



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΔΥΤΙΚΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ, ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ "ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΒΑ"

Μεταπτυχιακή Εργασία

“ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ”

Επιμέλεια: Ευαγγέλου Ιουλία

A.M. mba19076

Επιβλέπων Καθηγητής: Γκίκας Γρηγόριος

Ελευσίνα, 2022

ΕΞΕΤΑΣΤΙΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ

Η κάτωθι Τριμελής Επιτροπή πρόκειται να εξετάσει την παρούσα διπλωματική :

	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ	ΙΔΙΟΤΗΤΑ	ΥΠΟΓΡΑΦΗ
1.	ΓΚΙΚΑΣ ΓΡΗΓΟΡΙΟΣ	Τακτικός Καθηγητής / Επιβλέπων	
2.	ΑΣΩΝΙΤΟΥ ΣΟΦΙΑ	Αναπληρώτρια Καθηγήτρια	
3.	ΤΟΥΡΝΑ ΕΛΕΝΗ	Καθηγήτρια	

ΔΗΛΩΣΗ ΣΥΓΓΡΑΦΕΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Η κάτωθι υπογεγραμμένη Ευαγγέλου Ιουλία του Αθανασίου, με αριθμό μητρώου MBA 19076, φοιτήτρια του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών «MBA-Διοίκηση Επιχειρήσεων» «Μάνατζμεντ» του Τμήματος Διοίκησης Επιχειρήσεων της Σχολής Διοικητικών, Οικονομικών και Κοινωνικών Επιχειρήσεων του Πανεπιστημίου Δυτικής Αττικής, δηλώνω ότι:

«Είμαι συγγραφέας αυτής της μεταπτυχιακής εργασίας και ότι κάθε βοήθεια την οποία είχα για την προετοιμασία της, είναι πλήρως αναγνωρισμένη και αναφέρεται στην εργασία. Επίσης, οι όποιες πηγές από τις οποίες έκανα χρήση δεδομένων, ιδεών ή λέξεων, είτε ακριβώς είτε παραφρασμένες, αναφέρονται στο σύνολό τους, με πλήρη αναφορά στους συγγραφείς, τον εκδοτικό οίκο ή το περιοδικό, συμπεριλαμβανομένων και των πηγών που ενδεχομένως χρησιμοποιήθηκαν από το διαδίκτυο. Επίσης, βεβαιώνω ότι αυτή η εργασία έχει συγγραφεί από μένα αποκλειστικά και αποτελεί προϊόν πνευματικής ιδιοκτησίας τόσο δικής μου, όσο και του Ιδρύματος.

Παράβαση της ανωτέρω ακαδημαϊκής μου ευθύνης αποτελεί ουσιώδη λόγο για την ανάκληση του πτυχίου μου».

