



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

Διπλωματική Εργασία

Ο Έλεγχος στον Δημόσιο Τομέα των Ευρωπαϊκών Χωρών.
Μελέτη Περίπτωσης: Ο Εσωτερικός Έλεγχος του Ελληνικού Δημοσίου

της

Βαΐας Γκατζιού

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

Θεσσαλονίκη, 2021

Ευχαριστίες

Ευχαριστώ όλους τους διδάσκοντες καθηγητές του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών για τις γνώσεις και τις εμπειρίες που μας παρείχαν. Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά την οικογένεια μου για την αγάπη τους ,την υπομονή τους και την υποστήριξή τους σε όλη την διάρκεια των σπουδών μου .

Βάια Γκατζιού

Περίληψη

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η ανάλυση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα των ευρωπαϊκών χωρών με απώτερο στόχο να μελετηθεί το ερώτημα σχετικά με την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στον ελληνικό δημόσιο τομέα και αν αυτός ανταποκρίνεται ικανοποιητικά και αποτελεσματικά στον σκοπό για τον οποίο έχει θεσμοθετηθεί.

Για να μπορέσει ο δημόσιος τομέας να συμβαδίσει με τις παγκόσμιες οικονομικές και επιχειρηματικές εξελίξεις και να παραμείνει ανταγωνιστικός πρέπει οι διοικήσεις των δημοσίων φορέων να βρουν αποτελεσματικούς τρόπους ώστε να παρακολουθούν τη λειτουργία και την αποδοτικότητα των φορέων.

Ο εσωτερικός έλεγχος λειτουργεί τόσο εποπτικά όσο και συμβουλευτικά στους σύγχρονους δημόσιους οργανισμούς. Οι πρακτικές που ακολουθούνται σε άλλες χώρες υποδεικνύουν βέλτιστους τρόπους εφαρμογής των διεθνών προτύπων δημοσίων οργανισμών καθώς και κανόνες που ακολουθούνται και συμβάλουν σε αυξημένη αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Μέσα από τη θεωρητική προσέγγιση της εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου σε ελληνικούς δημόσιους φορείς προκύπτει πως σημαντικό ρόλο διαδραματίζει η υποστήριξη της πολιτικής και διοικητικής διοίκησης των φορέων, η συνεχής εκπαίδευση και κατάρτιση του προσωπικού που απασχολείται με τον εσωτερικό έλεγχο, η σαφής και ακριβής διατύπωση των καθηκόντων, των στόχων, των αρμοδιοτήτων και των διαδικασιών που ακολουθούνται για την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου καθώς και η έγκαιρη συμμόρφωση με τα διεθνή πρότυπα και τους ευρωπαϊκούς κανόνες.

Λέξεις- κλειδιά: Έλεγχος, εσωτερικός έλεγχος, Ανώτατα Ελεγκτικά Όργανα & Ελεγκτικά Σώματα, Έλεγχος δημοσίου τομέα, Έλεγχος δημοσίου τομέα ευρωπαϊκών χωρών

Abstract

The purpose of this thesis is to analyze the function of internal control in the public sector of European countries with emphasis on the examination of the implementation of internal control in the Greek public sector and whether it responds satisfactorily and effectively to the purpose for which it has been established.

For the public sector to keep pace with global economic and business developments and remain competitive, the administrations of public bodies must find effective ways to monitor the operation and efficiency of the bodies.

Internal control functions both supervisory and advisory in modern public bodies. The practices followed in other countries indicate best ways of implementing international standards of public bodies as well as rules that are followed and contribute to increased effectiveness of internal control.

Through the theoretical approach of the application of internal control in Greek public bodies it appears that an important role is played by the support of the political and administrative administration of the bodies, the continuous education and training of the personnel engaged in internal control, the clear and precise formulation of duties , the objectives, responsibilities and procedures followed for the implementation of internal control as well as the timely compliance with international standards and European rules.

Keywords: Audit, Internal Audit, Supreme Audit Institutions & Audit Bodies, Public Sector Audit, Public Sector Audit of European Countries

Περιεχόμενα

Κεφάλαιο 1 Εισαγωγή.....	1
1.1. Σκοπός.....	1
1.2. Σημασία.....	1
1.3. Δομή Εργασίας.....	2
Κεφάλαιο 2.....	3
Βιβλιογραφική Επισκόπηση.....	3
Κεφάλαιο 3 Εσωτερικός Έλεγχος.....	5
3.1. Εισαγωγή.....	5
3.2. Βασικές έννοιες.....	5
3.3. Νομικό Πλαίσιο.....	7
3.4. Ελεγκτικά Όργανα.....	11
3.5. Συμπεράσματα.....	13
Κεφάλαιο 4 Εσωτερικός Έλεγχος στον Δημόσιο Τομέα.....	15
4.1. Εισαγωγή.....	15
4.2. Αποδοτικότητα Εσωτερικού Ελέγχου.....	15
4.3. Ποιότητα Εσωτερικού Ελέγχου.....	18
4.4. Ρόλος Εξωτερικού Ελέγχου.....	20
4.5. Ρόλος Ελεγκτικής Επιτροπής.....	24
4.6. Μελέτες Εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου σε Δημόσιους Φορείς.....	28
4.7. Συμπεράσματα.....	34
Κεφάλαιο 5 Εσωτερικός Έλεγχος στο Ελληνικό Δημόσιο.....	36
5.1. Εισαγωγή.....	36
5.2. Σύγχρονες Έρευνες.....	36
5.3. Συμπεράσματα.....	46
Κεφάλαιο 6 Συμπεράσματα, Περιορισμοί και Προτάσεις για Μελλοντική Έρευνα.....	47
6.1. Εισαγωγή.....	47
6.2. Συμπεράσματα.....	47
6.3. Περιορισμοί.....	49
6.4. Προτάσεις για Μελλοντική Έρευνα.....	49
Βιβλιογραφία.....	50

Κεφάλαιο 1 Εισαγωγή

1.1. Σκοπός

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η ανάλυση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα των ευρωπαϊκών χωρών με απώτερο στόχο να μελετηθεί το ερώτημα σχετικά με την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στον ελληνικό δημόσιο τομέα και αν αυτός ανταποκρίνεται ικανοποιητικά και αποτελεσματικά στον σκοπό για τον οποίο έχει θεσμοθετηθεί.

1.2. Σημασία

Ο εσωτερικός έλεγχος στον δημόσιο τομέα χρησίμευε ως μια απλή διοικητική διαδικασία που περιλάμβανε τον έλεγχο της ακρίβειας των συναλλαγών, τον έλεγχο των πληρωμών, την καταμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και την υποβολή εκθέσεων. Ωστόσο, σήμερα που τα κράτη επιδιώκουν μεγαλύτερη διαφάνεια και να επιδεικνύουν λογοδοσία στη χρήση του δημόσιου χρήματος ο εσωτερικός έλεγχος χρησιμεύει ως εργαλείο. Οι μεγαλύτερες και πιο πολύπλοκες λειτουργίες του δημοσίου απαιτούν μεγαλύτερη ικανότητα και επαγγελματισμό από τους εσωτερικούς ελεγκτές για την ελαχιστοποίηση και διαχείριση του κινδύνου.

Η ανάγκη για εσωτερικό έλεγχο προκύπτει από την αδυναμία της ανθρώπινης φύσης, αλλά και την πιθανότητα ανθρώπινου λάθους. Απαιτείται έγκαιρος εντοπισμός λαθών, διαδικασίες αποτροπής της απάτης και αποφυγής οικονομικών εγκλημάτων. Για αυτό ο εσωτερικός έλεγχος λειτουργεί προληπτικά και αποτρεπτικά από ανεπιθύμητα φαινόμενα εξαπάτησης και οικονομικών εγκλημάτων. Ειδικά στον δημόσιο τομέα η ευθύνη ορθής εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου είναι ακόμη μεγαλύτερη και λειτουργεί ως χρήσιμο εργαλείο για τη δημόσια διοίκηση.

Για να μπορέσει ο δημόσιος τομέας να συμβαδίσει με τις παγκόσμιες οικονομικές και επιχειρηματικές εξελίξεις και να παραμείνει ανταγωνιστικός πρέπει οι διοικήσεις των δημοσίων φορέων να βρουν αποτελεσματικούς τρόπους ώστε να παρακολουθούν τη λειτουργία και την αποδοτικότητα των φορέων. Ο εσωτερικός έλεγχος λειτουργεί συμβουλευτικά στο έργο της διοίκησης και μπορεί να ελαχιστοποιήσει τους κινδύνους και να προτείνει αποτελεσματικές λύσεις σε υπάρχοντα προβλήματα. Για αυτό απαιτείται τακτική αξιολόγηση του τρόπου εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου ώστε να διασφαλίζεται η ομαλή λειτουργία των δημοσίων φορέων.

1.3. Δομή Εργασίας

Στο πρώτο κεφάλαιο της εργασίας παρουσιάζεται ο σκοπός και η σημασία, καθώς και η δομή της. Στο δεύτερο κεφάλαιο πραγματοποιείται βιβλιογραφική επισκόπηση. Στο τρίτο κεφάλαιο πραγματοποιείται βιβλιογραφική προσέγγιση του θέματος για τις βασικές έννοιες γύρω από τον έλεγχο. Συγκεκριμένα, προσδιορίζεται η έννοια του εσωτερικού ελέγχου, των ελεγκτικών οργάνων που λειτουργούν στον δημόσιο τομέα και το νομικό πλαίσιο στην διάρκεια του χρόνου. Στη συνέχεια, εξετάζονται ορισμένες μελέτες περίπτωσης από τη σύγχρονη βιβλιογραφία στην Ευρώπη.

Στο τέταρτο κεφάλαιο εξετάζονται σημαντικά χαρακτηριστικά του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα που παρουσιάζουν θεωρητικό και εμπειρικό ενδιαφέρον από σύγχρονους ερευνητές. Συγκεκριμένα, εξετάζεται η αποδοτικότητα του εσωτερικού ελέγχου, η ποιότητά του, ο ρόλος του εξωτερικού ελέγχου, ο ρόλος της Ελεγκτικής Επιτροπής και παρατίθενται ορισμένες περιπτώσεις ερευνών για την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου σε ευρωπαϊκές χώρες.

Στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στον ελληνικό δημόσιο τομέα που αποτελεί και το κύριο μέρος της παρούσας εργασίας. Παρατίθενται αποτελέσματα σύγχρονων θεωρητικών και εμπειρικών ερευνών που εξετάζουν την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα στην Ελλάδα.

Στο τελευταίο κεφάλαιο παρατίθενται χρήσιμα συμπεράσματα της εργασίας, παρουσιάζονται οι περιορισμοί με τους οποίους αυτή εκπονήθηκε και προτείνονται θέματα για μελλοντικές έρευνες γύρω από τον εσωτερικό έλεγχο στον δημόσιο τομέα.

Η συλλογή των πληροφοριών έγινε από επιστημονικά βιβλία και κυρίως ξενόγλωσση αρθρογραφία. Για την εύρεση πληροφοριών χρησιμοποιήθηκε η μηχανή αναζήτησης Google Scholar, καθώς και ιστοσελίδες από δημόσιους φορείς ευρωπαϊκών χωρών. Η εργασία στηρίζεται σε δευτερογενή δεδομένα.

Κεφάλαιο 2

Βιβλιογραφική Επισκόπηση

Αρκετοί είναι οι ερευνητές και αναλυτές που ασχολήθηκαν με την μελέτη και προαγωγή συμπερασμάτων σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο. Στο παρόν κεφάλαιο, θα γίνει αναφορά σε στις μελέτες, έρευνες, άρθρα, νόμους και βιβλία που χρησιμοποιήθηκαν στην παρούσα διπλωματική εργασία και έχουν κεντρικό άξονα τον εσωτερικό έλεγχο τόσο στον ευρωπαϊκό δημόσιο τομέα όσο και στον ελληνικό δημόσιο τομέα.

Αρχικά, το Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (I.I.A.) ορίζει τον εσωτερικό έλεγχο ως μια ανεξάρτητη αντικειμενική, διασφαλιστική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθάει τον οργανισμό να επιτύχει τους σκοπούς του, υιοθετώντας μια συστηματική, επαγγελματική προσέγγιση στην αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και εταιρικής διακυβέρνησης.

Οι Νεγκάκης και Ταχυνάκης (2017), εξετάζουν τόσο την Ελεγκτική Επιστήμη ως έναν από τους σημαντικότερους τομείς της λογιστικής επιστήμης όσο και τον Εσωτερικό Έλεγχο. Επιπλέον, αναλύουν την Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου, τα Πρότυπα και τον Κώδικα Δεοντολογίας του Εσωτερικού Ελέγχου καθώς και τις θεμελιώδεις αρχές που πρέπει να ακολουθούν τα άτομα που διενεργούν τον έλεγχο. Ακόμη επισημαίνουν αναλυτικά τα βήματα διενέργειας ενός αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου καθώς και τον σωστό δειγματοληπτικό τρόπο συλλογής των διαθέσιμων δεδομένων για την διεξαγωγή του ελέγχου. Και τέλος αναφέρονται στο εσωτερικό έλεγχο του δημοσίου τομέα και ΔΕΚΟ.

Η COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) (2013), ορίζει τον εσωτερικό έλεγχο ως μια διαδικασία που πραγματοποιείται από το Διοικητικό Συμβούλιο, τη Διοίκηση μιας οντότητας και το υπόλοιπο προσωπικό και είναι σχεδιασμένη για να παρέχει επαρκή ασφάλεια για την επίτευξη των στόχων που σχετίζονται με τις λειτουργίες, την υποβολή εκθέσεων και τη συμμόρφωση.

Χρειάζεται να αναφερθεί η συμβολή του ν. 4795/2021 ΦΕΚ 62/Α/17-4-2021, ο οποίος όπως αναφέρεται και στο άρθρο 1 έχει ως σκοπό να ρυθμίσει θέματα που αφορούν το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου και τη λειτουργία των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου στον δημόσιο τομέα, καθώς και την εγκαθίδρυση του θεσμού του Συμβούλου Ακεραιότητας στη Δημόσια Διοίκηση, αποσκοπώντας στην ενίσχυση των μηχανισμών λογοδοσίας και ακεραιότητας στους φορείς του δημοσίου τομέα συμβάλλοντας έτσι στην επίτευξη των στόχων τους βάσει

των αρχών της καλής διακυβέρνησης και της χρηστής διοίκησης, σύμφωνα με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα και τις προβλέψεις του ν.4622/2019 (Α' 133).

Στην παρούσα διπλωματική εργασία γίνονται αρκετές αναφορές στον ΟΟΣΑ (Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης) και στην Τεχνική Έκθεση για τον Εκσυγχρονισμό του Εσωτερικού Ελέγχου: Χαρτογράφηση και Ανάλυση Αποκλίσεων. Στην έκθεση αυτή παρουσιάζεται μια χαρτογράφηση και ανάλυση αποκλίσεων των υφισταμένων φορέων και πρακτικών εσωτερικού ελέγχου εντός της ελληνικής κεντρικής Διοίκησης. Είναι ένα μέρος του Έργου Παροχής Τεχνικής Υποστήριξης από τον ΟΟΣΑ για την αντιμετώπιση της διαφθοράς στην Ελλάδα και έχει ως σκοπό την ενίσχυση της ακεραιότητας, της διαφάνειας και της ανάληψης ευθυνών, συμβάλλοντας στην πραγματοποίηση του Εθνικού Σχεδίου Δράσης για την καταπολέμηση της διαφθοράς στην χώρα.

Μια σημαντική έρευνα που αφορά την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου πραγματοποιήθηκε από τους Carcello J.V., Hermanson D.R., McGrath N.T. το (1992), οι οποίοι πραγματοποίησαν την έρευνα τους σε υψηλόβαθμα μέλη που σχετίζονται με τον έλεγχο. Κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι οι προσδιοριστικοί παράγοντες που επηρεάζουν την ποιότητα του ελέγχου είναι τα χαρακτηριστικά της ομάδας ελέγχου και η συμμόρφωση με τα λογιστικά πρότυπα που ακολουθούνται, οι γνώσεις και η ατομική ευθύνη των εσωτερικών ελεγκτών, ο βαθμός συμμετοχής της Ελεγκτικής Επιτροπής, ο βαθμός συμμετοχής της διοίκησης στο σύστημα και στις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου.

Ο OECD (Organization for economic Co-operation and Development) στο εγχειρίδιο εσωτερικού ελέγχου για τη διοίκηση του Ελληνικού Δημοσίου διαπιστώνει σημαντική πρόοδο της χώρας από την περίοδο της οικονομικής κρίσης του 2008 όσον αφορά την εφαρμογή της δημόσιας διακυβέρνησης και των δημοσιονομικών μεταρρυθμίσεων. Επιπλέον, επισημαίνει πως μια ικανή και αποτελεσματική λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου είναι απαραίτητη για έναν υπεύθυνο δημόσιο τομέα αλλά και για την αποκατάσταση της εμπιστοσύνης στους κρατικούς θεσμούς.

Κεφάλαιο 3 Εσωτερικός Έλεγχος

3.1.Εισαγωγή

Σο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζονται οι βασικές έννοιες του εσωτερικού ελέγχου, της μονάδας εσωτερικού ελέγχου που λειτουργεί στους δημόσιους οργανισμούς, του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα και των εσωτερικών ελεγκτών που επωμίζονται την ευθύνη ελέγχου των δημοσίων οργανισμών. Ακόμη, παρουσιάζεται το νομικό πλαίσιο με βάση το οποίο λειτουργεί ο εσωτερικός έλεγχος στην Ελλάδα από την στιγμή που θεσμοθετήθηκε μέχρι σήμερα. Τέλος, γίνεται καταγραφή των σημαντικότερων ελεγκτικών οργάνων που δραστηριοποιούνται σήμερα στην χώρα.

3.2. Βασικές έννοιες

Σύμφωνα με τους Νεγκάκη & Ταχυνάκη (2017) ο ρόλος της ελεγκτικής έγκειται στον έλεγχο των διαδικασιών και μεθόδων που ακολουθούνται από μια οντότητα εντός μιας οικονομικής χρήσης και διεκπεραιώνεται από πρόσωπα μη εξαρτημένα από την οντότητα. Σύμφωνα με το Ν. 4795/2021 ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια ανεξάρτητη, διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, η οποία έχει σχεδιαστεί ώστε να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες του φορέα. Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια ανεξάρτητη, αντικειμενική δραστηριότητα η οποία έχει σχεδιαστεί ώστε να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού (IIA, 2012).

Σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα ο ορισμός του εσωτερικού ελέγχου εξαρτάται από τη σχέση αναφοράς του ελεγκτή (INTOSAI, 2004). Μπορεί είτε οι υπηρεσίες ελέγχου να αναφέρονται στη διοίκηση του φορέα ή ο έλεγχος να είναι εξωτερικός ως προς τη διοίκηση του φορέα και να αναφέρεται σε κάποιον άλλον φορέα ή σε μια από τις δύο άλλες εξουσίες, δηλαδή τη δικαστική ή τη νομοθετική και όχι την εκτελεστική.

Στόχος της ύπαρξης και λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου είναι να συνδράμει στην επίτευξη των στόχων του φορέα με την υιοθέτηση μιας συστηματικής, επαγγελματικής προσέγγισης στην αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και των διαδικασιών διακυβέρνησης.

Ο εσωτερικός έλεγχος περιλαμβάνει τη συμμετοχή τριών μερών και συγκεκριμένα, του άμεσα ενδιαφερόμενου, του ελεγκτή και του χρήστη της γνώμης του ελεγκτή. Η γνώμη έχει

συμβουλευτικό χαρακτήρα υπό την έννοια ότι ο ελεγκτής λειτουργεί συνδεδειγμένα μεταξύ των δύο μερών και συμβάλει στην εδραίωση της μεταξύ τους εμπιστοσύνης (Dees, 2011).

Η μονάδα εσωτερικού ελέγχου αποτελεί οργανική μονάδα επιπέδου Διεύθυνσης και συστήνεται σε ανεξάρτητες αρχές και σε ΟΤΑ α΄ και β΄ βαθμού εφόσον συντρέχουν κριτήρια του αριθμού των υπαλλήλων που υπηρετούν στον φορέα και ανάλογα με το ύψος του προϋπολογισμού του (Ν. 4795/2021). Η μονάδα εσωτερικού ελέγχου στοχεύει στον έλεγχο των συστημάτων διακυβέρνησης και λειτουργίας και την παροχή διαβεβαίωσης περί της επάρκειας αυτών, την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών για την αποτελεσματικότητα του φορέα, τη διασφάλιση της ορθής, αποτελεσματικής και ασφαλούς διαχείρισης και χρήσης των πληροφοριακών συστημάτων και την αξιολόγηση της λειτουργίας, των δραστηριοτήτων και των προγραμμάτων του φορέα βάσει των αρχών χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης.

Τα έργα της μονάδας εσωτερικού ελέγχου έχουν τα εξής στάδια (Ν. 4795/2021):

a) διαβεβαιωτικό – ελεγκτικό:

- i. ανάθεση
- ii. σχεδιασμός
- iii. διενέργεια
- iv. σύνταξη προσωρινής έκθεσης
- v. οριστικοποίηση και υποβολή έκθεσης
- vi. παρακολούθηση της υλοποίησης των συστάσεων

b) συμβουλευτικό:

- i. ανάθεση
- ii. σχεδιασμός
- iii. διενέργεια
- iv. σύνταξη και υποβολή έκθεσης.

Ο δημόσιος τομέας αντιπροσωπεύει ένα μέρος της οικονομίας στο οποίο βρίσκεται η δημόσια περιουσία και οι δημόσιες υπηρεσίες με τη μορφή αυτόνομων διοικήσεων. Ο δημόσιος τομέας μπορεί να οριστεί ως το άθροισμα όλων των δραστηριοτήτων που ασκεί το κράτος (Ciobanetal., 2015). Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί ένα μέσο βελτίωσης των επιδόσεων στον δημόσιο τομέα (Γιαννάκης, 2018). Ο έλεγχος στον δημόσιο τομέα οφείλει να καλύπτει όλες τις πτυχές των δραστηριοτήτων με απώτερο στόχο τη διασφάλιση των περιουσιακών στοιχείων, την εξασφάλιση της ακρίβειας και την προώθηση της λειτουργικής αποτελεσματικότητας (VanGansberghe, 2005).

Στη δημόσια διοίκηση ο εσωτερικός έλεγχος είναι απαραίτητος σε όλες τις διαδικασίες, καθώς ταυτίζεται με την πιστοποίηση και επιβεβαίωση δηλαδή με τη διασφάλιση ότι το καθετί έχει πραγματοποιηθεί με συγκεκριμένο τρόπο σε κάθε στάδιο και πληρούνται οι αρχές της νομιμότητας, της αποτελεσματικότητας, της ποιότητας και άλλων προτύπων (Spencer, 2006).

Σύμφωνα με το ΠΑ (2012) ο έλεγχος αποτελεί σημαντικό στοιχείο καλής διακυβέρνησης του δημόσιου τομέα. Ο ρόλος του ελεγκτή του δημόσιου τομέα υποστηρίζει τις ευθύνες της διακυβέρνησης όσον αφορά στην εποπτεία, τη διορατικότητα και την προνοητικότητα. Ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλει στην επίτευξη των στόχων του οργανισμού με την υιοθέτηση μιας συστηματικής και με κανόνες προσέγγιση στην αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας της διαχείρισης των κινδύνων, του ελέγχου και των διαδικασιών διακυβέρνησης (ΠΑ, 2012).

