας λήφθηκαν συνολικά 98 απαντήσεις, εκ των οποίων 95 θετικές (δέχονται να συμμετέχουν στην έρευνα) και 3 αρνητικές (δεν δέχονται να συμμετέχουν στην έρευνα). Αυτό σημαίνει ότι έχουν συγκεντρωθεί 95 απαντημένα ερωτηματολόγια. Αν από τα 95 απαντημένα ερωτηματολόγια αφαιρεθούν τα 5, στα οποία κατά τον έλεγχο και την διόρθωση, εντοπίστηκαν σφάλματα και λάθη στις απαντήσεις τους, και, όπως αιτιολογήθηκε στην μεθοδολογία, δεν πρέπει να συμπεριληφθούν στην έρευνα, απομένουν 90 απαντημένα ερωτηματολόγια προς ανάλυση.

Καθώς ο αριθμός των επαναπροωθήσεων αλλά και των απεσταλμένων ερωτηματολογίων από το E.I.E.E. δεν είναι γνωστός και έχοντας ως βάση τα 869 απευθείας απεσταλμένα ερωτηματολόγια από τον ερευνητή και το σύνολο των 98 απαντήσεων, το ποσοστό απόκρισης που προκύπτει είναι μικρότερο του 11,3%.

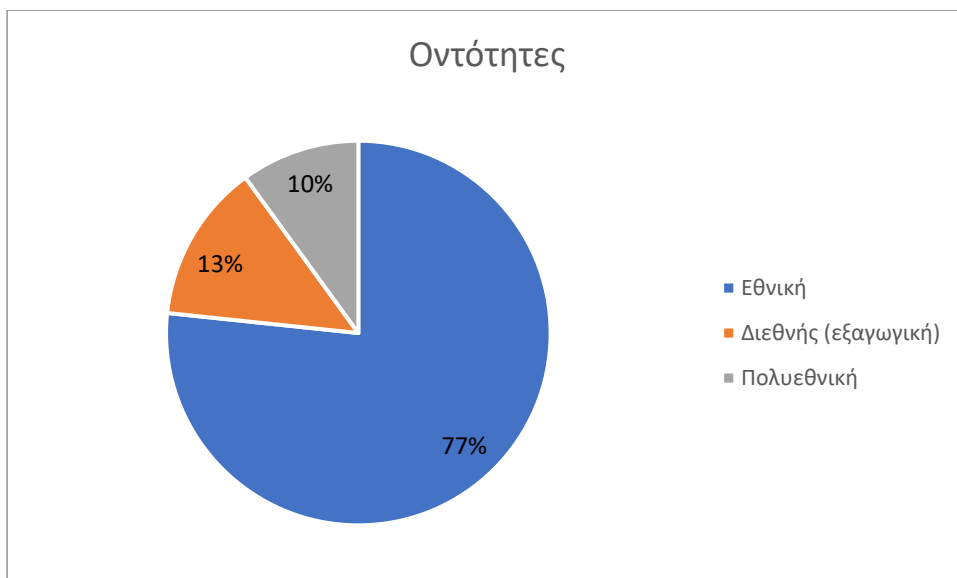
Από τα 90 απαντημένα ερωτηματολόγια τα οποία συμπεριλαμβάνονται στην έρευνα, προκύπτουν τα παρακάτω αποτελέσματα, τα οποία παρουσιάζονται ανά ερώτηση.

### **4.2. Παρουσίαση Δεδομένων ανά Ερώτηση**

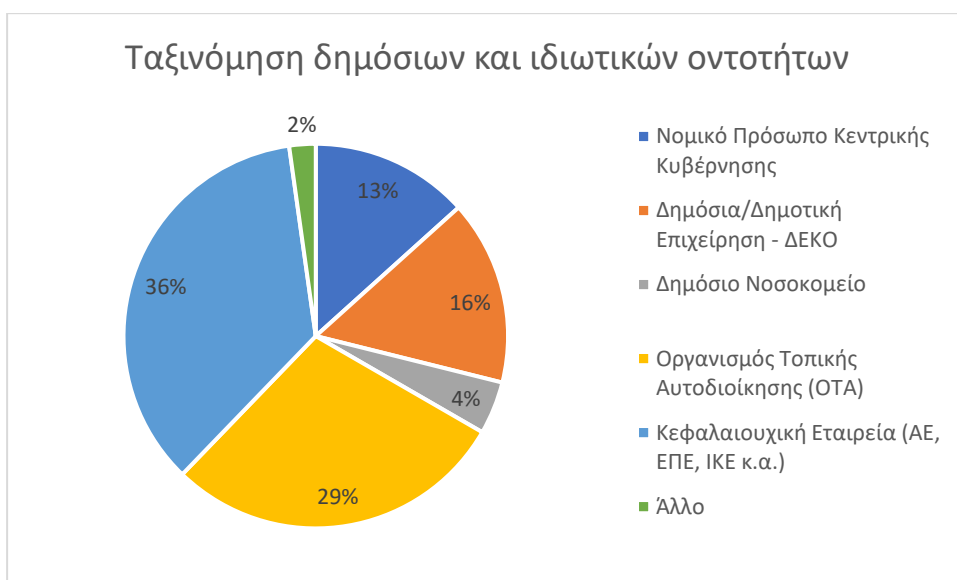
**Ερώτηση 2:** Σε σχέση με την γεωγραφική περιοχή στην οποία δραστηριοποιούνται οι οντότητες οι οποίες συμμετείχαν στην έρευνα, η συντριπτική πλειοψηφία με 77% είναι Εθνικές οντότητες οι οποίες δραστηριοποιούνται μόνο στην Ελλάδα. Ακολουθούν με 13% οι Διεθνείς (εξαγωγικές), δηλαδή αυτές που έχουν έδρα την Ελλάδα αλλά εξάγουν τα προϊόντα και τις υπηρεσίες τους. Τέλος, με 10% οι Πολυεθνικές, δηλαδή οντότητες με παραρτήματα και εκτός Ελλάδας (Γράφημα 1).

**Ερώτηση 3:** Σε σχέση με την νομική μορφή των οντοτήτων και την κατηγοριοποίηση των δημόσιων οργανισμών και φορέων παρουσιάζονται τα εξής αποτελέσματα: το 13% των συμμετεχόντων οντοτήτων είναι Νομικά Πρόσωπα της Κεντρικής Κυβέρνησης, το 16% είναι Δημόσιες ή Δημοτικές Επιχειρήσεις / Δ.Ε.Κ.Ο., το 4% Δημόσια Νοσοκομεία, το 29% Ο.Τ.Α., το 36% Κεφαλαιουχικές Εταιρείες και το 2% άλλου είδους νομικής μορφής οργανισμοί (Γράφημα 2).



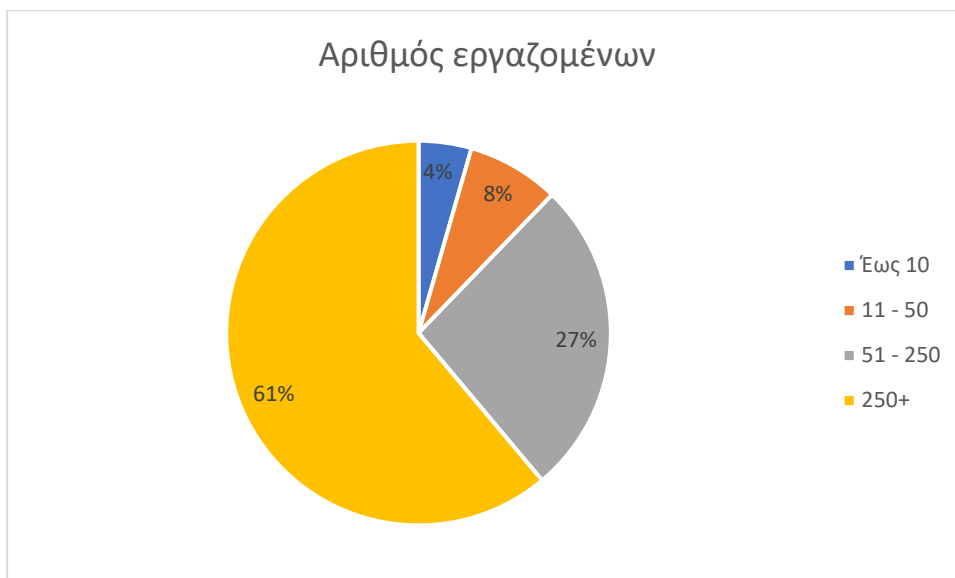


Γράφημα 1: Γεωγραφική περιοχή δραστηριότητας οντοτήτων



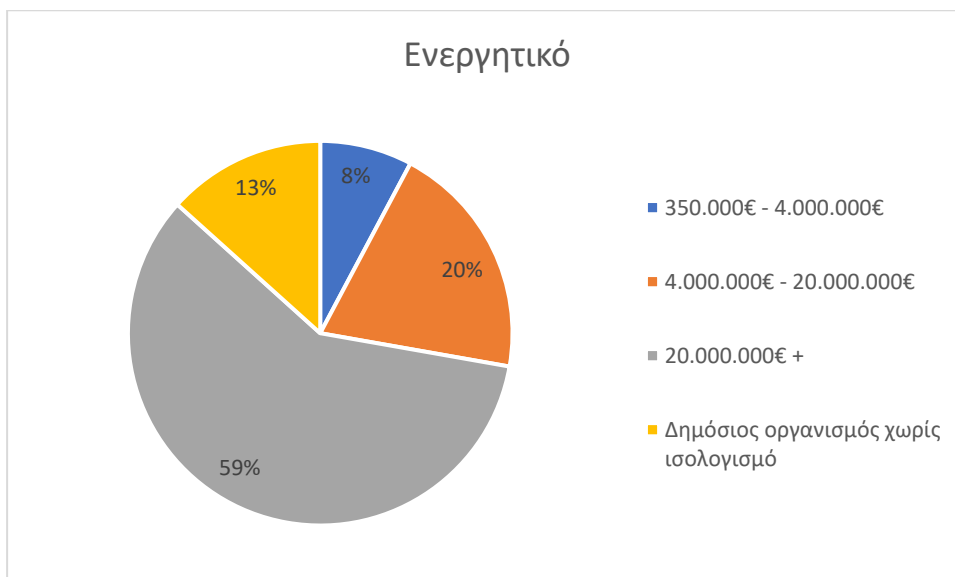
Γράφημα 2: Ταξινόμηση ιδιωτικών εταιρειών και δημόσιων οργανισμών

**Ερώτηση 4:** Σε αυτή την περίπτωση, το μεγαλύτερο ποσοστό των συμμετεχόντων οργανισμών ανήκουν στην κατηγορία «Περισσότερους από 250» κατά μέσο όρο εργαζόμενους και αποτελούν το 61% του δείγματος, ακολουθούν με 27% οι οργανισμοί που έχουν από 51 έως 250 εργαζόμενους, με 8% οι οργανισμοί που απασχολούν από 11 έως 50 εργαζόμενους και τέλος στη μικρότερη κατηγορία με ποσοστό μόλις 4% του δείγματος οι οργανισμοί με έως 10 εργαζόμενους (Γράφημα 3).



Γράφημα 3: Αριθμός εργαζομένων

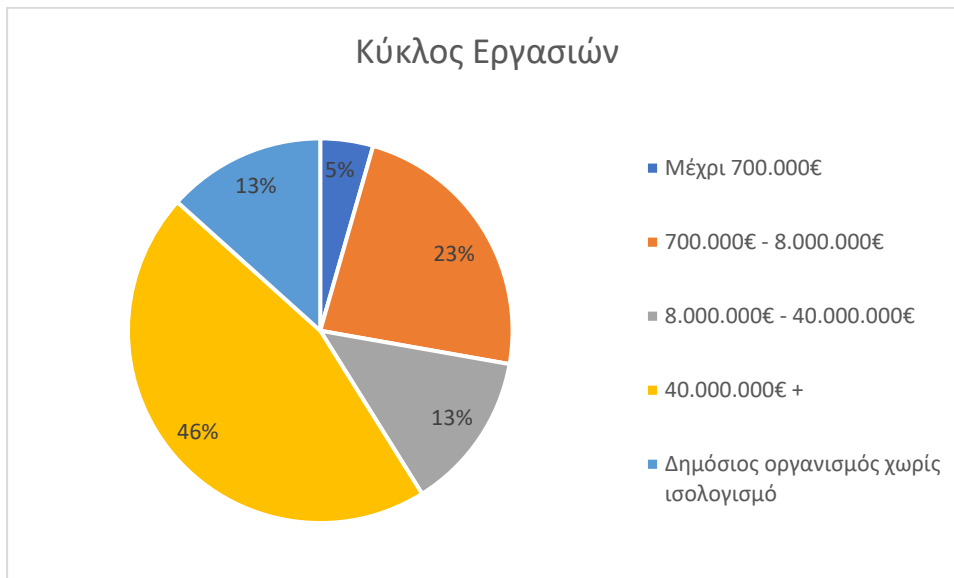
**Ερώτηση 5:** Ως προς το ενεργητικό τους, η μεγάλη πλειοψηφία, με ποσοστό 59%, είναι οργανισμοί με ενεργητικό άνω των 20.000.000€. Ακολουθούν οι οντότητες με ενεργητικό από 4.000.000€ έως 20.000.000€, που αποτελούν το 20% του δείγματος. Το 8% το αποτελούν οι οργανισμοί με ενεργητικό από 350.000€ έως 4.000.000€. Τέλος, το 13% του δείγματος είναι δημόσιοι οργανισμοί οι οποίοι δε δημοσιεύουν ισολογισμό (Γράφημα 4).



Γράφημα 4: Ενεργητικό οντοτήτων

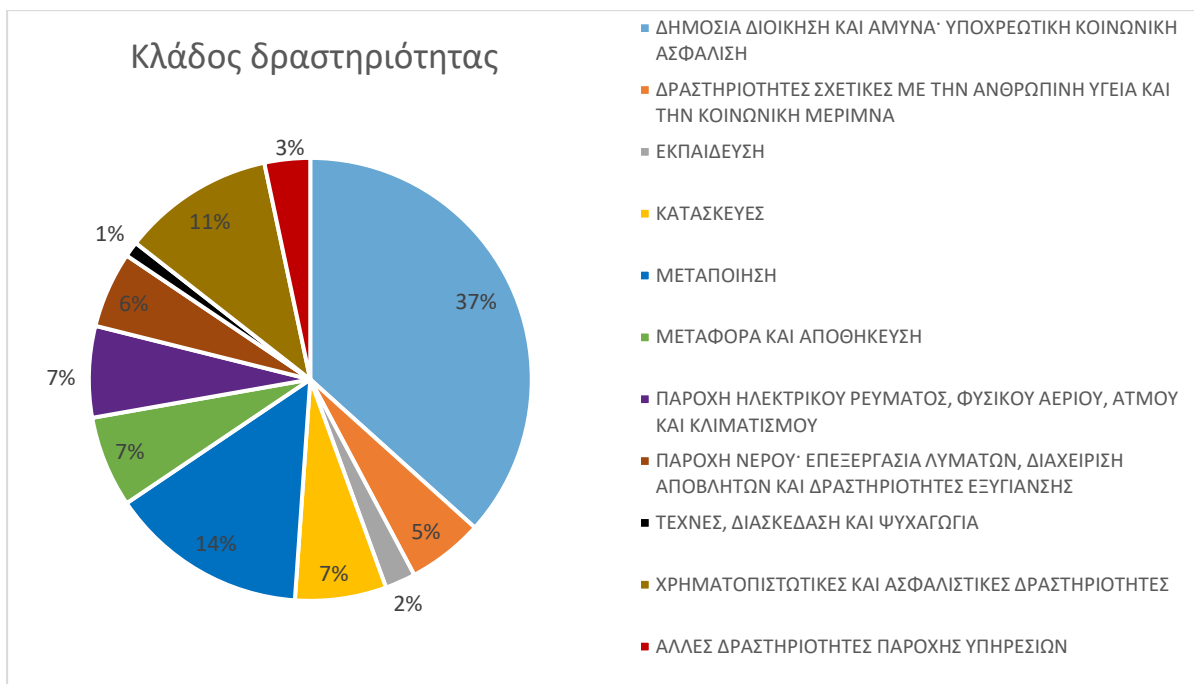
**Ερώτηση 6:** Στην ερώτηση αυτή, μετά την ενοποίηση των κατηγοριών (βλ. κεφάλαιο 3 – μεθοδολογική προσέγγιση – παρ. 2), προκύπτουν 5 κατηγορίες. Στη μεγαλύτερη κατηγορία, με ποσοστό 46%, είναι οι οργανισμοί με κύκλο εργασιών άνω των 40.000.000€. Ακολουθούν με ποσοστό 23% οι οργανισμοί με κύκλο εργασιών από 700.000€ έως 8.000.000€. Το 13% του δείγματος αποτελούν οι οργανισμοί με κύκλο εργασιών από 8.000.000€ έως 40.000.000€. Το

ίδιο ακριβώς ποσοστό (13%) του δείγματος καταλαμβάνουν οι δημόσιοι οργανισμοί χωρίς ισολογισμό. Τέλος, στη μικρότερη κατηγορία εντάσσονται οι οργανισμοί με κύκλο εργασιών μέχρι 700.000€ και αποτελούν μόλις το 5% του δείγματος (Γράφημα 5).



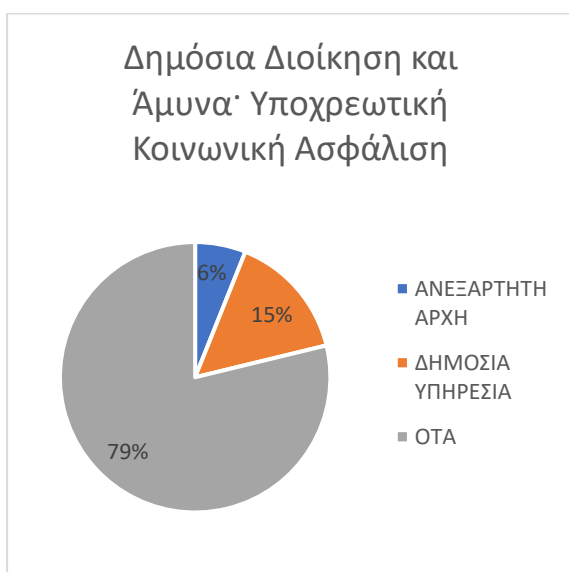
Γράφημα 5: Κύκλος εργασιών οντοτήτων

**Ερώτηση 7:** Από την ταξινόμηση που έγινε σύμφωνα με το πρότυπο NACE Rev. 2 (βλ. κεφάλαιο 3 / μεθοδολογική προσέγγιση / παρ. 1), προέκυψαν 11 κλάδοι στους οποίους κατατάσσονται όλες οι οντότητες που συμμετείχαν στην έρευνα, ανάλογα με την οικονομική τους δραστηριότητα. Η μεγαλύτερη κατηγορία είναι η «Δημόσια διοίκηση και άμυνα – υποχρεωτική κοινωνική ασφάλιση» με 37%. Ακολουθούν οι κλάδοι «Μεταποίησης» και «Χρηματοπιστωτικών και ασφαλιστικών δραστηριοτήτων», με ποσοστό 14% και 11% αντίστοιχα. Από 7% κατέχουν οι κλάδοι «Κατασκευών», «Μεταφορών και αποθήκευσης» και «Παροχής ρεύματος - φυσικού αερίου, ατμού και κλιματισμού». Αμέσως μετά, το 6% και το 5% του δείγματος, το αποτελούν οντότητες που ανήκουν στους κλάδους «Παροχή νερού, επεξεργασία λυμάτων, διαχείριση αποβλήτων και δραστηριότητες εξυγίανσης» και «Δραστηριότητες σχετικές με την ανθρώπινη υγεία και κοινωνική μέριμνα» αντίστοιχα. Τα μικρότερα ποσοστά κατέχουν οι κλάδοι «Άλλες δραστηριότητες παροχής υπηρεσιών» (3%), «Εκπαίδευση» (2%) και ο κλάδος «Τέχνες, διασκέδαση, και ψυχαγωγία» με (1%) (Γράφημα 6).

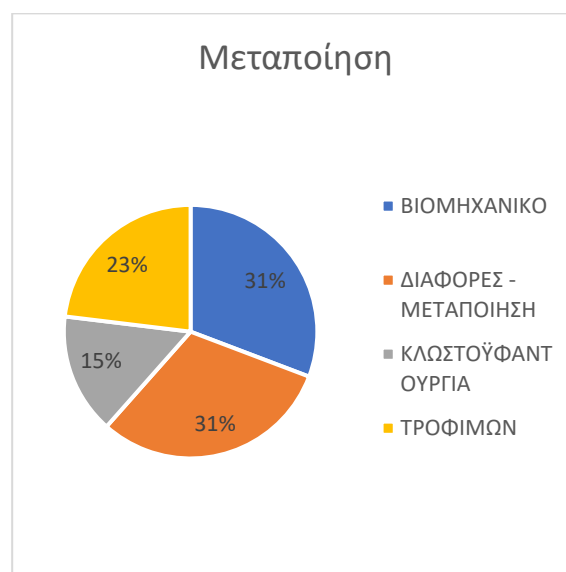


Γράφημα 6: Κλάδοι οικονομικής δραστηριότητας

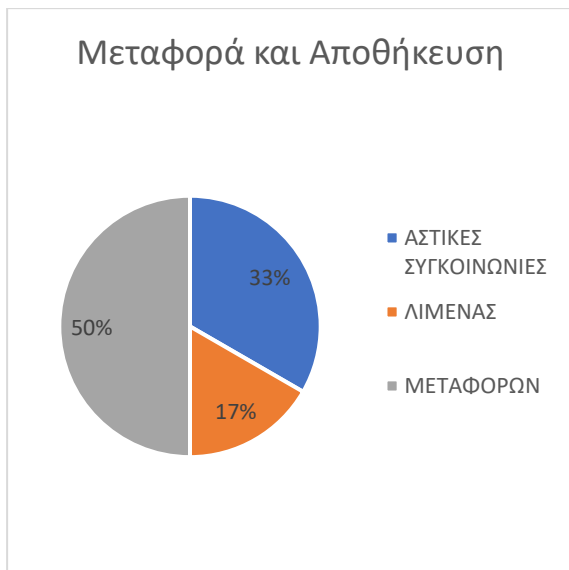
Με επιπλέον ανάλυση των κλάδων, κατά την κρίση του ερευνητή, σε δεύτερο επίπεδο ταξινόμησης, δηλαδή σε υποκλάδους, τα αποτελέσματα που προκύπτουν παρουσιάζονται στα αντίστοιχα γραφήματα που φέρουν τον τίτλο του κάθε κλάδου (Γραφήματα 7-12). Όπου οι κλάδοι περιλαμβάνουν οργανισμούς μόνο μιας υποκατηγορίας ή δεν μπορούν να αναλυθούν επιπλέον, δεν αναλύονται με γράφημα. Επισημαίνεται ότι ο κλάδος «Δραστηριότητες Σχετικές με την Ανθρώπινη Υγεία και την Κοινωνική Μέριμνα» αποτελείται αποκλειστικά από τα Δημόσια Νοσοκομεία.