Η Δηλούσα



Ευαγγέλου Ιουλία

Περιεχόμενα

Πρόλογος	6
Εισαγωγή	8
Βιβλιογραφική Ανασκόπη	11
1. Κεφάλαιο– Η Έννοια, τα Χαρακτηριστικά του Εσωτερικού Ελέγχου και η Εφαρμογή του στην Ελλάδα και στις Επιχειρήσεις.....	11
1.1 Η Έννοια του Εσωτερικού Ελέγχου	11
1.1.1 Οι Στόχοι του Εσωτερικού Ελέγχου	11
1.2 Χαρακτηριστικά του Εσωτερικού Ελέγχου	12
1.3 Στοιχεία και Αρμοδιότητες Λειτουργίας του ΠΑΣ	12
1.3.1 Η Χρησιμότητα του ΠΑΣ	17
1.4 Το Πλαίσιο του Εσωτερικού Ελέγχου στην Ελλάδα	19
2. Κεφάλαιο – Διεθνής Μελέτες και Έρευνες για την Αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου σε Δημόσιες και Ιδιωτικές Επιχειρήσεις σε Αναπτυγμένες και Αναπτυσσόμενες Οικονομίες.....	22
2.1 Η Αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου σε Δημόσιες και Ιδιωτικές Επιχειρήσεις.....	22
2.2 Προηγούμενες Μελέτες για την Αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου στις Αναπτυγμένες Οικονομίες.....	25
2.3 Προηγούμενες Μελέτες για την Αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου στις Αναπτυσσόμενες Οικονομίες.....	29
2.4 Ο Αμιγώς Εσωτερικός Έλεγχος στο Δημόσιο Τομέα.....	33
3. Κεφάλαιο – Χαρακτηριστικά και Στοιχεία Εφαρμογής του Εσωτερικού Ελέγχου στην Ελληνική Δημόσια Διοίκηση.....	38
3.1 Εσωτερικός Έλεγχος και Ελληνική Δημόσια Διοίκηση στην Εποχή Μετά την Εμφάνιση του Ιού Covid-19	38
3.2 Ο Εσωτερικός Έλεγχος στον Ελληνικό Δημόσιο Τομέα	40
3.3 Η Αποστολή του Εσωτερικού Ελέγχου στην Ελληνική Δημόσια Διοίκηση	43
3.3.1 Σχεδιασμός Ελέγχου Βάσει Κινδύνου.....	44
3.3.2 Τυποποιημένες Διαδικασίες Ελέγχου.....	44
3.3.2.1 Φάση Προγραμματισμού.....	45
3.3.2.2 Φάση Διεξαγωγής.....	45
3.3.2.3 Φάση Αναφοράς.....	46
3.4 Προσέγγιση Εσωτερικού Ελέγχου Βασισμένη στον Κίνδυνο για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση.....	46
3.5 Παράδειγμα Εφαρμογής της Προσέγγισης Εσωτερικού Ελέγχου σε μια Ελληνική Δημόσια Αρχή	51
3.6 Το ηθικό Πλαίσιο των Εσωτερικών Ελεγκτών.....	53

4.	Κεφάλαιο Τέταρτο– Μεθοδολογία	57
4.1	Μεθοδολογία Έρευνας	57
4.2	Περιγραφή Στρατηγικής Αναζήτησης.....	57
4.3	Κριτήρια Εισόδου - Κριτήρια Αποκλεισμού.....	58
4.4	Κριτήρια Αποκλεισμού.....	59
	Επίλογος – Συμπεράσματα	60
	Βιβλιογραφία	63

Πρόλογος

Οι οργανισμοί του δημόσιου τομέα εφαρμόζουν τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου με διαφορετικό τρόπο από τους οργανισμούς του ιδιωτικού τομέα. Αυτές οι διαφορές έγκεινται στην ευθύνη, τον ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών καθώς και στη μέθοδο που ακολουθούν κατά την εκτέλεση του έργου τους. Γεγονός αναμενόμενο επειδή οι οργανισμοί του δημόσιου τομέα διαφέρουν από αυτούς του ιδιωτικού σε μέγεθος, λειτουργία και πολυπλοκότητα.

Η ύπαρξη λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου εξασφαλίζει την τήρηση της διοικητικής πολιτικής, προστατεύει την περιουσία και τους διαθέσιμους πόρους της οικονομικής οντότητας, προσφέροντας την κατάλληλη στιγμή αξιόπιστες πληροφορίες για την χρηστή διαχείριση της.

Τις τελευταίες δεκαετίες, η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου έχει λάβει μεγάλη προσοχή στις δυτικές χώρες. Οι ρυθμιστικές αρχές έχουν επιβάλει πιο αυστηρούς ελέγχους στις λειτουργίες εξωτερικού ελέγχου σε μια προσπάθεια να αξιοποιήσουν τον εσωτερικό έλεγχο και να βελτιώσουν την αποτελεσματικότητα. Όπως σημειώθηκε από τους Lenz και Hahn (2015), εξ ανάγκης, ο εσωτερικός έλεγχος έχει υποστεί μετασχηματισμό, αποτελώντας ουσιαστικό μέρος του επιχειρηματικού περιβάλλοντος.

Η κυβέρνηση της Ελλάδος, επιδιώκει να δημιουργήσει τμήματα εσωτερικού ελέγχου στο σύνολο των φορέων του δημόσιου της, με σκοπό να εξοικονομήσει δημόσιο χρήμα και να αποτρέψει τη διαφθορά. Μέχρι πρόσφατα, ο εσωτερικός έλεγχος στην Ελλάδα, σε δημόσιες υπηρεσίες, περιοριζόταν ως επί το πλείστον σε λογιστικές και συναφείς ιδιοκτησιακές συναλλαγές. Πριν από αυτό, ο εσωτερικός έλεγχος ούτε καθιερώθηκε ούτε είχε αναπτυχθεί πλήρως στην Ελλάδα.

