

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ



ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ

ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ, ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Ο ΣΥΓΧΡΟΝΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ - INTERNAL AUDITING - ΣΤΟΝ ΔΗΜΟΣΙΟ
ΤΟΜΕΑ ΚΑΙ ΣΤΑ Ν.Π.Δ.Δ. , ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ Ε.Ο.Π.Υ.Υ.**

ΤΟΥ ΣΤΥΛΙΑΝΟΥ Α. ΜΠΑΤΖΙΟΥ

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ : ΘΕΟΦΑΝΗΣ ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΟΣ

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ, ΙΟΥΝΙΟΣ 2022

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Ευχαριστώ τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. ΘΕΟΦΑΝΗ ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΟ για την μεγάλη και συνεχή βοήθεια, καθώς και για την υποστήριξή του ώστε να ολοκληρωθεί η συγγραφή αυτής της εργασίας.

Επίσης, θα ήθελα να εκφράσω τις ιδιαίτερες ευχαριστίες μου προς όλους τους συναδέλφους μου του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. που συμμετείχαν στην έρευνα και στο εμπειρικό τμήμα της εργασίας, απαντώντας πρόθυμα στο ερωτηματολόγιο, αφιερώνοντας λίγο από τον πολύτιμο ελεύθερο χρόνο που διαθέτουν και συμβάλλοντας θετικά πιστεύω, στην εξαγωγή χρήσιμων συμπερασμάτων για τον Οργανισμό.

Τέλος, να ευχαριστήσω την οικογένεια μου για την αμέριστη συμπαράσταση και υπομονή τους καθ' όλη την διάρκεια του Μεταπτυχιακού Προγράμματος και ειδικά κατά την διάρκεια της συγγραφής της Διπλωματικής αυτής εργασίας.

-Την παρούσα Διπλωματική εργασία την αφιερώνω στην αγαπημένη μου Μητέρα ΟΛΓΑ, στην ακούραστη σύζυγό μου ΧΡΙΣΤΙΝΑ και στα δυο εξαιρετικά μου παιδιά ΑΘΑΝΑΣΙΟ και ΙΩΑΝΝΗ.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η πρόσφατη οικονομική κρίση, η οποία κλονίζει την χώρα μας τα τελευταία χρόνια, έχει οδηγήσει στην μείωση των διαθέσιμων δημόσιων πόρων, καθώς και στην μείωση της εμπιστοσύνης των πολιτών στον δημόσιο τομέα. Οι δημόσιοι φορείς, οι οποίοι οφείλουν να παρέχουν υπηρεσίες υψηλής ποιότητας στους πολίτες, ειδικά σε σημαντικούς τομείς όπως η δημόσια υγεία, συχνά παρουσιάζουν φαινόμενα κακοδιοίκησης, διαφθοράς, και κατασπατάλησης δημόσιου χρήματος, με αποτέλεσμα την υποβάθμισή τους. Για την εξάλειψη των παραπάνω φαινομένων, απαραίτητη προϋπόθεση αποτελεί η αποτελεσματική εφαρμογή ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου, το οποίο θα προλαμβάνει και θα περιορίζει τις κακόβουλες και εγκληματικές ενέργειες, βοηθώντας παράλληλα την διοίκηση του οργανισμού στην λήψη αποφάσεων. Στόχος της παρούσας διατριβής αποτελεί η μελέτη της εφαρμογής του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στον Εθνικό Οργανισμό Παροχής Υπηρεσιών Υγείας (ΕΟΠΥΥ). Η έρευνά μας περιλαμβάνει την δημιουργία ενός ερωτηματολογίου 30 ερωτήσεων, οι οποίες σχετίζονται με την γενική συμβολή του εσωτερικού ελέγχου σε έναν οργανισμό, καθώς και με την αποτελεσματικότητα και τα προβλήματα του εσωτερικού ελέγχου στον ΕΟΠΥΥ. Μέσω της στατιστικής ανάλυσης που διεξήγαμε στα συμπληρωμένα ερωτηματολόγια από 253 υπαλλήλους του ΕΟΠΥΥ, σε ποσοστό 16.1% του συνολικού αριθμού 1566 υπαλλήλων, συμπεραίνουμε ότι το ισχύον σύστημα εσωτερικού ελέγχου του οργανισμού περιέχει προβλήματα και δεν εμποδίζει ικανοποιητικά τις παράνομες ενέργειες, ενώ οι υπάλληλοι πιστεύουν ότι ένα επαρκώς στελεχωμένο τμήμα εσωτερικού ελέγχου, το οποίο θα διενεργεί τακτικούς ελέγχους, θα είναι περισσότερο αποτελεσματικό, συμβάλλοντας θετικά στην συνολική λειτουργία του οργανισμού.

Λέξεις κλειδιά: Ελεγκτική, Εσωτερικός Έλεγχος, Δημόσιος Τομέας, Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, ΕΟΠΥΥ

ABSTRACT

The recent economic crisis, which has shaken our country in recent years, has led to a reduction in available public resources, as well as a decrease in confidence shown by citizens towards the public sector. Public institutions, which are required to provide high quality services to citizens, especially in important fields such as public health, often show signs of mismanagement, corruption and waste of public funds, resulting in their malfunction. In order to eliminate these events, an effective implementation of an internal audit system is required, which will prevent and limit malicious and criminal actions, while also assisting the management of the organization in the decision-making process. The objective of this dissertation is to study the implementation of the internal audit system in the National Health Service Organization (EOPYY). Our research involves the creation of a questionnaire containing 30 questions, which are related to the general contribution of internal audit in an organization, as well as the effectiveness and problems of internal audit in EOPYY. Through the statistical analysis we conducted on the completed questionnaires from 253 employees of EOPYY, a percentage of 16.1% from the total number of 1566 employees, we conclude that the current internal audit system of the organization contains problems and does not adequately prevent illegal actions, while employees believe that an adequately staffed internal audit unit, which will conduct regular audits, would be more effective, contributing positively to the overall operation of the organization.

Keywords: Auditing, Internal Audit, Public Sector, Legal Entities of Public Law, EOPYY

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο ΕΙΣΑΓΩΓΗ	14
1.1 Στόχοι της εργασίας.....	14
1.2 Δομή της εργασίας	15
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ – AUDITING	16
2.1 Έννοια της Ελεγκτικής	16
2.2 Στόχοι της Ελεγκτικής	17
2.3 Είδη ελέγχων	18
2.4 Ελεγκτικό έργο.....	20
2.5 Πλεονεκτήματα της ελεγκτικής διαδικασίας	23
2.6 Ο ελεγκτικός κλάδος στην Ελλάδα	23
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ - ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ	26
3.1 Εσωτερικός έλεγχος.....	26
3.1.1 Ορισμός του εσωτερικού ελέγχου	26
3.1.2 Στόχοι του εσωτερικού ελέγχου	27
3.1.3 Αρμοδιότητες εσωτερικού ελέγχου	27
3.1.4 Πρότυπα εσωτερικού ελέγχου	28
3.1.5 Κώδικας δεοντολογίας στον εσωτερικό έλεγχο	31
3.1.6 Βήματα διενέργειας του εσωτερικού ελέγχου	32
3.1.7 Πλεονεκτήματα του εσωτερικού ελέγχου.....	35
3.2 Εξωτερικός έλεγχος	35
3.2.1 Αναγκαιότητα του εξωτερικού ελέγχου	35
3.2.2 Νομοθετικό πλαίσιο εξωτερικού ελέγχου	36
3.2.3 Επαγγελματική ανεξαρτησία του Ορκωτού Ελεγκτή	37
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟΝ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ ΚΑΙ ΣΤΑ Ν.Π.Δ.Δ. 39	
4.1 Έννοια και αρχές της διακυβέρνησης στον δημόσιο τομέα	39
4.2 Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα.....	41
4.3 Οι προϋποθέσεις ενός αποτελεσματικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα.....	42
4.4 Επιτροπές ελέγχου στον δημόσιο τομέα	43
4.5 Νομοθετικό πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο	44
4.6 Ειδικό ελεγκτές δημόσιας διοίκησης	45

4.6.1 Φορολογικός Ελεγκτής	45
4.6.2 Ελεγκτές βεβαίωσης και αναγκαστικής είσπραξης εσόδων Ελληνικού Δημοσίου	45
4.6.3 Ελεγκτικό Συνέδριο.....	46
4.6.4 Γενικό Λογιστήριο του Κράτους	46
4.6.5 Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης	47
4.6.6 Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων.....	47
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5° Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟΝ Ε.Ο.Π.Υ.Υ.	48
5.1 Ίδρυση και λειτουργία του ΕΟΠΥΥ	48
5.2 Ο εσωτερικός έλεγχος στον ΕΟΠΥΥ μέσω της ΥΠΕΔΥΦΚΑ.....	49
5.3 Μεταρρύθμιση της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου στον ΕΟΠΥΥ.....	50
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6° ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ Ε.Ο.Π.Υ.Υ.....	52
6.1 Περιγραφή μελέτης.....	52
6.1.1 Περιγραφή ερωτηματολογίου.....	52
6.1.2 Περιγραφή δειγματοληψίας	53
6.1.3 Περιγραφή στατιστικής μεθοδολογίας	53
6.2 Αποτελέσματα μελέτης	54
6.2.1 Έλεγχος αξιοπιστίας με τον δείκτη Cronbach's Alpha.....	54
6.2.2 Δημογραφικά χαρακτηριστικά ερωτηθέντων	56
6.2.3 Αποτελέσματα σχετικά με την συμβολή του εσωτερικού ελέγχου	64
6.2.4 Αποτελέσματα σχετικά με την εφαρμογή συστήματος εσωτερικού ελέγχου στον ΕΟΠΥΥ.....	73
6.3 Αποτελέσματα ερευνητικών υποθέσεων	79
6.3.1 Εξέταση διαφοροποιήσεων με βάση το φύλο	80
6.3.2 Εξέταση διαφοροποιήσεων με βάση την ηλικία.....	85
6.3.3 Εξέταση διαφοροποιήσεων με βάση το εκπαιδευτικό επίπεδο.....	89
6.3.4 Εξέταση διαφοροποιήσεων με βάση τα χρόνια προϋπηρεσίας.....	94
6.3.5 Εξέταση διαφοροποιήσεων με βάση την υπαλληλική σχέση.....	98
6.3.6 Εξέταση διαφοροποιήσεων με βάση τη θέση	101
6.3.7 Εξέταση διαφοροποιήσεων με βάση τον ασφαλιστικό φορέα	105
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7° ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	109
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	112

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	115
Α. ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ	115

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1: Δείγμα έρευνας.....	55
Πίνακας 2: Δείκτης Cronbach's Alpha	55
Πίνακας 3: Δείγμα έρευνας στο Μέρος II	55
Πίνακας 4: Δείκτης Cronbach's Alpha στο Μέρος II	55
Πίνακας 5: Δείγμα έρευνας στο Μέρος III	56
Πίνακας 6: Δείκτης Cronbach's Alpha στο Μέρος III	56
Πίνακας 7: Κατανομή δείγματος με βάση το φύλο	57
Πίνακας 8: Κατανομή δείγματος με βάση την ηλικία	58
Πίνακας 9: Κατανομή δείγματος με βάση την οικογενειακή κατάσταση	58
Πίνακας 10: Κατανομή δείγματος με βάση το εκπαιδευτικό επίπεδο	59
Πίνακας 11: Κατανομή δείγματος με βάση τα χρόνια προϋπηρεσίας.....	60
Πίνακας 12: Κατανομή δείγματος με βάση την υπαλληλική σχέση	61
Πίνακας 13: Κατανομή δείγματος με βάση την θέση	62
Πίνακας 14: Κατανομή δείγματος με βάση τον ασφαλιστικό φορέα	63
Πίνακας 15: Σύνοψη κατανομής δείγματος	64
Πίνακας 16: Περιγραφικά στατιστικά ερωτήσεων 1-14.....	72
Πίνακας 17: Περιγραφικά στατιστικά ερωτήσεων 15-22.....	78
Πίνακας 18: T - test με βάση το φύλο, στις ερωτήσεις 1-14	83
Πίνακας 19: T - test με βάση το φύλο, στις ερωτήσεις 15-22	85
Πίνακας 20: One Way ANOVA με βάση την ηλικία, στις ερωτήσεις 1-14.....	87
Πίνακας 21: One Way ANOVA με βάση την ηλικία, στις ερωτήσεις 15-22.....	88
Πίνακας 22: Τεστ Tukey - Ηλικία.....	89
Πίνακας 23: One Way ANOVA με βάση το εκπαιδευτικό επίπεδο, στις ερωτήσεις 1-14	91
Πίνακας 24: One Way ANOVA με βάση το εκπαιδευτικό επίπεδο, στις ερωτήσεις 15-22	92
Πίνακας 25: Τεστ Tukey - Εκπαιδευτικό επίπεδο	94
Πίνακας 26: One Way ANOVA με βάση τα χρόνια προϋπηρεσίας, στις ερωτήσεις 1-14	96
Πίνακας 27: One Way ANOVA με βάση τα χρόνια προϋπηρεσίας, στις ερωτήσεις 15-22	97
Πίνακας 28: Τεστ Tukey - Χρόνια προϋπηρεσίας	98
Πίνακας 29: One Way ANOVA με βάση την υπαλληλική σχέση, στις ερωτήσεις 1-14	99
Πίνακας 30: One Way ANOVA με βάση την υπαλληλική σχέση, στις ερωτήσεις 15-22	100
Πίνακας 31: Τεστ Tukey - Υπαλληλική σχέση	101
Πίνακας 32: One Way ANOVA με βάση τη θέση, στις ερωτήσεις 1-14.....	103
Πίνακας 33: One Way ANOVA με βάση τη θέση, στις ερωτήσεις 15-22.....	104

Πίνακας 34: Τεστ Tukey – Θέση	104
Πίνακας 35: One Way ANOVA με βάση τον ασφαλιστικό φορέα, στις ερωτήσεις 1-14	106
Πίνακας 36: One Way ANOVA με βάση τον ασφαλιστικό φορέα, στις ερωτήσεις 15-22	107
Πίνακας 37: Τεστ Tukey - Ασφαλιστικός φορέας	108

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

Διάγραμμα 1: Ζητήματα του κώδικα δεοντολογίας προς εξέταση.....	21
Διάγραμμα 2: Οργανόγραμμα ΥΠ.Ε.Δ.Υ.ΦΚΑ	50
Διάγραμμα 3: Κατανομή δείγματος με βάση το φύλο	56
Διάγραμμα 4: Κατανομή δείγματος με βάση την ηλικία	57
Διάγραμμα 5: Κατανομή δείγματος με βάση την οικογενειακή κατάσταση	58
Διάγραμμα 6: Κατανομή δείγματος με βάση το εκπαιδευτικό επίπεδο	59
Διάγραμμα 7: Κατανομή δείγματος με βάση τα χρόνια προϋπηρεσίας.....	60
Διάγραμμα 8: Κατανομή δείγματος με βάση την υπαλληλική σχέση.....	61
Διάγραμμα 9: Κατανομή δείγματος με βάση την θέση.....	62
Διάγραμμα 10: Κατανομή δείγματος με βάση τον ασφαλιστικό φορέα	63
Διάγραμμα 11: Ερώτηση 1: Ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλλει στον περιορισμό της διαφθοράς στο δημόσιο τομέα.	65
Διάγραμμα 12: Ερώτηση 2: Συμφωνείτε με την άποψη ότι η επάρκεια των εσωτερικών συστημάτων ελέγχου λειτουργεί αποτρεπτικά στην εμφάνιση φαινομένων κακοδιοίκησης.	65
Διάγραμμα 13: Ερώτηση 3: Συμφωνείτε με την άποψη ότι η επάρκεια των εσωτερικών συστημάτων ελέγχου λειτουργεί αποτρεπτικά στην επανεμφάνιση φαινομένων κακοδιοίκησης.	66
Διάγραμμα 14: Ερώτηση 4: Συμφωνείτε με την άποψη ότι η επάρκεια των εσωτερικών συστημάτων ελέγχου λειτουργεί αποτρεπτικά στην εμφάνιση φαινομένων απάτης.	66
Διάγραμμα 15: Ερώτηση 5: Συμφωνείτε με την άποψη ότι η επάρκεια των εσωτερικών συστημάτων ελέγχου λειτουργεί αποτρεπτικά στην επανεμφάνιση φαινομένων απάτης.	67
Διάγραμμα 16: Ερώτηση 6: Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί εργαλείο της Διοίκησης για την επίτευξη των στρατηγικών στόχων μιας οντότητας ή ενός οργανισμού.	67
Διάγραμμα 17: Ερώτηση 7: Ο εσωτερικός έλεγχος προσθέτει αξία και συμβάλλει στην διατήρηση της καλής φήμης του οργανισμού.....	68
Διάγραμμα 18: Ερώτηση 8: Η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου συνεισφέρει στην αναβάθμιση του συστήματος της δημόσιας διακυβέρνησης.	68
Διάγραμμα 19: Ερώτηση 9: Η μοντέρνα εκδοχή του ελέγχου, θεωρεί τον εσωτερικό έλεγχο ως λειτουργία με συμβουλευτικό και υποβοηθητικό ρόλο στην επίτευξη των στόχων της δημόσιας διοίκησης.	69
Διάγραμμα 20: Ερώτηση 10: Ο εσωτερικός έλεγχος στο δημόσιο τομέα συναντά εμπόδιο όταν δεν υπάρχει πολιτική βούληση.	69
Διάγραμμα 21: Ερώτηση 11: Η οικονομική κρίση στη χώρα μας, καθιστά τον εσωτερικό έλεγχο σε ένα δημόσιο οργανισμό πιο αναγκαίο από ποτέ.....	70
Διάγραμμα 22: Ερώτηση 12: Συμφωνείτε με την άποψη ότι η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου είναι μικρή, όταν υπάρχει ελλιπής στελέχωση.....	70

Διάγραμμα 23: Ερώτηση 13: Η αποτελεσματικότητα ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου, προϋποθέτει και την συναίνεση των εργαζομένων στο δημόσιο.	71
Διάγραμμα 24: Ερώτηση 14: Η καθιέρωση ηθικής κουλτούρας των εργαζομένων, μέσω της εκπαίδευσης, συνδέεται θετικά με την μείωση των αρνητικών αποτελεσμάτων των εσωτερικών ελέγχων.	71
Διάγραμμα 25: Ερώτηση 15: Η συνεισφορά του εσωτερικού ελέγχου περιορίζεται όταν υπάρχουν προβλήματα ομαλής λειτουργίας των πληροφοριακών συστημάτων (ΟΠΣ).	74
Διάγραμμα 26: Ερώτηση 16: Ο εσωτερικός έλεγχος έχει μικρή απόδοση όταν υπάρχουν μη συντηρημένες πάγιες υποδομές.	74
Διάγραμμα 27: Ερώτηση 17: Συμφωνείτε ότι ο εσωτερικός έλεγχος στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. πρέπει να διενεργείται σε έκτακτα γεγονότα που προκύπτουν και αφορούν σε θέματα διαφθοράς και ατασθαλιών.	75
Διάγραμμα 28: Ερώτηση 18: Ο εσωτερικός έλεγχος είναι σωστό να πραγματοποιείται σε τακτικά χρονικά διαστήματα.	75
Διάγραμμα 29: Ερώτηση 19: Το υπάρχον σύστημα εσωτερικού ελέγχου, στον οργανισμό, με τις ασφαλιστικές δικλίδες που διαθέτει, εμποδίζει την υλοποίηση παράνομων ενεργειών και συναλλαγών.	76
Διάγραμμα 30: Ερώτηση 20: Η λειτουργία τμήματος εσωτερικού ελέγχου θα διευρύνει τη δυνατότητα κοινωνικής λογοδοσίας του Ε.Ο.Π.Υ.Υ.	76
Διάγραμμα 31: Ερώτηση 21: Ο εσωτερικός έλεγχος αυξάνει τις πιθανότητες αντιμετώπισης του λειτουργικού κινδύνου ενός οργανισμού.	77
Διάγραμμα 32: Ερώτηση 22: Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου θα συμβάλλει θετικά στην λήψη ορθολογικών αποφάσεων από την Διοίκηση.	77

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

ΑΕ	Ανώνυμη Εταιρία
ΓΔΔΕ	Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων
ΓΕΔΔ	Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης
ΔΕΚΟ	Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμοί
ΔΠΕ	Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου
ΔΠΧΑ	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
ΕΛΤΕ	Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων
ΕΟΠΥΥ	Εθνικός Οργανισμός Παροχής Υπηρεσιών Υγείας
ΕΣΥ	Εθνικό Σύστημα Υγείας
ΙΔΑΧ	Ιδιωτικού Δικαίου Αορίστου Χρόνου
ΙΔΟΧ	Ιδιωτικού Δικαίου Ορισμένου Χρόνου
ΙΕΕ	Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών
ΙFAC	Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (International Federation of Accountants)
ΚΕΔ	Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας
Ν.Δ.	Νομοθετικό Διάταγμα
ΝΠΔΔ	Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
ΟΑΕΔ	Οργανισμός Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού
ΟΑΕΕ	Οργανισμός Ασφάλισης Ελεύθερων Επαγγελματιών
ΟΓΑ	Οργανισμός Γεωργικών Ασφαλίσεων
ΟΠΑΔ	Οργανισμός Περίθαλψης Ασφαλισμένων Δημοσίου
ΟΠΣ	Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα
ΟΤΑ	Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης
Π.Δ.	Προεδρικό Διάταγμα
ΠΕ.ΔΙ	Περιφερειακές Διευθύνσεις
ΣΟΕΛ	Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών
ΣΟΛ	Σώμα Ορκωτών Λογιστών
ΤΑΥΤΕΚΩ	Ταμείο Ασφάλισης Υπαλλήλων Τραπεζών και Επιχειρήσεων Κοινής Ωφέλειας
ΥΠΕΔΥΦΚΑ	Υπηρεσία Ελέγχου Δαπανών Υγείας Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης
ΥΠΕΕ	Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων
ΦΕΚ	Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Στόχοι της εργασίας

Η σύγχρονη εποχή χαρακτηρίζεται από μία τεράστια ανάπτυξη των επιχειρήσεων, από μεγάλη αστάθεια και πολυπλοκότητα στις οικονομικές συναλλαγές που διαπράττονται καθημερινά, καθώς και από συχνά φαινόμενα απάτης και διαφθοράς. Οι παραπάνω παράγοντες οδήγησαν στην ανάγκη για συχνή εφαρμογή ελέγχων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και συναλλαγές, ώστε να διασφαλιστούν η εγκυρότητα και αξιοπιστία τους. Ο κλάδος ο οποίος έχει ως κύριο αντικείμενο την ορθή και ανεξάρτητη διενέργεια των παραπάνω ελέγχων, μέσω διαφόρων διεθνών προτύπων και κανόνων που έχουν προταθεί, ονομάζεται Ελεγκτική.

Πιο συγκεκριμένα, το τμήμα εσωτερικού ελέγχου, το οποίο αποτελείται από υπαλλήλους μίας επιχείρησης και διενεργεί ελέγχους σε αυτήν, αποτελεί πλέον αναπόσπαστο τμήμα οποιασδήποτε εταιρίας, ιδιωτικής ή δημόσιας, καθώς συμβάλλει στην σωστή διακυβέρνηση, στην ορθολογική λήψη αποφάσεων από την διοίκηση, καθώς και στην αποφυγή οικονομικών σφαλμάτων και ατασθαλιών. Στην περίπτωση του δημόσιου τομέα, η καλή διακυβέρνηση περιλαμβάνει αρχές που θα πρέπει να υποστηρίζονται και να ενισχύονται από την υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου, όπως την αρχή της διαφάνειας και της δικαιοσύνης, καθώς οι πόροι που διαχειρίζεται ένας δημόσιος φορέας προέρχονται από τους πολίτες της χώρας, οι οποίοι απαιτούν την αντίστοιχη παροχή υπηρεσιών με υψηλή ποιότητα από τον οργανισμό, καθώς και την εξάλειψη των φαινομένων διαφθοράς που εμφανίζονται συχνά στο δημόσιο.

Κύριος στόχος της παρούσας εργασίας αποτελεί η μελέτη της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου στον Εθνικό Οργανισμό Παροχής Υπηρεσιών Υγείας (ΕΟΠΥΥ), δηλαδή της αποτελεσματικότητας της υπηρεσίας και των προβλημάτων που αυτή αντιμετωπίζει. Η μελέτη αυτή πραγματοποιήθηκε με την χρήση ερωτηματολογίων, τα οποία μοιράστηκαν στις αντίστοιχες υπηρεσίες και απαντήθηκαν από τους εργαζόμενους του οργανισμού. Η μεγάλη συμμετοχή στην έρευνα, σε ποσοστό 16.1% του συνολικού αριθμού υπαλλήλων, μας βοήθησε να εξάγουμε ασφαλή συμπεράσματα για την άποψη των υπαλλήλων του ΕΟΠΥΥ σχετικά με την ισχύουσα υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου στον οργανισμό, τα προβλήματα που αυτή αντιμετωπίζει, καθώς και την γνώμη τους για το νέο τμήμα εσωτερικού ελέγχου που θα ισχύσει από φέτος στον οργανισμό.

1.2 Δομή της εργασίας

Η υπόλοιπη εργασία διαρθρώνεται ως εξής: στο Κεφάλαιο 2, αναλύουμε βασικές έννοιες του κλάδου της Ελεγκτικής, δηλαδή τον ορισμό, τους βασικούς στόχους, τα διάφορα είδη ελέγχων, τον κώδικα δεοντολογίας του επαγγέλματος, τα πλεονεκτήματα που προσφέρει η ελεγκτική διαδικασία σε έναν οργανισμό, ενώ επίσης κάνουμε μία σύντομη ιστορική αναδρομή στην εξέλιξη του ελεγκτικού επαγγέλματος στην χώρα μας. Στο Κεφάλαιο 3, διαχωρίζουμε τους ελέγχους σε δύο διακριτές κατηγορίες, τους εσωτερικούς και τους εξωτερικούς ελέγχους, ενώ αναλύουμε τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και την αντίστοιχη νομοθεσία κάθε κατηγορίας. Στο Κεφάλαιο 4, αναλύουμε τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα και στα ΝΠΔΔ, καθώς και τις απαραίτητες προϋποθέσεις για την αποτελεσματική λειτουργία του ελέγχου στους δημόσιους φορείς, ενώ στο τέλος του κεφαλαίου γίνεται μία σύντομη αναφορά σε κάποιους από τους ειδικούς ελεγκτές δημόσιας διοίκησης στην Ελλάδα. Στο Κεφάλαιο 5, εξετάζουμε την λειτουργία του ΕΟΠΥΥ από την ίδρυσή του έως και σήμερα, τα προβλήματα που αντιμετωπίζει, την υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζεται στον οργανισμό, καθώς και την φετινή μεταρρύθμιση σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο. Το Κεφάλαιο 6 περιέχει την περιγραφή και τα αποτελέσματα της μελέτης που διεξήγαμε στα πλαίσια της εργασίας, μέσω των ερωτηματολογίων που απάντησαν οι εργαζόμενοι του ΕΟΠΥΥ. Τέλος, στο Κεφάλαιο 7 αναλύουμε τα συμπεράσματα που προέκυψαν από την έρευνά μας, ενώ παράλληλα προτείνουμε κάποιες ιδέες που εμφανίζουν ενδιαφέρον για μελλοντική έρευνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ – AUDITING

Σε αυτό το κεφάλαιο, θα αναλύσουμε τα χαρακτηριστικά του κλάδου της Ελεγκτικής. Αφού πρώτα ορίσουμε την έννοια της Ελεγκτικής, θα παρουσιάσουμε τα βασικά αντικείμενα και στόχους του κλάδου, καθώς και μία στοιχειώδης κατηγοριοποίηση των ελέγχων. Στην συνέχεια, θα αναλύσουμε το ελεγκτικό έργο σε συνδυασμό με τον κώδικα δεοντολογίας που διέπει το επάγγελμα, καθώς και τα πλεονεκτήματα που αυτό προσφέρει στην κοινωνία. Στο τέλος του κεφαλαίου παρουσιάζεται μία σύντομη ιστορική αναδρομή του ελεγκτικού επαγγέλματος στην Ελλάδα, από τις αρχές του 20^{ου} αιώνα έως σήμερα.

2.1 Έννοια της Ελεγκτικής

Η μεγάλη ανάπτυξη των επιχειρήσεων κατά την πάροδο των χρόνων οδήγησε σταδιακά στην υιοθέτηση νέων μορφών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Η σωστή και αποτελεσματική λειτουργία αυτών των δραστηριοτήτων προϋποθέτει την καθολική εφαρμογή ενός συστήματος κανόνων και αρχών, καθώς η μεγάλη αστάθεια και πολυπλοκότητα που περιβάλλουν τις οικονομικές συναλλαγές, σε συνδυασμό με την εγγενή άπληστη φύση του ανθρώπου, μπορούν να δημιουργήσουν σημαντικά προβλήματα στο οικονομικό σύστημα. Συνεπώς, η ανάγκη για την αδιάλειπτη παρακολούθηση και τήρηση αυτών των κανόνων οδήγησε στην δημιουργία ενός νέου ανεξάρτητου κλάδου, την Ελεγκτική (Auditing) ¹.

Η Ελεγκτική αποτελεί έναν από τους σημαντικότερους κλάδους της λογιστικής. Κύριος στόχος της είναι η διατύπωση ενός συστήματος κανόνων και αρχών, που αποσκοπούν στον εξονυχιστικό έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και μονάδων, ώστε να διασφαλιστεί η πλήρης αξιοπιστία τους. Στα πλαίσια μίας ανώνυμης εταιρίας, η Ελεγκτική ασκείται από άτομα ανεξάρτητα από αυτήν, τα οποία ελέγχουν τις επιχειρηματικές δραστηριότητες και συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν από την επιχείρηση κατά την διάρκεια του έτους.

Για την εύρεση ενός επίσημου ορισμού του κλάδου της Ελεγκτικής, μπορούμε να ανατρέξουμε στην βιβλιογραφία και να αντλήσουμε πληροφορίες από οικονομικούς καθηγητές, αναλυτές, και οργανισμούς. Για παράδειγμα, σύμφωνα με τον καθηγητή Τσιμάρρα, η Ελεγκτική μπορεί να οριστεί ως «το σύνολο των αρχών, κανόνων και ενεργειών διά των οποίων – απορреουσών από βαθειάν γνώσιν της Οικονομικής των Εκμεταλλεύσεων (Επιχειρήσεων), της Λογιστικής και του Δικαίου (Εμπορικού, Αστικού, Φορολογικού) διενεργείται η εξέλεξις (Verification) εμπορικών βιβλίων, οικονομικών καταστάσεων, λογιστικών και συναφών στοιχείων, προς διαπίστωσιν πράξεων ή

¹ (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013)

παραλείψεων και συναγωγής ητιολογημένων συμπερασμάτων σχετικών προς οικονομική τινά διαχείρισιν»².

Ένας άλλος ορισμός παρέχεται από τον Mattingly, σύμφωνα με τον οποίο ο κλάδος της Ελεγκτικής ασχολείται με την «εξέταση των βιβλίων μιας οικονομικής μονάδος, των δικαιολογητικών εγγράφων, των αποδεικνυόντων την αλήθεια, ακρίβεια και νομιμότητα των εν αυτοίς εγγραφών, η ζήτησις των απαιτούμενων πληροφοριών, ως και η διενέργεια δοκιμαστικών επαληθεύσεων, πασών των εργασιών τούτων διεξαγόμενων εις τοιαύτην... ώστε να πεισθεί ο ελεγκτής περί της ακρίβειας και αληθείας των ως άνω βιβλίων και των βάσει τούτων συναχθεισών οικονομικών καταστάσεων»³.

Τέλος, η Αμερικάνικη Ένωση Λογιστικής (American Accounting Association) θέτει τον ορισμό της Ελεγκτικής ως «μια συστηματική διαδικασία αντικειμενικής συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, που αφορούν σε πιστοποιήσεις οικονομικών ενεργειών και γεγονότων, με σκοπό την εξακρίβωση του βαθμού ανταπόκρισης μεταξύ αυτών των πιστοποιήσεων και των προκαθορισμένων κριτηρίων, για τη γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων σε ενδιαφερόμενους χρήστες».

2.2 Στόχοι της Ελεγκτικής

Σύμφωνα με τους ορισμούς που δόθηκαν για την Ελεγκτική στην προηγούμενη ενότητα, μπορούμε πλέον να ορίσουμε τα επιμέρους αντικείμενα με τα οποία ασχολείται ο συγκεκριμένος κλάδος, σε συνδυασμό με τους βασικούς στόχους του.

Το αντικείμενο ασχολίας του ελεγκτικού κλάδου είναι κατά κύριο λόγο διμερές. Πρώτον, ο έλεγχος μίας οικονομικής οντότητας, όπως μίας επιχείρησης, αποσκοπεί στην λεπτομερή διερεύνηση της συγκεκριμένης οντότητας, με χρήση κατάλληλων τεχνικών, για την πρόληψη και ανακάλυψη τυχών λογιστικών λαθών ή παραβάσεων, σύμφωνα με την αντίστοιχη φορολογική νομοθεσία. Δεύτερον, ο έλεγχος που διενεργείται στα λογιστικά στοιχεία μίας οικονομικής οντότητας αποσκοπεί στην πιστοποίηση της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων που παρουσιάζονται από την οντότητα, όπως η χρηματοοικονομική της θέση και η πιστοληπτική της ικανότητα.

Τα παραπάνω αντικείμενα της ελεγκτικής διαδικασίας είναι έντονα συνυφασμένα με την εκπλήρωση των παρακάτω ελεγκτικών σκοπών⁴:

1. Την πρόληψη, τον εντοπισμό και την καταστολή ακούσιων ή εκούσιων λογιστικών σφαλμάτων, καθώς και λαθών που μπορούν να προκύψουν κατά την διεξαγωγή οικονομικών διαδικασιών.

² (Τσιμαράς, 1954)

³ (Mattingly, 1964)

⁴ (Τσακλάγκανος, 2001)

2. Την ανάλυση της εγκυρότητας και της ακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων που προβάλλει μία οικονομική οντότητα ως αληθής στα λογιστικά στοιχεία και δικαιολογητικά της.
3. Την αξιολόγηση συγκεκριμένων οικονομικών στοιχείων που συντάσσονται και παρουσιάζονται από μία επιχείρηση, τα οποία φανερώνουν τις επικρατούσες οικονομικές τάσεις μέσα στην εταιρία, καθώς και την πιθανή μελλοντική της πορεία.
4. Την ανάλυση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μίας οντότητας με την χρήση κατάλληλων αριθμοδεικτών. Απαραίτητη προϋπόθεση αποτελεί η πιστοποίηση της επάρκειας των ανωτέρω αριθμοδεικτών, ώστε τα συμπεράσματα που θα εξαχθούν κατά την ελεγκτική διαδικασία να είναι βάσιμα και ορθά.
5. Τον εντοπισμό πιθανών αδυναμιών σε οποιαδήποτε πτυχή μίας οικονομικής οντότητας, σε επιχειρησιακό και διαχειριστικό επίπεδο.
6. Την ορθή και αντικειμενική εκτίμηση των πιθανοτήτων εκπλήρωσης κάθε απαίτησης μίας επιχείρησης, ώστε να συνταχθούν αντίστοιχες προβλέψεις για το μέλλον της με μεγαλύτερη βεβαιότητα.

2.3 Είδη ελέγχων

Οι έλεγχοι που πραγματοποιούνται σε μία εταιρία δεν είναι όλοι ίδιοι. Μπορούμε να τους διακρίνουμε σε συγκεκριμένες κατηγορίες, με βάση κάποια κριτήρια που τους διαφοροποιούν, ώστε να κατανοήσουμε καλύτερα την ελεγκτική διαδικασία. Πιο συγκεκριμένα, θα αναλύσουμε την διάκριση των ελέγχων με βάση 6 κριτήρια κατηγοριοποίησης⁵.

I. Ιδιότητα του ελεγκτή

Σύμφωνα με τον ελεγκτή και την εξάρτηση του από την ελεγχόμενη οντότητα, μπορούμε να διακρίνουμε τους ελέγχους σε δύο κατηγορίες, εσωτερικούς και εξωτερικούς.

Εσωτερικός έλεγχος ορίζεται ως ο έλεγχος που διενεργείται από κάποιον υπάλληλο ή στέλεχος της ελεγχόμενης επιχείρησης, δηλαδή κάποιο πρόσωπο που έχει εξαρτημένη σχέση εργασίας με την εταιρία. Στην συγκεκριμένη περίπτωση, ο ελεγκτής ακολουθεί τον εσωτερικό κανονισμό και τις διαδικασίες που καθορίζονται από τον κανονισμό λειτουργίας της εταιρίας, τα οποία δεν συμβαδίζουν απαραίτητα με τα γενικά ελεγκτικά πρότυπα.

Εξωτερικός έλεγχος ονομάζεται ο έλεγχος που διενεργείται από κάποιο 3^ο πρόσωπο, το οποίο δεν σχετίζεται με την ελεγχόμενη επιχείρηση. Συγκεκριμένα, ο ελεγκτής δεν έχει σχέση εργασίας, οικονομική σχέση, ή σχέση με τους μετόχους και την διοίκηση

⁵⁵ (Καζαντζής, 2006), (Τσακλάγκανος, 2001), (Σκόρδου, 1987)

της εταιρίας. Οι ελεγκτές που διενεργούν εξωτερικούς ελέγχους σε επιχειρήσεις ονομάζονται Ορκωτοί Ελεγκτές (External Auditors), έχουν λάβει άδεια ασκήσεως επαγγέλματος, και ακολουθούν τα γενικά ελεγκτικά πρότυπα κατά την ελεγκτική διαδικασία.

II. Εύρος

Σύμφωνα με το εύρος που καταλαμβάνουν, οι έλεγχοι χωρίζονται σε γενικούς και ειδικούς.

Γενικοί έλεγχοι ονομάζονται οι έλεγχοι που εξετάζουν και αξιολογούν την συνολική οικονομική διαχείριση και δραστηριότητα μίας εταιρίας, κατά την διάρκεια ενός έτους. Συνεπώς, ελέγχονται όλες οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις και διαδικασίες της εταιρίας, σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα ελέγχου.

Ειδικοί έλεγχοι ονομάζονται οι έλεγχοι που αξιολογούν μόνο κάποιο συγκεκριμένο τομέα μίας εταιρίας. Για παράδειγμα, ένας ελεγκτής μπορεί να εστιάσει στον έλεγχο δανείων, στον έλεγχο ταμείου, ή στον έλεγχο πελατών. Οι ειδικοί έλεγχοι συχνά πραγματοποιούνται με αιφνίδιο τρόπο, ώστε να αποκαλυφθούν πιθανά λάθη στον ελεγχόμενο τομέα της επιχείρησης.

III. Περιοδικότητα

Σύμφωνα με την περιοδικότητα και την χρονική διάρκεια των ελέγχων, μπορούμε να τους διακρίνουμε σε μόνιμους, τακτικούς, ή έκτακτους.

Μόνιμοι έλεγχοι καλούνται οι έλεγχοι που διενεργούνται σε συνεχή βάση. Οι μόνιμοι έλεγχοι έχουν ως κύριο στόχο την πρόληψη των λογιστικών σφαλμάτων σε μία επιχείρηση.

Τακτικοί έλεγχοι καλούνται οι έλεγχοι που πραγματοποιούνται ανά τακτά χρονικά διαστήματα. Για παράδειγμα, ένας τακτικός έλεγχος μπορεί να γίνεται ανά έτος, ανά εξάμηνο, ή ανά τρίμηνο.

Έκτακτοι έλεγχοι καλούνται οι έλεγχοι που διενεργούνται εκτάκτως ή αιφνιδίως. Στους έκτακτους ελέγχους συμπεριλαμβάνονται οι έλεγχοι που πραγματοποιούνται ύστερα από καταγγελίες ή υποψίες περί οικονομικών ατασθαλιών στην επιχείρηση. Συνεπώς, οι έκτακτοι έλεγχοι έχουν κατά βάση κατασταλτικό χαρακτήρα.

IV. Σκοπός

Σύμφωνα με τον σκοπό που επιτελούν, οι έλεγχοι διακρίνονται σε προληπτικούς και κατασταλτικούς.

Προληπτικοί έλεγχοι ονομάζονται αυτοί που έχουν ως στόχο την πρόληψη λογιστικών λαθών, σφαλμάτων κατά την εκτέλεση χρηματοοικονομικών διαδικασιών,

καθώς και πιθανών κινδύνων σε μία επιχείρηση. Για να είναι αποτελεσματικοί, πραγματοποιούνται συνήθως πριν την εκτέλεση των οικονομικών πράξεων. Οι προληπτικοί έλεγχοι στοχεύουν στην ορθή και σταθερή λειτουργία της επιχείρησης, αποτρέποντας πιθανές ανεπιθύμητες οικονομικές καταστάσεις που θα δημιουργούσαν προβλήματα σε αυτήν.

Κατασταλτικοί έλεγχοι ονομάζονται οι έλεγχοι που διενεργούνται μετά την εκτέλεση και καταγραφή μίας οικονομικής πράξης. Στοχεύουν στον εντοπισμό και στην αποκάλυψη εκούσιων ή ακούσιων λαθών κατά την εκτέλεση των παραπάνω συναλλαγών.

V. Νομοθετικό πλαίσιο

Σύμφωνα με το νομοθετικό πλαίσιο που τους περιβάλλει, οι έλεγχοι χωρίζονται σε υποχρεωτικούς και προαιρετικούς.

Υποχρεωτικοί έλεγχοι ονομάζονται οι έλεγχοι που επιβάλλονται από νομοθετικές ή δικαστικές διατάξεις, και συνεπώς διενεργούνται υποχρεωτικά σε μία επιχείρηση.

Προαιρετικοί έλεγχοι ονομάζονται οι έλεγχοι που δεν επιβάλλονται από το νομοθετικό πλαίσιο, αλλά από την ίδια την διοίκηση μίας εταιρίας, με στόχο την καλύτερη λειτουργία της.

VI. Τομέας διερεύνησης

Με βάση τον τομέα που διερευνούν οι έλεγχοι, χωρίζονται σε διαχειριστικούς, διοικητικούς, και φορολογικούς.

Διαχειριστικοί έλεγχοι καλούνται όσοι διερευνούν την ορθότητα της διαχείρισης των οικονομικών της εταιρίας, δηλαδή των οικονομικών καταστάσεών της.