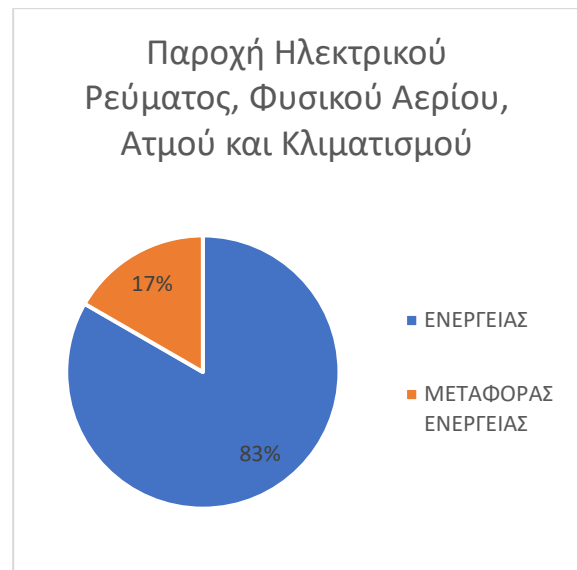
Γράφημα 7: Υποκλάδοι δημόσιας διοίκησης



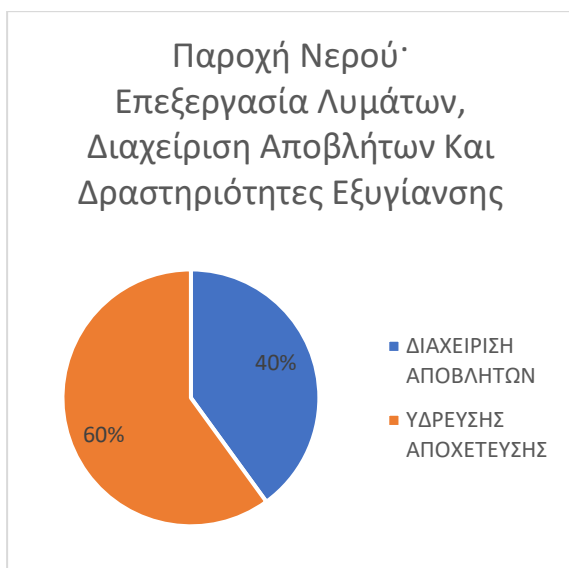
Γράφημα 8: Υποκλάδοι μεταποίησης



Γράφημα 9: Υποκλάδοι μεταφοράς & αποθήκευσης



Γράφημα 11: Υποκλάδοι ρεύματος & ενέργειας



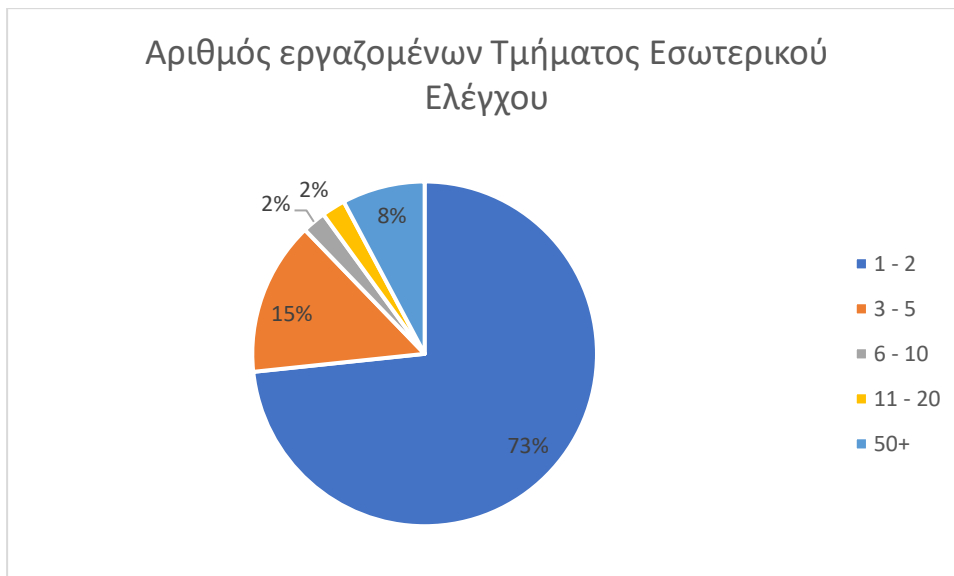
Γράφημα 10: Υποκλάδοι νερού, λυμάτων & αποβλήτων



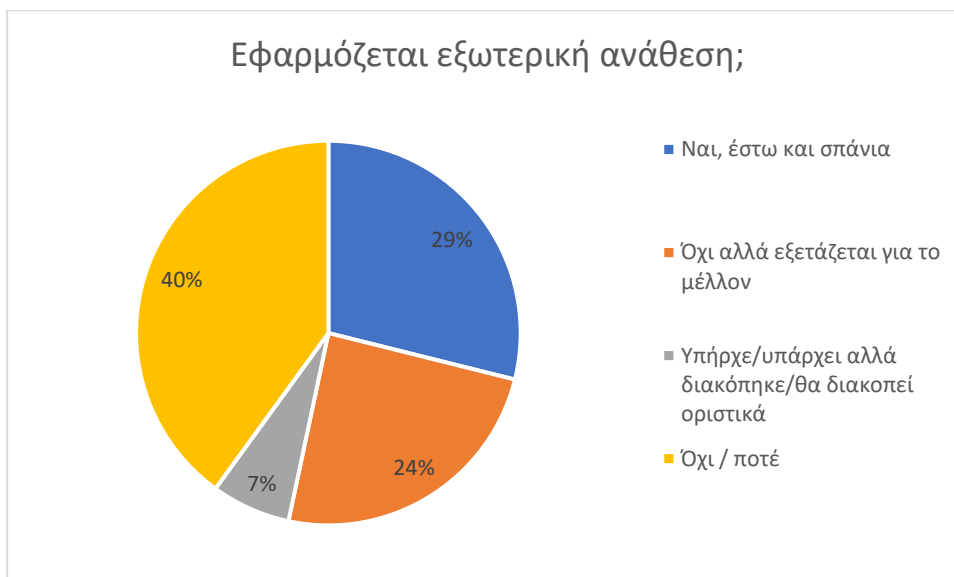
Γράφημα 12: Υποκλάδοι χρηματοπιστωτικών & ασφαλιστικών δραστηριοτήτων

**Ερώτηση 8:** Από το σύνολο των απαντήσεων που λήφθηκαν, προκύπτει ότι η πλειονότητα των οργανισμών (73%) έχει πολύ μικρά Τμήματα Εσωτερικού Ελέγχου, στελεχωμένα με έναν έως δύο υπαλλήλους. Ακολουθεί η επόμενη κατηγορία, 3-5 εργαζόμενοι, με ποσοστό 15% και μετά η κατηγορία με πολύ μεγάλα Τμήματα Εσωτερικού Ελέγχου, με πάνω από 50 εργαζόμενους, με ποσοστό 8%. Οι κατηγορίες 6-10 και 11-20 εργαζόμενοι, έχουν από 2% ενώ η κατηγορία 21-50 εργαζόμενοι είναι 0% (Γράφημα 13).

**Ερώτηση 9:** Από αυτή την ερώτηση προκύπτει ότι το 29% των οντοτήτων εφαρμόζει έστω και σπάνια κάπου είδους εξωτερική ανάθεση, ενώ το 24% το εξετάζει για το μέλλον. Αντιθέτως, το 40% δεν είχε ποτέ κάποιου είδους εξωτερική ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου και το υπόλοιπο 7% διέκοψε ή θα διακόψει σύντομα την εξωτερική ανάθεση (Γράφημα 14).

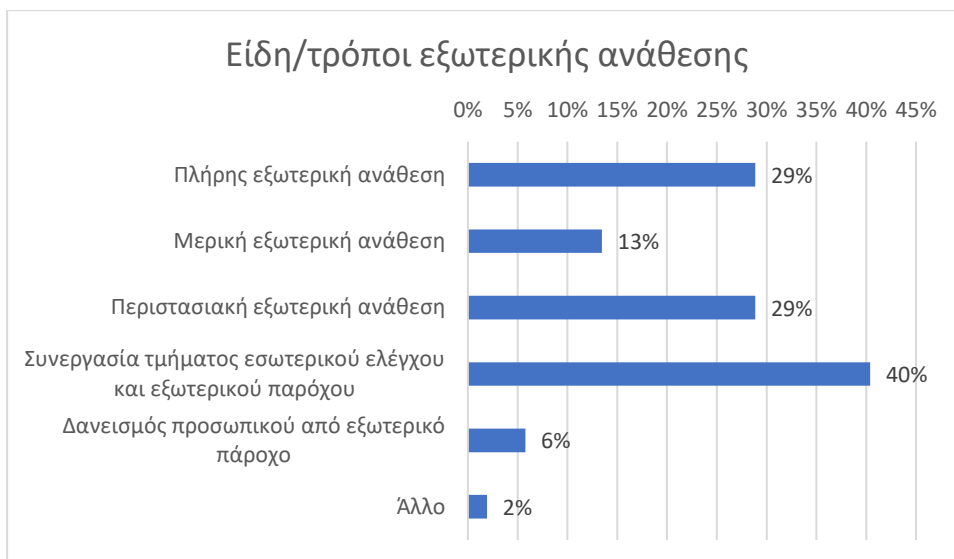


Γράφημα 13: Αριθμός εργαζομένων τμήματος εσωτερικού ελέγχου



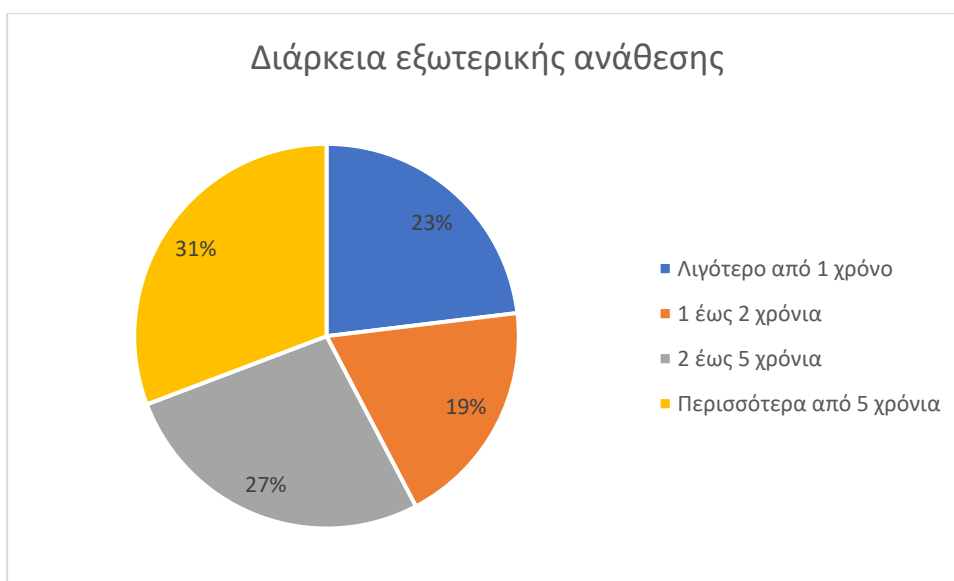
Γράφημα 14: Εφαρμογή εξωτερικής ανάθεσης

**Ερωτήσεις 10, 18 & 26:** Αυτές οι ερωτήσεις αναλύονται και παρουσιάζονται μαζί γιατί θεωρούνται κοινές (βλέπε Κεφάλαιο 3 / Ερωτηματολόγια). Από τις απαντήσεις που λήφθηκαν και αφού αφαιρέθηκαν οι απαντήσεις «Δεν γνωρίζω ακόμα» που κατέχουν το 4%, προκύπτουν τα εξής: τα είδη/τρόποι εξωτερικής ανάθεσης που επιλέγουν οι οργανισμοί είναι πλήρης με 29%, μερική με 13%, περιστασιακή με 29%, συνεργασία τμήματος εσωτερικού ελέγχου με τον εξωτερικό πάροχο με 40%, δανεισμός προσωπικού από τον πάροχο με 6%, άλλου είδους εξωτερική ανάθεση με 2% (Γράφημα 15). Η πλειονότητα (87%) εφαρμόζει ένα μόνο είδος εξωτερικής ανάθεσης (π.χ. μόνο πλήρης εξωτερική ανάθεση) ενώ το υπόλοιπο 13% εφαρμόζει συνδυασμούς, κυρίως μερικής, περιστασιακής ανάθεσης και συνεργασίας με τον εξωτερικό πάροχο.



Γράφημα 15: Είδη/τρόποι εξωτερικής ανάθεσης

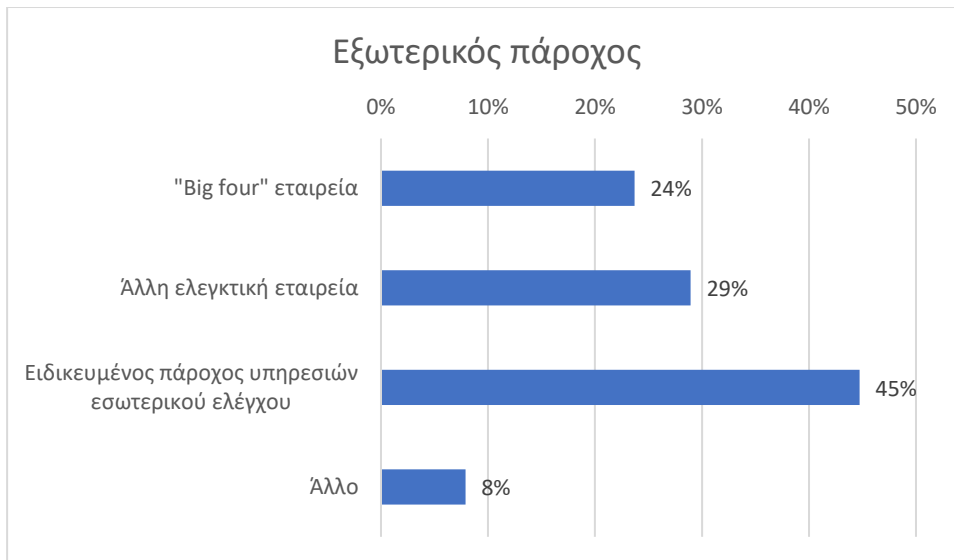
**Ερώτηση 11:** Ως προς το χρονικό διάστημα που εφαρμόζεται η εξωτερική ανάθεση, φαίνεται ότι η πλειονότητα των οργανισμών (31%) την εφαρμόζει σταθερά για περισσότερα από 5 χρόνια. Από 2 έως 5 χρόνια το 27%, από 1 έως 2 χρόνια το 19% ενώ πρόσφατα, με λιγότερο από ένα χρόνο διάρκεια, ξεκίνησαν την εξωτερική ανάθεση το 23% των οργανισμών (Γράφημα 16).



Γράφημα 16: Διάρκεια εξωτερικής ανάθεσης

**Ερωτήσεις 12 & 20:** Από το σύνολο των οργανισμών που χρησιμοποιούν ή θέλουν να χρησιμοποιήσουν την εξωτερική ανάθεση για τις ανάγκες του εσωτερικού ελέγχου, η πλειονότητα (45%) επιλέγει κάποιον ειδικευμένο πάροχο, το 29% επιλέγει κάποια άλλη μικρότερη ελεγκτική εταιρεία, το 24% επιλέγει μία από τις Big four ελεγκτικές εταιρείες και το 8% κάποιον άλλο εξωτερικό πάροχο. Οι αναποφάσιστοι, αυτοί δηλαδή που απάντησαν ότι

δεν γνωρίζουν ακόμα και αφαιρέθηκαν από την ανάλυση, αποτελούν το 21% των οργανισμών που απάντησαν σε αυτή την ερώτηση και το 45% των οργανισμών που εξετάζουν την εξωτερική ανάθεση για το μέλλον. Τέλος, όλοι οι οργανισμοί, πλην ενός, επιλέγουν μόνο μία κατηγορία από τις 4 (Γράφημα 17).



Γράφημα 17: Επιλογή εξωτερικού παρόχου

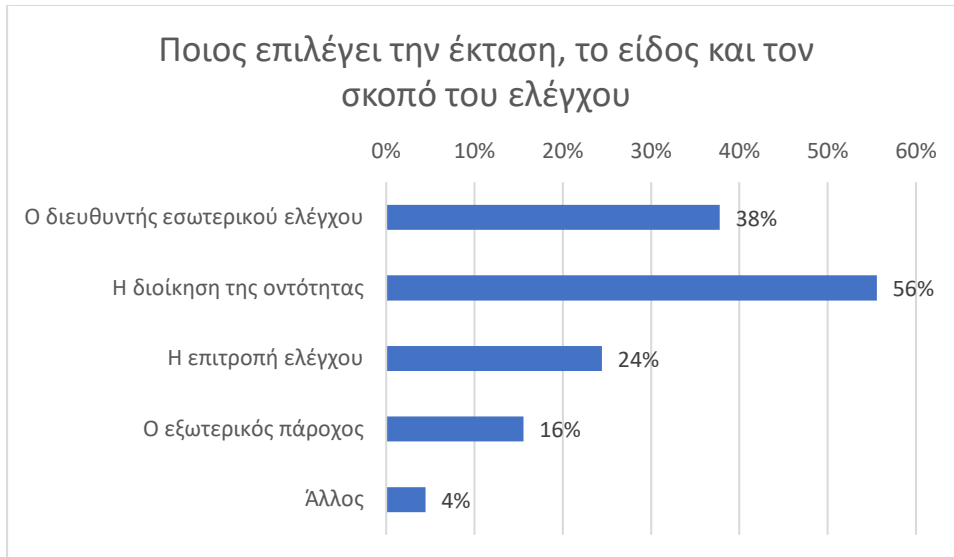
**Ερωτήσεις 13 & 21:** Από τις απαντήσεις σε αυτό το ερώτημα προκύπτει ότι τον βασικότερο λόγο στην επιλογή της έκτασης, του είδους και του σκοπού του ελέγχου, τον έχει η διοίκηση της κάθε οντότητας, με 56%, με τον διευθυντή εσωτερικού ελέγχου και την επιτροπή ελέγχου να ακολουθούν με 38% και 24% αντίστοιχα, ενώ στο 16% των οργανισμών συμμετέχει και ο εξωτερικός πάροχος στις αποφάσεις αυτές. Στο 3% των οργανισμών, στις αποφάσεις αυτές συμμετέχει και κάποιος «άλλος». Τέλος, το 6% των οργανισμών απάντησε «δεν γνωρίζω ακόμα» και αφαιρέθηκε από την ανάλυση (Γράφημα 18).

Πιο αναλυτικά, και αφού αφαιρέθηκε το 6% των οργανισμών που δεν γνωρίζουν ακόμα ποιος θα λαμβάνει τις αποφάσεις, προκύπτει ότι το 71% έχουν μόνο έναν υπεύθυνο, δηλαδή τις αποφάσεις τις λαμβάνει μόνο ένας μέσα στην οντότητα. Στο υπόλοιπο 29% υπάρχουν δύο ή τρεις υπεύθυνοι, σε διάφορους συνδυασμούς, χωρίς όμως να προσδιορίζεται αν συναποφασίζουν από κοινού για όλα τα ζητήματα του ελέγχου ή ο καθένας αποφασίζει για συγκεκριμένα ζητήματα ή διατάζει ξεχωριστούς ελέγχους. Συγκεκριμένα, το 20% έχει δύο υπεύθυνους και το 9% τρεις, για το εν λόγω ζήτημα. Από το 71% των οργανισμών που υπάρχει μόνο ένας υπεύθυνος, στο 28% είναι ο διευθυντής εσωτερικού ελέγχου, στο 50% η διοίκηση της οντότητας, και στο 13% η επιτροπή ελέγχου. Στο 6% οι αποφάσεις λαμβάνονται μόνο από τον εξωτερικό πάροχο, καταστρατηγώντας έτσι τις οδηγίες του Δ.Ι.Ε.Ε., σύμφωνα με τις οποίες



τις αποφάσεις αυτές πρέπει να τις λαμβάνει κάποιος εντός του οργανισμού. Τέλος, στο 3% αποφασίζει κάποιος άλλος. Οι συνδυασμοί που προκύπτουν για το 29% που υπάρχουν περισσότεροι από ένας υπεύθυνοι φαίνονται στον

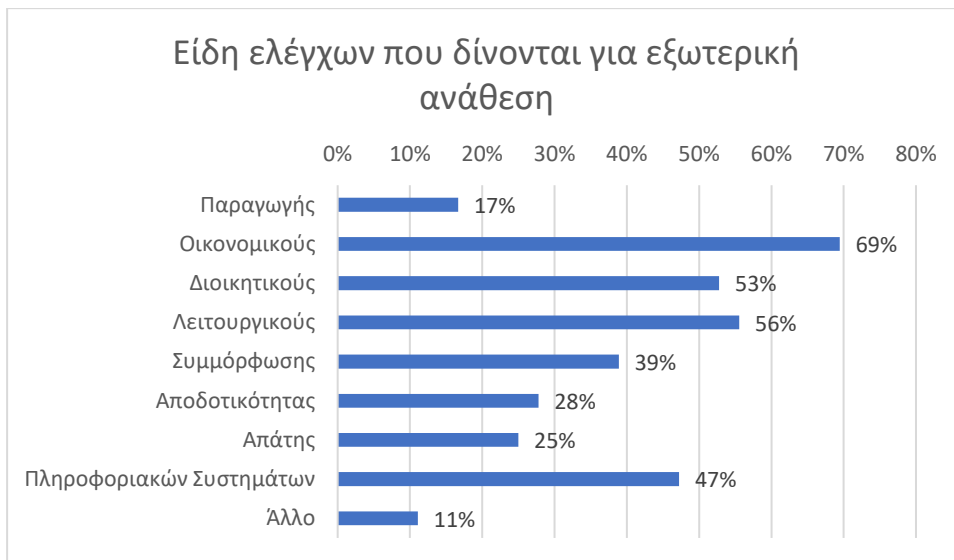
Πίνακας 8.