Abstract

The public sector organizations apply internal control procedures differently from private sector organizations. These differences lie in the responsibility, the role of the internal auditors and the way in which these functions are performed. This is to be expected because public sector organizations differ from private ones in size, function and complexity.

The internal control system ensures compliance with administrative policies, protects the assets and resources of the organization by certifying the completeness and accuracy of accounting documents and provides timely and reliable information for sound (sound) financial management.

In recent decades, the operation of internal control has received much attention in Western countries. Regulators have imposed stricter controls on external control functions in an effort to leverage internal control and improve efficiency. As noted by Lenz and Hahn (2015), out of necessity, internal control has undergone a transformation, becoming an essential part of the business environment.

The Greek government seeks to establish internal control departments in all public sector organizations to save public money and prevent corruption. Until recently, internal control in Greece, in public services, was mostly limited to accounting and related property transactions. Prior to that, internal control was neither fully established nor fully developed in Greece.

Εισαγωγή

Όλες οι χώρες και οι κυβερνήσεις είναι υπεύθυνες για τη χρήση των εθνικών και των δημόσιων πόρων, καθώς και για τη διασφάλιση ότι γίνεται αποτελεσματική και οικονομική διάθεση τους κατά την προσφορά των δημόσιων υπηρεσιών τους. Από αυτή την άποψη, η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου (IAF) είναι ένας βασικός μηχανισμός για την παρακολούθηση της χρήσης των σπάνιων διαθέσιμων πόρων. Αυτή η λειτουργία παίζει κεντρικό ρόλο σε όλους τους οργανισμούς, ειδικά σε μεγαλύτερα και πιο σύνθετα συστήματα που χρειάζονται μεγαλύτερη και πιο συνετή χρήση των διαθέσιμων πόρων για να αυξήσουν το ανταγωνιστικό τους πλεονέκτημα (Alkebsi & Aziz 2018, Asiedu & Deffor 2017, Ridley 2008).

Στο πρόσφατο παρελθόν, οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν θεωρούνταν αυτόνομοι εργαζόμενοι αλλά απλοί βοηθοί των λογιστών και των εξωτερικών ελεγκτών. Αντίθετα, οι εσωτερικοί ελεγκτές θεωρούνται σήμερα ως ανεξάρτητοι επαγγελματίες που διαδραματίζουν κρίσιμο ρόλο στην προώθηση της αποτελεσματικής και συνετής χρήσης των οργανωτικών πόρων.

Ωστόσο, η ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών έχει συχνά αναγνωριστεί ως σημαντικό ζήτημα, ιδιαίτερα όταν οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι μέλη του προσωπικού των οργανισμών που ελέγχουν. Ελλείπει οργανωτικών δομών και κατάλληλων γραμμών αναφοράς για εσωτερικούς ελεγκτές, αυτό το ζήτημα γίνεται πιο προβληματικό στον δημόσιο τομέα (Alzeban & Gwilliam 2014, Norman, Rose & Rose 2010).

Τις τελευταίες δεκαετίες, η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου έχει λάβει μεγάλη προσοχή στις δυτικές χώρες. Οι ρυθμιστικές αρχές έχουν επιβάλει πιο αυστηρούς ελέγχους στις λειτουργίες εξωτερικού ελέγχου σε μια προσπάθεια να αξιοποιήσουν τον εσωτερικό έλεγχο και να βελτιώσουν την αποτελεσματικότητα (Okodo, Aliu & Yahaya 2019). Όπως σημειώθηκε από τους Lenz και Hahn (2015), εξ ανάγκης, ο εσωτερικός έλεγχος έχει υποστεί μετασχηματισμό, αποτελώντας ουσιαστικό μέρος του επιχειρηματικού περιβάλλοντος.

Επιπλέον, οι Mihret και Yismaw (2007) υποστηρίζουν ότι οι περισσότεροι μεγάλοι οργανισμοί στον δημόσιο τομέα απαιτούν ένα IAF για να επιβιώσουν.

Σύμφωνα με τους Roussy, Barbe και Raimbault (2020), η αυξανόμενη προσοχή που δίνεται στην λειτουργία εσωτερικού ελέγχου και ο μετασχηματισμός της σε αναπόσπαστο μέρος των επιχειρηματικών λειτουργιών, επιταχύνεται από την αύξηση του επιχειρηματικού κινδύνου, τόσο εντός όσο και εκτός οργανισμών.