Διοικητικοί έλεγχοι καλούνται οι έλεγχοι που αφορούν την αποτελεσματικότητα των ακολουθούμενων διαδικασιών σε διοικητικό επίπεδο. Σκοπός των διοικητικών ελέγχων αποτελεί η αξιολόγηση της διοίκησης και των αποφάσεων που πάρθηκαν στην επιχείρηση, καθώς και η θετική ή αρνητική συμβολή των παραπάνω στην επίτευξη των οικονομικών στόχων της επιχείρησης.

Φορολογικοί έλεγχοι καλούνται οι έλεγχοι που παρακολουθούν την ορθή τήρηση των φορολογικών υποχρεώσεων και της φορολογικής νομοθεσίας στα λογιστικά στοιχεία της επιχείρησης.

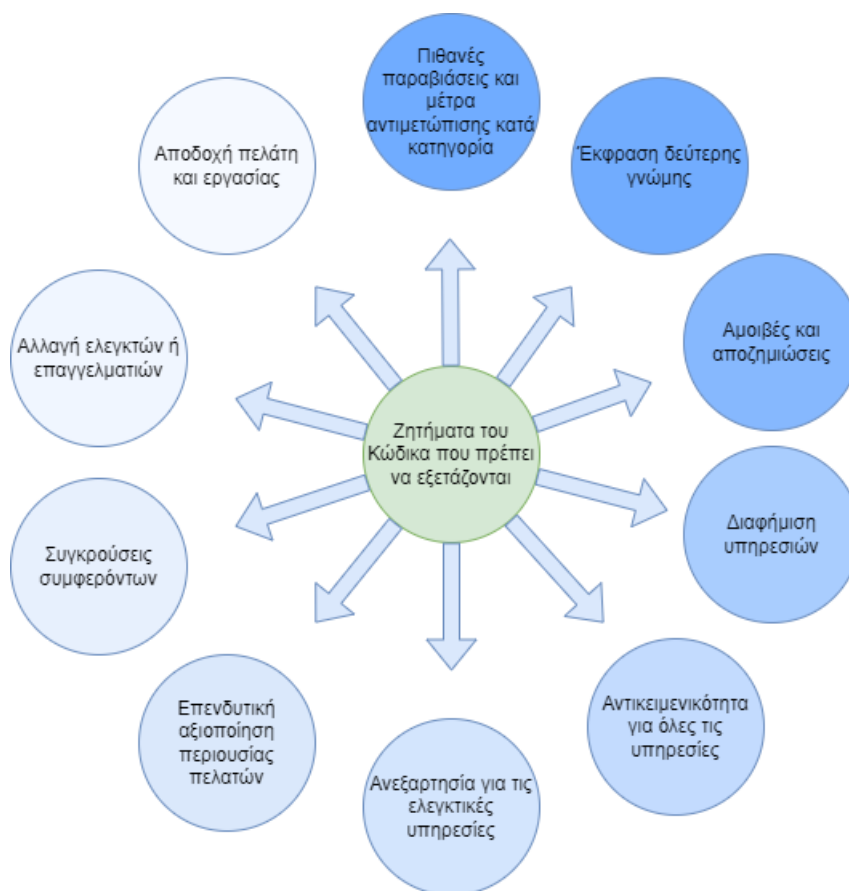
2.4 Ελεγκτικό έργο

Το επάγγελμα της Ελεγκτικής, όπως και τα περισσότερα επιστημονικά επαγγέλματα, διέπεται από ένα σύνολο αρχών και προτύπων ηθικής δεοντολογίας. Μπορούμε να εντάξουμε αυτά τα πρότυπα σε έναν Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας (ΚΕΔ), τον

οποίο οφείλουν να ακολουθούν τα μέλη του ελεγκτικού επαγγέλματος. Ο κώδικας δεοντολογίας, σε συνδυασμό με τις θεωρητικές γνώσεις πάνω στον κλάδο, επιτρέπουν στον ελεγκτή να ασκεί με αντικειμενικότητα το επάγγελμα και να παρέχει τις υπηρεσίες του προς όφελος τόσο της ελεγχόμενης εταιρίας, όσο και της κοινωνίας γενικότερα.

Σύμφωνα με τον κώδικα δεοντολογίας, ο ελεγκτής θα πρέπει αρχικά να μεριμνά για την διατήρηση της αμοιβαίας σχέσης εμπιστοσύνης που υπάρχει ανάμεσα στον ίδιο και στην ελεγχόμενη οντότητα, μέσα από την υιοθέτηση αξιών που συμβάλλουν στην εκπλήρωση των στόχων της εταιρίας και την ικανοποίηση των πελατών. Ο ελεγκτής οφείλει να διακατέχεται από θεμελιώδεις αξίες όπως η ειλικρίνεια, η ακεραιότητα, και η αντικειμενικότητα, καθώς και να ελέγχει πειθαρχικά άλλα μέλη που ασκούν το ελεγκτικό επάγγελμα με βάση τις παραπάνω αρχές. Τέλος, ο ελεγκτής πρέπει σε κάθε περίπτωση να παραμερίζει το προσωπικό και επαγγελματικό του συμφέρον, δίνοντας πάντα βάση στις ανάγκες της ελεγχόμενης οντότητας, του ελεγκτικού επαγγέλματος, καθώς και του επενδυτικού κοινού.

Στο Διάγραμμα 1 μπορούμε να δούμε κάποια επιπλέον ζητήματα που ο ελεγκτής οφείλει να εξετάζει, με βάση τον κώδικα δεοντολογίας.



Διάγραμμα 1: Ζητήματα του κώδικα δεοντολογίας προς εξέταση.

Πηγή: (Ντζανάτος, 2009)

Όπως αναφέραμε στην Ενότητα 2.2, βασικό αντικείμενο και στόχος της ελεγκτικής διαδικασίας αποτελεί η εξέταση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που παρουσιάζει μία ελεγχόμενη επιχείρηση σε σύγκριση με την πραγματικότητα. Επιπλέον, η ελεγκτική διαδικασία επιχειρεί να αποτρέψει και να αποκαλύψει πιθανά λογιστικά σφάλματα ή απάτες. Τα δύο αυτά αντικείμενα της Ελεγκτικής επιτυγχάνονται ακολουθώντας τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ), που περιλαμβάνουν τον κώδικα δεοντολογίας που αναλύσαμε έως τώρα.

Σε περίπτωση ανίχνευσης λογιστικής απάτης, ο ελεγκτής σύμφωνα με τα ΔΠΕ οφείλει να ενημερώσει το αρμόδιο επίπεδο διοίκησης της επιχείρησης για το συμβάν, ώστε να παρθούν οι απαραίτητες ενέργειες για την επίλυση του ζητήματος και την αποφυγή και πρόληψη παρόμοιων περιστατικών στο μέλλον. Σε περίπτωση που μέλη της διοίκησης εμπλέκονται στην απάτη, ο ελεγκτής οφείλει να ενημερώσει στελέχη που ανήκουν σε ανώτερο επίπεδο εξουσίας στην επιχείρηση, ώστε να συζητηθούν οι συνθήκες του προβλήματος, να ληφθούν αποφάσεις για την επίλυσή του, και να ολοκληρωθεί ο έλεγχος.

Επιπλέον, αρμοδιότητα του ελεγκτή αποτελεί ο εντοπισμός πιθανών ελλείψεων και κενών στις εσωτερικές δικλίδες της ελεγχόμενης οντότητας, και η αντίστοιχη ενημέρωση της διοίκησης περί αυτών. Η ενίσχυση των εσωτερικών δικλίδων συμβάλλει σημαντικά στην πρόληψη μελλοντικών σφαλμάτων, στην μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα των μελλοντικών ελέγχων, και στην ορθή λειτουργία της επιχείρησης.

Όσον αφορά τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης και την εγκυρότητα τους, έργο του ελεγκτή αποτελεί ο εντοπισμός ακούσιων ή σκόπιμων ατασθαλιών που σχετίζονται με τα έγγραφα της επιχείρησης και παραπέμπουν σε λανθασμένη εικόνα των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής οφείλει να αποκαλύπτει παραβάσεις όπως αλλαγές στα αρχεία και στα έγγραφα της επιχείρησης, καταχωρίσεις εικονικών στοιχείων, παραλείψεις συναλλαγών, καθώς και λανθασμένες δηλώσεις που αποκρύβουν την πραγματική εικόνα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στην επιχείρηση.

Τέλος, πρέπει να σημειωθεί ότι είναι πρακτικά αδύνατον να ανιχνευτούν όλες οι παρατυπίες σε μία επιχείρηση κατά την διάρκεια ενός ελέγχου, είτε εσωτερικού είτε εξωτερικού. Οι παραβάτες συνήθως οδηγούνται σε ενέργειες όπως η πλαστογραφία και η συνέργεια με τρίτους, ώστε να μειώσουν την αποτελεσματικότητα των ελέγχων και άρα την πιθανότητα αποκάλυψης των παράνομων πράξεών τους. Επιπλέον, οι παράνομες πράξεις που λαμβάνουν χώρα σε μία επιχείρηση μπορεί να μην σχετίζονται άμεσα με τον οικονομικό τομέα, αλλά να επηρεάζουν τις οικονομικές καταστάσεις με έμμεσο τρόπο. Συνεπώς, η ευθύνη για την πρόληψη και τον εντοπισμό οποιασδήποτε απάτης σε μία επιχείρηση βαραίνει πρωτίστως την διοίκησή της. Αρμοδιότητα του ελεγκτή αποτελεί ο σχεδιασμός ενός ελεγκτικού προγράμματος,

σύμφωνα με τα πρότυπα ελέγχου, το οποίο θα έχει τις μεγαλύτερες πιθανότητες αποκάλυψης και καταστολής κάποιας απάτης στους ελεγχόμενους τομείς της επιχείρησης.

2.5 Πλεονεκτήματα της ελεγκτικής διαδικασίας

Ο κλάδος της Ελεγκτικής αποτελεί πλέον έναν από τους πιο σημαντικούς κλάδους της λογιστικής επιστήμης, με τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των εταιριών να προσφέρει πολλά οικονομικά πλεονεκτήματα στους ενδιαφερόμενους φορείς, οι οποίοι κυμαίνονται από τα μέλη της ελεγχόμενης οντότητας (διοίκηση, μέτοχοι, υπάλληλοι, πελάτες), έως τους πολίτες και την κοινωνία γενικότερα.

Αρχικά, η ελεγκτική διαδικασία αποκαλύπτει την πραγματική χρηματοοικονομική κατάσταση της ελεγχόμενης εταιρίας, διευκολύνοντας έτσι την αξιολόγηση της οικονομικής πορείας της επιχείρησης, καθώς και την επίτευξη των στόχων που έχουν τεθεί. Με αυτόν τον τρόπο, ενημερώνονται έγκυρα και προστατεύονται όσοι συνδέονται άμεσα με την επιχείρηση, δηλαδή τα μέλη της διοίκησης, οι εργαζόμενοι, οι συναλλασσόμενοι προμηθευτές και πελάτες, καθώς και το επενδυτικό κοινό.

Επιπλέον, το ελεγκτικό έργο αποσκοπεί στην πρόληψη των ακούσιων και εκούσιων λογιστικών σφαλμάτων στα οικονομικά δρώμενα της επιχείρησης, στην βελτίωση των εσωτερικών δικλίδων της εταιρίας, και στην ορθή εφαρμογή των κανονισμών και των διαδικασιών. Όλα τα παραπάνω συνδράμουν στην ορθή, σταθερή, και αποτελεσματικότερη λειτουργία της επιχείρησης και του ανθρώπινου δυναμικού της.

Τέλος, ο εσωτερικός έλεγχος που πραγματοποιείται στις δημόσιες υπηρεσίες αποσκοπεί τόσο στην βελτίωση της αποδοτικότητά τους, όσο και στην πρόληψη και καταστολή της κατάχρησης δημοσίου χρήματος. Επομένως, όφελος από τους παραπάνω ελέγχους έχουν τόσο το κράτος και ο κρατικός μηχανισμός, όσο και οι πολίτες που συναλλάσσονται καθημερινά με τους δημόσιους οργανισμούς.

2.6 Ο ελεγκτικός κλάδος στην Ελλάδα

Η ιστορία του ελεγκτικού επαγγέλματος στην χώρα μας ξεκινάει το 1920, όπου καθιερώνεται για πρώτη φορά με νόμο ο θεσμός του ελεγκτή ανωνύμων εταιριών (ΑΕ). Σύμφωνα με το Ν. 2190/20, άρθρο 36 παρ. 1, οι ΑΕ που υπερβαίνουν συγκεκριμένα αριθμητικά κριτήρια ελέγχονται υποχρεωτικά από τουλάχιστον έναν ορκωτό ελεγκτή – λογιστή. Εξαιτίας της απουσίας κάποιου επίσημου οργανωμένου ελεγκτικού σώματος, σε συνδυασμό με την παράλειψη του νομοθέτη να καθορίσει τα προσόντα που χρειάζεται να έχει ένας ελεγκτής, ο παραπάνω νόμος ίσχυσε μόνο τυπικά. Οι ΑΕ εκείνης της περιόδου, για να εκπληρώσουν τις παραπάνω υποχρεώσεις, προσελάμβαναν πρόσωπα τα οποία δεν είχαν τις απαραίτητες θεωρητικές γνώσεις για

να ασκήσουν το επάγγελμα. Έτσι, οι ελεγκτές ανωνύμων εταιριών συνήθως δεν ασκούσαν κανέναν έλεγχο στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της εταιρίας ⁶.

Το 1931 γίνεται η πρώτη απόπειρα σύστασης ενός επίσημου ελεγκτικού σώματος στην Ελλάδα. Με το Ν. 5076/31, ιδρύεται το Σώμα Ορκωτών Λογιστών (ΣΟΛ), ενώ με νομοθετικά διατάγματα του επόμενου έτους ορίζεται η σύνθεση του διοικητικού του συμβουλίου. Όμως, οι προσπάθειες για την ανάπτυξη του ελεγκτικού κλάδου στην χώρα απέτυχαν και πάλι, λόγω της πολιτικής αστάθειας που επικράτησε εκείνη την περίοδο στην Ελλάδα, σε συνδυασμό με την παγκόσμια οικονομική κρίση του 1932, με αποτέλεσμα να μην εδραιωθεί το ΣΟΛ.

Η ίδρυση του ΣΟΛ γίνεται τελικά το 1955, με το Ν.Δ. 3329/55, σε μία δεκαετία οικονομικής ανάπτυξης για την χώρα. Το ΣΟΛ αποτελούσε νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου (ΝΠΔΔ), και λειτουργούσε ως ένωση επαγγελματιών (ελεγκτών) με ειδικά προσόντα, όπου τα μέλη του διέθεταν εγγυήσεις ανεξαρτησίας και ελευθερίας έκφρασης γνώμης βάση νόμου. Σκοπός του σώματος ήταν η άσκηση ελέγχου στις οικονομικές καταστάσεις όλων των οικονομικών οργανισμών της χώρας, δηλαδή τόσο στις ΑΕ, όσο και στους δημόσιους οργανισμούς ⁷.

Μετά από τροποποιήσεις στην νομοθεσία, οι περισσότερες ΑΕ της χώρας υποχρεώθηκαν σε ελέγχους από ορκωτούς ελεγκτές, ενώ οι υπόλοιπες μπορούσαν να επιλέξουν ελεύθερα τους ελεγκτές που θα ασκούσαν έλεγχο στην εταιρία. Συνεπώς, εκείνη την περίοδο καθιερώθηκε ένα δυαδικό σύστημα ελέγχου, όπου κάποιες ΑΕ ελέγχονταν υποχρεωτικά από το ΣΟΛ, ενώ οι υπόλοιπες ελέγχονταν από πρόσωπα που δεν είχαν τα απαραίτητα προσόντα, όπως την περίοδο του έτους 1920.

Το ΣΟΛ αποτέλεσε τον κύριο ελεγκτικό φορέα στην Ελλάδα από το 1955 έως το 1992. Πρέπει να τονιστεί ότι, παρά τα προβλήματα που αναφέρθηκαν παραπάνω, η δημιουργία του θεσμού του ορκωτού λογιστή και του ΣΟΛ βοήθησε σημαντικά στην ενίσχυση του κύρους και της ανεξαρτησίας των ελεγκτών, σε σύγκριση με τις εποχές όπου η νομοθεσία είχε κενά σχετικά με την ανεξαρτησία και τα προαπαιτούμενα προσόντα του ελεγκτικού επαγγέλματος.

Το έτος 1992 αποτέλεσε σημαντικό σταθμό στην πρόοδο του ελεγκτικού επαγγέλματος στην Ελλάδα. Με το Π.Δ. 226/92, το ΣΟΛ καταργήθηκε και οι αρμοδιότητές του μεταβιβάστηκαν σε ένα νέο ελεγκτικό σώμα, το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (ΣΟΕ), το οποίο αργότερα με το Ν. 2733/1999 μετονομάστηκε σε Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ). Επιπλέον, τέθηκαν νέοι κανόνες για τους ελεγκτές, εκσυγχρονίστηκε ο κώδικας δεοντολογίας του ελεγκτικού επαγγέλματος, και εισήχθησαν νέα πρότυπα για τον τρόπο ελέγχου των διαδικασιών και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

⁶ (Λεβάντης & Γρηγοράκος, 1989)

⁷ (Πασσιάς, 1969)

Τέλος, το 2003, με το Ν. 3148/03, συστήθηκε η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ). Κύρια αντικείμενα της ΕΛΤΕ μεταξύ άλλων αποτελούν η ενίσχυση της διαφάνειας των επιχειρήσεων μέσω της λογιστικής τυποποίησης, η εποπτεία του ΣΟΕΛ ως προς την τήρηση των κανόνων, ο έλεγχος της ποιότητας των υποχρεωτικών λογιστικών ελέγχων, καθώς και η θέσπιση των κανόνων δεοντολογίας του ελεγκτικού έργου, σε συνεργασία με το ΣΟΕΛ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ - ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Στην Ενότητα 2.3 διακρίναμε τους ελέγχους σε δύο βασικές κατηγορίες, εσωτερικούς και εξωτερικούς, ανάλογα με την εξάρτηση του ελεγκτή από την ελεγχόμενη οντότητα. Σε αυτό το κεφάλαιο, θα αναλύσουμε αυτές τις δύο κατηγορίες ελέγχων, καθώς και τις χαρακτηριστικές ιδιότητες της κάθε μίας.

3.1 Εσωτερικός έλεγχος

Στόχος αυτής της ενότητας αποτελεί η περιγραφή του εσωτερικού ελέγχου. Αρχικά, θα ορίσουμε την έννοια του εσωτερικού ελέγχου, καθώς και τους βασικούς στόχους και αρμοδιότητες του. Στην συνέχεια, θα μελετήσουμε τα διεθνή πρότυπα και τον κώδικα δεοντολογίας που κατευθύνουν τον εσωτερικό ελεγκτή. Τέλος, θα αναλύσουμε τα βασικά βήματα διενέργειας ενός εσωτερικού ελέγχου, καθώς και τα πλεονεκτήματα που αυτός προσφέρει στην ελεγχόμενη επιχείρηση.

3.1.1 Ορισμός του εσωτερικού ελέγχου

Καθώς το μέγεθος μίας επιχείρησης αναπτύσσεται, δημιουργούνται εύλογα προβλήματα στην άμεση επίβλεψη των χρηματοοικονομικών δραστηριοτήτων που λαμβάνουν χώρα στην επιχείρηση από την διοίκησή της. Επομένως, προκύπτει η αναγκαιότητα για την θέσπιση συγκεκριμένων κανόνων και διαδικασιών, που θα προστατεύουν ανά πάσα στιγμή την εύρυθμη λειτουργία της εταιρίας. Το είδος ελέγχου που προέκυψε από τις παραπάνω εξελίξεις ονομάστηκε εσωτερικός έλεγχος, γνωστός πιο επίσημα ως Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου.

Τα πρόσωπα που είναι υπεύθυνα για την διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου ονομάζονται εσωτερικοί ελεγκτές. Σε αντίθεση με τους ορκωτούς ελεγκτές, οι οποίοι διενεργούν εξωτερικούς ελέγχους, οι εσωτερικοί ελεγκτές συνδέονται άμεσα με την ελεγχόμενη επιχείρηση. Δηλαδή, πρόκειται για στελέχη της επιχείρησης, που έχουν τις απαραίτητες θεωρητικές γνώσεις για να επιθεωρούν διεξοδικά τις ενέργειες και τις επιχειρηματικές δραστηριότητες που διαπράττονται από τα υπόλοιπα στελέχη της επιχείρησης, καθώς και να ενημερώνουν την διοίκηση για τυχόν σφάλματα που εντοπίσουν.

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, η έννοια του εσωτερικού ελέγχου ορίζεται επίσημα ως εξής: «Η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου είναι μία ανεξάρτητη, αντικειμενική και συμβουλευτική υπηρεσία, σχεδιασμένη και οργανωμένη, ώστε να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες του οργανισμού. Μέσω τεχνικών και επιστημονικών προσεγγίσεων, αξιολογεί την επάρκεια λειτουργίας του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, στοχεύει στην εκτίμηση και διαχείριση του επιχειρηματικού

κινδύνου, τον περιορισμό ή την εξάλειψή του, βοηθώντας τον οργανισμό να εκπληρώσει τους στρατηγικούς και επιχειρησιακούς του στόχους».

3.1.2 Στόχοι του εσωτερικού ελέγχου

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, ο βασικότερος στόχος της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου σε μία επιχείρηση είναι «η βοήθεια προς τα μέλη του οργανισμού στην αποτελεσματική άσκηση των καθηκόντων τους. Για το σκοπό αυτό η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου τους εφοδιάζει με αναλύσεις, αξιολογήσεις, συστάσεις, συμβουλές και πληροφορίες που αφορούν τις ελεγχόμενες δραστηριότητες».

Σύμφωνα με τον παραπάνω ορισμό, συμπεραίνουμε ότι ο αντικειμενικός στόχος του εσωτερικού ελέγχου είναι η παροχή βοήθειας προς την διοίκηση της επιχείρησης, μέσω συστάσεων, αναλύσεων, και εκτιμήσεων επί των λειτουργιών της εταιρίας, ώστε να εκπληρωθούν αποτελεσματικά τα καθήκοντά της διοίκησης. Πιο συγκεκριμένα, η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου επιχειρεί να διαμορφώσει με βέλτιστο τρόπο το σύστημα διαδικασιών της επιχείρησης, το οποίο συνδέεται με την οργάνωση των οικονομικών και λογιστικών υπηρεσιών, την κατανομή των αρμοδιοτήτων του ανθρώπινου δυναμικού, την αξιοπιστία των λογιστικών βιβλίων, καθώς και την γενικότερη αποτελεσματική λειτουργία της επιχείρησης. Επιπλέον, η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου επιτηρεί τους εργαζόμενους της επιχείρησης, ώστε να μην παραβιάζονται οι κανόνες και οι αρχές που πρέπει να ακολουθούνται, ενημερώνοντας παράλληλα την διοίκηση για τα ευρήματα του ελέγχου.

Σύμφωνα με την Απόφ. Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς 5/204/00, καθίσταται υποχρεωτική η ύπαρξη ξεχωριστού τμήματος εσωτερικού ελέγχου στις εταιρίες των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται στη χρηματιστηριακή αγορά. Σε αυτή την περίπτωση, στόχος της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου αποτελεί ο έλεγχος των ενεργειών και των δραστηριοτήτων που εκτελούνται από την διοίκηση, τους μετόχους, καθώς και από τα στελέχη της επιχείρησης, ώστε να διασφαλίζεται ότι δεν θίγονται τα συμφέροντα των επενδυτών της επιχείρησης και ότι δεν απειλείται η διαφάνεια της χρηματιστηριακής αγοράς.

3.1.3 Αρμοδιότητες εσωτερικού ελέγχου

Αποβλέποντας στην εκπλήρωση των στόχων που αναφέραμε στην προηγούμενη ενότητα, η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου φέρει τις παρακάτω αρμοδιότητες στα πλαίσια της επιχείρησης:

- Ελέγχει την σωστή εφαρμογή των θεσπισμένων διαδικασιών κατά την διοικητική και χρηματοοικονομική δραστηριότητα της επιχείρησης. Ταυτόχρονα, εκτιμά την αποτελεσματικότητα των παραπάνω διαδικασιών, καθώς και την εγκυρότητα των παραγόμενων πληροφοριών.

- Ενημερώνει κατάλληλα την διοίκηση της επιχείρησης για τα ευρήματα του ελέγχου, μαζί με προτεινόμενες συστάσεις για την καλύτερη εφαρμογή των διαδικασιών.
- Αξιολογεί την εγκυρότητα των λογιστικών βιβλίων της επιχείρησης, καθώς και των χρηματοοικονομικών καταστάσεών της.
- Αξιολογεί την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών που έχει καθιερώσει η επιχείρηση, σε συνδυασμό με την συμμόρφωσή τους με την αντίστοιχη νομοθεσία. Εάν οι παραπάνω διαδικασίες περιέχουν κενά ή δεν επαρκούν, προτείνονται βελτιώσεις στην διοίκηση της επιχείρησης.
- Αξιολογεί την πολιτική των προσλήψεων, αξιολογήσεων, και προαγωγών του ανθρώπινου δυναμικού της επιχείρησης.
- Υπολογίζει το κέρδος ή την ζημία που παράγει κάθε τμήμα της εταιρίας σε σύγκριση με τον αντίστοιχο προϋπολογισμό του, συστήνοντας στην συνέχεια αντίστοιχες βελτιώσεις επί των επιζήμιων τμημάτων.
- Αξιολογεί την απόδοση των επενδύσεων, με βάση του αρχικούς σχεδιασμούς της εταιρίας.
- Σχεδιάζει τακτικούς και έκτακτους εξωτερικούς ελέγχους στην επιχείρηση, σε συνεργασία με την διοίκηση και τους ορκωτούς ελεγκτές.
- Ελέγχει τις χρηματοοικονομικές συναλλαγές της επιχείρησης με τις συνδεδεμένες με αυτήν εταιρίες.

3.1.4 Πρότυπα εσωτερικού ελέγχου

Για να διευκρινιστεί καλύτερα η φύση και ο σκοπός της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου, το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών έχει εκδώσει σχετικά πρότυπα που αφορούν τον εσωτερικό έλεγχο και τον ρόλο του εσωτερικού ελεγκτή σε μία επιχείρηση⁸.

Τα πρότυπα περιλαμβάνουν δύο κύριες κατηγορίες: τα *Πρότυπα Χαρακτηριστικών* και τα *Πρότυπα Διεξαγωγής*. Τα πρότυπα χαρακτηριστικών αφορούν τα χαρακτηριστικά που πρέπει να έχουν τα άτομα που διεξάγουν τον εσωτερικό έλεγχο. Τα πρότυπα διεξαγωγής ασχολούνται με τη φύση των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου, καθώς και την αξιολόγησή τους.

Πρότυπα Χαρακτηριστικών

i. Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα

Το Επαγγελματικό Πρότυπο 1100 ορίζει την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελεγκτή από τις ελεγχόμενες δραστηριότητες, ώστε το έργο του να γίνεται αμερόληπτα.

⁸ (Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, 2017)

Απαραίτητη προϋπόθεση αποτελεί η οργανωσιακή ανεξαρτησία του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, η οποία καθορίζεται από το Πρότυπο 1110, σύμφωνα με το οποίο ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να έχει μία αμφίδρομη σχέση αναφοράς με το διοικητικό συμβούλιο της εταιρίας. Επίσης, το Πρότυπο 1120 καθορίζει την αμερόληπτη στάση των εσωτερικών ελεγκτών και την προσπάθεια αποφυγής συγκρούσεων συμφερόντων, ενώ το Πρότυπο 1130 καθορίζει την κοινοποίηση οποιασδήποτε προσπάθειας παρεμπόδισης της ανεξαρτησίας του ελεγκτή.

ii. Επαγγελματική Επάρκεια

Σύμφωνα με το Επαγγελματικό Πρότυπο 1200, ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να εκτελείται με επαγγελματική επάρκεια και επαγγελματική επιμέλεια από τον ελεγκτή.

Η επαγγελματική επάρκεια καθορίζεται από το Πρότυπο 1210, το οποίο ορίζει ότι ο εσωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να διαθέτει τις κατάλληλες γνώσεις και δεξιότητες για την εκπλήρωση των καθηκόντων του. Το Πρότυπο 1220 αφορά την εφαρμογή επιμέλειας από τον ελεγκτή, ο οποίος θα πρέπει μεταξύ άλλων να εκτιμά την έκταση των εργασιών που απαιτούνται, την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών ελέγχου, καθώς και την πιθανότητα λαθών ή απάτης. Τέλος, το Πρότυπο 1230 ορίζει ότι ο εσωτερικός ελεγκτής θα πρέπει διαρκώς να βελτιώνει τις γνώσεις και τις δεξιότητές του, μέσα από συνεχή εκπαίδευση και επαγγελματική επιμόρφωση.

iii. Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας

Σύμφωνα με το Επαγγελματικό Πρότυπο 1300, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να αναπτύσσει ένα πρόγραμμα διαβεβαίωσης και βελτίωσης ποιότητας της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου.

Αυτό καθίσταται εφικτό μέσω εσωτερικών και εξωτερικών αξιολογήσεων, που ορίζονται στα Πρότυπα 1311 και 1312 αντίστοιχα. Το Πρότυπο 1320 αφορά την υποβολή του προγράμματος και την αντίστοιχη γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων και συμπερασμάτων στην διοίκηση της εταιρίας.

Πρότυπα Διεξαγωγής

i. Διαχείριση της Λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου

Το Επαγγελματικό Πρότυπο 2000 ορίζει τον τρόπο διαχείρισης της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου από τον επικεφαλής, ώστε να εξασφαλίζεται ότι ο εσωτερικός έλεγχος προσφέρει θετικά στην επιχείρηση.

Συγκεκριμένα, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να αναπτύσσει το πρόγραμμα ελέγχων της επιχείρησης, να κοινοποιεί τον σχεδιασμό του και τους απαιτούμενους πόρους στην διοίκηση, να διαχειρίζεται σωστά τους διαθέσιμους

πόρους για την επίτευξη του προγράμματος, να καταρτίζει τις διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου ώστε να καθοδηγεί την υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου, να συντονίζει με κατάλληλο τρόπο τις δραστηριότητες, και τέλος να υποβάλλει την αναφορά και τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου στην διοίκηση.

ii. Φύση των Εργασιών

Το Επαγγελματικό Πρότυπο 2100 ορίζει την φύση και τους στόχους της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου.

Αρχικά, ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να συμβάλλει στην βελτίωση της διακυβέρνησης της εταιρίας, υποβάλλοντας προτάσεις σχετικά με την λήψη αποφάσεων και τον συντονισμό των δραστηριοτήτων του οργανισμού. Επίσης, η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να αξιολογεί και να βελτιώνει τις διαδικασίες διαχείρισης κινδύνου του οργανισμού. Τέλος, θα πρέπει να αξιολογούνται οι ελεγκτικοί μηχανισμοί της εταιρίας ως προς την αποτελεσματικότητά τους.

iii. Σχεδιασμός Έργου

Το Επαγγελματικό Πρότυπο 2200 ορίζει τον σχεδιασμό του εσωτερικού ελέγχου και του ελεγκτικού έργου.

Αρχικά, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη οι αντικειμενικοί σκοποί του έργου, η στρατηγική του οργανισμού, καθώς και οι σχετικοί κίνδυνοι που μπορούν να απειλήσουν την ορθή λειτουργία της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου. Στην συνέχεια, ορίζεται το εύρος του ελέγχου, καθώς και οι κατάλληλοι πόροι που θα ανατεθούν, ανάλογα με την εκτίμηση της πολυπλοκότητας του έργου. Τέλος, συντάσσεται και καταγράφεται το τελικό πρόγραμμα των ελέγχων που θα πραγματοποιηθούν.

iv. Διεξαγωγή του Έργου

Το Επαγγελματικό Πρότυπο 2300 ορίζει την ορθή διεξαγωγή του έργου, ώστε να ολοκληρωθούν οι αρχικοί στόχοι που τέθηκαν κατά τον σχεδιασμό.

Ο εσωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να εντοπίσει, να αναλύσει, να αξιολογήσει, καθώς και να καταγράψει όλες τις σχετικές και χρήσιμες πληροφορίες που του παρέχονται. Επιπλέον, ο έλεγχος θα πρέπει να εποπτεύεται κατάλληλα από τον επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου κατά την διεξαγωγή του, ώστε να διασφαλιστεί η ποιότητά του και η επίτευξη των αντικειμενικών στόχων.

v. Κοινοποίηση Αποτελεσμάτων

Σύμφωνα με το Επαγγελματικό Πρότυπο 2400, οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να κοινοποιούν τα αποτελέσματα του έργου τους μετά την ολοκλήρωσή του. Η αντίστοιχη τελική έκθεση που θα υποβληθεί στην διοίκηση θα πρέπει να περιέχει όλες τις πληροφορίες σχετικές με τον έλεγχο (εύρος, περιορισμοί, στόχοι), καθώς και την

συνολική γνώμη και τα συμπεράσματα που εξήχθησαν, υποστηριζόμενα από επαρκείς και αξιόπιστες πληροφορίες που συλλέχθηκαν κατά την διεξαγωγή του έργου.

vi. Παρακολούθηση Προόδου

Σύμφωνα με το Επαγγελματικό Πρότυπο 2500, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να καθιερώνει ένα σύστημα παρακολούθησης, το οποίο θα εποπτεύει την αναγνώριση και την επίλυση των προβλημάτων που έχουν κοινοποιηθεί στην διοίκηση της εταιρίας.

vii. Κοινοποίηση της Αποδοχής Κινδύνων

Το Επαγγελματικό Πρότυπο 2600 ορίζει ότι ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου δεν είναι υπεύθυνος για την αντιμετώπιση των κινδύνων που έχουν γνωστοποιηθεί στην διοίκηση και επιτηρούνται από την παρακολούθηση προόδου. Εάν ο οργανισμός δεν μπορεί να ανταποκριθεί στους κινδύνους που έχουν αποκαλυφθεί, τότε θα πρέπει να υπάρξει συζήτηση ανάμεσα στον επικεφαλής και στην διοίκηση ή στο συμβούλιο του οργανισμού, ώστε να επιλυθούν τα αντίστοιχα προβλήματα.

3.1.5 Κώδικας δεοντολογίας στον εσωτερικό έλεγχο

Στην Ενότητα 2.4, συζητήσαμε για τον Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας που διέπει το ελεγκτικό επάγγελμα και κατευθύνει το ελεγκτικό έργο. Όσον αφορά την υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου, το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών έχει εκδώσει τον αντίστοιχο κώδικα δεοντολογίας⁹, το οποίο ακολουθεί και τον κώδικα ηθικής του σύμφωνα με τον οποίον οφείλουν να ενεργούν οι εσωτερικοί ελεγκτές.

Σύμφωνα με τον κώδικα δεοντολογίας, οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να προασπίζονται τις παρακάτω 4 αρχές:

1. Ακεραιότητα

Ο εσωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να διαθέτει ειλικρίνεια, υπευθυνότητα, καθώς και τις απαραίτητες θεωρητικές γνώσεις για να εκτελέσει το έργο του. Επιπλέον, θα πρέπει να εκτελεί τα καθήκοντά του με επιμέλεια και εντιμότητα, καθώς και να τηρεί τους νόμους, χωρίς να συμμετέχει σε παράνομες δραστηριότητες οι οποίες θίγουν το ελεγκτικό επάγγελμα ή τα συμφέροντα της εταιρίας του.

2. Αντικειμενικότητα

Ο εσωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να εκτελεί το έργο του με αντικειμενικότητα, δηλαδή χωρίς μεροληψία και χωρίς να επηρεάζεται από τρίτους. Συνεπώς, ο εσωτερικός ελεγκτής δεν δέχεται δώρα από υπαλλήλους, πελάτες, ή εταιρίες συνδεδεμένες με τη δική του, ώστε να μην

⁹ (Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, 2001), (Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, 2013), (Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, 2013)

επηρεαστεί το έργο του. Επιπλέον, ο ελεγκτής θα πρέπει να συμμετέχει μόνο σε δραστηριότητες για τις οποίες είναι αρμόδιος, και να απέχει από αυτές που πιθανώς να συγκρούονται με τα συμφέροντα της επιχείρησής του.

3. Εχεμύθεια

Ο εσωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να σέβεται τις πληροφορίες που λαμβάνει, καθώς και να είναι προσεκτικός κατά την χρήση τους. Θα πρέπει να σέβεται την αρχή της εχεμύθειας και της εμπιστευτικότητας, δηλαδή να μην αποκαλύπτει τις παραπάνω πληροφορίες και να μην τις χρησιμοποιεί για προσωπικό του όφελος, μένοντας πάντα πιστός στα συμφέροντα της εταιρίας.

4. Επάρκεια

Ο εσωτερικός ελεγκτής είναι υποχρεωμένος να διαθέτει και να υιοθετεί τα κατάλληλα μέσα για την ορθή εκτέλεση του έργου του. Σε αυτά τα μέσα συμπεριλαμβάνονται οι θεωρητικές γνώσεις και οι δεξιότητες που είναι απαραίτητες για το ελεγκτικό επάγγελμα, οι οποίες προτείνονται από τα διεθνή πρότυπα, την νομοθεσία, την επιστήμη, καθώς και την ίδια την διοίκηση της εταιρίας. Επιπλέον, ο εσωτερικός ελεγκτής θα πρέπει διαρκώς να προσπαθεί να βελτιώσει τα παραπάνω χαρακτηριστικά του και την επαγγελματική του αποτελεσματικότητα, ώστε να εξασφαλίσει την υψηλή ποιότητα των υπηρεσιών του. Τέλος, θα πρέπει να ασκεί τα καθήκοντά του με υψηλό επίπεδο ηθικής και υπευθυνότητας, καθώς και να αφιερώνει την πλήρη προσοχή του στο έργο του.

3.1.6 Βήματα διενέργειας του εσωτερικού ελέγχου

Κάθε εσωτερικός έλεγχος προφανώς διαφέρει από τους υπόλοιπους, ανάλογα με τα πρόσωπα που συμμετέχουν σε αυτόν, την επιχείρηση και τις ιδιότητές της (μέγεθος, υπάλληλοι, διοίκηση), καθώς και τους αντικειμενικούς στόχους του. Μπορούμε όμως να ορίσουμε και να αναλύσουμε συγκεκριμένα βήματα τα οποία ακολουθούνται τις περισσότερες φορές κατά την διενέργεια ενός εσωτερικού ελέγχου. Τα πέντε βήματα που ακολουθούνται στηρίζονται στα πρότυπα που συζητήσαμε στην Ενότητα 3.1.4, και κατά χρονική σειρά ενός ελέγχου είναι τα εξής: *προκαταρκτική έρευνα, σύνταξη προγράμματος ελέγχου, επιτόπια εργασία, εκθέσεις ελέγχου, και μεταγενέστερες ενέργειες.*

Προκαταρκτική έρευνα

Το πρώτο βήμα ενός εσωτερικού ελέγχου αποτελεί η προκαταρκτική έρευνα. Σε αυτό το στάδιο, ο εσωτερικός ελεγκτής συγκεντρώνει τις απαραίτητες πληροφορίες που θα χρειαστούν για την μετέπειτα σύνταξη του προγράμματος ελέγχου. Η προκαταρκτική έρευνα στο σύνολό της πραγματοποιείται σε κάθε δραστηριότητα της επιχείρησης που ελέγχεται για πρώτη φορά ή που έχει μεταβληθεί από την προηγούμενη έρευνα.

Ενδεικτικά, θα αναφέρουμε κάποιες από τις ενέργειες που συχνά ακολουθούνται από τον εσωτερικό ελεγκτή κατά το στάδιο της προκαταρκτικής έρευνας:

- Μελέτη προηγούμενων εκθέσεων ελέγχου, που αφορούσαν στην ίδια δραστηριότητα με την τωρινή.
- Μελέτη της οργάνωσης της ελεγχόμενης δραστηριότητας, με την βοήθεια οργανογραμμάτων ή άλλων σχετικών εντύπων.
- Δημιουργία ερωτηματολογίων, με ερωτήσεις που αφορούν την αποτελεσματικότητα του υπάρχοντος συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Σκοπός των ερωτηματολογίων αποτελεί η διαμόρφωση μίας πρωτογενούς εκτίμησης για το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της ελεγχόμενης δραστηριότητας από τον εσωτερικό ελεγκτή.
- Διενέργεια συνεντεύξεων μεταξύ του εσωτερικού ελεγκτή και των προϊσταμένων της ελεγχόμενης δραστηριότητας. Στόχος αποτελεί η ενημέρωση των αρμόδιων προσώπων για τον επικείμενο έλεγχο και τον σκοπό του, καθώς και η δημιουργία μίας στενής σχέσης συνεργασίας.
- Μελέτη του τρόπου λειτουργίας και των αντικειμενικών σκοπών της δραστηριότητας που θα ελεγχθεί.
- Γνώση του ανθρώπινου δυναμικού που συνδέεται με την ελεγχόμενη δραστηριότητα, δηλαδή των υπαλλήλων και των μελών της διοίκησης της.
- Φυσική επισκόπηση της ελεγχόμενης δραστηριότητας, ώστε ο εσωτερικός ελεγκτής να λάβει μία καλύτερη εικόνα για τον τρόπο λειτουργίας της.
- Εκτίμηση της πιθανότητας εμφάνισης κινδύνων στην δραστηριότητα, καθώς και αξιολόγηση του υπάρχοντος συστήματος διαχείρισης και αντιμετώπισής τους.
- Διαμόρφωση ολοκληρωμένης άποψης για την δραστηριότητα και το αντίστοιχο σύστημα εσωτερικού ελέγχου από τον εσωτερικό ελεγκτή, σύμφωνα με τις παραπάνω ενέργειες, καθώς και παρουσίαση των συμπερασμάτων που εξήχθησαν από την προκαταρκτική έρευνα στους προϊσταμένους του.

Σύνταξη προγράμματος ελέγχου

Σε αυτό το βήμα, ο εσωτερικός ελεγκτής, χρησιμοποιώντας τις πληροφορίες που συνέλεξε κατά την προκαταρκτική του έρευνα, συντάσσει το γενικό πρόγραμμα του ελεγκτικού έργου, καταρτίζοντας ένα μακροπρόθεσμο και ένα βραχυπρόθεσμο πλάνο ελέγχου.