Γράφημα 18: Ποιος επιλέγει την έκταση, το είδος και τον σκοπό του ελέγχου

**Ερωτήσεις 14 & 22:** Προκύπτει ότι πάνω από τους μισούς οργανισμούς δίνουν για εξωτερική ανάθεση κυρίως τα εξής είδη ελέγχων: οικονομικούς (69%), λειτουργικούς (56%), διοικητικούς (53%). Ακολουθούν των πληροφοριακών συστημάτων (47%), συμμόρφωσης (39%), αποδοτικότητας (28%), απάτης (25%), παραγωγής (17%), άλλο (11%). Δεν γνωρίζει απάντησε το 25% των οργανισμών και αφαιρέθηκε από την ανάλυση (Γράφημα 19).

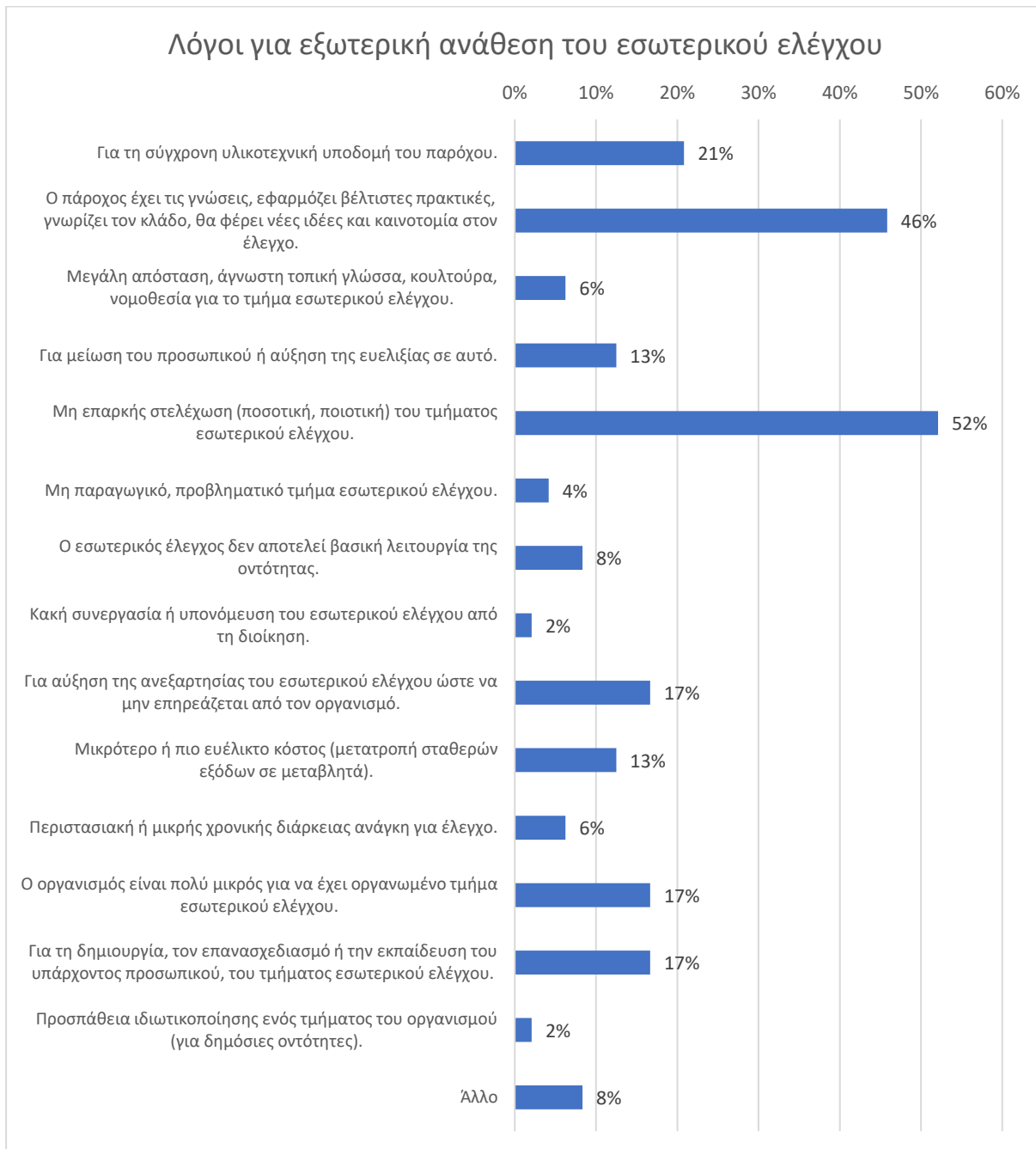
Η πλειονότητα των οργανισμών σε αυτή την περίπτωση (67%) αναθέτει περισσότερα από ένα είδη ελέγχων και το 33% μόνο ένα είδος. Πιο αναλυτικά, το 17% αναθέτει πάνω από 6 είδη ελέγχων, 5 είδη το 14%, 4 και 3 είδη το 11% και 2 είδη το 14%. Εξετάζοντας περαιτέρω τα δεδομένα αυτής της ερώτησης και κάνοντας ταξινόμηση στον πίνακα, προκύπτει ένα μοτίβο, σύμφωνα με το οποίο οι περισσότεροι οργανισμοί δίνουν με εξωτερική ανάθεση κατά κύριο λόγο συνδυασμούς με οικονομικούς, διοικητικούς και λειτουργικούς ελέγχους, ενώ ακολουθούν με φθίνουσα σειρά αυτοί που αναθέτουν επιπροσθέτως ελέγχους συμμόρφωσης, πληροφοριακών συστημάτων, απάτης και παραγωγής (Πίνακας 9), (Πίνακας 10).



Γράφημα 19: Είδη ελέγχων που δίνονται για εξωτερική ανάθεση

**Ερωτήσεις 15 & 23:** Οι βασικότερες αιτίες που οδηγούν τους οργανισμούς στην εξωτερική ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου είναι η ανεπαρκής στελέχωση (ποσοτικά ή/και ποιοτικά) του τμήματος εσωτερικού ελέγχου σε ποσοστό 52% και έπειτα οι γνώσεις του παρόχου, μαζί με τις πρακτικές που εφαρμόζει και τη δυνατότητα να φέρει νέες ιδέες και καινοτομίες στον έλεγχο, με 46%. Η επόμενη αιτία, αρκετά πιο πίσω, με 21% είναι η σύγχρονη υλικοτεχνική υποδομή που μπορεί να διαθέτει ο πάροχος. Άλλες τρεις πιθανές αιτίες για εξωτερική ανάθεση με 17% είναι α) για να αυξηθεί η ανεξαρτησία του εσωτερικού από την διοίκηση, β) γιατί ο οργανισμός είναι πολύ μικρός για να έχει οργανωμένο τμήμα εσωτερικού ελέγχου, γ) για την δημιουργία και επανασχεδιασμό του τμήματος εσωτερικού ελέγχου. Οι επόμενοι λόγοι που οδηγούν τους οργανισμούς στην εξωτερική ανάθεση είναι για να μειώσουν το προσωπικό τους ή να αυξήσουν την ευελιξία σε αυτό (13%), μικρότερο κόστος (13%), ο εσωτερικός έλεγχος δεν θεωρείται βασική λειτουργία (8%), μεγάλη απόσταση, άγνωστη γλώσσα, κουλτούρα, νομοθεσία (6%), περιστασιακή ή μικρής διάρκειας ανάγκη για έλεγχο (6%), μη παραγωγικό, προβληματικό τμήμα εσωτερικού ελέγχου (4%), κακή συνεργασία εσωτερικού ελέγχου και διοίκησης (2%) και προσπάθεια ιδιωτικοποίησης (2%). Τέλος, υπάρχουν οργανισμοί που αναφέρουν άλλες αιτίες (8%) που τους οδήγησαν σε εξωτερική ανάθεση και αναφέρουν ως αιτιολογία λόγους νομοθεσίας και κανονιστικών διατάξεων (Γράφημα 20).

Με περαιτέρω ανάλυση φαίνεται ότι το 40% των οργανισμών που απάντησαν σε αυτή την ερώτηση, στράφηκε στην εξωτερική ανάθεση εξαιτίας ενός μόνο λόγου, το 31% αναφέρει ότι συντρέχουν δύο λόγοι, το 19% τρεις λόγοι ενώ πάνω από 4 λόγους που τους οδήγησαν στην εξωτερική ανάθεση αναφέρει μόνο το 10% (Πίνακας 11).

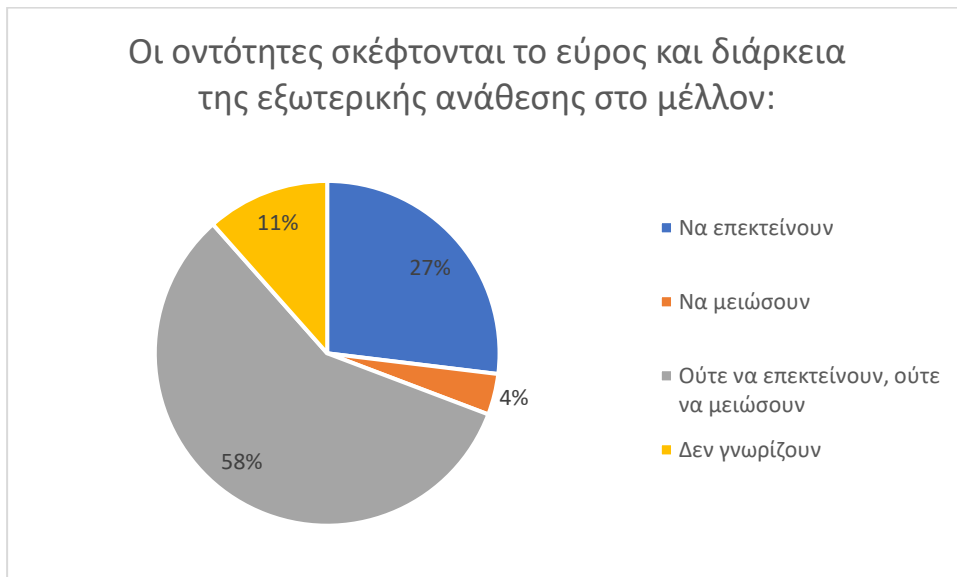


Γράφημα 20: Λόγοι που οδηγούν στην εξωτερική ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου

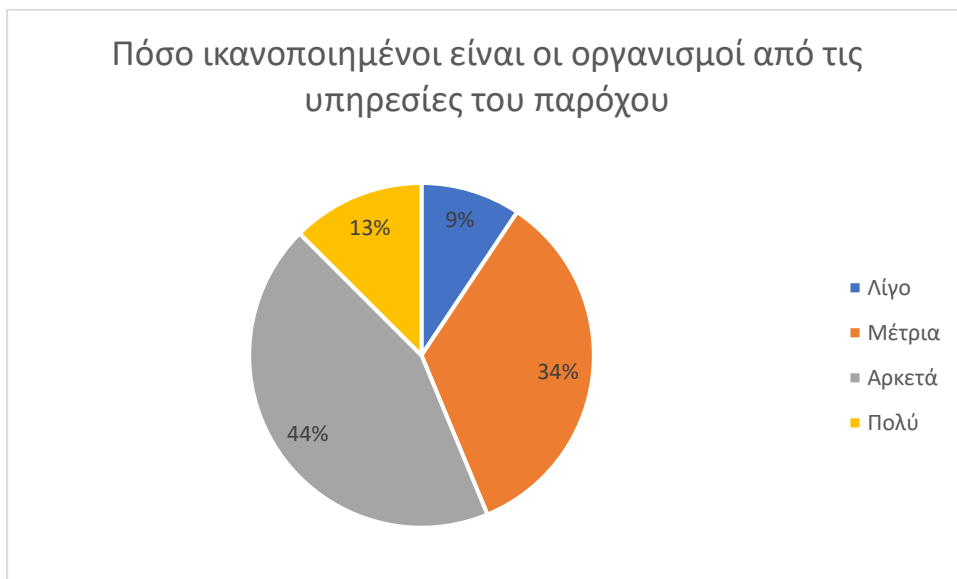
**Ερώτηση16:** Από τις οντότητες που εφαρμόζουν κάποιου είδους εξωτερική ανάθεση, το 27% σκέφτεται να επεκτείνει το εύρος ή την διάρκεια της εξωτερικής ανάθεσης στο μέλλον, μόλις το 4% να μειώσει, ενώ η πλειονότητα (58%) θα κρατήσει σταθερά το εύρος και την διάρκεια. Τέλος, το 11% δεν γνωρίζει αν πρόκειται να γίνουν αλλαγές στο εύρος ή τη διάρκεια στο μέλλον (Γράφημα 21).

**Ερωτήσεις 17 & 28:** Το 13% των οργανισμών δηλώνει ότι είναι πολύ ικανοποιημένο από τις παρεχόμενες υπηρεσίες του εξωτερικού παρόχου, το 44% αρκετά, το 34% μέτρια και

μόνο το 9% δηλώνει ότι είναι λίγο ικανοποιημένο. Κανένας δεν επέλεξε την κατηγορία καθόλου ικανοποιημένος (Γράφημα 22).



Γράφημα 21: Τι σκέφτονται οι οντότητες για την διάρκεια και το εύρος της εξωτερικής ανάθεσης στο μέλλον

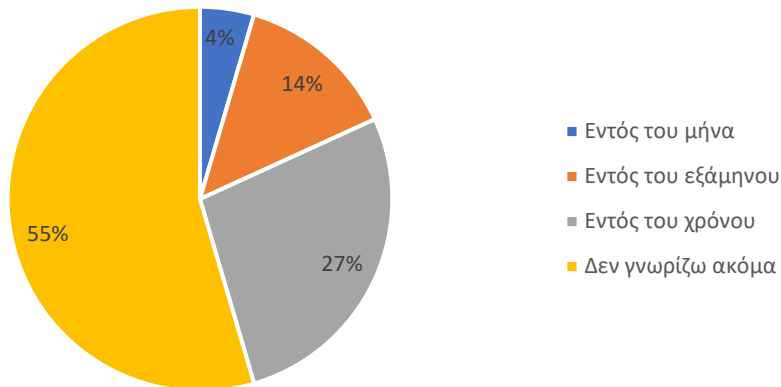


Γράφημα 22: Ικανοποίηση οργανισμών από τις παρεχόμενες υπηρεσίες του εξωτερικού παρόχου

**Ερώτηση 19:** Από τις οντότητες που σκέφτονται να αναθέσουν τον εσωτερικό έλεγχο σε πάροχο, το 4% έχει προγραμματίσει να το κάνει εντός του μήνα, το 14% εντός του εξαμήνου, το 27% μέσα στον χρόνο ενώ η πλειονότητα με 55% δεν έχει αποφασίσει ακόμα πότε θα ξεκινήσει η ανάθεση (Γράφημα 23).

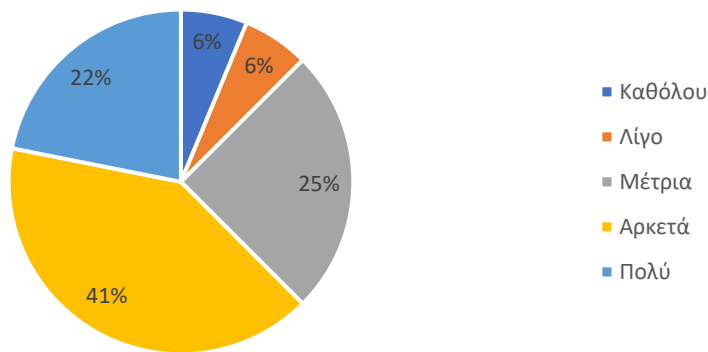
**Ερωτήσεις 24, 29 & 32:** Οι περισσότεροι οργανισμοί δηλώνουν ικανοποιημένοι από τις παρεχόμενες υπηρεσίες του τμήματος εσωτερικού ελέγχου. Αναλυτικά, το 22% δηλώνει πολύ ικανοποιημένο, το 41% αρκετά, το 25% μέτρια, το 6% λίγο και το 6% καθόλου (Γράφημα 24).

### Χρονικός ορίζοντας έναρξης της ανάθεσης



Γράφημα 23: Πότε αναμένεται να ξεκινήσει η εξωτερική ανάθεση

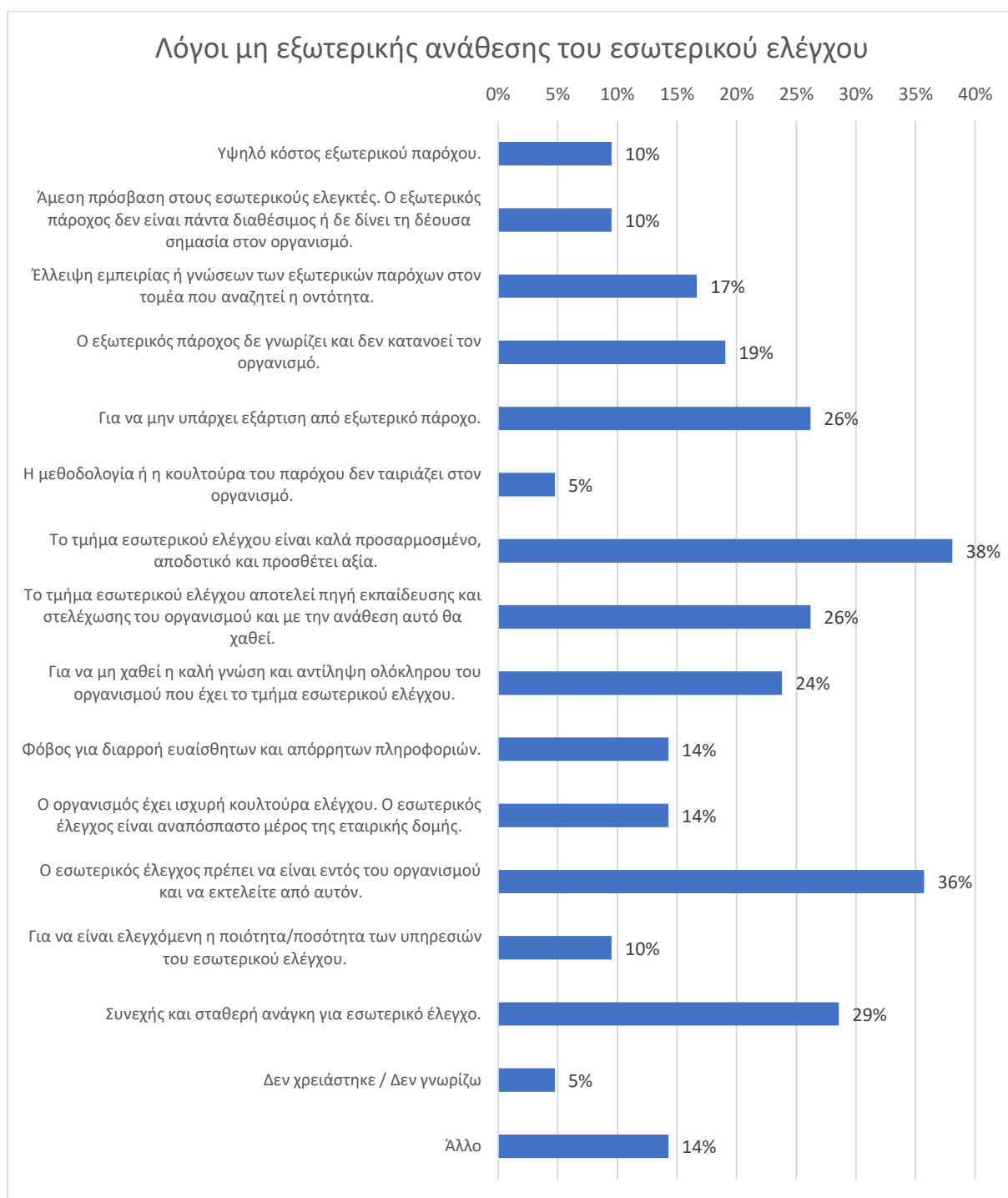
### Ικανοποίηση οργανισμού από τις υπηρεσίες του τμήματος εσωτερικού ελέγχου



Γράφημα 24: Ικανοποίηση των οργανισμών από τις παρεχόμενες υπηρεσίες του τμήματος εσωτερικού ελέγχου

**Ερωτήσεις 25 & 30:** Οι δύο κύριες αιτίες για τις οποίες οι οργανισμοί επιμένουν να διατηρούν και να εκτελούν οι ίδιοι τον εσωτερικό έλεγχο είναι γιατί θεωρούν ότι «το τμήμα εσωτερικού ελέγχου είναι καλά προσαρμοσμένο, αποδοτικό και προσθέτει αξία στον οργανισμό» με 38% και γιατί πιστεύουν ότι «ο έλεγχος πρέπει να είναι εντός του οργανισμού και να εκτελείται από αυτόν» με 36%. «Η συνεχής και σταθερή ανάγκη για εσωτερικό έλεγχο» είναι η επόμενη πιο συχνή αιτία, με 29%. Οι λόγοι «για να αποφευχθεί η εξάρτηση από τον πάροχο» καθώς και το ότι «το τμήμα εσωτερικού ελέγχου αποτελεί πηγή εκπαίδευσης και στελέχωσης του οργανισμού» έχουν από 26%. Η επιλογή «για να μη χαθεί η καλή γνώση και αντίληψη του οργανισμού» έχει 24%. Η επιλογή «ο πάροχος δεν γνωρίζει και δεν κατανοεί τον οργανισμό» έχει 19%, ενώ το 17% των οργανισμών απάντησε ότι «ο πάροχος δεν έχει εμπειρία ή γνώσεις στον τομέα που αναζητεί η οντότητα». «Ο φόβος για διαρροή ευαίσθητων και

απόρρητων πληροφοριών» αποτελεί αιτία για το 14% των οργανισμών όπως επίσης και ο λόγος ότι «ο οργανισμός έχει ισχυρή κουλτούρα ελέγχου και είναι αναπόσπαστο μέρος της εταιρικής δομής». Οι υπόλοιπες αιτίες που επιλέχθηκαν από τους οργανισμούς, με 10% είναι α) το υψηλό κόστος του παρόχου, β) η ανάγκη για άμεση πρόσβαση στους εσωτερικούς ελεγκτές, ο πάροχος δεν δίνει την δέουσα σημασία στον οργανισμό και γ) για να έχουν τον έλεγχο της ποιότητας και ποσότητας των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου. Ακολουθεί με 5% ο λόγος ότι «οι οργανισμοί θεωρούν ότι η μεθοδολογία και η κουλτούρα του παρόχου δεν ταιριάζει με τη δική τους». Τέλος, 5% των απαντήσεων έλαβε η επιλογή «δε χρειάστηκε / δε γνωρίζω». Στο 14% της επιλογής «άλλο», οι περισσότεροι οργανισμοί επικαλούνται λόγους νομοθεσίας και κανονιστικών διατάξεων ενώ υπάρχει και μία μόλις απάντηση που αναφέρει άλλο λόγο (Γράφημα 25, Πίνακας 12).