Λόγω των διορθωτικών και αποτρεπτικών δυνατοτήτων του, ο εσωτερικός έλεγχος έχει επίσης γίνει αναπόσπαστο κομμάτι της βελτίωσης της λειτουργικής απόδοσης και της οικονομικής ακεραιότητας των οργανισμών (Dittenhofer 2001a). Όπως σημειώνεται από τους Tackie, Marfo-Yiadom and Achina (2016), οι εσωτερικοί έλεγχοι αποτελούν μια μοναδική πρόκληση για τους οργανισμούς του δημόσιου τομέα επειδή δεν επικεντρώνονται μόνο στον εσωτερικό έλεγχο και την τήρηση των κανονισμών, αλλά στοχεύουν επίσης στην παροχή συμβουλών και στην πρόταση βελτιώσεων για τις οργανωτικές λειτουργίες. Βάσει του Ινστιτούτου των Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA) (2017):

- ✓ Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη, αντικειμενική δραστηριότητα διασφάλισης και συμβουλευτικής που έχει σχεδιαστεί για να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθά έναν οργανισμό να επιτύχει τους στόχους του φέρνοντας μια συστηματική, πειθαρχημένη προσέγγιση για την αξιολόγηση και τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου, ελέγχου και διακυβέρνησης.
- ✓ Επίσης, αποτελεί τον κεντρικό παράγοντα στην εξασφάλιση ότι τα οργανωτικά περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούνται αποτελεσματικά και σύμφωνα με τους στόχους του οργανισμού (Van der Schyf 2000).

Οι φορείς του δημόσιου τομέα θεωρούνται ως μέρος του δημόσιου φορέα. Σύμφωνα με τον ιστότοπο της κυβέρνησης της Ελλάδος και το Υπουργείο Οικονομικών (2018), οι φορείς του δημόσιου τομέα χρηματοδοτούνται εν μέρει ή εξ ολοκλήρου από τον εθνικό προϋπολογισμό και αναμένεται να παρέχουν βασικές κρατικές υπηρεσίες στους πολίτες. Εάν αυτές οι κρατικές οντότητες χρηματοδοτούνται εν μέρει από τον εθνικό προϋπολογισμό, τότε έχουν δικές τους πηγές για να καλύψουν τα έξοδα.

Για παράδειγμα, ορισμένα δημόσια ιδρύματα λαμβάνουν ένα μικρό μέρος των κεφαλαίων από την κυβέρνηση, επειδή αυτά τα ιδρύματα έχουν συνήθως τις δικές

τους πηγές κεφαλαίων από την παροχή υπηρεσιών. Ο δημόσιος τομέας περιλαμβάνει πολλούς διαφορετικούς οργανισμούς με ποικίλες συνθέσεις και λειτουργίες. Ο βασικός σκοπός αυτών των φορέων είναι η επίτευξη των στόχων των κυβερνήσεων. Ο δημόσιος τομέας παρέχει υπηρεσίες όπως ασφάλεια, ενέργεια, μεταφορές, αστυνόμευση, υγειονομική περίθαλψη, επικοινωνία, εκπαίδευση, χρηματοδότηση και τραπεζικές υπηρεσίες. Όλες οι δημόσιες υπηρεσίες ωφελούν ολόκληρο το έθνος παρέχοντας τις ίδιες ευκαιρίες στο σύνολο των πολιτών (Finkler, Smith & Calabrese 2018).

Οι οργανισμοί του δημόσιου τομέα εφαρμόζουν τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου με διαφορετικό τρόπο από τους οργανισμούς του ιδιωτικού τομέα. Αυτές οι διαφορές έγκεινται στον βαθμό ευθύνης και τον ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών καθώς και στη μέθοδο που ακολουθούν κατά την εκτέλεση του έργου τους. Γεγονός αναμενόμενο επειδή οι οργανισμοί του δημόσιου τομέα διαφέρουν από τους ιδιωτικούς σε μέγεθος, λειτουργία και πολυπλοκότητα.