Το μακροπρόθεσμο πλάνο ελέγχου περιλαμβάνει γενικές πληροφορίες για την ουσία του ελέγχου, βασισμένο στις βασικότερες λειτουργίες και στους κινδύνους κάθε δραστηριότητας της επιχείρησης. Αντίθετα, το βραχυπρόθεσμο πλάνο περιέχει μία λεπτομερή περιγραφή κάθε ελεγκτικού έργου που θα πραγματοποιηθεί. Συγκεκριμένα, καθορίζονται οι αντικειμενικοί στόχοι του έργου, το απαραίτητο

ανθρώπινο δυναμικό, καθώς και η εκτίμηση του κόστους και του χρόνου που απαιτούνται για την ολοκλήρωση του ελέγχου.

Επιτόπια εργασία

Κατά την επιτόπια εργασία, ο εσωτερικός ελεγκτής ακολουθεί το πρόγραμμα ελέγχου και τις αντίστοιχες ενέργειες που αυτό υπαγορεύει για την υλοποίησή του. Κατά το βήμα αυτό, διενεργούνται δύο τύποι ελέγχων: οι *έλεγχοι διαδικασιών* και οι *έλεγχοι τεκμηριώσεως εργασιών*.

Οι έλεγχοι διαδικασιών αποσκοπούν στην αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και της ικανότητας αυτού να προλαμβάνει πιθανά σφάλματα. Συγκεκριμένα, αξιολογούνται οι εγκρίσεις που λαμβάνονται κατά την εκτέλεση των λειτουργιών της εταιρίας, η απαιτούμενη ροή των εργασιών για την ολοκλήρωση κάθε λειτουργίας της εταιρίας, καθώς και η αποτελεσματικότητα της διαφύλαξης των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

Οι έλεγχοι τεκμηριώσεως εργασιών αποσκοπούν στον έγκαιρο εντοπισμό σφαλμάτων και στην βελτίωση των διαδικασιών για την μελλοντική πρόληψη παρόμοιων λαθών. Σε αυτού του είδους ελέγχων περιλαμβάνονται η ανάλυση αριθμοδεικτών, οι συγκρίσεις λογιστικών και αριθμητικών στοιχείων για τον έλεγχο της εγκυρότητάς τους, ο έλεγχος των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, καθώς και η εξέταση των αναλύσεων των λογαριασμών της εταιρίας.

Έκθεση ελέγχου

Αφού ολοκληρωθούν οι ενέργειες που προέβλεπε το πρόγραμμα ελέγχου, επόμενο βήμα στην διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί η σύνταξη της έκθεσης ελέγχου.

Βασικός στόχος της έκθεσης ελέγχου αποτελεί η ενημέρωση της διοίκησης της εταιρίας και η γνωστοποίηση των συμπερασμάτων του εσωτερικού ελέγχου. Επιπλέον, η έκθεση ελέγχου επιχειρεί να πείσει την διοίκηση να προβεί στις απαραίτητες ενέργειες και βελτιώσεις που προτείνονται, ώστε να διασφαλιστεί η εύρυθμη λειτουργία της εταιρίας.

Μεταγενέστερες ενέργειες

Στο τελευταίο βήμα του εσωτερικού ελέγχου, οι εσωτερικοί ελεγκτές αξιολογούν και επιτηρούν τις ενέργειες που αποφασίστηκαν από την διοίκηση, μετά από την υποβολή της έκθεσης ελέγχου.

Αφού ενημερωθεί η διοίκηση για τα αποτελέσματα του ελέγχου μέσω της αντίστοιχης έκθεσης, ακολουθεί η επιλογή των διορθωτικών μέτρων που θα ληφθούν για να λυθούν τα προβλήματα που έχουν εντοπιστεί. Το τμήμα εσωτερικού ελέγχου σε

αυτό το στάδιο προβαίνει σε συζήτηση με την διοίκηση και στην σύσταση προτάσεων, βελτιώσεων, και ενεργειών. Τέλος, οι εσωτερικοί ελεγκτές συμμετέχουν και στην εφαρμογή των διορθωτικών μέτρων μέσω επιτήρησης, ώστε να διασφαλιστεί η αποτελεσματικότητά τους.

3.1.7 Πλεονεκτήματα του εσωτερικού ελέγχου

Η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου αποτελεί ένα εξαιρετικά σημαντικό και αναπόσπαστο τμήμα μίας επιχείρησης, διασφαλίζοντας την εύρυθμη και αποτελεσματική λειτουργία της. Ενδεικτικά, αναφέρουμε κάποια από τα οφέλη που προκύπτουν από την σωστή εφαρμογή ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου ¹⁰:

- ✓ Αξιολογούνται τα συστήματα και οι διαδικασίες που εφαρμόζονται στην επιχείρηση. Εάν κριθούν ως μη ικανοποιητικά, υιοθετούνται βελτιώσεις, ώστε να αποφευχθούν μελλοντικά προβλήματα. Στο ίδιο πλαίσιο, εντοπίζονται διαδικασίες οι οποίες μπορούν να αυτοματοποιηθούν, ώστε να μειωθεί η πιθανότητα ανθρώπινου σφάλματος.
- ✓ Εντοπίζονται έγκαιρα σφάλματα, τα οποία πιθανώς να δημιουργούσαν προβλήματα στην ορθή λειτουργία της επιχείρησης.
- ✓ Υποστηρίζεται η οικονομική κατάσταση της επιχείρησης. Συγκεκριμένα, περιορίζεται η γραφειοκρατική εργασία, εισπράττονται διαφυγόντα κέρδη, και αποφεύγονται οι αλόγιστες δαπάνες, που θα προέκυπταν από πιθανά λογιστικά λάθη.
- ✓ Εντοπίζονται οικονομικά και διοικητικά προβλήματα στην επιχείρηση, τα οποία αντιμετωπίζονται με αντικειμενικό τρόπο από τον εσωτερικό ελεγκτή.
- ✓ Προστατεύονται οι επενδυτές και οι μέτοχοι της εταιρίας, καθώς ενισχύεται η διαφάνεια της χρηματιστηριακής αγοράς.

3.2 Εξωτερικός έλεγχος

Σε αυτή την ενότητα, θα μελετήσουμε το νομοθετικό και θεσμικό πλαίσιο του εξωτερικού ελέγχου στην Ελλάδα, καθώς και τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα αυτής της κατηγορίας ελέγχων.

3.2.1 Αναγκαιότητα του εξωτερικού ελέγχου

Η μεγάλη ανάπτυξη των ανώνυμων εταιριών (ΑΕ) πρακτικά οδήγησε στην ανάγκη διενέργειας οικονομικού ελέγχου από αντικειμενικά άτομα που δεν ανήκουν στην εταιρία, τους λεγόμενους Ορκωτούς Ελεγκτές – Λογιστές. Η ανάγκη για εξωτερικό έλεγχο δεν περιορίζεται όμως μόνο στις ΑΕ. Η διαχείριση μεγάλων κεφαλαίων από πρόσωπα τα οποία δεν κατέχουν τα εν λόγω κεφάλαια, όπως στην περίπτωση των ιδιωτικών επιχειρήσεων που διαχειρίζονται τα κεφάλαια των επενδυτών, ή στην

¹⁰ (Meigs, Larsen, & Meigs, 1985)

περίπτωση των δημοσίων επιχειρήσεων που διαχειρίζονται τα χρήματα των πολιτών, απαιτεί κάποια μορφή ελέγχου στα οικονομικά δρώμενα του εκάστοτε οργανισμού.

Σύμφωνα με τους στόχους της Ελεγκτικής που συζητήθηκαν στο Κεφάλαιο 2, ο εξωτερικός έλεγχος αποσκοπεί στην πρόληψη των λογιστικών λαθών, στον έλεγχο της τήρησης των διαδικασιών σε μία εταιρία, στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων που δημοσιεύει η εταιρία, καθώς και στην παροχή βοήθειας στην επίτευξη των εταιρικών στόχων. Συνεπώς, ο εξωτερικός έλεγχος ουσιαστικά αποσκοπεί στην προστασία τόσο της εταιρίας, όσο και του κοινωνικού συνόλου, μειώνοντας τον κίνδυνο λήψης λανθασμένων αποφάσεων από τους επενδυτές. Σύμφωνα με τα παραπάνω, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι η άσκηση εξωτερικού ελέγχου στις επιχειρήσεις καθίσταται απολύτως αναγκαία.

Αυτή η αναγκαιότητα του εξωτερικού ελέγχου και των ορκωτών ελεγκτών έχει θεσμοθετηθεί από την ελληνική νομοθεσία, με προσπάθειες που ξεκινούν από τις αρχές του 20^{ου} αιώνα, όπως είδαμε στην Ενότητα 2.6. Παρομοίως, οι κανόνες για τον έλεγχο των διαδικασιών σε μία επιχείρηση θεσμοθετούνται στις περισσότερες χώρες του κόσμου, με την Ελληνική νομοθεσία να βασίζεται ιστορικά πάνω στα Βρετανικά πρότυπα.

3.2.2 Νομοθετικό πλαίσιο εξωτερικού ελέγχου

Όπως συζητήσαμε στην Ενότητα 2.6, την δεκαετία του 1990 ιδρύθηκε στην Ελλάδα το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ), το οποίο αντικατέστησε το Σώμα Ορκωτών Λογιστών (ΣΟΛ), που ήταν ο κύριος ελεγκτικός φορέας της χώρας από το 1955 έως το 1992. Πλέον, έλεγχο μπορούν να ασκούν μόνο φυσικά ή νομικά πρόσωπα τα οποία είναι μέλη του ΣΟΕΛ. Σύμφωνα με το Ν. 3693/08, άρθρα 2 και 3, δικαίωμα διενέργειας υποχρεωτικού ελέγχου έχουν οι νόμιμοι ελεγκτές, δηλαδή τα πρόσωπα που έχουν λάβει άδεια άσκησης επαγγέλματος. Στους ελεγκτές παρέχεται επίσης η δυνατότητα να ιδρύουν ελεγκτικές εταιρίες, οι οποίες φέρουν επίσης άδεια από το ΣΟΕΛ και την ΕΛΤΕ να διενεργούν ελέγχους.

Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ) ορίζουν τα ορθά πρότυπα του εξωτερικού ελέγχου ¹¹. Σύμφωνα με το ΔΠΕ 200, ο έλεγχος της επιχείρησης από ορκωτούς ελεγκτές στοχεύει πρωτίστως στο να βελτιωθεί ο βαθμός εμπιστοσύνης των χρηστών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της εταιρίας. Επομένως, βασικοί στόχοι του ελεγκτή αποτελούν:

- a) Να διασφαλίσει ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης δεν περιέχουν σφάλματα που οφείλονται είτε σε απάτη είτε σε ακούσιο λάθος, ώστε να μπορεί να έχει άποψη για το εάν οι παραπάνω οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτισθεί σύμφωνα με ένα εφαρμοστέο πλαίσιο

¹¹ (Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC), 2009)

χρηματοοικονομικής αναφοράς (π.χ. Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ)).

- b) Να υποβάλει έκθεση επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, και να κοινοποιήσει τα ευρήματα του έργου του.

Ο Ν. 3693/08, άρθρα 6 και 7, ορίζει τον τρόπο απόκτησης επαγγελματικής άδειας νόμιμου ελεγκτή από φυσικό πρόσωπο. Επιπλέον, το Π.Δ. 226/92, άρθρο 10, παρ. 1, ορίζει απαραίτητες προϋποθέσεις για να ασκήσει κάποιο πρόσωπο το επάγγελμα του ορκωτού ελεγκτή, οι οποίες περιλαμβάνουν:

1. Να έχει την ελληνική ιθαγένεια ή να είναι Έλληνα ομογενής ή υπήκοος κράτους – μέλους των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, καθώς και να έχει μόνιμη κατοικία στην Ελλάδα.
2. Να είναι κάτοχος πτυχίου οικονομικών, εμπορικών ή βιομηχανικών σπουδών ανώτατου εκπαιδευτικού ιδρύματος.
3. Να έχει ανεπίληπτο ήθος και αναμφισβήτητη αρετή.

Το νομοθετικό πλαίσιο περιέχει επίσης αναφορές στην ελεγκτική αμοιβή. Σύμφωνα με το Ν. 2076/92, άρθρο 32, παρ. 1, εδάφ. δ, ορίζεται ότι « Η σταθμισμένη μέση ωριαία αμοιβή δεν δύναται να είναι κατώτερη ποσού πενταπλάσιου του εκάστοτε ισχύοντος ωρομισθίου ανειδίκευτου εργάτη κατά ώρα απασχολήσεως ανά απασχολούμενο ελεγκτή κάθε βαθμίδας.». Επίσης, οι ελάχιστες αναγκαίες ώρες διενέργειας του υποχρεωτικού ελέγχου ορίζονται σύμφωνα με το Ν. 3919/11, άρθρο 8, παρ. 3, εδάφ. γ.

3.2.3 Επαγγελματική ανεξαρτησία του Ορκωτού Ελεγκτή

Απαραίτητη προϋπόθεση για την ορθή λειτουργία και αποτελεσματικότητα του εξωτερικού ελέγχου αποτελεί η επαγγελματική ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή, η οποία παραπέμπει και στην αντικειμενικότητά του. Η νομοθεσία στην Ελλάδα περιέχει διάφορα άρθρα τα οποία έχουν ως στόχο να προστατεύσουν τις παραπάνω ιδιότητες του ελεγκτή.

Σύμφωνα με το Ν. 3148/03, άρθρο 12, το ελεγκτικό επάγγελμα περιέχει ασυμβίβαστους περιορισμούς. Πιο συγκεκριμένα, ένας ορκωτός ελεγκτής δεν μπορεί να παρέχει τις υπηρεσίες του σε επιχειρήσεις εάν προκύπτει αμοιβαιότητα συμφερόντων, όπως μεταξύ άλλων στην περίπτωση που ο ελεγκτής έχει την ιδιότητα του υπαλλήλου στην εταιρία, συμμετέχει στην διοίκηση της, τηρεί τα λογιστικά της βιβλία, προσφέρει τις υπηρεσίες του σε αυτήν ως εσωτερικός ελεγκτής, ή της παρέχει υπηρεσίες συμβούλου επενδύσεων. Επιπλέον, σύμφωνα με το Ν. 2339/95, άρθρο 13, παρ. 2, δεν μπορούν να ορισθούν ορκωτοί ελεγκτές πρόσωπα τα οποία έχουν την ιδιότητα του δημοσίου υπαλλήλου ή του υπαλλήλου νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, τραπεζών, και επιχειρήσεων κοινής ωφελείας. Οι πρώτοι ασυμβίβαστοι

περιορισμοί αποσκοπούν στην ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή και στον περιορισμό της σχέσης του με την ελεγχόμενη εταιρία, ενώ οι δεύτεροι περιορισμοί προστατεύουν την μοναδική ιδιότητα του ελεγκτή, και επομένως την αποκλειστική ενασχόλησή του με το ελεγκτικό επάγγελμα και έργο.

Σύμφωνα με το Π.Δ 226/92, άρθρο 17, παρ. 1, εδάφ. γ, η ελεγκτική εταιρία πρέπει να έχει πλήρη οικονομική ανεξαρτησία από οποιαδήποτε ελεγχόμενη εταιρία, ώστε οι εξωτερικοί έλεγχοι που διενεργούνται να είναι αποτελεσματικοί. Παρομοίως, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να μην έχει οικονομικό συμφέρον από την ελεγχόμενη εταιρία, καθώς αυτό μπορεί να προκαλέσει προβλήματα στην αντικειμενική εκτέλεση των καθηκόντων του. Στις οικονομικές σχέσεις μεταξύ ελεγκτή και ελεγχόμενης εταιρίας συμπεριλαμβάνονται τα οικονομικά ανταλλάγματα που σχετίζονται με το πόρισμα του ελέγχου ή το έργο του ελεγκτή, η αποδοχή δώρων που παραπέμπουν σε δωροδοκία, καθώς και η αποδοχή αμοιβής ή προμήθειας πέραν της νόμιμης. Τέλος, σύμφωνα με το Π.Δ. 226/92, άρθρο 15, παρ.3, απαγορεύεται στον ορκωτό ελεγκτή η απόκτηση μετοχών της ελεγχόμενης εταιρίας, καθώς και ο δανεισμός προς αυτήν ή το αντίστροφο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟΝ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ ΚΑΙ ΣΤΑ Ν.Π.Δ.Δ.

Σε αυτό το κεφάλαιο, θα συζητήσουμε την έννοια και τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στην διακυβέρνηση του δημοσίου τομέα. Επιπλέον, θα αναλύσουμε τις προϋποθέσεις που πρέπει να ισχύουν για να είναι αποτελεσματική η ελεγκτική λειτουργία στον δημόσιο τομέα, καθώς και τα προτερήματα μίας πιθανής θέσπισης επιτροπών ελέγχου από τους φορείς του δημοσίου. Τέλος, θα μελετήσουμε κάποιους από τους ειδικούς ελεγκτές δημόσιας διοίκησης που υπάρχουν στην Ελλάδα.

4.1 Έννοια και αρχές της διακυβέρνησης στον δημόσιο τομέα

Ως διακυβέρνηση ορίζουμε τις διαδικασίες που εφαρμόζονται από τη διοίκηση μίας επιχείρησης, ώστε να καθοδηγήσει τις δραστηριότητες που αναπτύσσονται εντός του οργανισμού για την επίτευξη των στόχων που έχουν τεθεί. Συγκεκριμένα για τον δημόσιο τομέα, εντός του όρου συμπεριλαμβάνουμε και τις δραστηριότητες του δημόσιου φορέα που αποσκοπούν στην διασφάλιση της αξιοπιστίας του, στην επίτευξη της ισονομίας και της δικαιοσύνης κατά την παροχή υπηρεσιών, καθώς και στην διασφάλιση της δέουσας συμπεριφοράς των δημοσίων λειτουργιών¹².

Η σωστή διακυβέρνηση στον δημόσιο τομέα διέπεται από συγκεκριμένες θεμελιώδεις αρχές, οι οποίες στηρίζονται στις διαφορές που έχουν οι δημόσιες εταιρίες έναντι των ιδιωτικών. Συγκεκριμένα, οι δημόσιοι φορείς έχουν μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα και προσφέρουν δημόσιες υπηρεσίες στους πολίτες του κράτους, οι οποίες θα πρέπει υποχρεωτικά να παρέχονται με δικαιοσύνη και υπευθυνότητα στην κοινωνία. Συνεπώς, προσδιορίζουμε τέσσερις βασικές αρχές διακυβέρνησης που είναι κρίσιμες για τον δημόσιο τομέα: *λογοδοσία, διαφάνεια, ακεραιότητα, και δικαιοσύνη*¹³.

Λογοδοσία

Ως αρχή της λογοδοσίας στον δημόσιο τομέα ορίζουμε την ανάληψη ευθυνών, τόσο από τον ίδιο τον δημόσιο φορέα, όσο και ατομικά από τους υπαλλήλους του, ως προς τις αποφάσεις και τις ενέργειές τους. Αποτελεί απαραίτητη αρχή, καθώς οι δημόσιοι φορείς διαχειρίζονται τους οικονομικούς πόρους και πλούτο των πολιτών.

Σύμφωνα με τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC), η αρχή της λογοδοσίας ορίζεται ως εξής: «Λογοδοσία είναι η λειτουργία μέσω της οποίας οι φορείς του δημοσίου τομέα, καθώς και τα άτομα που υπηρετούν σε αυτούς, αναλαμβάνουν την ευθύνη για τις αποφάσεις και τις πράξεις τους, περιλαμβανομένης της διαχείρισης των

¹² (Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, 2017)

¹³ (Goodson, Morey, & Lapointe, 2012)

κρατικών οικονομικών πόρων και όλων των διαστάσεων της απόδοσης, και υποβάλλουν εαυτούς σε έξωθεν εξέταση. Επιτυγχάνεται όταν όλα τα μέρη κατανοούν σαφώς τις υποχρεώσεις αυτές και έχουν σαφώς καθορισμένους ρόλους μέσω μίας ισχυρής δομής. Τελικά, η λογοδοσία είναι η υποχρέωση να παρέχεις απαντήσεις για τις αρμοδιότητες που σου ανατέθηκαν.».

Διαφάνεια

Ως αρχή της διαφάνειας ορίζουμε το πόσο «ανοιχτός» είναι ένας δημόσιος φορέας προς ενδιαφερόμενα πρόσωπα ή εταιρίες που συναλλάσσονται με αυτόν. Στην διαφάνεια εντάσσεται η γνωστοποίηση πληροφοριών και στοιχείων σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας και την απόδοση του δημόσιου φορέα, καθώς και η αντίστοιχη δυνατότητα πρόσβασης στα παραπάνω δεδομένα από ενδιαφερόμενα πρόσωπα. Επίσης, οι αποφάσεις και οι συναλλαγές που διεξάγονται σε έναν δημόσιο φορέα πρέπει να γίνονται φανερά, με εξαίρεση συγκεκριμένες περιπτώσεις εθνικής ασφάλειας.

Η αρχή της διαφάνειας συνδέεται άρρηκτα με την αξιοπιστία που δείχνουν οι πολίτες προς έναν δημόσιο φορέα, αφού συμβάλλει στην αποτελεσματικότερη δημόσια εποπτεία του. Επιπλέον, διευκολύνει τη διενέργεια ελέγχων, οι οποίοι αξιολογούν την νομιμότητα των δραστηριοτήτων που λαμβάνουν χώρα στον φορέα, καθώς και την εγκυρότητα των χρηματοοικονομικών στοιχείων που παρουσιάζονται προς την κοινωνία ως αληθή.

Ακεραιότητα

Η αρχή της ακεραιότητας επιβάλλει στους υπαλλήλους κάθε δημόσιου φορέα να ενεργούν σύμφωνα με τις αρχές και τις αξίες του κώδικα δεοντολογίας που διέπει τον δημόσιο τομέα.

Όπως και στην περίπτωση της διαφάνειας, η αρχή της ακεραιότητας συνδέεται στενά με την εμπιστοσύνη και την αξιοπιστία των πολιτών στους δημόσιους φορείς και στις ενέργειές τους. Σε περίπτωση έλλειψης αυτής της εμπιστοσύνης της κοινωνίας προς το δημόσιο, μπορούν να δημιουργηθούν προβλήματα σε πολιτικό, κοινωνικό, και οικονομικό επίπεδο, καθώς υπονομεύεται η ικανότητα του κράτους να κυβερνά.

Δικαιοσύνη

Σύμφωνα με την αρχή της δικαιοσύνης, οι υπάλληλοι των δημόσιων φορέων είναι υποχρεωμένοι να αποφασίζουν και να πράττουν αμερόληπτα και με γνώμονα την ισονομία.

Η ύπαρξη δικαιοσύνης στις λειτουργίες ενός δημόσιου φορέα μειώνει την άσκοπη σπατάλη οικονομικών πόρων και την διαφθορά, ενώ ενισχύεται η παροχή υπηρεσιών προς την κοινωνία. Με αυτό τον τρόπο, ενισχύεται η εμπιστοσύνη των πολιτών προς

το δημόσιο, οι οποίοι παρέχουν ανελλιπώς χρήματα και εξουσία στους δημόσιους λειτουργούς και αναμένουν την ανάλογη παροχή υψηλής ποιότητας υπηρεσιών από τους φορείς.

4.2 Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα

Η καλή διακυβέρνηση στον δημόσιο τομέα, βασισμένη στις αρχές που συζητήσαμε στην προηγούμενη ενότητα, μπορεί να διασφαλιστεί μέσω του εσωτερικού ελέγχου. Ο έλεγχος στον δημόσιο τομέα βοηθά τους δημόσιους φορείς να πετύχουν τις αρχές της λογοδοσίας και της ακεραιότητας, ενώ ταυτόχρονα πραγματοποιεί μία αντικειμενική αξιολόγηση για τον βαθμό της υπευθυνότητας και αμεροληψίας κατά την διαχείριση των δημοσίων πόρων. Συνεπώς, ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο αυξάνει την συνολική εμπιστοσύνη των πολιτών και της κοινωνίας στους δημόσιους οργανισμούς.

Ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή είναι να υποστηρίζει τη διακυβέρνηση του δημόσιου τομέα σε τρεις διαφορετικές λειτουργίες: στην *εποπτεία*, στην *κατανόηση*, και στην *πρόβλεψη*¹⁴.

Εποπτεία

Πρωταρχικός στόχος του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και των εσωτερικών ελεγκτών αποτελεί η επίβλεψη και εποπτεία των δημοσίων φορέων και λειτουργιών. Οι ελεγκτές αξιολογούν την ορθότητα και την νομιμότητα των αποφάσεων και των ενεργειών που λαμβάνονται μέσα στον οργανισμό. Επίσης, ελέγχεται και αξιολογείται η ανάθεση των δημοσίων πόρων και η εκτέλεση των λειτουργιών από τους αρμόδιους λειτουργούς.

Στην εποπτεία συμπεριλαμβάνεται επίσης η αποκάλυψη και αποτροπή της διαφθοράς στον δημόσιο τομέα. Σκοπός των ελεγκτών αποτελεί ο εντοπισμός περιπτώσεων απάτης ή σπατάλης δημοσίων πόρων, καθώς οι δημόσιοι φορείς είναι υποχρεωμένοι να ενεργούν με υπευθυνότητα κατά τη διαχείριση των χρημάτων των πολιτών. Τέλος, οι εσωτερικοί ελεγκτές αξιολογούν την αποτελεσματικότητα των υπάρχοντων μηχανισμών ελέγχου ως προς την μείωση της διαφθοράς, και προτείνουν βελτιώσεις σε πιθανά κενά που εντοπιστούν.

Κατανόηση

Σκοπός του εσωτερικού ελεγκτή αποτελεί επίσης η παροχή βοήθειας στους αρμόδιους δημόσιους λειτουργούς, δίνοντάς τους μία βαθύτερη αντίληψη και γνώση των καταστάσεων, ώστε να προβούν στην καταλληλότερη λήψη αποφάσεων. Αυτό επιτυγχάνεται μέσω της ανάδειξης καλών πρακτικών σύμφωνα με την δεοντολογία,

¹⁴ (Goodson, Morey, & Lapointe, 2012)

της υιοθέτησης νέων και αποτελεσματικότερων διοικητικών πρακτικών, καθώς και της διαρκούς επαναπληροφόρησης.

Μέσω του έργου τους, οι ελεγκτές αναπτύσσουν μία πιο εμπειριστατωμένη κατανόηση των καταστάσεων και του τρόπου λειτουργίας των διαδικασιών μέσα στον δημόσιο φορέα. Οι γνώσεις αυτές οδηγούν στην αντίστοιχη εξαγωγή συμπερασμάτων, τα οποία σχετίζονται με τα προβλήματα του φορέα και τις αιτίες τους. Αυτή η κατανόηση μετέπειτα προωθείται στα αρμόδια μέλη του οργανισμού, με στόχο την επίλυση των προβλημάτων. Τελικά, στόχος και αποτέλεσμα της λειτουργίας της κατανόησης αποτελεί η αποτελεσματικότερη δράση του δημόσιου φορέα, καθώς και η ενίσχυση των λειτουργιών του.

Πρόβλεψη

Τελικός στόχος του εσωτερικού ελεγκτή αποτελεί η πρόβλεψη και πρόληψη πιθανών προκλήσεων και προβλημάτων με τα οποία μπορεί μελλοντικά να έρθει αντιμέτωπος ο δημόσιος οργανισμός, καθώς και η ενημέρωση των αρμόδιων προσώπων για τους παραπάνω κινδύνους. Για παράδειγμα, οι κίνδυνοι αυτοί μπορεί να συνδέονται με τις δημογραφικές τάσεις ή τις οικονομικές συνθήκες στην χώρα, τις εξελίξεις της τεχνολογίας, καθώς και επίκαιρα διεθνή γεγονότα που πιθανώς να δημιουργήσουν ασταθείς συνθήκες.

Αρκετά από τα προβλήματα που αναφέραμε παραβλέπονται σε βραχυχρόνιο διάστημα λόγω της φύσης τους, ενώ μπορεί να εξελιχθούν σε σημαντικές κρίσεις μακροχρόνια. Ευθύνη του ελεγκτή αποτελεί ο έγκαιρος εντοπισμός των προβλημάτων και η εκτίμηση της σημαντικότητάς τους, με αντίστοιχη ενημέρωση της διοίκησης και συζήτηση μαζί της για την λήψη προληπτικών μέτρων.

4.3 Οι προϋποθέσεις ενός αποτελεσματικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα

Η αποτελεσματικότητα της ελεγκτικής λειτουργίας στον δημόσιο τομέα και η επίτευξη των στόχων της στηρίζονται σε μία σειρά από προϋποθέσεις που θα πρέπει να ισχύουν. Συγκεκριμένα, οι προϋποθέσεις αυτές είναι ¹⁵:

- Η οργανωτική ανεξαρτησία της ελεγκτικής λειτουργίας από τα ελεγχόμενα πρόσωπα. Με αυτό τον τρόπο, διασφαλίζεται η αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελέγχου και ελεγκτή, καθώς το ελεγκτικό έργο πραγματοποιείται χωρίς παρεμβάσεις από την διοίκηση ή άλλους δημόσιους λειτουργούς. Επιπλέον, ο επικεφαλής του τμήματος εσωτερικού ελέγχου του δημόσιου φορέα θα πρέπει να έχει την δυνατότητα να επιλέγει το ανθρώπινο δυναμικό του τμήματος του, χωρίς οποιαδήποτε ανάμειξη της διοίκησης.

¹⁵ (MacRae & Christie, 2012)

- Ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να θεσπίζεται ρητά με ιδρυτικό νόμο ή διάταγμα, ώστε να καθορίζονται οι προβλεπόμενες διαδικασίες και απαιτήσεις του ελέγχου.
- Θα πρέπει να υπάρχει απεριόριστη πρόσβαση σε όλους τους υπαλλήλους και στα δημόσια αρχεία, ώστε να πραγματοποιούνται αποτελεσματικά οι ελεγκτικές δραστηριότητες.
- Αναγκαία είναι η επαρκής χρηματοδότηση του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με το μέγεθός του, καθώς και τις απαιτήσεις και το εύρος των ελέγχων.
- Ο επικεφαλής του τμήματος εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να έχει τις απαραίτητες θεωρητικές γνώσεις του επαγγέλματος, να έχει τις απαραίτητες δεξιότητες, καθώς και να είναι ικανός να διευθύνει αποτελεσματικά το τμήμα.
- Οι ελεγκτές θα πρέπει να είναι αντικειμενικοί, να ενεργούν αμερόληπτα, καθώς και να αποφεύγουν τις συγκρούσεις συμφερόντων. Επιπλέον, θα πρέπει να έχουν τα απαραίτητα προσόντα και δεξιότητες για να εκτελούν το έργο που τους έχει ανατεθεί από τον επικεφαλής του τμήματος.
- Η αναγκαιότητα της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα θα πρέπει να γίνεται αντιληπτή και να υποστηρίζεται από τους δημόσιους αξιωματούχους και λειτουργούς, από τα μέσα ενημέρωσης, καθώς και από τους εμπλεκόμενους πολίτες.
- Θα πρέπει να ακολουθούνται τα διεθνή πρότυπα ελέγχου, τα οποία διασφαλίζουν την υψηλή ποιότητα του ελεγκτικού έργου.

4.4 Επιτροπές ελέγχου στον δημόσιο τομέα

Η χρήση επιτροπών ελέγχου αποτελεί μία κοινή πρακτική διακυβέρνησης στον ιδιωτικό τομέα, ώστε να παρακολουθείται πιο στενά η οικονομική ακεραιότητα των ιδιωτικών εταιριών. Παρομοίως, οι δημόσιοι φορείς θα μπορούσαν να θεσπίσουν επιτροπές ελέγχου που θα επιτελούν τον ίδιο σκοπό, υποστηρίζοντας την διακυβέρνηση στον δημόσιο τομέα ¹⁶.

Πρωταρχικός στόχος της επιτροπής ελέγχου σε έναν δημόσιο φορέα αποτελεί η ενίσχυση της ανεξαρτησίας και της αποτελεσματικότητας του ελέγχου στον οργανισμό. Αυτό καθίσταται εφικτό μέσα από τις προϋποθέσεις που συζητήσαμε στην προηγούμενη ενότητα. Συγκεκριμένα, η σύσταση της επιτροπής γίνεται με επίσημη εντολή, δηλαδή με νομοθετική ρύθμιση, όπου καθορίζονται οι λειτουργίες της. Η επιτροπή ελέγχου περιλαμβάνει μέλη ανεξάρτητα από τα υπόλοιπα μέλη του φορέα, δηλαδή ανεξάρτητους και αντικειμενικούς ελεγκτές οι οποίοι κατέχουν τις γνώσεις και τις δεξιότητες για να εκτελέσουν αποτελεσματικά το έργο τους. Η λειτουργία της

¹⁶ (Goodson, Morey, & Lapointe, 2012)

επιτροπής περιλαμβάνει την αξιολόγηση της διακυβέρνησης του φορέα, καθώς και των μηχανισμών ελέγχου και διαχείρισης κινδύνων, ως προς την αποτελεσματικότητά τους και την συμμόρφωσή τους με το νομοθετικό πλαίσιο και τα διεθνή πρότυπα. Επιπλέον, η επιτροπή ελέγχου θα εποπτεύει τις λειτουργίες του εσωτερικού ελέγχου του φορέα, εγκρίνοντας τον κανονισμό και το πρόγραμμα ελέγχων του τμήματος, αξιολογώντας την απόδοσή του, και εγκρίνοντας την πρόσληψη και απόλυση των εσωτερικών ελεγκτών. Τέλος, η επιτροπή ελέγχου θα επικοινωνεί με την διοίκηση ή το διοικητικό συμβούλιο του οργανισμού, υποβάλλοντας τακτικές αναφορές σχετικά με το έργο και τα πορίσματα της επιτροπής.

4.5 Νομοθετικό πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο

Σύμφωνα με το Ν. 3429/05, οι δημόσιες επιχειρήσεις (ΔΕΚΟ) υποχρεούνται να συντάσσουν νέο εσωτερικό κανονισμό λειτουργίας, ο οποίος περιλαμβάνει μεταξύ άλλων τη διάρθρωση των υπηρεσιών και τις σχέσεις μεταξύ τους, τα αντικείμενα δραστηριότητας της εταιρίας, το οργανόγραμμα, τα καθήκοντα των εργαζομένων, καθώς και την προβλεπόμενη πειθαρχική διαδικασία και πειθαρχικό συμβούλιο. Μέσα στις υπηρεσίες της επιχείρησης θα πρέπει υποχρεωτικά να περιλαμβάνεται η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου.

Η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου της δημόσιας επιχείρησης είναι αρμόδια για την παρακολούθηση της εφαρμογής του παραπάνω εσωτερικού κανονισμού και για τον εντοπισμό περιπτώσεων συγκρούσεων ανάμεσα στα ιδιωτικά συμφέροντα των μελών της διοίκησης ή άλλων υπαλλήλων και στα συμφέροντα της δημόσιας επιχείρησης. Επιπλέον, ευθύνη των εσωτερικών ελεγκτών αποτελεί η ενημέρωση του διοικητικού συμβουλίου για τους ελέγχους που θα διενεργηθούν, καθώς και η παροχή πληροφοριών ώστε να διευκολυνθεί το ελεγκτικό έργο.

Σύμφωνα με το Ν. 3492/06, ιδρύθηκε η Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων (ΓΔΔΕ), στόχος της οποίας αποτελεί η διασφάλιση της χρηστής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και του προϋπολογισμού των δημόσιων φορέων. Συνεπώς, η ΓΔΔΕ ασκεί έλεγχο στη διαχείριση του προϋπολογισμού των δημόσιων φορέων ως προς την τήρηση των προβλεπόμενων διατάξεων κατά την πραγματοποίηση των δαπανών και την είσπραξη των εσόδων, καθώς και στην εμφάνιση των παραπάνω. Επίσης, αξιολογεί τα συστήματα διαχείρισης και ελέγχου των δημόσιων φορέων ως προς την αποτελεσματικότητά τους.

Τέλος, σύμφωνα με το Ν. 3492/06, άρθρο 12, συνιστώνται υποχρεωτικά μονάδες εσωτερικού ελέγχου σε όλα τα υπουργεία και τις περιφέρειες της χώρας, καθώς και στους δημόσιους φορείς με προϋπολογισμό άνω των 3.000.000 ευρώ. Οι παραπάνω υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου είναι αρμόδιες για τον τακτικό έλεγχο των παγίων προκαταβολών που υπάγονται στον δημόσιο φορέα, τον οικονομικό και διαχειριστικό έλεγχο, την διενέργεια διοικητικής εξέτασης σε περίπτωση απώλειας δικαιολογητικών

πληρωμής δημόσιας δαπάνης, καθώς και για την διεξαγωγή έρευνας σχετικά με την ύπαρξη αντικειμενικής αδυναμίας απόδοσης λογαριασμού χρηματικού εντάλματος προπληρωμής.

4.6 Ειδικοί ελεγκτές δημόσιας διοίκησης

Εκτός από τους εσωτερικούς και ορκωτούς ελεγκτές, υπάρχουν και άλλες ομάδες ελεγκτών, οι ειδικοί ελεγκτές δημόσιας διοίκησης, οι οποίοι εξετάζουν την ορθότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων τόσο στον ιδιωτικό όσο και στον δημόσιο τομέα. Στην συνέχεια, θα μελετήσουμε κάποιες από αυτές τις ειδικές ομάδες ελεγκτών.

4.6.1 Φορολογικός Ελεγκτής

Ως φοροδιαφυγή ορίζουμε τη μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων ή τη καταστρατήγηση των φορολογικών διατάξεων από φυσικά και νομικά πρόσωπα. Αυτό επιτυγχάνεται συνήθως με δύο τρόπους, την απόκρυψη εσόδων με στόχο την καταβολή μικρότερου φόρου, καθώς και την εμφάνιση εικονικών δαπανών με στόχο τη φορολογική ωφέλεια.

Ο έλεγχος και περιορισμός του φαινομένου της φοροδιαφυγής διενεργείται από τους λεγόμενους φορολογικούς ελεγκτές, οι οποίοι ελέγχουν τις φορολογικές υποχρεώσεις των φορολογούμενων. Συνεπώς, στα πλαίσια μίας ελεγχόμενης εταιρίας, στόχος του φορολογικού ελέγχου αποτελεί η εξέταση των λογιστικών βιβλίων της εταιρίας ως προς την νομιμότητα, επάρκεια και ακρίβεια των στοιχείων που παρουσιάζονται, ο υπολογισμός του κέρδους ή της ζημίας της επιχείρησης, και τέλος ο έλεγχος ως προς την τήρηση των φορολογικών υποχρεώσεων που αναλογούν στην εταιρία. Το παραπάνω έργο του φορολογικού ελεγκτή προϋποθέτει τα προσόντα που οφείλει να έχει και ένας εσωτερικός ή ορκωτός ελεγκτής (θεωρητικές γνώσεις στην ελεγκτική και στα οικονομικά, ανάλογες δεξιότητες, ήθος και ακεραιότητα χαρακτήρα), σε συνδυασμό με γνώσεις της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας.

4.6.2 Ελεγκτές βεβαίωσης και αναγκαστικής είσπραξης εσόδων Ελληνικού Δημοσίου

Σύμφωνα με το Ν. 3943/11, άρθρο 4, το οποίο αποσκοπεί στην βελτίωση των ελεγκτικών διαδικασιών του Υπουργείου Οικονομικών, συνιστώνται θέσεις Ελεγκτών Βεβαίωσης και Αναγκαστικής Είσπραξης των Εσόδων του Κράτους, οι οποίοι υπάγονται στο Υπουργείο Οικονομικών της χώρας.

Οι παραπάνω ελεγκτές υπογράφουν συμβόλαιο αποδοτικότητας για λογαριασμό του Δημοσίου, στο οποίο περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις και οι στόχοι που τους ανατίθενται, ενώ ταυτόχρονα τους απαγορεύεται η άσκηση ιδιωτικού έργου με αμοιβή. Επιπλέον, οι ελεγκτές ακολουθούν το πρόγραμμα ελέγχου που αναπτύσσεται

από τη Διεύθυνση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού, και ενημερώνουν τον προϊστάμενό τους για την κατάσταση και την πρόοδο του ελεγκτικού έργου που τους έχει ανατεθεί.

4.6.3 Ελεγκτικό Συνέδριο

Το Ελεγκτικό Συνέδριο ιδρύθηκε σύμφωνα με το άρθρο 98 του Συντάγματος και φέρει μεταξύ άλλων τις παρακάτω αρμοδιότητες:

- Τον έλεγχο των δαπανών του κράτους και των ΔΕΚΟ, καθώς και τη σύνταξη ετήσιας έκθεσης για τον απολογισμό του κράτους.
- Τον έλεγχο συμβάσεων, στις περιπτώσεις όπου συμμετέχουν δημόσιοι φορείς.
- Τον έλεγχο των λογαριασμών δημόσιων υπόλογων των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης.
- Τη γνωμοδότηση για νομοσχέδια που αφορούν συντάξεις, καθώς και την εκδίκαση διαφορών σχετικές με την απονομή συντάξεων.
- Την εκδίκαση υποθέσεων που αναφέρονται στην ευθύνη πολιτικών ή στρατιωτικών δημόσιων υπαλλήλων ή υπαλλήλων των ΝΠΔΔ, για ζημιές που προκλήθηκαν σε βάρος του κράτους και των ΝΠΔΔ.

Συνεπώς, το Ελεγκτικό Συνέδριο ασκεί δικαστικό έλεγχο της δημόσιας διαχείρισης και της διαχείρισης των ΝΠΔΔ. Επίσης, στόχος του είναι η περιφρούρηση των δημοσίων πόρων και η αποφυγή διασπάθισης των πόρων αυτών, καθώς και η προσπάθεια βελτίωσης της δημοσιονομικής διαχείρισης.

4.6.4 Γενικό Λογιστήριο του Κράτους

Οι έλεγχοι που διενεργούνται από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους αφορούν κυρίως τη νομιμότητα των ενταλμάτων πληρωμής δαπανών που εκδίδονται από τις δημόσιες υπηρεσίες. Οι ελεγκτικές αρμοδιότητές του περιλαμβάνουν μεταξύ άλλων:

- Κατάρτιση του Προϋπολογισμού και Ισολογισμού του Κράτους.
- Έλεγχος της εκτέλεσης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των δημόσιων δαπανών.
- Άσκηση δημοσιονομικού ελέγχου σε συγχρηματοδοτούμενα προγράμματα από την Ευρωπαϊκή Ένωση.
- Άσκηση ελέγχου στην οικονομική διαχείριση των ΔΕΚΟ και των ΝΠΔΔ που χρηματοδοτούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό.
- Κατάρτιση των μισθολογικών διατάξεων για τους δημόσιους λειτουργούς.
- Έλεγχος και έγκριση της πληρωμής των συντάξεων του δημόσιου τομέα.