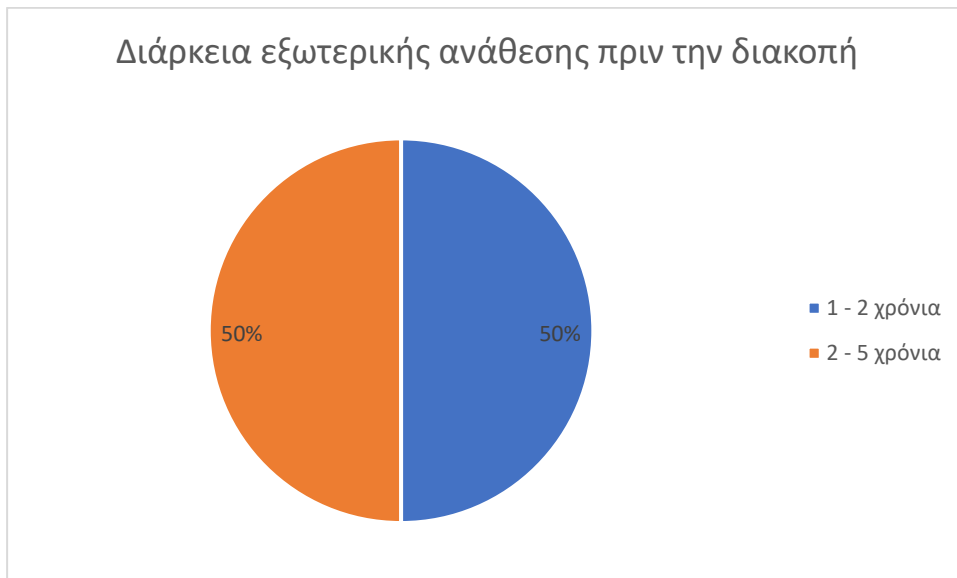


Γράφημα 25: Λόγοι για τους οποίους οι οργανισμοί κρατάνε και εκτελούν τον εσωτερικό έλεγχο οι ίδιοι εντός της δομής τους

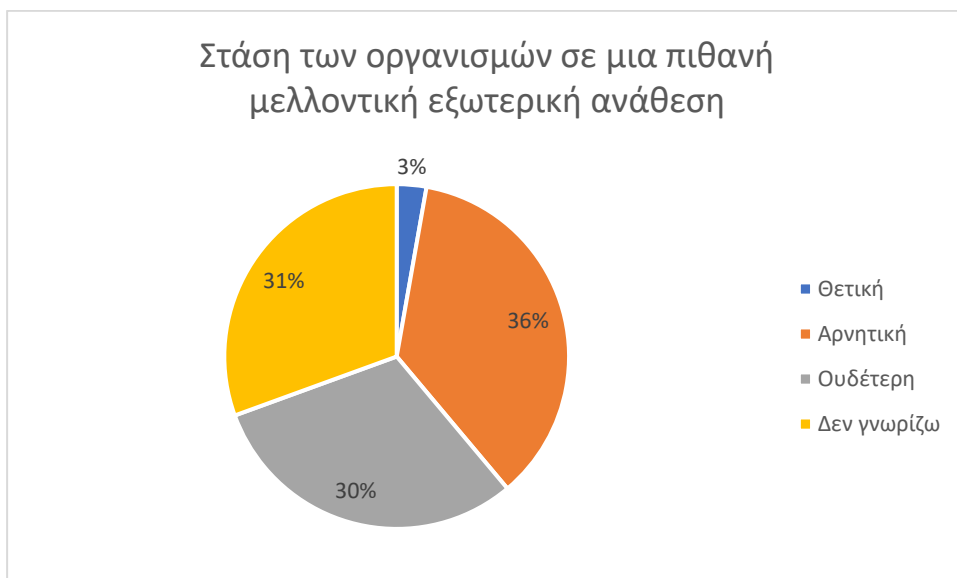
**Ερώτηση 27:** Σε αυτή την ερώτηση σχετικά με την διάρκεια της εξωτερική ανάθεσης πριν τη διακοπή, οι απαντήσεις είναι μοιρασμένες σε δύο μόνο κατηγορίες: από 1 έως 2 χρόνια και από 2 έως 5 χρόνια (Γράφημα 26).

**Ερώτηση 31:** Από τις οντότητες που απάντησαν σε αυτή την ερώτηση σχετικά με τη στάση τους σε μια πιθανή μελλοντική ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου, μόλις το 3% έχει θετική στάση ενώ, με μεγάλη διαφορά, το 36%, έχει αρνητική στάση. Το 30% κρατάει μια

ουδέτερη στάση ενώ το 31% απάντησε ότι δεν γνωρίζει. Επισημαίνεται ότι αυτή η ερώτηση αφορά οντότητες που εφαρμόζουν τον εσωτερικό έλεγχο εντός της δομής τους χωρίς τη βοήθεια τρίτων (Γράφημα 27).



Γράφημα 26: Διάρκεια εξωτερική ανάθεση πριν την διακοπή της



Γράφημα 27: Στάση των οργανισμών για πιθανή μελλοντική ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου

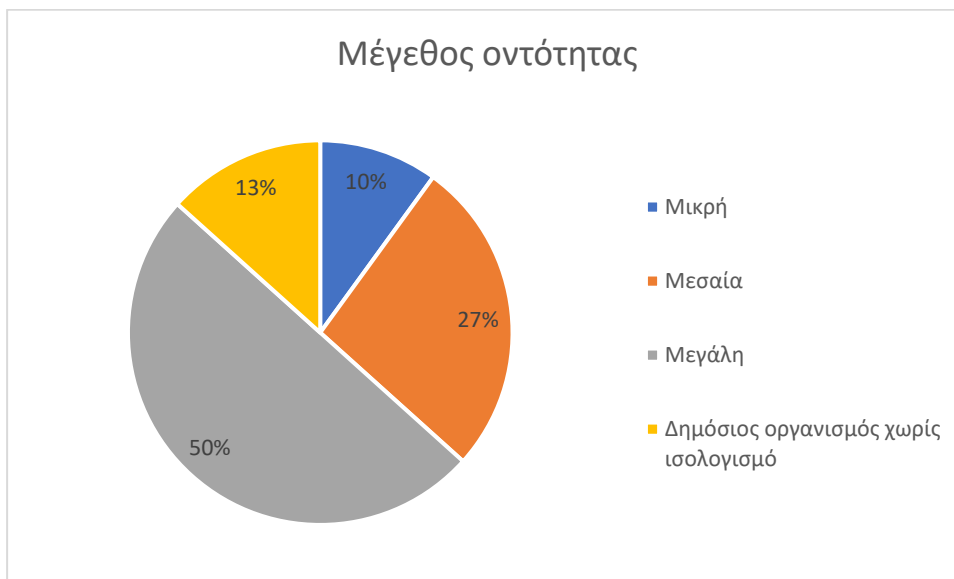


## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΣΥΝΘΕΣΗ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

### 5.1. Γενική Σύνθεση των Δεδομένων

Από την σύνθεση των απαντήσεων όλων των συμπληρωμένων ερωτηματολογίων και τη γενική εξέταση και ανάλυση των δεδομένων, προκύπτουν διάφορα συμπεράσματα.

Ενοποιώντας τις κατηγορίες στην ερώτηση 3 προκύπτει η εξής γενικότερη ταξινόμηση: το 62% των οντοτήτων που συμμετείχαν στην έρευνα ανήκουν στο δημόσιο τομέα<sup>1</sup> και το 38% στον ιδιωτικό. Λαμβάνοντας υπόψη τον αριθμό των εργαζομένων, το ενεργητικό και τον κύκλο εργασιών τους, σύμφωνα με τα κριτήρια του νόμου 4308/2014, προκύπτει ότι το 10% κατατάσσονται στις μικρές οντότητες, το 27% στις μεσαίες, το 50% στις μεγάλες ενώ ένα ποσοστό 13% αφορά δημόσιους οργανισμούς που δεν έχουν ισολογισμό και δεν μπορούν να ταξινομηθούν κατά αυτόν τον τρόπο (Γράφημα 28).



Γράφημα 28: Μέγεθος οντοτήτων που συμμετείχαν την έρευνα σύμφωνα με τον ν.4308/2014

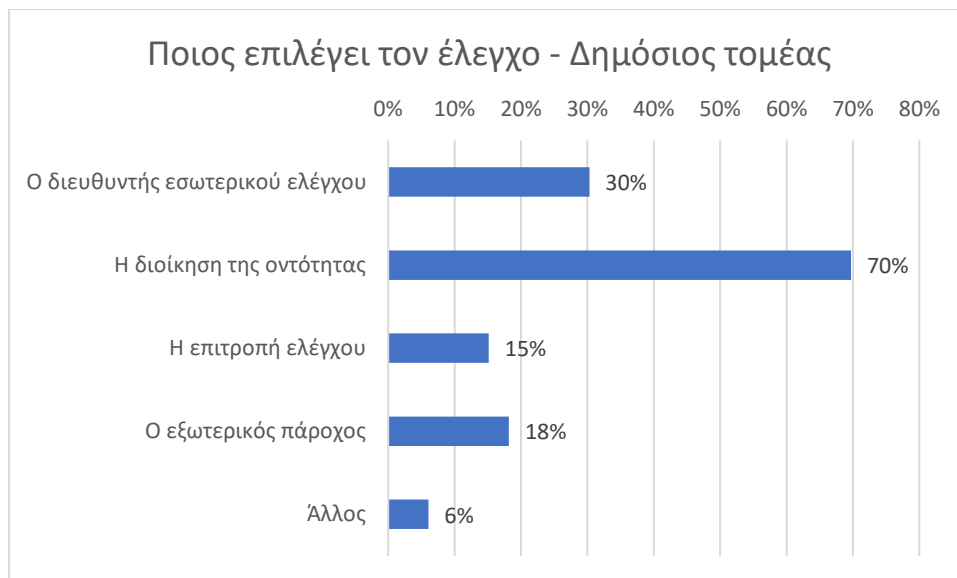
### 5.2. Συγκριτική Ανάλυση Δημόσιου και Ιδιωτικού Τομέα

Αν γίνει μια ανάλυση ως προς το ποιος επιλέγει την έκταση, το είδος και τον σκοπό του ελέγχου (ερωτήσεις 13 και 21), σε σχέση με το αν ανήκουν στο δημόσιο ή ιδιωτικό τομέα, εντοπίζονται αρκετές διαφορές. Στον ιδιωτικό τομέα τις επιλογές αυτές τις κάνουν κυρίως ο

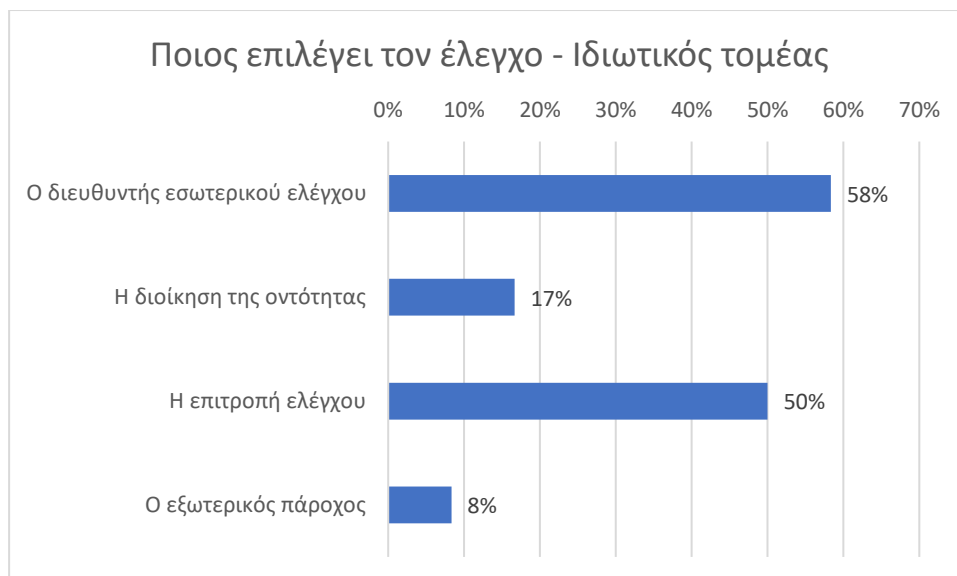
---

<sup>1</sup> Ως δημόσιος τομέας σε αυτό το κεφάλαιο εννοείται ο δημόσιος και ευρύτερος δημόσιος τομέας. Δηλαδή όλοι οι οργανισμοί του δημοσίου, Ο.Τ.Α., Δ.Ε.Κ.Ο. και οι δημοτικές εταιρείες.

διευθυντής εσωτερικού ελέγχου και η επιτροπή ελέγχου (58% και 50% αντίστοιχα) ενώ στον δημόσιο τομέα η διοίκηση της οντότητας (70%) και έπειτα ο διευθυντής εσωτερικού ελέγχου (30%). Επίσης, στο δημόσιο τομέα ο εξωτερικός πάροχος έχει διπλάσια συμμετοχή (18%) σε σχέση με τον ιδιωτικό (8%) (Γράφημα 29, Γράφημα 30).

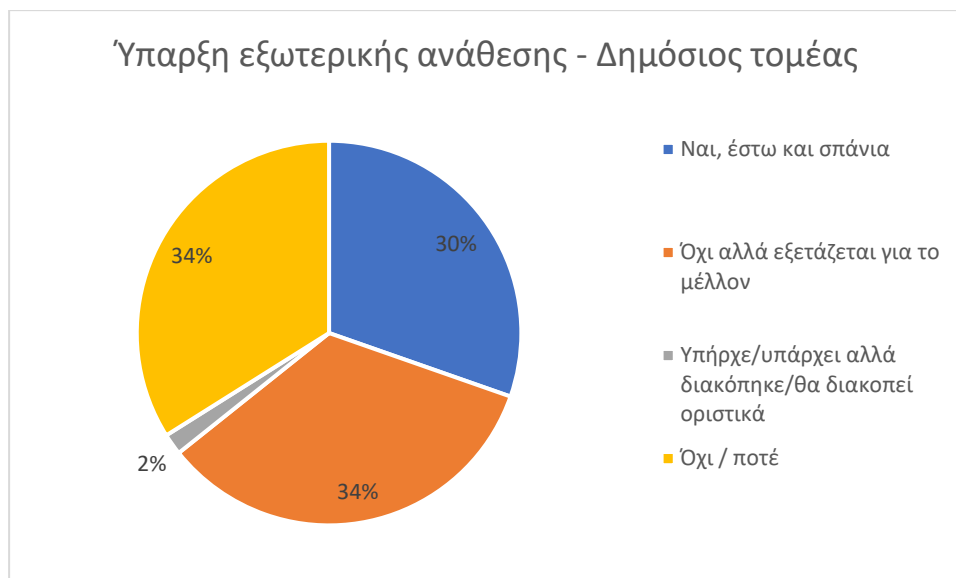


Γράφημα 29: Ποιος επιλέγει τον έλεγχο – Δημόσιος τομέας

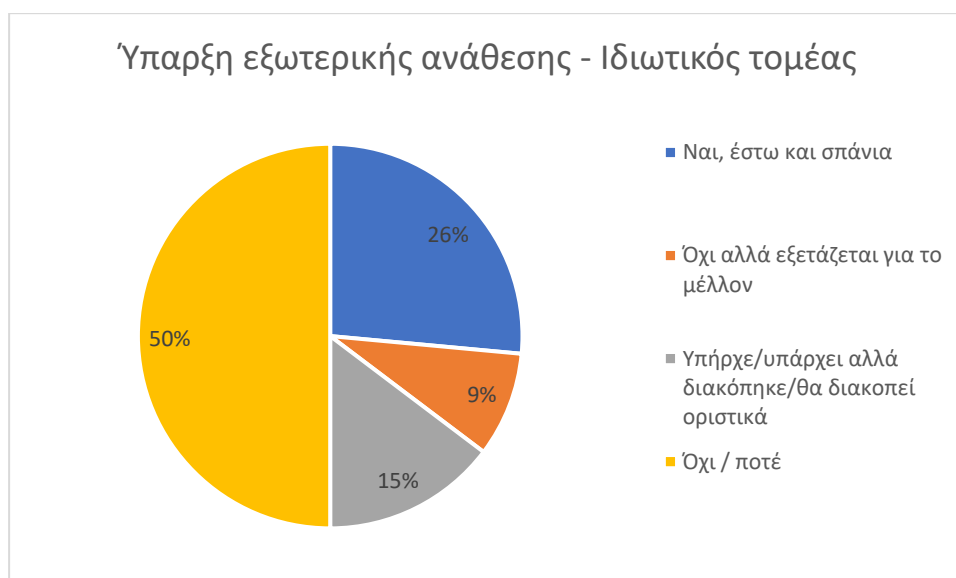


Γράφημα 30: Ποιος επιλέγει τον έλεγχο – Ιδιωτικός τομέας

Αν αναλύσουμε την ύπαρξη εξωτερικής ανάθεσης μεταξύ δημόσιου και ιδιωτικού τομέα και θεωρήσουμε την επιλογή «όχι, εξετάζεται για το μέλλον» ως θετική στάση απέναντί στην εξωτερική ανάθεση, τότε βλέπουμε ότι ο δημόσιος τομέας προτιμά την ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου με 64%, σε αντίθεση με τον ιδιωτικό που την αποφεύγει με 65% (Γράφημα 31, Γράφημα 32).

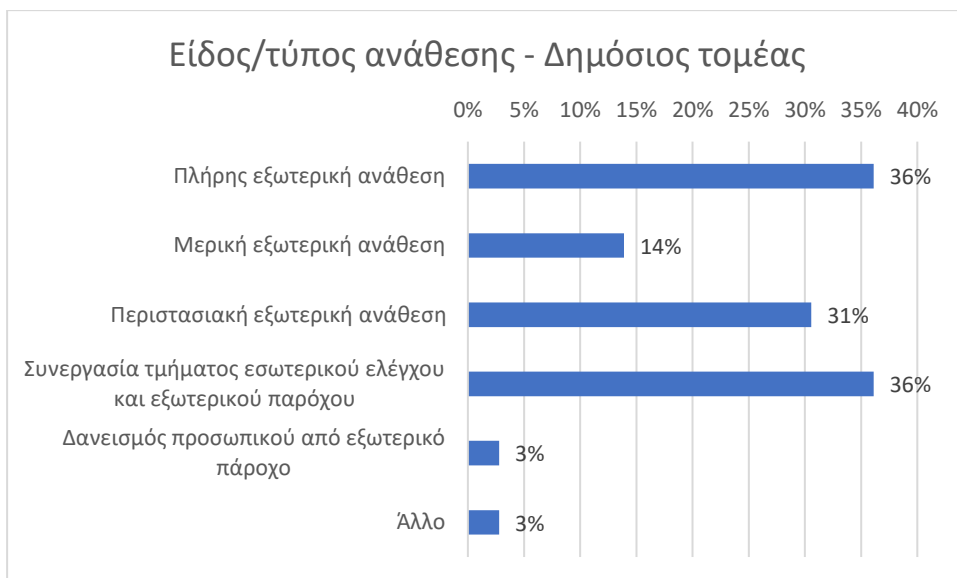


Γράφημα 31: Ύπαρξη εξωτερικής ανάθεσης – Δημόσιος τομέας

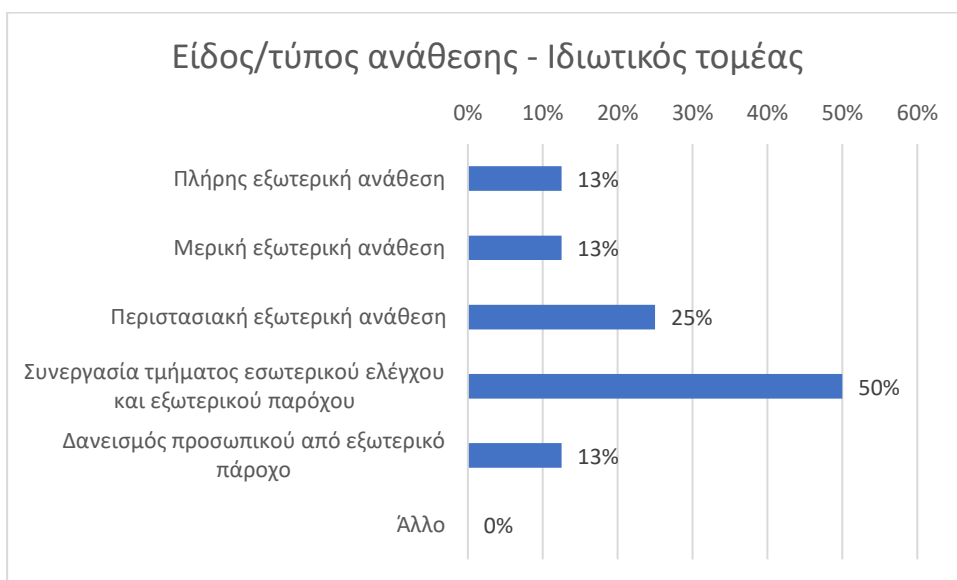


Γράφημα 32: Ύπαρξη εξωτερικής ανάθεσης – Ιδιωτικός τομέας

Αν συγκρίνουμε το είδος της ανάθεσης μεταξύ ιδιωτικού και δημόσιου τομέα, βλέπουμε ότι ο δημόσιος τομέας προτιμά την πλήρη εξωτερική ανάθεση (36%) και την συνεργασία του τμήματος εσωτερικού ελέγχου με τον πάροχο (36%). Αντίθετα ο ιδιωτικός τομέας προτιμά με διαφορά την συνεργασία του τμήματος εσωτερικού ελέγχου με τον πάροχο (50%) και ακολούθως την περιστασιακή ανάθεση (25%) (Γράφημα 33, Γράφημα 34).