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα βασίζεται στην υπόθεση πως ο κάθε οργανισμός πρέπει να διαχειρίζεται ορθά τα οικονομικά του και να λογοδοτεί για την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών που εφαρμόζει και των υπηρεσιών που παρέχει. Ένα σύγχρονο σύστημα εσωτερικού ελέγχου μπορεί να συνδράμει τις διαδικασίες εξωτερικού ελέγχου και τις κεντρικές ελεγκτικές υπηρεσίες να παρακολουθούν τη διαφθορά, την κακοδιαχείριση και τις καταχρήσεις (ΟΟΣΑ, 2017).

3.3. Νομικό Πλαίσιο

Το ελληνικό κράτος έλαβε σοβαρά υπόψη του την ελεγκτική διαδικασία από πολύ νωρίς. Με το Ν. 5076/2931 (ΦΕΚ 186/Α/07-7-1931) θεσμοθετήθηκε το πρώτο οργανωμένο σώμα κρατικών ελεγκτών. Με το Ν.Δ. 3329/1955 (ΦΕΚ 230/Α/25-8-1955) ιδρύθηκε το σώμα ορκωτών λογιστών, ενώ με το Π.Δ. 226/1992 (ΦΕΚ 120/Α/14-7-1992) συστήθηκε το σώμα Ορκωτών Ελεγκτών που αργότερα μετονομάστηκε σε Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Με το Ν. 3016/2002 (ΦΕΚ 110/Α/17-5-2002) η οργάνωση και λειτουργία εσωτερικού ελέγχου καθίσταται προϋπόθεση εισαγωγής των μετοχών ή άλλων κινητών αξιών σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά και καθίσταται υποχρεωτικός ο εσωτερικός έλεγχος για τις εισηγμένες.

Με το ΦΕΚ 32/07-10-1833 ιδρύθηκε το Ελεγκτικό Συνέδριο με αρμοδιότητες να παρακολουθεί την τήρηση του οικονομικού συστήματος που έχει εγκριθεί από το κράτος και ποιες αλλαγές ήταν κατάλληλες με βάση τα αποτελέσματα των λογαριασμών διαχείρισης. Με το Ν. 3429/2005 (ΦΕΚ 314/Α/27-12-2005) καθίσταται υποχρεωτική η οργάνωση υπηρεσίας

εσωτερικού ελέγχου για όλες τις δημόσιες επιχειρήσεις η οποία ενημερώνει εγγράφως, μια φορά το τρίμηνο το διοικητικό συμβούλιο και τη συνέλευση των μετόχων για τους ελέγχους που διενεργεί.

Με το Ν. 3492/2006 (ΦΕΚ 210/Α/05-10-2006) ορίζεται ο εσωτερικός έλεγχος ως «ανεξάρτητη ελεγκτική – συμβουλευτική δραστηριότητα παροχής διαβεβαίωσης περί της επάρκειας των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου ενός φορέα, με στόχο τη βελτίωση των λειτουργιών του και την επίτευξη των στόχων του, χρησιμοποιώντας συστημικές και δομημένες μεθοδολογίες». Στον ίδιο νόμο θεσμοθετείται η ανεξαρτησία της μονάδας εσωτερικού ελέγχου που έχει σκοπό τη διαβεβαίωση για την επάρκεια των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου του ελεγχόμενου φορέα. Σύμφωνα με το Ν. 3492/2006 το σύστημα εσωτερικού ελέγχου αποτελεί «το συνολικό σύστημα διαχειριστικών και άλλων ελέγχων, συμπεριλαμβανομένων των ελέγχων οργανωτικής δομής, των μεθοδολογιών, των διαδικασιών και του εσωτερικού ελέγχου που έχει εφαρμόσει η διοίκηση στις λειτουργίες του φορέα, για την υποστήριξη της επίτευξης των στόχων του με αποδοτικό, αποτελεσματικό και οικονομικό τρόπο».

Ο Ν. 3871/2010 (ΦΕΚ 141/Α/17-8-2010) διευρύνει την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου σε όλους τους φορείς Γενικής Κυβέρνησης ενώ με το Ν. 4270/2014 (ΦΕΚ 143/Α/28-6-2014) ενσωματώνεται στο ελληνικό δίκαιο η Οδηγία 2011/81/ΕΕ και ανατέθηκε στις υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου ο εσωτερικός έλεγχος υπό τη γενική καθοδήγηση και εποπτεία του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους.

Με το Ν. 4607/2019 (ΦΕΚ 65/Α/24-4-2019) η ημερομηνία 01/01/2019 αντικαταστάθηκε από την ημερομηνία 01/01/2020 οπότε και το Ελεγκτικό Συνέδριο παύει να ασκεί προληπτικό έλεγχο στις δαπάνες των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης και όλων των νομικών προσώπων που υπάγονται στο πεδίο ελέγχου του.

Στην Ελλάδα από νωρίς υπήρξε κρατική νομοθετική πρόβλεψη για την ουσιαστική και επισταμένη εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου με τους νόμους που αναφέρθηκαν. Στόχος του νομοθετικού πλαισίου ήταν η μείωση των δαπανών και η αύξηση της αποδοτικότητας των δημόσιων φορέων. Τα ζητήματα εσωτερικού ελέγχου στην Ελλάδα ρυθμίζονται πλέον με το Ν. 4795/2021. Με το Ν. 4795/2021 θεσπίζεται και ο θεσμός του Συμβούλου Ακεραιότητας ο οποίος υπάγεται σε οργανική μονάδα στον Υπουργό με αρμοδιότητες που έγκεινται σε υποστήριξη, ενημέρωση και συμβουλευτική. Ο εσωτερικός έλεγχος στον δημόσιο τομέα λαμβάνει υπόψη του τα γενικώς αποδεκτά πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου, το πλαίσιο συστήματος εσωτερικού ελέγχου της Επιτροπής COSO και

τις καλές πρακτικές που διαμορφώνονται από φορείς όπως η COSO και το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA).

Σύμφωνα με το Ν. 4795/2021 το σύστημα εσωτερικού ελέγχου απαρτίζεται από τρεις γραμμές ρόλων ανάλογα με τις αρμοδιότητες και τους ρόλους στο πλαίσιο διακυβέρνησης του φορέα:

1. Η πρώτη γραμμή αφορά τις οργανικές μονάδες και το σύνολο των υπαλλήλων με οποιαδήποτε σχέση εργασίας που κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων τους εκτελούν τις διεργασίες εντοπισμού και μετριασμού των κινδύνων, καθώς και την παρακολούθηση και αξιολόγηση των δικλίδων ελέγχου.
2. Η δεύτερη γραμμή αφορά τις οργανικές μονάδες και τα όργανα του φορέα που επωμίζονται τη διασφάλιση τήρησης της νομιμότητας, τη διαχείριση των κινδύνων που απειλούν την εύρυθμη λειτουργία του φορέα και τη συνολική παρακολούθηση και αξιολόγηση των δικλίδων ελέγχου
3. Η τρίτη γραμμή αφορά τη μονάδα εσωτερικού ελέγχου που παρέχει εύλογη διαβεβαίωση και συμβουλευτικές υπηρεσίες για την επάρκεια και αποτελεσματικότητα του συστήματος και των διαδικασιών διακυβέρνησης, της διαχείρισης κινδύνων και των επιμέρους στοιχείων και δικλίδων του συστήματος εσωτερικού ελέγχου που αποτελούν αρμοδιότητα των δύο προηγούμενων γραμμών.

Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου χαρακτηρίζεται από ανεξαρτησία η οποία διασφαλίζεται από την οργανωτική υπαγωγή της μονάδας εσωτερικού ελέγχου και με τη σύσταση και λειτουργία της Ελεγκτικής Επιτροπής. Ακόμη, οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν εμπλέκονται με κανέναν τρόπο στη διοίκηση του φορέα ούτε αναλαμβάνουν επιχειρησιακά καθήκοντα. Η Ελεγκτική Επιτροπή παρακολουθεί τις εργασίες της μονάδας εσωτερικού ελέγχου, διασφαλίζει την ποιότητα του έργου της και οι συστάσεις της λαμβάνονται υπόψη από τον επικεφαλής του φορέα. Η Ελεγκτική Επιτροπή απαρτίζεται από τρία μέλη εκ των οποίων το ένα διαθέτει ελεγκτική εμπειρία.

Οι φορείς υποχρεώνονται να θεσπίσουν ετήσιο πρόγραμμα αξιολόγησης και βελτίωσης της ποιότητας για τη μονάδα εσωτερικού ελέγχου. Το πρόγραμμα αυτό περιλαμβάνει τις διαρκείς εσωτερικές αξιολογήσεις και την εξωτερική αξιολόγηση με τις οποίες εκτιμάται η ποιότητα της λειτουργίας της μονάδας εσωτερικού ελέγχου, εξάγονται συμπεράσματα και υποβάλλονται οι σχετικές εισηγήσεις για τις απαιτούμενες βελτιώσεις. Ο Προϊστάμενος της μονάδας είναι υπεύθυνος για την κατάρτιση, την τήρηση και εφαρμογή του προγράμματος αξιολόγησης και βελτίωσης της ποιότητας της μονάδας. Για τις εσωτερικές αξιολογήσεις

χρησιμοποιούνται εργαλεία και διαδικασίες που αφορούν την εποπτεία του ελεγκτικού έργου, την υλοποίηση του ετήσιου προγράμματος εργασιών, τις εργασίες ελέγχου και ακολουθούμενων διαδικασιών, την τήρηση προθεσμιών και τον αριθμό βελτιωτικών προτάσεων.

Έως τις 31/03 κάθε έτους ο Προϊστάμενος της μονάδας εσωτερικού ελέγχου υποβάλλει την ετήσια έκθεση του προηγούμενου έτους στον επικεφαλής του φορέα και στην Ελεγκτική Επιτροπή. Η έκθεση αυτή συντάσσεται με βάση τα διεθνή πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου. Ακόμη, ο Προϊστάμενος παρέχει γνώμη στον επικεφαλής του φορέα για την συνολική επάρκεια των δομών και των συστημάτων διακυβέρνησης, τη διαχείριση κινδύνων και των δικλίδων ελέγχου η οποία συνοδεύει την ετήσια έκθεση. Επιπλέον, ο Προϊστάμενος καταρτίζει το αργότερο εντός Ιανουαρίου το ετήσιο πρόγραμμα εργασιών του έτους με βάση τους διαθέσιμους πόρους της μονάδας.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν πρόσβαση πλήρη και απρόσκοπτη σε όλα τα αρχεία, τα φυσικά στοιχεία, έγγραφα, χώρους και δραστηριότητες του φορέα, ενώ συνεργάζονται και με τους εργαζόμενους στον φορέα στο μέτρο που είναι απαραίτητο για την τέλεση της εργασίας τους. Μέσα στο πλαίσιο της εργασίας τους έχουν καθήκον εχεμύθειας και ευθύνη απόλυτης διαφύλαξης του απορρήτου των στοιχείων που περιέρχονται στη γνώση τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι αρμόδιοι να ανιχνεύουν και να προλαμβάνουν περιπτώσεις απάτης μέσω της ανίχνευσης και καταγραφής των σχετικών κινδύνων. Σε περίπτωση εντοπισμού απάτης η διερεύνηση δεν πραγματοποιείται από τους ίδιους τους ελεγκτές, αλλά τα αρμόδια όργανα αποφασίζουν σχετικά.

Οι Κουτούπης & Ροδάκος (2021) προτείνουν η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου να στελεχώνεται με άτομα διαφορετικού ακαδημαϊκού και επαγγελματικού υποβάθρου, καθώς η Υπηρεσία καλείται να ελέγξει διαφορετικές δραστηριότητες και διαδικασίες και απαιτείται σχετική γνώση και εμπειρία. Ένα εμπόδιο στην εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί το γεγονός ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές καλούνται να ελέγξουν συναδέλφους τους και έτσι πρέπει να αντιμετωπιστούν προβλήματα συνυπηρέτησης και φιλικών ή στενών διαπροσωπικών σχέσεων.

Στην Ελλάδα το μέτρο του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα κινείται τα τελευταία χρόνια υποτονικά, καθώς αφενός οι εξειδικευμένοι επαγγελματίες οι οποίοι μπορούν να αναλάβουν καθήκοντα στη μονάδα εσωτερικού ελέγχου δηλώνουν απρόθυμοι να αφήσουν τα καθήκοντά τους χωρίς να τους δοθεί κάποιο οικονομικό ή άλλο κίνητρο, ενώ ταυτόχρονα η

στελέχωση της Επιτροπής Ελέγχου αποτελεί πρόβλημα, καθώς τηρείται ο τύπος αλλά όχι και η ουσία (ΟΟΣΑ, 2017).

Ο επιχειρησιακός έλεγχος των μονάδων εσωτερικού ελέγχου υπάγεται στον Αναπληρωτή Υπουργό Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων. Με το Ν. 4320/2015 προβλέπεται η συμμετοχή και οι αρμοδιότητες του Αναπληρωτή Υπουργού σε σχέση με τις υπουργικές μονάδες εσωτερικού ελέγχου. Το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους παρέχει την κατεύθυνση και την εποπτεία της οικονομικής πολιτικής, καθώς και υπηρεσίες ελέγχου των δημόσιων φορέων. Το ΓΛΚ έχει την επίβλεψη των υπουργικών μονάδων εσωτερικού ελέγχου με στόχο τη διασφάλιση της επάρκειας των συστημάτων διαχείρισης και εσωτερικού ελέγχου των φορέων στους οποίους ανήκουν.

Σε διάφορες ευρωπαϊκές χώρες λειτουργούν ισχυρές κεντρικές υπηρεσίες καθοδήγησης του εσωτερικού ελέγχου. Για παράδειγμα, στο Ηνωμένο Βασίλειο το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών αποτελεί την κεντρική υπηρεσία της χώρας που είναι αρμόδια για θέματα οικονομίας και οικονομικών, ελέγχοντας τις δημόσιες δαπάνες, ορίζοντας την κατεύθυνση της οικονομικής πολιτικής της χώρας για την επίτευξη ισχυρής και βιώσιμης οικονομικής ανάπτυξης (ΟΟΣΑ, 2017). Εκεί υιοθετούν μια κεντρικοποιημένη προσέγγιση παροχής των ελεγκτικών υπηρεσιών. Η κυβερνητική υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου είναι αυτόνομη εντός του Υπουργείου και έχει στόχο τη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας παροχής των υπηρεσιών, των συστημάτων και των διαδικασιών.

Αντίστοιχα, στον Καναδά υπάρχει μια κεντρική υπηρεσία της Ομοσπονδιακής Κυβέρνησης που έχει αναλάβει τον συντονισμό και την παροχή κατευθύνσεων για τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου στην δημόσια διοίκηση της χώρας (ΟΟΣΑ, 2017). Το γραφείο του Γενικού Ελεγκτή είναι αρμόδιο για τη χάραξη πολιτικής του εσωτερικού ελέγχου και την αποτελεσματική λειτουργία της κοινότητας εσωτερικού ελέγχου.

Στην Ευρώπη η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου αποτελεί ένα δομικό κομμάτι του συστήματος εσωτερικού ελέγχου για την Ευρωπαϊκή Επιτροπή και τους φορείς της Ε.Ε. (ΟΟΣΑ, 2017). Στόχος της είναι η παροχή ανεξάρτητης, αντικειμενικής διασφάλισης και συμβουλευτικών υπηρεσιών για προσθήκη αξίας και βελτίωση της λειτουργίας της Επιτροπής.

3.4.Ελεγκτικά Όργανα

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου αφορά το οργανωμένο σύνολο ελέγχων των λειτουργιών και των διαδικασιών που εφαρμόζονται με στόχο την εξάλειψη των αρνητικών επιπτώσεων του οργανισμού, την αποτελεσματική του λειτουργία και την επίτευξη των στόχων του

(Φίλος, 2004). Σύμφωνα με τους Barisic & Tusek (2016) ο εσωτερικός έλεγχος έχει ως στόχο την ενίσχυση και προστασία της αξίας του οργανισμού με την παροχή αντικειμενικής και βάσει κινδύνων διαβεβαίωσης, συμβουλών και πληροφόρησης. Οι αρχές του εσωτερικού ελέγχου είναι σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδος οι εξής (2017):

- επίδειξη ακεραιότητας
- επίδειξη επάρκειας ικανοτήτων και δέουσας επαγγελματικής επιμέλειας
- αντικειμενικότητα και απαλλαγή από αθέμιτες επιρροές
- εναρμόνιση με στρατηγικές, αντικειμενικούς σκοπούς και κινδύνους
- θέση στο οργανόγραμμα και διαθεσιμότητα επαρκών πόρων
- αποτελεσματική επικοινωνία
- επίδειξη δέσμευσης στην ποιότητα και τη συνεχή βελτίωση
- παροχή διασφάλισης βάσει αξιολόγησης κινδύνων
- διορατικότητα, προληπτικές ενέργειες και εστίαση στο μέλλον
- προαγωγή βελτίωσης του οργανισμού.

Για την τήρηση των αρχών του εσωτερικού ελέγχου έχουν θεσμοθετηθεί διάφορα οργανωμένα σώματα κρατικών ελεγκτών προκειμένου να διασφαλιστεί η ορθή εφαρμογή της ελεγκτικής διαδικασίας και η εκπλήρωση των σκοπών της. Τα κυριότερα ελεγκτικά όργανα του ελληνικού δημοσίου τομέα είναι τα εξής:

- Ελεγκτικό Συνέδριο: Ασχολείται με τον εξωτερικό έλεγχο της γενικής κυβέρνησης και έχει ως έργο τη διασφάλιση της ποιότητας και αποτελεσματικότητας της δημοσιονομικής διαχείρισης στον ελληνικό δημόσιο τομέα. Διαθέτει πλήρη πρόσβαση σε όλα τα λογιστικά βιβλία της κεντρικής και τοπικής αυτοδιοίκησης και έχει δικαιοδοσία σε όλες τις οντότητες της κυβέρνησης. Το Ελεγκτικό Συνέδριο αποτελεί δικαστήριο με δικαιοδοτικό και ελεγκτικό καθήκον.
- Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος: Ιδρύθηκε με το Π.Δ. 218/1996 (ΦΕΚ 168/Α/24-7-1996) με στόχο την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, του λαθρεμπορίου και των παραβάσεων και παράνομων οικονομικών πράξεων.
- Σώμα Επιθεωρητών – Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης: Ιδρύθηκε με το Ν. 2477/1997 (ΦΕΚ 59/Α/18-4-1997) και αποτελεί όργανο εσωτερικού ελέγχου για το σύνολο της δημόσιας διοίκησης της χώρας. Αποστολή του είναι η διασφάλιση της εύρυθμης και αποτελεσματικής λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης, η βελτίωση της ποιότητας και επάρκειας των παρεχόμενων από τη δημόσια διοίκηση υπηρεσιών, ο περιορισμός της

σπατάλης και η προστασία των αρχών της νομιμότητας και η κατοχύρωση της διαφάνειας στις διοικητικές πράξεις. Το πεδίο εφαρμογής του αφορά όλες τις δημόσιες υπηρεσίες, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης Α΄ και Β΄ βαθμού, τις επιχειρήσεις ΟΤΑ, τα κρατικά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και τις δημόσιες επιχειρήσεις.

- Συντονιστικό Όργανο Επιθεώρησης και Ελέγχου: Ιδρύθηκε με το Ν. 2477/1997 αλλά αντικαταστάθηκε στη συνέχεια από το Ν. 2496/2001 (ΦΕΚ 224/Α/2001) με στόχο την παρακολούθηση και τον συντονισμό της επιθεώρησης και του ελέγχου.
- Σώμα Επιθεώρησης και Ελέγχου Καταστημάτων Κράτησης: Ιδρύθηκε με το Ν. 3090/20052 (ΦΕΚ 329/Α/24-12-2002) ως όργανο εσωτερικού ελέγχου με αρμοδιότητα τη διενέργεια τακτικών και έκτακτων ελέγχων χωρίς προειδοποίηση σε καταστήματα κράτησης με πρόσβαση σε όλους τους χώρους για τη διαπίστωση συνθηκών κράτησης.
- Μονάδα εσωτερικού ελέγχου ΥΠ.ΕΘ.Α.: Ιδρύθηκε με την ΚΥΑ Φ.800/265/193770/2014 (ΦΕΚ 3465/Β/23-12-2014) και έχει ελεγκτικές συμβουλευτικές αρμοδιότητες με προδιαγραφές διεθνών ελεγκτικών προτύπων και προτύπων διαχείρισης εσωτερικού ελέγχου με πεδίο εφαρμογής όλες τις υπηρεσίες που εμπίπτουν στο πεδίο ευθύνης του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας. Έχει κυρίως ελεγκτικές συμβουλευτικές αρμοδιότητες με βάση τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα και πρότυπα διαχείρισης εσωτερικού ελέγχου.

Το ανώτατο ελεγκτικό όργανο των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι το European Court of Auditors (ECA) που λειτουργεί από το 1977 και συμβάλλει στη βελτίωση της δημοσιονομικής διαχείρισης της Ε.Ε., προωθεί τη διαφάνεια και εξυπηρετεί τα οικονομικά συμφέροντα των πολιτών της Ε.Ε.

3.5. Συμπεράσματα

Με το παρόν κεφάλαιο ο αναγνώστης είναι σε θέση να κατανοήσει βασικές έννοιες γύρω από τον εσωτερικό έλεγχο και συγκεκριμένα, την έννοια του εσωτερικού ελέγχου, του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, τις αρμοδιότητες της μονάδας εσωτερικού ελέγχου και την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα. Ακόμη, ο αναγνώστης αποκτά μια σαφή εικόνα του νομοθετικού πλαισίου και της ιστορικότητας εφαρμογής του εσωτερικού

ελέγχου σε φορείς του δημόσιου και ιδιωτικού τομέα με έμφαση στις διαδικασίες που ακολουθούνται στον δημόσιο τομέα. Τέλος, γίνεται καταγραφή των πιο σημαντικών ελεγκτικών οργάνων του ελληνικού δημοσίου τομέα που έχουν την ευθύνη ελέγχου και αξιολόγησης της εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα.

Κεφάλαιο 4 Εσωτερικός Έλεγχος στον Δημόσιο Τομέα

4.1.Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζονται ορισμένα χαρακτηριστικά στοιχεία που παρατηρήθηκε πως είναι δημοφιλή στη σύγχρονη βιβλιογραφία γύρω από τον εσωτερικό έλεγχο και ενδιαφέρουν τους ακαδημαϊκούς και εμπειρικούς ερευνητές. Τα χαρακτηριστικά αυτά είναι η αποδοτικότητα εσωτερικού ελέγχου, η ποιότητα εσωτερικού ελέγχου, ο ρόλος που διαδραματίζει ο εξωτερικός έλεγχος στη διεκπεραίωση του εσωτερικού ελέγχου, ο ρόλος της Ελεγκτικής Επιτροπής και παρουσιάζονται παραδείγματα εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου σε ευρωπαϊκές χώρες.

4.2.Αποδοτικότητα Εσωτερικού Ελέγχου

Η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου αφορά το βαθμό επίτευξης των στόχων του οργανισμού με έμφαση στα αποτελέσματα και τις αποδοτικές δράσεις, αλλά και στην αναγνώριση και κατανόηση των πτυχών του και το ρόλο που διαδραματίζει κάθε πτυχή στην επίτευξη των στόχων του οργανισμού (Imonianaetal., 2011). Σύμφωνα με τον ΠΑ (2016) η αποτελεσματικότητα εσωτερικού ελέγχου αφορά στο βαθμό επίτευξης των στόχων του οργανισμού με γνώμονα την τήρηση της αξιοπιστίας και την επίτευξη προστιθέμενης αξίας.