4.6.5 Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης

Ο θεσμός του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης (ΓΕΔΔ) ιδρύθηκε με το Ν. 3074/02, με στόχο τη διασφάλιση της αποτελεσματικής λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης, την αξιολόγηση του ελεγκτικού έργου των μονάδων εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο, καθώς και τον εντοπισμό φαινομένων διαφθοράς.

Στις αρμοδιότητες του ΓΕΔΔ περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων η διεξαγωγή ελέγχων στις επιχειρήσεις των οποίων η διοίκηση διορίζεται από το Δημόσιο, καθώς και η παρακολούθηση των εσωτερικών ελέγχων που διενεργούνται στους δημόσιους φορείς και αξιολόγηση των αντίστοιχων εσωτερικών ελεγκτών. Οι ελεγκτές του ΓΕΔΔ έχουν το δικαίωμα να επισκέπτονται απροειδοποίητα τις ελεγχόμενες υπηρεσίες των δημόσιων φορέων ως μέρος του ελεγκτικού τους έργου, ενώ έχουν δικαίωμα πρόσβασης σε όλους τους διοικητικούς φακέλους, εκτός από περιπτώσεις εθνικής ασφάλειας.

4.6.6 Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων

Η Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (ΥΠΕΕ) ιδρύθηκε με το Π.Δ. 85/05, υπάγεται στον Υπουργό Οικονομικών, και έχει ως αποστολή την πρόληψη, τον εντοπισμό, και την καταπολέμηση εστιών οικονομικού εγκλήματος, φοροδιαφυγής, και λαθρεμπορίας. Κύριος στόχος της αποτελεί η προστασία της δημόσιας περιουσίας και των οικονομικών συμφερόντων του Δημοσίου.

Στις αρμοδιότητες της ΥΠΕΕ περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων:

- Εντοπισμός οικονομικών παραβάσεων και απατών σε βάρος των συμφερόντων του Δημοσίου.
- Άσκηση φορολογικών ελέγχων και ελέγχων εφαρμογής της τελωνειακής νομοθεσίας.
- Αποκάλυψη παράνομων συναλλαγών και δραστηριοτήτων που διενεργούνται μέσω του διαδικτύου.
- Καταπολέμηση της παράνομης διακίνησης ναρκωτικών, όπλων, και επικίνδυνων ουσιών.
- Έλεγχος των μεταφορικών μέσων, των καταστημάτων, και των αποθηκών αγαθών.
- Έλεγχος για παράνομες τραπεζικές και χρηματοπιστωτικές συναλλαγές, απάτες, και γενικά παράνομες οικονομικές δραστηριότητες σε βάρος των συμφερόντων της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟΝ Ε.Ο.Π.Υ.Υ.

Σε αυτό το κεφάλαιο, θα μελετήσουμε την εξέλιξη του ΕΟΠΥΥ από την ίδρυσή του έως και σήμερα, τον τρόπο λειτουργίας του, καθώς και την υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου του οργανισμού.

5.1 Ίδρυση και λειτουργία του ΕΟΠΥΥ

Ο Εθνικός Οργανισμός Παροχής Υπηρεσιών Υγείας (ΕΟΠΥΥ) αποτελεί τον κύριο φορέα κοινωνικής ασφάλισης στην Ελλάδα. Ο οργανισμός συστήθηκε το 2011 με τον Ν. 3918/2011, άρθρο 17, ενώ η λειτουργία του ξεκίνησε 6 μήνες μετά την δημοσίευση του νόμου, δηλαδή τη 1^η Ιανουαρίου 2012. Ο ΕΟΠΥΥ αποτελεί Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου (ΝΠΔΔ), το οποίο κατά την ίδρυσή του τελούσε υπό την εποπτεία του Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικής Ασφάλισης, καθώς και του Υπουργείου Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης.

Ο ΕΟΠΥΥ ιδρύθηκε με βασικό στόχο την ενοποίηση όλων των επιμέρους ασφαλιστικών ταμείων της χώρας σε έναν ενιαίο φορέα κοινωνικής ασφάλισης. Κατά την ίδρυσή του, μεταφέρθηκαν στον ΕΟΠΥΥ ως υπηρεσίες, αρμοδιότητες και προσωπικό οι παρακάτω φορείς:

- ❖ Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων (ΙΚΑ)
- ❖ Οργανισμός Γεωργικών Ασφαλίσεων (ΟΓΑ)
- ❖ Οργανισμός Ασφάλισης Ελεύθερων Επαγγελματιών (ΟΑΕΕ)
- ❖ Οργανισμός Περίθαλψης Ασφαλισμένων Δημοσίου (ΟΠΑΔ)

Σε μεταγενέστερο χρόνο, με το ΦΕΚ 3054/2012, εντάχθηκαν στον οργανισμό και οι παρακάτω φορείς:

- ❖ Οίκος Ναύτου (ΝΑΤ)
- ❖ Ταμείο Ασφάλισης Υπαλλήλων Τραπεζών και Επιχειρήσεων Κοινής Ωφέλειας (ΤΑΥΤΕΚΩ)
- ❖ Ενιαίο Ταμείο Ανεξάρτητα Απασχολούμενων (ΕΤΑΑ)
- ❖ Ενιαίο Ταμείο Ασφάλισης Προσωπικού Μέσων Μαζικής Ενημέρωσης (ΕΤΑΠ – ΜΜΕ)

Σύμφωνα με τον Ν. 3918/2011, άρθρο 18, πρωταρχικός στόχος του ΕΟΠΥΥ αποτελεί η παροχή υπηρεσιών υγείας στους εν ενεργεία ασφαλισμένους και συνταξιούχους πολίτες, οι οποίοι ανήκουν στα παραπάνω ταμεία που συγχωνεύτηκαν στον οργανισμό. Επιπλέον, ο οργανισμός επιδιώκει τον συντονισμό και την συνεργασία μεταξύ των φορέων του δικτύου πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας, δηλαδή των Κέντρων Υγείας και Περιφερειακών Ιατρείων του Εθνικού Συστήματος Υγείας (ΕΣΥ), των μονάδων περίθαλψης των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ), καθώς και

των μονάδων παροχής υπηρεσιών υγείας του ΕΟΠΥΥ. Σύμφωνα με τα παραπάνω, συνολικός στόχος του οργανισμού αποτελεί η αποτελεσματικότερη παροχή υπηρεσιών υγείας στην χώρα.

Σύμφωνα με την διοίκηση του ΕΟΠΥΥ, ο οργανισμός αριθμεί 999 μόνιμους υπαλλήλους, 310 υπαλλήλους Ιδιωτικού Δικαίου Αορίστου Χρόνου (ΙΔΑΧ), και 257 επικουρικούς υπαλλήλους – υπαλλήλους Ιδιωτικού Δικαίου Ορισμένου Χρόνου (ΙΔΟΧ), δηλαδή συνολικά 1566 εργαζόμενους¹⁷. Επιπλέον, ο ΕΟΠΥΥ καλύπτει πάνω από 98% του πληθυσμού της χώρας με ασφαλιστική κάλυψη, δηλαδή κοντά στα 11 εκατομμύρια άτομα¹⁸.

5.2 Ο εσωτερικός έλεγχος στον ΕΟΠΥΥ μέσω της ΥΠΕΔΥΦΚΑ

Η Υπηρεσία Ελέγχου Δαπανών Υγείας Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης (ΥΠΕΔΥΦΚΑ) συστήθηκε με τον Ν. 2676/1999, άρθρο 32, ως η αρμόδια υπηρεσία για τον έλεγχο των δαπανών των ασφαλιστικών φορέων της χώρας. Αρχικά υπαγόταν στον Υπουργό Εργασίας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων, ενώ κατά την δημιουργία του ΕΟΠΥΥ μεταφέρθηκε στον οργανισμό και υπάγεται απευθείας στον διοικητή του, σύμφωνα με τον Ν. 3918/2011, άρθρο 17, παρ. 4.

Βασικό έργο της ΥΠΕΔΥΦΚΑ αποτελεί ο έλεγχος των δαπανών του συστήματος υγειονομικής περίθαλψης όλων των ασφαλιστικών φορέων, καθώς και ο έλεγχος των υπηρεσιών υγείας που παρέχονται στους ασφαλισμένους και στους συνταξιούχους. Σύμφωνα με το ΦΕΚ 3054/2012, άρθρο 19, η άσκηση του δευτεροβάθμιου ελέγχου των δαπανών υγείας του ΕΟΠΥΥ, η επιθεώρηση των παρόχων υγείας, καθώς και ο εσωτερικός έλεγχος στον ΕΟΠΥΥ, πραγματοποιούνται από τα αρμόδια όργανα της ΥΠΕΔΥΦΚΑ. Συνεπώς, η συνολική εποπτεία κάθε ελέγχου που λαμβάνει χώρα στον οργανισμό υπάγεται στην ΥΠΕΔΥΦΚΑ. Η ΥΠΕΔΥΦΚΑ είναι επίσης αρμόδια για την επιβολή ποινών σε περίπτωση παράβασης της νομοθεσίας από τους παρόχους υγείας.

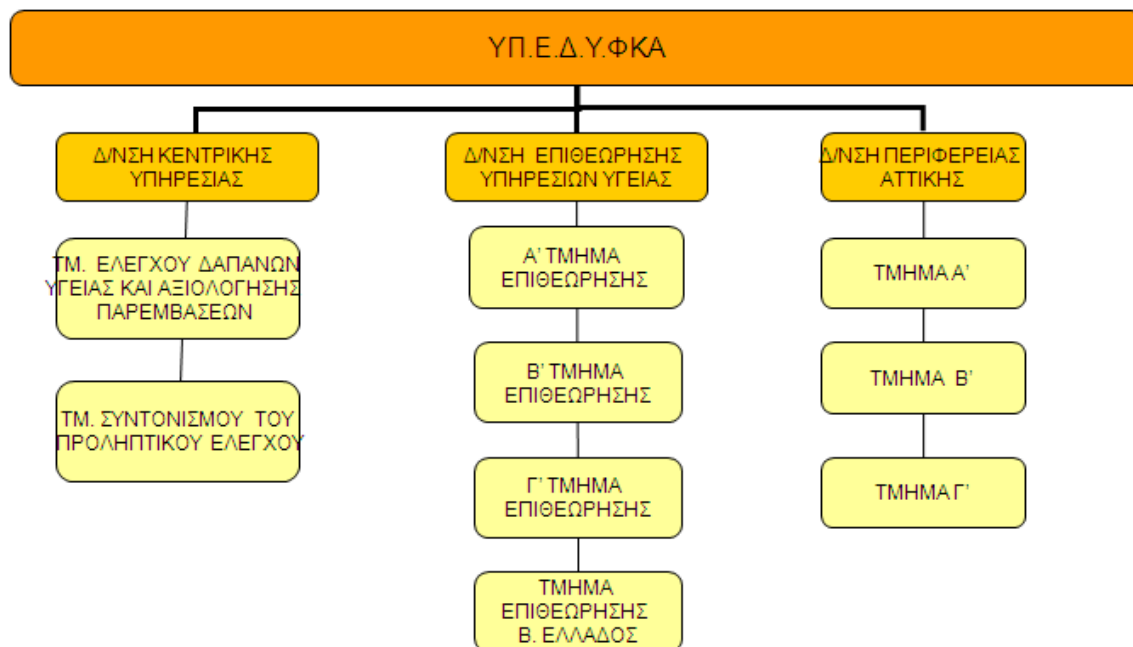
Ο έλεγχος των υπηρεσιών υγείας που παρέχονται στους πολίτες διενεργείται στα φαρμακεία, νοσοκομεία, ιδιωτικές κλίνες, κέντρα αποκατάστασης, καθώς και σε κάθε φορέα παροχής υπηρεσιών πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας, από το αρμόδιο προσωπικό της ΥΠΕΔΥΦΚΑ, με πιθανή συμβολή υπαλλήλων των ασφαλιστικών φορέων ή του ΕΟΠΥΥ. Για την ορθή και αποτελεσματική λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου στον οργανισμό, οι υπάλληλοι της ΥΠΕΔΥΦΚΑ ενεργούν ως ανακριτικοί υπάλληλοι και έχουν πρόσβαση σε κάθε πληροφορία που μπορεί να τους φανεί χρήσιμη για την άσκηση των καθηκόντων τους. Μετά από την διενέργεια κάθε ελέγχου, συντάσσεται η αντίστοιχη έκθεση ελέγχου, η οποία περιέχει τα πορίσματα και συμπεράσματα των ελεγκτών. Η έκθεση υποβάλλεται στον Γενικό Επιθεωρητή της ΥΠΕΔΥΦΚΑ, ο οποίος είναι αρμόδιος για την επιβολή χρηματικών κυρώσεων σε

¹⁷ (ΕΟΠΥΥ, Επίσημη Ιστοσελίδα του Οργανισμού, 2022)

¹⁸ (Μπάτρα, 2021)

περίπτωση που διαπιστώθηκε κάποια παράβαση της νομοθεσίας κατά την διενέργεια του ελέγχου.

Στο Διάγραμμα 2 που ακολουθεί παρουσιάζεται το οργανόγραμμα της ΥΠΕΔΥΦΚΑ, σύμφωνα με την επίσημη ιστοσελίδα του ΕΟΠΥΥ.



Διάγραμμα 2: Οργανόγραμμα ΥΠ.Ε.Δ.Υ.ΦΚΑ

Πηγή: (ΕΟΠΥΥ, Πληροφορίες ΥΠΕΔΥΦΚΑ, 2022)

5.3 Μεταρρύθμιση της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου στον ΕΟΠΥΥ

Η ίδρυση του ΕΟΠΥΥ το 2011 αποτέλεσε μία από τις σημαντικότερες αλλαγές στο σύστημα παροχής υπηρεσιών υγείας της Ελλάδας, καθώς ένωσε όλους τους επιμέρους ασφαλιστικούς φορείς σε έναν ενιαίο φορέα κοινωνικής ασφάλισης. Όπως αναφέραμε στις προηγούμενες ενότητες, συνολικός στόχος του οργανισμού από την αρχή της λειτουργίας του αποτελεί η αποτελεσματικότερη παροχή υπηρεσιών υγείας στους ασφαλισμένους πολίτες της χώρας, σε συνδυασμό με την ορθολογική διαχείριση των διαθέσιμων πόρων και την εξοικονόμηση των δαπανών υγείας, μέσω των ελέγχων που πραγματοποιούνται στον οργανισμό και τους υπαλλήλους του από την ΥΠΕΔΥΦΚΑ. Όμως, παρά τις παραπάνω ευεργετικές προθέσεις που οδήγησαν στην δημιουργία του ΕΟΠΥΥ, η λειτουργία του οργανισμού φαίνεται να αντιμετωπίζει προβλήματα και να συρρικνώνεται με την πάροδο των χρόνων.

Η λειτουργία του ΕΟΠΥΥ κατά την ίδρυση του οργανισμού βασίστηκε σε ευρωπαϊκά πρότυπα, δηλαδή ακολουθώντας ένα συγκεκριμένο σύστημα κανόνων και αρχών με γνώμονα την διαφάνεια, αποβλέποντας στην εύρυθμη λειτουργία του οργανισμού και στην επίτευξη των στόχων του. Ωστόσο, ο οργανισμός φαίνεται να απομακρύνεται

σταδιακά από τα παραπάνω ευρωπαϊκά πρότυπα που είχαν τεθεί από τους ευρωπαϊκούς Θεσμούς κατά την δημιουργία του. Συγκεκριμένα, η γραφειοκρατία που επικρατεί στον οργανισμό και στο υπουργείο Υγείας, σε συνδυασμό με μία προσπάθεια μετατροπής του ΕΟΠΥΥ από ΝΠΔΔ σε υπηρεσία του υπουργείου, έχουν οδηγήσει σε διάβρωση και υποβάθμιση της λειτουργίας του οργανισμού ¹⁹.

Με βάση τα παραπάνω, δημιουργούνται επίσης αμφιβολίες σχετικά με την διοικητική ανεξαρτησία του οργανισμού, την τεχνοκρατική ή μη διαχείρισή του, καθώς και την ποιότητα και αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζεται στον οργανισμό. Η ορθολογική διαχείριση των πόρων και των δαπανών από τον ΕΟΠΥΥ, η οποία εξασφαλίζεται μέσω της διαφάνειας και ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου, κρίνεται ως απολύτως αναγκαία, εάν αναλογιστούμε τον σημαντικό ρόλο του οργανισμού στην παροχή υπηρεσιών υγείας, καθώς και τα υπέρογκα ποσά που διαχειρίζεται ετησίως ο οργανισμός.

Το 2022, σε μία προσπάθεια μεταρρύθμισης και αναβάθμισης της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου και του ελέγχου δαπανών στον ΕΟΠΥΥ, αποφασίστηκε η κατάργηση της ΥΠΕΔΥΦΚΑ και η μεταβίβαση των αρμοδιοτήτων της σε μία αυτοτελής διεύθυνση ελέγχου, η οποία θα την αντικαταστήσει ²⁰.

Σύμφωνα με τον Ν. 4931/2022, άρθρο 30, καταργείται η ΥΠΕΔΥΦΚΑ, καθώς και η θέση του Γενικού Επιθεωρητή της υπηρεσίας. Αντί της ΥΠΕΔΥΦΚΑ, συστήνεται στον ΕΟΠΥΥ μία Αυτοτελής Διεύθυνση Ελέγχου Συμβάσεων και Παρόχων, η οποία θα αναλάβει τις αρμοδιότητες της ΥΠΕΔΥΦΚΑ. Η νέα διεύθυνση ελέγχου υπάγεται απευθείας στον Διοικητή του ΕΟΠΥΥ. Επιπλέον, εξαιτίας του μεγάλου όγκου εκκρεμών καταγγελιών στον οργανισμό, συστήνεται τριμελής ομάδα εργασίας με μέλη πρώην Προϊστάμενους των Διευθύνσεων της ΥΠΕΔΥΦΚΑ. Έργο αυτής της επιτροπής αποτελεί η καταγραφή και εξέταση των εκκρεμών καταγγελιών, καθώς και των εν εξελίξει ελέγχων και ερευνών που διενεργούνταν από την ΥΠΕΔΥΦΚΑ. Τέλος, καταργείται η Επιτροπή Ενστάσεων, στην οποία μπορούσαν να προσφύγουν οι πάροχοι εάν διαφωνούσαν με θέματα πληρωμών, ενώ οι σχετικές εκκρεμείς υποθέσεις θα επιλυθούν από μία τριμελής επιτροπή που συστήνεται στον ΕΟΠΥΥ.

¹⁹ (Σαμπάνης, 2021)

²⁰ (Ευθυμιάδου, 2022)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ Ε.Ο.Π.Υ.Υ.

Σε αυτό το κεφάλαιο, θα αναλύσουμε την μελέτη που διεξήγαμε στα πλαίσια της παρούσας διπλωματικής εργασίας, σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο στον ΕΟΠΥΥ. Συγκεκριμένα, θα αναφέρουμε πρώτα τις συνθήκες της έρευνάς μας, δηλαδή την δομή των ερωτηματολογίων και τον τρόπο δειγματοληψίας, ενώ στην συνέχεια θα παρουσιάσουμε αναλυτικά τα αποτελέσματα που εξήχθησαν.

6.1 Περιγραφή μελέτης

Αρχικά, θα περιγράψουμε τα βασικά στοιχεία της εμπειρικής έρευνάς μας και τα βήματα που ακολουθήσαμε για την ορθή στατιστική ανάλυση των αποκρίσεων που λάβαμε.

6.1.1 Περιγραφή ερωτηματολογίου

Στα πλαίσια εκπόνησης της παρούσας εργασίας και έρευνας, συντάξαμε ένα ερωτηματολόγιο το οποίο σχετίζεται με την συνεισφορά και τα πιθανά προβλήματα του εσωτερικού ελέγχου στην περίπτωση του ΕΟΠΥΥ. Συνεπώς, το ερωτηματολόγιο αφορά και συμπληρώθηκε από εργαζόμενους του οργανισμού. Η δομή του ερωτηματολογίου βασίστηκε σε αντίστοιχη έρευνα, η οποία μελετά την συνεισφορά του εσωτερικού ελέγχου στα πλαίσια του Οργανισμού Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού (ΟΑΕΔ) ²¹.

Το ερωτηματολόγιο αποτελείται συνολικά από 30 ερωτήσεις και 3 ενότητες, σε μία προσπάθεια εκ μέρους μας να κρατήσουμε τον χρόνο συμμετοχής των ερωτηθέντων σύντομο και να αυξήσουμε το ποσοστό συμμετοχής, ενώ παράλληλα να μπορέσουμε να εξάγουμε ποιοτικά συμπεράσματα μέσω επαρκών ερωτήσεων πάνω στο θέμα της έρευνάς μας. Συγκεκριμένα, η 1^η ενότητα (Μέρος I) περιλαμβάνει 8 ερωτήσεις που σχετίζονται είτε με δημογραφικά στοιχεία, όπως την ηλικία και το φύλο, είτε με την εργασιακή σχέση του εργαζομένου με τον ΕΟΠΥΥ. Η 2^η ενότητα (Μέρος II) περιέχει 14 ερωτήσεις οι οποίες σχετίζονται με την γενική αξία και συμβολή του εσωτερικού ελέγχου σε έναν οργανισμό. Τέλος, η 3^η ενότητα (Μέρος III) αποτελείται από 8 ερωτήσεις που σχετίζονται με την συνεισφορά και εφαρμογή του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στον ΕΟΠΥΥ.

Οι ενότητες 2 και 3 του ερωτηματολογίου, οι οποίες αποτελούν και το κύριο μέρος του, περιλαμβάνουν ερωτήσεις σε κλίμακα Likert, με πενταβάθμια κλίμακα συμφωνίας - διαφωνίας. Συνεπώς, για κάθε μία από τις 22 ερωτήσεις που περιέχονται

²¹ (Παπαδόπουλος, 2018)

σε αυτές τις ενότητες, ο εργαζόμενος καλείται να δηλώσει εάν συμφωνεί απόλυτα, πολύ, μέτρια, λίγο, ή καθόλου με την πρόταση που διατυπώνεται.

Το ερωτηματολόγιο που χρησιμοποιήθηκε στην έρευνά μας δημιουργήθηκε αρχικά σε μορφή Microsoft Word, στην συνέχεια εκτυπώθηκε σε έντυπη μορφή, και τέλος μοιράστηκε στις αντίστοιχες υπηρεσίες και εργαζόμενους του ΕΟΠΥΥ προς συμπλήρωση. Τα συμπληρωμένα ερωτηματολόγια στην συνέχεια περάστηκαν στο πρόγραμμα IBM SPSS Statistics 27, το οποίο χρησιμοποιήθηκε για την μετέπειτα στατιστική ανάλυση και εξαγωγή αποτελεσμάτων και συμπερασμάτων.

Καθώς τα ερωτηματολόγια συμπληρώθηκαν σε έντυπη μορφή, δεν υπήρξε υποχρεωτική η απάντηση και των 30 ερωτήσεων. Στις λίγες περιπτώσεις όπου κάποια ερώτηση δεν απαντήθηκε, ή απαντήθηκε με άκυρο τρόπο (π.χ. συμπληρώθηκαν 2 απαντήσεις στην ίδια ερώτηση), τότε η αντίστοιχη απάντηση θεωρήθηκε ως κενή κατά την στατιστική ανάλυση. Θεωρούμε ότι δεν κρίνεται απαραίτητη η αφαίρεση ενός ερωτηματολογίου από το δείγμα λόγω κάποια κενής απάντησης, καθώς μπορούν να εξαχθούν συμπεράσματα από τις υπόλοιπες ερωτήσεις που απαντήθηκαν.

6.1.2 Περιγραφή δειγματοληψίας

Στα πλαίσια της έρευνάς μας χρησιμοποιήθηκε η μέθοδος της απλής τυχαίας δειγματοληψίας (simple random sampling) ως προς το σύνολο του πληθυσμού που εξετάζουμε, δηλαδή όλων των εργαζομένων του ΕΟΠΥΥ. Συνεπώς, δεν έγινε κάποια διάκριση κατά την έρευνά μας ως προς τα δημογραφικά στοιχεία του πληθυσμού, δεν υπήρξε μεροληψία, και κάθε μονάδα του πληθυσμού είχε ίση πιθανότητα επιλογής στο δείγμα μας.

Η έρευνα πραγματοποιήθηκε σε 12 Περιφερειακές Διευθύνσεις (ΠΕ.ΔΙ) και 3 φαρμακεία του ΕΟΠΥΥ. Συνολικά, συγκεντρώθηκαν 253 συμπληρωμένα ερωτηματολόγια, με συνολικό πληθυσμό 1566 εργαζόμενους στον ΕΟΠΥΥ. Το δείγμα που χρησιμοποιήθηκε στην έρευνα δηλαδή αποτελεί το 16.1% του συνολικού πληθυσμού, ποσοστό το οποίο θεωρούμε ότι είναι άκρως ικανοποιητικό και ασφαλές για την εξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά με το ζήτημα που μας απασχολεί.

6.1.3 Περιγραφή στατιστικής μεθοδολογίας

Η έρευνά μας και η μεθοδολογία της στατιστικής ανάλυσης που ακολουθήσαμε μπορούν να διαχωριστούν σε 2 φάσεις, οι οποίες θα αναλυθούν στις Ενότητες 6.2 και 6.3 αντίστοιχα.

Η 1^η φάση της μελέτης αποτελεί μία σημαντική πρώτη ματιά στις αποκρίσεις που λάβαμε από τους ερωτηθέντες. Αρχική βούληση αποτελεί ο έλεγχος της αξιοπιστίας των ερωτήσεων των εννοιών 2 και 3 του ερωτηματολογίου ως προς τον τομέα που αφορούν, δηλαδή τη συμβολή του εσωτερικού ελέγχου. Αυτό καθίσταται εφικτό μέσω

του ευρέως γνωστού δείκτη Cronbach's Alpha. Στην συνέχεια, παρουσιάζουμε με την βοήθεια διαγραμμάτων τις απαντήσεις που λάβαμε στις ερωτήσεις της 1^{ης} ενότητας, οι οποίες αφορούν κυρίως δημογραφικά στοιχεία. Τέλος, το σημαντικότερο κομμάτι αυτής της φάσης αποτελεί η μελέτη των απαντήσεων που δόθηκαν στις 22 ερωτήσεις που σχετίζονται με τον εσωτερικό έλεγχο και την σημαντικότητα αυτού, με την βοήθεια πινάκων και διαγραμμάτων, καθώς και η συζήτηση των αποτελεσμάτων.

Η 2^η φάση της μελέτης ασχολείται με τον έλεγχο πιθανών διαφοροποιήσεων στις απαντήσεις που λάβαμε σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο, χρησιμοποιώντας τις ερωτήσεις της 1^{ης} ενότητας ως ποιοτικές μεταβλητές. Συγκεκριμένα, πραγματοποιήσαμε ελέγχους t – test και One Way ANOVA ως προς χαρακτηριστικά όπως η ηλικία, το φύλο, και τα χρόνια προϋπηρεσίας του εργαζομένου στον ΕΟΠΥΥ, με στόχο την αποκάλυψη διαφοροποιήσεων και την εξαγωγή αντίστοιχων συμπερασμάτων.

6.2 Αποτελέσματα μελέτης

Η ενότητα αυτή αποτελεί την 1^η φάση της μελέτης μας ως προς την συμβολή του εσωτερικού ελέγχου στον ΕΟΠΥΥ.

6.2.1 Έλεγχος αξιοπιστίας με τον δείκτη Cronbach's Alpha

Αρχικό μέλημά μας αποτελεί ο έλεγχος αξιοπιστίας του ερωτηματολογίου, και πιο συγκεκριμένα των ενοτήτων 2 και 3 αυτού, ώστε να διασφαλίσουμε ότι τα αποτελέσματα που θα εξάγουμε από τα ερωτηματολόγια είναι συνεπή και δεν περιέχουν σφάλματα.

Ο έλεγχος αξιοπιστίας πραγματοποιήθηκε με χρήση του δείκτη Cronbach's Alpha, ο οποίος είναι ο πιο ευρέως γνωστός και ο πιο συχνά χρησιμοποιούμενος δείκτης αξιοπιστίας²². Ο δείκτης αυτός αξιολογεί την αξιοπιστία των ερωτήσεων, επιστρέφοντας μία τιμή στο διάστημα τιμών [0, 1]. Μία χαμηλή τιμή κοντά στο 0 υποδεικνύει έλλειψη αξιοπιστίας, ενώ υψηλές τιμές κοντά στο 1 υποδεικνύουν μεγάλη αξιοπιστία. Εμφανώς, στόχος σε κάθε έρευνα αποτελεί ο υψηλός δείκτης Cronbach's Alpha, με τιμές μεγαλύτερες του 0.7 να θεωρούνται ικανοποιητικές σύμφωνα με την βιβλιογραφία²³.

Στην δική μας περίπτωση, αρχικά μελετάμε τον δείκτη Cronbach's Alpha στις 22 ερωτήσεις που σχετίζονται με τον εσωτερικό έλεγχο. Όπως φαίνεται στον Πίνακα 2, ο δείκτης υπολογίστηκε με τιμή 0.929, γεγονός το οποίο τον καθιστά άκρως ικανοποιητικό. Ο Πίνακας 1 δείχνει το σύνολο των ερωτηματολογίων που

²² (Cronbach, 1951)

²³ (Nunnally, 1994)

χρησιμοποιήθηκαν για τον υπολογισμό του δείκτη, ενώ όπως φαίνεται στον πίνακα, κάποια ερωτηματολόγια εξαιρέθηκαν λόγω κενών απαντήσεων.

Case Processing Summary			
		N	%
Cases	Valid	237	93.7
	Excluded ^a	16	6.3
	Total	253	100.0
a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.			

Πίνακας 1: Δείγμα έρευνας

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.929	22

Πίνακας 2: Δείκτης Cronbach's Alpha

Στην συνέχεια, ακολουθεί ο υπολογισμός του δείκτη Cronbach's Alpha για τις ενότητες 2 και 3 του ερωτηματολογίου ξεχωριστά. Η τιμή του δείκτη υπολογίστηκε με τιμή 0.907 για την ενότητα 2 και με τιμή 0.819 για την ενότητα 3, όπως φαίνεται στον Πίνακα 4 και Πίνακα 6 αντίστοιχα. Επομένως, συνολική εκτίμηση με βάση τις τιμές του δείκτη αποτελεί ότι η αξιοπιστία του ερωτηματολογίου που αναπτύξαμε είναι πάρα πολύ υψηλή.

Case Processing Summary			
		N	%
Cases	Valid	240	94.9
	Excluded ^a	13	5.1
	Total	253	100.0
a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.			

Πίνακας 3: Δείγμα έρευνας στο Μέρος II

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.907	14

Πίνακας 4: Δείκτης Cronbach's Alpha στο Μέρος II

Case Processing Summary			
		N	%
Cases	Valid	249	98.4
	Excluded ^a	4	1.6
	Total	253	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Πίνακας 5: Δείγμα έρευνας στο Μέρος III

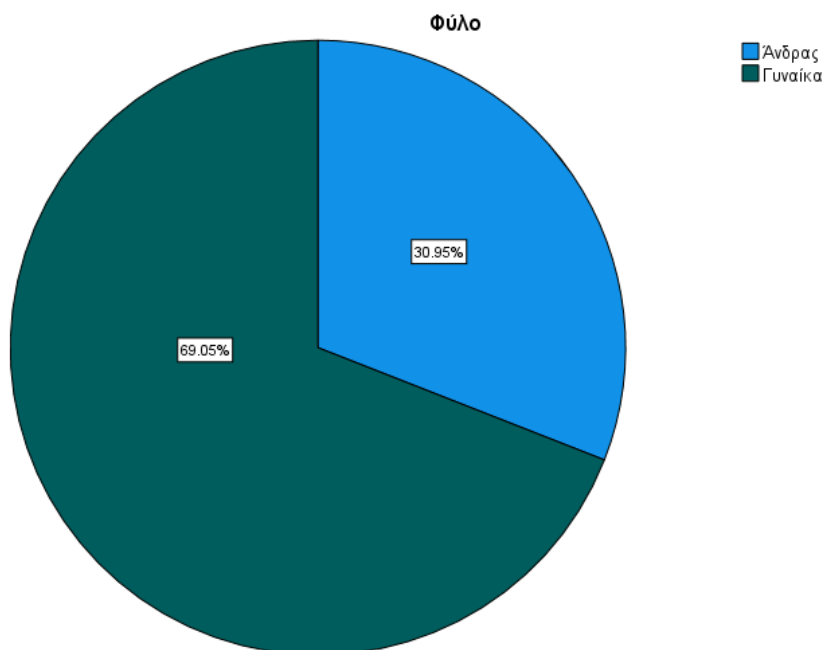
Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.819	8

Πίνακας 6: Δείκτης Cronbach's Alpha στο Μέρος III

6.2.2 Δημογραφικά χαρακτηριστικά ερωτηθέντων

Ακολουθεί η περιγραφή της κατανομής του δείγματος με βάση της ερωτήσεις της 1^{ης} ενότητας του ερωτηματολογίου.

Η 1^η ερώτηση σχετίζεται με την κατανομή με βάση το φύλο. Σύμφωνα με το Διάγραμμα 3 και τον Πίνακα 7, το έγκυρο δείγμα της έρευνας αποτελείται από 78 άνδρες (30.95%) και 174 γυναίκες (69.05%), με 1 κενή απάντηση.

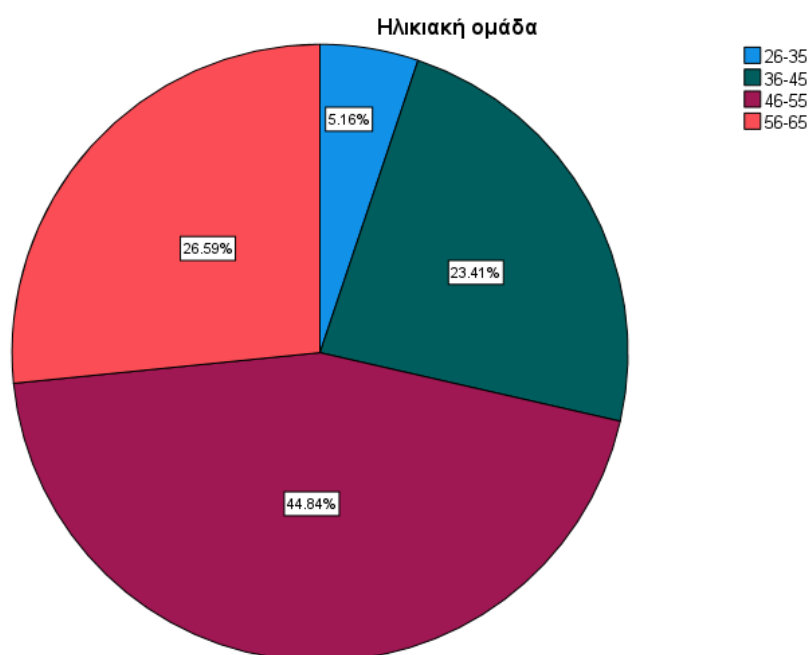


Διάγραμμα 3: Κατανομή δείγματος με βάση το φύλο

Φύλο					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Άνδρας	78	30.83	30.95	30.95
	Γυναίκα	174	68.77	69.05	100.00
	Total	252	99.60	100.00	
Missing	System	1	.40		
Total		253	100.00		

Πίνακας 7: Κατανομή δείγματος με βάση το φύλο

Η 2^η ερώτηση σχετίζεται με την ηλικία των ερωτηθέντων. Σύμφωνα με το Διάγραμμα 4 και τον Πίνακα 8, το έγκυρο δείγμα της έρευνας αποτελείται από 13 άτομα στην ηλικιακή ομάδα 26-35 (5.16%), 59 άτομα στην ομάδα 36-45 (23.41%), 113 άτομα στην ομάδα 46-55 (44.84%), και 67 άτομα στην ομάδα 56-65 (26.59%), με 1 κενή απάντηση. Ως πιθανή απάντηση στην ερώτηση υπήρξε και η ηλικιακή ομάδα 20-25, όμως δεν λάβαμε καμία τέτοια απάντηση στο δείγμα μας.



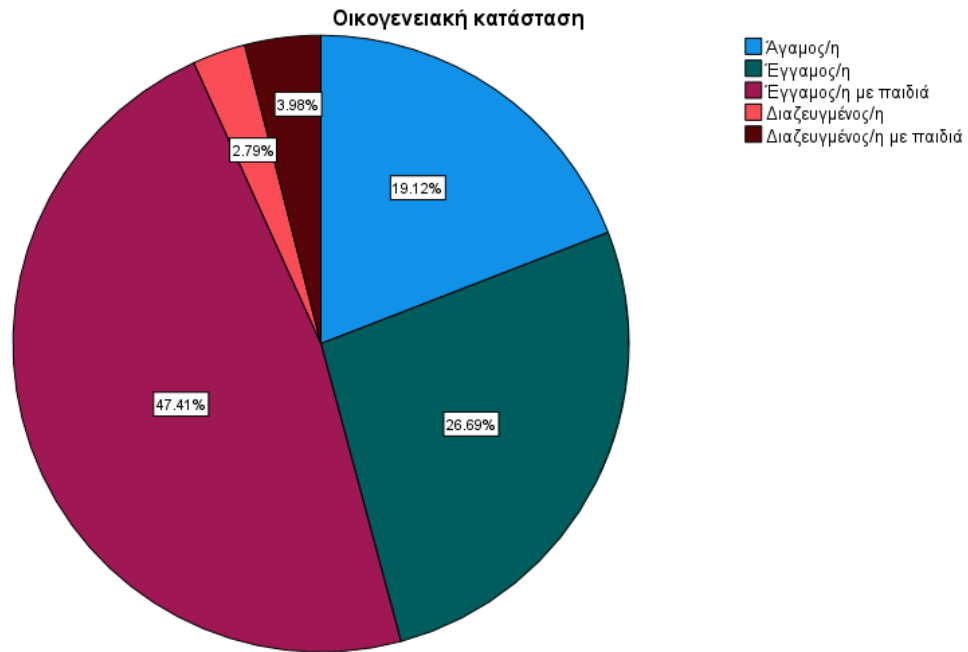
Διάγραμμα 4: Κατανομή δείγματος με βάση την ηλικία

Ηλικιακή ομάδα					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	26-35	13	5.14	5.16	5.16
	36-45	59	23.32	23.41	28.57
	46-55	113	44.66	44.84	73.41
	56-65	67	26.48	26.59	100.00

	Total	252	99.60	100.00	
Missing	System	1	.40		
Total		253	100.00		

Πίνακας 8: Κατανομή δείγματος με βάση την ηλικία

Η 3^η ερώτηση αφορά την οικογενειακή κατάσταση του εργαζομένου. Σύμφωνα με το Διάγραμμα 5 και τον Πίνακα 9, το έγκυρο δείγμα αποτελείται από 48 άγαμους (19.12%), 67 έγγαμους (26.69%), 119 έγγαμους με παιδιά (47.41%), 7 διαζευγμένους (2.79%), και 10 διαζευγμένους με παιδιά (3.98), με 2 κενές απαντήσεις.



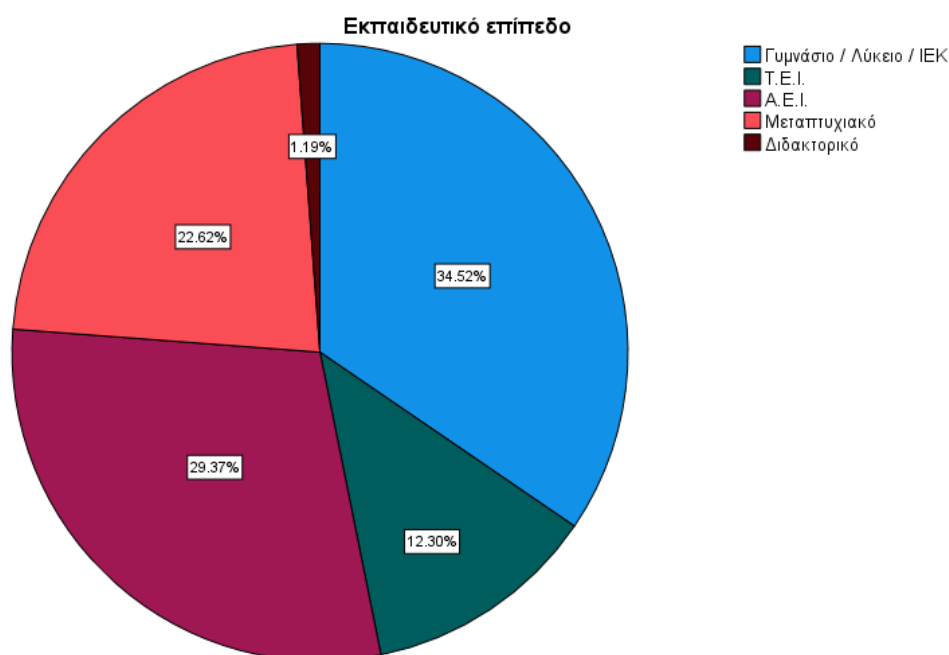
Διάγραμμα 5: Κατανομή δείγματος με βάση την οικογενειακή κατάσταση

		Οικογενειακή κατάσταση			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Άγαμος/η	48	18.97	19.12	19.12
	Έγγαμος/η	67	26.48	26.69	45.82
	Έγγαμος/η με παιδιά	119	47.04	47.41	93.23
	Διαζευγμένος/η	7	2.77	2.79	96.02
	Διαζευγμένος/η με παιδιά	10	3.95	3.98	100.00
	Total	251	99.21	100.00	
Missing	System	2	.79		
Total		253	100.00		

Πίνακας 9: Κατανομή δείγματος με βάση την οικογενειακή κατάσταση

Η 4^η ερώτηση αφορά το εκπαιδευτικό επίπεδο των ερωτηθέντων. Σύμφωνα με το Διάγραμμα 6 και τον Πίνακα 10, το έγκυρο δείγμα αποτελείται από 87 αποφοίτους

Γυμνασίου / Λυκείου / ΙΕΚ (34.52%), 31 αποφοίτους ΤΕΙ (12.30%), 74 αποφοίτους ΑΕΙ (29.37%), 57 κατόχους μεταπτυχιακού (22.62%), και 3 κατόχους διδακτορικού (1.19%), με 1 κενή απάντηση.