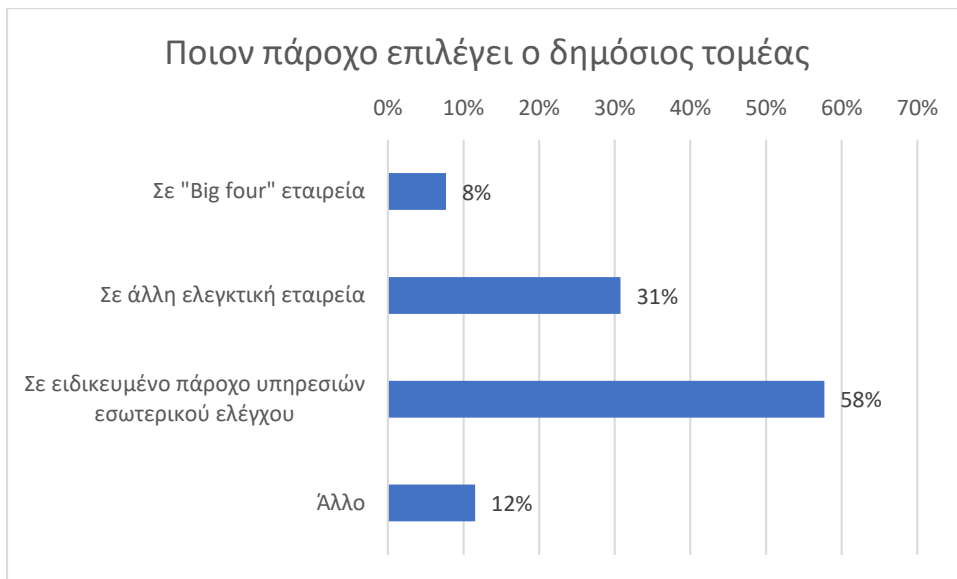


Γράφημα 33: Είδος/τύπος εξωτερικής ανάθεσης – Δημόσιος τομέας

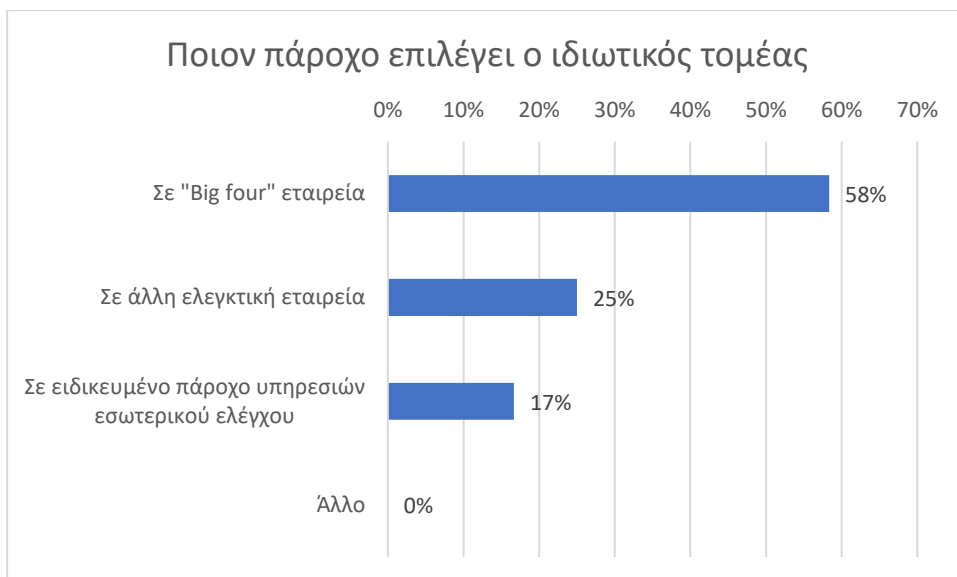


Γράφημα 34: Είδος/τύπος εξωτερικής ανάθεσης – Ιδιωτικός τομέας

Επίσης, βλέπουμε ότι ο ιδιωτικός τομέας προτιμά να αναθέτει τον έλεγχο στις “Big four” εταιρείες σε περισσότερες από τις μισές περιπτώσεις (58%), σε αντίθεση με τον δημόσιο τομέα που επιλέγει ειδικευμένους παρόχους (53%). Άλλη ελεγκτική εταιρεία, επιλέγει το 31% των οργανισμών του δημόσιου τομέα και το 25% του ιδιωτικού (Γράφημα 35, Γράφημα 36).

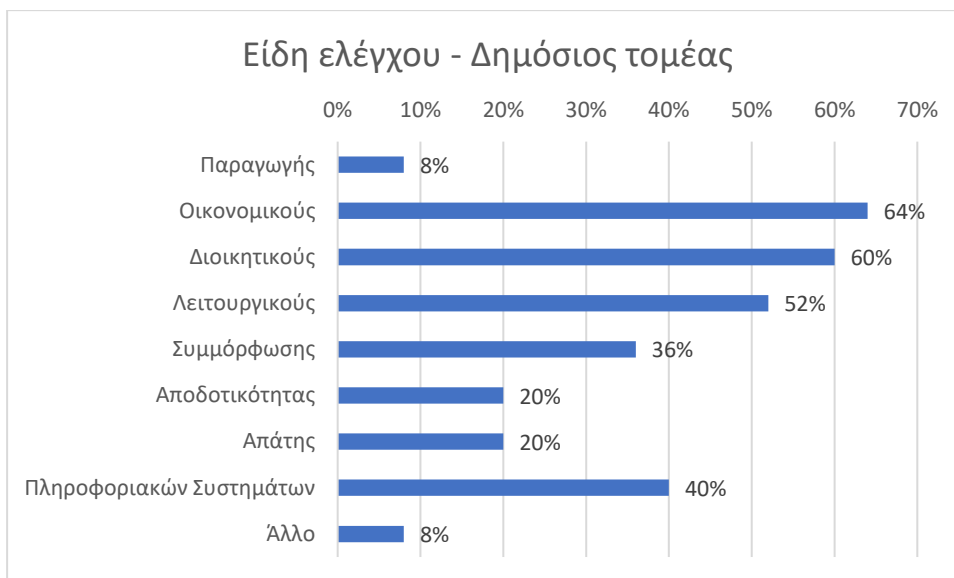


Γράφημα 35: Σε ποιους παρόχους αναθέτουν τον έλεγχο – Δημόσιος τομέας



Γράφημα 36: Σε ποιους παρόχους αναθέτουν τον έλεγχο – Ιδιωτικός τομέας

Τα είδη των ελέγχων που αναθέτουν ο ιδιωτικός και ο δημόσιος τομέας έχουν και αυτά διαφορές. Ο ιδιωτικός τομέας προτιμά σε τετραπλάσιο ποσοστό, από ότι ο δημόσιος, να δίνει σε τρίτους ελέγχους παραγωγής. Ίσως αυτό να οφείλεται στο γεγονός ότι ο δημόσιος τομέας αποτελείται κυρίως από άλλου είδους οντότητες (υπηρεσίες δημοσίου) και όχι παραγωγικές. Επίσης, το δημόσιο, με ποσοστό 60%, σχεδόν διπλάσιο σε σχέση με του ιδιωτικού τομέα (36%), αναθέτει διοικητικούς ελέγχους. Δε φαίνεται, όμως, να ενδιαφέρεται τόσο για τους ελέγχους αποδοτικότητας (20%), σε αντίθεση με τον ιδιωτικό (45%) (Γράφημα 37, Γράφημα 38).



Γράφημα 37: Είδη ελέγχου που δίνονται για εξωτερική ανάθεση – Δημόσιος τομέας



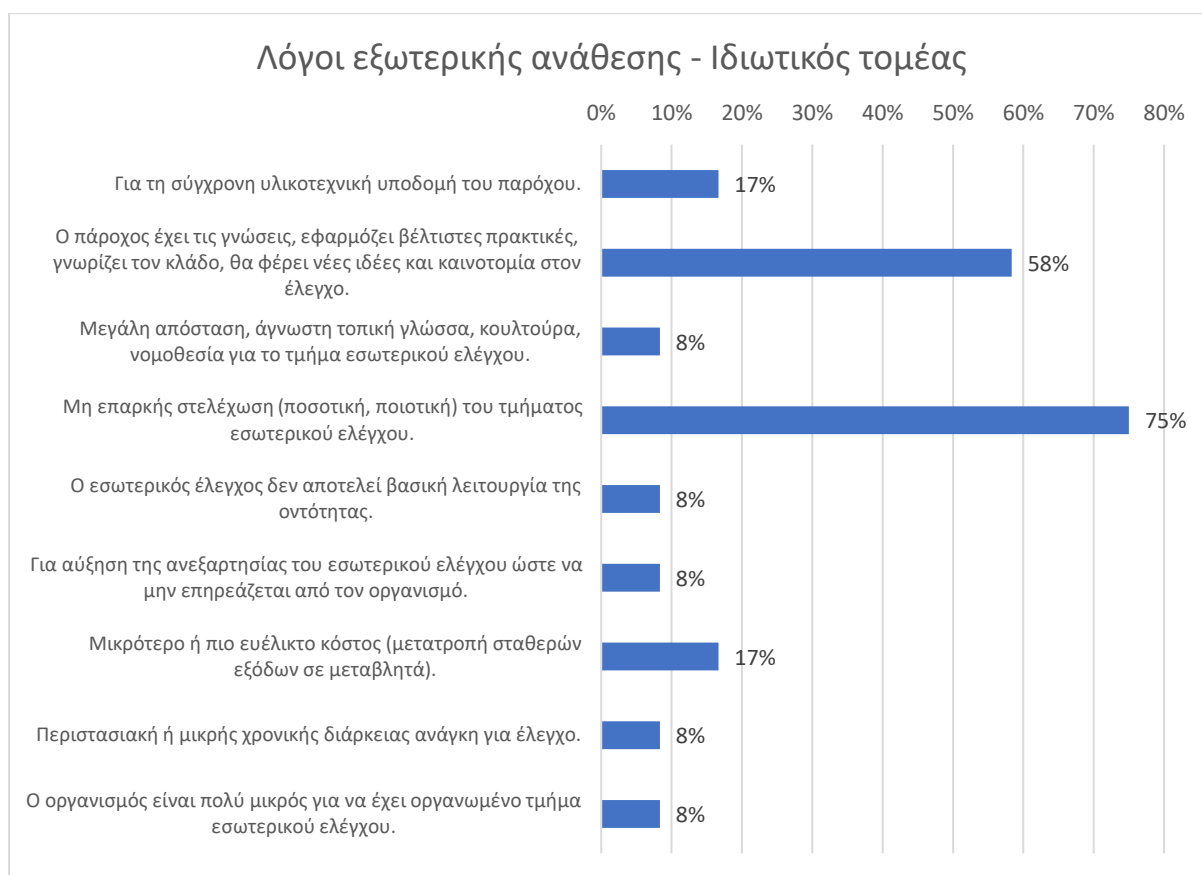
Γράφημα 38: Είδη ελέγχου που δίνονται για εξωτερική ανάθεση – Ιδιωτικός τομέας

Αν συγκρινούμε τους λόγους για τους οποίους ο δημόσιος και ο ιδιωτικός τομέας επιλέγουν την εξωτερική ανάθεση, βλέπουμε ότι και οι δύο επικαλούνται ως βασική αιτία τη μη επαρκή στελέχωση του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, με 44% και 75% αντίστοιχα. Η δεύτερη πιο κοινή αιτία, και στους δύο τομείς, είναι οι γνώσεις που έχει ο πάροχος και οι βέλτιστες πρακτικές που εφαρμόζει (δημόσιος τομέας 42%, ιδιωτικός 58%). Ένα δεδομένο που εντοπίζεται, είναι η μεγαλύτερη παρέμβαση της διοίκησης στον εσωτερικό έλεγχο στον δημόσιο τομέα, καθώς το 19% των οργανισμών απαντάει ότι επιλέγει την εξωτερική ανάθεση για την αύξηση της ανεξαρτησίας του τμήματος εσωτερικού ελέγχου από τη διοίκηση, ενώ το αντίστοιχο ποσοστό στον ιδιωτικό τομέα είναι το μισό (8%). Άλλη μια διαφορά που προκύπτει, είναι ότι το 22% των δημοσίων οργανισμών στρέφεται στην ανάθεση για τη δημιουργία, τον

επανασχεδιασμό ή την εκπαίδευση του προσωπικού του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, κάτι που δεν συμβαίνει στον ιδιωτικό τομέα (0%). Αυτό ίσως οφείλεται στο γεγονός ότι, στον δημόσιο τομέα, πλέον όλο και περισσότεροι οργανισμοί είναι υπόχρεοι εσωτερικού ελέγχου, αλλά ακόμα δεν έχουν προλάβει να αναπτύξουν σωστά το τμήμα τους και χρειάζονται βοήθεια από τον πάροχο (Γράφημα 39, Γράφημα 40).



Γράφημα 39: Λόγοι που οδηγούν στην εξωτερική ανάθεση – Δημόσιος τομέας

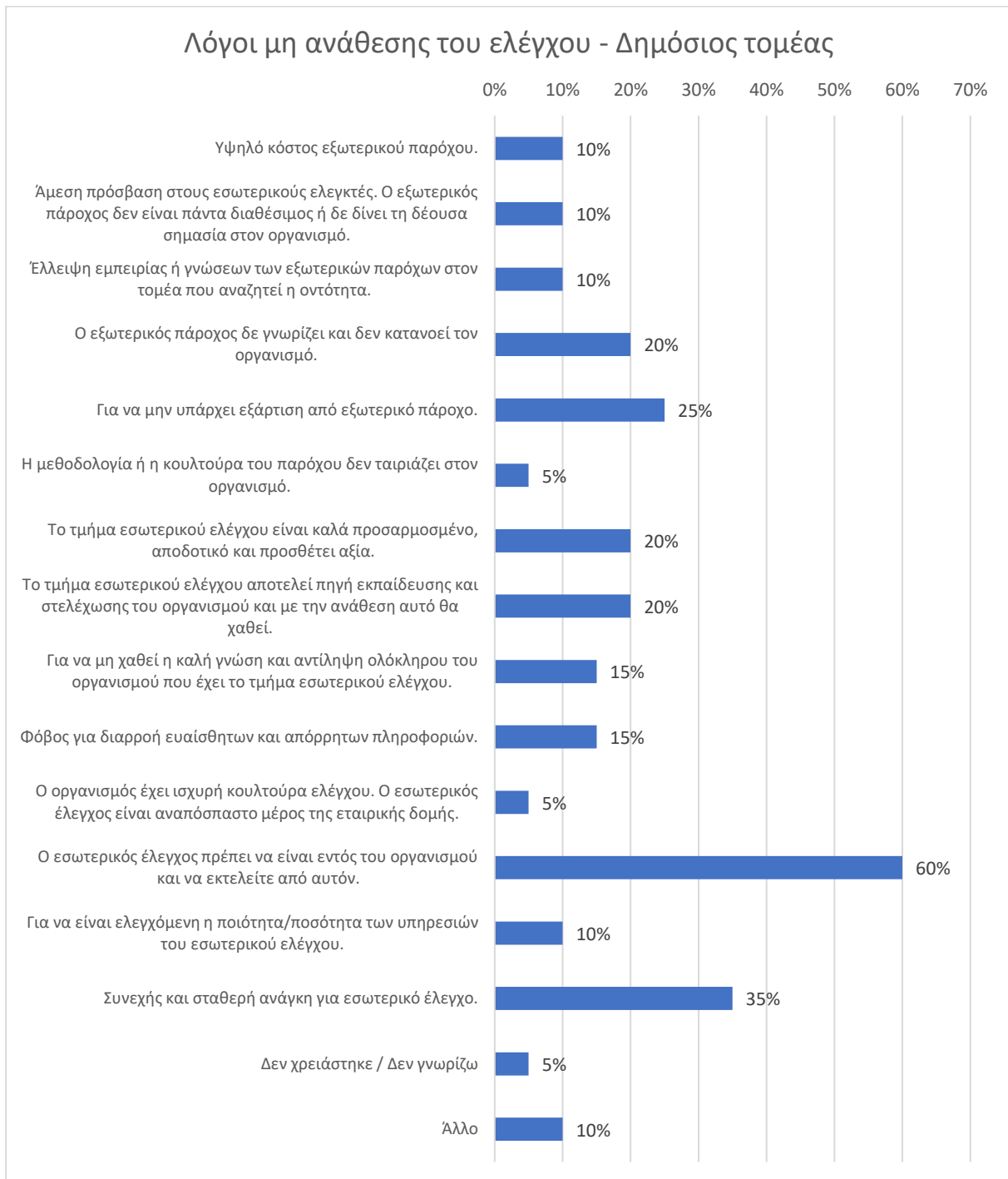


Γράφημα 40: Λόγοι που οδηγούν στην εξωτερική ανάθεση – Ιδιωτικός τομέας

Αν γίνει μια σύγκριση σε σχέση με τους λόγους για τους οποίους οι οντότητες δεν δίνουν σε τρίτους την λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου, βλέπουμε τις παρακάτω βασικές διαφορές. Το 55% των ιδιωτικών οντοτήτων θεωρεί ότι το τμήμα εσωτερικού ελέγχου είναι καλά προσαρμοσμένο, αποδοτικό και προσθέτει αξία ενώ μόνο το 20% των δημόσιων οργανισμών πιστεύει κάτι αντίστοιχο. Μάλιστα, αυτή η αιτία είναι και η πιο συχνή στον ιδιωτικό τομέα. Αντίθετα στον δημόσιο, η πιο συχνή είναι ότι ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να βρίσκεται εντός του οργανισμού και να εκτελείται από αυτόν, με 60%, σε αντιδιαστολή με τον ιδιωτικό που είναι μόνο 14%. Άλλη μια διαφορά που μπορεί να εντοπιστεί είναι ότι ο ιδιωτικός τομέας ίσως ψάχνει πιο εξειδικευμένες λύσεις, σε σχέση με τον δημόσιο τομέα, καθώς το 23% θεωρεί ότι οι πάροχοι δεν έχουν τις γνώσεις ή την εμπειρία που χρειάζεται. Στον δημόσιο τομέα μόνο το 10% των οντοτήτων πιστεύει κάτι αντίστοιχο. Επίσης φαίνεται ότι ο ιδιωτικός τομέας πιστεύει πιο πολύ στις δυνατότητες και τις υπηρεσίες του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, καθώς θεωρεί ότι το τμήμα αποτελεί μια καλή πηγή εκπαίδευσης του προσωπικού και ότι έχει μια καλή αντίληψη του οργανισμού (32%), σε αντίθεση με τον δημόσιο τομέα, όπου η άποψη αυτή υιοθετείται μόνο από το 15% των οντοτήτων. Ίσως, βέβαια, αυτό να συμβαίνει και λόγω της μεγαλύτερης ευκολίας στην κινητικότητα των εργαζομένων, σε αντίθεση με τις αγκυλώσεις και τις γραφειοκρατικές διαδικασίες που απαιτούνται για τις μετατάξεις στο δημόσιο. Τέλος,

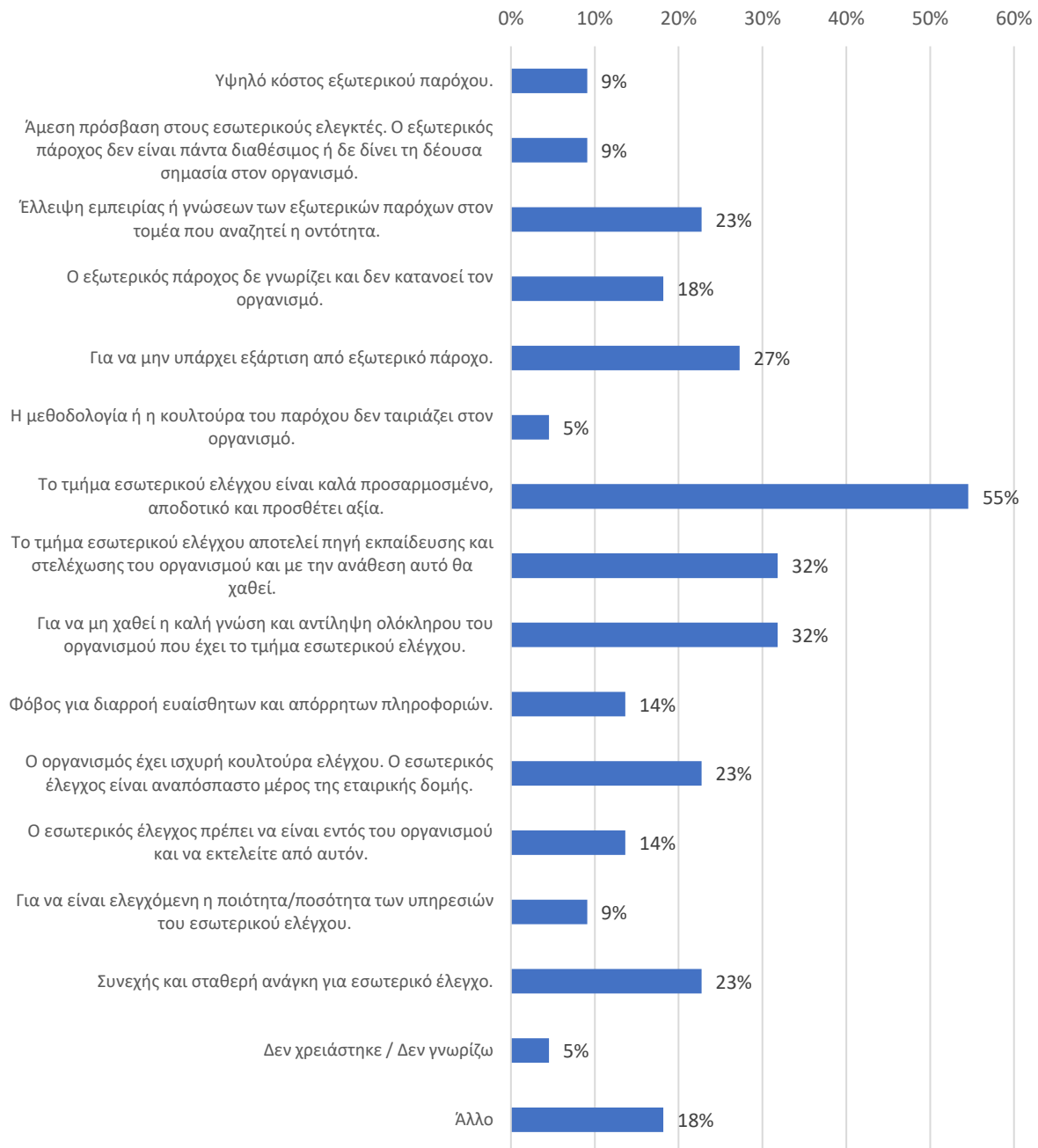


στον δημόσιο τομέα μόνο το 5% των οργανισμών απάντησαν ότι έχουν ισχυρή κουλτούρα ελέγχου ενώ στον ιδιωτικό το 23% (Γράφημα 41, Γράφημα 42).



Γράφημα 41: Λόγοι μη ανάθεσης του ελέγχου – Δημόσιος τομέας

## Λόγοι μη ανάθεσης του ελέγχου - Ιδιωτικός τομέας



Γράφημα 42: Λόγοι μη ανάθεσης του ελέγχου – Ιδιωτικός τομέας

### 5.3. Συγκριτική Ανάλυση ανά Κλάδο Οικονομικής Δραστηριότητας

Σε αυτή την ενότητα γίνεται συγκριτική ανάλυση μεταξύ των κλάδων οικονομικής δραστηριότητας. Σε κάθε επιμέρους περίπτωση παρουσιάζονται μόνο οι κλάδοι στους οποίους υπάρχουν επαρκή στατιστικά δεδομένα και εντοπίζονται τάσεις.