Ένα αποδοτικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου το οποίο έχει προσδιοριστεί με ακρίβεια και καθορισμένες διαδικασίες αποτελεί εργαλείο στα χέρια της διοίκησης (Giriunas & Giriuniene, 2014). Η διαχείριση του εργαλείου του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να προσδώσει σε έναν οργανισμό ανταγωνιστικότητα ή ακόμη και να προσθέσει αξία. Πλέον ο εσωτερικός έλεγχος δεν λειτουργεί ως λογιστικό εργαλείο, αλλά αντίθετα επιτρέπει στον οργανισμό να θέσει στόχους, λειτουργεί συμβουλευτικά, περιορίζει και ελέγχει τους υπάρχοντες και μελλοντικούς κινδύνους και εξυπηρετεί τη διοίκηση.

Μέσα από τη μελέτη της βιβλιογραφίας που προηγήθηκε προκύπτει πως ο εσωτερικός έλεγχος έχει καλύτερη αποδοτικότητα όταν συνδυάζεται με την κατάλληλη εταιρική διακυβέρνηση. Υπάρχει αυξημένο ενδιαφέρον στη βιβλιογραφία και αυτό έχει καταστήσει τον εσωτερικό έλεγχο χαρακτηριστικό της εταιρικής διακυβέρνησης (Sarens, 2007). Ωστόσο, ακόμη μέχρι σήμερα δεν έχει καταστεί σαφής η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου (Lenzetal., 2018).

Σύμφωνα με τους Akhmetshinetal. (2018) για να είναι αποδοτικό το σύστημα εσωτερικού ελέγχου του οργανισμού απαιτείται ένα κατάλληλα και επαρκώς σχεδιασμένο σύστημα εσωτερικού ελέγχου το οποίο να καθορίζει όλες τις πτυχές των κέντρων κόστους, να αναλύει τις διαδικασίες που επιτελούνται στον οργανισμό, να δημιουργεί νέες διαδικασίες όπου απαιτείται, να χρησιμοποιεί χάρτες χρηματοοικονομικών ροών για τον καλύτερο και πιο επίκαιρο έλεγχο και να προχωρά σε αλλαγές με βάση την αλληλεπίδραση μεταξύ των τμημάτων του οργανισμού.

Η καθιέρωση του εσωτερικού ελέγχου είναι σημαντική, γιατί λειτουργεί ως ουσιαστικός μηχανισμός διασφάλισης στους οικονομικούς ελέγχους του δημοσίου τομέα και ως εργαλείο παρακολούθησης και αξιολόγησης των δραστηριοτήτων οικονομικής διαχείρισης σε δημόσιους φορείς. Ακόμη, εξυπηρετεί έτσι ώστε οι δημόσιοι φορείς να επιτυγχάνουν ακεραιότητα και λογοδοσία, να βελτιώνουν την εφαρμογή των κρατικών προγραμμάτων και να αναπτύσσουν την εμπιστοσύνη μεταξύ του κράτους και των πολιτών (Baharud – dinetal., 2014). Ταυτόχρονα, ο έλεγχος εξυπηρετεί στην αντιμετώπιση των υπαρχόντων και μελλοντικών κινδύνων.

Ο εσωτερικός έλεγχος επιδιορθώνει ή εξομαλύνει θέματα αντιπροσώπευσης και εξυπηρετεί σε ζητήματα εταιρικής διακυβέρνησης, καθώς περιορίζει την ικανότητα των στελεχών της διοίκησης να αναμειχθούν σε εσωτερικές συναλλαγές (Skaifeetal., 2013). Έτσι, οι πόροι του οργανισμού διασφαλίζονται. Η ικανότητα της διοίκησης επηρεάζει την αποδοτικότητα του εσωτερικού ελέγχου και υπό αυτή την έννοια όταν η διοίκηση δεν διαθέτει τις κατάλληλες ικανότητες και γνώσεις, ο εσωτερικός έλεγχος θα είναι αναποτελεσματικός.

Ένας σημαντικός ρόλος που επιτελεί ο εσωτερικός έλεγχος έγκειται στην μείωση του κόστους κεφαλαίου. Η αποδοτική αντιμετώπιση των κινδύνων βοηθά τον οργανισμό να αποφύγει κόστη αντιπροσώπευσης που μπορεί να ενέχουν ακόμη μεγαλύτερο κίνδυνο για το κράτος ως μέτοχος των δημοσίων φορέων. Όταν οι κίνδυνοι αντιμετωπίζονται επιτυχώς οι μέτοχοι, δηλαδή στην προκειμένη περίπτωση το κράτος και κατ' επέκταση οι πολίτες δεν έχουν ανάγκη αντιστάθμισης των κινδύνων αναμένοντας μεγαλύτερες αποδόσεις.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές διαδραματίζουν βασικό ρόλο στην παρακολούθηση του προφίλ κινδύνου ενός οργανισμού και στον εντοπισμό τομέων που χρήζουν βελτίωσης στη διαχείριση κινδύνων (Goodwin – Stewart&Kent, 2006). Στόχος του εσωτερικού ελέγχου είναι η βελτίωση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας του οργανισμού μέσω εποικοδομητικής αξιολόγησης των διαδικασιών και λήψης μέτρων για την βελτίωση (Enofeetal., 2013).

Ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλλει στην συμμόρφωση του οργανισμού με τη νομοθεσία και τους κανόνες, διευκολύνει το έργο των εξωτερικών ελεγκτών (Simunic, 1984), εντοπίζει τις αδυναμίες που υπάρχουν στις διαδικασίες που εφαρμόζει ο οργανισμός (Sawyer, 1995) και παρέχει ανεξάρτητη αξιολόγηση των λειτουργιών και διαδικασιών (Kinney, 2000). Παράλληλα, ενισχύει την εταιρική διακυβέρνηση (Hayetal., 2008), συνδράμει στο στρατηγικό σχεδιασμό διαχείρισης (Melville, 2005).

Σύμφωνα με τους Regoliosi & Eri (2014) η αποδοτικότητα του εσωτερικού ελέγχου εξαρτάται από την ιεραρχική θέση που κατέχει ο εσωτερικός ελεγκτής στον οργανισμό, το επίπεδο της ανεξαρτησίας του, την εμπειρία, τις δεξιότητες και την αναλογία των εσωτερικών ελεγκτών σε σχέση με το σύνολο των εργαζομένων του οργανισμού. Σύμφωνα με τους D'Melloetal. (2017) η αποδοτικότητα του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζει και την αποδοτικότητα κατανομής των πόρων θετικά και κατ' επέκταση συμβάλλει στην αιεφόρο ανάπτυξη του οργανισμού.

Ο εσωτερικός έλεγχος έχει καταστεί ανάγκη εξαιτίας της αύξησης των επιχειρηματικών κινδύνων στο σύγχρονο οικονομικό περιβάλλον, της οικονομικής αστάθειας των τελευταίων ετών πρώτα με την οικονομική κρίση και μετά με την πανδημία και την αύξηση των σκανδάλων οικονομικής απάτης (Tsirouridou & Spathis, 2014). Για αυτό είναι σημαντικό να μελετώνται οι παράγοντες που καθιστούν τον εσωτερικό έλεγχο επιτυχημένο και αποδοτικό. Στη σύγχρονη βιβλιογραφία δεν υπάρχει ομοφωνία ως προς τους παράγοντες που διαμορφώνουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου (Endaya & Hanefah, 2013). Αυτό υποδηλώνει πως η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί μια δυναμική διαδικασία.

Η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να συμβάλει στην αποτελεσματικότητα του οργανισμού (Dittenhofer, 2001) για αυτό οι συστάσεις του εσωτερικού ελέγχου είναι καθοριστικής σημασίας για τη διοίκηση του οργανισμού και την άμεση διόρθωση των προβλημάτων που εντοπίζονται στον οργανισμό. Οι Mihret & Yismaw (2007) προτείνουν οι δημόσιοι οργανισμοί να διαθέτουν λειτουργία εσωτερικού ελέγχου για την υποστήριξη της αποτελεσματικής διαχείρισης των δημοσίων κεφαλαίων. Σύμφωνα με τους Okafor & Ibadin (2009) ο εσωτερικός έλεγχος ασκεί σημαντική επίδραση στην βελτίωση της εταιρικής διακυβέρνησης, ενώ οι Saren & deBeelde (2006) διαπιστώνουν πως οι εσωτερικοί ελεγκτές διαδραματίζουν ρόλο στην αφύπνιση σε ζητήματα διαχείρισης κινδύνου και ελέγχου κατά τη διαδικασία ελέγχου στο διοικητικό σύστημα του οργανισμού.

Οι Enofoetal. (2013) εξέτασαν το ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στην αποτελεσματική διαχείριση του δημοσίου τομέα και εντόπισαν πως η αποτελεσματική διαχείριση μπορεί να

επιτευχθεί στην τοπική αυτοδιοίκηση, ενώ η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου δε διαδραματίζει σημαντικό ρόλο σε αυτή την αποτελεσματικότητα. Ο VanGansberghe (2005) υποστηρίζει πως η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα πρέπει να αξιολογηθεί από το βαθμό στον οποίο συμβάλλει στην επίδειξη αποτελεσματικής και αποδοτικής παροχής υπηρεσιών, καθώς αυτό αυξάνει τη ζήτηση για βελτιωμένες υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου και οι παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα αυτή είναι οι αντιλήψεις και η ιδιοκτησία, το πλαίσιο διακυβέρνησης, η νομοθεσία, ο επαγγελματισμός, το εννοιολογικό πλαίσιο και οι πόροι του οργανισμού.

ΟιBaharud – dinetal. (2014) βρήκαν σημαντικές θετικές σχέσεις μεταξύ παραγόντων όπως η ικανότητα των ελεγκτών, η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητά τους καθώς και η υποστήριξη της διοίκησης με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Συμπερασματικά, γίνεται κατανοητό πως για να είναι αποδοτικός ο εσωτερικός έλεγχος σημαντικό ρόλο διαδραματίζει η διοίκηση του φορέα, αλλά και οι ικανότητες των εσωτερικών ελεγκτών.

4.3.Ποιότητα Εσωτερικού Ελέγχου

Η ποιότητα εσωτερικού ελέγχου αφορά στην καταγραφή των ελεγκτικών διαδικασιών γιατί αυτή η διαδικασία προετοιμασίας και αξιολόγησης της καταγραφής παρέχει υποστήριξη στις εκθέσεις των εσωτερικών ελεγκτών και επιτρέπει την αξιολόγηση των διαδικασιών για διορθωτικές ενέργειες και βελτιώσεις (Endaya & Hanefah, 2016).

Ο DeAngelo (1981) ορίζει την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου διαχωρίζοντας την δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου σε δύο στάδια: (α) την ανίχνευση της παρατυπίας στις οικονομικές καταστάσεις του οργανισμού από τον ελεγκτή και (β) την αναφορά της παρατυπίας αυτής. Η ποιότητα ελέγχου με βάση αυτόν τον ορισμό εξαρτάται από τις ικανότητες του εσωτερικού ελεγκτή και την έκταση του ελέγχου, αλλά ταυτόχρονα εξαρτάται από το επίπεδο ανεξαρτησίας του ελεγκτή που επηρεάζει την αναφορά της παρατυπίας (O'Sullivan, 2000).

Και άλλοι ορισμοί υποστηρίζουν αντίστοιχα την σημασία των ικανοτήτων του εσωτερικού ελεγκτή. Η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου έχει βρεθεί πως συνδέεται με τις ικανότητες και την τεχνογνωσία του εσωτερικού ελεγκτή (Davidson&Neu, 1993). Ωστόσο, υπάρχουν και ερευνητές που ορίζουν την ποιότητα ως την πιθανότητα οι οικονομικές καταστάσεις να μην περιλαμβάνουν παρατυπίες μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου (Palmrose, 1988).

Βασισμένοι στους παραπάνω και άλλους ορισμούς πολλοί ερευνητές εξέτασαν τους παράγοντες που επηρεάζουν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Σύμφωνα με τους Carcelloetal. (1992) οι προσδιοριστικοί παράγοντες της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου είναι τελικά το μέγεθος του οργανισμού, τα χαρακτηριστικά της ομάδας ελέγχου, ο βαθμός συμμόρφωσης με τα λογιστικά πρότυπα που ακολουθούνται, ο βαθμός συμμετοχής της Ελεγκτικής Επιτροπής, η ατομική ευθύνη των εσωτερικών ελεγκτών, ο βαθμός συμμετοχής της διοίκησης στο σύστημα και τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου και ο βαθμός στον οποίο οι στόχοι και οι ανάγκες του οργανισμού συνάδουν.

Τα πρότυπα απόδοσης του ΠΑ (1999) απαιτούν από τον ελεγκτή να σχεδιάζει και να εκτελεί τις εργασίες με τέτοιον τρόπο ώστε να μπορεί να οδηγηθεί σε χρήσιμα συμπεράσματα και να υποβάλει συστάσεις για τη βελτίωση. Ο σωστός σχεδιασμός, η εκτέλεση και η κοινοποίηση των αποτελεσμάτων των ελέγχων οδηγούν σε ποιοτικό έλεγχο. Επομένως, η ποιότητα του ελέγχου αποτελεί συνάρτηση της εκτεταμένης γνώσης και εμπειρίας του ανθρώπινου δυναμικού που ασχολείται με τον εσωτερικό έλεγχο, την εύλογη έκταση και μέγεθος της μονάδας εσωτερικού ελέγχου και του σχεδιασμού και εκτέλεσης των διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου.

Στη βιβλιογραφία έχει διερευνηθεί η σχέση μεταξύ της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου και της ποιότητάς του. Ωστόσο, εξαιτίας της δυσκολίας μέτρησης της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου είναι δύσκολη και η αξιολόγηση της ποιότητάς του και της συμβολής του σε έναν οργανισμό (Regoliosi & d' Eri, 2014).

Η ποιότητα εσωτερικού ελέγχου η οποία αποδεικνύεται από την ικανότητα της μονάδας εσωτερικού ελέγχου να παρέχει χρήσιμα πορίσματα και συστάσεις ελέγχου αποτελεί σημαντικό παράγοντα για την αποτελεσματικότητα του ελέγχου που εξετάστηκε προηγουμένως (Mihret & Yismaw, 2007). Δεν υπάρχει αντίστοιχη όμως ομοφωνία για τη σύνδεση της ποιότητας με την εταιρική διακυβέρνηση. Για παράδειγμα, οι Barac & VanStaden (2009) εξέτασαν τη σχέση μεταξύ της ποιότητας εσωτερικού ελέγχου και της ασφάλειας δομής της εταιρικής διακυβέρνησης στη Νότια Αφρική, αλλά δεν βρήκαν σχέση μεταξύ τους.

Σύμφωνα με τους Dimitrijevicetal. (2015) η συνολική ποιότητα του ελέγχου έχει περιθώρια βελτίωσης μέσω της εφαρμογής προληπτικών μέτρων με την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου και ενός αναπτυγμένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου που λειτουργεί προστατευτικά έναντι περιπτώσεων χειραγώγησης και εξαπάτησης. Η εξαπάτηση στηρίζεται συνήθως στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και σε περίπτωση πραγμάτωσης μπορεί να προκαλέσει μεγάλο κακό στον δημόσιο οργανισμό οδηγώντας σε αστάθεια.

Στη βιβλιογραφία διάφορες έρευνες μελετούν τους καθοριστικούς παράγοντες της ποιότητας του ελέγχου και διαπιστώνουν ότι αυτή αυξάνεται με την εξειδίκευση του κλάδου (McLelland & Giroux, 2000), μειώνεται με το μέγεθος και το επίπεδο ευμάρεια των πελατών (Lowensohn & Reck, 2004), ενώ το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρίας και η φήμη της έχουν μικρό αντίκτυπο (Ballantine et al., 2008). Οι Cohen & Leventis (2013) βρίσκουν πως σε ελληνικούς δημόσιους φορείς η επικαιρότητα της έκθεσης του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζεται από πολιτικούς παράγοντες όπως η ισχύς των πολιτικών κομμάτων της αντιπολίτευσης, η συχνότητα αλλαγής των αρμόδιων προσώπων σε θέσεις ευθύνης και το ποσοστό των κρατικών επιχορηγήσεων.

Σε άλλη έρευνα, οι Eichenseher & Shields (1983) βρίσκουν πως οι παράγοντες που επηρεάζουν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου συνίστανται στα ηθικά πρότυπα, την τεχνογνωσία των ελεγκτών, τις αμοιβές των ελεγκτών, τις τεχνικές ικανότητες, τις σχέσεις μεταξύ των εργαζομένων στον οργανισμό, τη συχνότητα και τις προθεσμίες των συναντήσεων της Ελεγκτικής Επιτροπής και την επικοινωνία μεταξύ της ομάδας ελέγχου.

Κατά τη μελέτη της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα δίνεται έμφαση σε ζητήματα κακοδιαχείρισης και παράνομης συμπεριφοράς στελεχών. Στο δημόσιο τομέα υπάρχουν ενδείξεις πως τα πλεονάσματα διαχειρίζονται από τις διοικήσεις τους συντηρητικά όπως και τα ελλείμματα προκειμένου να δηλώνονται μικρά πλεονάσματα ή μικρά ελλείμματα κοντά προς το σημείο ισορροπίας (Greenwood et al., 2017). Αυτό συμβαίνει από την εισαγωγή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση (Barton, 2009), μια πρακτική η οποία αύξησε τις ευκαιρίες διαχείρισης κερδών σε μια εποχή που το πλαίσιο κινήτρων ενισχύεται εξαιτίας μεταρρυθμίσεων που εφαρμόζονται στη δημόσια διοίκηση (Lapsley, 2008). Φαίνεται πως η διαχείριση δεδουλευμένων στο δημόσιο τομέα είναι πιο επιθετική σε σχέση με τον ιδιωτικό τομέα (Vermeer et al., 2014).

4.4. Ρόλος Εξωτερικού Ελέγχου

Ο εξωτερικός έλεγχος διενεργείται από ανεξάρτητους εξωτερικούς ελεγκτές οι οποίοι δεν σχετίζονται με την εποπτευόμενη οντότητα. Σκοπός των εξωτερικών ελεγκτών είναι η διαπίστωση της ορθής τήρησης και εφαρμογής των λογιστικών κανόνων και αρχών και η διασφάλιση των κατάλληλων και επαρκών ελεγκτικών τεκμηρίων για την εξαγωγή συμπερασμάτων με βάση την ελεγκτική τους γνώμη (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2017). Ο εξωτερικός έλεγχος διαμορφώνει τη γνώμη για την οικονομική κατάσταση του φορέα και αφορά κυρίως τους μετόχους και τους πιθανούς ενδιαφερόμενους. Αφορά στη δημιουργία

οικονομικών εκθέσεων οι οποίες προκύπτουν από τη μελέτη και εξέταση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Οι εκθέσεις αυτές συντάσσονται από εξωτερικούς ελεγκτές οι οποίοι είναι εκπαιδευμένοι και έμπειροι σε αυτό το αντικείμενο με βάση τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα που καθορίζει ο Ν. 4308/2014.

Οι εξωτερικοί ελεγκτές συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις με ακρίβεια χρησιμοποιώντας την αρχή του δεδουλευμένου, την αρχή συνέχισης της οικονομικής δραστηριότητας, την αρχή της εύλογης αξίας, την αρχή της ουσίας και την αρχή της πραγματικότητας της συναλλαγής, καθώς και άλλες λογιστικές αρχές που εφαρμόζονται σε κάθε κλάδο των επιχειρήσεων (Νεγκάκης, 2015). Ο ρόλος του εξωτερικού ελέγχου έγκειται στην αποτελεσματικότητα του λογιστικού συστήματος, στη χρήση και ορθή εφαρμογή των διεθνών λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων και στην εξακρίβωση της τήρησης των αρχών της λογιστικής από τον φορέα. Χαρακτηριστικά του εξωτερικού ελέγχου είναι η ανεξαρτησία, η αξιοπιστία και η αντικειμενικότητα.

Σκοπός του εξωτερικού ελέγχου είναι η γνωμοδότηση για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Vuksani, 2017). Ωστόσο, και η διοίκηση λαμβάνει σημαντική πληροφόρηση μέσα από τις εκθέσεις εξωτερικού ελέγχου σχετικά με τους στόχους της για το σύνολο των ενδιαφερομένων συμπεριλαμβανομένων των μετόχων. Στην περίπτωση των δημοσίων φορέων οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις και οι εκθέσεις του εξωτερικού ελέγχου ενδιαφέρουν τόσο τους πολίτες όσο και το ίδιο το κράτος. Το όφελος του εξωτερικού ελέγχου έγκειται στην αμερόληπτη και αντικειμενική παρουσίαση του οργανισμού από έμπειρους επαγγελματίες του λογιστικού χώρου (ACCA, 2010).

Μέσα από την εφαρμογή του εξωτερικού ελέγχου διασφαλίζεται η πληρότητα των πράξεων και ο σεβασμός στις αρχές και τα πρότυπα λογιστικής και ελεγκτικής που ισχύουν τη στιγμή κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του οργανισμού. Υπό αυτή την έννοια ο εξωτερικός έλεγχος αναφέρεται στην εκπλήρωση των νόμιμων ευθυνών του εξωτερικού ελεγκτή για την παροχή ακριβούς και αντικειμενικής γνώμης (Nasta & Ladar, 2015). Ο εξωτερικός έλεγχος ενισχύει την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και έτσι ο ρόλος του είναι σημαντικός για την αποδοτικότητα λειτουργίας του φορέα.

Σύμφωνα με το ECPIA (2016) ο εξωτερικός έλεγχος εκτελείται από ανεξάρτητο φορέα που δεν αποτελεί μέρος του οργανισμού, προσλαμβάνεται από τον οργανισμό και αναφέρει τόσο στους μετόχους όσο και στους πιθανούς ενδιαφερόμενους. Σκοπός του εξωτερικού ελέγχου είναι η διατύπωση γνώμης για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του οργανισμού δηλαδή την κατάσταση οικονομικής θέσης, την κατάσταση αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων, την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων, την κατάσταση ταμειακών ροών και τις

σημειώσεις και η παροχή διασφάλισης στα ενδιαφερόμενα μέρη σχετικά με τη νομιμότητα και την ισχύ των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Νεγκάκης, 2015). Σημαντικές είναι και άλλες τυχόν διαπιστώσεις των εξωτερικών ελεγκτών που προκύπτουν κατά τη διαδικασία του ελέγχου και είναι πιθανό να αφορούν τους πιθανούς ενδιαφερόμενους.

Ο εξωτερικός έλεγχος στοχεύει στην επίτευξη της ακρίβειας και της αντικειμενικότητας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Για αυτό οι εταιρίες εξωτερικού ελέγχου πρέπει να εμπνέουν εμπιστοσύνη και αξιοπιστία. Το έργο των εξωτερικών ελεγκτών περιλαμβάνει τον έλεγχο των λογιστικών λογαριασμών, την εξέταση των εσόδων και εξόδων που αφορούν συναλλαγές του οργανισμού, τον τρόπο με τον οποίο προκύπτει το κέρδος ή η ζημία.