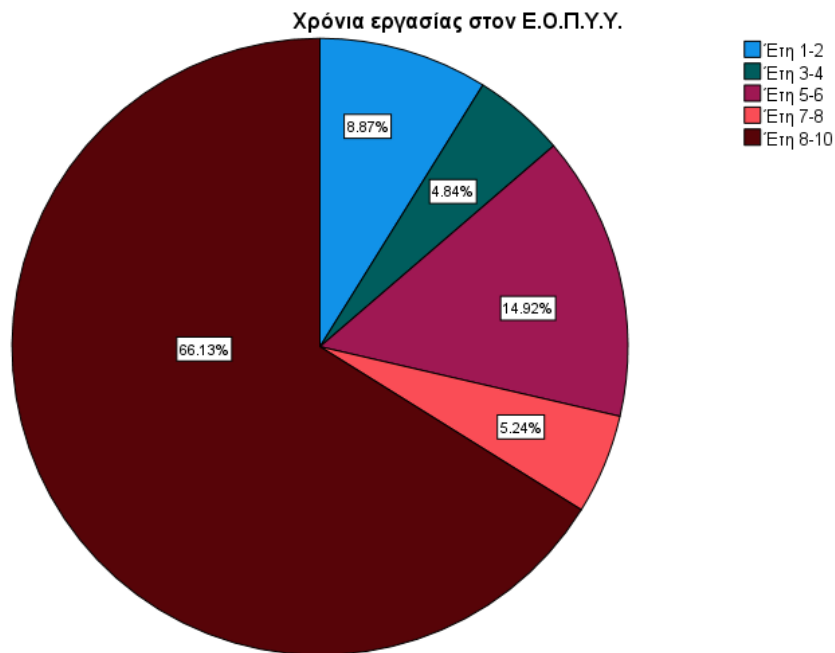


Διάγραμμα 6: Κατανομή δείγματος με βάση το εκπαιδευτικό επίπεδο

		Εκπαιδευτικό επίπεδο			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Γυμνάσιο / Λύκειο / ΙΕΚ	87	34.39	34.52	34.52
	Τ.Ε.Ι.	31	12.25	12.30	46.83
	Α.Ε.Ι.	74	29.25	29.37	76.19
	Μεταπτυχιακό	57	22.53	22.62	98.81
	Διδακτορικό	3	1.19	1.19	100.00
	Total	252	99.60	100.00	
Missing	System	1	.40		
Total		253	100.00		

Πίνακας 10: Κατανομή δείγματος με βάση το εκπαιδευτικό επίπεδο

Η 5^η ερώτηση αφορά τα χρόνια εργασίας του εργαζομένου στον ΕΟΠΥΥ. Σύμφωνα με το Διάγραμμα 7 και τον Πίνακα 11, 22 άτομα έχουν 1-2 χρόνια προϋπηρεσίας (8.87%), 12 άτομα έχουν 3-4 χρόνια προϋπηρεσίας (4.84%), 37 άτομα έχουν 5-6 χρόνια προϋπηρεσίας (14.92%), 13 άτομα έχουν 7-8 χρόνια προϋπηρεσίας (5.24%), και 164 άτομα έχουν 8-10 χρόνια προϋπηρεσίας (66.13%), με 5 κενές απαντήσεις.

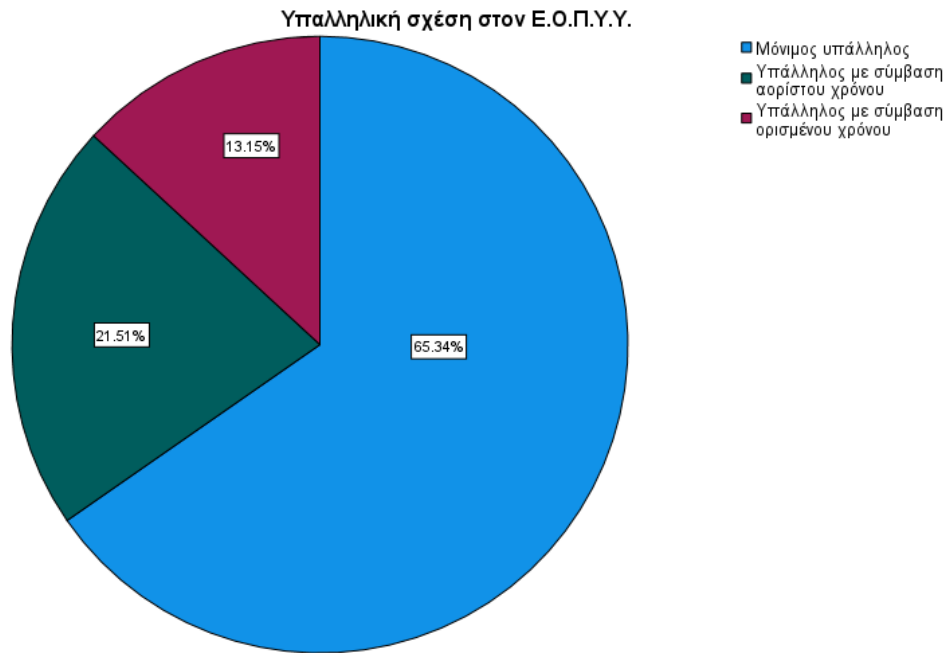


Διάγραμμα 7: Κατανομή δείγματος με βάση τα χρόνια προϋπηρεσίας

Χρόνια εργασίας στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ.					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Έτη 1-2	22	8.70	8.87	8.87
	Έτη 3-4	12	4.74	4.84	13.71
	Έτη 5-6	37	14.62	14.92	28.63
	Έτη 7-8	13	5.14	5.24	33.87
	Έτη 8-10	164	64.82	66.13	100.00
	Total	248	98.02	100.00	
Missing	System	5	1.98		
Total		253	100.00		

Πίνακας 11: Κατανομή δείγματος με βάση τα χρόνια προϋπηρεσίας

Η 6^η ερώτηση αφορά την υπαλληλική σχέση του εργαζομένου στον ΕΟΠΥΥ. Σύμφωνα με το Διάγραμμα 8 και τον Πίνακα 12, 164 εργαζόμενοι είναι μόνιμοι υπάλληλοι στον ΕΟΠΥΥ (65.34%), 54 εργαζόμενοι είναι υπάλληλοι με σύμβαση αορίστου χρόνου (21.51%), και 33 εργαζόμενοι είναι υπάλληλοι με σύμβαση ορισμένου χρόνου (13.15%), με 2 κενές απαντήσεις.

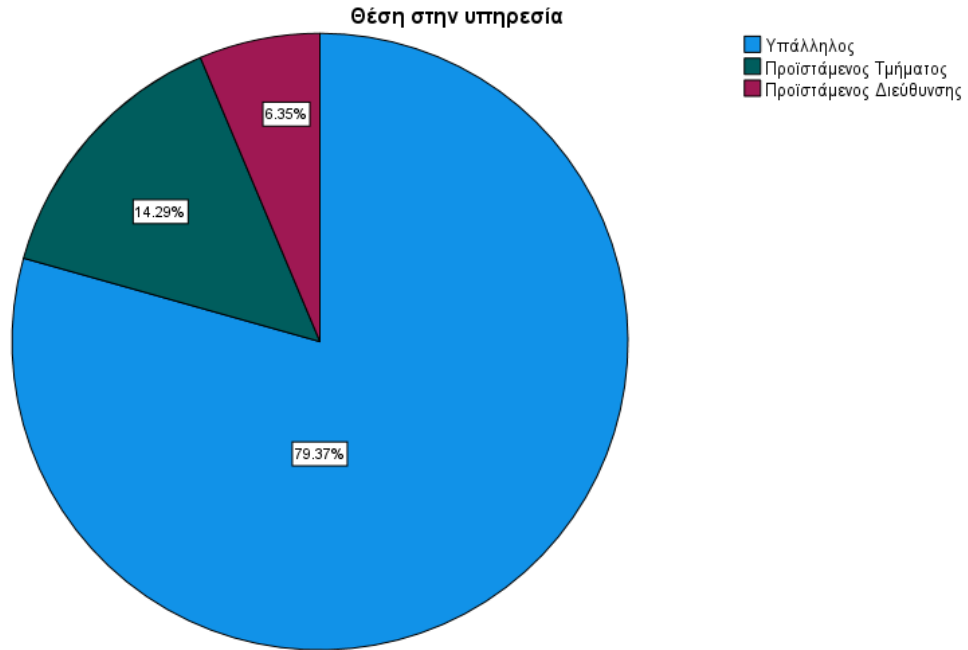


Διάγραμμα 8: Κατανομή δείγματος με βάση την υπαλληλική σχέση

Υπαλληλική σχέση στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ.					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Μόνιμος υπάλληλος	164	64.82	65.34	65.34
	Υπάλληλος με σύμβαση αορίστου χρόνου	54	21.34	21.51	86.85
	Υπάλληλος με σύμβαση ορισμένου χρόνου	33	13.04	13.15	100.00
	Total	251	99.21	100.00	
Missing	System	2	.79		
Total		253	100.00		

Πίνακας 12: Κατανομή δείγματος με βάση την υπαλληλική σχέση

Η 7^η ερώτηση αφορά την θέση του υπαλλήλου στην υπηρεσία του. Σύμφωνα με το Διάγραμμα 9 και τον Πίνακα 13, 200 άτομα είναι υπάλληλοι (79.37%), 36 άτομα είναι προϊστάμενοι τμήματος (14.29%), και 16 άτομα είναι προϊστάμενοι διεύθυνσης (6.35%), με 1 κενή απάντηση.

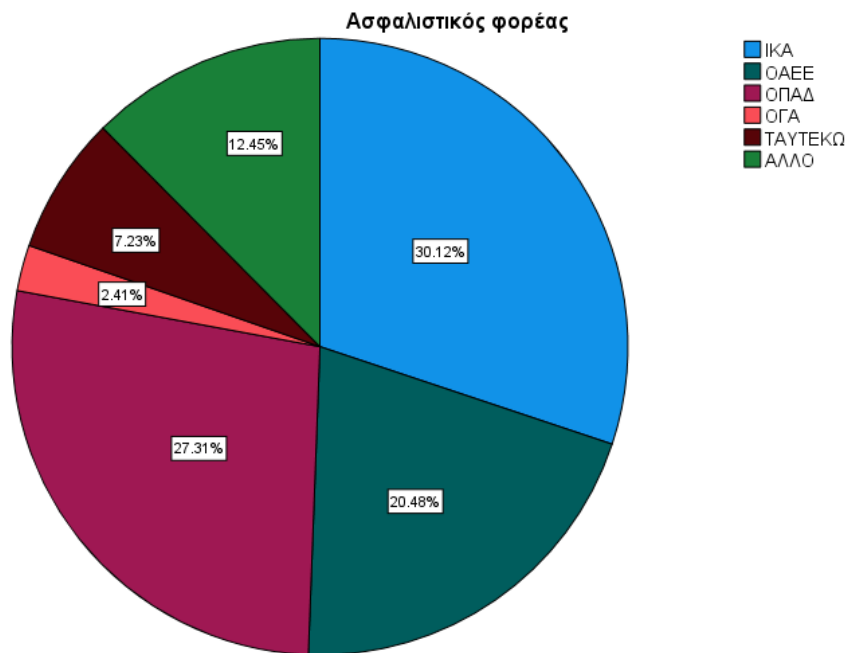


Διάγραμμα 9: Κατανομή δείγματος με βάση την θέση

Θέση στην υπηρεσία					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Υπάλληλος	200	79.05	79.37	79.37
	Προϊστάμενος Τμήματος	36	14.23	14.29	93.65
	Προϊστάμενος Διεύθυνσης	16	6.32	6.35	100.00
	Total	252	99.60	100.00	
Missing	System	1	.40		
Total		253	100.00		

Πίνακας 13: Κατανομή δείγματος με βάση την θέση

Η 8^η και τελευταία ερώτηση του Μέρους Ι αφορά τον ασφαλιστικό φορέα του εργαζομένου. Σύμφωνα με το Διάγραμμα 10 και τον Πίνακα 14, 75 υπάλληλοι προέρχονται από το ΙΚΑ (30.12%), 51 υπάλληλοι από τον ΟΑΕΕ (20.48%), 68 υπάλληλοι από τον ΟΠΑΔ (27.31%), 6 υπάλληλοι από τον ΟΓΑ (2.41%), 18 υπάλληλοι από το ΤΑΥΤΕΚΩ (7.23%), και 31 υπάλληλοι από κάποιον άλλον ασφαλιστικό φορέα που δεν περιλαμβάνεται στους προηγούμενους (12.45%), με 4 κενές απαντήσεις.



Διάγραμμα 10: Κατανομή δείγματος με βάση τον ασφαλιστικό φορέα

Ασφαλιστικός φορέας					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ΙΚΑ	75	29.64	30.12	30.12
	ΟΑΕΕ	51	20.16	20.48	50.60
	ΟΠΑΔ	68	26.88	27.31	77.91
	ΟΓΑ	6	2.37	2.41	80.32
	ΤΑΥΤΕΚΩ	18	7.11	7.23	87.55
	Ω				
	ΑΛΛΟ	31	12.25	12.45	100.00
	Total	249	98.42	100.00	
Missing	System	4	1.58		
Total		253	100.00		

Πίνακας 14: Κατανομή δείγματος με βάση τον ασφαλιστικό φορέα

Ο Πίνακας 15 αποτελεί μία συνολική εικόνα των κατανομών που συζητήσαμε σε αυτή την ενότητα, έχοντας αφαιρέσει τις αντίστοιχες κενές απαντήσεις.

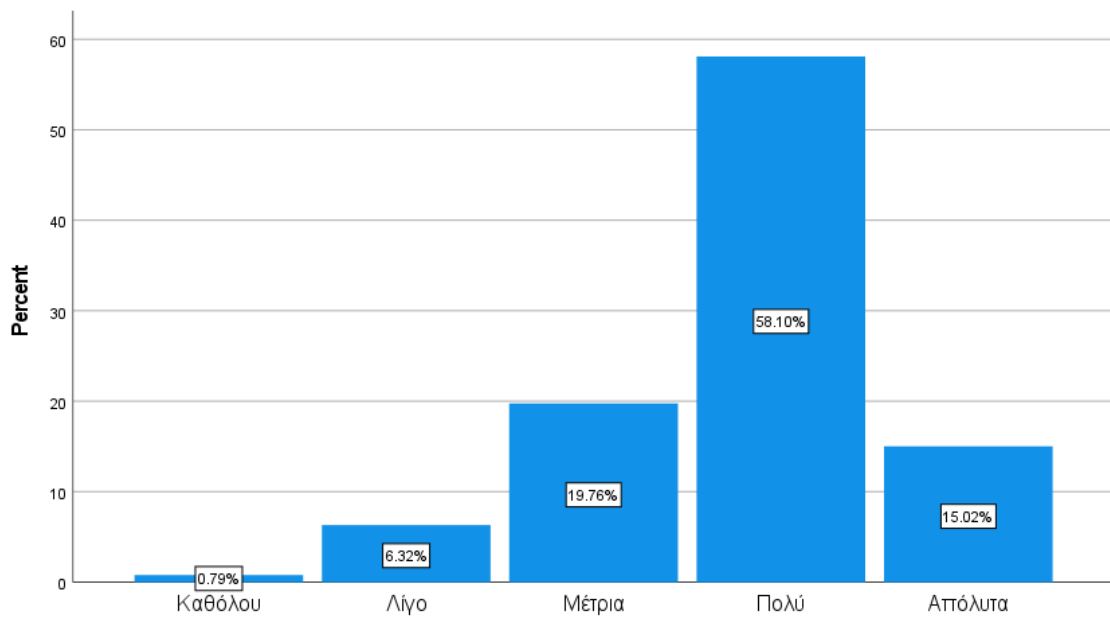
Σύνοψη κατανομής δείγματος			
		Άνδρες	Γυναίκες
Ηλικιακή ομάδα	26-35	4	9
	36-45	12	47
	46-55	30	83
	56-65	32	35
	Total	78	174

Οικογενειακή κατάσταση	Άγαμος/η	17	31
	Έγγαμος/η	22	45
	Έγγαμος/η με παιδιά	34	85
	Διαζευγμένος/η	1	6
	Διαζευγμένος/η με παιδιά	4	6
	Total	78	173
Εκπαιδευτικό επίπεδο	Γυμνάσιο / Λύκειο / ΙΕΚ	35	52
	Τ.Ε.Ι.	7	24
	Α.Ε.Ι.	21	53
	Μεταπτυχιακό	14	43
	Διδακτορικό	1	2
	Total	78	174
Χρόνια εργασίας στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ.	Έτη 1-2	9	13
	Έτη 3-4	4	8
	Έτη 5-6	10	27
	Έτη 7-8	3	10
	Έτη 8-10	50	114
	Total	76	172
Υπαλληλική σχέση	Μόνιμος υπάλληλος	40	124
	Υπάλληλος με σύμβαση αορίστου χρόνου	26	28
	Υπάλληλος με σύμβαση ορισμένου χρόνου	12	21
	Total	78	173
Θέση στην υπηρεσία	Υπάλληλος	64	136
	Προϊστάμενος Τμήματος	9	27
	Προϊστάμενος Διεύθυνσης	5	11
	Total	78	174
Ασφαλιστικός φορέας	ΙΚΑ	17	58
	ΟΑΕΕ	23	28
	ΟΠΑΔ	20	48
	ΟΓΑ	1	5
	ΤΑΥΤΕΚΩ	6	12
	ΑΛΛΟ	10	21
	Total	77	172

Πίνακας 15: Σύνοψη κατανομής δείγματος

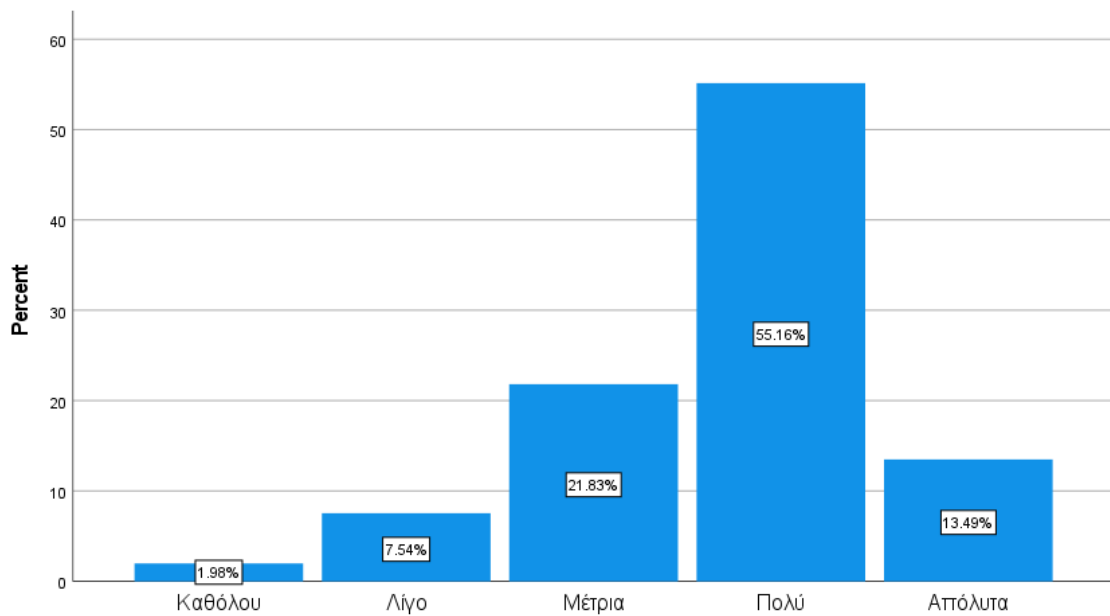
6.2.3 Αποτελέσματα σχετικά με την συμβολή του εσωτερικού ελέγχου

Ακολουθούν τα αποτελέσματα της έρευνάς μας στις 14 ερωτήσεις της 2^{ης} ενότητας του ερωτηματολογίου, που σχετίζονται με την συμβολή του εσωτερικού ελέγχου, στα Διαγράμματα 11 έως και 24.



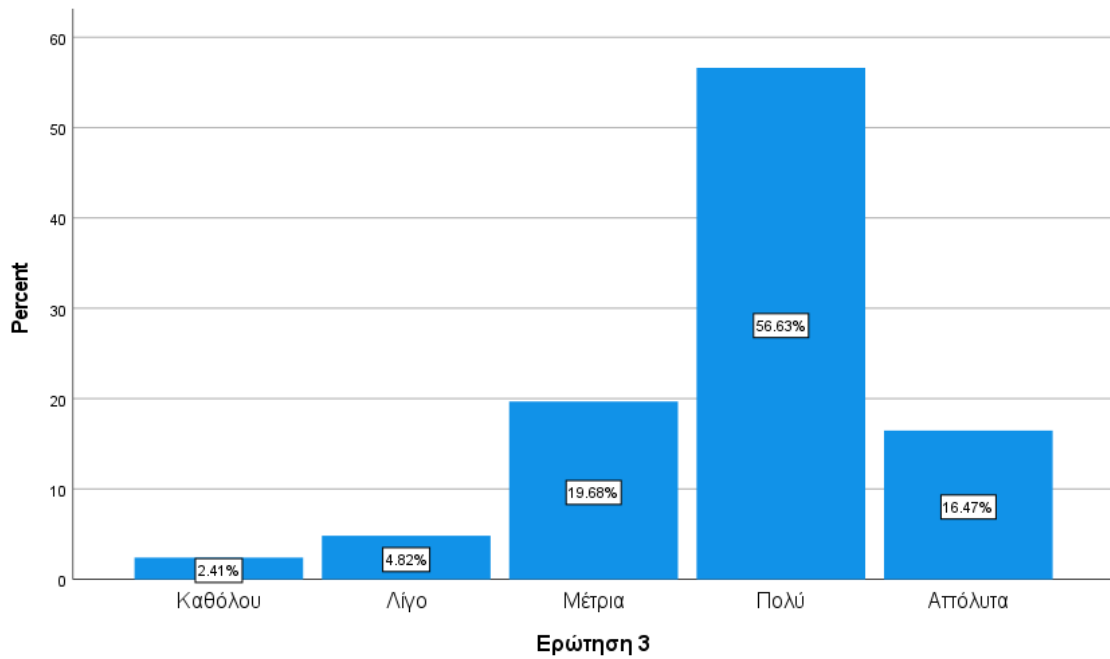
Ερώτηση 1

Διάγραμμα 11: Ερώτηση 1: Ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλλει στον περιορισμό της διαφθοράς στο δημόσιο τομέα.

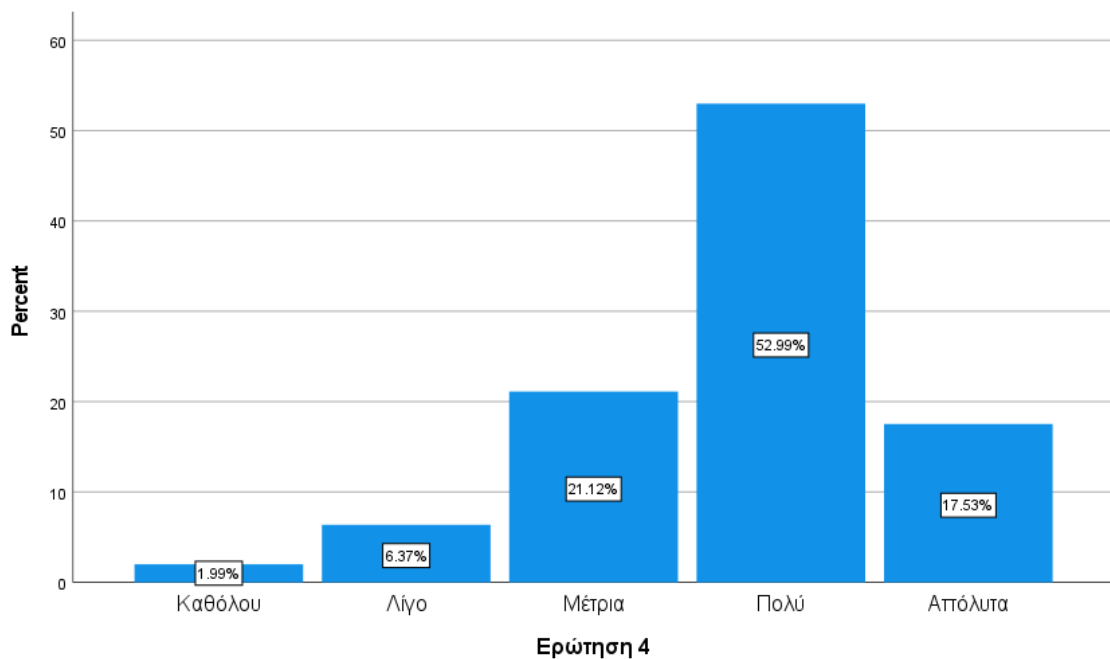


Ερώτηση 2

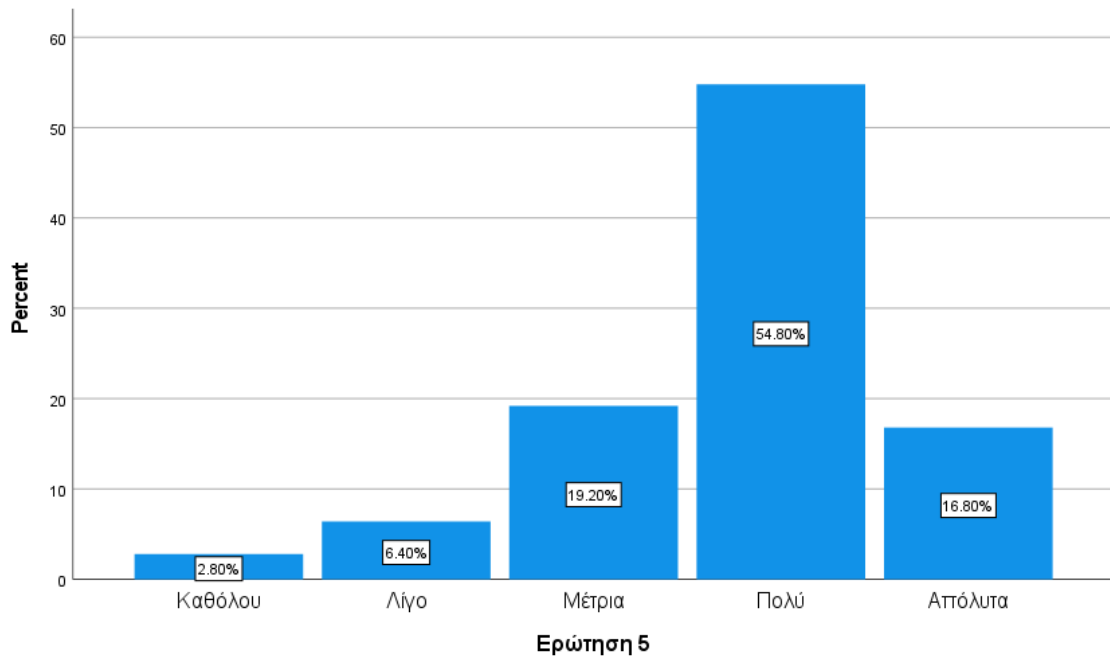
Διάγραμμα 12: Ερώτηση 2: Συμφωνείτε με την άποψη ότι η επάρκεια των εσωτερικών συστημάτων ελέγχου λειτουργεί αποτρεπτικά στην εμφάνιση φαινομένων κακοδιοίκησης.



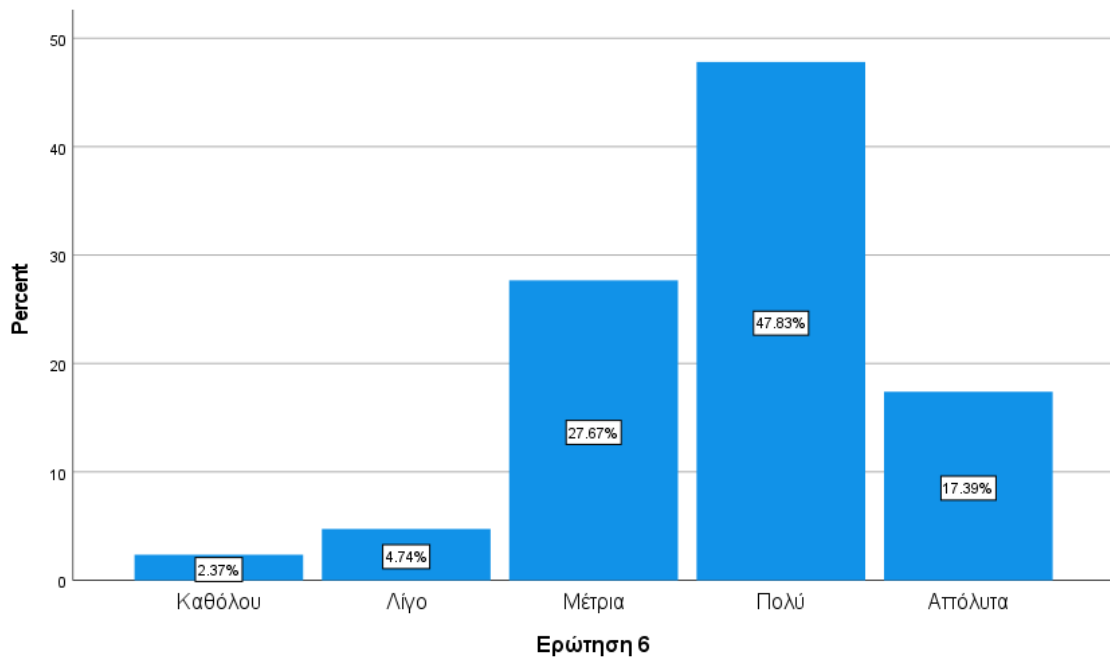
Διάγραμμα 13: Ερώτηση 3: Συμφωνείτε με την άποψη ότι η επάρκεια των εσωτερικών συστημάτων ελέγχου λειτουργεί αποτρεπτικά στην επανεμφάνιση φαινομένων κακοδιοίκησης.



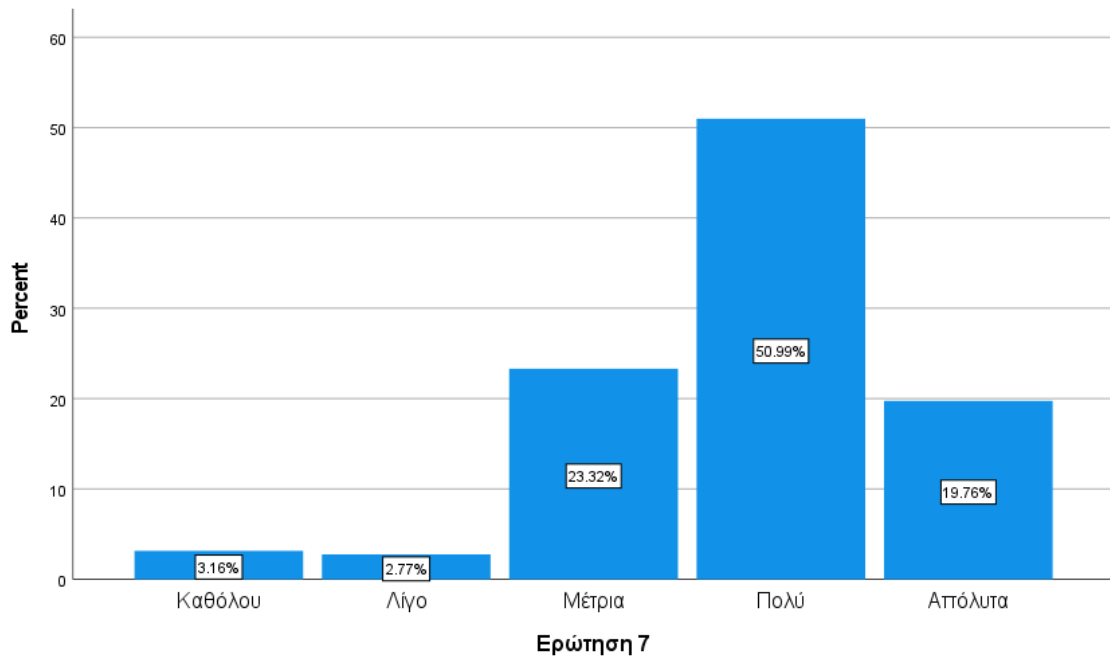
Διάγραμμα 14: Ερώτηση 4: Συμφωνείτε με την άποψη ότι η επάρκεια των εσωτερικών συστημάτων ελέγχου λειτουργεί αποτρεπτικά στην εμφάνιση φαινομένων απάτης.



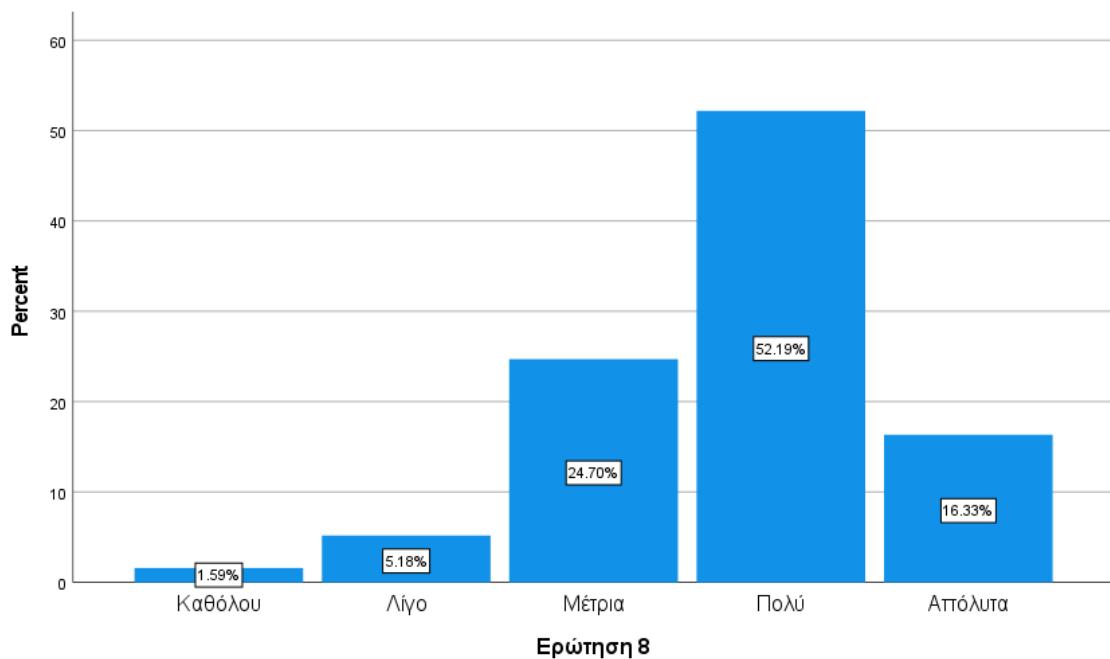
Διάγραμμα 15: Ερώτηση 5: Συμφωνείτε με την άποψη ότι η επάρκεια των εσωτερικών συστημάτων ελέγχου λειτουργεί αποτρεπτικά στην επανεμφάνιση φαινομένων απάτης.



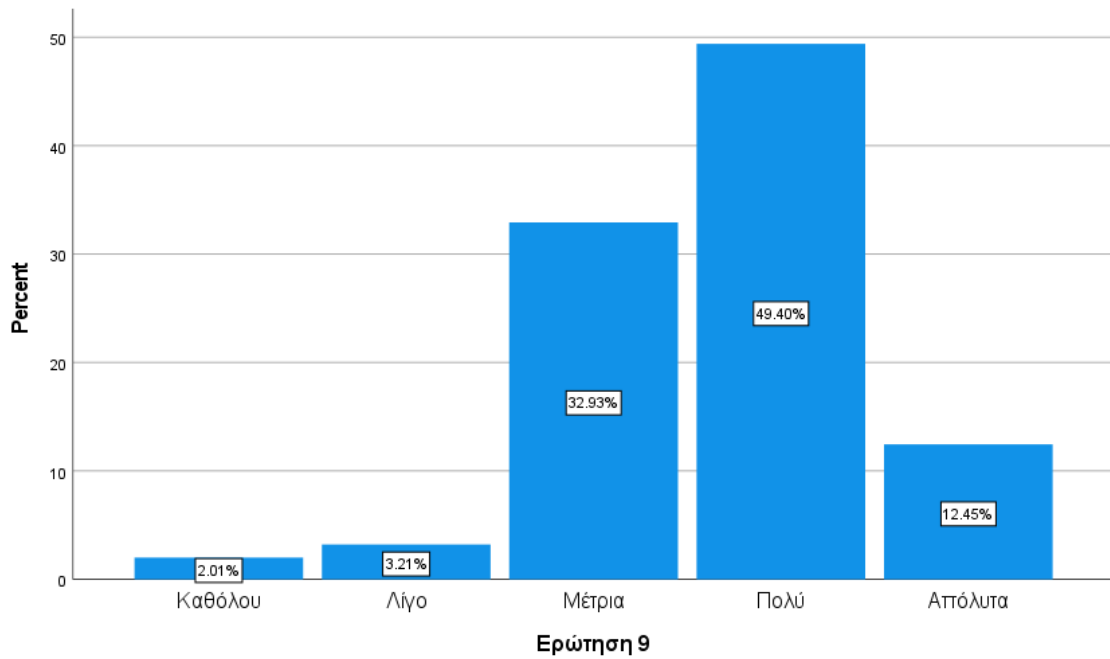
Διάγραμμα 16: Ερώτηση 6: Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί εργαλείο της Διοίκησης για την επίτευξη των στρατηγικών στόχων μιας οντότητας ή ενός οργανισμού.



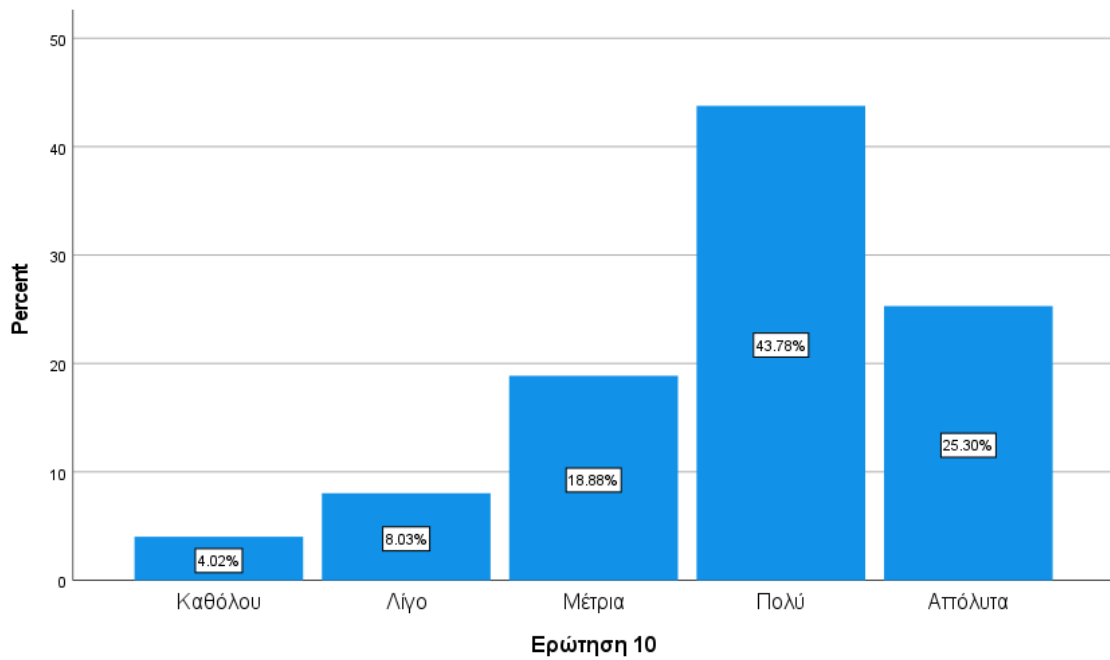
Διάγραμμα 17: Ερώτηση 7: Ο εσωτερικός έλεγχος προσθέτει αξία και συμβάλλει στην διατήρηση της καλής φήμης του οργανισμού.



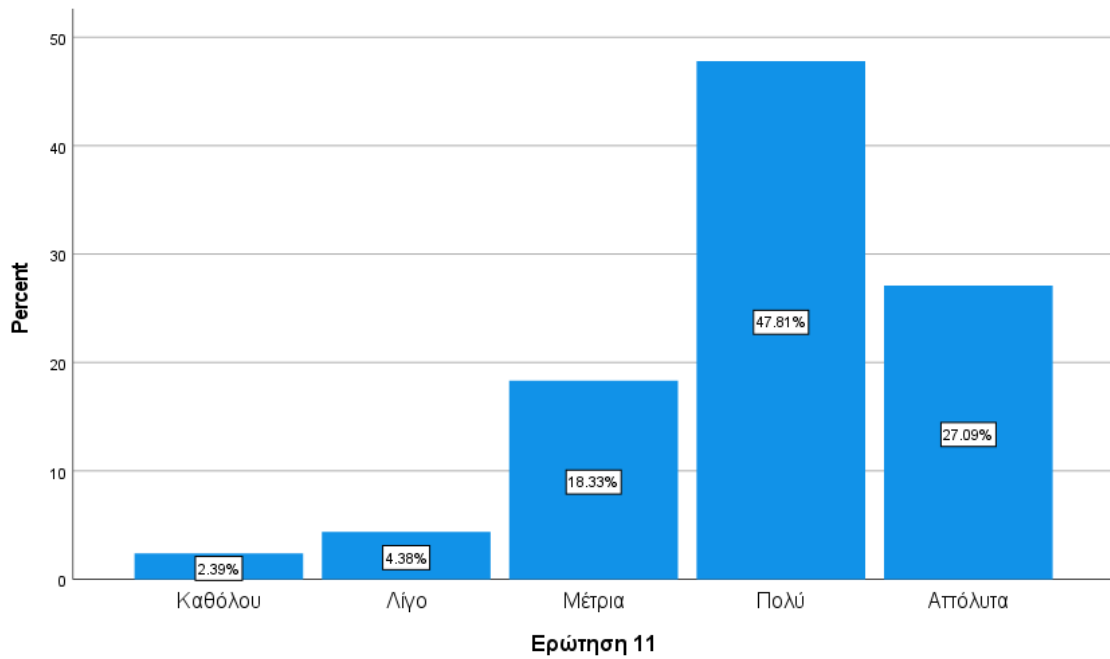
Διάγραμμα 18: Ερώτηση 8: Η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου συνεισφέρει στην αναβάθμιση του συστήματος της δημόσιας διακυβέρνησης.