Αν γίνει ανάλυση ως προς το αν οι κλάδοι εφαρμόζουν ή όχι εξωτερική ανάθεση, βλέπουμε ότι ο κλάδος υγείας και κοινωνικής μέριμνας εφαρμόζει εξωτερική ανάθεση σε αντίθεση με τον κατασκευαστικό κλάδο που προτιμά να κρατά τον έλεγχο στο εσωτερικό του (Πίνακας 1).

Πίνακας 1: Ποιοι κλάδοι αναθέτουν τον εσωτερικό έλεγχο σε εξωτερικό πάροχο

Ταξινόμηση NACE Rev. 2	Εφαρμόζεται στον οργανισμό σας κάποιο είδος εξωτερική ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου;			
	Ναι, έστω και σπάνια	Εξετάζεται για το μέλλον	Υπήρχε/υπάρχει αλλά διακόπηκε/θα διακοπεί	Όχι / ποτέ
ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ	40%	20%	0%	40%
ΠΑΡΟΧΗ ΝΕΡΟΥ· ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΛΥΜΑΤΩΝ, ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΑΠΟΒΛΗΤΩΝ ΚΑΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΕΞΥΓΙΑΝΣΗΣ	20%	40%	40%	0%
ΠΑΡΟΧΗ ΗΛΕΚΤΡΙΚΟΥ ΡΕΥΜΑΤΟΣ, ΦΥΣΙΚΟΥ ΑΕΡΙΟΥ, ΑΤΜΟΥ ΚΑΙ ΚΛΙΜΑΤΙΣΜΟΥ	33%	33%	17%	17%
ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΚΑΙ ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΗ	33%	33%	17%	17%
ΜΕΤΑΠΟΙΗΣΗ	23%	8%	15%	54%
ΚΑΤΑΣΚΕΥΕΣ	33%	0%	0%	67%
ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΜΕ ΤΗΝ ΑΝΘΡΩΠΙΝΗ ΥΓΕΙΑ ΚΑΙ ΤΗΝ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΜΕΡΙΜΝΑ	100%	0%	0%	0%
ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΑΙ ΑΜΥΝΑ· ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΗ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΑΣΦΑΛΙΣΗ	18%	30%	0%	52%

Στον πίνακα 2 παρουσιάζονται τα ποσοστά του είδους της εξωτερικής ανάθεσης που επιλέγουν οι οργανισμοί κάθε κλάδου. Σε ποσοστό 100% ο κατασκευαστικός κλάδος επιλέγει την πλήρη εξωτερική ανάθεση, ενώ ο κλάδος παροχής ηλεκτρικού ρεύματος την συνεργασία με εξωτερική πάροχο. Ο κλάδος υγείας και κοινωνικής μέριμνας επιλέγει την πλήρη εξωτερική ανάθεση σε ποσοστό 80%.

Πίνακας 2: Είδος/τύπος εξωτερικής ανάθεσης ανά κλάδο οικονομικής δραστηριότητας

Ταξινόμηση NACE Rev. 2	Είδος εξωτερικής ανάθεσης ανά κλάδο					
	ΚΛΑΔΟΣ	Πλήρης	Μερική	Περιστασιακή	Συνεργασία με εξωτερικό πάροχο	Δανεισμός προσωπικού
ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ	0%	17%	67%	17%	33%	0%
ΠΑΡΟΧΗ ΝΕΡΟΥ· ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΛΥΜΑΤΩΝ, ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΑΠΟΒΛΗΤΩΝ ΚΑΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΕΞΥΓΙΑΝΣΗΣ	60%	0%	0%	40%	0%	0%
ΠΑΡΟΧΗ ΗΛΕΚΤΡΙΚΟΥ ΡΕΥΜΑΤΟΣ, ΦΥΣΙΚΟΥ ΑΕΡΙΟΥ, ΑΤΜΟΥ ΚΑΙ ΚΛΙΜΑΤΙΣΜΟΥ	0%	0%	0%	100%	0%	0%
ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΚΑΙ ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΗ	40%	20%	40%	20%	0%	0%
ΜΕΤΑΠΟΙΗΣΗ	20%	20%	40%	40%	0%	0%
ΚΑΤΑΣΚΕΥΕΣ	100%	0%	0%	0%	0%	0%
ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΜΕ ΤΗΝ ΑΝΘΡΩΠΙΝΗ ΥΓΕΙΑ ΚΑΙ ΤΗΝ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΜΕΡΙΜΝΑ	80%	0%	0%	20%	0%	0%
ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΑΙ ΑΜΥΝΑ· ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΗ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΑΣΦΑΛΙΣΗ	13%	19%	31%	50%	6%	6%

Στον πίνακα 3 φαίνεται ποιον πάροχο προτιμάνε οι οντότητες κάθε κλάδου για να τους παρέχει υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου. Ο χρηματοπιστωτικός κλάδος επιλέγει μόνο «Big Four» παρόχους ενώ ο κλάδος της παροχής νερού και επεξεργασίας λυμάτων επιλέγει ειδικευμένους παρόχους παροχής υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου.

Πίνακας 3: Ποιον πάροχο επιλέγουν οι κλάδοι

Ταξινόμηση - NACE Rev. 2	Εξωτερικός πάροχος			
	"Big four" εταιρεία	Άλλη ελεγκτική εταιρεία	Ειδικευμένος πάροχος	Άλλο
ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ	100%	0%	0%	0%
ΠΑΡΟΧΗ ΝΕΡΟΥ· ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΛΥΜΑΤΩΝ, ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΑΠΟΒΛΗΤΩΝ ΚΑΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΕΞΥΓΙΑΝΣΗΣ	0%	0%	100%	0%
ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΚΑΙ ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΗ	0%	50%	50%	0%
ΜΕΤΑΠΟΙΗΣΗ	50%	50%	0%	0%
ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΜΕ ΤΗΝ ΑΝΘΡΩΠΙΝΗ ΥΓΕΙΑ ΚΑΙ ΤΗΝ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΜΕΡΙΜΝΑ	0%	60%	40%	0%
ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΑΙ ΑΜΥΝΑ· ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΗ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΑΣΦΑΛΙΣΗ	8%	17%	58%	25%

Στον πίνακα 4 παρουσιάζεται, ανά κλάδο, ποιος επιλέγει το είδος, την έκταση και τον σκοπό του ελέγχου. Στον χρηματοπιστωτικό τομέα, τις επιλογές κάνει ο διευθυντής εσωτερικού ελέγχου ενώ στον κλάδο του νερού και της επεξεργασίας των λυμάτων, η διοίκηση της οντότητας.

Πίνακας 4: Ποιος επιλέγει το είδος, την έκταση και τον σκοπό του ελέγχου σε κάθε κλάδο

ΚΛΑΔΟΣ	Ποιος επιλέγει την έκταση, το είδος και τον σκοπό του ελέγχου				
	Ο διευθυντής εσωτερικού ελέγχου	Η διοίκηση της οντότητας	Η επιτροπή ελέγχου	Ο εξωτερικός πάροχος	Άλλος
ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ	100%	17%	50%	0%	0%
ΠΑΡΟΧΗ ΝΕΡΟΥ· ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΛΥΜΑΤΩΝ, ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΑΠΟΒΛΗΤΩΝ ΚΑΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΕΞΥΓΙΑΝΣΗΣ	0%	100%	0%	0%	0%
ΠΑΡΟΧΗ ΗΛΕΚΤΡΙΚΟΥ ΡΕΥΜΑΤΟΣ, ΦΥΣΙΚΟΥ ΑΕΡΙΟΥ, ΑΤΜΟΥ ΚΑΙ ΚΛΙΜΑΤΙΣΜΟΥ	67%	33%	67%	0%	0%
ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΚΑΙ ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΗ	50%	50%	0%	0%	0%
ΜΕΤΑΠΟΙΗΣΗ	0%	0%	75%	25%	0%
ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΜΕ ΤΗΝ ΑΝΘΡΩΠΙΝΗ ΥΓΕΙΑ ΚΑΙ ΤΗΝ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΜΕΡΙΜΝΑ	0%	60%	20%	40%	20%
ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΑΙ ΑΜΥΝΑ· ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΗ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΑΣΦΑΛΙΣΗ	40%	67%	13%	13%	7%

Στον πίνακα 5 απεικονίζονται τα είδη των ελέγχων που αναθέτουν συνήθως οι οντότητες του κάθε κλάδου. Όλοι οι κλάδοι αναθέτουν όλα τα είδη των ελέγχων με διαφορετικά όμως ποσοστά. Εξαιρέση αποτελούν ο κλάδος μεταφορών που δεν αναθέτει καθόλου ελέγχους παραγωγής, απάτης και αποδοτικότητα και ο υγείας που δεν αναθέτει ελέγχους απάτης και πληροφοριακών συστημάτων.

Πίνακας 5: Τα είδη των ελέγχων που αναθέτουν οι κλάδοι

Ταξινόμηση - NACE Rev. 2	Τι είδους ελέγχους αναθέτουν οι κλάδοι					
	ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ	ΠΑΡΟΧΗ ΝΕΡΟΥ· ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΛΥΜΑΤΩΝ, ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΑΠΟΒΛΗΤΩΝ ΚΑΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΕΞΥΓΙΑΝΣΗΣ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΚΑΙ ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΗ	ΜΕΤΑΠΟΙΗΣΗ	ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΜΕ ΤΗΝ ΑΝΘΡΩΠΙΝΗ ΥΓΕΙΑ ΚΑΙ ΤΗΝ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΜΕΡΙΜΝΑ	ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΑΙ ΑΜΥΝΑ· ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΗ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΑΣΦΑΛΙΣΗ
Παραγωγής	20%	33%	0%	50%	20%	11%
Οικονομικούς	80%	100%	50%	75%	80%	44%
Διοικητικούς	20%	100%	25%	50%	80%	56%
Λειτουργικούς	60%	67%	25%	75%	80%	44%
Συμμόρφωσης	20%	100%	25%	50%	20%	33%
Αποδοτικότητας	20%	33%	0%	50%	40%	22%
Απάτης	20%	33%	0%	75%	0%	22%
Πληροφοριακών Συστημάτων	60%	67%	75%	50%	0%	44%
Άλλο	0%	0%	0%	25%	0%	22%

Οι πιο συχνές αιτίες που οδηγούν τους οργανισμούς κάθε κλάδου σε εξωτερική ανάθεση φαίνονται στον πίνακα 6. Επισημαίνεται πως εμφανίζονται μόνο οι πιο συχνές αιτίες από κάθε κλάδο και αποκλείονται οι υπόλοιπες. Όπως είναι εμφανές, η πιο συχνή από όλες, και με τα μεγαλύτερα ποσοστά, είναι η μη επαρκής στελέχωση του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, η οποία εμφανίζεται σχεδόν σε όλους τους κλάδους, και έπεται η αιτία «οι γνώσεις και οι πρακτικές που εφαρμόζει ο πάροχος».

Πίνακας 6: Οι πιο συχνές αιτίες που οδηγούν τους οργανισμούς κάθε κλάδου στην εξωτερική ανάθεση

*	I	II	III	IV	V	VI	VII
Ο πάροχος έχει τις γνώσεις, εφαρμόζει βέλτιστες πρακτικές, γνωρίζει τον κλάδο, θα φέρει νέες ιδέες και καινοτομία στον έλεγχο.	67%		50%	50%	100%		50%
Μη επαρκής στελέχωση (ποσοτική, ποιοτική) του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.	67%	100%	50%	75%	50%		69%
Ο εσωτερικός έλεγχος δεν αποτελεί βασική λειτουργία της οντότητας.		100%					
Για αύξηση της ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου ώστε να μην επηρεάζεται από τον οργανισμό.			50%				
Ο οργανισμός είναι πολύ μικρός για να έχει οργανωμένο τμήμα εσωτερικού ελέγχου.				50%			
Για τη σύγχρονη υλικοτεχνική υποδομή του παρόχου.						40%	
Για τη δημιουργία, τον επανασχεδιασμό ή την εκπαίδευση του υπάρχοντος προσωπικού, του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.							50%
Άλλο						40%	

\*

- I. Χρηματοπιστωτικές και ασφαλιστικές δραστηριότητες
- II. Παροχή νερού· επεξεργασία λυμάτων, διαχείριση αποβλήτων και δραστηριότητες εξυγίανσης
- III. Παροχή ηλεκτρικού ρεύματος, φυσικού αερίου, ατμού και κλιματισμού
- IV. Μεταφορά και αποθήκευση
- V. Μεταποίηση
- VI. Δραστηριότητες σχετικές με την ανθρώπινη υγεία και την κοινωνική μεριμνά
- VII. Δημοσιά διοίκηση και άμυνα· υποχρεωτική κοινωνική ασφάλιση

Στον πίνακα 7 παρατίθενται μόνο οι πιο συχνόι λόγοι για τους οποίους οι οντότητες κάθε κλάδου επιμένουν να διατηρούν τον εσωτερικό έλεγχο εντός του οργανισμού τους. Για παράδειγμα, το 75% των εταιρειών του χρηματοπιστωτικού κλάδου θεωρούν ότι το τμήμα εσωτερικού ελέγχου είναι καλά προσαρμοσμένο και προσθέτει αξία σε αυτές και ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι αναπόσπαστο μέρος της δομής τους.

Πίνακας 7: Οι λόγοι για τους οποίους οι οντότητες κάθε κλάδου διατηρούν και εφαρμόζουν οι ίδιες τον εσωτερικό έλεγχο

**	I	II	III	IV
Για να μην υπάρχει εξάρτηση από εξωτερικό πάροχο.			50%	
Έλλειψη εμπειρίας ή γνώσεων των εξωτερικών παρόχων στον τομέα που αναζητεί η οντότητα.		33%		
Ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να είναι εντός του οργανισμού και να εκτελείται από αυτόν.				65%
Το τμήμα εσωτερικού ελέγχου είναι καλά προσαρμοσμένο, αποδοτικό και προσθέτει αξία.	75%	33%	75%	
Το τμήμα εσωτερικού ελέγχου αποτελεί πηγή εκπαίδευσης και στελέχωσης του οργανισμού και με την ανάθεση αυτό θα χαθεί.	50%	44%		
Ο οργανισμός έχει ισχυρή κουλτούρα ελέγχου. Ο εσωτερικός έλεγχος είναι αναπόσπαστο μέρος της εταιρικής δομής.	75%			
Για να μη χαθεί η καλή γνώση και αντίληψη ολόκληρου του οργανισμού που έχει το τμήμα εσωτερικού ελέγχου.		33%	50%	
Συνεχής και σταθερή ανάγκη για εσωτερικό έλεγχο.			50%	35%
Άλλο		33%		

\*\*

- I. Χρηματοπιστωτικές και ασφαλιστικές δραστηριότητες
- II. Μεταποίηση
- III. Κατασκευές
- IV. Δημοσιά διοίκηση και άμυνα· υποχρεωτική κοινωνική ασφάλιση

#### **5.4. Συγκριτική Ανάλυση Αποτελεσμάτων της Ελλάδας με το Εξωτερικό**

Συγκρίνοντας τα αποτελέσματα της έρευνας με τα αντίστοιχα αποτελέσματα της έρευνας του Barr-Pulliam (2016), για την εξωτερική ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου σε παγκόσμιο επίπεδο, για λογαριασμό του Δ.Ι.Ε.Ε., είναι ξεκάθαρο ότι στην Ελλάδα η εμπλοκή τρίτων στην λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου δεν είναι τόσο διαδεδομένη όσο στον υπόλοιπο κόσμο. Ο παγκόσμιος και ο ευρωπαϊκός μέσος όρος, σύμφωνα με τον Barr-Pulliam, είναι 38% ενώ της Ελλάδα 29%, δηλαδή 9% μικρότερος. Αν όμως το 24% των οργανισμών που εξετάζουν για το μέλλον μια πιθανή συμμετοχή κάποιου παρόχου, γίνει τελικά πραγματικότητα, τότε θα ξεπεραστεί κατά πολύ ο παγκόσμιος μέσος όρος, φτάνοντας το 53%, αγγίζοντας τον βορειοαμερικανικό (56%). Επισημαίνεται βέβαια, ότι τα τελευταία διαθέσιμα δεδομένα συλλέχθηκαν από τον Barr-Pulliam πριν από μία πενταετία και ενδέχεται πλέον να υπάρχουν διαφοροποιήσεις.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

### 6.1. Γενικά Συμπεράσματα

Οι δύο συνηθέστερες αιτίες που οδηγούν τους οργανισμούς στην ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου είναι α) η μη επαρκής στελέχωση (ποσοτική, ποιοτική) του τμήματος εσωτερικού ελέγχου και β) οι γνώσεις που έχει ο πάροχος για τον έλεγχο και τον κλάδο, μαζί με τις βέλτιστες πρακτικές που εφαρμόζει, ώστε να μπορεί να φέρει νέες ιδέες και καινοτομία στον έλεγχο. Η πρώτη αιτία μπορεί να θεωρηθεί και αναμενόμενο εύρημα καθώς η συντριπτική πλειοψηφία των οργανισμών που συμμετείχαν στην έρευνα έχουν πολύ μικρά τμήματα εσωτερικού ελέγχου τα οποία δεν θα μπορούσαν να εκτελούν όλων των ειδών τους ελέγχους σε διαρκή και σταθερή βάση.

Οι δύο συχνότεροι λόγοι για τους οποίους οι οντότητες κρατάνε στο εσωτερικό τους τον εσωτερικό έλεγχο είναι γιατί θεωρούν ότι α) το τμήμα εσωτερικού ελέγχου είναι καλά προσαρμοσμένο, αποδοτικό και προσθέτει αξία και β) γιατί πιστεύουν ότι ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να είναι εντός του οργανισμού και να εκτελείται από αυτόν.

Οι οντότητες αναθέτουν κυρίως οικονομικούς ελέγχους σε ειδικευμένους παρόχους υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου. Ο συνηθέστερος τρόπος που το κάνουν, είναι η συνεργασία του τμήματος εσωτερικού ελέγχου με τον πάροχο ενώ την έκταση, το είδος και τον σκοπό του ελέγχου συνήθως τα επιλέγει η διοίκηση της οντότητας. Τέλος, οι οντότητες σε ότι αναφορά την ικανοποίηση τους από τις παρεχόμενες υπηρεσίες τόσο του τμήματος εσωτερικού ελέγχου όσο και του παρόχου, απάντησαν ότι είναι από αρκετά έως πολύ ικανοποιημένες.

Είναι εμφανές ότι όλα αυτά τα χρόνια, από την στιγμή που πρωτοεφαρμόστηκε ο εσωτερικός έλεγχος στην Ελλάδα, γίνεται μια προσπάθεια για τη σταδιακή εφαρμογή του στον δημόσιο τομέα. Στην αρχή τα βήματα ήταν αρκετά αργά αλλά τα τελευταία χρόνια έχουν γίνει άλματα προς την καθολική εφαρμογή του. Αυτή την στιγμή αναμένεται ένα ενιαίο νομοσχέδιο για την πλήρη καθιέρωσή του σε όλο το δημόσιο.

Στον ιδιωτικό τομέα δεν φαίνεται να υπάρχει αντίστοιχη δυναμική για να αυξηθεί η υποχρεωτική εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου σε περισσότερες εταιρείες. Αυτή τη στιγμή, υποχρέωση εφαρμογής έχουν μόνο συγκεκριμένες κατηγορίες οντοτήτων, όπως οι εισηγμένες εταιρείες σε οργανωμένη αγορά στην Ελλάδα και τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Ωστόσο,



υπάρχουν εταιρείες, οι οποίες, αν και δεν έχουν υποχρέωση από την νομοθεσία ή άλλες κανονιστικές διατάξεις, εφαρμόζουν εσωτερικό έλεγχο, καθώς τον θεωρούν αναγκαίο. Αυτό προκύπτει εξαιτίας της τάσης των οργανισμών, με το πέρασμα του χρόνου, να γίνονται όλο και μεγαλύτεροι και πολυπλοκότεροι, με αποτέλεσμα και η ανάγκη για εσωτερικό έλεγχο να αυξάνεται.

Η επικείμενη ψήφιση του νομοσχεδίου για την καθολική εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου σε όλο το δημόσιο μαζί με το γεγονός ότι οι δημόσιοι οργανισμοί αποτελούν τον κύριο πελάτη των εξωτερικών παρόχων, η αυξανόμενη ανάγκη των οντοτήτων για εσωτερικό έλεγχο, η θέληση ενός ικανοποιητικού ποσοστού κάποιων οντοτήτων να επεκτείνουν σε εύρος και διάρκεια την εξωτερική ανάθεση του ελέγχου που ήδη εφαρμόζουν καθώς και το 24% των οργανισμών που εξετάζουν την πιθανότητα της εξωτερικής ανάθεσης, είναι παράγοντες για τους οποίους μπορεί να θεωρηθεί αναμενόμενη η αύξηση της εξωτερικής ανάθεσης του εσωτερικού ελέγχου στο μέλλον. Με άλλα λόγια, αναμένεται αύξηση στην εξωτερική ανάθεση από ένα ποσοστό των οργανισμών που θα αρχίζουν να εφαρμόζουν εσωτερικό έλεγχο, είτε από ανάγκη λόγω αύξησης του μεγέθους και της πολυπλοκότητας τους είτε από υποχρέωση από τη νομοθεσία, από οργανισμούς που ήδη έχουν εσωτερικό έλεγχο και σκέφτονται την εξωτερική ανάθεση, καθώς και από αυτούς που θα επεκτείνουν τις υπάρχουσες συνεργασίες τους σε εύρος και διάρκεια.

Η αρνητική στάση των οργανισμών, όπως προέκυψε στην ερώτηση 31, απέναντι σε μια μελλοντική εξωτερική ανάθεση, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι θα επηρεάσει την αυξητική τάση, καθώς αφορά οργανισμούς που έτσι και αλλιώς δεν λειτουργούν με ανάθεση. Αντιθέτως, αν και πολύ μικρό ποσοστό, το 3% των οργανισμών που έχει θετική άποψη μπορεί να δώσει επιπλέον, έστω και αμυδρή, ώθηση.

## **6.2. Προτάσεις για Μελλοντική Έρευνα**

- Να ερευνηθούν οι λόγοι για τους οποίους τις αποφάσεις για τον σκοπό και το εύρος των ελέγχων τις λαμβάνει ο εξωτερικός πάροχος και όχι ο διευθυντής εσωτερικού ελέγχου ή κάποιος μέσα από την οντότητα, όπως προτείνει το Δ.Ι.Ε.Ε..
- Να ερευνηθούν οι αιτίες που τα τμήματα εσωτερικού ελέγχου είναι υποστελεχωμένα.
- Να ερευνηθούν οι απόψεις των εξωτερικών παρόχων υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου ώστε να υπάρχει μια ολοκληρωμένη και σφαιρική εικόνα για το ζήτημα της εξωτερικής ανάθεσης.

## BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Abraham, K. G. and Taylor, S. K. (1996) 'Firm's use of outside contractor', *Journal of Labor Economics*, 14(3), pp. 394–424.
- Barr-Pulliam, D. (2016) 'Engaging Third Parties for Internal Audit Activities', in *The Global Internal Audit Common Body of Knowledge (CBOOK)*. Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Carey, P., Subramaniam, N. and Ching, K. C. W. (2006) 'Internal audit outsourcing in Australia', *Accounting and Finance*, 46(1), pp. 11–30. doi: 10.1111/j.1467-629X.2006.00159.x.
- Chanticleer (2004) 'Opportunity knocks for auditors', *The Australian Financial Review*, 28 July, p. 56.
- Corbett, M. F. (1998) 'Outsourcing: beyond buying services', *Facilities Design and Management*, 17, pp. 40–43.
- Eurostat (2008) *NACE Rev. 2 – Statistical classification of economic activities in the European Community*. 2nd edn, Office for Official Publications of the European Communities. 2nd edn. Luxembourg: Office for Publications of the European Communities.
- Eurostat - European Commission (2013) *European System of Accounts (ESA) 2010*. European Union / Luxembourg: Publications Office of the European Union. doi: 10.2785/16644.
- Fortune Greece* (2019) 'Οι 100 μεγαλύτερες εταιρείες στην Ελλάδα'. Available at: <https://www.fortunegreece.com/corporate-list/top-100-companies-in-greece/>.
- Institute of Internal Auditors (1994) *The IIA's Perspective on Outsourcing Internal Auditing., Professional Issues Pamphlet*. USA.
- Institute of Internal Auditors (2009) 'IIA Position paper: The role of Internal Auditing in Resourcing the Internal Audit Activity'. USA, pp. 1–5.
- Iqbal, Z. and Dad, A. M. (2013) 'Outsourcing: A Review of Trends, Winners & Losers and Future Directions', *International Journal of Business and Social Science*, 4(8), pp. 91–107.
- Kakabadse, N. and Kakabadse, A. (2000) 'Drive for outsourcing', *Journal of Management*

*Development*, 19(8), pp. 670–728.

Kusel, J., Schull, R. and Oxner, T. H. (2001) *What Audit Directors Disclose About Outsourcing*. Florida.

Lankford, W. M. and Parsa, F. (1999) ‘Outsourcing: A Primer’, *Management Decision*, 37(4), pp. 310–316.

Mathews, C., Cooper, B. J. and Leung, P. (1995) *A profile of internal audit in Australia 1995 : the complete study*. Melbourne: Philomena & RMIT, Dept. of Accountancy.

McCarthy, I. and Anagnostou, A. (2004) ‘The impact of outsourcing on the transaction costs and boundaries of manufacturing’, *International Journal of Production Economics*, 88(1), pp. 61–71. doi: 10.1016/S0925-5273(03)00183-X.

Mohr, J. J., Sengupta, S. and Slater, S. F. (2011) ‘Mapping the outsourcing landscape’, *Journal of Business Strategy*, 32(1), pp. 42–50. doi: 10.1108/02756661111100319.

Mubako, G. (2019) ‘Internal Audit Outsourcing: A Literature Synthesis and Future Directions’, *Australian Accounting Review*, 29(3), pp. 532–545. doi: 10.1111/auar.12272.

Parliament, E. and Council of the European Union (2013) *KANONISMOS (EE) αριθ. 549/2013 ΤΟΥ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟΥ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 21ης Μαΐου 2013 για το ευρωπαϊκό σύστημα εθνικών και περιφερειακών λογαριασμών της Ευρωπαϊκής Ένωσης*. Ευρωπαϊκή Ένωση: Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Available at: [https://www.statistics.gr/documents/20181/300673/ESA\\_2010\\_GR.pdf/4c1e42ea-3aa1-4ee1-915a-d04fabe400f2](https://www.statistics.gr/documents/20181/300673/ESA_2010_GR.pdf/4c1e42ea-3aa1-4ee1-915a-d04fabe400f2).

Petravick, S. (1997) ‘Internal auditor outsourcing: Who and why?’, *Internal Auditing*, 12, pp. 16–21.

Van Peurseem, K. A. and Wells, P. K. (2000) ‘Contracting Practices in Professional Accounting SMEs: An Analysis of New Zealand Firms’, *International Small Business Journal: Researching Entrepreneurship*, 19(1), pp. 68–82. doi: 10.1177/0266242600191004.

Van Peurseem, K. and Jiang, L. (2008) ‘Internal audit outsourcing practice and rationales: SME evidence from New Zealand’, *Asian Review of Accounting*, 16(3), pp. 219–245. doi: 10.1108/13217340810906681.

Quinn, J. B. and Hilmer, F. G. (1994) ‘Strategic Outsourcing’, *Sloan Management Review*, 35(4), pp. 43–55.

Rittenberg, L. and Covalleski, M. A. (2001) ‘Internalization versus externalization of the internal audit function: An examination of professional and organizational imperatives’, *Accounting, Organizations and Society*, 26, pp. 617–641. doi: 10.1016/S0361-3682(01)00015-0.

Rittenberg, L. E. and Covalleski, M. A. (1997) *The Outsourcing Dilemma: What’s Best for Internal Auditing*. USA: Institute of Internal Auditors Research Foundation.

Selim, G. and Yiannakas, A. (2000) ‘Outsourcing the Internal Audit Function: A Survey of the UK Public and Private Sectors’, *International Journal of Auditing*, 4(3), pp. 213–226. doi: 10.1111/1099-1123.00314.

Tadelis, S. (2007) ‘The innovative organization: Creating value through outsourcing’, *California Management Review*, 50(1), pp. 261–278. doi: 10.2307/41166427.

Γκίνογλου, Δ., Ταχυνάκης, Π. and Μωυσή, Σ. (2005) *Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική*. 1η. Γέρακας: Rosili.

Δημητριάδη, Ζ. (2000) *Μεθοδολογία Επιχειρηματικής Έρευνας*. Αθήνα: Interbooks.

Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμοί (Δ.Ε.Κ.Ο.) (2005) 27/12/2005. Αθήνα, Ελλάδα. Available at: [http://www.ktpae.gr/pdf/A\\_3a\\_N\\_3429\\_2005.pdf](http://www.ktpae.gr/pdf/A_3a_N_3429_2005.pdf) (Accessed: 27 March 2018).

Ελεγκτικό Συνέδριο (2020a) *Απόφαση ΦΓ8/28662*. Αθήνα, Ελλάδα.

Ελεγκτικό Συνέδριο (2020b) *Απόφαση ΦΓ8/55081*. Αθήνα, Ελλάδα.

Ελληνική Στατιστική Αρχή (2019) *Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης ESA 2010 - Ενημέρωση: Σεπτέμβριος 2019*. Αθήνα. Available at: <https://www.statistics.gr/el/statistics/-/publication/SEL08/->.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ (no date) *Καταστατικό Ελληνικού Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών*. Available at: <https://hiia.gr/images/pgallery/katastatiko/KATASTATIKO.pdf>.

Ελληνικό Συμβούλιο Εταιρικής Διακυβέρνησης (2013) *Ελληνικός Κώδικας Εταιρικής*

Διακυβέρνησης (ΕΚΕΔ) για τις Εισηγμένες Εταιρείες. Οκτωβρίου. Αθήνα: Ελληνικό Συμβούλιο Εταιρικής Διακυβέρνησης.

Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς (1999) *Απόφαση 6/15.6.1999 Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς*.

Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς (2000a) *Απόφαση 5/204/14.11.2000*. Αθήνα, Ελλάδα.

Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς (2000b) *ΦΕΚ Β' Αρ. 1487/6-12-2000*. Αθήνα, Ελλάδα.

Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (no date) *Ορισμός Εσωτερικού Ελέγχου*. Available at: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>.

Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας (2017) *ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ - Για Την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου*. Αθήνα. Available at: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/pages/standards.aspx>.

Καψούρα, Τ. Γ. (2007) *Η ΕΠΙΛΟΓΗ ΤΗΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΗΣ ΑΝΑΘΕΣΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ ΣΤΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ (OUTSOURCING)*. Γεωπονικό Πανεπιστήμιο Αθηνών.

Λουμιώτης, Β. (2015) *Διαχείριση Κινδύνων και Εσωτερικός Έλεγχος*. 1η. Αθήνα: Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Μαλλιάρης, Π. (2001) *Εισαγωγή στο Μάρκετινγκ*. Γ. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε.

*N. 4622/2019* (2019). Αθήνα, Ελλάδα.

Νεγκάκης, Χ. Ι. (2016) *Λογιστική Εταιριών: Σύμφωνα με τα Ελληνικά και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*. Θεσσαλονίκη.

Νεγκάκης, Χ. and Ταχυνάκης, Π. (2017a) *Ελεγκτική, εσωτερικός έλεγχος: θεωρία και εφαρμογές*. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική. Available at: <https://catalog.lib.uom.gr/cgi-bin/koha/opac-detail.pl?biblionumber=93552> (Accessed: 26 March 2018).

Νεγκάκης, Χ. and Ταχυνάκης, Π. (2017b) *Ελεγκτική - Εσωτερικός Έλεγχος: Θεωρία και Εφαρμογές*. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική.

*Νόμος 2362/1995* (1995). Αθήνα, Ελλάδα.

*Νόμος 3016/2002* (2002). Αθήνα, Ελλάδα.

*Νόμος 3091/2002* (2002). Αθήνα, Ελλάδα.

*Νόμος 3156/2003* (2003). Αθήνα, Ελλάδα.

*Νόμος 3429/2005* (2005). Αθήνα, Ελλάδα.

*Νόμος 3492/2006* (2006). Αθήνα, Ελλάδα.

*Νόμος 3601/2007* (2007). Αθήνα, Ελλάδα.

*Νόμος 3852/2010* (2010). Ελλάδα. Available at: <https://www.hccrete.gr/Media/Default/law/62193-1.PDF>.

*Νόμος 3871/2010* (2010). Αθήνα, Ελλάδα.

*Νόμος 4025/2011* (2011). Αθήνα, Ελλάδα.

*Νόμος 4270/2014* (2014). Αθήνα, Ελλάδα.

*Νόμος 4308/2014* (2014). Αθήνα, Ελλάδα.

*Νόμος 4555/2018* (2018). Αθήνα, Ελλάδα.

*Όμιλος Χρηματιστηρίου Αθηνών - athexgroup.gr* (no date). Available at: <https://www.athexgroup.gr/el/home> (Accessed: 3 May 2021).

Παπαδημητρίου, Γ. (2005) *Περιγραφική Στατιστική*. Αθήνα: Τυπωθήτο.

Παπαστάθης, Π. (2014) *Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Ελεγχος (Internal Audit) και η Πρακτική Εφαρμογή του*. Παντελής Παπαστάθης.

Σιώμκος, Γ. (2002) *Σύμπεριφορά Καταναλωτή & Στρατηγική Μάρκετινγκ*. 2η. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε.

Σταθακόπουλος, Β. (2005) *Μέθοδοι Έρευνας Αγοράς*. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε.

Σύνδεσμος Επιχειρήσεων και Βιομηχανιών (ΣΕΒ) (2011) *ΚΩΔΙΚΑΣ ΕΤΑΙΡΙΚΗΣ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ ΣΕΒ για τις Εισηγμένες Εταιρείες*. Μαρτίου. Αθήνα: Σύνδεσμος Επιχειρήσεων και Βιομηχανιών (ΣΕΒ).

*Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου των Φορέων Γενικής Κυβέρνησης, Οργάνωση, λειτουργία και αξιολόγηση των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου και λοιπές διατάξεις του Υπουργείου Εσωτερικών* (2021) Υπουργείο Εσωτερικών. Available at: <http://www.opengov.gr/ypes/?p=7492> (Accessed: 13 April 2021).

Τράπεζα της Ελλάδος (1998) *Πράξη Διοικητή - Τράπεζα της Ελλάδος: 2438/6.8.1998*. Αθήνα, Ελλάδα.

Τράπεζα της Ελλάδος (2006) *Πράξη Διοικητή - Τράπεζα της Ελλάδος: 2577/9.3.2006*. Αθήνα, Ελλάδα. Available at: [https://www.bankofgreece.gr/RelatedDocuments/ΠΔ.ΤΕ\\_2577-9.3.2006\\_Αρχές\\_λειτουργίας\\_και\\_κριτήρια\\_αξιολόγησης\\_της\\_οργάνωσης\\_και\\_των\\_Συστημάτων\\_Εσωτερικού\\_Ελέγχου.pdf](https://www.bankofgreece.gr/RelatedDocuments/ΠΔ.ΤΕ_2577-9.3.2006_Αρχές_λειτουργίας_και_κριτήρια_αξιολόγησης_της_οργάνωσης_και_των_Συστημάτων_Εσωτερικού_Ελέγχου.pdf).

Υπουργείο Εσωτερικών (2020) *Μητρώο Υπηρεσιών και Φορέων της Ελληνικής Διοίκησης*. Αθήνα.

Υπουργείο Υγείας (2012) *Εγκύκλιος Αρ. Πρωτ. 94064/1-10-2012 ΑΔΑ : Β43ΞΘ-ΠΓΖ*. Αθήνα, Ελλάδα.

Χατζηγάγιος, Θ. Γ. (2015) *Δίκαιο εμπορικών εταιριών. Β'.* Θεσσαλονίκη: Ανικούλα.

# ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1<sup>ο</sup>: ΠΙΝΑΚΕΣ

Πίνακας 8: Ποιος επιλέγει την έκταση, το είδος και τον σκοπό του ελέγχου

## Ποιος επιλέγει την έκταση, το είδος και τον σκοπό του ελέγχου

Οντότητα	Ο διευθυντής εσωτερικού ελέγχου	Η διοίκηση της οντότητας	Η επιτροπή ελέγχου	Ο εξωτερικός πάροχος	Δεν γνωρίζω ακόμα	Άλλος
1			X	X		X
2	X	X	X			
3	X	X	X			
4		X	X			
5	X		X			
6	X		X			
7	X		X			
8			X			
9			X			
10			X			
11			X			
12	X	X		X		
13		X		X		
14		X		X		
15		X		X		
16	X	X				
17	X	X				
18				X		
19	X					
20		X				
21		X				
22		X				
23		X				
24		X				
25	X					
26		X				
27				X		
28		X				
29		X				
30		X				
31		X				
32		X				
33	X					
34		X				
35						X
36	X					
37	X					
38	X					
39	X					
40					X	
41					X	
42					X	
43	X					
44	X					
45		X				
46		X				
47		X				
48		X				



Σύνολο	17	25	11	7	3	2
--------	----	----	----	---	---	---

Πίνακας 9: Είδη ελέγχων που δίνονται για εξωτερική ανάθεση

**Είδη ελέγχων που αναθέτονται σε εξωτερικό πάροχο**

Οντότητα	Παραγωγής	Οικονομικούς	Διοικητικούς	Λειτουργικούς	Συμμόρφωσης	Αποδοτικότητας	Απάτης	Πληροφοριακών Συστημάτων	Δεν γνωρίζω ακόμα	Άλλο
1	X	X	X	X		X				
2		X	X	X	X	X	X	X		
3								X		
4									X	
5	X	X	X	X	X	X	X	X		X
6			X	X						
7		X			X		X			
8		X		X	X	X		X		
9		X		X				X		
10		X		X						
11										X
12									X	
13									X	
14								X		
15									X	
16									X	
17									X	
18	X	X	X	X	X	X	X	X		X
19		X	X	X						
20	X	X	X	X	X	X	X	X		
21				X			X			
22		X								
23									X	
24	X	X	X	X	X	X	X	X		
25		X	X	X	X			X		
26		X	X	X	X			X		
27		X	X	X				X		
28		X	X	X	X	X				
29		X	X	X	X					
30				X						
31		X	X			X		X		
32		X	X		X					
33		X	X							
34		X	X							
35		X								
36									X	
37									X	
38									X	
39										X
40	X	X	X	X	X	X	X	X		
41		X	X	X	X					
42		X								
43								X		
44								X		
45								X		
46							X			
47									X	
48									X	
<b>Σύνολο</b>	<b>6</b>	<b>25</b>	<b>19</b>	<b>20</b>	<b>14</b>	<b>10</b>	<b>9</b>	<b>17</b>	<b>12</b>	<b>4</b>



Οι λόγοι που οδήγησαν ή θα οδηγήσουν σε εξωτερική ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου

* I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII	XIII	XIV	XV	XVI
1															X
2															X
3					X							X			X
4															X
5	X	X	X	X	X	X				X	X	X	X	X	
6	X	X		X	X				X			X	X		
7		X			X		X					X	X		
8		X			X								X		
9					X								X		
10		X											X		
11													X		
12													X		
13					X		X				X	X			
14					X				X			X			
15		X							X			X			
16												X			
17		X									X				
18		X			X					X					
19					X					X					
20					X					X					
21				X						X					
22										X					
23	X	X		X	X	X	X	X	X						
24		X			X				X						
25		X							X						
26		X							X						
27		X							X						
28					X		X								
29			X		X										
30	X	X			X										
31	X	X			X										
32		X			X										
33		X			X										
34		X			X										
35					X										
36					X										
37					X										
38					X										
39					X										
40	X		X	X											
41				X											
42	X	X													
43		X													
44		X													
45		X													
46	X														
47	X														
48	X														
<b>Σύνολο</b>	<b>10</b>	<b>22</b>	<b>3</b>	<b>6</b>	<b>25</b>	<b>2</b>	<b>4</b>	<b>1</b>	<b>8</b>	<b>6</b>	<b>3</b>	<b>8</b>	<b>8</b>	<b>1</b>	<b>4</b>

\*

- I. Οντότητα
- II. Για τη σύγχρονη υλικοτεχνική υποδομή του παρόχου.

- III. Ο πάροχος έχει τις γνώσεις, εφαρμόζει βέλτιστες πρακτικές, γνωρίζει τον κλάδο, θα φέρει νέες ιδέες και καινοτομία στον έλεγχο.
- IV. Μεγάλη απόσταση, άγνωστη τοπική γλώσσα, κουλτούρα, νομοθεσία για το τμήμα εσωτερικού ελέγχου.
  - V. Για μείωση του προσωπικού ή αύξηση της ευελιξίας σε αυτό.
- VI. Μη επαρκής στελέχωση (ποσοτική, ποιοτική) του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.
- VII. Μη παραγωγικό, προβληματικό τμήμα εσωτερικού ελέγχου.
- VIII. Ο εσωτερικός έλεγχος δεν αποτελεί βασική λειτουργία της οντότητας.
- IX. Κακή συνεργασία ή υπονόμηση του εσωτερικού ελέγχου από τη διοίκηση.
  - X. Για αύξηση της ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου ώστε να μην επηρεάζεται από τον οργανισμό.
- XI. Μικρότερο ή πιο ευέλικτο κόστος (μετατροπή σταθερών εξόδων σε μεταβλητά).
- XII. Περιστασιακή ή μικρής χρονικής διάρκειας ανάγκη για έλεγχο.
- XIII. Ο οργανισμός είναι πολύ μικρός για να έχει οργανωμένο τμήμα εσωτερικού ελέγχου.
- XIV. Για τη δημιουργία, τον επανασχεδιασμό ή την εκπαίδευση του υπάρχοντος προσωπικού, του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.
- XV. Προσπάθεια ιδιωτικοποίησης ενός τμήματος του οργανισμού (για δημόσιες οντότητες).
- XVI. Άλλο

Λόγοι που ο εσωτερικός έλεγχος παραμένει ή θα επιστρέψει εντός της οντότητας

** I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII	XIII	XIV	XV	XVI	XVII
1		X	X	X	X	X		X	X		X					
2		X	X	X			X		X							
3			X	X												
4	X			X	X			X	X	X		X	X	X		
5	X			X	X		X					X		X		
6				X		X	X	X		X		X	X	X		
7				X	X					X		X				
8				X						X						
9		X	X				X	X							X	
10	X		X				X									
11			X				X	X	X							
12			X				X	X								
13		X							X			X				
14	X															
15												X				X
16																X
17																X
18																X
19												X				X
20																X
21															X	
22															X	
23									X				X	X		
24							X	X			X	X		X		
25									X			X		X		
26					X							X		X		
27							X	X						X		
28							X	X						X		
29					X		X							X		
30							X							X		
31					X		X	X					X			
32												X				
33												X				
34												X				
35												X				
36												X				
37					X				X	X	X					
38					X		X	X		X	X					
39							X	X	X		X					
40												X				
41					X		X									
42					X											
<b>Σύνολο</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>7</b>	<b>8</b>	<b>11</b>	<b>2</b>	<b>16</b>	<b>11</b>	<b>10</b>	<b>6</b>	<b>6</b>	<b>15</b>	<b>4</b>	<b>12</b>	<b>2</b>	<b>6</b>

\*\*

- I. Οντότητα
- II. Υψηλό κόστος εξωτερικού παρόχου.
- III. Άμεση πρόσβαση στους εσωτερικούς ελεγκτές. Ο εξωτερικός πάροχος δεν είναι πάντα διαθέσιμος ή δε δίνει τη δέουσα σημασία στον οργανισμό.
- IV. Έλλειψη εμπειρίας ή γνώσεων των εξωτερικών παρόχων στον τομέα που αναζητεί η οντότητα.
- V. Ο εξωτερικός πάροχος δε γνωρίζει και δεν κατανοεί τον οργανισμό.
- VI. Για να μην υπάρχει εξάρτηση από εξωτερικό πάροχο.
- VII. Η μεθοδολογία ή η κουλτούρα του παρόχου δεν ταιριάζει στον οργανισμό.
- VIII. Το τμήμα εσωτερικού ελέγχου είναι καλά προσαρμοσμένο, αποδοτικό και προσθέτει αξία.

- IX. Το τμήμα εσωτερικού ελέγχου αποτελεί πηγή εκπαίδευσης και στελέχωσης του οργανισμού και με την ανάθεση αυτό θα χαθεί.
- X. Για να μη χαθεί η καλή γνώση και αντίληψη ολόκληρου του οργανισμού που έχει το τμήμα εσωτερικού ελέγχου.
- XI. Φόβος για διαρροή ευαίσθητων και απόρρητων πληροφοριών.
- XII. Ο οργανισμός έχει ισχυρή κουλτούρα ελέγχου. Ο εσωτερικός έλεγχος είναι αναπόσπαστο μέρος της εταιρικής δομής.
- XIII. Ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να είναι εντός του οργανισμού και να εκτελείτε από αυτόν.
- XIV. Για να είναι ελεγχόμενη η ποιότητα/ποσότητα των υπηρεσιών του εσωτερικού ελέγχου.
- XV. Συνεχής και σταθερή ανάγκη για εσωτερικό έλεγχο.
- XVI. Δεν χρειάστηκε / Δεν γνωρίζω
- XVII. Άλλο

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2<sup>ο</sup>: ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

# Ερωτηματολόγιο για την Εξωτερική Ανάθεση του Εσωτερικού Ελέγχου στην Ελλάδα

Το ερωτηματολόγιο αυτό δημιουργήθηκε για τη διερεύνηση των αιτιών που εφαρμόζεται ή δεν εφαρμόζεται Εξωτερική Ανάθεση του Εσωτερικού Ελέγχου στην Ελλάδα, στο πλαίσιο εκπόνησης διπλωματικής εργασίας ως προαπαιτούμενο για την απόκτηση μεταπτυχιακού τίτλου στην "Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική" από το τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του Πανεπιστημίου Μακεδονίας.