Η ανεξαρτησία του εξωτερικού ελέγχου επιτυγχάνεται με την τήρηση επαγγελματικών ηθικών προτύπων που αναθεωρούνται και εποπτεύονται από την Ελεγκτική Επιτροπή του οργανισμού αλλά και τη νομοθεσία. Η ανεξαρτησία διασφαλίζεται επίσης από την τήρηση Διεθνών ή Εθνικών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς που τηρούνται κατά τον έλεγχο.

Οι εξωτερικοί ελεγκτές διεκπεραιώνουν τον έλεγχο και στη συνέχεια παραδίδουν στον οργανισμό μια συνοπτική έκθεση ελέγχου η οποία περιλαμβάνει τα ευρήματα του ελέγχου τους. Μέσα σε αυτή την έκθεση περιλαμβάνονται τυχόν ασυμφωνίες, περιπτώσεις μη συμμόρφωσης του οργανισμού με τους λογιστικούς κανόνες και ανακρίβειες υπολογισμών (Hoodaetal., 2018). Η έκθεση του εξωτερικού ελέγχου ενδιαφέρει κάθε πιθανό ενδιαφερόμενο του οργανισμού και μπορεί να έχει σημαντικό αντίκτυπο σε όλες τις αποφάσεις που λαμβάνει η διοίκηση του οργανισμού.

Ο εξωτερικός έλεγχος είναι υποχρεωτικός και βασίζεται σε πρότυπα ελέγχου, πιστοποιεί την αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που παρέχεται μέσα από τις δημοσιευμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις και αποτελεί βασικό στοιχείο αξιολόγησης της χρηματοοικονομικής θέσης των οργανισμών. Η εύλογη διασφάλιση της αξιοπιστίας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων καθίσταται εφικτή μέσα από την διαδικασία που εφαρμόζουν οι εξωτερικοί ελεγκτές (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2017). Ακόμη, οι εξωτερικοί ελεγκτές έχουν τη δυνατότητα συμβουλευτικής για την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζεται στον οργανισμό. Συγκεκριμένα, μπορούν να εκφέρουν άποψη σχετικά με τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και τον τρόπο διοίκησης του διευθύνοντος συμβούλου (Janardhanan & Uma, 2020).

Ο εξωτερικός έλεγχος στο ελληνικό δημόσιο ασκείται από το Ελεγκτικό Συνέδριο με βάση τις διατάξεις του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο (Ν. 4129/2013), του Κώδικα οργανισμού των δικαστηρίων και κατάστασης δικαστικών λειτουργιών (Ν. 1756/1988) και με

βάση τις κανονιστικές αποφάσεις της Ολομέλειας που αφορούν στη σύσταση και συγκρότηση των δικαστικών σχηματισμών και υπηρεσιών του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Η Εθνική Αρχή Διαφάνειας συνδέει τον εξωτερικό με τον εσωτερικό έλεγχο που αναπτύσσεται όμως ανεξάρτητα στους δημόσιους φορείς.

Σύμφωνα με το ΔΠΕ 200 οι εξωτερικοί ελεγκτές είναι υπεύθυνοι για τον εντοπισμό ουσιωδών ανακρίβειών οι οποίες προκύπτουν είτε λόγω ανθρώπινου σφάλματος είτε λόγω εξαπάτησης (IAASB, 2007). Επωμίζονται το δύσκολο έργο εντοπισμού ανακρίβειών που μπορεί να έχουν προκύψει με δόλιο τρόπο και να συνυπολογίσουν τους κινδύνους εξαπάτησης που προκύπτουν είτε με την κατάχρηση περιουσιακών στοιχείων είτε με την εξαπάτηση μέσω της παρεχόμενης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (ASB, 2002).

Εξαιτίας του έργου που καλούνται να επιτελέσουν οι εξωτερικοί ελεγκτές πρέπει να διαθέτουν γνώσεις, εμπειρία, εξειδίκευση, ανεξαρτησία, να μην επηρεάζονται κατά την εκτέλεση του έργου τους, να τους δίνεται πρόσβαση σε όλα τα λογιστικά έγγραφα ώστε να έχουν πλήρη εικόνα και έλεγχο της κατάστασης που εξετάζουν (Nasta & Ladar, 2015). Ακόμη, είναι αρμόδιοι να αναφέρουν στη διοίκηση οποιαδήποτε ανακρίβεια εντοπίσουν ειδικά όταν αυτή προκαλεί σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του οργανισμού. Οι εξωτερικοί ελεγκτές λαμβάνουν σε αυτή τη διαδικασία υπόψη τους όλους τους εφαρμοζόμενους νόμους και κανόνες.

Σύμφωνα με το ACCA (2010) οι εξωτερικοί ελεγκτές είναι αρμόδιοι να εντοπίζουν και να αξιολογούν κινδύνους ουσιώδους ανακρίβειας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που έχουν προκύψει είτε από απάτη είτε από σφάλμα, να σχεδιάζουν και να εκτελούν τις διαδικασίες ελέγχου που ανταποκρίνονται στους κινδύνους που αντιμετωπίζει ο εκάστοτε οργανισμός, να αποκτούν σχετικά ελεγκτικά αποδεικτικά στοιχεία που υποστηρίζουν τα ευρήματα του ελέγχου τους και παρέχουν αξιολογη βάση ώστε να εκφραστεί η τελική άποψή τους. Ακόμη, σημειώνεται πως ο κίνδυνος μη εντοπισμού κάποιας ανακρίβειας που υπάρχει και επηρεάζει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ειδικά λόγω εξαπάτησης είναι μεγαλύτερος από τον κίνδυνο που προκύπτει εξαιτίας σφάλματος. Ως εκ τούτου, ο προληπτικός ρόλος του εξωτερικού ελέγχου στον έγκαιρο και αποτελεσματικό εντοπισμό τέτοιων περιστατικών ειδικά σε δημόσιους οργανισμούς είναι πολύ σημαντικός.

Επίσης, οι εξωτερικοί ελεγκτές εξυπηρετούν στην καλύτερη κατανόηση του εσωτερικού ελέγχου που αφορά την εποπτεία των διαδικασιών και λειτουργιών του οργανισμού. Πρέπει να σχεδιάζονται διαδικασίες που να είναι κατάλληλες για τον εκάστοτε οργανισμό και τις περιστάσεις και τα περιστατικά που αντιμετωπίζει συνήθως και ο εξωτερικός έλεγχος να συνεργάζεται και να αλληλοϋποστηρίζει τον εσωτερικό έλεγχο.

Σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο 47 του AICPA ο κίνδυνος διακρίνεται στον εγγενή κίνδυνο, στον κίνδυνο ελέγχου και στον κίνδυνο ανακάλυψης (Bunjaku, 2019). Ο εγγενής κίνδυνος επηρεάζει την αποδοτικότητα της διαδικασίας ελέγχου, σχετίζεται με τη φύση και το είδος του οργανισμού που ελέγχεται αλλά δεν εξαρτάται τόσο από τον ίδιο τον εξωτερικό ελεγκτή όσο από την ελεγκτική εταιρία που έχει επωμιστεί τον εξωτερικό έλεγχο (Vanetal., 2017). Ο κίνδυνος ελέγχου αφορά την πιθανότητα σφάλματος και εξαρτάται από την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, τη δομή του και τις εκτιμήσεις των εσωτερικών ελεγκτών (Alzeban, 2019). Όσο πιο αποτελεσματική η δομή του ελέγχου τόσο λιγότερη η πιθανότητα ύπαρξης σφαλμάτων. Ο κίνδυνος ανακάλυψης αφορά την πιθανότητα αποτυχίας του εξωτερικού ελεγκτή να εντοπίσει ουσιώδη σφάλματα. Σύμφωνα με τους Casselletal. (2019) ο κίνδυνος ανακάλυψης αποτελεί μέτρο αποτυχίας του εξωτερικού ελεγκτή.

Ο εξωτερικός ελεγκτής έχει την πλήρη ευθύνη σχετικά με την αντικειμενική αποτύπωση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ανεξάρτητα από τον τρόπο με τον οποίο εφαρμόζεται στον οργανισμό ο εσωτερικός έλεγχος ή το βαθμό κινδύνου που αναλαμβάνει. Όσο αποτελεσματικός και αν είναι ο εσωτερικός έλεγχος, ο εξωτερικός έλεγχος είναι αυτός που έχει την ευθύνη να εκφέρει άποψη για αυτές και δεν μοιράζεται η ευθύνη αυτή με τον εσωτερικό έλεγχο (IFAC, 2016). Παρόλ' αυτά θεωρείται πως η καλή συνεργασία μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου διασφαλίζει την καλύτερη λειτουργία και των δύο συστημάτων ελέγχου και την αποδοτικότερη παρουσίαση των αποτελεσμάτων τόσο του οργανισμού όσο και των δύο μορφών ελέγχου.

Η συνεργασία εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου οδηγεί σε πολλαπλασιαστικά οφέλη για τον οργανισμό όπως η μείωση κόστους διεξαγωγής των ελέγχων, η μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα του ελέγχου, η ελαχιστοποίηση των κινδύνων που αντιμετωπίζει ο οργανισμός, η βελτίωση και η μεγαλύτερη κάλυψη έναντι κινδύνων (Melicherova, 2018). Ο εξωτερικός έλεγχος επίσης φαίνεται να επηρεάζεται σημαντικά από τον εσωτερικό έλεγχο υπό την έννοια ότι εξαρτάται σημαντικά από την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών, την ικανότητα αυτών, την απόδοση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου και το βαθμό αντικειμενικότητας (Abbottetal., 2016).

4.5.Ρόλος Ελεγκτικής Επιτροπής

Η Ελεγκτική Επιτροπή αποτελεί μια μικρή επιτροπή του διοικητικού Συμβουλίου που διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στην εταιρική διακυβέρνηση και τη διαδικασία εσωτερικού

ελέγχου μέσω της παρακολούθησης των δραστηριοτήτων των διευθυντών σχετικά με τη δημοσιοποίηση των οικονομικών στοιχείων (Sarens & Abdolmohammadi, 2011).

Σύμφωνα με το CICA (1981) η Ελεγκτική Επιτροπή είναι αρμόδια να βοηθάει το Διοικητικό Συμβούλιο σε θέματα διακυβέρνησης και ιδιαίτερα σε θέματα χρηματοοικονομικής αναφοράς, να διευκολύνει την επικοινωνία και συνεργασία μεταξύ του Διοικητικού Συμβουλίου και των εξωτερικών ελεγκτών, να διασφαλίζει την ανεξαρτησία των εξωτερικών ελεγκτών, να ενισχύει την εγκυρότητα της δημοσιοποίησης των χρηματοοικονομικών στοιχείων, να εγγυάται τη διαφάνεια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και να ενισχύει την θέση των εξωτερικών διευθυντών βελτιώνοντας την επικοινωνία μεταξύ όλων των ανώτερων διοικητικών στελεχών του οργανισμού (Green, 1994).

Η KPMG (2006) έχει προτείνει τις κατευθυντήριες οδηγίες για την Ελεγκτική Επιτροπή:

- δεν υπάρχει συγκεκριμένη δομή και μέγεθος για την Ελεγκτική Επιτροπή ώστε να θεωρηθεί αποτελεσματική αλλά εξαρτάται από τις ανάγκες κάθε οργανισμού.
- η επιλογή των σωστών μελών που αποτελεί την Ελεγκτική Επιτροπή είναι καθοριστικός παράγοντας της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου.
- η παρακολούθηση και ο έλεγχος αποτελούν προτεραιότητα.
- οι διαδικασίες παρακολούθησης της Ελεγκτικής Επιτροπής πρέπει να διασφαλίζουν την διαφάνεια των οικονομικών αναφορών.

Η Ελεγκτική Επιτροπή παρακολουθεί τον εσωτερικό έλεγχο, επιβεβαιώνει και ενισχύει την πρόσβασή του στη διοίκηση και το Διοικητικό Συμβούλιο, αναθεωρεί και αξιολογεί το ετήσιο σχέδιο εργασίας του εσωτερικού ελέγχου, εξασφαλίζει επαρκείς οικονομικούς πόρους για την λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου (ΠΑ, 2015). Με αυτές τις ενέργειες η συμμετοχή της Ελεγκτικής Επιτροπής στον εσωτερικό έλεγχο έχει ουσιαστικό αντίκτυπο στην αποτελεσματικότητά του (Gramlingetal., 2004).

Η Ελεγκτική Επιτροπή αποτελεί ένα από τα τέσσερα βασικά συστατικά της χρηστής εταιρικής διακυβέρνησης μαζί με τη διοίκηση (management), τον εξωτερικό και τον εσωτερικό έλεγχο (Gramlingetal., 2004). Οι περίπλοκες σχέσεις μεταξύ αυτών των συστατικών έχουν χαρακτηριστεί από τους Cohenetal. (2004) ως ένα πολύπλοκο μωσαϊκό που εξυπηρετεί την αποτελεσματική δομή εταιρικής διακυβέρνησης. Έτσι, πολλές έρευνες έχουν εντοπίσει και επιβεβαιώσει τη σχέση που υπάρχει μεταξύ της Ελεγκτικής Επιτροπής και του εσωτερικού ελέγχου (Sarensetal., 2012) εξαιτίας της αλληλεπίδρασης αυτών των συστατικών εταιρικής διακυβέρνησης.

Ο εσωτερικός έλεγχος βοηθά την Ελεγκτική Επιτροπή να επιτύχει τους σκοπούς της και αποτελεί έναν μηχανισμό διασφάλισης και παρακολούθησης των πληροφοριών χρηματοοικονομικής αναφοράς (Vadasietal., 2021b). Ωστόσο, συχνά υπάρχουν δυσκολίες στην ολοκλήρωση του έργου της Επιτροπής εξαιτίας προβλημάτων ασύμμετρης πληροφόρησης που αντιμετωπίζουν τα μέλη της (Raghunandanetal., 2001). Συχνά η Επιτροπή δεν έχει πρόσβαση σε απαραίτητες πληροφορίες εντός του οργανισμού και ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να συνδράμει προς τη σωστή κατεύθυνση (Sarensetal., 2009).

Η Ελεγκτική Επιτροπή παρακολουθεί τον εσωτερικό έλεγχο, επιβεβαιώνει και ενισχύει την πρόσβασή του στη διοίκηση και αξιολογεί το ετήσιο πρόγραμμα εργασιών και λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου (ΠΑ, 2015). Η υποστήριξη και συμμετοχή της Ελεγκτικής Επιτροπής στον εσωτερικό έλεγχο έχει ουσιαστικό αντίκτυπο στην αποτελεσματικότητα της εφαρμογής του (Prawittetal., 2009).

Η Ελεγκτική Επιτροπή πρέπει να χαρακτηρίζεται από υπευθυνότητα, γνώσεις, εμπειρία και να λαμβάνει ουσιαστική υποστήριξη από τον εξωτερικό έλεγχο (Al – Rassas & Kamardin, 2015). Σε συνδυασμό με την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να εξασφαλίσει την αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (Ali& Handayani, 2018). Σημαντικό στοιχείο είναι και η ανεξαρτησία (Ismailetal., 2009), η συχνότητα συναντήσεων (Zamanetal., 2011) και η διάρκεια της θητείας των μελών της (Garciaetal., 2012). Η Ελεγκτική Επιτροπή επωμίζεται την ευθύνη εποπτείας του οργανισμού τόσο οικονομικά όσο και ηθικά (Nasta & Ladar, 2015). Υπό αυτή την έννοια, εξυπηρετεί στην προώθηση προτύπων εταιρικής διακυβέρνησης που στοχεύουν στην εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος (Vasile & Croitoru, 2013).

Στη βιβλιογραφία μελετώνται συχνά τα χαρακτηριστικά της Ελεγκτικής Επιτροπής, δηλαδή η ανεξαρτησία της, η συχνότητα συναντήσεών της, το μέγεθός της, η εξειδίκευση των μελών της. Θεωρείται πως τα ανεξάρτητα μέλη της Ελεγκτικής Επιτροπής είναι πιο αντικειμενικά κατά την αξιολόγηση των στοιχείων και τις δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου (Zainetal., 2006). Η συχνότητα των συναντήσεων επηρεάζει την αποτελεσματικότητα της Ελεγκτικής Επιτροπής ή ακόμη και με την διαχείριση των κερδών (Garciaetal., 2012). Η εξειδίκευση των μελών της Ελεγκτικής Επιτροπής αποτελεί σημαντικό προγνωστικό παράγοντα της αποτελεσματικότητάς της καθώς διασφαλίζει μεγαλύτερη υπευθυνότητα, γνώση και καλύτερες συμβουλευτικές ικανότητες (Ghafran & O' Sullivan, 2017).

Οι Zhangetal. (2007) εξέτασαν τη σχέση μεταξύ της ποιότητας της Ελεγκτικής Επιτροπής, της ανεξαρτησίας του ελεγκτή και της αποκάλυψης θεμάτων εσωτερικού ελέγχου μετά την εφαρμογή του νόμου Sarbanes – Oxley και βρήκαν ότι υπάρχει σημαντική σχέση μεταξύ των

μεταβλητών. Η ανεξαρτησία των μελών της Ελεγκτικής Επιτροπής έχει βρεθεί πως αυξάνει την δυνατότητά της να επιτύχει τους στόχους της (Ismail et al., 2009), μειώνει την διακριτική ευχέρεια (Yang & Krishnan, 2011) και αυξάνει την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (Mustafa & Yusof, 2010). Σύμφωνα με τους Bedard & Graham (2011) όταν η Ελεγκτική Επιτροπή έχει την ευθύνη αποδοχής των εκθέσεων και αναφορών του εσωτερικού ελέγχου είναι πιο αποτελεσματική και αποδοτική η εύρεση τυχόν σφαλμάτων και ελλείψεων στη διαδικασία λειτουργίας του οργανισμού.

Για το μέγεθος της Ελεγκτικής Επιτροπής έχει βρεθεί πως όσο μεγαλύτερο είναι τόσο περισσότερη είναι η συμβολή των μελών της μέσω της γνώσης, της εμπειρίας και της εξειδίκευσης που έχουν αποκτήσει με την πάροδο των ετών και τη διαφοροποίηση που υπάρχει (Yasin & Nelson, 2013). Αντίστοιχα αποτελέσματα ισχύουν και για τη συχνότητα συναντήσεων των μελών της Ελεγκτικής Επιτροπής και συγκεκριμένα, όσο μεγαλύτερη η συχνότητα των συναντήσεων τόσο μεγαλύτερη η εξειδίκευση και κατ' επέκταση η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου (Zaman et al., 2011).

Σύμφωνα με τους Chan & Li (2000) η χρήση εμπειρογνομόνων και ο υψηλός βαθμός ανεξαρτησίας της Ελεγκτικής Επιτροπής αποτελούν παράγοντες μεγαλύτερης ποιότητας ελέγχου. Όταν υπάρχει μεγάλη εξειδίκευση των μελών της Ελεγκτικής Επιτροπής μειώνεται η πιθανότητα εμφάνισης υλικών αδυναμιών και σφαλμάτων στην διαδικασία εσωτερικού ελέγχου (Krishnan, 2005).

Οι Vadasi et al. (2021) βρήκαν ότι τα χαρακτηριστικά της Ελεγκτικής Επιτροπής δηλαδή η ανεξαρτησία, η επιμέλεια μέσω των συχνών συνεδριάσεων και η αλληλεπίδραση με τον εσωτερικό έλεγχο μέσω αξιολόγησης, επηρεάζουν τον επαγγελματισμό του εσωτερικού ελέγχου, ενώ ο επαγγελματισμός επηρεάζεται από τη δυαδικότητα του οικονομικού διευθυντή δηλαδή την διττή ιδιότητα που έχει ως διευθυντής και πρόεδρος και από τον εξωτερικό ελεγκτή του οργανισμού.

Οι Alzeban & Sawan (2015) εξέτασαν την επίδραση των χαρακτηριστικών της Ελεγκτικής Επιτροπής στην εφαρμογή των συστάσεων εσωτερικού ελέγχου και βρήκαν ότι ο βαθμός εφαρμογής συνδέεται στενά με την παρουσία ανεξάρτητων μελών της Ελεγκτικής Επιτροπής και με την εξειδίκευση των μελών της Επιτροπής στη λογιστική και τον έλεγχο. Οι Abdolmohammadi & Sarens (2011) διαπίστωσαν πως υπάρχει θετική σχέση μεταξύ της συμμόρφωσης με τα πρότυπα εσωτερικού ελέγχου και της ιδιότητας μέλους του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA), των επαγγελματικών πιστοποιήσεων στον εσωτερικό έλεγχο και τη συνεχιζόμενη επαγγελματική κατάρτιση των εσωτερικών ελεγκτών.

4.6.Μελέτες Εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου σε Δημόσιους Φορείς

Για την επιτυχή εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα απαιτείται απλοποίηση του νομοθετικού πλαισίου, ενίσχυση του επαγγελματισμού, των δράσεων κατάρτισης, της ανεξαρτησίας της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου και ο σχεδιασμός του ελεγκτικού έργου με βάση την ανάλυση των κινδύνων (ΟΟΣΑ, 2017). Υπάρχει ακόμη αυξημένη ανάγκη για συνεργασία σε τομείς όπως η διαχείριση καταγγελιών και η από κοινού αξιοποίηση των διαθέσιμων πόρων. Μέσω της συνεργασίας μπορεί να μειωθεί η επικάλυψη αρμοδιοτήτων και να αυξηθεί η αποδοτικότητα.

Σημαντικό ρόλο στην επιτυχή εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου και στην επίτευξη της αποτελεσματικότητάς του διαδραματίζουν οι δεξιότητες και ικανότητες των εσωτερικών ελεγκτών. Σύμφωνα με το πλαίσιο ικανοτήτων του Ι.Ε.Ε. για τον εσωτερικό έλεγχο οι απαιτούμενες ικανότητες είναι οι εξής (ΠΑ, 2009):

- επάρκεια στην εφαρμογή προτύπων, διαδικασιών και τεχνικών για τον εσωτερικό έλεγχο δηλαδή γνώση σε καταστάσεις πιθανές ώστε να μην απαιτείται ανάγκη βοήθειας για την επίλυσή τους
- επάρκεια σε λογιστικές αρχές και τεχνικές
- κατανόηση των αρχών διοίκησης του οργανισμού ώστε οι ελεγκτές να εκτιμούν τη συνάφεια και την σημασία των αποκλίσεων από τις ορθές επιχειρησιακές πρακτικές.
- γνώση θεμελιωδών ζητημάτων σε τομείς όπως η λογιστική, τα οικονομικά, η εμπορική νομοθεσία, η φορολογία, τα χρηματοοικονομικά και οι τεχνολογίες πληροφορικής
- οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να διαθέτουν ικανότητες διαχείρισης ανθρώπων και ικανότητες αποτελεσματικής γραπτής και προφορικής επικοινωνίας
- επάρκεια σε υπολογιστικά συστήματα.

Στην Ελλάδα σύμφωνα με την ετήσια έκθεση εσωτερικού ελέγχου για το 2015-2016 προκύπτει έλλειψη προσωπικού και χαμηλή απόδοση των υπάρχοντων υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου που αναμένουν οδηγίες και καθοδήγηση (ΟΟΣΑ, 2017). Έτσι, προκύπτει ανάγκη για περαιτέρω κατάρτιση, παροχή υλικοτεχνικής υποδομής και πρόσβαση σε βάσεις δεδομένων. Υπάρχουν ευκαιρίες εκσυγχρονισμού και ενδυνάμωσης των μονάδων εσωτερικού ελέγχου στους δημόσιους οργανισμούς αλλά συνολικά υπάρχει πολύ μικρή δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική δημόσια διοίκηση.