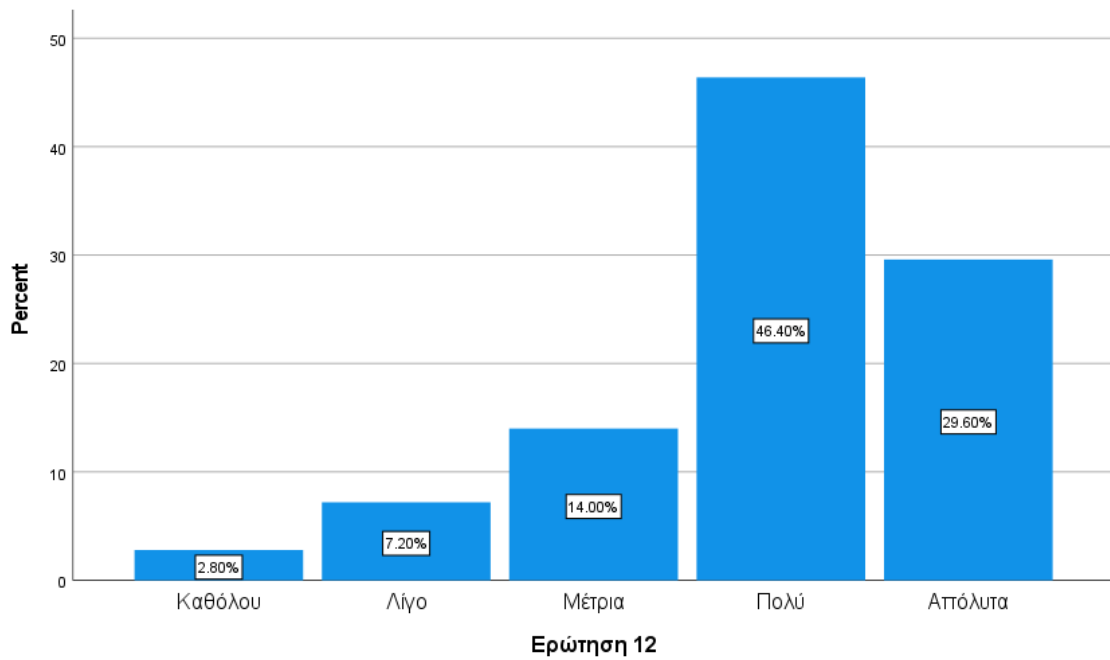
Διάγραμμα 19: Ερώτηση 9: Η μοντέρνα εκδοχή του ελέγχου, θεωρεί τον εσωτερικό έλεγχο ως λειτουργία με συμβουλευτικό και υποβοηθητικό ρόλο στην επίτευξη των στόχων της δημόσιας διοίκησης.



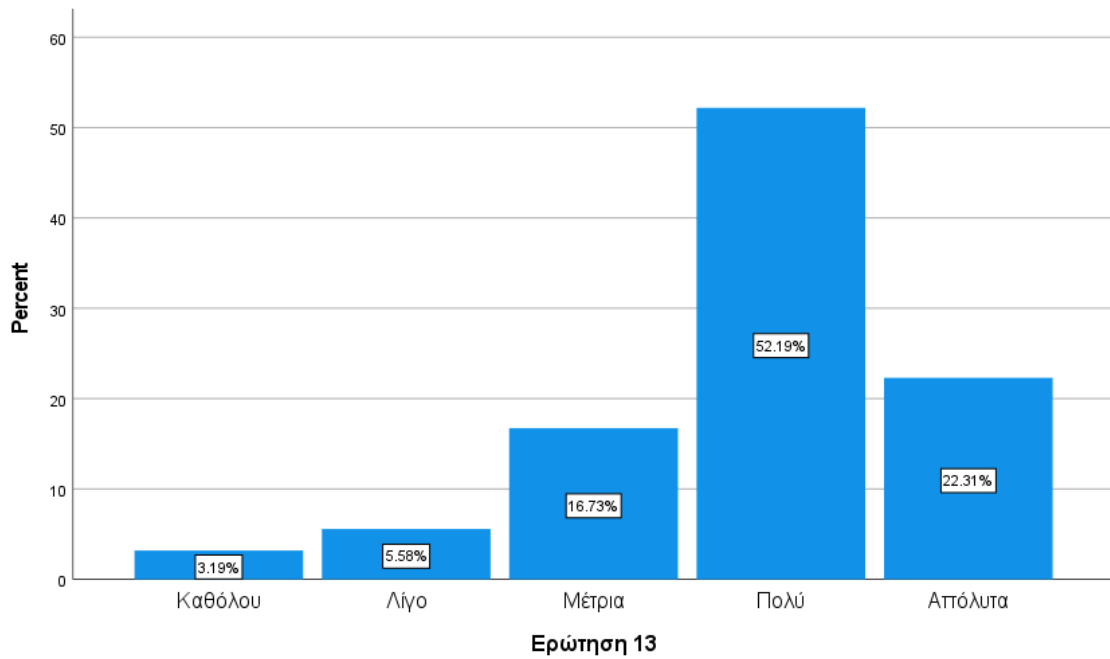
Διάγραμμα 20: Ερώτηση 10: Ο εσωτερικός έλεγχος στο δημόσιο τομέα συναντά εμπόδιο όταν δεν υπάρχει πολιτική βούληση.



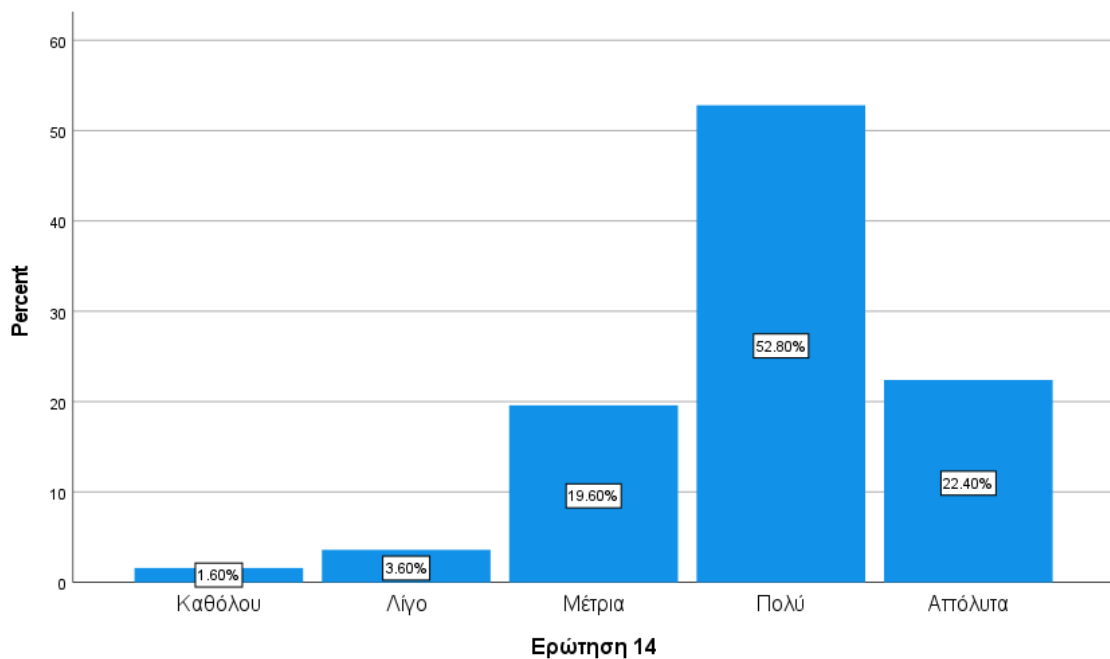
Διάγραμμα 21: Ερώτηση 11: Η οικονομική κρίση στη χώρα μας, καθιστά τον εσωτερικό έλεγχο σε ένα δημόσιο οργανισμό πιο αναγκαίο από ποτέ.



Διάγραμμα 22: Ερώτηση 12: Συμφωνείτε με την άποψη ότι η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου είναι μικρή, όταν υπάρχει ελλιπής στελέχωση.



Διάγραμμα 23: Ερώτηση 13: Η αποτελεσματικότητα ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου, προϋποθέτει και την συναίνεση των εργαζομένων στο δημόσιο.



Διάγραμμα 24: Ερώτηση 14: Η καλλιέργεια ηθικής κουλτούρας των εργαζομένων, μέσω της εκπαίδευσης, συνδέεται θετικά με την μείωση των αρνητικών αποτελεσμάτων των εσωτερικών ελέγχων.

Ο Πίνακας 16 που ακολουθεί περιέχει τα βασικά περιγραφικά στατιστικά των παραπάνω ερωτήσεων, δηλαδή τον αριθμό απαντήσεων που λήφθηκαν ανά ερώτηση (N), το εύρος τιμών της κλίμακας (από 1 = καθόλου έως και 5 = απόλυτα, Minimum και

Maximum αντίστοιχα), τον μέσο όρο (Mean), την τυπική απόκλιση (Std. Deviation), καθώς και την διακύμανση ανά ερώτηση (Variance).

Περιγραφικά στατιστικά ερωτήσεων 1-14						
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Variance
Ερώτηση 1	253	1	5	3.80	.797	.635
Ερώτηση 2	252	1	5	3.71	.866	.750
Ερώτηση 3	249	1	5	3.80	.857	.734
Ερώτηση 4	251	1	5	3.78	.880	.774
Ερώτηση 5	250	1	5	3.76	.903	.816
Ερώτηση 6	253	1	5	3.73	.886	.785
Ερώτηση 7	253	1	5	3.81	.891	.795
Ερώτηση 8	251	1	5	3.76	.842	.709
Ερώτηση 9	249	1	5	3.67	.811	.657
Ερώτηση 10	249	1	5	3.78	1.040	1.082
Ερώτηση 11	251	1	5	3.93	.918	.843
Ερώτηση 12	250	1	5	3.93	.987	.975
Ερώτηση 13	251	1	5	3.85	.939	.881
Ερώτηση 14	250	1	5	3.91	.838	.702

Πίνακας 16: Περιγραφικά στατιστικά ερωτήσεων 1-14

Το βασικότερο στατιστικό που μας ενδιαφέρει στον παραπάνω πίνακα αποτελεί ο μέσος όρος των απαντήσεων ανά ερώτηση. Παρατηρούμε ότι ο μικρότερος μέσος όρος εντοπίζεται στην Ερώτηση 9, με τιμή 3.67, ενώ ο μεγαλύτερος μέσος όρος εντοπίζεται στις Ερωτήσεις 11 και 12, με τιμή 3.93.

Επιπλέον, οι 13 από τις 14 ερωτήσεις (εκτός από την Ερώτηση 9) έχουν μέσο όρο απαντήσεων $M.O \geq 3.70$., ενώ οι μισές ερωτήσεις έχουν μέσο όρο $M.O \geq 3.80$. Επομένως, πρώτο συμπέρασμα που μπορούμε να εξάγουμε είναι ότι οι ερωτηθέντες έχουν θετικό βαθμό συμφωνίας και στις 14 ερωτήσεις, με τους μέσους όρους να πλησιάζουν τον βαθμό συμφωνίας 4, δηλαδή «Πολύ». Δηλαδή, οι υπάλληλοι του ΕΟΠΥΥ συμφωνούν αρκετά έως πολύ σχετικά με την θετική αξία και συμβολή του εσωτερικού ελέγχου στα πλαίσια ενός οργανισμού.

Οι Ερωτήσεις 11 και 12, που αντιστοιχούν στις ερωτήσεις/προτάσεις «*Η οικονομική κρίση στη χώρα μας, καθιστά τον εσωτερικό έλεγχο σε ένα δημόσιο οργανισμό πιο αναγκαίο από ποτέ.*» και «*Συμφωνείτε με την άποψη ότι η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου είναι μικρή, όταν υπάρχει ελλιπής στελέχωση.*» αντίστοιχα, είχαν τον μεγαλύτερο μέσο όρο, δηλώνοντας την αναγκαιότητα ενός επαρκώς στελεχωμένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου σε κάθε δημόσιο οργανισμό της χώρας. Επιπλέον, η Ερώτηση 14 «*Η καθιέρωση ηθικής κουλτούρας των εργαζομένων, μέσω της εκπαίδευσης, συνδέεται θετικά με την μείωση των αρνητικών*

αποτελεσμάτων των εσωτερικών ελέγχων.», είχε τον 3^ο μεγαλύτερο μέσο όρο, δηλώνοντας την αναγκαιότητα και συμβολή της εκπαίδευσης των υπαλλήλων ενός οργανισμού στην ορθή λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου.

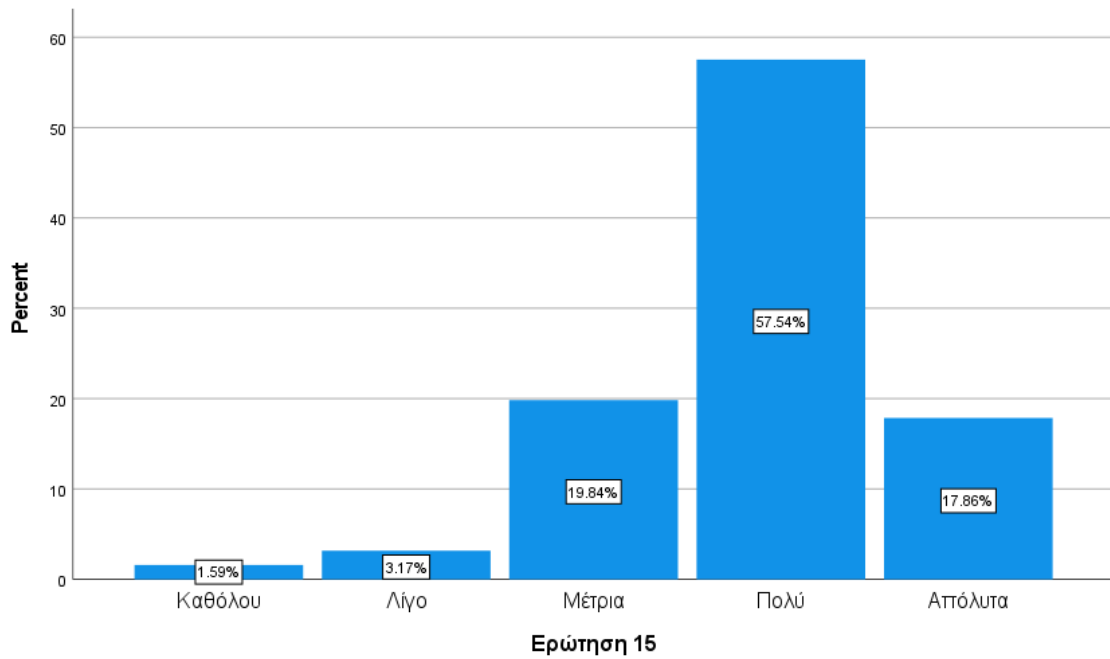
Αντίθετα, η Ερώτηση 9 «*Η μοντέρνα εκδοχή του ελέγχου, θεωρεί τον εσωτερικό έλεγχο ως λειτουργία με συμβουλευτικό και υποβοηθητικό ρόλο στην επίτευξη των στόχων της δημόσιας διοίκησης*», είχε τον μικρότερο μέσο όρο, με τιμή 3.67, η οποία συνεχίζει να είναι θετική. Η μείωση αυτή, όπως μπορούμε να δούμε στο Διάγραμμα 19, οφείλεται στο μεγάλο ποσοστό που απάντησε «Μέτρια» (32.93%), σε αντίθεση με τις υπόλοιπες ερωτήσεις που συγκέντρωσαν ποσοστά της τάξης του 20% σε αυτό τον βαθμό συμφωνίας.

Τέλος, οι τιμές των τυπικών αποκλίσεων και των διακυμάνσεων είναι παρόμοιες σχεδόν σε όλες τις ερωτήσεις. Μοναδική εξαίρεση αποτελεί η Ερώτηση 10 «*Ο εσωτερικός έλεγχος στο δημόσιο τομέα συναντά εμπόδιο όταν δεν υπάρχει πολιτική βούληση.*», η οποία έχει τυπική απόκλιση 1.04 και διακύμανση 1.082, δηλαδή τιμές μεγαλύτερες από 1. Αυτό γίνεται εμφανές στο Διάγραμμα 20, σύμφωνα με το οποίο το 12.05% των ερωτηθέντων απάντησε αρνητικά και το 69.08% απάντησε θετικά, με τους υπόλοιπους να απαντούν «Μέτρια».

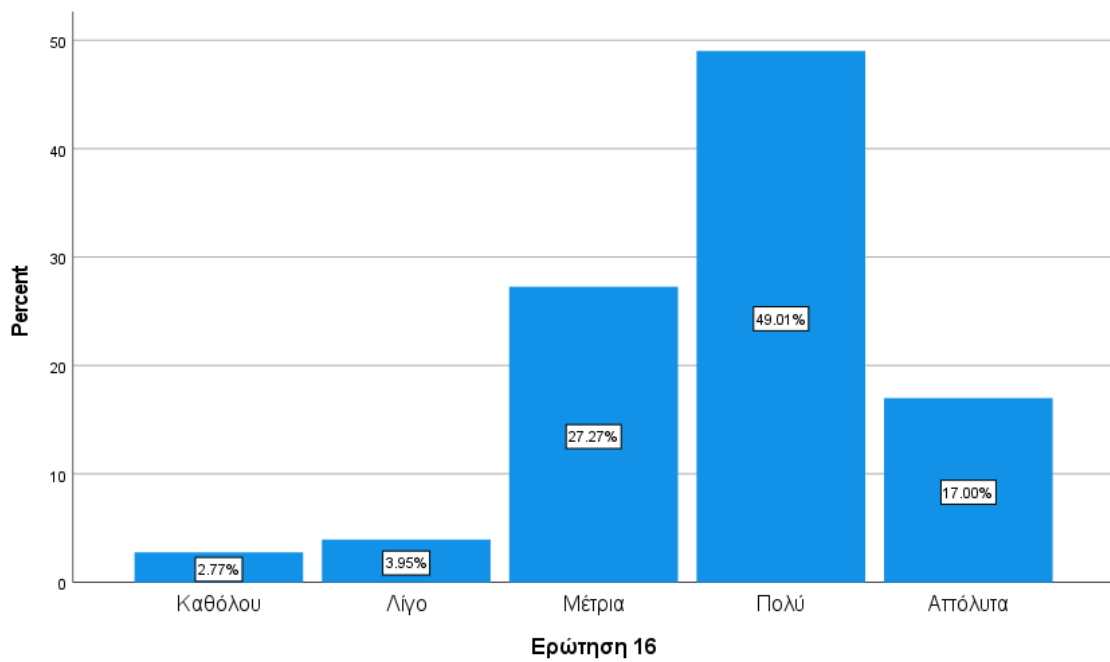
Ως συνολική εικόνα από τα ευρήματα αυτών των 14 ερωτήσεων, συμπεραίνουμε ότι ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλλει πολύ στον περιορισμό φαινομένων διαφθοράς, κακοδιοίκησης και απάτης. Επιπλέον, ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου συμβάλλει στην καλή φήμη του οργανισμού και στην επίτευξη των στόχων που έχουν τεθεί. Τα παραπάνω προϋποθέτουν επαρκή στελέχωση του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, σε συνδυασμό με την συναίνεση και την εκπαίδευση των υπόλοιπων εργαζομένων του οργανισμού. Ένα τέτοιο αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου κρίνεται απολύτως αναγκαίο στους δημόσιους οργανισμούς και φορείς, συνεισφέροντας έτσι με θετικό τρόπο στη δημόσια διακυβέρνηση.

6.2.4 Αποτελέσματα σχετικά με την εφαρμογή συστήματος εσωτερικού ελέγχου στον ΕΟΠΥΥ

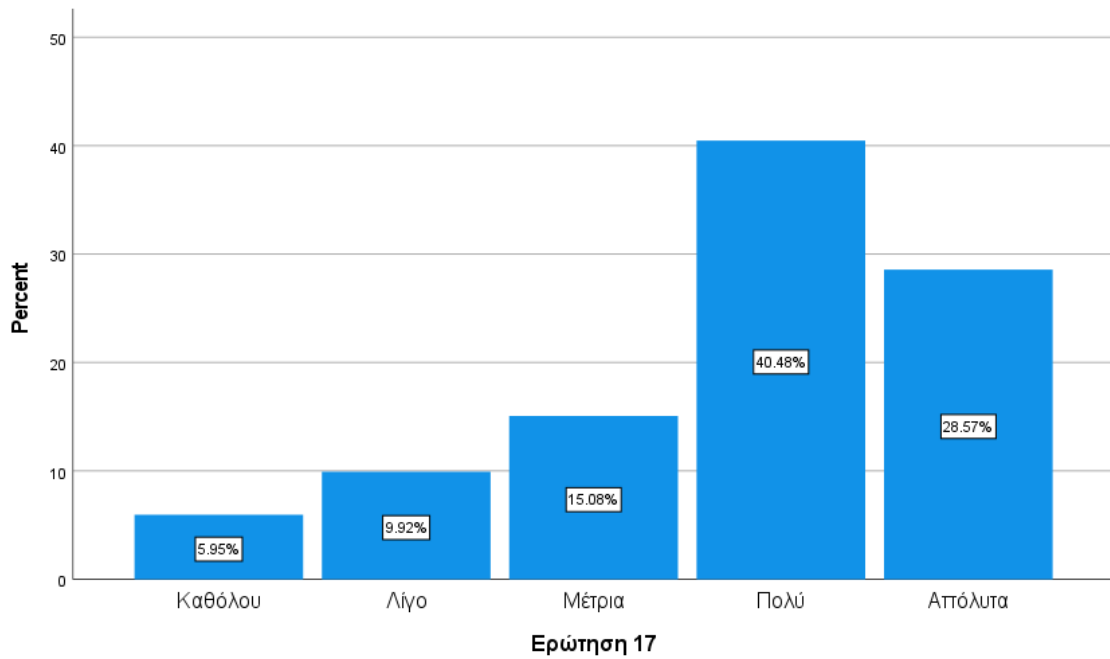
Τα Διαγράμματα 25 έως και 32 που ακολουθούν, αφορούν τις 8 ερωτήσεις της 3^{ης} ενότητας του ερωτηματολογίου, σχετικά με την εφαρμογή του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στον ΕΟΠΥΥ.



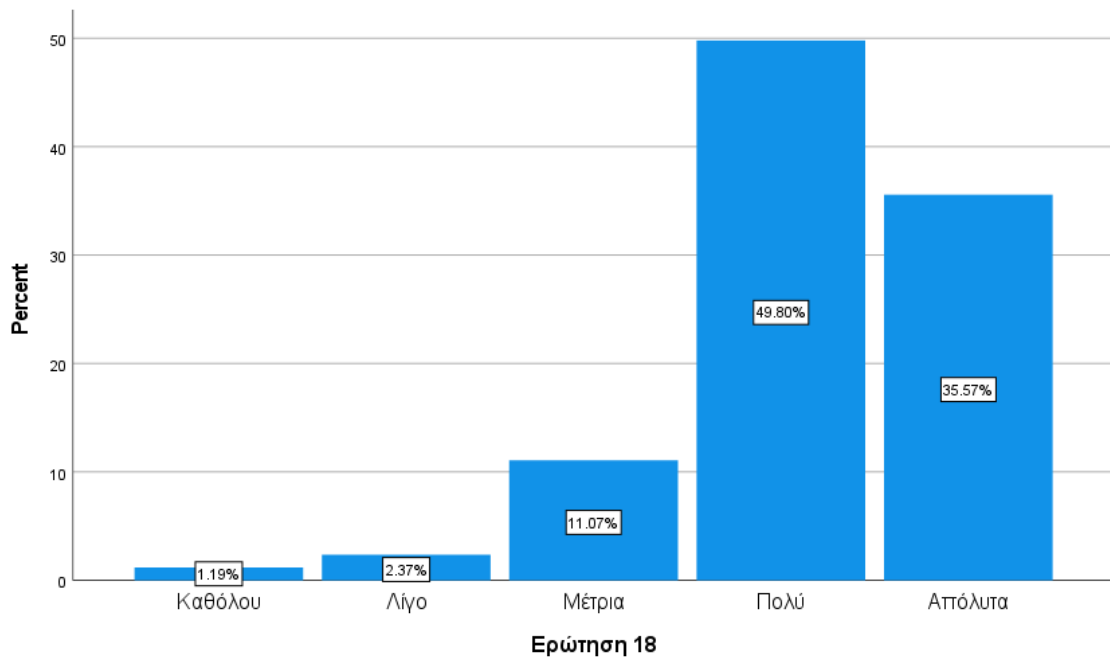
Διάγραμμα 25: Ερώτηση 15: Η συνεισφορά του εσωτερικού ελέγχου περιορίζεται όταν υπάρχουν προβλήματα ομαλής λειτουργίας των πληροφοριακών συστημάτων (ΟΠΣ).



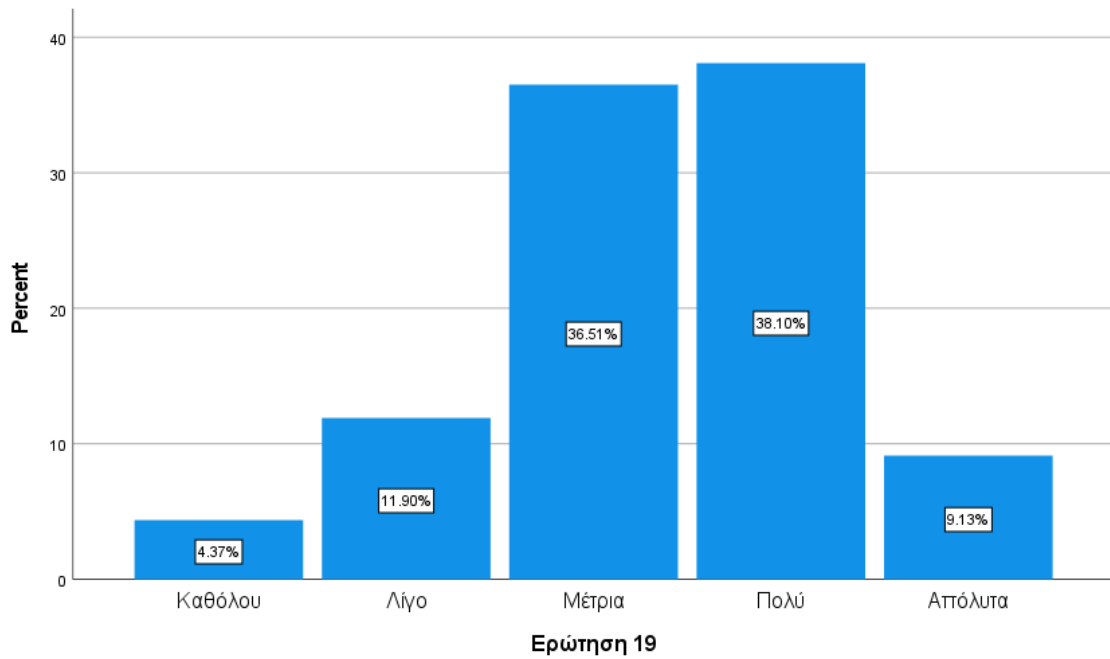
Διάγραμμα 26: Ερώτηση 16: Ο εσωτερικός έλεγχος έχει μικρή απόδοση όταν υπάρχουν μη συντηρημένες πάγιες υποδομές.



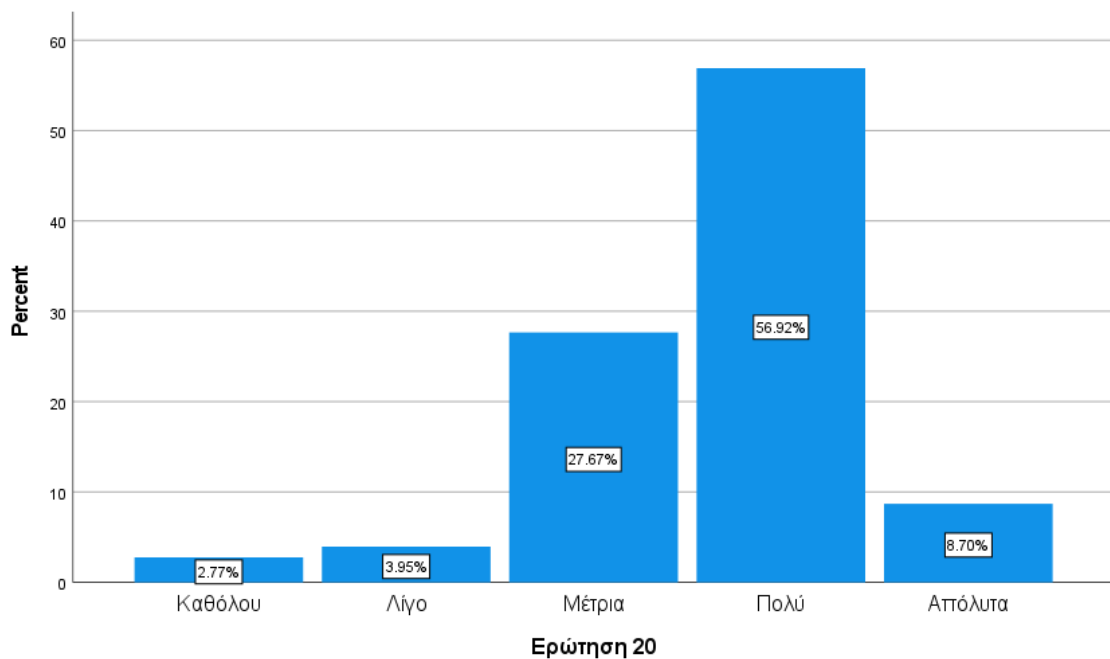
Διάγραμμα 27: Ερώτηση 17: Συμφωνείτε ότι ο εσωτερικός έλεγχος στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. πρέπει να διενεργείται σε έκτακτα γεγονότα που προκύπτουν και αφορούν σε θέματα διαφθοράς και ατασθαλιών.



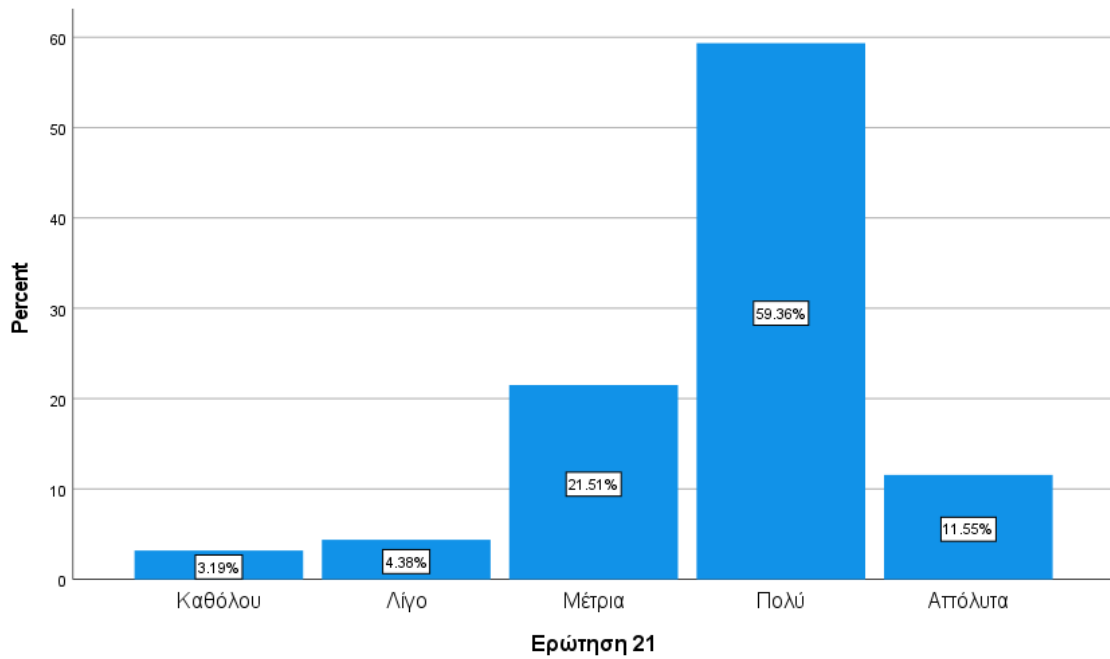
Διάγραμμα 28: Ερώτηση 18: Ο εσωτερικός έλεγχος είναι σωστό να πραγματοποιείται σε τακτικά χρονικά διαστήματα.



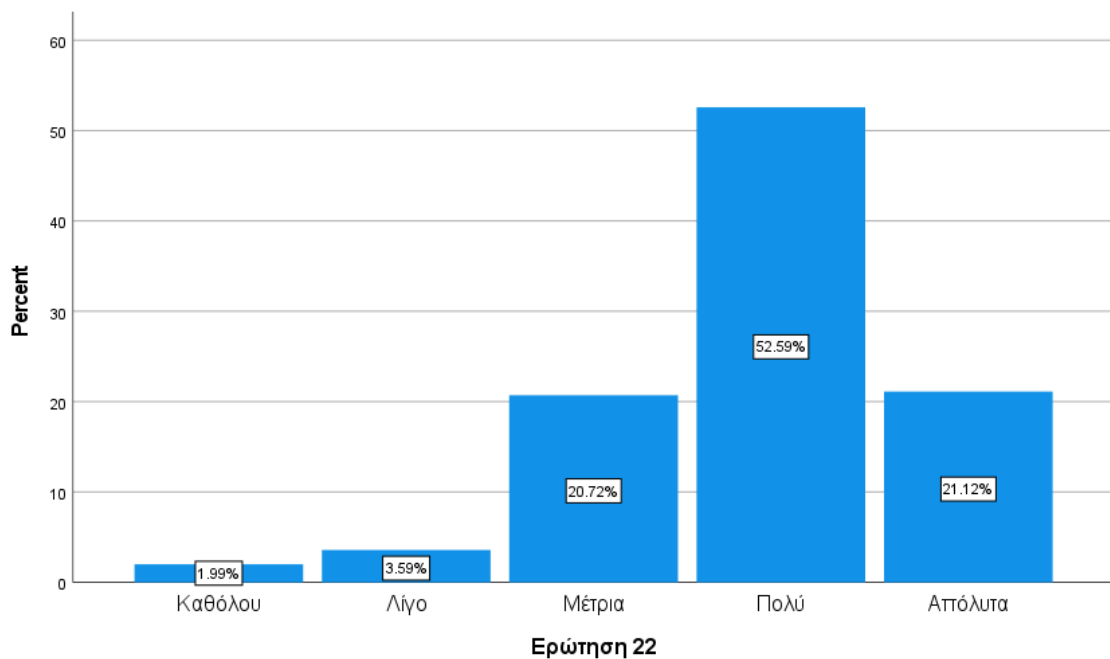
Διάγραμμα 29: Ερώτηση 19: Το υπάρχον σύστημα εσωτερικού ελέγχου, στον οργανισμό, με τις ασφαλιστικές δικλείδες που διαθέτει, εμποδίζει την υλοποίηση παράνομων ενεργειών και συναλλαγών.



Διάγραμμα 30: Ερώτηση 20: Η λειτουργία τμήματος εσωτερικού ελέγχου θα διευρύνει τη δυνατότητα κοινωνικής λογοδοσίας του Ε.Ο.Π.Υ.Υ.



Διάγραμμα 31: Ερώτηση 21: Ο εσωτερικός έλεγχος αυξάνει τις πιθανότητες αντιμετώπισης του λειτουργικού κινδύνου ενός οργανισμού.



Διάγραμμα 32: Ερώτηση 22: Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου θα συμβάλει θετικά στην λήψη ορθολογικών αποφάσεων από την Διοίκηση.

Ο Πίνακας 17 περιέχει τα βασικά περιγραφικά στατιστικά των παραπάνω ερωτήσεων που περιέχονται στο Μέρος III του ερωτηματολογίου.

Περιγραφικά στατιστικά ερωτήσεων 15-22						
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Variance
Ερώτηση 15	252	1	5	3.87	.795	.632
Ερώτηση 16	253	1	5	3.74	.885	.783
Ερώτηση 17	252	1	5	3.76	1.147	1.316
Ερώτηση 18	253	1	5	4.16	.803	.644
Ερώτηση 19	252	1	5	3.36	.957	.916
Ερώτηση 20	253	1	5	3.65	.806	.650
Ερώτηση 21	251	1	5	3.72	.846	.716
Ερώτηση 22	251	1	5	3.87	.853	.728

Πίνακας 17: Περιγραφικά στατιστικά ερωτήσεων 15-22

Όπως και στο Μέρος II του ερωτηματολογίου που συζητήσαμε στην προηγούμενη ενότητα, σημαντικότερο στατιστικό στον παραπάνω πίνακα αποτελεί ο μέσος όρος ανά ερώτηση. Με χρήση του πίνακα περιγραφικών στατιστικών, εντοπίζουμε τον μικρότερο μέσο όρο στην Ερώτηση 19, με τιμή 3.36, και τον μεγαλύτερο μέσο όρο στην Ερώτηση 18, με τιμή 4.16.

Επίσης, όπως και στο Μέρος II, το μεγαλύτερο ποσοστό των μέσων όρων των απαντήσεων βρίσκονται κοντά στον βαθμό συμφωνίας 4. Συγκεκριμένα, 6 από τις 8 ερωτήσεις έχουν $M.O \geq 3.70$. Συνεπώς, συμπεραίνουμε ότι οι ερωτηθέντες συμφωνούν αρκετά έως πολύ με τις προτάσεις που αφορούν το σύστημα εσωτερικού ελέγχου στον ΕΟΠΥΥ.

Όπως αναφέραμε, η Ερώτηση 18 «Ο εσωτερικός έλεγχος είναι σωστό να πραγματοποιείται σε τακτικά χρονικά διαστήματα.», έχει τον μεγαλύτερο μέσο όρο απαντήσεων, με βαθμό συμφωνίας 4.16, τιμή σημαντικά μεγαλύτερη από τις υπόλοιπες. Τον 2^ο μεγαλύτερο μέσο όρο με τιμή 3.87 έχουν οι Ερωτήσεις 15 και 22, με διατυπώσεις «Η συνεισφορά του εσωτερικού ελέγχου περιορίζεται όταν υπάρχουν προβλήματα ομαλής λειτουργίας των πληροφοριακών συστημάτων (ΟΠΣ).» και «Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου θα συμβάλλει θετικά στην λήψη ορθολογικών αποφάσεων από την Διοίκηση.» αντίστοιχα. Συμπεραίνουμε λοιπόν ότι η ορθή λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου στον ΕΟΠΥΥ επηρεάζεται σημαντικά από την περιοδικότητά του και την εύρυθμη λειτουργία των πληροφοριακών συστημάτων του οργανισμού. Με βάση τις παραπάνω προϋποθέσεις, μεταξύ άλλων, το σύστημα εσωτερικού ελέγχου θα βοηθήσει σε μεγάλο βαθμό τους αρμόδιους λειτουργούς της διοίκησης του ΕΟΠΥΥ να λαμβάνουν ορθολογικές αποφάσεις για την πορεία του οργανισμού.

Αξιοσημείωτο κομμάτι της έρευνάς μας αποτελεί η Ερώτηση 19, η οποία συγκέντρωσε τον μικρότερο μέσο όρο συμφωνίας από τους ερωτηθέντες σε σχέση με όλες τις υπόλοιπες ερωτήσεις σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο. Σύμφωνα με την

διατύπωση της ερώτησης («*Το υπάρχον σύστημα εσωτερικού ελέγχου, στον οργανισμό, με τις ασφαλιστικές δικλίδες που διαθέτει, εμποδίζει την υλοποίηση παράνομων ενεργειών και συναλλαγών.*»), αντιλαμβανόμαστε την επιφυλακτική στάση των εργαζομένων προς το υπάρχον σύστημα εσωτερικού ελέγχου στον ΕΟΠΥΥ, καθώς και την έλλειψη εμπιστοσύνης των υπαλλήλων στην αποτελεσματικότητα του ως προς την αποτροπή και καταστολή παράνομων ενεργειών εντός του οργανισμού. Όπως φαίνεται στο Διάγραμμα 29, στην ερώτηση αυτή λήφθηκαν 16.27% αρνητικές απαντήσεις, ενώ 36.51% των ερωτηθέντων απάντησαν «Μέτρια» και 47.23% απάντησαν θετικά, με αποτέλεσμα η τυπική απόκλιση να είναι ελαφρώς μεγαλύτερη από τις περισσότερες ερωτήσεις, με τιμή 0.957.

Ως προς την τυπική απόκλιση και την διακύμανση ανά ερώτηση, οι περισσότερες απαντήσεις είχαν παρόμοιες τιμές σε αυτά τα 2 στατιστικά. Εκτός της Ερώτησης 19 που αναφέραμε, εξαίρεση με σημαντική διαφορά από τις άλλες ερωτήσεις αποτελεί η Ερώτηση 17 «*Συμφωνείτε ότι ο εσωτερικός έλεγχος στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. πρέπει να διενεργείται σε έκτακτα γεγονότα που προκύπτουν και αφορούν σε θέματα διαφθοράς και ατασθαλιών.*», με τυπική απόκλιση 1.147 και διακύμανση 1.316. Όπως βλέπουμε στο Διάγραμμα 27, οι τιμές αυτές οφείλονται κυρίως στις αρνητικές απαντήσεις που λήφθηκαν, με ποσοστό 15.77%, σε αντίθεση με τις θετικές με ποσοστό 69.05%. Πιθανή εξήγηση για το μεγάλο ποσοστό των αρνητικών απαντήσεων, εάν αναλογιστούμε και τις εξαιρετικά θετικές απαντήσεις που λάβαμε στην Ερώτηση 18, αποτελεί η γενική επιθυμία των ερωτηθέντων για συχνούς και τακτικούς εσωτερικούς ελέγχους στον ΕΟΠΥΥ, σε αντίθεση με την διενέργεια ελέγχων κυρίως σε έκτακτα γεγονότα.