Η έρευνα είναι ανώνυμη και εθελοντική. Εάν έχετε οποιονδήποτε ενδιασμό, οποιαδήποτε στιγμή, απλώς κλείστε το ερωτηματολόγιο. Πρόσβαση στα ακατέργαστα δεδομένα έχουν μόνο τα μέλη της ερευνητικής ομάδας και θα καταστραφούν μετά από ένα έτος.

Αν συμφωνήσετε να συμμετάσχετε στην έρευνα θα κληθείτε να συμπληρώσετε μερικές ερωτήσεις σχετικές με τον οργανισμό σας και το εάν και γιατί αναθέσατε τον εσωτερικό έλεγχο σε εξωτερικό πάροχο. Το ερωτηματολόγιο απευθύνεται και σε οργανισμούς που δεν έχουν προβεί σε εξωτερική ανάθεση. Όλες οι ερωτήσεις είναι υποχρεωτικές και η διάρκεια του είναι 5-10 λεπτά.

Για περισσότερες πληροφορίες και ερωτήσεις σχετικά με την έρευνα μπορείτε να επικοινωνήσετε στα:

Κύρκος Σωτήριος:

E-mail: [aud18024@uom.edu.gr](mailto:aud18024@uom.edu.gr)

Τηλ.: 697\*\*\*\*\*

Μεταπτυχιακός φοιτητής

Εφαρμοσμένης Λογιστικής και Ελεγκτικής

Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής

Πανεπιστήμιο Μακεδονίας

**\* Απαιτείται**

1. Δέχεστε να λάβετε μέρος στην έρευνα; \*

*Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.*

Ναι

Όχι

## Ενότητα 1<sup>η</sup> Προφίλ Οργανισμού

2. 1) Η οντότητα σας είναι; \*

*Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.*

- Εθνική
- Διεθνής (εξαγωγική)
- Πολυεθνική

3. 2) Η οντότητα σας είναι; \*

*Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.*

- Νομικό Πρόσωπο Κεντρικής Κυβέρνησης
- Δημόσια/Δημοτική Επιχείρηση – ΔΕΚΟ
- Δημόσιο Νοσοκομείο
- Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ)
- Φορέας/οργανισμός εποπτευόμενος από δήμο
- Οργανισμός Κοινωνικής Ασφάλισης (ΟΚΑ)
- Κεφαλαιουχική Εταιρεία (ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ κ.α.)
- Προσωπική Εταιρεία (ΟΕ, ΕΕ, Ατομική, Κοινοπραξία, κ.α.)
- Άλλο

4. 3) Πόσους κατά μέσο όρο εργαζόμενους έχει η οντότητα σας; \*

*Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.*

- Έως 10
- Από 11 έως 50
- Από 51 έως 250
- Περισσότερους από 250



5. 4) Ποιο είναι το σύνολο του ενεργητικού της επιχείρησής σας; \*

*Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.*

- Έως 350.000€
- Από 350.000€ έως 4.000.000€
- Από 4.000.000€ έως 20.000.000€
- Πάνω 20.000.000€
- Δημόσιος οργανισμός χωρίς ισολογισμό

6. 5) Ποιος είναι ο καθαρός κύκλος εργασιών της οντότητάς σας; \*

*Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.*

- Μέχρι 700.000€
- Από 700.000€ έως 1.500.000€
- Από 1.500.000€ έως 8.000.000€
- Από 8.000.000€ έως 40.000.000€
- Πάνω από 40.000.000€
- Δημόσιος οργανισμός χωρίς ισολογισμό

7. 6) Σε ποιον κλάδο ανήκει ο οργανισμός σας; \*

---

8. 7) Πόσους εργαζόμενους έχει το τμήμα εσωτερικού ελέγχου; \*

*Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.*

- 1 - 2
- 3 - 5
- 6 - 10
- 11 - 20
- 21 - 50
- 50+

9. 8) Εφαρμόζεται στον οργανισμό σας κάποιου είδους εξωτερική ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου; \*

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

- Ναι, έστω και σπάνια  
Παράβλεψη και μετάβαση στην ερώτηση 10
- Όχι αλλά εξετάζεται για το μέλλον  
Παράβλεψη και μετάβαση στην ερώτηση 18
- Υπήρχε/υπάρχει αλλά διακόπηκε/θα διακοπεί οριστικά  
Παράβλεψη και μετάβαση στην ερώτηση 25
- Όχι / ποτέ  
Παράβλεψη και μετάβαση στην ερώτηση 30

## Ενότητα 2<sup>η</sup>

### I. Ανάλυση εσωτερικού ελέγχου

10. 9) Τι είδους εξωτερική ανάθεση εφαρμόζετε στον οργανισμό σας; \*

Μπορείτε να επιλέξετε περισσότερες από μία απαντήσεις

Επιλέξτε όλα όσα ισχύουν.

- Πλήρης εξωτερική ανάθεση
- Μερική εξωτερική ανάθεση
- Περιστασιακή εξωτερική ανάθεση
- Συνεργασία τμήματος εσωτερικού ελέγχου και εξωτερικού παρόχου
- Δανεισμός προσωπικού από εξωτερικό πάροχο
- Άλλο

11. 10) Πόσο διάστημα εφαρμόζετε την εξωτερική ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου; \*

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

- Λιγότερο από 1 χρόνο
- 1 έως 2 χρόνια
- 2 έως 5 χρόνια
- Περισσότερα από 5 χρόνια

12. 11) Σε ποιον πάροχο έχετε αναθέσει τον εσωτερικό έλεγχο; \*

Μπορείτε να επιλέξετε περισσότερες από μία απαντήσεις

*Επιλέξτε όλα όσα ισχύουν.*

- Σε "Big four" εταιρεία
- Σε άλλη ελεγκτική εταιρεία
- Σε ειδικευμένο πάροχο υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου
- Άλλο

13. 12) Ποιος επιλέγει την έκταση, το είδος και τον σκοπό του ελέγχου; \*

Μπορείτε να επιλέξετε περισσότερες από μία απαντήσεις

*Επιλέξτε όλα όσα ισχύουν.*

- Ο διευθυντής εσωτερικού ελέγχου
- Η διοίκηση της οντότητας
- Η επιτροπή ελέγχου
- Ο εξωτερικός πάροχος
- Άλλος

14. 13) Τι είδους ελέγχους αναθέτετε στον εξωτερικό πάροχο; \*

Μπορείτε να επιλέξετε περισσότερες από μία απαντήσεις

*Επιλέξτε όλα όσα ισχύουν.*

- Παραγωγής
- Οικονομικούς
- Διοικητικούς
- Λειτουργικούς
- Συμμόρφωσης
- Αποδοτικότητας
- Απάτης
- Πληροφοριακών Συστημάτων
- Άλλο

15. 14) Ποιοι είναι λόγοι που οδήγησαν στην εξωτερική ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου; \*

Μπορείτε να επιλέξετε περισσότερες από μία απαντήσεις

Επιλέξτε όλα όσα ισχύουν.

- Για τη σύγχρονη υλικοτεχνική υποδομή του παρόχου.
- Ο πάροχος έχει τις γνώσεις, εφαρμόζει βέλτιστες πρακτικές, γνωρίζει τον κλάδο, θα φέρει νέες ιδέες και καινοτομία στον έλεγχο.
- Μεγάλη απόσταση, άγνωστη τοπική γλώσσα, κουλτούρα, νομοθεσία για το τμήμα εσωτερικού ελέγχου.
- Για μείωση του προσωπικού ή αύξηση της ευελιξίας σε αυτό.
- Μη επαρκής στελέχωση (ποσοτική, ποιοτική) του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.
- Μη παραγωγικό, προβληματικό τμήμα εσωτερικού ελέγχου.
- Ο εσωτερικός έλεγχος δεν αποτελεί βασική λειτουργία της οντότητας.
- Ο εσωτερικός έλεγχος δεν προσθέτει αξία ή δε ταιριάζει στη φιλοσοφία της οντότητας.
- Κακή συνεργασία ή υπονόμευση του εσωτερικού ελέγχου από τη διοίκηση.
- Για αύξηση της ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου ώστε να μην επηρεάζεται από τον οργανισμό.
- Μικρότερο ή πιο ευέλικτο κόστος (μετατροπή σταθερών εξόδων σε μεταβλητά).
- Περιστασιακή ή μικρής χρονικής διάρκειας ανάγκη για έλεγχο.
- Ο οργανισμός είναι πολύ μικρός για να έχει οργανωμένο τμήμα εσωτερικού ελέγχου.
- Για τη δημιουργία, τον επανασχεδιασμό ή την εκπαίδευση του υπάρχοντος προσωπικού, του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.
- Προσπάθεια ιδιωτικοποίησης ενός τμήματος του οργανισμού (για δημόσιες οντότητες).
- Για αύξηση του ανταγωνισμού στο τμήμα εσωτερικού ελέγχου.

Άλλο:  \_\_\_\_\_

16. 15) Σκέφτεστε να επεκτείνετε ή να μειώσετε το εύρος ή τη διάρκεια της εξωτερικής ανάθεσης του εσωτερικού ελέγχου; \*

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

- Να επεκτείνουμε
- Να μειώσουμε
- Ούτε να επεκτείνουμε, ούτε να μειώσουμε
- Δεν γνωρίζω

17. 16) Πόσο ικανοποιημένος είναι ο οργανισμός σας από τις παρεχόμενες υπηρεσίες του εξωτερικού παρόχου; \*

1) Καθόλου ικανοποιημένος, 2) Λίγο ικανοποιημένος, 3) Μέτρια ικανοποιημένος, 4) Αρκετά ικανοποιημένος, 5) Πολύ ικανοποιημένος

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

	1	2	3	4	5	
Καθόλου ικανοποιημένος	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Πολύ ικανοποιημένος

## II. Ανάλυση εσωτερικού ελέγχου

18. 9) Τι είδους εξωτερική ανάθεση σκέφτεστε να εφαρμόσετε στον οργανισμό σας; \*  
Μπορείτε να επιλέξετε περισσότερες από μία απαντήσεις

Επιλέξτε όλα όσα ισχύουν.

- Πλήρης εξωτερική ανάθεση
- Μερική εξωτερική ανάθεση
- Περιστασιακή εξωτερική ανάθεση
- Συνεργασία τμήματος εσωτερικού ελέγχου και εξωτερικού παρόχου
- Δανεισμός προσωπικού από εξωτερικό πάροχο
- Άλλο
- Δεν γνωρίζω ακόμα

19. 10) Πόσο σύντομα θα ξεκινήσει η εξωτερική ανάθεση; \*

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

- Εντός του μήνα
- Εντός του εξαμήνου
- Εντός του χρόνου
- Μετά από έναν χρόνο
- Δεν γνωρίζω ακόμα

20. 11) Σε ποιον πάροχο σκέφτεστε να αναθέσετε τον εσωτερικό έλεγχο; \*

Μπορείτε να επιλέξετε περισσότερες από μία απαντήσεις

*Επιλέξτε όλα όσα ισχύουν.*

- Σε "Big four" εταιρεία
- Σε άλλη ελεγκτική εταιρεία
- Σε ειδικευμένο πάροχο υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου
- Άλλο
- Δεν γνωρίζω ακόμα

21. 12) Ποιος θα επιλέγει την έκταση, το είδος και τον σκοπό του ελέγχου; \*

Μπορείτε να επιλέξετε περισσότερες από μία απαντήσεις

*Επιλέξτε όλα όσα ισχύουν.*

- Ο διευθυντής εσωτερικού ελέγχου
- Η διοίκηση της οντότητας
- Η επιτροπή ελέγχου
- Ο εξωτερικός πάροχος
- Άλλος
- Δεν γνωρίζω ακόμα

22. 13) Τι είδους ελέγχους θα αναθέσετε στον εξωτερικό πάροχο; \*

Μπορείτε να επιλέξετε περισσότερες από μία απαντήσεις

*Επιλέξτε όλα όσα ισχύουν.*

- Παραγωγής
- Οικονομικούς
- Διοικητικούς
- Λειτουργικούς
- Συμμόρφωσης
- Αποδοτικότητας
- Απάτης
- Πληροφοριακών Συστημάτων
- Άλλο
- Δεν γνωρίζω ακόμα

23. 14) Ποιοι είναι λόγοι για τους οποίους σκέφτεστε την εξωτερική ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου; \*

Μπορείτε να επιλέξετε περισσότερες από μία απαντήσεις

Επιλέξτε όλα όσα ισχύουν.

- Για τη σύγχρονη υλικοτεχνική υποδομή του παρόχου.
- Ο πάροχος έχει τις γνώσεις, εφαρμόζει βέλτιστες πρακτικές, γνωρίζει τον κλάδο, θα φέρει νέες ιδέες και καινοτομία στον έλεγχο.
- Μεγάλη απόσταση, άγνωστη τοπική γλώσσα, κουλτούρα, νομοθεσία για το τμήμα εσωτερικού ελέγχου.
- Για μείωση του προσωπικού ή αύξηση της ευελιξίας σε αυτό.
- Μη επαρκής στελέχωση (ποσοτική, ποιοτική) του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.
- Μη παραγωγικό, προβληματικό τμήμα εσωτερικού ελέγχου.
- Ο εσωτερικός έλεγχος δεν αποτελεί βασική λειτουργία της οντότητας.
- Ο εσωτερικός έλεγχος δεν προσθέτει αξία ή δε ταιριάζει στη φιλοσοφία της οντότητας. Κακή συνεργασία ή υπονόμηση του εσωτερικού ελέγχου από τη διοίκηση.
- Για αύξηση της ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου ώστε να μην επηρεάζεται από τον οργανισμό.
- Μικρότερο ή πιο ευέλικτο κόστος (μετατροπή σταθερών εξόδων σε μεταβλητά).
- Περιστασιακή ή μικρής χρονικής διάρκειας ανάγκη για έλεγχο.
- Ο οργανισμός είναι πολύ μικρός για να έχει οργανωμένο τμήμα εσωτερικού ελέγχου.
- Για τη δημιουργία, τον επανασχεδιασμό ή την εκπαίδευση του υπάρχοντος προσωπικού, του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.
- Προσπάθεια ιδιωτικοποίησης ενός τμήματος του οργανισμού (για δημόσιες οντότητες).
- Για αύξηση του ανταγωνισμού στο τμήμα εσωτερικού ελέγχου.

Άλλο:  \_\_\_\_\_

24. 15) Πόσο ικανοποιημένος είναι ο οργανισμός σας από τις παρεχόμενες υπηρεσίες του τμήματος εσωτερικού ελέγχου; \*

1) Καθόλου ικανοποιημένος, 2) Λίγο ικανοποιημένος, 3) Μέτρια ικανοποιημένος, 4) Αρκετά ικανοποιημένος, 5) Πολύ ικανοποιημένος

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

1      2      3      4      5

Καθόλου ικανοποιημένος      Πολύ ικανοποιημένος

### III. Ανάλυση εσωτερικού ελέγχου

25. 9) Για ποιους λόγους η εξωτερική ανάθεση διακόπηκε ή θα διακοπεί; \*

Μπορείτε να επιλέξετε περισσότερες από μία απαντήσεις.

*Επιλέξτε όλα όσα ισχύουν.*

- Υψηλό κόστος εξωτερικού παρόχου.
- Άμεση πρόσβαση στους εσωτερικούς ελεγκτές. Ο εξωτερικός πάροχος δεν είναι πάντα διαθέσιμος ή δε δίνει τη δέουσα σημασία στον οργανισμό.
- Έλλειψη εμπειρίας ή γνώσεων των εξωτερικών παρόχων στον τομέα που αναζητεί η οντότητα.
- Ο εξωτερικός πάροχος δε γνωρίζει και δεν κατανοεί τον οργανισμό.
- Για να μην υπάρχει εξάρτηση από εξωτερικό πάροχο.
- Η μεθοδολογία ή η κουλτούρα του παρόχου δεν ταιριάζει στον οργανισμό.
- Το τμήμα εσωτερικού ελέγχου είναι καλά προσαρμοσμένο, αποδοτικό και προσθέτει αξία.
- Το τμήμα εσωτερικού ελέγχου αποτελεί πηγή εκπαίδευσης και στελέχωσης του οργανισμού και με την ανάθεση αυτό θα χαθεί.
- Η μείωση του προσωπικού ρίχνει το ηθικό και αυξάνει το άγχος των εργαζομένων.
- Για να μη χαθεί η καλή γνώση και αντίληψη ολόκληρου του οργανισμού που έχει το τμήμα εσωτερικού ελέγχου.
- Φόβος για διαρροή ευαίσθητων και απόρρητων πληροφοριών.
- Ο οργανισμός έχει ισχυρή κουλτούρα ελέγχου. Ο εσωτερικός έλεγχος είναι αναπόσπαστο μέρος της εταιρικής δομής.
- Ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να είναι εντός του οργανισμού και να εκτελείτε από αυτόν.
- Για να είναι ελεγχόμενη η ποιότητα/ποσότητα των υπηρεσιών του εσωτερικού ελέγχου.
- Συνεχής και σταθερή ανάγκη για εσωτερικό έλεγχο.

Άλλο:  \_\_\_\_\_

26. 10) Ποιος ήταν ο τύπος της εξωτερικής ανάθεσης που εφαρμόστηκε; \*

Μπορείτε να επιλέξετε περισσότερες από μία απαντήσεις

*Επιλέξτε όλα όσα ισχύουν.*

- Πλήρης εξωτερική ανάθεση
- Μερική εξωτερική ανάθεση
- Περιστασιακή εξωτερική ανάθεση
- Συνεργασία τμήματος εσωτερικού ελέγχου και εξωτερικού παρόχου
- Δανεισμός προσωπικού από εξωτερικό πάροχο
- Άλλος



27. 11) Πόσο διήρκησε η εξωτερική ανάθεση; \*

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

- Λιγότερο από 1 χρόνο
- 1 έως 2 χρόνια
- 2 έως 5 χρόνια
- Περισσότερα από 5 χρόνια

28. 12) Πόσο ικανοποιημένος είναι ο οργανισμός σας από τις παρεχόμενες υπηρεσίες του εξωτερικού παρόχου; \*

1) Καθόλου ικανοποιημένος, 2) Λίγο ικανοποιημένος, 3) Μέτρια ικανοποιημένος, 4) Αρκετά ικανοποιημένος, 5) Πολύ ικανοποιημένος

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

	1	2	3	4	5	
Καθόλου ικανοποιημένος	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Πολύ ικανοποιημένος

29. 13) Πόσο ικανοποιημένος είναι ο οργανισμός σας από τις παρεχόμενες υπηρεσίες του τμήματος εσωτερικού ελέγχου; \*

1) Καθόλου ικανοποιημένος, 2) Λίγο ικανοποιημένος, 3) Μέτρια ικανοποιημένος, 4) Αρκετά ικανοποιημένος, 5) Πολύ ικανοποιημένος

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

	1	2	3	4	5	
Καθόλου ικανοποιημένος	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Πολύ ικανοποιημένος

#### IV. Ανάλυση εσωτερικού ελέγχου

30. 9) Για ποιους λόγους ο εσωτερικός έλεγχος παραμένει εντός της οντότητας χωρίς εξωτερική ανάθεση; \*

Μπορείτε να επιλέξετε περισσότερες από μία απαντήσεις.

*Επιλέξτε όλα όσα ισχύουν.*

- Υψηλό κόστος εξωτερικού παρόχου.
- Άμεση πρόσβαση στους εσωτερικούς ελεγκτές. Ο εξωτερικός πάροχος δεν είναι πάντα διαθέσιμος ή δε δίνει τη δέουσα σημασία στον οργανισμό.
- Έλλειψη εμπειρίας ή γνώσεων των εξωτερικών παρόχων στον τομέα που αναζητεί η οντότητα.
- Ο εξωτερικός πάροχος δε γνωρίζει και δεν κατανοεί τον οργανισμό.
- Για να μην υπάρχει εξάρτηση από εξωτερικό πάροχο.
- Η μεθοδολογία ή η κουλτούρα του παρόχου δεν ταιριάζει στον οργανισμό.
- Το τμήμα εσωτερικού ελέγχου είναι καλά προσαρμοσμένο, αποδοτικό και προσθέτει αξία.
- Το τμήμα εσωτερικού ελέγχου αποτελεί πηγή εκπαίδευσης και στελέχωσης του οργανισμού και με την ανάθεση αυτό θα χαθεί.
- Η μείωση του προσωπικού ρίχνει το ηθικό και αυξάνει το άγχος των εργαζομένων.
- Για να μη χαθεί η καλή γνώση και αντίληψη ολόκληρου του οργανισμού που έχει το τμήμα εσωτερικού ελέγχου.
- Φόβος για διαρροή ευαίσθητων και απόρρητων πληροφοριών.
- Ο οργανισμός έχει ισχυρή κουλτούρα ελέγχου. Ο εσωτερικός έλεγχος είναι αναπόσπαστο μέρος της εταιρικής δομής.
- Ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να είναι εντός του οργανισμού και να εκτελείτε από αυτόν.
- Για να είναι ελεγχόμενη η ποιότητα/ποσότητα των υπηρεσιών του εσωτερικού ελέγχου.
- Συνεχής και σταθερή ανάγκη για εσωτερικό έλεγχο.
- Δεν χρειάστηκε / Δεν γνωρίζω

Άλλο:  \_\_\_\_\_

31. 10) Η στάση του οργανισμού σας σε μια πιθανή μελλοντική εξωτερική ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου είναι; \*

*Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.*

- Θετική
- Αρνητική
- Ουδέτερη
- Δεν γνωρίζω

32. 11) Πόσο ικανοποιημένος είναι ο οργανισμός σας από τις παρεχόμενες υπηρεσίες του τμήματος εσωτερικού ελέγχου; \*

1) Καθόλου ικανοποιημένος, 2) Λίγο ικανοποιημένος, 3) Μέτρια ικανοποιημένος, 4) Αρκετά ικανοποιημένος, 5) Πολύ ικανοποιημένος

*Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.*

	1	2	3	4	5	
Καθόλου ικανοποιημένος	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Πολύ ικανοποιημένος