Προκειμένου να διερευνηθεί καλύτερα η εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στον ελληνικό δημόσιο τομέα κρίθηκε σκόπιμη η μελέτη της εφαρμογής του σε άλλες χώρες. Επιλέχθηκε η εξέταση ερευνών οι οποίες εξετάζουν τη λειτουργία και την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου σε δημόσιους φορείς στη Ρουμανία, το Ηνωμένο Βασίλειο, την Εσθονία αλλά και τη Νέα Ζηλανδία για τον εντοπισμό πρακτικών που αποδίδουν και έχουν καλά αποτελέσματα για τον εσωτερικό έλεγχο.

Οι Ciobanetal. (2015) εξέτασαν την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου σε δημόσιους φορείς της Ρουμανίας. Στη Ρουμανία ο δημόσιος τομέας διαδραματίζει σημαντικό ρόλο για την οικονομία. Λειτουργεί προστατευτικά, κατανεμητικά, αναδιανέμει τον πλούτο, συμβάλλει στην παραγωγή της χώρας και λειτουργεί ως σταθεροποιητικός παράγοντας σε περιόδους κρίσης της οικονομίας. Η προστατευτική λειτουργία του δημόσιου τομέα έγκειται στη διατήρηση της κοινωνικής ζωής και στην υποστήριξη της εφαρμογής των νόμων έναντι παραβάσεων.

Το κράτος είναι αρμόδιο για τη διατήρηση της ειρήνης και ευνομίας και εγγυάται την ελευθερία των πολιτών. Οι νομοθετικές πράξεις συμβάλλουν προς αυτή την κατεύθυνση. Η κατανομή αφορά στη συμμετοχή του κράτους στον μηχανισμό της αγοράς που καθορίζει την ποιότητα των δημόσιων υπηρεσιών και τις δυνατότητες αύξησης των εσόδων για την κάλυψη των δαπανών που απαιτούνται για την εύρυθμη λειτουργία του κράτους. Φυσικά, όταν η αγορά παρέχει αποτελεσματική χρήση των πόρων, η συμμετοχή του κράτους δε διαδραματίζει σημαντικό ρόλο και συνίσταται κυρίως σε ενέργειες ενθάρρυνσης του ανταγωνισμού.

Όσον αφορά στην αναδιανομή του εισοδήματος αυτή ασχολείται με τη συμμετοχή του κράτους στην αγορά μέσω της διαδικασίας προσαρμογής των εσόδων και του πλούτου που αποκτιέται από οικονομικές συναλλαγές. Η σταθεροποίηση αφορά στη λειτουργία του δημοσίου τομέα που στοχεύει στη δημιουργία ενός πλαισίου που προστατεύει τις δημόσιες και ιδιωτικές συναλλαγές. Η παραγωγική λειτουργία του κράτους αναδεικνύεται από τη διασφάλιση της ύπαρξης δημόσιων αγαθών. Το κράτος πρέπει να παράγει αγαθά και υπηρεσίες που ο πληθυσμός δεν έχει την ευκαιρία να αποκτήσει μεμονωμένα ή με τις δικές τους δυνάμεις.

Στη Ρουμανία η έννοια του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα αντιπροσωπεύει με βάση το Ν. 672/2002 μια λειτουργικά ανεξάρτητη και αντικειμενική δραστηριότητα η οποία παρέχει ασφάλεια και συμβουλευτικές υπηρεσίες στη διοίκηση στο πλαίσιο υγιούς διαχείρισης των δημοσίων εσόδων και δαπανών ανεξαρτήτως πηγής χρηματοδότησης.

Σύμφωνα με τους Ghitaetal. (2010) ο νόμος στη Ρουμανία απαριθμεί τους εξής τύπους εσωτερικού ελέγχου:

- a) τον έλεγχο συστήματος που αποτελεί μια λεπτομερή αξιολόγηση των συστημάτων εσωτερικής διαχείρισης και εσωτερικού ελέγχου προκειμένου να διαπιστωθεί αν ο οργανισμός λειτουργεί με οικονομικό, αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο, να εντοπιστούν ελλείψεις και να διατυπωθούν συστάσεις για διορθωτικές ενέργειες.
- b) τον έλεγχο απόδοσης ο οποίος εξετάζει αν τα κριτήρια που ορίζονται για την υλοποίηση των στόχων και των καθηκόντων του δημόσιου οργανισμού είναι σωστά για την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων και καθορίζει αν τα αποτελέσματα αυτά είναι συνεπή με τους στόχους.
- c) τον έλεγχο κανονικότητας ο οποίος αντιπροσωπεύει την εξέταση των ενεργειών σχετικά με τις οικονομικές επιπτώσεις για λογαριασμό δημόσιων κονδυλίων στο πλαίσιο συμμόρφωσης με το σύνολο των αρχών και με τους κανόνες που ισχύουν.

Σημαντικό ρόλο στην εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στην Ρουμανία διαδραματίζει η εκτίμηση του κινδύνου. Αρχικά, εκτιμάται η πιθανότητα εμφάνισης των κινδύνων και έπειτα ο αντίκτυπος αυτών. Η αξιολόγηση πιθανοτήτων αποτελεί μια ποιοτική μεταβλητή για τον υπολογισμό της οποίας λαμβάνονται υπόψη ποιοτικοί παράγοντες εμφάνισης ειδικά στο πλαίσιο επίτευξης στόχων. Η εκτίμηση των επιπτώσεων αποτελεί ποσοτική μεταβλητή που βασίζεται στην αξιολόγηση του αντίκτυπου στην περίπτωση που θα πραγματωνόταν και αφορά την οικονομική φύση της επίτευξης των στόχων.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές χρησιμοποιούν για τον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων κάποια όργανα όπως ερωτηματολόγια, έντυπα επιβεβαίωσης και πίνακες για τον έλεγχο του κυκλώματος των ελεγκτικών εγγράφων. Χρησιμοποιούν ακόμη τεχνικές ελέγχου όπως συνεντεύξεις, αναλύσεις με δειγματοληψία, ομάδες εστίασης, φυσική παρατήρηση και άλλες μεθόδους.

Οι Ciobanetal. (2015) εξέτασαν δημόσιους φορείς στη βορειοανατολική Ρουμανία χρησιμοποιώντας ως εργαλεία αξιολόγησης την ανάλυση και την αξιολόγηση. Οι εκθέσεις εσωτερικού ελέγχου των δημόσιων φορέων που χρησιμοποίησαν συντάχθηκαν από το Υπουργείο Δημόσιων Οικονομικών για το έτος 2012 και αναφέρουν ότι η οργάνωση της δραστηριότητας του εσωτερικού ελέγχου στην τοπική δημόσια διοίκηση έχει πραγματοποιηθεί μόνο σε μικρό μέρος των δημόσιων φορέων. Αυτό σημαίνει ότι οι πληροφορίες που περιέχονται στις ετήσιες εκθέσεις δραστηριότητας δεν ανταποκρίνονται

πιστά στις πληροφορίες που ζητήθηκαν και σε ορισμένες περιπτώσεις η ποιότητά τους δεν ανταποκρίνεται στα πρότυπα που επιβάλλονται από τη δραστηριότητα που διεξάγεται.

Αυτό μπορεί να εξηγηθεί από την έλλειψη λειτουργικών δομών ελέγχου, από την ανεπαρκή εκπαίδευση των εσωτερικών ελεγκτών και από το γεγονός πως οι αποστολές ελέγχου εκτελούνται από εταιρίες μαζικής παροχής υπηρεσιών που δε διαθέτουν εξειδικευμένο προσωπικό για τη διενέργεια εσωτερικού ελέγχου σε δημόσιους φορείς. Η κακή ποιότητα των εκθέσεων σε επίπεδο πληροφοριών που περιέχονται εντός αυτών οφείλεται σε έλλειψη εμπειρογνομosύνης των φυσικών προσώπων που διενεργούν τους ελέγχους. Έτσι, οι δημόσιοι φορείς επειδή δεν έχουν εκπαιδευμένο και εξειδικευμένο προσωπικό στα τμήματα εσωτερικού ελέγχου που διαθέτουν προσφεύγουν σε μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες οι οποίες όμως δε διαθέτουν την κατάλληλη εξειδίκευση για την εφαρμογή εσωτερικού ελέγχου σε δημόσιους οργανισμούς.

Σε επίπεδο δημοσίων φορέων η διαδικασία για την αξιολόγηση της διαχείρισης κινδύνων οδηγεί σε αύξηση του βαθμού υλοποίησης των στόχων, την προώθηση μιας οργανωσιακής κουλτούρας που αποδέχεται τους κινδύνους, τη συμμόρφωση με τις νομικές απαιτήσεις και τα διεθνή πρότυπα, τη βελτίωση του εσωτερικού ελέγχου, την αποτελεσματική κατανομή των πόρων και τη χρήση αυτών για την αντιμετώπιση κινδύνων, τη βελτίωση της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας των λειτουργικών δραστηριοτήτων και την καλύτερη πρόληψη και διαχείριση των σφαλμάτων που σχετίζονται με απάτες.

Οι Hegazyetal. (2016) διαπιστώνουν πως στον δημόσιο τομέα στο Ηνωμένο Βασίλειο η Ελεγκτική Επιτροπή έχει ρόλο που επεκτείνεται πέρα από τις ευθύνες παρακολούθησης. Η Ελεγκτική Επιτροπή στο δημόσιο τομέα δεν αποτελεί κάτι νέο, αλλά εφαρμόζεται εδώ και πολλά χρόνια στο Ηνωμένο Βασίλειο (Hood, 1991). Συγκεκριμένα, εφαρμόζεται ως επίσημος μηχανισμός για την εφαρμογή του κώδικα εταιρικής διακυβέρνησης στον δημόσιο τομέα με έμφαση στην αξιοπρέπεια, την υπευθυνότητα, τη διαφάνεια και την ηγεσία. Σκάνδαλα του δημοσίου τομέα στο Ηνωμένο Βασίλειο όπως αυτό με το νοσοκομείο MidStaffs οδήγησαν στη διεύρυνση του ρόλου της Ελεγκτικής Επιτροπής στον δημόσιο τομέα ώστε να συμπεριληφθούν μέτρα διακυβέρνησης που σχετίζονται με τη διασφάλιση της καλής ποιότητας παροχής δημοσίων υπηρεσιών.

Διάφορες μελέτες έχουν εξετάσει τις πτυχές της ανεξαρτησίας και της οικονομικής τεχνογνωσίας των μελών της Ελεγκτικής Επιτροπής (Vermeeretal., 2006) και έχουν διαπιστώσει πως η Ελεγκτική Επιτροπή δεν λειτουργεί σε πλήρη δυναμική και εμβέλεια στον δημόσιο τομέα (Hillman&Dalziel, 2003). Υπάρχουν έρευνες που βρίσκουν πως τα μέλη της Ελεγκτικής Επιτροπής εξακολουθούν να στερούνται την κατάλληλη κατανόηση και εμπειρία

στα καθήκοντά τους και πρέπει να εξοικειωθούν περισσότερο και να αποκτήσουν περισσότερη τεχνογνωσία με τις επιχειρησιακές διαδικασίες και θέματα που σχετίζονται με τον δημόσιο τομέα (Magrane & Malthus, 2010).

Στο Ηνωμένο Βασίλειο η βασική επιρροή της εφαρμογής της Ελεγκτικής Επιτροπής ήταν η νεοφιλελεύθερη μεταρρύθμιση στον δημόσιο τομέα που εισήγαγε την ιδιωτικοποίηση, την περιορισμένη κρατική παρέμβαση και την οικονομική απελευθέρωση (Smyth, 2012). Η νέα δημόσια διοίκηση όπως ονομάστηκε αφορά τις κυβερνητικές πολιτικές που εφαρμόστηκαν τη δεκαετία του 1980 που στόχευαν στον εκσυγχρονισμό του δημοσίου τομέα. Σύμφωνα με τον Hood (1991) στοιχεία αυτής της νέα δημόσιας διοίκησης ήταν η χρήση στυλ διαχείρισης και διοίκησης ιδιωτικού τομέα, η πρακτική διοίκηση και η μέτρηση της απόδοσης.

Οι Hegazyetal. (2016) εξέτασαν τις δομές διακυβέρνησης και λειτουργίας της Ελεγκτικής Επιτροπής στον δημόσιο τομέα του Ηνωμένου Βασιλείου μέσα από μια ποιοτική μελέτη περίπτωσης που εξέτασε τη σύνθεση, τους ρόλους και την ανάπτυξη της Ελεγκτικής Επιτροπής σε δύο διαφορετικά περιβάλλοντα δημόσιου τομέα στο Ηνωμένο Βασίλειο. Για το ένα περιβάλλον εντόπισαν μιμητική συμπεριφορά του ιδιωτικού τομέα, παρόμοιες εξουσίες και επιρροή με τον ιδιωτικό τομέα. Κατέληξαν στο συμπέρασμα πως υπάρχει ένα ευρύ φάσμα εμπειρίας, πολλαπλές δεξιότητες, ικανότητες και γνώσεις εντός της Ελεγκτικής Επιτροπής.

Οι Raudlaetal. (2015) εξέτασαν την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στην Εσθονία. Το Εθνικό Γραφείο Ελέγχου (NAO) στην Εσθονία λειτουργεί με βάση τις σύγχρονες ευρωπαϊκές πρακτικές με επικεφαλής τον Γενικό Ελεγκτή ο οποίος διορίζεται με ανανεώσιμη θητεία 5 ετών από το Κοινοβούλιο μετά από πρόταση του Προέδρου. Η ανεξαρτησία της υπηρεσίας κατοχυρώνεται από το Σύνταγμα και από το νόμο περί Εθνικής Υπηρεσίας Ελέγχου. Ο ρόλος της υπηρεσίας αυτής είναι να διαβεβαιώνει το κοινό και το Κοινοβούλιο πως τα περιουσιακά στοιχεία του δημόσιου τομέα χρησιμοποιούνται νόμιμα και αποτελεσματικά. Το NAO διενεργεί ελέγχους από το 2002 (περίπου 10-20 έλεγχοι σε ετήσια βάση) και οι εκθέσεις ελέγχου δημοσιεύονται.

Οι Raudlaetal. (2015) εξέτασαν τους ελέγχους απόδοσης αυτής της υπηρεσίας για το χρονικό διάστημα 2005 – 2012 και διεξήγαγαν ποσοτική έρευνα με τη χρήση ερωτηματολογίου προς το σύνολο των δημοσίων υπαλλήλων που συμμετείχαν σε αυτούς τους ελέγχους απόδοσης το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα. Βρήκαν πως ελάχιστοι συμμετέχοντες θεωρούν πως ο έλεγχος απόδοσης χρησιμοποιείται για να λογοδοτήσει ο ελεγχόμενος οργανισμός για τις ενέργειές του και πως παρά το γεγονός ότι τα αποτελέσματα του ελέγχου είναι πολύ χρήσιμα τελικά αξιοποιούνται ελάχιστα μέσω βελτιώσεων μετά τον έλεγχο.

Σε άλλη έρευνα οι Hay & Cordery (2016) εξέτασαν την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου σε δημόσιους φορείς στη Νέα Ζηλανδία. Συγκεκριμένα, εξέτασαν την αξία του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων στους δημόσιους φορείς και βρίσκουν ότι υπάρχουν διάφορα θέματα όπως το πρόβλημα της αντιπροσώπευσης, η διασφάλιση, ο έλεγχος της διοίκησης και ζητήματα εταιρικής διακυβέρνησης που χρήζουν μελέτης κατά την εξέταση του εσωτερικού ελέγχου.

Η Νέα Ζηλανδία αποτελεί παράδειγμα χώρας όπου ο δημόσιος τομέας αποτελεί αντικείμενο ελέγχου υψηλών προδιαγραφών με μεγάλη διαφάνεια η οποία αναγνωρίζεται παγκόσμια για αυτό και επιλέχθηκε να αναφερθεί και στην παρούσα εργασία. Επιπλέον, η ανάπτυξη του δημοσίου τομέα της Νέας Ζηλανδίας συνδέεται με αυτή του Ηνωμένου Βασιλείου χρονικά. Σύμφωνα με τους Green&Singleton (2009) οι ελεγκτές υπήρχαν στην περιοχή από το 1840 χωρίς όμως να είναι ανεξάρτητοι έχοντας όμως πολλές αρμοδιότητες.

Σε άλλη έρευνα για το δημόσιο τομέα στη Νέα Ζηλανδία οι Magrane & Malthus (2010) χρησιμοποίησαν ως σημείο αναφοράς τις κατευθυντήριες γραμμές των βέλτιστων πρακτικών του Γενικού Ελεγκτή για μια Ελεγκτική Επιτροπή φορέα του δημοσίου τομέα και διαπίστωσαν πως το Συμβούλιο Υγείας της Περιφέρειας αξιολογεί υψηλά την αποτελεσματικότητα. Ωστόσο, προσδιορίζουν παράγοντες όπως η ανεξαρτησία, η ικανότητα των ελεγκτών, η θητεία και η αμοιβή των μελών της Ελεγκτικής Επιτροπής οι οποίοι επηρεάζουν τη συνολική αποτελεσματικότητα της Ελεγκτικής Επιτροπής. Παρά τις προφανείς ελλείψεις σε αυτά τα χαρακτηριστικά και παράγοντες, τα άτυπα δίκτυα μεταξύ των μελών της Ελεγκτικής Επιτροπής και της διοίκησης εξυπηρετούν στην πραγμάτωση της τελικής αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα η Ελεγκτική Επιτροπή να θεωρείται από τα ενδιαφερόμενα μέλη ως πολύτιμο εργαλείο που βοηθά τη διοίκηση να επιτύχει τη σωστή διακυβέρνηση.

Στη Νέα Ζηλανδία δεν υπάρχει κάποια νομοθετική απαίτηση οι φορείς του δημοσίου τομέα να συγκροτούν Ελεγκτικές Επιτροπές. Συνήθως, το κόστος ύπαρξης μιας τέτοιας επιτροπής υπερβαίνει το κόστος αποτελεσματικότητάς της με αποτέλεσμα να μην υπάρχουν τέτοιες επιτροπές σε πολλούς δημόσιους φορείς στη Νέα Ζηλανδία. Στη χώρα λειτουργούν 21 Περιφερειακά Συμβούλια Υγείας τα οποία είναι υπεύθυνα για τη διαχείριση περίπου 12 δις δολαρίων Νέας Ζηλανδίας σε υπηρεσίες που σχετίζονται με την υγεία ανά έτος (NewZealandTreasury, 2008). Δεδομένου του σημαντικού μεγέθους του δημοσίου τομέα οι Ελεγκτικές Επιτροπές μπορούν να διαδραματίσουν σημαντικό ρόλο στις δομές εσωτερικού ελέγχου για το σύστημα δημόσιας υγειονομικής περίθαλψης της χώρας. Εκτός από τη μείωση

του κόστους αντιπροσώπευσης η δυνατότητα για αυξημένη οργανωτική απόδοση ως αποτέλεσμα των προσπαθειών της Ελεγκτικής Επιτροπής είναι εξίσου σημαντική.

Η σημασία της ισχυρής διακυβέρνησης και των εσωτερικών ελέγχων σε δημόσιους φορείς όπως τα Περιφερειακά Συμβούλια Υγείας στη Νέα Ζηλανδία έχει αποκτήσει ακόμη μεγαλύτερη σημασία μετά το ξέσπασμα της απάτης που συνέβη στο Περιφερειακό Συμβούλιο Υγείας στο Otago το 2008 (Peart, 2008). Εκεί για περίπου 6 έτη ο CIO (Chief Information Officer) και ένας εξωτερικός συνεργάτης τιμολόγησαν ανύπαρκτες ενημερώσεις προγραμμάτων συντήρησης και υπολογιστών ύψους 16,9 δολαρίων Νέας Ζηλανδίας. Η απάτη δεν εντοπίστηκε από την Ελεγκτική Επιτροπή του Περιφερειακού Συμβουλίου Υγείας ούτε τους εσωτερικούς και εξωτερικούς ελεγκτές της. Τελικά, ο CIO και ο εξωτερικός συνεργάτης καταδικάστηκαν ενώ και ο Πρόεδρος του Διοικητικού Συμβουλίου (Δ.Σ.) απολύθηκε (Hartley, 2008). Ως συνέπεια της συγκεκριμένης απάτης ο Υπουργός Υγείας της χώρας ζήτησε διαβεβαίωση και διασφάλιση εγκατάστασης συστημάτων αποτροπής εμφάνισης ενός νέου τέτοιου περιστατικού (Schofield, 2008).

Οι Magrane & Malthus (2010) εξέτασαν και αξιολόγησαν τη δομή, το ρόλο και τη συγκρότηση της Ελεγκτικής Επιτροπής με βάση το εξωτερικό πλαίσιο κατευθυντήριων γραμμών βέλτιστων πρακτικών καθώς και τον αντίκτυπο της Ελεγκτικής Επιτροπής στον δημόσιο φορέα και την αποτελεσματικότητά της. Η σχέση μεταξύ της αποτελεσματικότητας της Ελεγκτικής Επιτροπής με βάση τις βέλτιστες πρακτικές και του βαθμού στον οποίο η Ελεγκτική Επιτροπή επηρεάζει θετικά τον φορέα γίνεται αντιληπτή από τα ενδιαφερόμενα μέρη.

Ακόμη, προκύπτει πως η σύνθεση και οι δραστηριότητες της Ελεγκτικής Επιτροπής ακολουθούν σε μεγάλο βαθμό τις βέλτιστες πρακτικές, αλλά η Ελεγκτική Επιτροπή θα μπορούσε να είναι ακόμη πιο αποτελεσματική αν αντιμετωπιστούν οι αποκλίσεις που υπάρχουν μεταξύ του οδηγού καλής πρακτικής που συστήνεται στους δημόσιους φορείς στη Νέα Ζηλανδία και των πραγματικών εργασιών της Ελεγκτικής Επιτροπής. Για παράδειγμα, θέματα που πρέπει να εξεταστούν περαιτέρω είναι η έλλειψη χρόνου για τη συμμετοχή μελών στην Ελεγκτική Επιτροπή, η ανεπαρκής συνολική οικονομική εμπειρία των μελών και η απειρία της Επιτροπής λόγω πρακτικών εναλλαγής των μελών της.

4.7. Συμπεράσματα

Στο παρόν κεφάλαιο εξετάστηκαν βασικά χαρακτηριστικά του εσωτερικού ελέγχου όπως η αποτελεσματικότητα, η ποιότητα, ο ρόλος του εξωτερικού ελέγχου, η σημασία της

Ελεγκτικής Επιτροπής τόσο σε θεωρητικό επίπεδο όσο και μέσα από τα αποτελέσματα σύγχρονων ερευνών που εξετάζουν την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου σε δημόσιους φορείς διαφόρων χωρών. Η εξέταση της εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου σε άλλες χώρες βοηθά στην καλύτερη κατανόηση του τρόπου εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου στον ελληνικό δημόσιο τομέα, τα περιθώρια βελτίωσης και τις δυνατότητες μεγαλύτερης αποτελεσματικότητας. Η μελέτη εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου σε άλλες χώρες βοηθά επίσης στον εντοπισμό πρακτικών που αποδίδουν και έχουν καλά αποτελέσματα για τον εσωτερικό έλεγχο.