Σύμφωνα λοιπόν με τις απαντήσεις που λάβαμε, το υπάρχον σύστημα εσωτερικού ελέγχου στον οργανισμό μπορεί να θεωρηθεί προβληματικό ως προς την λειτουργία του και την επίτευξη των στόχων του. Επομένως, καθίσταται αναγκαία η ανάπτυξη και στελέχωση του νέου συστήματος εσωτερικού ελέγχου, μέσω του οποίου θα διενεργούνται έλεγχοι σε τακτά χρονικά διαστήματα. Αυτό το σύστημα ελέγχου, στηριζόμενο από την ομαλή λειτουργία των πληροφοριακών συστημάτων και την συντήρηση των πάγιων υποδομών, μπορεί να διευρύνει την δυνατότητα κοινωνικής λογοδοσίας του οργανισμού, να αντιμετωπίσει με μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα τους πιθανούς κινδύνους που προκύπτουν, καθώς και να βοηθήσει τα στελέχη της διοίκησης κατά την λήψη αποφάσεων.

6.3 Αποτελέσματα ερευνητικών υποθέσεων

Σε αυτή την 2^η φάση της έρευνάς μας, θέλουμε να ελέγξουμε εάν υπάρχει στατιστικά σημαντική διαφορά ανάμεσα στις αποκρίσεις και στους μέσους όρους που λάβαμε στις 22 ερωτήσεις που αφορούσαν τον εσωτερικό έλεγχο, που αποτελούν ποσοτικές μεταβλητές, ως προς κάποια από τα χαρακτηριστικά του δείγματος, που αποτελούν ποιοτικές μεταβλητές. Πιο συγκεκριμένα, θα μελετήσουμε 7 ερευνητικές

υποθέσεις: εάν υπάρχουν διαφοροποιήσεις με βάση το φύλο, την ηλικία, το εκπαιδευτικό επίπεδο, τα χρόνια προϋπηρεσίας στον ΕΟΠΥΥ, την υπαλληλική σχέση, την θέση των εργαζομένων στην υπηρεσία, καθώς και τον ασφαλιστικό φορέα.

Η απάντηση των υποθέσεων γίνεται με 2 μεθόδους: με έλεγχο independent samples t – test, δηλαδή t - test ανεξάρτητων δειγμάτων, και με ανάλυση One Way ANOVA (analysis of variance), δηλαδή ανάλυση διακύμανσης μονής κατεύθυνσης. Η 1^η μέθοδος χρησιμοποιείται στην περίπτωση όπου η ποιοτική μεταβλητή περιλαμβάνει μόνο δύο επιμέρους κατηγορίες, όπως στην περίπτωση του φύλου. Η 2^η μέθοδος χρησιμοποιείται στις περιπτώσεις όπου η ποιοτική μεταβλητή περιλαμβάνει περισσότερες από δύο κατηγορίες, όπως στις άλλες 6 υποθέσεις. Επιπλέον, χρησιμοποιήσαμε το τεστ Tukey (Tukey’s honestly significant difference test) στις περιπτώσεις όπου υπήρχε στατιστική διαφορά κατά την ανάλυση ANOVA, για να εξετάσουμε ανάμεσα σε ποιες κατηγορίες υπήρξε διαφοροποίηση των μέσων όρων.

Για να συμπεράνουμε εάν τα αποτελέσματα των ερευνών είναι στατιστικά σημαντικά, χρειάζεται να θέσουμε ένα επίπεδο σημαντικότητας (significance level). Στην δική μας περίπτωση, θέσαμε το όριο αυτό ίσο με $\alpha = 0.05$, που αποτελεί μία συχνά χρησιμοποιούμενη τιμή. Όπως θα δούμε στην συνέχεια, σε κάθε έλεγχο που πραγματοποιούμε θα συγκρίνουμε το λεγόμενο p-value των αποτελεσμάτων με το όριο α που έχουμε θέσει.

6.3.1 Εξέταση διαφοροποιήσεων με βάση το φύλο

Ο Πίνακας 18 περιλαμβάνει τα αποτελέσματα του t – test για τις ερωτήσεις του Μέρους ΙΙ ως προς το φύλο.

Independent Samples Test – Φύλο – Ερωτήσεις 1-14										
		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
Ερώτηση 1	Equal variances assumed	.91	.341	-.43	250	.67	-.05	.11	-.26	.17
	Equal variances not assumed			-.41	137	.68	-.05	.11	-.27	.18

Ερώτηση 2	Equal variances assumed	1.18	.278	.11	249	.91	.01	.12	-.22	.25
	Equal variances not assumed			.11	131	.92	.01	.12	-.23	.26
Ερώτηση 3	Equal variances assumed	5.14	.024	-1.25	246	.21	-.15	.12	-.38	.08
	Equal variances not assumed			-1.17	126	.25	-.15	.13	-.40	.10
Ερώτηση 4	Equal variances assumed	4.79	.030	-1.25	248	.21	-.15	.12	-.39	.09
	Equal variances not assumed			-1.17	124	.25	-.15	.13	-.41	.11
Ερώτηση 5	Equal variances assumed	4.86	.028	-1.57	247	.12	-.20	.12	-.44	.05
	Equal variances not assumed			-1.46	122	.15	-.20	.13	-.46	.07
Ερώτηση 6	Equal variances assumed	1.21	.273	-.81	250	.42	-.10	.12	-.34	.14
	Equal variances not assumed			-.78	136	.44	-.10	.13	-.35	.15
Ερώτηση 7	Equal variances assumed	1.45	.229	-.68	250	.50	-.08	.12	-.32	.16
	Equal variances not assumed			-.64	129	.52	-.08	.13	-.34	.17
Ερώτηση 8	Equal	4.59	.033	-1.39	248	.16	-.16	.11	-.39	.07

	variances assumed									
	Equal variances not assumed			-1.31	129	.19	-.16	.12	-.40	.08
Ερώτηση 9	Equal variances assumed	2.62	.107	-.37	246	.71	-.04	.11	-.26	.18
	Equal variances not assumed			-.34	122	.73	-.04	.12	-.28	.20
Ερώτηση 10	Equal variances assumed	.03	.869	.85	246	.40	.12	.14	-.16	.40
	Equal variances not assumed			.83	140	.41	.12	.15	-.17	.41
Ερώτηση 11	Equal variances assumed	2.37	.125	-1.70	248	.09	-.21	.13	-.46	.03
	Equal variances not assumed			-1.64	137	.10	-.21	.13	-.47	.04
Ερώτηση 12	Equal variances assumed	1.82	.178	-.74	247	.46	-.10	.14	-.37	.17
	Equal variances not assumed			-.71	137	.48	-.10	.14	-.38	.18
Ερώτηση 13	Equal variances assumed	2.88	.091	-.65	248	.52	-.08	.13	-.34	.17
	Equal variances not assumed			-.63	138	.53	-.08	.13	-.35	.18
Ερώτηση 14	Equal variances	9.81	.002	-1.99	247	.05	-.23	.11	-.45	.00

	assumed									
	Equal variances not assumed			-1.80	120	.07	-.23	.13	-.47	.02

Πίνακας 18: T - test με βάση το φύλο, στις ερωτήσεις 1-14

Σε κάθε ερώτηση, αρχικά εξετάζουμε την τιμή της στήλης «Levene's Test for Equality of Variances – Sig.», που αντιστοιχεί στο λεγόμενο p-value. Εάν η τιμή p είναι μεγαλύτερη από 0.05, τότε αυτό υποδεικνύει ότι οι τιμές διασπορών των ανδρών και των γυναικών για την συγκεκριμένη ερώτηση θεωρούνται στατιστικά ίσες, και συνεπώς ανατρέχουμε στην σειρά «Equal variances assumed». Σε αντίθετη περίπτωση, οι διασπορές θεωρούνται άνισες, και συνεπώς ανατρέχουμε στην σειρά «Equal variances not assumed».

Ανάλογα με την σειρά που ανατρέξαμε ανά ερώτηση, συνεχίζουμε στην αντίστοιχη στήλη «Sig. (2-tailed)». Εάν αυτή η τιμή p είναι μεγαλύτερη από 0.05, τότε δεν υπάρχει στατιστική διαφορά ανάμεσα στους μέσους όρους ανδρών και γυναικών για την συγκεκριμένη ερώτηση. Σε αντίθετη περίπτωση, δηλαδή εάν $p \leq 0.05$, τότε υπάρχει στατιστική διαφορά, και ανατρέχουμε στην στήλη «Mean Difference» για να εξετάσουμε την διαφορά ανάμεσα στους μέσους όρους απαντήσεων ανδρών και γυναικών.

Σύμφωνα με τα παραπάνω και τα στοιχεία του πίνακα, παρατηρούμε ότι δεν υπάρχει στατιστικά σημαντική διαφορά σε καμία από τις 14 ερωτήσεις. Όλες οι τιμές της στήλης «Sig. (2-tailed)» πλην της Ερώτησης 14 έχουν τιμές μεγαλύτερες από 0.05. Στην Ερώτηση 14, μέσω του p-value από το Levene's Test, οδηγούμαστε σε ανισότητα διασποράς, και συνεπώς σε τιμή $p = 0.07$, η οποία είναι και αυτή μεγαλύτερη από το όριο 0.05 που έχουμε θέσει. Μπορούμε λοιπόν να συμπεράνουμε ότι δεν υπάρχει στατιστική διαφορά στο Μέρος II του ερωτηματολογίου με βάση το φύλο.

Στην συνέχεια, εξετάζουμε το Μέρος III του ερωτηματολογίου και τις αντίστοιχες 8 ερωτήσεις. Τα αποτελέσματα του ελέγχου παρουσιάζονται στον Πίνακα 19.

Independent Samples Test – Φύλο – Ερωτήσεις 15-22											
		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means							
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference		
										Lower	Upper
Ερώτηση 15	Equal	.80	.371	-.98	249	.33	-.11	.11	-.32	.11	

	variances assumed									
	Equal variances not assumed			-0.96	141	.34	-.11	.11	-.33	.11
Ερώτηση 16	Equal variances assumed	4.17	.042	-1.89	250	.06	-.23	.12	-.46	.01
	Equal variances not assumed			-1.79	130	.08	-.23	.13	-.48	.02
Ερώτηση 17	Equal variances assumed	1.86	.174	-1.35	249	.18	-.21	.16	-.52	.10
	Equal variances not assumed			-1.30	135	.20	-.21	.16	-.53	.11
Ερώτηση 18	Equal variances assumed	2.90	.090	-1.30	250	.19	-.14	.11	-.36	.07
	Equal variances not assumed			-1.34	159	.18	-.14	.11	-.35	.07
Ερώτηση 19	Equal variances assumed	.69	.406	-.47	249	.64	-.06	.13	-.32	.20
	Equal variances not assumed			-.48	154	.63	-.06	.13	-.32	.19
Ερώτηση 20	Equal variances assumed	5.29	.022	-2.82	250	.01	-.31	.11	-.52	-.09
	Equal variances not assumed			-2.64	128	.01	-.31	.12	-.53	-.08
Ερώτηση 21	Equal variances	3.09	.080	-1.48	248	.14	-.17	.12	-.40	.06

	assumed									
	Equal variances not assumed			-1.39	129	.17	-.17	.12	-.41	.07
Ερώτηση 22	Equal variances assumed	12.41	.001	-2.31	248	.02	-.27	.12	-.49	-.04
	Equal variances not assumed			-2.10	120	.04	-.27	.13	-.52	-.02

Πίνακας 19: T - test με βάση το φύλο, στις ερωτήσεις 15-22

Ακολουθώντας την ίδια διαδικασία που περιγράψαμε προηγουμένως, παρατηρούμε ότι υπάρχει στατιστικά σημαντική διαφορά ανάμεσα στους άνδρες και στις γυναίκες, στις Ερωτήσεις 20 και 22, έχοντας χρωματίσει ανάλογα την πορεία που ακολουθήσαμε για να καταλήξουμε σε αυτό το συμπέρασμα. Οι ερωτήσεις αυτές αντιστοιχούν στις προτάσεις «*Η λειτουργία τμήματος εσωτερικού ελέγχου θα διευρύνει τη δυνατότητα κοινωνικής λογοδοσίας του Ε.Ο.Π.Υ.Υ.*» και «*Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου θα συμβάλλει θετικά στην λήψη ορθολογικών αποφάσεων από την Διοίκηση.*» αντίστοιχα. Εξετάζοντας την στήλη με την διαφορά των μέσων όρων, παρατηρούμε τις τιμές -0.31 και -0.27 αντίστοιχα, το οποίο δηλώνει ότι ο μέσος όρος των απαντήσεων των ανδρών ήταν μικρότερος από των γυναικών, με στατιστικά σημαντική διαφορά. Επομένως, συμπεραίνουμε ότι οι άνδρες φαίνεται να είναι περισσότερο απαισιόδοξοι για την αποτελεσματικότητα του νέου τμήματος εσωτερικού ελέγχου στον ΕΟΠΥΥ ως προς την κοινωνική λογοδοσία του οργανισμού και την βοήθεια που θα δώσει στα μέλη της διοίκησης.

Σύμφωνα με τον πίνακα, οι υπόλοιπες 6 ερωτήσεις αυτού του μέρους δεν είχαν στατιστικά σημαντική διαφορά με βάση το φύλο, με τα δύο φύλα να απαντάνε με παρόμοιο τρόπο.

6.3.2 Εξέταση διαφοροποιήσεων με βάση την ηλικία

Ακολουθεί η εξέταση διαφοροποιήσεων με βάση την ηλικία των ερωτηθέντων, με την μέθοδο One Way ANOVA. Τα αποτελέσματα για τις ερωτήσεις του Μέρους II παρουσιάζονται στον Πίνακα 20.

ANOVA – Ηλικία – Ερωτήσεις 1-14						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Ερώτηση 1	Between Groups	1.858	3	.619	.971	.407

	Within Groups	158.221	248	.638		
	Total	160.079	251			
Ερώτηση 2	Between Groups	1.503	3	.501	.663	.576
	Within Groups	186.681	247	.756		
	Total	188.183	250			
Ερώτηση 3	Between Groups	2.673	3	.891	1.217	.304
	Within Groups	178.645	244	.732		
	Total	181.319	247			
Ερώτηση 4	Between Groups	2.142	3	.714	.918	.433
	Within Groups	191.314	246	.778		
	Total	193.456	249			
Ερώτηση 5	Between Groups	2.194	3	.731	.895	.445
	Within Groups	200.296	245	.818		
	Total	202.490	248			
Ερώτηση 6	Between Groups	3.584	3	1.195	1.531	.207
	Within Groups	193.602	248	.781		
	Total	197.187	251			
Ερώτηση 7	Between Groups	2.278	3	.759	.951	.416
	Within Groups	197.956	248	.798		
	Total	200.234	251			
Ερώτηση 8	Between Groups	1.046	3	.349	.487	.691
	Within Groups	176.030	246	.716		
	Total	177.076	249			
Ερώτηση 9	Between Groups	5.299	3	1.766	2.741	.044
	Within Groups	157.246	244	.644		
	Total	162.544	247			
Ερώτηση 10	Between Groups	2.365	3	.788	.725	.538
	Within Groups	265.309	244	1.087		
	Total	267.673	247			
Ερώτηση 11	Between Groups	2.590	3	.863	1.021	.384
	Within Groups	208.114	246	.846		
	Total	210.704	249			

Ερώτηση 12	Between Groups	1.469	3	.490	.497	.684
	Within Groups	241.229	245	.985		
	Total	242.699	248			
Ερώτηση 13	Between Groups	2.957	3	.986	1.120	.342
	Within Groups	216.567	246	.880		
	Total	219.524	249			
Ερώτηση 14	Between Groups	1.295	3	.432	.612	.608
	Within Groups	172.761	245	.705		
	Total	174.056	248			

Πίνακας 20: One Way ANOVA με βάση την ηλικία, στις ερωτήσεις 1-14

Κατά την ανάλυση ANOVA, εξετάζεται η αναλογία της διακύμανσης μέσα σε κάθε κατηγορία (within groups), δηλαδή πόσο διαφέρουν οι απαντήσεις των ερωτηθέντων από τον μέσο όρο της κατηγορίας που ανήκουν, με την διακύμανση ανάμεσα στις κατηγορίες (between groups), δηλαδή πόσο διαφέρει ο μέσος όρος κάθε κατηγορίας από τον συνολικό μέσο όρο. Στην ανάλυσή μας, μας ενδιαφέρει κυρίως η στήλη «Sig.», που αντιστοιχεί στην τιμή p . Όπως και στο t – test, εξετάζουμε εάν $p \leq 0.05$, το οποίο δηλώνει ότι υπάρχει στατιστικά σημαντική διαφοροποίηση στις απαντήσεις ανά κατηγορία για την συγκεκριμένη ερώτηση.

Όπως βλέπουμε στον πίνακα, η τιμή p είναι μικρότερη από 0.05 μόνο στην Ερώτηση 9, με τιμή 0.044. Οι υπόλοιπες 13 ερωτήσεις δεν παρουσιάζουν διαφοροποίηση.

Στον Πίνακα 21 που ακολουθεί βλέπουμε τα αποτελέσματα για τις ερωτήσεις του Μέρους III.

ANOVA – Ηλικία – Ερωτήσεις 15-22						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Ερώτηση 15	Between Groups	.721	3	.240	.376	.771
	Within Groups	157.941	247	.639		
	Total	158.661	250			
Ερώτηση 16	Between Groups	6.373	3	2.124	2.761	.043
	Within Groups	190.813	248	.769		
	Total	197.187	251			
Ερώτηση 17	Between Groups	1.637	3	.546	.411	.745
	Within Groups	328.021	247	1.328		

	Total	329.657	250			
Ερώτηση 18	Between Groups	2.949	3	.983	1.529	.207
	Within Groups	159.381	248	.643		
	Total	162.329	251			
Ερώτηση 19	Between Groups	6.413	3	2.138	2.368	.071
	Within Groups	223.029	247	.903		
	Total	229.442	250			
Ερώτηση 20	Between Groups	1.198	3	.399	.610	.609
	Within Groups	162.369	248	.655		
	Total	163.567	251			
Ερώτηση 21	Between Groups	1.726	3	.575	.801	.494
	Within Groups	176.674	246	.718		
	Total	178.400	249			
Ερώτηση 22	Between Groups	2.624	3	.875	1.205	.308
	Within Groups	178.532	246	.726		
	Total	181.156	249			

Πίνακας 21: One Way ANOVA με βάση την ηλικία, στις ερωτήσεις 15-22

Σύμφωνα με τον πίνακα, διαφοροποίηση εντοπίζεται μόνο στην Ερώτηση 16, με $p = 0.043$. Οι υπόλοιπες 7 ερωτήσεις δεν παρουσιάζουν διαφοροποίηση με βάση την ηλικία των ερωτηθέντων.

Αφού εντοπίσαμε τις ερωτήσεις που παρουσιάζουν διαφοροποίηση, χρησιμοποιούμε το τεστ Tukey για να βρούμε τις κατηγορίες με στατιστικά σημαντική διαφορά στις απαντήσεις τους. Τα αποτελέσματα για τις 2 ερωτήσεις παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

Multiple Comparisons - Ηλικία							
Tukey HSD							
Dependent Variable	(I) Ηλικιακή ομάδα	(J) Ηλικιακή ομάδα	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
						Lower Bound	Upper Bound
Ερώτηση 9	26-35	36-45	.405	.246	.353	-.23	1.04
		46-55	.052	.235	.996	-.56	.66
		56-65	.206	.244	.835	-.43	.84
	36-45	26-35	-.405	.246	.353	-1.04	.23

		46-55	-.354*	.129	.033	-.69	-.02	
		56-65	-.200	.145	.513	-.57	.17	
	46-55	26-35	-.052	.235	.996	-.66	.56	
		36-45	.354*	.129	.033	.02	.69	
		56-65	.154	.126	.612	-.17	.48	
	56-65	26-35	-.206	.244	.835	-.84	.43	
		36-45	.200	.145	.513	-.17	.57	
		46-55	-.154	.126	.612	-.48	.17	
	Ερώτηση 16	26-35	36-45	.542	.269	.184	-.15	1.24
			46-55	.204	.257	.858	-.46	.87
56-65			.179	.266	.907	-.51	.87	
36-45		26-35	-.542	.269	.184	-1.24	.15	
		46-55	-.339	.141	.079	-.70	.03	
		56-65	-.363	.157	.096	-.77	.04	
46-55		26-35	-.204	.257	.858	-.87	.46	
		36-45	.339	.141	.079	-.03	.70	
		56-65	-.024	.135	.998	-.37	.33	
56-65		26-35	-.179	.266	.907	-.87	.51	
		36-45	.363	.157	.096	-.04	.77	
		46-55	.024	.135	.998	-.33	.37	
*. The mean difference is significant at the 0.05 level.								

Πίνακας 22: Τεστ Tukey - Ηλικία

Όπως βλέπουμε, με το παραπάνω τεστ εξετάζονται οι διαφορές ανάμεσα σε όλα τα ζευγάρια κατηγοριών ως προς τον μέσο όρο απαντήσεων. Όπως και πριν, μας ενδιαφέρει η στήλη «Sig.» και εάν η τιμή αυτή είναι μικρότερη ή ίση από το όριο 0.05.

Σύμφωνα με τον πίνακα, η Ερώτηση 16 δεν παρουσιάζει κάποιο αξιοσημείωτο αποτέλεσμα, ενώ στην Ερώτηση 9 εντοπίζεται στατιστικά σημαντική διαφορά μόνο ανάμεσα στις ηλικιακές ομάδες 36-45 και 46-55, την οποία μπορούμε να θεωρήσουμε αμελητέα για την εξαγωγή συμπερασμάτων.

Συμπεραίνουμε ότι η ηλικία των ερωτηθέντων δεν επηρεάζει την άποψή τους για την αποτελεσματικότητα και την λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου, τόσο σε γενικό βαθμό όσο και συγκεκριμένα στον ΕΟΠΥΥ.

6.3.3 Εξέταση διαφοροποιήσεων με βάση το εκπαιδευτικό επίπεδο

Στον Πίνακα 23 παρουσιάζονται τα αποτελέσματα του ελέγχου με βάση το εκπαιδευτικό επίπεδο, στις ερωτήσεις του Μέρους II. Βλέπουμε ότι δεν υπάρχει διαφοροποίηση σε καμία από τις 14 ερωτήσεις.

ANOVA – Εκπαιδευτικό επίπεδο – Ερωτήσεις 1-14						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Ερώτηση 1	Between Groups	3.113	4	.778	1.225	.301
	Within Groups	156.966	247	.635		
	Total	160.079	251			
Ερώτηση 2	Between Groups	1.604	4	.401	.529	.715
	Within Groups	186.580	246	.758		
	Total	188.183	250			
Ερώτηση 3	Between Groups	5.396	4	1.349	1.863	.117
	Within Groups	175.922	243	.724		
	Total	181.319	247			
Ερώτηση 4	Between Groups	1.733	4	.433	.554	.697
	Within Groups	191.723	245	.783		
	Total	193.456	249			
Ερώτηση 5	Between Groups	2.067	4	.517	.629	.642
	Within Groups	200.423	244	.821		
	Total	202.490	248			
Ερώτηση 6	Between Groups	2.044	4	.511	.647	.630
	Within Groups	195.143	247	.790		
	Total	197.187	251			
Ερώτηση 7	Between Groups	2.603	4	.651	.813	.518
	Within Groups	197.631	247	.800		
	Total	200.234	251			
Ερώτηση 8	Between Groups	1.589	4	.397	.555	.696
	Within Groups	175.487	245	.716		
	Total	177.076	249			
Ερώτηση 9	Between Groups	1.416	4	.354	.534	.711
	Within Groups	161.128	243	.663		
	Total	162.544	247			
Ερώτηση 10	Between Groups	.715	4	.179	.163	.957
	Within Groups	266.958	243	1.099		

	Total	267.673	247			
Ερώτηση 11	Between Groups	5.333	4	1.333	1.591	.177
	Within Groups	205.371	245	.838		
	Total	210.704	249			
Ερώτηση 12	Between Groups	3.652	4	.913	.932	.446
	Within Groups	239.046	244	.980		
	Total	242.699	248			
Ερώτηση 13	Between Groups	2.609	4	.652	.737	.568
	Within Groups	216.915	245	.885		
	Total	219.524	249			
Ερώτηση 14	Between Groups	4.084	4	1.021	1.466	.213
	Within Groups	169.972	244	.697		
	Total	174.056	248			

Πίνακας 23: One Way ANOVA με βάση το εκπαιδευτικό επίπεδο, στις ερωτήσεις 1-14

Στον Πίνακα 24 παρουσιάζονται τα αντίστοιχα αποτελέσματα για το Μέρος III του ερωτηματολογίου.

ANOVA – Εκπαιδευτικό Επίπεδο – Ερωτήσεις 15-22						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Ερώτηση 15	Between Groups	2.864	4	.716	1.130	.343
	Within Groups	155.798	246	.633		
	Total	158.661	250			
Ερώτηση 16	Between Groups	1.406	4	.352	.444	.777
	Within Groups	195.780	247	.793		
	Total	197.187	251			
Ερώτηση 17	Between Groups	3.334	4	.833	.628	.643
	Within Groups	326.324	246	1.327		
	Total	329.657	250			
Ερώτηση 18	Between Groups	4.453	4	1.113	1.742	.141
	Within Groups	157.876	247	.639		
	Total	162.329	251			
Ερώτηση 19	Between	13.409	4	3.352	3.817	.005

	Groups					
	Within Groups	216.034	246	.878		
	Total	229.442	250			
Ερώτηση 20	Between Groups	3.310	4	.828	1.275	.280
	Within Groups	160.257	247	.649		
	Total	163.567	251			
Ερώτηση 21	Between Groups	9.015	4	2.254	3.260	.013
	Within Groups	169.385	245	.691		
	Total	178.400	249			
Ερώτηση 22	Between Groups	8.684	4	2.171	3.084	.017
	Within Groups	172.472	245	.704		
	Total	181.156	249			

Πίνακας 24: One Way ANOVA με βάση το εκπαιδευτικό επίπεδο, στις ερωτήσεις 15-22

Σύμφωνα με τον παραπάνω πίνακα, υπάρχει διαφοροποίηση στις Ερωτήσεις 19, 21, και 22, με τιμές p 0.005, 0.013, και 0.017 αντίστοιχα. Ακολουθεί ο έλεγχος Tukey για αυτές τις 3 ερωτήσεις στον Πίνακα 25.

Multiple Comparisons – Εκπαιδευτικό επίπεδο							
Tukey HSD							
Dependent Variable	(I) Εκπαιδευτικό επίπεδο	(J) Εκπαιδευτικό επίπεδο	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
						Lower Bound	Upper Bound
Ερώτηση 19	Γυμνάσιο / Λύκειο / ΙΕΚ	T.E.I.	.257	.196	.686	-.28	.80
		A.E.I.	.438*	.149	.029	.03	.85
		Μεταπτυχιακό	.521*	.160	.011	.08	.96
		Διδακτορικό	.977	.550	.390	-.54	2.49
	T.E.I.	Γυμνάσιο / Λύκειο / ΙΕΚ	-.257	.196	.686	-.80	.28
		A.E.I.	.182	.201	.895	-.37	.73
		Μεταπτυχιακό	.264	.209	.714	-.31	.84
		Διδακτορικό	.720	.567	.709	-.84	2.28
	A.E.I.	Γυμνάσιο / Λύκειο / ΙΕΚ	-.438*	.149	.029	-.85	-.03
		T.E.I.	-.182	.201	.895	-.73	.37
		Μεταπτυχιακό	.083	.166	.987	-.37	.54
		Διδακτορικό	.539	.552	.866	-.98	2.06
	Μεταπτυχιακό	Γυμνάσιο /	-.521*	.160	.011	-.96	-.08

		Λύκειο / ΙΕΚ					
		Τ.Ε.Ι.	-.264	.209	.714	-.84	.31
		Α.Ε.Ι.	-.083	.166	.987	-.54	.37
		Διδακτορικό	.456	.555	.924	-1.07	1.98
	Διδακτορικό	Γυμνάσιο / Λύκειο / ΙΕΚ	-.977	.550	.390	-2.49	.54
		Τ.Ε.Ι.	-.720	.567	.709	-2.28	.84
		Α.Ε.Ι.	-.539	.552	.866	-2.06	.98
		Μεταπτυχιακό	-.456	.555	.924	-1.98	1.07
Ερώτηση 21	Γυμνάσιο / Λύκειο / ΙΕΚ	Τ.Ε.Ι.	-.294	.174	.443	-.77	.18
		Α.Ε.Ι.	-.059	.132	.992	-.42	.30
		Μεταπτυχιακό	-.424*	.142	.026	-.81	-.03
		Διδακτορικό	.576	.488	.763	-.77	1.92
	Τ.Ε.Ι.	Γυμνάσιο / Λύκειο / ΙΕΚ	.294	.174	.443	-.18	.77
		Α.Ε.Ι.	.236	.178	.675	-.25	.72
		Μεταπτυχιακό	-.129	.186	.957	-.64	.38
		Διδακτορικό	.871	.503	.416	-.51	2.25
	Α.Ε.Ι.	Γυμνάσιο / Λύκειο / ΙΕΚ	.059	.132	.992	-.30	.42
		Τ.Ε.Ι.	-.236	.178	.675	-.72	.25
		Μεταπτυχιακό	-.365	.147	.096	-.77	.04
		Διδακτορικό	.635	.490	.693	-.71	1.98
	Μεταπτυχιακό	Γυμνάσιο / Λύκειο / ΙΕΚ	.424*	.142	.026	.03	.81
		Τ.Ε.Ι.	.129	.186	.957	-.38	.64
		Α.Ε.Ι.	.365	.147	.096	-.04	.77
		Διδακτορικό	1.000	.493	.255	-.35	2.35
	Διδακτορικό	Γυμνάσιο / Λύκειο / ΙΕΚ	-.576	.488	.763	-1.92	.77
		Τ.Ε.Ι.	-.871	.503	.416	-2.25	.51
		Α.Ε.Ι.	-.635	.490	.693	-1.98	.71
		Μεταπτυχιακό	-1.000	.493	.255	-2.35	.35
Ερώτηση 22	Γυμνάσιο / Λύκειο / ΙΕΚ	Τ.Ε.Ι.	-.194	.176	.804	-.68	.29
		Α.Ε.Ι.	-.083	.133	.971	-.45	.28
		Μεταπτυχιακό	-.417*	.144	.033	-.81	-.02
		Διδακτορικό	.741	.493	.561	-.61	2.10
	Τ.Ε.Ι.	Γυμνάσιο / Λύκειο / ΙΕΚ	.194	.176	.804	-.29	.68
		Α.Ε.Ι.	.111	.180	.972	-.38	.60
		Μεταπτυχιακό	-.222	.187	.758	-.74	.29
		Διδακτορικό	.935	.507	.351	-.46	2.33

	Α.Ε.Ι.	Γυμνάσιο / Λύκειο / ΙΕΚ	.083	.133	.971	-.28	.45	
		Τ.Ε.Ι.	-.111	.180	.972	-.60	.38	
		Μεταπτυχιακό	-.334	.148	.163	-.74	.07	
		Διδακτορικό	.824	.494	.456	-.53	2.18	
	Μεταπτυχιακό	Γυμνάσιο / Λύκειο / ΙΕΚ	.417*	.144	.033	.02	.81	
		Τ.Ε.Ι.	.222	.187	.758	-.29	.74	
		Α.Ε.Ι.	.334	.148	.163	-.07	.74	
		Διδακτορικό	1.158	.497	.139	-.21	2.52	
	Διδακτορικό	Γυμνάσιο / Λύκειο / ΙΕΚ	-.741	.493	.561	-2.10	.61	
		Τ.Ε.Ι.	-.935	.507	.351	-2.33	.46	
		Α.Ε.Ι.	-.824	.494	.456	-2.18	.53	
		Μεταπτυχιακό	-1.158	.497	.139	-2.52	.21	
	*. The mean difference is significant at the 0.05 level.							

Πίνακας 25: Τεστ Tukey - Εκπαιδευτικό επίπεδο

Σύμφωνα με το τεστ, υπάρχει κυρίως διαφοροποίηση ανάμεσα στους αποφοίτους Γυμνασίου / Λυκείου / ΙΕΚ, και στους κατόχους μεταπτυχιακού.

Στην Ερώτηση 19 «*Το υπάρχον σύστημα εσωτερικού ελέγχου, στον οργανισμό, με τις ασφαλιστικές δικλείδες που διαθέτει, εμποδίζει την υλοποίηση παράνομων ενεργειών και συναλλαγών.*», οι κάτοχοι μεταπτυχιακού απάντησαν με χαμηλότερο βαθμό συμφωνίας, με διαφορά μέσου όρου -0.521. Στην Ερώτηση 21 «*Ο εσωτερικός έλεγχος αυξάνει τις πιθανότητες αντιμετώπισης του λειτουργικού κινδύνου ενός οργανισμού.*», οι κάτοχοι μεταπτυχιακού απάντησαν πιο θετικά, με διαφορά 0.424. Τέλος, στην Ερώτηση 22 «*Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου θα συμβάλλει θετικά στην λήψη ορθολογικών αποφάσεων από την Διοίκηση.*», οι κάτοχοι μεταπτυχιακού απάντησαν και πάλι πιο θετικά, με διαφορά 0.417.

Με βάση τα παραπάνω, συμπεραίνουμε ότι οι κάτοχοι μεταπτυχιακού έχουν μικρότερη εμπιστοσύνη στο υπάρχον σύστημα εσωτερικού ελέγχου του ΕΟΠΥΥ σε σχέση με τους αποφοίτους Γυμνασίου / Λυκείου / ΙΕΚ, όμως έχουν περισσότερη εμπιστοσύνη σε ένα νέο αποτελεσματικό σύστημα ελέγχου, ως προς την ικανότητά του να αντιμετωπίσει τους κινδύνους που εμφανίζονται, καθώς και να βοηθήσει τα στελέχη της διοίκησης στην λήψη αποφάσεων. Οι υπόλοιπες ερωτήσεις δεν παρουσίασαν διαφοροποίηση με βάση το εκπαιδευτικό επίπεδο των ερωτηθέντων.

6.3.4 Εξέταση διαφοροποιήσεων με βάση τα χρόνια προϋπηρεσίας

Στον Πίνακα 26 παρουσιάζονται τα αποτελέσματα με βάση τα χρόνια προϋπηρεσίας για το Μέρος II, ενώ στον Πίνακα 27 παρουσιάζονται τα αποτελέσματα για το Μέρος

III. Όπως παρατηρούμε, εντοπίζεται διαφοροποίηση μόνο στην Ερώτηση 8, με $p = 0.049$.

ANOVA – Χρόνια προϋπηρεσίας – Ερωτήσεις 1-14						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Ερώτηση 1	Between Groups	.848	4	.212	.333	.855
	Within Groups	154.620	243	.636		
	Total	155.468	247			
Ερώτηση 2	Between Groups	2.051	4	.513	.681	.605
	Within Groups	182.111	242	.753		
	Total	184.162	246			
Ερώτηση 3	Between Groups	1.310	4	.327	.457	.767
	Within Groups	172.054	240	.717		
	Total	173.363	244			
Ερώτηση 4	Between Groups	.873	4	.218	.280	.891
	Within Groups	188.755	242	.780		
	Total	189.628	246			
Ερώτηση 5	Between Groups	1.370	4	.342	.417	.796
	Within Groups	197.882	241	.821		
	Total	199.252	245			
Ερώτηση 6	Between Groups	3.276	4	.819	1.046	.384
	Within Groups	190.208	243	.783		
	Total	193.484	247			
Ερώτηση 7	Between Groups	4.339	4	1.085	1.403	.234
	Within Groups	187.855	243	.773		
	Total	192.194	247			
Ερώτηση 8	Between Groups	6.710	4	1.678	2.420	.049
	Within Groups	167.082	241	.693		
	Total	173.793	245			
Ερώτηση 9	Between Groups	1.691	4	.423	.631	.641
	Within Groups	160.079	239	.670		
	Total	161.770	243			

Ερώτηση 10	Between Groups	.962	4	.241	.221	.926
	Within Groups	259.956	239	1.088		
	Total	260.918	243			
Ερώτηση 11	Between Groups	2.128	4	.532	.623	.646
	Within Groups	205.697	241	.854		
	Total	207.825	245			
Ερώτηση 12	Between Groups	3.395	4	.849	.894	.468
	Within Groups	228.691	241	.949		
	Total	232.085	245			
Ερώτηση 13	Between Groups	3.032	4	.758	.853	.493
	Within Groups	215.122	242	.889		
	Total	218.154	246			
Ερώτηση 14	Between Groups	2.113	4	.528	.741	.565
	Within Groups	171.087	240	.713		
	Total	173.200	244			

Πίνακας 26: One Way ANOVA με βάση τα χρόνια προϋπηρεσίας, στις ερωτήσεις 1-14

ANOVA – Χρόνια προϋπηρεσίας – Ερωτήσεις 15-22						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Ερώτηση 15	Between Groups	1.069	4	.267	.430	.787
	Within Groups	150.526	242	.622		
	Total	151.595	246			
Ερώτηση 16	Between Groups	3.052	4	.763	1.011	.403
	Within Groups	183.448	243	.755		
	Total	186.500	247			
Ερώτηση 17	Between Groups	.240	4	.060	.045	.996
	Within Groups	324.667	242	1.342		
	Total	324.907	246			
Ερώτηση 18	Between Groups	1.317	4	.329	.517	.724
	Within Groups	154.905	243	.637		
	Total	156.222	247			
Ερώτηση 19	Between	5.450	4	1.362	1.489	.206

	Groups					
	Within Groups	221.481	242	.915		
	Total	226.931	246			
Ερώτηση 20	Between Groups	4.794	4	1.198	1.854	.119
	Within Groups	157.073	243	.646		
	Total	161.867	247			
Ερώτηση 21	Between Groups	4.570	4	1.142	1.642	.164
	Within Groups	167.723	241	.696		
	Total	172.293	245			
Ερώτηση 22	Between Groups	4.775	4	1.194	1.684	.154
	Within Groups	170.806	241	.709		
	Total	175.581	245			

Πίνακας 27: One Way ANOVA με βάση τα χρόνια προϋπηρεσίας, στις ερωτήσεις 15-22

Ακολουθεί το τεστ Tukey για την Ερώτηση 8, με τα αποτελέσματα να εμφανίζονται στον Πίνακα 28.

Multiple Comparisons – Χρόνια προϋπηρεσίας						
Dependent Variable: Ερώτηση 8						
Tukey HSD						
(I) Χρόνια εργασίας στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ.	(J) Χρόνια εργασίας στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ.	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
Έτη 1-2	Έτη 3-4	.864*	.307	.042	.02	1.71
	Έτη 5-6	.306	.224	.651	-.31	.92
	Έτη 7-8	.185	.291	.969	-.62	.99
	Έτη 8-10	.139	.189	.949	-.38	.66
Έτη 3-4	Έτη 1-2	-.864*	.307	.042	-1.71	-.02
	Έτη 5-6	-.558	.286	.294	-1.34	.23
	Έτη 7-8	-.678	.341	.275	-1.62	.26
	Έτη 8-10	-.725*	.259	.044	-1.44	-.01
Έτη 5-6	Έτη 1-2	-.306	.224	.651	-.92	.31
	Έτη 3-4	.558	.286	.294	-.23	1.34
	Έτη 7-8	-.121	.268	.992	-.86	.62
	Έτη 8-10	-.167	.152	.805	-.58	.25
Έτη 7-8	Έτη 1-2	-.185	.291	.969	-.99	.62
	Έτη 3-4	.678	.341	.275	-.26	1.62
	Έτη 5-6	.121	.268	.992	-.62	.86

	Έτη 8-10	-.047	.240	1.000	-.71	.61
Έτη 8-10	Έτη 1-2	-.139	.189	.949	-.66	.38
	Έτη 3-4	.725*	.259	.044	.01	1.44
	Έτη 5-6	.167	.152	.805	-.25	.58
	Έτη 7-8	.047	.240	1.000	-.61	.71

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

Πίνακας 28: Τεστ Tukey - Χρόνια προϋπηρεσίας

Σύμφωνα με τον πίνακα, στην Ερώτηση 8 «Η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου συνεισφέρει στην αναβάθμιση του συστήματος της δημόσιας διακυβέρνησης.», οι εργαζόμενοι με προϋπηρεσία 3-4 έτη απάντησαν πιο αρνητικά από αυτούς με προϋπηρεσία 1-2 έτη και από αυτούς με προϋπηρεσία 8-10 έτη. Λόγω της φύσης αυτού του αποτελέσματος, σε συνδυασμό με το σχετικά μικρό μέγεθος του δείγματος με προϋπηρεσία 3-4 έτη (N=11), και το γεγονός ότι οι υπόλοιπες 21 ερωτήσεις δεν περιείχαν στατιστικά σημαντική διαφοροποίηση, συμπεραίνουμε ότι τα χρόνια προϋπηρεσίας δεν επηρέασαν τις απαντήσεις των ερωτηθέντων.

6.3.5 Εξέταση διαφοροποιήσεων με βάση την υπαλληλική σχέση

Στους Πίνακες 29 και 30 που ακολουθούν μελετάμε πιθανές διαφοροποιήσεις στις απαντήσεις που λάβαμε, με βάση την υπαλληλική σχέση των ερωτηθέντων. Όπως μπορούμε να δούμε, υπάρχει διαφοροποίηση μόνο στην Ερώτηση 16, με $p = 0.028$.