Κεφάλαιο 5 Εσωτερικός Έλεγχος στο Ελληνικό Δημόσιο

5.1. Εισαγωγή

Το παρόν κεφάλαιο εξετάζει σύγχρονες έρευνες που εξετάζουν την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στον ελληνικό δημόσιο τομέα προκειμένου να εντοπιστεί ο βαθμός αποτελεσματικότητας, οι αδυναμίες και τα περιθώρια βελτίωσης.

5.2. Σύγχρονες Έρευνες

Η παρούσα εργασία εστιάζει στον τρόπο εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου στην Ελλάδα, καθώς προκύπτουν διαφορές μεταξύ των χωρών (Regoliosi & d' Eri, 2014). Επιπλέον, η εστίαση σε μια χώρα μπορεί να θωρακίσει την παρούσα εργασία ενάντια στην άποψη ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορεί να εφαρμόζουν διαφορετικά πρότυπα ελέγχου από χώρα σε χώρα και αυτό μπορεί να οδηγήσει σε εθνικές ασυνέπειες και ασυνέχειες (MatZainetal., 2015). Η πρότερη βιβλιογραφία για την μελέτη του εσωτερικού ελέγχου και βασικών χαρακτηριστικών του στην Ελλάδα παρουσιάζει κενά και είναι περιορισμένη. Στην Ελλάδα συνήθως ακολουθούνται οι ελάχιστες προαπαιτήσεις σε οτιδήποτε επιβάλει το κράτος υποχρεωτικά, ενώ και οι νόμοι διαθέτουν «παραθυράκια» για όσους επιθυμούν να τα αξιοποιήσουν γεγονός που θέτει δυσκολίες στην εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου (Lazarides, 2010).

Η περίπτωση της Ελλάδας αποτελεί μια ενδιαφέρουσα περίπτωση για μελέτη της εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου για διάφορους λόγους. Αρχικά, η κρίση του 2008 επηρέασε την δομή και την πορεία της ελληνικής οικονομίας και αξίζει να εξεταστεί η δομή των δημόσιων υπηρεσιών και η αλλαγή τους (Mertzanisetal., 2019). Ακόμη, παρά το γεγονός πως στην Ελλάδα έχουν γίνει ρυθμιστικές προσαρμογές στις διεθνείς πρακτικές και τα διεθνή πρότυπα ελέγχου, εντούτοις υπάρχουν ακόμη διαφορές στην εφαρμογή και περιθώριο για βελτίωση.

Σύμφωνα με το Πρότυπο 2100 (ΠΑ 2100) που αφορά στο ρόλο και τη φύση του εσωτερικού ελέγχου, η διαχείριση κινδύνων και η εταιρική διακυβέρνηση αποτελούν δύο από τους τρεις θεμελιώδεις πυλώνες του εσωτερικού ελέγχου μαζί με τις διαδικασίες ελέγχου (ΠΑ, 2017). Ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλει στην επίτευξη των στόχων της διοίκησης μέσω συμβουλευτικών υπηρεσιών και λειτουργικών ελέγχων (Gramlingetal., 2004). Γίνεται αντιληπτό πως ο εσωτερικός έλεγχος δεν αποτελεί μόνο μια συνάρτηση εσωτερικής διασφάλισης, αλλά έναν αξιόπιστο σύμβουλο που μπορεί να προσθέσει αξία σε όλες τις πτυχές του οργανισμού ειδικά μέσω της εταιρικής διακυβέρνησης.

Η περίπτωση της Ελλάδας είναι ενδιαφέρουσα σε επίπεδο εταιρικής διακυβέρνησης και εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου ειδικά μετά την κρίση του 2009 από την οποία η ελληνική οικονομία έχει καταφέρει να ανακάμψει σταδιακά (Mertzanisetal., 2019). Παρά το γεγονός ότι η Ελλάδα ανήκει στην Ε.Ε. και έχουν γίνει κανονιστικές προσαρμογές στις διεθνείς πρακτικές που ακολουθούνται στον τομέα της λογιστικής και του ελέγχου, οι προοπτικές του εσωτερικού ελέγχου φαίνονται στάσιμες, καθώς οι πρακτικές στον τομέα εταιρικής διακυβέρνησης και εσωτερικού ελέγχου δε συμβαδίζουν με τις παγκόσμιες αλλαγές (Georgopoulos & Preusse, 2006).

Παρόλο που η Ελλάδα θεωρείται αναπτυγμένη χώρα παρουσιάζει πολλά δομικά στοιχεία που επικρατούν στις αναπτυσσόμενες χώρες και οικονομίες όπως τα επίπεδα της ανεργίας, η δυναμική του ΑΕΠ της και το δημόσιο χρέος της. Το πλαίσιο αυτό διαμορφώνει ένα ενδιαφέρον περιβάλλον για την εξέταση χαρακτηριστικών του εσωτερικού ελέγχου όπως η αποτελεσματικότητα εφαρμογής του. Ταυτόχρονα, η Ελλάδα βρίσκεται σε ένα κομβικό γεωγραφικά σημείο που χωρίζει τις αναπτυγμένες από τις αναπτυσσόμενες χώρες (Vadasietal., 2021). Από τη μια είναι μέλος της ευρωζώνης και του ΟΟΣΑ και παρουσιάζει τα απαιτούμενα ποιοτικά στοιχεία που χαρακτηρίζουν τις αναπτυγμένες χώρες. Από την άλλη, όμως μπορεί να χαρακτηριστεί και η ίδια αναπτυσσόμενη χώρα εξαιτίας του μεγέθους της κεφαλαιοποίησης στο χρηματιστήριό της, της ρευστότητας και του επιχειρηματικού της περιβάλλοντος.

Ακόμη, στην Ελλάδα το θέμα των εσφαλμένων ή παραπονημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων έχει έρθει εδώ και χρόνια στο προσκήνιο από την αύξηση του αριθμού των εισηγμένων επιχειρήσεων στο Χρηματιστήριο Αθηνών και την άντληση κεφαλαίων μέσω δημόσιας προσφοράς (Spathis, 2002). Το έτος 2000 ήταν πολύ δύσκολο για τον επιχειρηματικό και οικονομικό κόσμο της χώρας, ενώ και η οικονομική κρίση του 2008 οδήγησε σε αυξημένο ενδιαφέρον των αρχών, του Υπουργείου Οικονομίας και του τραπεζικού τομέα για συστήματα έγκαιρης προειδοποίησης. Η κατάσταση αυτή επηρέασε και τον δημόσιο τομέα όπου προέκυψε η αποκάλυψη διάφορων ατασθαλιών.

Συνολικά, δεν προκύπτει σαφές συμπέρασμα για την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στην Ελλάδα. Η εφαρμογή των αρχών εσωτερικού ελέγχου και των ΔΠΕ αποτελεί χρήσιμο εργαλείο βελτίωσης της αποτελεσματικότητας των οργανισμών και σε επίπεδο εφαρμογής σε δημόσιους φορείς μπορεί να βοηθήσει την Ελλάδα να αντιμετωπίσει και σήμερα αλλά και στο μέλλον οικονομικές δυσκολίες (Kontogeorgis & Filos, 2012). Καθώς η Ελλάδα από το 2017 και μετά εμφανίζει σημάδια ανάκαμψης της οικονομίας της απαιτείται αναγνώριση του

ρόλου που διαδραματίζει ο εσωτερικός έλεγχος στην πρόληψη κινδύνων και στην αρχιτεκτονική δομή των δημόσιων οργανισμών.

Ο δημόσιος τομέας της χώρας περιλαμβάνει τις εθνικές κυβερνήσεις, τις τοπικές αρχές και φορείς που σχετίζονται με τον δημόσιο τομέα και περιλαμβάνουν συμβούλια και επιτροπές (Rallis, 2015). Με το Ν. 3871/2010 ορίζεται η δομή του δημοσίου τομέα στην Ελλάδα σύμφωνα με την οποία υπάρχει η Γενική Κυβέρνηση και οι δημόσιες επιχειρήσεις. Η Γενική Κυβέρνηση απαρτίζεται από την Κεντρική Διοίκηση, τις Τοπικές και Περιφερειακές Αρχές πρώτου και δεύτερου βαθμού και τους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης.

Στην Ελλάδα οι φορείς του δημοσίου τομέα είχαν παλιότερα δικά τους ξεχωριστά λογιστικά πρόσωπα. Μέρος της αναβάθμισης του δημοσίου λογιστικού συστήματος στην χώρα ήταν η θέσπιση ενός λογιστικού σχεδίου για όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης που να βασίζεται στα διεθνή λογιστικά πρότυπα και να προσαρμόζεται στις ανάγκες του δημοσίου τομέα.

Ως μέλος της Ε.Ε. η Ελλάδα υπόκειται στις απαιτήσεις λογιστικής, ελεγκτικής και χρηματοοικονομικής αναφοράς που καθορίζονται στους Κανονισμούς και τις Οδηγίες της Ε.Ε. όπως αυτές έχουν μεταφερθεί στο εθνικό δίκαιο. Οι απαιτήσεις σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ορίζονται στο Ν. 4308/2014 ο οποίος εφαρμόζει την Οδηγία 2013/34 της Ε.Ε. Το Υπουργείο Οικονομικών και το Υπουργείο Ανάπτυξης & Ανταγωνιστικότητας είναι αρμόδια για τη θέσπιση λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων ενώ το Συμβούλιο Εποπτείας των Ελληνικών Λογιστικών και Ελεγκτικών Προτύπων παρέχει συμβουλές για τα πρότυπα και την εφαρμογή τους.

Ο Ν. 4308/2014 εισήγαγε διάφορες τροποποιήσεις και απαιτήσεις χρηματοοικονομικής πληροφόρησης για διάφορους τύπους οργανισμών με βάση το μέγεθος, τον ετήσιο κύκλο εργασιών, τον αριθμό των εργαζομένων και το σύνολο του ενεργητικού. Βάσει νόμου οι οντότητες δημοσίου συμφέροντος δηλαδή οι εισηγμένες επιχειρήσεις, οι τράπεζες και οι ασφαλιστικές εταιρίες υποχρεούνται στην υιοθέτηση των ΔΠΧΠ όπως έχουν υιοθετηθεί στην Ε.Ε. για την προετοιμασία των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων. Οι απαιτήσεις ελέγχου ορίζονται στο Ν. 4449/2017 ο οποίος εφαρμόζει την Οδηγία και τον Κανονισμό 537/2014 της Ε.Ε..

Το Προεδρικό Διάταγμα 54/12-6-2018 εξειδικεύει το περιεχόμενο και το χρονοδιάγραμμα εφαρμογής του λογιστικού πλαισίου γενικής κυβέρνησης με βάση τα διεθνή λογιστικά πρότυπα του δημοσίου τομέα (IPSAS). Από το 2019 εφαρμόζεται στην Κεντρική Διοίκηση, ενώ στους φορείς κοινωνικής ασφάλισης, στα δημόσια νομικά γραφεία, στα νομικά πρόσωπα

δημοσίου δικαίου, στους ΟΤΑ και στις υγειονομικές μονάδες αναμένεται να εφαρμοστεί από το 2023.

Οι έλεγχοι που λαμβάνουν χώρα στον δημόσιο τομέα καλύπτουν ένα μεγάλο φάσμα ελέγχου της δημοσιονομικής κανονικότητας και απόδοσης. Οι κίνδυνοι αξιολογούνται από τον μεγαλύτερο στο μικρότερο και η διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου αντιμετωπίζεται ως μια διαδικασία η οποία μπορεί να προσθέσει αξία στον οργανισμό. Ο εσωτερικός έλεγχος αντιμετωπίζει αρκετά εμπόδια στην εφαρμογή του με κύριο σημείο την οργανωτική δομή του δημόσιου φορέα. Σημαντικό ρόλο σε αυτό διαδραματίζει η Ελεγκτική Επιτροπή η οποία μπορεί να ενισχύσει σημαντικά την ανεξαρτησία και την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Συνολικά, η εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στην Ελλάδα ακολούθησε τις παγκόσμιες οικονομικές, κοινωνικές και πολιτικές εξελίξεις. Τα μεγάλα οικονομικά σκάνδαλα στις Η.Π.Α. όπως αυτό της Enron είχαν σημαντικό αντίκτυπο στην εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στην Ελλάδα (Kontogeorgis & Filos, 2012). Καθώς χάθηκε η εμπιστοσύνη μεταξύ πολιτών και κράτους και μεταξύ πολιτών και επιχειρήσεων και τραπεζικών συστημάτων, λήφθηκαν αποφασιστικά μέτρα για την ενίσχυση του πλαισίου εσωτερικού ελέγχου.

Η επίδραση του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να βελτιώσει τις επιδόσεις του δημόσιου τομέα και την διαδικασία οικονομικής διαχείρισής του. Ο εσωτερικός έλεγχος διασφαλίζει ότι τα δημόσια έσοδα και χρήματα συλλέγονται και δαπανώνται με βάση τους σχετικούς νόμους και κανόνες, με δίκαιο και ακριβή τρόπο. Στην Ελλάδα σύμφωνα με το άρθρο 82 του Ν. 4622/2019 (ΦΕΚ 133/Α΄/ 2019) συστάθηκε ως Ελεγκτική Αρχή η Ανεξάρτητη Αρχή με την επωνυμία Εθνική Αρχή Διαφάνειας στην οποία ενσωματώθηκαν ως σύνολο αρμοδιοτήτων, υποχρεώσεων και θέσεων οι έξι μέχρι τότε φορείς ελέγχου της ελληνικής δημόσιας διοίκησης. Συγκεκριμένα, η Εθνική Αρχή Διαφάνειας συνίσταται (Koutourpis et al., 2020):

1. στη Γενική Γραμματεία για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς του Υπουργείου Δικαιοσύνης
2. στο Σώμα Ελεγκτών – Επιθεωρητών Δημόσιας Διοίκησης που υπάγεται στη Γενική Γραμματεία για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς του Υπουργείου Δικαιοσύνης
3. στο Γραφείο Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης
4. στο Σώμα Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας και Πρόνοιας
5. στο Σώμα Επιθεωρητών Δημοσίων Έργων
6. στο Σώμα Επιθεωρητών – Ελεγκτών Μεταφορών.

Όλες οι μονάδες εσωτερικού ελέγχου στις δημόσιες υπηρεσίες έχουν τα ίδια καθήκοντα με βάση τη δομή τους (Koutourisetal., 2020):

- a) την παροχή ελεγκτικών και συμβουλευτικών υπηρεσιών όπως:
 - i. έλεγχος επάρκειας συστήματος εσωτερικού ελέγχου και εισήγηση σχετικών βελτιώσεων
 - ii. παρακολούθηση της εφαρμογής των κανόνων δικαίου, έλεγχος νομιμότητας και ορθότητας δαπανών
 - iii. αξιολόγηση της οικονομίας, της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας των δραστηριοτήτων
 - iv. αξιολόγηση της λειτουργίας βάσει της αρχής χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης
 - v. αξιολόγηση του σχεδιασμού και της εκτέλεσης των λειτουργιών
 - vi. έλεγχος ορθής εκτέλεσης δαπανών, ορθής είσπραξης και εμφάνισης εσόδων, της διαχείρισης της περιουσίας με τον εντοπισμό τυχόν περιστατικών κακοδιαχείρισης, σπατάλης, απάτης και διαφθοράς
 - vii. έλεγχος πληροφοριακών συστημάτων για να διαπιστωθεί αν εκπληρώνουν το σκοπό τους και αν έχουν ενσωματωθεί επαρκείς διασφαλίσεις
 - viii. διασφάλιση ακρίβειας, αξιοπιστίας και έγκαιρης προετοιμασίας των οικονομικών και άλλων εκθέσεων
- b) παροχή διασφάλισης για την επάρκεια του συστήματος διαχείρισης ελέγχου.

Οι Koutourisetal. (2020) εντόπισαν ως καθήκοντα τον τακτικό έλεγχο των τυπικών προκαταβολών που έχει θεσπίσει ο κάθε φορέας, τον οικονομικό και διαχειριστικό έλεγχο των δημόσιων διοικήσεων που υπάγονται στην Αρχή, τη διενέργεια διοικητικής έρευνας σε περίπτωση απώλειας εγγράφου δημοσίας δαπάνης πριν την έκδοση διαταγής πληρωμής για να διαπιστωθεί αν αυτή η απώλεια έχει επέλθει στην αρμόδια μονάδα ή αλλού, τη διερεύνηση ύπαρξης αντικειμενικής αδυναμίας πληρωμής διαταγής προπληρωμής σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 41 του Ν. 2362/1995 όπως τροποποιήθηκε με τον Ν. 3871/2010, την επιβολή δημοσιονομικών διορθώσεων όπου διαπιστώνονται ατομικές ή συστημικές παρατυπίες στις υπηρεσίες του φορέα ή στα εποπτευόμενα όργανα αυτού εφόσον δε διαθέτουν μονάδα εσωτερικού ελέγχου.

Το υπάρχον πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου βασίζεται στα Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου του ΙΙΑ. Σημαντικό ρόλο στην εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου διαδραματίζει το

Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών στην χώρα το οποίο από τότε που ιδρύθηκε μεσολαβεί για πιστοποιήσεις σχετικά με τα προσόντα του εσωτερικού ελέγχου και τη διοργάνωση σεμιναρίων προς υποστήριξη των εσωτερικών ελεγκτών. Τα Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου έχουν διευκολύνει και επιταχύνει την αποτελεσματική εφαρμογή του (Kontogeorgis & Filos, 2012).

Στην Ελλάδα σήμερα ο εκσυγχρονισμός της χρηματοοικονομικής διαχείρισης και διοίκησης του δημοσίου τομέα αποτελεί αναγκαιότητα για την αποτελεσματικότητα της δημόσιας διοίκησης. Κατά την κρίση του ελληνικού δημοσίου χρέους ένα από τα πρώτα ζητήματα που εξετάστηκε και τέθηκε προς συζήτηση ήταν η αναβάθμιση του δημοσίου λογιστικού συστήματος (Chytisetal., 2020) η οποία ήταν αναγκαία και κατέστη εξαιρετικά ωφέλιμη για τη βελτίωση της εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου.

Επιπλέον, η υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων (IPSAS) προσφέρει τη δυνατότητα αποτελεσματικής διαχείρισης των δημόσιων οικονομικών με πολλαπλά οφέλη για τη διοίκηση και λειτουργία των δημοσίων φορέων. Τα οφέλη αυτά περιλαμβάνουν πιο αυστηρό δημοσιονομικό έλεγχο, διαφάνεια στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, λογοδοσία στην διακυβέρνηση, μέτρηση και παρακολούθηση της απόδοσης και αποφυγή αποφάσεων με αρνητικό αντίκτυπο στην αποτελεσματικότητα (Ball, 2015). Τα Διεθνή Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS) αποτελούν ένα λογιστικό πλαίσιο για την προετοιμασία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε δημόσιους φορείς. Στην Ελλάδα μόλις το 2015 ξεκίνησε η εφαρμογή τους, αλλά πρόοδος υπήρξε από το 2019 και μετά.

Η εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα αποτελεί πραγματικότητα εδώ και δύο δεκαετίες. Έχει δημιουργηθεί Σώμα Εσωτερικών Ελεγκτών στο δημόσιο τομέα, ενώ και οι επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας διαθέτουν τμήμα εσωτερικού ελέγχου με το Ν. 3429/2005. Στη συνέχεια τα Διεθνή Πρότυπα άσκησαν μεγάλη επιρροή στη διαμόρφωση του πλαισίου εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου στην Ελλάδα, αλλά η υιοθέτηση των πρακτικών έγινε σταδιακά και αργά.

Το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών προτείνει ένα σύστημα τριών γραμμών άμυνας για την ορθή εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου. Μέσα στον δημόσιο φορέα υπάρχουν λειτουργίες που κατέχουν και διαχειρίζονται τους κινδύνους, λειτουργίες που επιβλέπουν τους κινδύνους και λειτουργίες που παρέχουν ανεξάρτητες εγγυήσεις (ΠΑ, 2013). Η πρώτη περίπτωση αφορά τις ευθύνες των αρμόδιων για τη διαχείριση κινδύνων με βάση τη διοικητική ιεραρχία του φορέα. Μέσα από τη δομή ευθύνης που δημιουργείται τα μεσαία στελέχη σχεδιάζουν και εφαρμόζουν διαδικασίες ελέγχου που εποπτεύουν την εφαρμογή των εσωτερικών διαδικασιών. Η δεύτερη περίπτωση αφορά στην εξειδίκευση του πλαισίου διαχείρισης

κινδύνων με την διευκόλυνση της εφαρμογής και λειτουργίας αποτελεσματικών πρακτικών. Το σημείο εστίασης σε αυτή την περίπτωση είναι η υποστήριξη του εσωτερικού ελέγχου. Η τρίτη περίπτωση αφορά τον ίδιο τον εσωτερικό έλεγχο.

Σήμερα ο εσωτερικός έλεγχος στον δημόσιο τομέα έχει συμβουλευτικό και υποστηρικτικό ρόλο, ενώ ταυτόχρονα εποπτεύει. Σύμφωνα με τον IARF (2009) το μοντέλο εσωτερικού ελέγχου και ικανοτήτων μπορεί να βοηθήσει έναν δημόσιο φορέα να προσδιορίσει τις απαιτήσεις εσωτερικού ελέγχου με βάση το είδος, την σύνθεση και τους κινδύνους των δραστηριοτήτων του, να αξιολογήσει τις ικανότητες των ατόμων με βάση τις απαιτήσεις που έχουν τεθεί και να προσδιορίσει τυχόν κενά που υπάρχουν μεταξύ των απαιτήσεων και των δυνατοτήτων προκειμένου να αυξηθεί η αποτελεσματικότητα.

Η δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου αναπτύσσεται μέσα από πέντε στάδια και αλληλεπιδρά με τις υπηρεσίες και το ρόλο του εσωτερικού ελέγχου, τη διαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού, τις επαγγελματικές πρακτικές, τη διαχείριση της απόδοσης και τη λογοδοσία, τις οργανωτικές σχέσεις και την κουλτούρα και τις δομές διακυβέρνησης.

Ο εσωτερικός έλεγχος στα Υπουργεία, αλλά και τους υπόλοιπους δημόσιους φορείς εστιάζει στο περιβάλλον ελέγχου (π.χ. εξετάζεται η ύπαρξη κώδικα δεοντολογίας και η εφαρμογή αξιολόγησης του προσωπικού), την αξιολόγηση των κινδύνων (π.χ. προσδιορίζονται και εξετάζονται οι εξωτερικοί παράγοντες κινδύνου), τις δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου (π.χ. αν εφαρμόζονται και επιτυγχάνονται δείκτες απόδοσης), την πληροφορία και επικοινωνία (π.χ. εξετάζεται η εφαρμογή συστημάτων αναφορών) και την επίβλεψη (π.χ. αν γίνεται διοικητική επίβλεψη της χρηματοοικονομικής λειτουργίας, των συστημάτων και της εκτέλεσης του προϋπολογισμού (Vadasietal., 2021).

Η Ελλάδα έχει σημειώσει σημαντική πρόοδο στην εφαρμογή της δημόσιας διακυβέρνησης και των δημοσιονομικών μεταρρυθμίσεων ειδικά μετά το ξέσπασμα της οικονομικής κρίσης του 2008 αλλά υπάρχουν ακόμη πολλά τα οποία πρέπει να γίνουν. Στο πλαίσιο της εθνικής στρατηγικής μια ικανή και αποτελεσματική λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου είναι απαραίτητη για την ανάληψη της ευθύνης του δημοσίου τομέα και την αποκατάσταση της εμπιστοσύνης στους κυβερνητικούς θεσμούς (OECD, 2018).

Η προσέγγιση του εσωτερικού ελέγχου και του ελέγχου στην ελληνική δημόσια διοίκηση είναι κυρίως νομική και προσανατολισμένη στη συμμόρφωση. Ωστόσο, ο πρωταρχικός σκοπός του εσωτερικού ελέγχου έγκειται στη διαβεβαίωση ότι εφαρμόζονται κατάλληλοι και οικονομικά αποδοτικοί έλεγχοι στους δημόσιους οργανισμούς. Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου διαδραματίζει επίσης σημαντικό ρόλο στην αντιμετώπιση της διαφθοράς. Για αυτό

υποστηρίζονται ενέργειες εκσυγχρονισμού των ελεγκτικών πρακτικών και ενίσχυση της ικανότητας των ατόμων που έχουν επωμιστεί το ελεγκτικό έργο των δημοσίων φορέων.

Στην Ελλάδα ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να χρησιμεύσει ως ένας διορατικός πρακτικός οδηγός που μπορεί να ωφελήσει τις διοικήσεις με κατάλληλα και πρακτικά εργαλεία για την υγιή λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου. Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να προτείνει μέτρα για την αντιμετώπιση των εντοπισμένων αδυναμιών με βάση τα διεθνή πρότυπα και τις καλές πρακτικές (OECD, 2018).

Μέσα σε αυτό το πνεύμα η Ελλάδα εκσυγχρονίζει το σύστημα ελέγχου της για να ενισχύσει τη λογοδοσία των δημοσίων θεσμών της. Τα σύγχρονα πλαίσια εσωτερικού ελέγχου απαιτούν από κάθε δημόσιο φορέα να διαχειρίζεται το δικό του πρόγραμμα και σύστημα εσωτερικού ελέγχου με βάση τις αρχές χρηστής διαχείρισης. Οι εσωτερικοί έλεγχοι πρέπει να εκτελούνται σε όλους τους φορείς και για αυτό πρέπει να υπάρχουν τα κατάλληλα εργαλεία και να εφαρμόζονται οι απαραίτητες ικανότητες για την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου (OECD, 2018).

Το θέμα του εσωτερικού ελέγχου στην χώρα έχει μελετηθεί από Έλληνες και ξένους ερευνητές από τις αρχές της χιλιετίας. Ο Filos (2000) ασχολήθηκε στη διδακτορική του διατριβή με τον εσωτερικό έλεγχο στα ελληνικά τραπεζικά ιδρύματα. Ο Koutoupris (2007) εξέτασε τις επιπτώσεις των σύγχρονων πρακτικών εταιρικής διακυβέρνησης και διαχείρισης των επιχειρησιακών κινδύνων στα συστήματα και τις δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου σε ελληνικές εισηγμένες επιχειρήσεις. Τέλος, ο Δρογαλάς αξιολόγησε την εφαρμογή και συμβολή του συστήματος εσωτερικού ελέγχου με βάση την προσέγγιση της λογιστικής και της χρηματοδότησης.

Σύμφωνα με τους Bekiariset al. (2013) ο εσωτερικός έλεγχος διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στην αναγνώριση και αξιολόγηση των κινδύνων. Αντίστοιχα αποτελέσματα μπορούν να προκύψουν και στους ελληνικούς δημόσιους φορείς. Σε άλλη έρευνα για την Ελλάδα, οι Koutoupris & Pappa (2018) βρίσκουν πως οι διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου, η αξιολόγηση του κινδύνου, οι δραστηριότητες ελέγχου, οι δραστηριότητες ενημέρωσης, επικοινωνίας και παρακολούθησης οδηγούν στην αποτελεσματικότητα λειτουργίας των φορέων.

Οι Vadasi et al. (2021) βρίσκουν πως η συμμόρφωση της εταιρικής διακυβέρνησης έχει σημαντικό αντίκτυπο στην ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου, αλλά αυτή η ποιότητα δεν επηρεάζει σημαντικά την αποτελεσματικότητα της εταιρικής διακυβέρνησης. Ενώ ο εσωτερικός έλεγχος επηρεάζεται από την ορθή εφαρμογή των κατευθυντήριων γραμμών της εταιρικής διακυβέρνησης ο εσωτερικός έλεγχος δεν μπορεί να επηρεάσει την ποιότητα της

εταιρικής διακυβέρνησης. Με άλλα λόγια, η καλή εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου δεν συνεπάγεται καλή εφαρμογή της εταιρικής διακυβέρνησης.

Σε άλλη έρευνα οι Vadasi et al. (2021b) εξέτασαν τη σχέση μεταξύ των χαρακτηριστικών της Επιτροπής Ελέγχου και της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου μέσω του επαγγελματισμού του εσωτερικού ελέγχου. Χρησιμοποίησαν τις απαντήσεις 45 διευθυντών ελεγκτικών εισηγμένων εταιριών στο Χρηματιστήριο Αθηνών σε συνδυασμό με δημοσιευμένες πληροφορίες από τις ετήσιες εκθέσεις. Τα αποτελέσματα της έρευνάς τους δείχνουν πως τα χαρακτηριστικά της επιτροπής ελέγχου δηλαδή η ανεξαρτησία, η επιμέλεια μέσω συχνών συναντήσεων και η αλληλεπίδραση με τον εσωτερικό έλεγχο μέσω της αξιολόγησης, επηρεάζουν τον επαγγελματισμό του εσωτερικού ελέγχου ο οποίος φαίνεται πως επηρεάζεται από τον εξωτερικό ελεγκτή και από το δυαδικό χαρακτήρα του διευθύνοντος συμβούλου.

Οι Pazarski et al. (2021) εξέτασαν τις αλλαγές που επήλθαν στο ελληνικό δημόσιο εξαιτίας της πανδημίας του Covid-19. Οι δήμοι στην Ελλάδα έχουν αναπτύξει και λειτουργούν δημοτικές επιχειρήσεις με αναπτυξιακούς, κοινωνικούς, εκπαιδευτικούς και πολιτιστικούς στόχους. Μια κοινωφελής δημοτική επιχείρηση διοικείται από Διοικητικό Συμβούλιο το οποίο αποτελείται από επτά (7) έως έντεκα (11) μέλη του οποίου η σύνθεση ορίζεται από τις διατάξεις του Δημοτικού και Κοινοτικού Κώδικα των Δήμων και Κοινοτήτων.

Μέσα από συνεντεύξεις 11 εργαζομένων σε δήμους της χώρας οι Pazarski et al. (2021) βρήκαν πως στη διάρκεια της πανδημίας του Covid - 19 οι δημοτικές επιχειρήσεις αναγκάστηκαν να εγκαταστήσουν ψηφιακές εφαρμογές για να επιτύχουν τη μέγιστη διαφάνεια. Οι αποφάσεις των Δ.Σ. και η εκτέλεση του προϋπολογισμού πρέπει να είναι δημόσιες ώστε οι πολίτες να μπορούν να τις παρακολουθήσουν σε μια δημόσια ηλεκτρονική πλατφόρμα (Διαύγεια). Τα Δ.Σ. αποτελούνται από αιρετούς αλλά και πολίτες και πρέπει να διακατέχονται από διοικητική εμπειρία για την επίτευξη των καλύτερων δυνατών αποφάσεων. Επιπλέον, τον εσωτερικό έλεγχο διεκπεραιώνουν ιδιωτικά ελεγκτικά γραφεία με θετικά αποτελέσματα.

Στελέχη των οικονομικών τμημάτων των δημοτικών επιχειρήσεων σημειώνουν πως το φάσμα όλων των υπηρεσιών τους θα έπρεπε να προσφέρεται ηλεκτρονικά ώστε να είναι εύκολα προσβάσιμες για όλους με αφορμή την πανδημία. Οι αιρετοί επισημαίνουν στην έρευνα πως υπάρχει δυσκολία λήψης της σωστής απόφασης χωρίς την υπόδειξη και συμβουλή κάποιου ειδικού επί των θεμάτων που αποφασίζουν. Σε άλλη πρόσφατη έρευνα μέσα στην πανδημία έχει βρεθεί πως ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλει σημαντικά στην ανάπτυξη ενός συστήματος διαδικασιών για κάθε δήμο και στην αποτελεσματική λειτουργία του με αποτέλεσμα να

υπάρχει μεγαλύτερη διαφάνεια στις εσωτερικές διαδικασίες και στη λειτουργία των δήμων (Chytisetal., 2020).

Οι Tasios & Bekiaris (2012) εξέτασαν τις αντιλήψεις των ελεγκτών για την ποιότητα των οικονομικών εκθέσεων με βάση τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των πληροφοριών χρηματοοικονομικής αναφοράς. Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά τα οποία συνίστανται στη συνάφεια, την πιστή εκπροσώπηση, τη συγκρισιμότητα, την επαληθευσιμότητα, την επικαιρότητα και την κατανόηση καθιστούν χρήσιμες τις οικονομικές πληροφορίες.

Οι Tasios & Bekiaris (2012) βρήκαν πως οι ελεγκτές αντιλαμβάνονται τα ποιοτικά χαρακτηριστικά ως σημαντικούς ποιοτικούς παράγοντες των οικονομικών εκθέσεων κρίνοντας ως πιο σημαντικό την πιστή εκπροσώπηση. Οι πιο σημαντικοί παράγοντες που επηρεάζουν την ποιότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και αναφορών είναι η εισαγωγή μιας επιχείρησης στην κεφαλαιαγορά, η εποπτεία και οι έλεγχοι που διενεργούν οι δημόσιες αρχές. Ακόμη, σημαντικό χαρακτηριστικό αποτελεί η εκπαίδευση του ανθρώπινου δυναμικού, η λογιστική εταιρία που διενεργεί τον εξωτερικό έλεγχο και η ανεξαρτησία των μελών του Δ.Σ. Ακόμη, βρήκαν πως οι κύριοι παράγοντες που οδηγούν σε κακή ποιότητα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης είναι η διαχείριση κερδών, η κακή εταιρική διακυβέρνηση, η απόκλιση από τις λογιστικές αρχές και η οικογενειακή ιδιοκτησία που υπάρχει στις περισσότερες ελληνικές επιχειρήσεις.

Οι Chytisetal. (2020) εξέτασαν το επίπεδο αποδοχής και προετοιμασίας των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) σε σχέση με την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα. Για το σκοπό αυτό διεξήγαγαν έρευνα με τη χρήση ερωτηματολογίου σε στελέχη και υπαλλήλους ελληνικών δήμων και σε αιρετούς που είναι αρμόδιοι για την οικονομική διαχείριση και υποβολή των εκθέσεων. Βρήκαν ότι παρά το γεγονός πως οι περισσότεροι υπάλληλοι δεν είναι εξοικειωμένοι με τη χρήση διεθνών προτύπων, εντούτοις υπάρχει ευρεία αποδοχή της ανάγκης εφαρμογής τους. Οι Δήμοι στην Ελλάδα δεν είναι προετοιμασμένοι όμως για αυτή τη λογιστική αλλαγή και φαίνεται πως η χώρα είναι σε πρώιμο στάδιο με καθυστερήσεις στην εφαρμογή των θεσπισμένων μεταρρυθμίσεων.

Μέσα από την εξέταση των σύγχρονων ερευνών προκύπτει πως τα τελευταία χρόνια στην χώρα έχουν υπάρξει σημαντικές βελτιώσεις (Chytisetal., 2020). Τέτοιες είναι η ενίσχυση της διαφάνειας, η τακτική, έγκαιρη και αξιόπιστη ενημέρωση για θέματα προϋπολογισμού, η ψηφιακή αναβάθμιση των διαδικασιών και των πληροφοριακών συστημάτων για την κάλυψη των νέων αναγκών δημόσιας ηλεκτρονικής διακυβέρνησης σε σχέση με την παρακολούθηση

των δημοσιονομικών μεγεθών, η ενίσχυση της διαδικασίας ελέγχου και του ισχύοντος συστήματος οικονομικών ελέγχων.

Οι ελεγχόμενοι φορείς του δημοσίου τομέα απαιτούν σημαντική ανάπτυξη των διοικητικών και επιχειρησιακών λειτουργιών τους έτσι ώστε να μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο ελέγχου από μια σύγχρονη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου (ΟΟΣΑ, 2017). Οι διοικήσεις των δημόσιων φορέων επωμίζονται την ευθύνη για τη δημιουργία των δικλίδων εσωτερικού ελέγχου που θα κρατήσουν σε ασφαλή και σωστή πορεία τον φορέα και θα εξυπηρετήσουν την επίτευξη των στόχων και της αποστολής τους. Οι δημόσιοι φορείς στην Ελλάδα καλούνται μέσω των διοικήσεών τους να αυξήσουν την αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα των επιχειρησιακών και διοικητικών διεργασιών, την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών αναφορών και τη συμμόρφωση με τους νόμους και το σύνολο του θεσμικού πλαισίου (COSO, 2013).

Συστήνεται η επέκταση του ελέγχου μέσω της αναγνώρισης και αξιολόγησης των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου όλων των τμημάτων και των γραφείων υπηρεσιών της δημόσιας διοίκησης, μέσω ελέγχου της μισθοδοσίας, των συνταξιοδοτικών συστημάτων και είσπραξης εσόδων και μέσω του ψηφιακού μετασχηματισμού. Ακόμη, συνίσταται η δημιουργία ειδικών ομάδων με συγκεκριμένες δεξιότητες ανά τμήμα ελέγχου και η διαμόρφωση πλάνων εργασίας και η σύσταση επιτροπών ελέγχου για την ενίσχυση της ανεξαρτησίας λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου μέσω απευθείας γραμμών αναφοράς.

5.3. Συμπεράσματα

Στο παρόν κεφάλαιο εξετάστηκαν διάφορες σύγχρονες έρευνες οι οποίες εξετάζουν την εφαρμογή και τα χαρακτηριστικά του εσωτερικού ελέγχου στον ελληνικό δημόσιο τομέα. Αναδείχθηκαν οι αδυναμίες του ελληνικού δημόσιου τομέα στην εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου, αλλά και η πρόοδος που έχει σημειωθεί στην χώρα μετά την οικονομική κρίση του 2008.

Κεφάλαιο 6 Συμπεράσματα, Περιορισμοί και Προτάσεις για Μελλοντική Έρευνα

6.1. Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο παρατίθενται τα συμπεράσματα που προέκυψαν από τη μελέτη της σύγχρονης βιβλιογραφίας για την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου σε δημόσιους φορείς με έμφαση στον τρόπο εφαρμογής του στην Ελλάδα, παρατίθενται οι περιορισμοί με τους οποίους εκπονήθηκε η εργασία και ορισμένες προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

6.2. Συμπεράσματα

Ο έλεγχος του δημόσιου τομέα είναι απαραίτητος για τη λογοδοσία των κρατικών φορέων και την ανθρώπινη φύση που υποπίπτει σε εκούσια και ακούσια σφάλματα. Οι πόροι στον δημόσιο τομέα είναι σπάνιοι, καθώς οι πολίτες απαιτούν ολοένα και περισσότερες υπηρεσίες, καλύτερες υποδομές και συνέπεια σε συνδυασμό με σταθερότητα.

Έμφαση πρέπει να δοθεί στην εξασφάλιση πλήρους στήριξης από τις διοικήσεις των δημοσίων οργανισμών στο πλαίσιο της εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου με συστήματα και εργαλεία πληροφορικής που να ανταποκρίνονται στις ανάγκες κάθε οργανισμού. Το δύσκολο έργο της υιοθέτησης σύγχρονων πληροφοριακών συστημάτων σε συνδυασμό με την εφαρμογή του λογιστικού πλαισίου γενικής κυβέρνησης με βάση τα διεθνή λογιστικά πρότυπα του δημοσίου τομέα (IPSAS) που αναμένεται να εφαρμοστεί σε λίγα χρόνια είναι σημαντικό να γίνει ορθά με στέρεες βάσεις.

Αφού επιλυθούν ζητήματα υποστελέχωσης ή ελλειπούς εξειδίκευσης, γνώσης και εμπειρίας των στελεχών των δημοσίων φορέων που επωμίζονται με το έργο της εφαρμογής και εποπτείας του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να εξασφαλιστεί η συνεχής κατάρτιση του προσωπικού που ασχολείται με τον εσωτερικό έλεγχο και να καταστεί σαφής η σημασία ορθής εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου στο σύνολο των εργαζομένων στους δημόσιους φορείς της χώρας.

Μια πρόταση προς αυτή την κατεύθυνση είναι η θέσπιση προγραμμάτων επιμόρφωσης και κατάρτισης με βάση τις αλλαγές στη νομοθεσία αλλά και τις βέλτιστες πρακτικές που ακολουθούνται στο εξωτερικό προκειμένου να αντιμετωπίζονται άμεσα προβλήματα και να λειτουργούν οι οργανισμοί προληπτικά στην εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου. Μια άλλη πρόταση θα ήταν η τέλεση τακτικών και προγραμματισμένων εσωτερικών ελέγχων ως μια

επιπλέον διαδικασία στις διαδικασίες που ακολουθούνται τακτικά στο πλαίσιο λειτουργίας των δημοσίων φορέων.

Η ελληνική δημόσια διοίκηση χρειάζεται ένα σύγχρονο νομοθετικό πλαίσιο το οποίο να συμβαδίζει με τις ευρωπαϊκές βέλτιστες πρακτικές εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου και ακολουθώντας τα αντίστοιχα πρότυπα ελέγχου για τον δημόσιο τομέα που προτείνονται. Οι απαιτήσεις και οι διαδικασίες πρέπει να καταγραφούν με λεπτομέρεια, ακρίβεια και σαφήνεια. Ακόμη, χρειάζεται αναβάθμιση του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου εντός των δημοσίων φορέων για να αναδειχθεί η συνεισφορά του και να γίνει κατανοητός και ο συμβουλευτικός ρόλος που καλείται να ασκήσει για τη διοίκηση.

Μια πρόταση είναι ακόμη και η θέσπιση κανονισμού λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου ώστε να υπάρχει και ένα οργανωτικό κείμενο που να καθιστά σαφείς τους κανόνες εφαρμογής των διαδικασιών, τις αρμοδιότητες και τους στόχους. Απαιτείται όμως η κατάλληλη καθοδήγηση από το αρμόδιο Υπουργείο ώστε αυτοί οι Κανονισμοί να έχουν μια ομοιομορφία και να καλύπτουν τις ανάγκες του εκάστοτε φορέα. Η πολιτική και διοικητική ηγεσία των δημοσίων φορέων καλείται να κατανοήσει τις διαδικασίες και την ανάγκη ύπαρξης δικλίδων εσωτερικού ελέγχου προκειμένου να υπάρξει μια νέα κουλτούρα στους εργαζομένους αλλά και τις μελλοντικές διοικήσεις.

Για την υλοποίηση των παραπάνω σημαντικός είναι ο συντονισμός των Σωμάτων Επιθεώρησης και Ελέγχου που λειτουργούν στην χώρα. Με τη δημιουργία ενός πλαισίου μέτρησης της αποτελεσματικότητας εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου ανά δημόσιο φορέα μπορεί να υπάρξει συγκρισιμότητα και να δημιουργηθούν πρακτικές βελτίωσης και διόρθωσης των διαδικασιών με απώτερο στόχο την αύξηση της αποτελεσματικότητας. Απαιτείται επομένως ένα σύστημα παρακολούθησης της υλοποίησης των διαδικασιών ανά φορέα που θα περιλαμβάνει τακτική ανατροφοδότηση από τους εμπλεκόμενους και θα καταλήγει σε συγκεκριμένες προτάσεις.

Συνολικά, μέσα από τη μελέτη της βιβλιογραφίας προκύπτει πως διάφορες χώρες έχουν εντοπίσει επιτυχείς τρόπους εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου (π.χ. Νέα Ζηλανδία) και δίνουν το παράδειγμα για την βελτίωση της απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου και στην Ελλάδα. Τα τελευταία χρόνια η χώρα έχει κάνει άλματα προόδου στην εφαρμογή διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου αλλά μένουν πολλά ακόμη να γίνουν. Η θεσμοθέτηση των οργάνων εσωτερικού ελέγχου στην χώρα έχει συνδράμει θετικά προς τη σωστή κατεύθυνση και έχει εξασφαλιστεί η απαραίτητη αυτοτέλεια και αυτονομία. Επιπλέον, φαίνεται πως οι διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου αφενός εφαρμόζονται στο σύνολο των δημοσίων φορέων της χώρας και αφετέρου υπάρχει η κατάλληλη ανατροφοδότηση και η λήψη αποφάσεων για

την διόρθωση διαδικασιών. Ωστόσο, χρειάζεται μεγαλύτερη προσπάθεια ώστε να εξασφαλιστούν οι απαιτούμενες συνθήκες εφαρμογής ενός αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου. Αυτές μπορούν να εξασφαλιστούν με την κατάλληλη εκπαίδευση και κατάρτιση του απασχολούμενου προσωπικού, με την μεγαλύτερη σαφήνεια των αρμοδιοτήτων, της δομής, της περιγραφής καθηκόντων και την εφαρμογή διαδικασιών αξιολόγησης με μετρήσιμους δείκτες.

6.3. Περιορισμοί

Ο κύριος περιορισμός της παρούσας έρευνας είναι η απουσία εμπειρικής μελέτης. Το θέμα εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου σε δημόσιους φορείς με έμφαση στην εφαρμογή του στην Ελλάδα προσεγγίζεται θεωρητικά με τη μελέτη δευτερογενών πηγών. Η απουσία πρωτογενών πηγών αποτελεί τον μόνο περιορισμό. Ωστόσο, η θεωρητική προσέγγιση μέσα από την εξέταση της σύγχρονης βιβλιογραφίας εξυπηρετεί στην καλύτερη κατανόηση της εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου και στη δημιουργία ερευνητικών ερωτημάτων που μπορούν να αξιοποιηθούν στο πλαίσιο κάποιας μελλοντικής έρευνας.

6.4. Προτάσεις για Μελλοντική Έρευνα

Μια πρόταση για μελλοντική έρευνα είναι η εξέταση του βαθμού συμμόρφωσης και εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου σε συγκεκριμένους δημόσιους φορείς ή κατηγορία δημοσίων φορέων όπως για παράδειγμα στα ελληνικά γενικά νοσοκομεία στα οποία ο εσωτερικός έλεγχος εφαρμόζεται εδώ και αρκετά χρόνια.

Μια άλλη πρόταση για μελλοντική έρευνα είναι να εξεταστεί ο τρόπος με τον οποίο θα μπορούσε ο εσωτερικός έλεγχος να ενισχύσει το συμβουλευτικό του ρόλο με βάση τα ευρήματα που προκύπτουν από τις ετήσιες εκθέσεις ενός δημόσιου φορέα. Ο τρόπος πρόληψης και ενίσχυσης των διαδικασιών που ακολουθούνται σε έναν δημόσιο φορέα για την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να συμβάλει στην αύξηση της αποτελεσματικότητας τόσο του εσωτερικού ελέγχου όσο και των ίδιων των φορέων.