ANOVA – Υπαλληλική σχέση – Ερωτήσεις 1-14						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Ερώτηση 1	Between Groups	.074	2	.037	.057	.944
	Within Groups	159.361	248	.643		
	Total	159.434	250			
Ερώτηση 2	Between Groups	.126	2	.063	.083	.921
	Within Groups	187.558	247	.759		
	Total	187.684	249			
Ερώτηση 3	Between Groups	1.148	2	.574	.777	.461
	Within Groups	180.132	244	.738		
	Total	181.279	246			
Ερώτηση 4	Between Groups	.486	2	.243	.310	.733
	Within Groups	192.366	246	.782		
	Total	192.851	248			
Ερώτηση 5	Between	.775	2	.388	.471	.625

	Groups					
	Within Groups	201.660	245	.823		
	Total	202.435	247			
Ερώτηση 6	Between Groups	3.271	2	1.636	2.098	.125
	Within Groups	193.374	248	.780		
	Total	196.645	250			
Ερώτηση 7	Between Groups	.441	2	.221	.274	.761
	Within Groups	199.758	248	.805		
	Total	200.199	250			
Ερώτηση 8	Between Groups	.244	2	.122	.170	.844
	Within Groups	176.776	246	.719		
	Total	177.020	248			
Ερώτηση 9	Between Groups	1.840	2	.920	1.397	.249
	Within Groups	160.598	244	.658		
	Total	162.437	246			
Ερώτηση 10	Between Groups	.383	2	.192	.176	.839
	Within Groups	265.811	244	1.089		
	Total	266.194	246			
Ερώτηση 11	Between Groups	.964	2	.482	.568	.568
	Within Groups	208.875	246	.849		
	Total	209.839	248			
Ερώτηση 12	Between Groups	2.200	2	1.100	1.125	.326
	Within Groups	239.634	245	.978		
	Total	241.835	247			
Ερώτηση 13	Between Groups	.285	2	.142	.160	.853
	Within Groups	219.217	246	.891		
	Total	219.502	248			
Ερώτηση 14	Between Groups	2.515	2	1.257	1.796	.168
	Within Groups	171.534	245	.700		
	Total	174.048	247			

Πίνακας 29: One Way ANOVA με βάση την υπαλληλική σχέση, στις ερωτήσεις 1-14

ANOVA – Υπαλληλική σχέση – Ερωτήσεις 15-22						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Ερώτηση 15	Between Groups	1.007	2	.504	.807	.447
	Within Groups	154.149	247	.624		
	Total	155.156	249			
Ερώτηση 16	Between Groups	5.521	2	2.760	3.629	.028
	Within Groups	188.646	248	.761		
	Total	194.167	250			
Ερώτηση 17	Between Groups	1.496	2	.748	.568	.567
	Within Groups	325.048	247	1.316		
	Total	326.544	249			
Ερώτηση 18	Between Groups	.140	2	.070	.110	.896
	Within Groups	157.494	248	.635		
	Total	157.633	250			
Ερώτηση 19	Between Groups	3.293	2	1.646	1.813	.165
	Within Groups	224.307	247	.908		
	Total	227.600	249			
Ερώτηση 20	Between Groups	.238	2	.119	.181	.834
	Within Groups	162.909	248	.657		
	Total	163.147	250			
Ερώτηση 21	Between Groups	1.273	2	.636	.899	.408
	Within Groups	174.157	246	.708		
	Total	175.430	248			
Ερώτηση 22	Between Groups	.866	2	.433	.594	.553
	Within Groups	179.519	246	.730		
	Total	180.386	248			

Πίνακας 30: One Way ANOVA με βάση την υπαλληλική σχέση, στις ερωτήσεις 15-22

Στον Πίνακα 31 που ακολουθεί βλέπουμε τα αποτελέσματα του τεστ Tukey στην Ερώτηση 16 «Ο εσωτερικός έλεγχος έχει μικρή απόδοση όταν υπάρχουν μη συντηρημένες πάγιες υποδομές.».

Multiple Comparisons – Υπαλληλική σχέση						
Dependent Variable: Ερώτηση 16						
Tukey HSD						
(I) Υπαλληλική σχέση στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ.	(J) Υπαλληλική σχέση στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ.	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
Μόνιμος υπάλληλος	Υπάλληλος με σύμβαση αορίστου χρόνου	-.027	.137	.979	-.35	.30
	Υπάλληλος με σύμβαση ορισμένου χρόνου	-.444*	.166	.022	-.84	-.05
Υπάλληλος με σύμβαση αορίστου χρόνου	Μόνιμος υπάλληλος	.027	.137	.979	-.30	.35
	Υπάλληλος με σύμβαση ορισμένου χρόνου	-.418	.193	.079	-.87	.04
Υπάλληλος με σύμβαση ορισμένου χρόνου	Μόνιμος υπάλληλος	.444*	.166	.022	.05	.84
	Υπάλληλος με σύμβαση αορίστου χρόνου	.418	.193	.079	-.04	.87

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

Πίνακας 31: Τεστ Tukey - Υπαλληλική σχέση

Παρατηρούμε ότι υπάρχει στατιστικά σημαντική διαφοροποίηση ανάμεσα στους μόνιμους υπαλλήλους και στους υπαλλήλους με σύμβαση ορισμένου χρόνου. Συγκεκριμένα, οι μόνιμοι υπάλληλοι δίνουν λιγότερη έμφαση στις αρνητικές επιπτώσεις που έχουν οι μη συντηρημένες υποδομές στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, καθώς ο μέσος όρος απαντήσεών τους είναι μικρότερος κατά 0.444 σε σχέση με τους υπαλλήλους με σύμβαση ορισμένου χρόνου. Δεν εντοπίστηκε κάποια διαφοροποίηση στις υπόλοιπες 21 ερωτήσεις του ερωτηματολογίου, με βάση την υπαλληλική σχέση των ερωτηθέντων.

6.3.6 Εξέταση διαφοροποιήσεων με βάση τη θέση

Στη συνέχεια, θα εξετάσουμε πιθανές διαφοροποιήσεις με βάση την θέση των εργαζομένων στην υπηρεσία που εργάζονται. Σύμφωνα με τους Πίνακες 32 και 33, παρατηρούμε ότι υπάρχει διαφοροποίηση μόνο στην Ερώτηση 18, με $p = 0.037$.

ANOVA – Θέση – Ερωτήσεις 1-14						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Ερώτηση 1	Between Groups	.759	2	.380	.593	.553
	Within Groups	159.320	249	.640		
	Total	160.079	251			
Ερώτηση 2	Between Groups	.345	2	.172	.228	.797
	Within Groups	187.839	248	.757		
	Total	188.183	250			
Ερώτηση 3	Between Groups	2.627	2	1.313	1.801	.167
	Within Groups	178.692	245	.729		
	Total	181.319	247			
Ερώτηση 4	Between Groups	.871	2	.435	.558	.573
	Within Groups	192.585	247	.780		
	Total	193.456	249			
Ερώτηση 5	Between Groups	3.035	2	1.518	1.872	.156
	Within Groups	199.454	246	.811		
	Total	202.490	248			
Ερώτηση 6	Between Groups	1.369	2	.685	.871	.420
	Within Groups	195.817	249	.786		
	Total	197.187	251			
Ερώτηση 7	Between Groups	2.817	2	1.408	1.776	.171
	Within Groups	197.418	249	.793		
	Total	200.234	251			
Ερώτηση 8	Between Groups	.636	2	.318	.445	.641
	Within Groups	176.440	247	.714		
	Total	177.076	249			
Ερώτηση 9	Between Groups	1.521	2	.760	1.157	.316
	Within Groups	161.024	245	.657		
	Total	162.544	247			
Ερώτηση 10	Between Groups	.558	2	.279	.256	.774
	Within Groups	267.116	245	1.090		

	Total	267.673	247			
Ερώτηση 11	Between Groups	1.438	2	.719	.849	.429
	Within Groups	209.266	247	.847		
	Total	210.704	249			
Ερώτηση 12	Between Groups	5.240	2	2.620	2.714	.068
	Within Groups	237.459	246	.965		
	Total	242.699	248			
Ερώτηση 13	Between Groups	.604	2	.302	.341	.712
	Within Groups	218.920	247	.886		
	Total	219.524	249			
Ερώτηση 14	Between Groups	4.166	2	2.083	3.016	.051
	Within Groups	169.891	246	.691		
	Total	174.056	248			

Πίνακας 32: One Way ANOVA με βάση τη θέση, στις ερωτήσεις 1-14

ANOVA – Θέση – Ερωτήσεις 15-22						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Ερώτηση 15	Between Groups	1.481	2	.740	1.168	.313
	Within Groups	157.181	248	.634		
	Total	158.661	250			
Ερώτηση 16	Between Groups	.504	2	.252	.319	.727
	Within Groups	196.682	249	.790		
	Total	197.187	251			
Ερώτηση 17	Between Groups	.414	2	.207	.156	.856
	Within Groups	329.244	248	1.328		
	Total	329.657	250			
Ερώτηση 18	Between Groups	4.237	2	2.119	3.337	.037
	Within Groups	158.092	249	.635		
	Total	162.329	251			
Ερώτηση 19	Between Groups	4.894	2	2.447	2.703	.069
	Within Groups	224.548	248	.905		
	Total	229.442	250			

Ερώτηση 20	Between Groups	1.136	2	.568	.871	.420
	Within Groups	162.431	249	.652		
	Total	163.567	251			
Ερώτηση 21	Between Groups	.481	2	.240	.334	.717
	Within Groups	177.919	247	.720		
	Total	178.400	249			
Ερώτηση 22	Between Groups	.994	2	.497	.681	.507
	Within Groups	180.162	247	.729		
	Total	181.156	249			

Πίνακας 33: One Way ANOVA με βάση τη θέση, στις ερωτήσεις 15-22

Τα αποτελέσματα του τεστ Tukey για την Ερώτηση 18 εμφανίζονται στον Πίνακα 34.

Multiple Comparisons – Θέση						
Dependent Variable: Ερώτηση 18						
Tukey HSD						
(I) Θέση στην υπηρεσία	(J) Θέση στην υπηρεσία	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
Υπάλληλος	Προϊστάμενος Τμήματος	-.352*	.144	.040	-.69	-.01
	Προϊστάμενος Διεύθυνσης	.120	.207	.831	-.37	.61
Προϊστάμενος Τμήματος	Υπάλληλος	.352*	.144	.040	.01	.69
	Προϊστάμενος Διεύθυνσης	.472	.239	.121	-.09	1.04
Προϊστάμενος Διεύθυνσης	Υπάλληλος	-.120	.207	.831	-.61	.37
	Προϊστάμενος Τμήματος	-.472	.239	.121	-1.04	.09

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

Πίνακας 34: Τεστ Tukey – Θέση

Σύμφωνα με τον πίνακα, στην Ερώτηση 18 «Ο εσωτερικός έλεγχος είναι σωστό να πραγματοποιείται σε τακτικά χρονικά διαστήματα.», υπήρξε διαφοροποίηση ανάμεσα στις απαντήσεις που δόθηκαν από τους υπαλλήλους και τους προϊσταμένους τμημάτων. Συγκεκριμένα, οι υπάλληλοι απάντησαν πιο αρνητικά στην ερώτηση, με διαφορά μέσου όρου -0.352.

Επομένως, φαίνεται ότι οι υπάλληλοι είναι λιγότερο ενθουσιώδεις με την προοπτική των τακτικών εσωτερικών ελέγχων στον ΕΟΠΥΥ, σε σχέση με τους προϊσταμένους τμημάτων. Δεν βρέθηκαν στατιστικά σημαντικές διαφοροποιήσεις στις υπόλοιπες ερωτήσεις με βάση την θέση των ερωτηθέντων στην υπηρεσία εργασίας τους.

6.3.7 Εξέταση διαφοροποιήσεων με βάση τον ασφαλιστικό φορέα

Τέλος, θα μελετήσουμε πιθανές διαφοροποιήσεις με βάση τον ασφαλιστικό φορέα των εργαζομένων. Σύμφωνα με τους Πίνακες 35 και 36, παρατηρούμε ότι υπάρχει διαφοροποίηση μόνο στην Ερώτηση 19 , με $p = 0.045$.

ANOVA – Ασφαλιστικός φορέας – Ερωτήσεις 1-14						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Ερώτηση 1	Between Groups	.582	5	.116	.180	.970
	Within Groups	156.776	243	.645		
	Total	157.357	248			
Ερώτηση 2	Between Groups	3.962	5	.792	1.054	.387
	Within Groups	181.957	242	.752		
	Total	185.919	247			
Ερώτηση 3	Between Groups	2.361	5	.472	.636	.672
	Within Groups	177.434	239	.742		
	Total	179.796	244			
Ερώτηση 4	Between Groups	3.513	5	.703	.902	.481
	Within Groups	187.791	241	.779		
	Total	191.304	246			
Ερώτηση 5	Between Groups	2.584	5	.517	.626	.680
	Within Groups	198.266	240	.826		
	Total	200.850	245			
Ερώτηση 6	Between Groups	3.342	5	.668	.848	.517
	Within Groups	191.630	243	.789		
	Total	194.972	248			
Ερώτηση 7	Between Groups	4.722	5	.944	1.183	.318
	Within Groups	194.025	243	.798		

	Total	198.747	248			
Ερώτηση 8	Between Groups	6.417	5	1.283	1.836	.107
	Within Groups	168.490	241	.699		
	Total	174.907	246			
Ερώτηση 9	Between Groups	6.140	5	1.228	1.905	.094
	Within Groups	154.080	239	.645		
	Total	160.220	244			
Ερώτηση 10	Between Groups	4.484	5	.897	.823	.535
	Within Groups	261.662	240	1.090		
	Total	266.146	245			
Ερώτηση 11	Between Groups	6.206	5	1.241	1.471	.200
	Within Groups	203.333	241	.844		
	Total	209.538	246			
Ερώτηση 12	Between Groups	4.497	5	.899	.911	.475
	Within Groups	237.035	240	.988		
	Total	241.533	245			
Ερώτηση 13	Between Groups	3.775	5	.755	.849	.516
	Within Groups	214.379	241	.890		
	Total	218.154	246			
Ερώτηση 14	Between Groups	4.087	5	.817	1.171	.324
	Within Groups	167.572	240	.698		
	Total	171.659	245			

Πίνακας 35: One Way ANOVA με βάση τον ασφαλιστικό φορέα, στις ερωτήσεις 1-14

ANOVA – Ασφαλιστικός φορέας – Ερωτήσεις 15-22						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Ερώτηση 15	Between Groups	1.744	5	.349	.547	.741
	Within Groups	154.317	242	.638		
	Total	156.060	247			
Ερώτηση 16	Between Groups	6.845	5	1.369	1.779	.118
	Within Groups	187.034	243	.770		
	Total	193.880	248			

Ερώτηση 17	Between Groups	8.439	5	1.688	1.278	.274
	Within Groups	319.557	242	1.320		
	Total	327.996	247			
Ερώτηση 18	Between Groups	3.067	5	.613	.948	.450
	Within Groups	157.182	243	.647		
	Total	160.249	248			
Ερώτηση 19	Between Groups	10.284	5	2.057	2.309	.045
	Within Groups	215.583	242	.891		
	Total	225.867	247			
Ερώτηση 20	Between Groups	3.955	5	.791	1.220	.300
	Within Groups	157.515	243	.648		
	Total	161.470	248			
Ερώτηση 21	Between Groups	6.265	5	1.253	1.777	.118
	Within Groups	169.897	241	.705		
	Total	176.162	246			
Ερώτηση 22	Between Groups	2.410	5	.482	.658	.656
	Within Groups	176.699	241	.733		
	Total	179.109	246			

Πίνακας 36: One Way ANOVA με βάση τον ασφαλιστικό φορέα, στις ερωτήσεις 15-22

Στον Πίνακα 37 που ακολουθεί, μπορούμε να δούμε τα αποτελέσματα του τεστ Tukey για την Ερώτηση 19 «Το υπάρχον σύστημα εσωτερικού ελέγχου, στον οργανισμό, με τις ασφαλιστικές δικλίδες που διαθέτει, εμποδίζει την υλοποίηση παράνομων ενεργειών και συναλλαγών.».

Multiple Comparisons – Ασφαλιστικός φορέας						
Dependent Variable: Ερώτηση 19						
Tukey HSD						
(I) Ασφαλιστικός φορέας	(J) Ασφαλιστικός φορέας	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
ΙΚΑ	ΟΑΕΕ	-.306	.172	.481	-.80	.19
	ΟΠΑΔ	-.213	.159	.762	-.67	.24
	ΟΓΑ	.243	.401	.990	-.91	1.39
	ΤΑΥΤΕΚΩ	.465	.248	.419	-.25	1.18

	ΑΛΛΟ	-.144	.202	.980	-.72	.44
ΟΑΕΕ	ΙΚΑ	.306	.172	.481	-.19	.80
	ΟΠΑΔ	.093	.175	.995	-.41	.60
	ΟΓΑ	.549	.407	.758	-.62	1.72
	ΤΑΥΤΕΚΩ	.771*	.259	.037	.03	1.51
	ΑΛΛΟ	.162	.215	.975	-.46	.78
ΟΠΑΔ	ΙΚΑ	.213	.159	.762	-.24	.67
	ΟΑΕΕ	-.093	.175	.995	-.60	.41
	ΟΓΑ	.456	.402	.867	-.70	1.61
	ΤΑΥΤΕΚΩ	.678	.250	.077	-.04	1.40
	ΑΛΛΟ	.069	.205	.999	-.52	.66
ΟΓΑ	ΙΚΑ	-.243	.401	.990	-1.39	.91
	ΟΑΕΕ	-.549	.407	.758	-1.72	.62
	ΟΠΑΔ	-.456	.402	.867	-1.61	.70
	ΤΑΥΤΕΚΩ	.222	.445	.996	-1.06	1.50
	ΑΛΛΟ	-.387	.421	.941	-1.60	.82
ΤΑΥΤΕΚΩ	ΙΚΑ	-.465	.248	.419	-1.18	.25
	ΟΑΕΕ	-.771*	.259	.037	-1.51	-.03
	ΟΠΑΔ	-.678	.250	.077	-1.40	.04
	ΟΓΑ	-.222	.445	.996	-1.50	1.06
	ΑΛΛΟ	-.609	.280	.252	-1.41	.19
ΑΛΛΟ	ΙΚΑ	.144	.202	.980	-.44	.72
	ΟΑΕΕ	-.162	.215	.975	-.78	.46
	ΟΠΑΔ	-.069	.205	.999	-.66	.52
	ΟΓΑ	.387	.421	.941	-.82	1.60
	ΤΑΥΤΕΚΩ	.609	.280	.252	-.19	1.41
*. The mean difference is significant at the 0.05 level.						

Πίνακας 37: Τεστ Tukey - Ασφαλιστικός φορέας

Παρατηρούμε ότι υπάρχει στατιστικά σημαντική διαφοροποίηση μόνο ανάμεσα στις απαντήσεις των υπαλλήλων του ΟΑΕΕ και του ΤΑΥΤΕΚΩ. Συνεπώς, δεν μπορούμε να εξάγουμε κάποιο ασφαλές συμπέρασμα σχετικά με την Ερώτηση 19. Σε συνδυασμό με τις υπόλοιπες ερωτήσεις, οι οποίες δεν εμφάνισαν διαφοροποίηση στα αποτελέσματά τους, συμπεραίνουμε ότι ο ασφαλιστικός φορέας από τον οποίο προέρχονται οι εργαζόμενοι δεν επηρέασε τις απαντήσεις τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Κατά την εκπόνηση αυτής της διπλωματικής εργασίας, αρχικά ορίσαμε βασικές έννοιες του κλάδου της Ελεγκτικής, τους βασικούς στόχους του κλάδου, τα είδη των ελέγχων, καθώς και τον κώδικα δεοντολογίας που θα πρέπει να ακολουθούν οι ελεγκτές. Στην συνέχεια, επεξηγήθηκε ο διαχωρισμός μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου, ενώ δώσαμε ιδιαίτερη έμφαση στην πρώτη κατηγορία, αναλύοντας τους στόχους, τις αρμοδιότητες, τα πρότυπα, καθώς και τα γενικά βήματα διεξαγωγής του εσωτερικού ελέγχου. Έπειτα, εστίασαμε συγκεκριμένα στον εσωτερικό έλεγχο στον δημόσιο τομέα και στα ΝΠΔΔ, αναφέροντας τις βασικές αρχές καλής διακυβέρνησης στο δημόσιο, τον ρόλο και τις απαραίτητες προϋποθέσεις του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στους δημόσιους φορείς, καθώς και το νομοθετικό πλαίσιο που ισχύει στην Ελλάδα για τον εσωτερικό έλεγχο των ΝΠΔΔ. Τέλος, μελετήσαμε την λειτουργία και τον ρόλο του ΕΟΠΥΥ στην παροχή υπηρεσιών υγείας, από την ίδρυσή του έως και σήμερα, σε συνδυασμό με μία ανάλυση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στον οργανισμό μέσω της ΥΠΕΔΥΦΚΑ, καθώς και την νέα διεύθυνση ελέγχου που ιδρύθηκε στον οργανισμό με το πρόσφατο νομοσχέδιο.

Στα πλαίσια της έρευνάς μας ως προς την συμβολή και τα προβλήματα του εσωτερικού ελέγχου στον ΕΟΠΥΥ, δημιουργήσαμε ένα ερωτηματολόγιο με 30 ερωτήσεις, το οποίο απαντήθηκε από τους υπαλλήλους του οργανισμού. Συγκεκριμένα, λάβαμε 253 συμπληρωμένα ερωτηματολόγια, δείγμα το οποίο αποτελεί το 16.1% του συνολικού αριθμού των υπαλλήλων του ΕΟΠΥΥ. Επομένως, θεωρούμε ότι το παραπάνω δείγμα που χρησιμοποιήσαμε είναι απολύτως αξιόπιστο για την εγκυρότητα της μελέτης που διενεργήσαμε.

Αρχικά, μελετήσαμε τις απαντήσεις που λάβαμε από τους ερωτηθέντες, υπολογίζοντας την δημογραφική κατανομή του δείγματος, καθώς και τον μέσο όρο, την τυπική απόκλιση, και την διακύμανση ανά ερώτηση. Σύμφωνα με τις απαντήσεις που λάβαμε στις ερωτήσεις του Μέρους II του ερωτηματολογίου, το οποίο αφορά την γενική συμβολή του εσωτερικού ελέγχου σε έναν οργανισμό, οι ερωτηθέντες συμφώνησαν αρκετά έως πολύ με την θετική αξία ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Συγκεκριμένα, οι υπάλληλοι θεώρησαν ότι ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί αναγκαίο κομμάτι σε κάθε δημόσιο οργανισμό της χώρας, σε μία εποχή όπου η Ελλάδα κλονίζεται ακόμα από την οικονομική κρίση. Επιπλέον, αναγκαία κρίνεται η επαρκής στελέχωση ενός τμήματος εσωτερικού ελέγχου, ώστε να μην επηρεάζεται αρνητικά η αποτελεσματικότητά του. Ένα επαρκώς στελεχωμένο σύστημα εσωτερικού ελέγχου, σε συνδυασμό με την εκπαίδευση και την συναίνεση των υπόλοιπων εργαζομένων του οργανισμού, οδηγεί στην μείωση των φαινομένων απάτης και κακοδιοίκησης, καθώς και στην ενδυνάμωση της εύρυθμης λειτουργίας και της καλής φήμης του οργανισμού. Τελικά, συμπεραίνουμε ότι **η θεσμοθέτηση ενός επαρκώς**

στελεχωμένου και αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου σε κάθε ΝΠΔΔ της χώρας, αποτελεί αναγκαία απαίτηση στην σύγχρονη εποχή, καθώς οδηγεί στην αποτελεσματικότερη, αποδοτικότερη, και με μεγαλύτερη διαφάνεια λειτουργία των δημόσιων οργανισμών.

Σύμφωνα με τις απαντήσεις που λάβαμε στις ερωτήσεις του Μέρους ΙΙΙ του ερωτηματολογίου, το οποίο αφορά την εφαρμογή του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στον ΕΟΠΥΥ, συμπεραίνουμε ότι οι υπάλληλοι του οργανισμού είναι επιφυλακτικοί ως προς την αποτελεσματικότητα του μέχρι πρόσφατα ισχύοντος συστήματος εσωτερικού ελέγχου μέσω της ΥΠΕΔΥΦΚΑ. Οι ερωτηθέντες ήταν εξαιρετικά θετικοί ως προς την πραγματοποίηση ελέγχων σε τακτικά χρονικά διαστήματα αντί για την διενέργεια ελέγχων μόνο σε έκτακτα γεγονότα διαφθοράς, ενώ θεωρούν ότι η ομαλή λειτουργία των πληροφοριακών συστημάτων του οργανισμού είναι απαραίτητη για την ορθή εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου. Ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου στον ΕΟΠΥΥ, το οποίο αποτελεί πιθανή απόρροια της φετινής μεταρρύθμισης, πιστεύεται από τους υπαλλήλους ότι θα διευρύνει τη δυνατότητα κοινωνικής λογοδοσίας του οργανισμού, ενώ θα συμβάλλει επίσης θετικά στην λήψη ορθολογικών αποφάσεων από την διοίκηση.

Κατά την δεύτερη φάση της μελέτης μας, διερευνήσαμε πιθανές διαφοροποιήσεις στις απαντήσεις που λάβαμε, με βάση 7 δημογραφικά χαρακτηριστικά των ερωτηθέντων. Σύμφωνα με τα ευρήματά μας, δεν βρέθηκαν στατιστικά σημαντικές διαφορές στις απαντήσεις με βάση την ηλικία, τα χρόνια προϋπηρεσίας στον ΕΟΠΥΥ, καθώς και τον ασφαλιστικό φορέα προέλευσης των ερωτηθέντων. Με βάση το φύλο, βρέθηκε ότι οι άνδρες είναι περισσότερο απαισιόδοξοι από τις γυναίκες για την αποτελεσματικότητα του νέου συστήματος εσωτερικού ελέγχου στον ΕΟΠΥΥ, ως προς την διεύρυνση της κοινωνικής λογοδοσίας του οργανισμού και την βοήθεια που θα δώσει στα μέλη της διοίκησης. Με βάση το εκπαιδευτικό επίπεδο, βρέθηκε ότι οι κάτοχοι μεταπτυχιακού έχουν μικρότερη εμπιστοσύνη στο υπάρχον σύστημα εσωτερικού ελέγχου του ΕΟΠΥΥ σε σχέση με τους αποφοίτους Γυμνασίου / Λυκείου / ΙΕΚ, όμως έχουν περισσότερη εμπιστοσύνη σε ένα νέο αποτελεσματικό σύστημα ελέγχου, ως προς την ικανότητά του να αντιμετωπίσει τους κινδύνους που εμφανίζονται, καθώς και να βοηθήσει τα στελέχη της διοίκησης στην λήψη αποφάσεων. Με βάση την υπαλληλική σχέση, βρέθηκε ότι οι μόνιμοι υπάλληλοι δίνουν λιγότερη έμφαση στις αρνητικές επιπτώσεις που έχουν οι μη συντηρημένες υποδομές στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, σε σχέση με τους υπαλλήλους με σύμβαση ορισμένου χρόνου. Τέλος, με βάση την θέση στην υπηρεσία, βρέθηκε ότι οι υπάλληλοι είναι λιγότερο ενθουσιώδεις με την προοπτική των τακτικών εσωτερικών ελέγχων στον οργανισμό, σε σχέση με τους προϊσταμένους τμημάτων.

Σε μελλοντική έρευνα, ενδιαφέρον θα είχε η μελέτη των υπόλοιπων σημαντικών ΝΠΔΔ που λειτουργούν στην χώρα μας, σε μία προσπάθεια αποκάλυψης, κατανόησης,

και επίλυσης των προβλημάτων που απασχολούν αυτούς τους δημόσιους φορείς, καθώς και σε μία προσπάθεια μείωσης της διαφθοράς και της κατασπατάλησης δημόσιου χρήματος. Επιπλέον, θεωρούμε ότι είναι αναγκαία μία μελλοντική έρευνα μέσα στα επόμενα χρόνια, με αντικείμενο την αποτελεσματικότητα του νέου συστήματος εσωτερικού ελέγχου στον ΕΟΠΥΥ, το οποίο συστήθηκε φέτος, ως προς την μείωση των φαινομένων διαφθοράς και ατασθαλιών, την ενίσχυση της σωστής και ορθολογικής διακυβέρνησης στον οργανισμό, την εξοικονόμηση των δαπανών υγείας, καθώς και την ενίσχυση της παροχής υπηρεσιών υγείας στους ασφαλισμένους πολίτες της χώρας.

BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Cronbach, L. J. (1951). *Coefficient alpha and the internal structure of tests*.
- Drogalas, G., Pantelidis, P., Tsakpinidou, A., & Kesisi, E. (2011). Internal Audit and Risk Assessment. *ESDO*.
- Goodson, S., Morey, K., & Lapointe, J. (2012). *Supplemental Guidance: The role of Internal Auditing in the Public Sector Governance*. Altamore Springs, Florida.
- Karagiorgos, T., Drogalas, G., & Giovanis, N. (2011). Evaluation of the effectiveness of internal audit in Greek Hotel Business. *International Journal of Economic Sciences and Applied Research*, 19-34.
- Karagiorgos, T., Drogalas, G., Pazarskis, M., & Christodoulou, P. (2007). Internal auditing as a main tool for efficient risk assessment. *Management of International Business & Economic Systems (MIBES) Conference*.
- MacRae, E., & Christie, O. (2012). *Nine Elements required for Internal Audit effectiveness in the public sector*. Altamore Springs, Florida.
- Mattingly, L. (1964). *Formation and Development of the Institute of Certified Public Accountants in Greece*.
- Meigs, B., Larsen, J., & Meigs, R. (1985). *Ελεγκτική*. Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήση.
- Nunnally, J. C. (1994). *Psychometric Theory, 3rd Edition*.
- Αληφαντής, Γ. (2011). *Ελεγκτική*. Αθήνα: Εκδόσεις Πάμισος.
- Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC). (2009). *Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου & Διεθνή Πρότυπα δικλίδων ποιότητας*. Ανάκτηση από <https://elte.org.gr/images/files/pdf/handbook.pdf>
- ΕΟΠΥΥ. (2022). *Επίσημη Ιστοσελίδα του Οργανισμού*. Ανάκτηση από <https://www.eopyy.gov.gr/>
- ΕΟΠΥΥ. (2022). *Πληροφορίες ΥΠΕΔΥΦΚΑ*. Ανάκτηση από <https://www.eopyy.gov.gr/organization/ypedyfka>
- Ευθυμιάδου, Δ. (2022). *Τέλος η υπηρεσία ελέγχου δαπανών στον ΕΟΠΥΥ – Τι προβλέπεται στο νομοσχέδιο του υπουργείου Υγείας*. Ανάκτηση από <https://www.healthreport.gr/telos-i-ypiresia-elegchoy-dapanon-ston-eopyy-ti-provlepetai-sto-nomoschedio-toy-ypourgeioy-ygeias/>
- Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών. (2001). *Καταστατικό Ελληνικού Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, άρθρο 10ο*. Ανάκτηση από <https://hiia.gr/images/pgallery/katastatiko/KATASTATIKO.pdf>

- Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών. (2013). *Κώδικας Ηθικής*. Ανάκτηση από <https://www.theiia.org/globalassets/documents/standards/code-of-ethics/code-of-ethics-greek.pdf>
- Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών. (2013). *Κώδικας συμπεριφοράς και δεοντολογίας μελών οργάνων και επιτροπών του ΕΙΕΕ*. Ανάκτηση από https://hiia.gr/images/pgallery/Policies/EIEE_Kodikas_Simperiforas.pdf
- Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών. (2017). *Διεθνή Πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου*. Ανάκτηση από https://www.hiia.gr/images/pgallery/Standards/Standard_Greek_2017_portrait.pdf
- Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών. (2017). *Εσωτερικός Έλεγχος και ο ρόλος του στη διακυβέρνηση του δημόσιου τομέα*. Ανάκτηση από https://www.hiia.gr/images/pgallery/Public_Sector/IA-PUBLIC_SECTOR-4_FINAL.pdf
- Καζαντζής, Χ. (2006). *Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος*. Αθήνα: Εκδόσεις BusinessPlus.
- Καραμάνης, Κ. (2008). *Σύγχρονη Ελεγκτική*. Αθήνα: Εκδόσεις ΟΠΑ.
- Λεβάντης, Ε., & Γρηγοράκος, Θ. (1989). *Το Δίκαιο των Εμπορικών Εταιριών*. Αθήνα.
- Λουμιώτης, Β. (2006). *Αρχές και Μέθοδοι Ελεγκτικής*. Αθήνα: Εκδόσεις ΙΕΣΟΕΛ.
- Μπαλής, Θ. (1976). *Τα Θεωρητικά πλαίσια της Σύγχρονης Ελεγκτικής*. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις ΑΒΣΘ.
- Μπάτρα, Δ. (2021). *Η αποτελεσματικότητα του ΕΟΠΥΥ από την ίδρυσή του έως σήμερα από την πλευρά των χρηστών του*. Αιγάλεω.
- Νεγκάκης, Χ., & Ταχυνάκης, Π. (2013). *Σύγχρονα θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου*. Αθήνα: Εκδόσεις Διπλογραφία.
- Ντζανάτος, Δ. (2009). *Ο έλεγχος ως μηχανισμός αρνητικής εντροπίας*. Αθήνα: Εκδόσεις Καστανιώτη.
- Παπαδόπουλος, Κ. (2018). *Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στο Δημόσιο τομέα και στα ΝΠΔΔ, η περίπτωση του ΟΑΕΔ*.
- Παπαστάθης, Π. (2003). *Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος (Internal Audit) στις επιχειρήσεις - οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του, β' τόμος*. Αθήνα.
- Πασσιάς, Ι. (1969). *Το Δίκαιο της Ανωνύμου Εταιρίας*. Αθήνα.
- Σαμπάνης, Γ. (2021). *Οι πληγές του ΕΟΠΥΥ και η αναγκαία μεταρρύθμιση*. Ανάκτηση από <https://www.sofokleousin.gr/oi-pliges-tou-eopyy-kai-i-anagkaia-metarrythmisi>
- Σαραντόπουλος, Κ. (1975). *Ο έλεγχος των δημοσίων οικονομικών εν Ελλάδι και αλλοδαπή*. Αθήνα.

Σκόρδου, Β. (1987). *Φοροτεχνική Ελεγκτική των Εμπορικών και Βιομηχανικών Επιχειρήσεων*. Αθήνα.

Ταχυνάκης, Π. (1999). *Εμπειρική προσέγγιση της ανεξαρτησίας του ορκωτού ελεγκτή στον Ελληνικό χώρο*. Θεσσαλονίκη.

Τσακλάγκανος, Α. (2001). *Ελεγκτική*. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Κυριακίδη.

Τσιμαράς, Μ. (1954). *Αρχές Γενικής Λογιστικής*. Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήση.

Χατζηνικολάου, Δ. (2002). *Στατιστική για Οικονομολόγους, Β' Έκδοση*. Ιωάννινα.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Α. ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ, ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Εμπειρική έρευνα για τον εσωτερικό έλεγχο στον

ΕΘΝΙΚΟ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΥΓΕΙΑΣ – Ε.Ο.Π.Υ.Υ

Αγαπητοί συνάδελφοι

Στα πλαίσια εκπόνησης της Διπλωματικής μου εργασίας , στο μεταπτυχιακό πρόγραμμα σπουδών «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ, ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ» ,στο οποίο συμμετέχω και με τίτλο "Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος στο Δημόσιο Τομέα και στα Ν.Π.Δ.Δ.- Μελέτη περίπτωσης Ε.Ο.Π.Υ.Υ., πραγματοποιείται η παρούσα έρευνα και έχω συντάξει το επισυναπτόμενο ερωτηματολόγιο.

Με την συμπλήρωση του ερωτηματολογίου αυτού , που περιλαμβάνει 30 ερωτήσεις, η συμβολή σας στην ολοκλήρωση της έρευνας καθίσταται ιδιαίτερα σημαντική , διότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι ένα θέμα που απασχολεί όλο τον Δημόσιο Τομέα και τα Ν.Π.Δ.Δ. της χώρας μας , ιδιαίτερα την περίοδο αυτή που διανύουμε.

Έχοντας υπόψη μας και την δημιουργία (στο άμεσο μέλλον) του Οργανογράμματος του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. γίνεται ακόμη πιο σαφής, η δυναμική συμβολή και συνεισφορά αυτής της μελέτης στην επίλυση ζητημάτων και χρόνιων προβλημάτων που απασχολούν και ίσως θα απασχολούν και στο μέλλον τον Οργανισμό.

Σας ευχαριστώ εκ των προτέρων για την συμμετοχή σας και τη συμπλήρωση του ερωτηματολογίου αυτού, κατά την οποία διασφαλίζεται η πλήρης ανωνυμία σας.

Με εκτίμηση

ΣΤΥΛΙΑΝΟΣ Α. ΜΠΑΤΖΙΟΣ

I. ΜΕΡΟΣ: ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ

Απαντήστε βάζοντας ένα X στο αντίστοιχο πλαίσιο

1. Φύλο

Άνδρας

Γυναίκα

2. Σε ποια ηλικιακή ομάδα ανήκετε;

20-25

26-35

36-45

46-55

56-65

3. Ποια είναι η οικογενειακή σας κατάσταση;

Άγαμος/η

Έγγαμος/η

Έγγαμος/η με παιδιά

Διαζευγμένος/η

Διαζευγμένος/η με παιδιά

4. Ποιο είναι το εκπαιδευτικό σας επίπεδο;

Γυμνάσιο / Λύκειο / ΙΕΚ

Τ.Ε.Ι.

Α.Ε.Ι.

Μεταπτυχιακό

Διδακτορικό

5. Πόσα χρόνια εργάζεστε στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ.;

Έτη 1-2

Έτη 3-4

Έτη 5-6

Έτη 7-8

Έτη 8-10

6. Ποια είναι η υπαλληλική σας σχέση στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ.;

Μόνιμος υπάλληλος

Υπάλληλος με σύμβαση αορίστου χρόνου

Υπάλληλος με σύμβαση ορισμένου χρόνου

7. Τι θέση κατέχετε στην υπηρεσία σας;

Υπάλληλος

Προϊστάμενος Τμήματος

Προϊστάμενος Διεύθυνσης

8. Από ποιο Ασφαλιστικό Φορέα προέρχεσθε;

ΙΚΑ

ΟΑΕΕ

ΟΠΑΔ

ΟΓΑ

ΤΑΥΤΕΚΩ

ΑΛΛΟ

II. ΜΕΡΟΣ: Η ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Παρακαλώ δηλώστε το βαθμό συμφωνίας ή διαφωνίας σας στις παρακάτω προτάσεις - ερωτήσεις βάζοντας ένα Χ στο αντίστοιχο πλαίσιο.

Α/Α	ΕΡΩΤΗΣΗ	ΒΑΘΜΟΣ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ				
		Καθόλου	Λίγο	Μέτρια	Πολύ	Απόλυτα
1	Ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλλει στον περιορισμό της διαφθοράς στο δημόσιο τομέα.					
2	Συμφωνείτε με την άποψη ότι η επάρκεια των εσωτερικών συστημάτων ελέγχου λειτουργεί αποτρεπτικά στην εμφάνιση φαινομένων κακοδιοίκησης.					
3	Συμφωνείτε με την άποψη ότι η επάρκεια των εσωτερικών συστημάτων ελέγχου λειτουργεί αποτρεπτικά στην επανεμφάνιση φαινομένων κακοδιοίκησης..					
4	Συμφωνείτε με την άποψη ότι η επάρκεια των εσωτερικών συστημάτων ελέγχου λειτουργεί αποτρεπτικά στην εμφάνιση φαινομένων απάτης.					
5	Συμφωνείτε με την άποψη ότι η επάρκεια των εσωτερικών συστημάτων ελέγχου λειτουργεί αποτρεπτικά στην επανεμφάνιση φαινομένων απάτης.					
6	Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί εργαλείο της Διοίκησης για την επίτευξη των στρατηγικών στόχων μιας οντότητας ή ενός οργανισμού.					

7	Ο εσωτερικός έλεγχος προσθέτει αξία και συμβάλλει στην διατήρηση της καλής φήμης του οργανισμού.					
8	Η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου συνεισφέρει στην αναβάθμιση του συστήματος της δημόσιας διακυβέρνησης.					
9	Η μοντέρνα εκδοχή του ελέγχου, θεωρεί τον εσωτερικό έλεγχο ως λειτουργία με συμβουλευτικό και υποβοηθητικό ρόλο στην επίτευξη των στόχων της δημόσιας διοίκησης.					
10	Ο εσωτερικός έλεγχος στο δημόσιο τομέα συναντά εμπόδια όταν δεν υπάρχει πολιτική βούληση.					
11	Η οικονομική κρίση στη χώρα μας , καθιστά τον εσωτερικό έλεγχο σε ένα δημόσιο οργανισμό πιο αναγκαίο από ποτέ.					
12	Συμφωνείτε με την άποψη ότι η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου είναι μικρή , όταν υπάρχει ελλιπής στελέχωση.					
13	Η αποτελεσματικότητα ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου, προϋποθέτει και την συναίνεση των εργαζομένων στο δημόσιο.					
14	Η καθιέρωση ηθικής κουλτούρας των εργαζομένων, μέσω της εκπαίδευσης, συνδέεται θετικά με την μείωση των αρνητικών αποτελεσμάτων των εσωτερικών ελέγχων.					

III. ΜΕΡΟΣ: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟΝ Ε.Ο.Π.Υ.Υ.

Παρακαλώ δηλώστε το βαθμό συμφωνίας σας στις παρακάτω προτάσεις, βάζοντας ένα X στο αντίστοιχο πλαίσιο.

Α/Α	ΕΡΩΤΗΣΗ	ΒΑΘΜΟΣ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ				
		Καθόλου	Λίγο	Μέτρια	Πολύ	Απόλυτα
1	Η συνεισφορά του εσωτερικού ελέγχου περιορίζεται όταν υπάρχουν προβλήματα ομαλής λειτουργίας των πληροφοριακών συστημάτων (ΟΠΣ).					
2	Ο εσωτερικός έλεγχος έχει μικρή απόδοση όταν υπάρχουν μη συντηρημένες πάγιες υποδομές.					
3	Συμφωνείτε ότι ο εσωτερικός έλεγχος στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. πρέπει να διενεργείται σε έκτακτα γεγονότα που προκύπτουν και αφορούν σε θέματα διαφθοράς και ατασθαλιών.					
4	Ο εσωτερικός έλεγχος είναι σωστό να πραγματοποιείται σε τακτικά χρονικά διαστήματα.					
5	Το υπάρχον σύστημα εσωτερικού ελέγχου, στον οργανισμό, με τις ασφαλιστικές δικλείδες που διαθέτει, εμποδίζει την υλοποίηση παράνομων ενεργειών και συναλλαγών.					
6	Η λειτουργία τμήματος εσωτερικού ελέγχου θα διευρύνει τη δυνατότητα κοινωνικής λογοδοσίας του Ε.Ο.Π.Υ.Υ.					

7	Ο εσωτερικός έλεγχος αυξάνει τις πιθανότητες αντιμετώπισης του λειτουργικού κινδύνου ενός οργανισμού.					
8	Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου θα συμβάλλει θετικά στην λήψη ορθολογικών αποφάσεων από την Διοίκηση.					