Βιβλιογραφία

- Γιαννάκης, Π.Δ. (2018). *Ο εσωτερικός έλεγχος στην κεντρική δημόσια διοίκηση ως μηχανισμός προαγωγής της αποτελεσματικότητας της διοίκησης: Η περίπτωση της Ελλάδας συγκριτικά με τα διεθνώς ισχύοντα*. Διδακτορική Διατριβή Πανεπιστημίου Αιγαίου. Διαθέσιμο από: <https://thesis.ekt.gr/thesisBookReader/id/44402?lang=el#page/1/mode/2up>
- Ν. 4795/2021 ΦΕΚ 62/Α/17-4-2021 Σύστημα εσωτερικού ελέγχου του Δημόσιου Τομέα, Σύμβουλος Ακεραιότητας στη δημόσια διοίκηση και άλλες διατάξεις για τη δημόσια διοίκηση και την τοπική αυτοδιοίκηση. Διαθέσιμο από: <https://www.e-nomothesia.gr/kat-demosia-dioikese/nomos-4795-2021-phek-62a-17-4-2021.html>
- Νεγκάκης, Χ. (2015). *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Θεωρία και Εφαρμογές*. Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική, Θεσσαλονίκη
- Νεγκάκης, Χ., Ταχυνάκης, Π. (2013). *Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου*. Αθήνα: Εκδόσεις Διπλογραφία
- Νεγκάκης, Χ., Ταχυνάκης, Π. (2017). *Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος*, Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική.
- Πετροπούλου, Γ., Ασβεστά, Σ. (2010). *Θεωρία του κόστους – Πρακτικές εφαρμογές*. Κοζάνη. ΟΟΣΑ (2017). Πρόγραμμα Ελλάδα – ΟΟΣΑ: Παροχή Τεχνικής Βοήθειας για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς. Τεχνική Έκθεση για τον Εκσυγχρονισμό του Εσωτερικού Ελέγχου: Χαρτογράφηση και Ανάλυση Αποκλίσεων.
- Φίλος, Ι. (2004). *Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων*. Αθήνα: IQ Group.
- Abbott, L.J., Daugherty, B., Parker, S., Peters, G.F. (2016). Internal audit quality and financial reporting quality: The joint importance of independence and competence. *Journal of Accounting Research*, 54 (1), 3 – 40.
- Abdolmohammadi, M.J. & Sarens, G. (2011). An investigation of the association between cultural dimensions and variations in perceived use of and compliance with internal audit standards in 19 countries. *The International Journal of Accounting*, 46 (4), 365-389.
- ACCA (2010). *F8 audit and assurance (INT): Study text*. London: BPP Learning Media.
- Al – Rassas, A.H.& Kamardin, H. (2015). Internal and External Audit Attributes, Audit Committee Characteristics Ownership Concentration and Earnings Quality: Evidence from Malaysia. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 6 (3), 458-470.

- Ali, M.O.& Handayani, W. (2018). Audit committee characteristics and investment in internal audit function: Evidence from Malaysia listed companies. *International Journal of Social Science and Economic Research*, 3 (2), 618 – 629.
- Alzeban, A. (2019). The relationship between internal control and internal audit recommendations *Spanish Journal of Finance and Accounting/ Revista Española de Financiación Contabilidad*, 48(3), 341-362.
- Alzeban, A. & Sawan, N. (2015).The impact of audit committee characteristics on the implementation of internal audit recommendations. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 24, 61-71.
- Auditing Standards Board (ASB) (2002). Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit. Statement on Auditing Standard. Διαθέσιμο από: <https://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/sas.html>.
- Baharud – din, Z., Shokiyah, A., Ibrahim, M.S. (2014). Factors that Contribute to the Effectiveness of Internal Audit in Public Sector. *IPEDR*, 70 (24), 126 -132.
- Ball, I. (2015). Debate: Would IPSAS help Greece? *Public Money Management*, 35(6), 397-398.
- Ballantine, J., Forker, J., Greenwood, M. (2008).Public and Private Sector Auditors and Accruals Quality in English NHS Hospital Trusts. *The British Accounting Review*, 40 (1), 28-47.
- Barac, K.& Van Staden, M. (2009).The correlation between perceived internal audit quality and defined corporate governance soundness. *African Journal of Business Management*, 3 (13), 946-958.
- Barišić, I. & Tušek, B. (2016).The importance of the supportive control environment for internal audit effectiveness – the case of Croatian companies *Economic Research- Ekonomska Istraživanja*, 29 (1), 1021-1037.
- Barton, A. (2009). The Use and Abuse of Accounting in the Public Sector Financial Management Reform Program in Australia. *Abacus*, 45 (2), 221–48.
- Bedard, J.R.& Graham, L. (2011) Detection and severity classifications of Sarbanes – Oxley Section 404 internal control deficiencies. *International Journal of Auditing*, 86 (3), 825-855.
- Bekiaris, M., Efthymiou, T., Koutoupis, A. (2013). Economic crisis impact on corporate governance and internal audit: the case of Greece. *Corporate Ownership and Control Journal*, 11, 65-74.
- Bunjaku, F. (2019). Audit components: Literature Review on Audit Plan, Risk and Materiality and Internal Control. *Journal of Economics*, 4 (1), 36-43.

- Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) (1981). *Audit Committees*. Toronto: CICA.
- Carcello J.V., Hermanson D.R., McGrath N.T. (1992). Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Preparers, and Financial Statement Users. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 11, 1–15.
- Cassell, C. A., Hunt, E., Narayanamoorthy, G. S., Rowe, S. P. (2019). A Hidden Risk of Auditor Industry Specialization: Evidence from the Financial Crisis. *Review of Accounting Studies*, 24, 891 – 926.
- Chytis, E., Georgopoulos, I., Tasios, S., Vrodou, I. (2020). Accounting Reform and IPSAS Adoption in Greece. *European Research Studies Journal*, 13 (4), 165 – 184.
- Cioban, A.N., Hlaciuc, E., Zaiceanu, A.M. (2015). The impact and results of the internal audit activity exercise in the public sector in Romania. *Emerging Markets Queries in Finance and Business. Procedia Economics and Finance*, 32, 394-399.
- Chan, K.C., Li, J. (2008). Audit committee and firm value: evidence on outside top executives as expert – independent directors. *Corporate Governance: An International Review*, 16 (1), 16 – 31.
- Cohen, J., Krishnamoorthy, G., Wright, A. (2004). The corporate governance mosaic and financial reporting quality. *Journal of Accounting Literature*, 23, 87-152.
- Cohen A.& Sayag G. (2010). The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organizations. *Australian Accounting Review*, 20 (3), 296-307.
- Cohen, S. & S. Leventis (2013). Effects of Municipal, Auditing and Political Factors on Audit Delay. *Accounting Forum*, 37, 40–53.
- COSO (2013). Internal Control Self – Assessment Checklist. Guidance on Internal Control – Integrated Framework. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- D’ Mello, R., Gao, X., Jia, J. (2017). Internal Control and Internal Capital Allocation: Evidence from Internal Capital Markets of Multi – Segment Firms. *Review of Accounting Studies*, 22, 251 – 287.
- Davidson, R.A. & Neu, D. (1993). A note on the association between audit firm size and audit quality. *Contemporary Accounting Research*, 9 (2), 479–488.
- DeAngelo L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3 (3), 83–199.

Dimitrijevic, D., Milovanovic, V., Stancic, V. (2015). The role of a company's internal control system in fraud prevention. *Financial Internet Quarterly e-Finanse*, 11 (3), 34 – 44.

Dittenhofer, M. (2001). Internal auditing effectiveness: An expansion of present methods. *Managerial Auditing Journal*, 16 (8), 443 – 450.

Eichenseher J.W. & Shields D. (1983). The correlates of CPA-firm change for publicly held corporations. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 2 (2), 23–37.

Endaya, A.K. & Hanefah, M.M. (2013). Internal audit effectiveness: an approach proposition to develop the theoretical framework. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4 (10), 92-103.

Endaya, K.A. & Hanefah, M.M. (2016). Internal auditor characteristics, internal audit effectiveness, and moderating effect of senior management. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 32 (2), 160-176.

Enofe, A.O., Mgbame, C.J., Osa – Erhabor, V.E., Ehiorobo, A.J. (2013). The Role of Internal Audit in Effective Management in Public Sector. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4 (6), 162-168.

Filos, J. (2000). Internal control system. Doctoral thesis, Panteion University, Athens, Greece.

Gansberghe, C.N. V. (2005). Internal auditing in the public sector: a consultative forum in shores up best practices for government audit professionals in developing nations. *Internal Auditor*, 62 (4), 69-75.

Garcia, L.S., Barbadillo, E.R. Perez, M.O. (2012). Audit committee and internal audit and the quality of earnings: empirical evidence from Spanish companies. *Journal of Management and Governance*, 16 (2), 305-331.

Georgopoulos, A. & GertPreusse, H. (2006). European integration and the dynamic process of investments and divestments of foreign TNCs in Greece. *European Business Review*, 18 (1), 50-59.

Ghafran, C. & O'Sullivan, N. (2017). The impact of audit committee expertise on audit quality: Evidence from UK audit fees. *The British Accounting Review*, 49 (6), 578-593.

Giriunas, L., Giriuniene, G. (2014). Role of Internal Control in Company Management Procedures: Theoretical Aspect. *Purushartha: A Journal of Management, Ethics & Spirituality*, 7 (2), 60 – 71.

Goodwin-Stewart, J. & Kent, P. (2006). The Use of Internal Audit by Australian Companies. *Managerial Auditing Journal*, 21 (1), 81-101.

Gramling, A.A., Maletta, M.J., Schneider, A., Church, B.K. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance: a synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*, 23, 194-244.

Green D.L. (1994). Canadian Audit Committees and Their Contribution to Corporate Governance. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 3 (2), 135-151

Green, D. & Singleton, J. (2009). *The Watchdog: New Zealand's Audit Office from 1840 to 2008*. Dunedin, New Zealand: Otago University Press.

Greenwood, M. J., Baylis, R. M., Tao L. (2017). Regulatory Incentives and Financial Reporting Quality in Public Healthcare Organisations. *Accounting and Business Research*, 47 (7), 831–55.

Greenwood, M. & Zhan, R. (2019). Audit Adjustments and Public Sector Audit Quality. *ABACUS A Journal of Accounting, Finance and Business Studies*, 55 (3), 511-534.

Hartley, S. (2008). Risk of grievance claim blocked Swann audit. Διαθέσιμο από: <http://www.odt.co.nz/news/dunedin/35775/chance-grievance-claim-prevented-audit-swann>.

Hay, D. & Corderoy, C. (2016). The Value of Public Sector Audit: Literature and History. *SSRN*. Διαθέσιμο από: https://www.researchgate.net/publication/318005858_The_Value_of_Public_Sector_Audit_Literature_and_History

Hay, D., Knechel, R.W., Ling, H. (2008). Evidence on the impact of internal control and corporate governance on audit fees. *International Journal of Auditing*, 12, 9-24.

Hegazy, K., Stafford, A., Hegazy, M. (2016). Audit Committee roles and responsibilities in two UK public sector settings. *Managerial Auditing Journal*, 31 (8/9), 848-870.

Hillman, A. & Dalziel, T. (2003), Board of directors and firm performance: Integrating agency and resource dependency perspectives, *Academy of Management review*, 28 (3), 383-396.

Hood, C. (1991). A public management for all seasons. *Public administration*, 69(1), 3-19.

Hooda, N., Bawa, S., Rana, P.S. (2018). Fraudulent Firm Classification: A Case Study of an External Audit. *Applied Artificial Intelligence*, 32 (1), 48 – 64.

International Federation of Accountants (IFAC) (2016). ISA 610 (revised 2013), using the work of internal auditors. Διαθέσιμο από: <https://www.iaasb.org/publications/isa-610-revised-2013-using-work-internal-auditors-0>.

Institute of Internal Auditors (IIA) (1999). The Institute of Internal Auditors. Διαθέσιμο από: www.theiaa.org/index.cfm?doc_id=1617.

Institute of Internal Auditors (IIA) (2009). Internal Audit Capability Model (IA – CM) for the Public Sector. The IIA Research Foundation.

Institute of Internal Auditors (IIA) (2013). IIA Position Paper: The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control, Altamonte Springs, FL. Διαθέσιμο από: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/PP%20The%20Three%20Lines%20of%20Defense%20in%20Effective%20Risk%20Management%20and%20Control.pdf>.

Institute of Internal Auditors (IIA) (2015). How internal audit works with the audit committee. Chartered Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL. Διαθέσιμο από: www.iiia.org.uk/resources/audit-committees/how-internal-audit-works-with-the-audit-committee/.

Institute of Internal Auditors (IIA) (2017). *International Professional Practices Framework (IPPF)*. The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL.

Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF) (2009). Internal Audit Capability Model (IA-CM) for the Public Sector.

International Auditing and Assurance Standards Board (IIASB) (2007). Overall Objective of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in accordance with International Standards on Auditing. International Standard on Auditing 200. Διαθέσιμο από: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf>.

Imonianan, J.O., Costa, V.M., Luiza, M., A., Alberto, H.P., Alves, P.P. (2011). Causality and multidimensionality of internal controls: impact on organizations. *Corporate Ownership & Control*, 8 (2), pp. 502-515.

INTOSAI (2004). Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector. The International Standards of Supreme Audit Institutions. INTOSAI GOV 9100, ISSA 100 (39 και 40), ISSA 1,3, 6. Διαθέσιμο από: www.issai.org.

Ismail, W., Adibah, W., Dunstan, K., Van Zijl, T. (2009). Earnings quality and corporate governance following the implementation of Malaysian code of corporate governance. *SSRN Electronic Journal*.

Janardhanan, A.K. & Uma, V.R. (2020). The Role of Internal Control and Firm – Specific Characteristics on Firm Value: Evidence from Indian Financial Services Sector. *Indian Journal of Finance and Banking*, 4 (1), 117 – 133.

Kinney, W. (2000). Research opportunities in internal control quality and quality assurance, *Auditing*, 19, 83-90.

Kontogeorgis, G. K., & Filos, J. (2012). The Implementation of Internal Auditing in Greece. SSRN. Διαθέσιμο από:

https://www.researchgate.net/publication/256041018_The_Implementation_of_Internal_Auditing_in_Greece.

KPMG International, Audit Committee Institute, (2006). *Five guiding principles for audit committees*. Geneva: KPMG International.

Koutoupis, A. (2007). Corporate Governance & Internal Controls – The impact of Regulatory Framework and Best Practices. *European Internal Audit Newsletter*, 8, 1-12.

Koutoupis, A. & Pappa, E. (2018). Corporate governance and internal controls: a case study from Greece. *Journal of Governance & Regulation*, 7(2), 91-99.

Koutoupis, A.G., Kyriakogkonas, P., Bogiatzidis, P. (2020). Internal audit activities at the Central Government Bodies and the National Transparency Authority – The case of Greece. *Actual Problems of Economics*, 2 (24), 134-144.

Krishnan, J. (2005). Audit committee quality and internal control: An empirical analysis. *Accounting Review*, 72, 539 – 560.

Lazarides, T. (2010). Corporate governance law effect in Greece. *Journal of Financial Regulation and Compliance*, 18(4), 370 – 385

Lapsley, I. (2008). The NPM Agenda: Back to the Future. *Financial Accountability & Management*, 24 (1), 77–96.

Lenz, R., Sarens, G., Jeppesen, K.K. (2018). In search of a measure of effectiveness for internal audit functions: an institutional perspective. *EDPACS - The EDP Audit, Control, and Security Newsletter*, 58(2), 1-36.

Lowensohn, S. & Reck, J. (2004). Longitudinal Analysis of Local Government Audit Quality. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 11, 201–16.

Magrane, J. & Malthus, S. (2010). Audit Committee Effectiveness: A Public Sector Case Study. *Managerial Auditing Journal*, 25, 427-443.

Mat Zain, M., Zaman, M., Mohamed, Z. (2015). The Effect of Internal Audit Function Quality and Internal Audit Contribution to External Audit on Audit Fees. *International Journal of Auditing*, 19, 134–147.

McLelland, A.J. & Giroux, G. (2000). An Empirical Analysis of Auditor Report Timing by Large Municipalities. *Journal of Accounting and Public Policy*, 19 (3), 263–81.

Melicherova, I. (2018). Internal Audit and External Audit Cooperation in EU Countries. EDAMBA@EUBA, *Conference Proceedings*, 345 – 354.

Melville, R. (2003). The contribution internal auditors make to strategic management. *International Journal of Auditing*, 7 (3), 209-22.

Mertzanis, C., Balntas, V., Pantazopoulos, T. (2019). Internal auditor perceptions of corporate governance in Greece after the crisis. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 17 (2).

Mihret, D.G., & Yismaw, A.W. (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case. *Managerial Auditing Journal*, 22 (5), 470-484.

Mustafa, S.T. & Youssef, N.B. (2010). Audit committee financial expertise and misappropriation of assets. *Managerial Auditing Journal*, 25 (3), 208-225.

Nasta, L.N. & Ladar, C.T. (2015). Convergences and divergences between internal and external audit on international context. *AGORA International Journal of Administration Sciences*, 1, 46 – 55.

New Zealand Treasury (2008). Budget 2008. Διαθέσιμο από: <http://www.treasury.govt.nz/budget/2008/data/b08-expense-data.xls>.

OECD (2018). Internal Audit Manual for the Greek Public Administration. OECD Public Governance Reviews. Paris: OECD Publishing.

Okafor, C. & Ibadin, P. (2009). The imperatives of internal audit in Nigerian banks: Issues and prospects. *Global Journal of Social Sciences*, 8 (2), 21-27.

O'Sullivan, N. (2000). The Impact of Board Composition and Ownership on Audit Quality: Evidence from Large UK Companies. *The British Accounting Review*, 32 (4), 397-414

Palmrose Z. (1988). An Analysis of auditor litigation and audit service quality. *The Accounting Review*, 63, 55–73

Pazarskis, M., Koutoupis, A., Kyriakou, M., Galanis, S. (2021). Corporate Governance & Internal Audit at Greek Municipal Enterprises in the Covid – 19 Era. International Online Conference 13-14/05/2021 Corporate Governance: A Search for Emerging Trends in the Pandemic Times, 119 -125.

Peart, M. (2008). Otago health board fraud duo face lengthy jail terms. *National Business Review*. Διαθέσιμο από: <http://www.nbr.co.nz/article/otago-health-board-fraud-duo-face-lengthy-jail-terms-38708>

Prawitt, D.F., Smith, L.J., Wood, A.D. (2009). Internal audit quality and earnings management. *The Accounting Review*, 84 (4), 1255-1280.

Raghunandan, K., Read, W., Rama, D. (2001). Audit committee composition, “gray directors,” and interaction with internal auditing. *Accounting Horizons*, 15 (2), 105-118.

- Rallis, J.P. 2015. *The Accounting of Local Administration Organizations*. Athens Law Library Publications.
- Raudla, R., Douglas, J.W., Taro, J. (2015). The Impact of Performance Audit on Public Sector Organizations: The Case of Estonia. *Public Organization Review*, 16 (2).
- Regoliosi, C. & d'Eri, A. (2014). Good corporate governance and the quality of internal auditing departments in Italian listed firms: An exploratory investigation in Italian listed firms. *Journal of Management and Governance*, 18(3), 891-920.
- Sarens, G. 2007. *The role of internal auditing in corporate governance: Qualitative and quantitative insights on the influence of organizational characteristics*. Dissertation, Submitted to the Faculty of Economics and Business Administration of Ghent University (Belgium).
- Saren, G. & De Beelde, I. (2006). 'Internal Auditor' perception about their roles in risk management: A comparison between US and Belgium companies. *Managerial Accounting Journal*, 21 (1), 63-80.
- Sarens, G., De Beelde, I., Everaert, P. (2009). Internal audit: a comfort provider to the audit committee. *The British Accounting Review*, 41 (2), 90-106.
- Sarens, G., Abdolmohammadi, M. Lenz, R. (2012). Factors associated with the internal audit function's role in corporate governance. *Journal of Applied Accounting Research*, 13 (2), 191-204.
- Sawyer, L.B. (1995). An internal audit philosophy. *Internal Auditor*, 52 (4), 46-55.
- Schofield, E. (2008). ODHB fraud spurs calls for better systems. Διαθέσιμο από: <http://www.odt.co.nz/news/dunedin/35070/dhb-fraud-spurs-call>
- Simunic, D.A. (1984). Auditing, consulting and auditor interdependence. *Journal of Accounting Research*, 22, 679-702.
- Skaife, H., Veenman, D., Wangerin, D. (2013). Internal control over financial reporting and managerial rent extraction: Evidence from the profitability of insider trading. *Journal of Accounting & Economics*, 55, 91 – 110.
- Smyth, S. (2012). Contesting public accountability: A dialogical exploration of accountability and social housing. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(3), 230-243.
- Spathis, C.T. (2002). Detecting false financial statements using published data: some evidence from Greece. *Managerial Auditing Journal*, 17 (4), 179-191.
- Spencer, P. (2006). *Audit planning: A risk – based approach*. Hoboken, New Jersey: Wiley & Sons.

- Tasios, S. & Bekiaris, M. (2012). Auditor's perceptions of financial reporting quality: The case of Greece. *International Journal of Accounting & Financial Reporting*, 2 (1), 57-74.
- Tsipouridou, M.& Spathis, C. (2014). Audit opinion and earnings management: Evidence from Greece. *Accounting Forum*, 38 (1), 38-54.
- Vadasi, C., Bekiaris, M., Andrikopoulos, A. (2021a). Internal audit function quality and corporate governance: The case of Greece. *Multinational Finance Journal*, 25, 1&2.
- Vadasi, C., Bekiaris, M., Koutoupis, A.G. (2021b). The impact of audit committee characteristics on internal audit professionalization: empirical evidence from Greece. *Accounting Research Journal*. Διαθέσιμο από: https://www.researchgate.net/publication/348429258_The_impact_of_audit_committee_characteristics_on_internal_audit_professionalization_empirical_evidence_from_Greece.
- Van B.J., Koch, C., Van NieuwAmerongen, N., & Wright, A. M. (2017). Evaluating the Change Process for Business Risk Auditing: Legitimacy Experiences of non-Big 4 Auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 37(2), 249-269.
- Vasile, E.& Croitoru, I. (2013). Corporate governance in the current crisis. *Internal Auditing & Risk Management*, 8 (2), 1-11.
- Vermeer, T. & Raghunadan, K., Forgione, D.A. (2006), The composition of non-profit audit committees, *Accounting Horizon*, Vol .20, No.1, 75-90.
- Vermeer, T. E., Edmonds, C. T., Asthana, S. C. (2014). Organizational Form and Accounting Choice: Are Non-profit or For-profit Managers More Aggressive? *The Accounting Review*, 89 (5), 1867–1893.
- Vuksani, L. (2017). The difference between the internal and external audit and their importance. *Theses and Dissertations*, 1304.
- Yang, J.S.& Krishnan, J. (2005). Audit committees and quarterly earnings management. *International Journal of Auditing*, 9 (3), 201-219.
- Yasin, F.M.& Nelson, S.P. (2013). Audit Committee and Internal Audit: Implications on Audit Quality. *International Journal of Economics, Management and Accounting*, 20 (122), 187-218.
- Zain, M.M., Subramaniam, N., Goodwin-Stewart, J. (2006). Internal auditors' assessment of their contribution to financial statement audits: the relation with audit committee and internal audit function characteristics. *International Journal of Auditing*, 10 (1), 1-18.
- Zaman, M., Hudaib, M., Haniffa, R. (2011). Corporate Governance Quality, Audit Fees and Non – Audit Services Fees. *Journal of Business Finance & Accounting*, 378 (1-2), 165-197.

Zhang, Y., Zhou, J., Zhou, N. (2007). Audit committee quality, auditor independence and internal control weaknesses. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26(3),300-327.