Ωστόσο, οι διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου στις κυβερνητικές οντότητες μπορούν να επηρεαστούν από το επίπεδο ωριμότητας μιας χώρας και από πολιτιστικούς παράγοντες. Και οι δύο αυτοί παράγοντες μπορούν να εμποδίσουν τους εσωτερικούς ελέγχους, καθιστώντας πιο δύσκολο για τους οργανισμούς να επιτύχουν τους στόχους, συμπεριλαμβανομένων των κρατικών στόχων.

Αυτή η εργασία λοιπόν, εξετάζει τους εξωτερικούς και εσωτερικούς παράγοντες που ασκούν επιρροή στην αποδοτικότητα των ελέγχων στους ελληνικούς δημόσιους οργανισμούς. Παρέχει επίσης συστάσεις για το πώς μπορούν να αυξηθούν η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Η μελέτη εξετάζει τη σχέση μεταξύ τριών εξωτερικών παραγόντων που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα: υποστήριξη ανώτατης διοίκησης, οργανωτική κουλτούρα και ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου. Εξετάζει επίσης τη σχέση μεταξύ τεσσάρων εσωτερικών παραγόντων που ασκούν επιρροή στην αποδοτικότητα των εσωτερικών ελέγχων, τα κίνητρα που έχει το προσωπικό που διεξάγει τον έλεγχο, το μέγεθος της ομάδας εργασίας, τη χρήση της τεχνολογίας πληροφοριών (ΤΠ) και η ικανότητα των εσωτερικών ελεγκτών στο δημόσιο τομέα της χώρας.

Βιβλιογραφική Ανασκόπηση

1. Κεφάλαιο Πρώτο – Η Έννοια, τα Χαρακτηριστικά του Εσωτερικού Ελέγχου και η Εφαρμογή του στην Ελλάδα και στις Επιχειρήσεις

1.1 Η Έννοια του Εσωτερικού Ελέγχου

Πολλοί ορισμοί έχουν παρατεθεί και αναφερθεί όσον αφορά τον ορισμό του εσωτερικού ελέγχου. Σύμφωνα με την COSO (1992), ο εσωτερικός έλεγχος ορίζεται ως μια διαδικασία που πραγματοποιείται από το διοικητικό συμβούλιο, τη διοίκηση και το λοιπό προσωπικό μιας οικονομικής οντότητας, σχεδιασμένη να παρέχει εύλογη βεβαιότητα σχετικά με την επίτευξη των στόχων στις ακόλουθες τρεις κατηγορίες, την αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα λειτουργιών, την αξιοπιστία των οικονομικών εκθέσεων και συμμόρφωση με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς.

1.1.1 Οι Σκοποί του Εσωτερικού Ελέγχου

Οι σκοποί που θα πρέπει να εξυπηρετεί η λειτουργία ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου είναι οι εξής (Κοντογεώργης, Φίλος, 2012):

1. Θα πρέπει να είναι το διοικητικό εργαλείο για την υλοποίηση επιλεγμένων στρατηγικών στόχων και να επιτρέπει την αξιολόγηση μετρώντας το αποτέλεσμα και συγκρίνοντάς το με τους αρχικούς στόχους.
2. Θα πρέπει να κινείται και να ενεργεί με οργανωτικό και επιχειρηματικό πνεύμα για την επίτευξη ζωτικών αναγκών. Επίσης, θα πρέπει να είναι ευέλικτο και αποτελεσματικό, να προσαρμόζεται στις περιστάσεις και τις ανάγκες για να διασφαλίζει τη βιωσιμότητα της μονάδας σε ένα ανταγωνιστικό περιβάλλον.
3. Θα πρέπει να επιτρέπει τη χρήση και τη σωστή διαχείριση των διαθέσιμων πόρων, τη χρήση της παραγωγής, του ανθρώπινου δυναμικού και τη διαφύλαξη των

στοιχείων του ενεργητικού. Παράλληλα, στοχεύει στην καλύτερη εξυπηρέτηση των χειριστών.

4. Θα πρέπει να διέπεται από κανόνες λειτουργίας και επιχειρηματικής συμπεριφοράς που παρέχουν τις εγγυήσεις και τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες η επιχείρηση κινδυνεύει να επιτύχει τους υψηλότερους στόχους της διασφαλίζοντας την ευρωστία και τη βιωσιμότητα του ιδρύματος.

5. Θα πρέπει να περιλαμβάνει τη δομή του εσωτερικού ελέγχου για την αξιολόγηση της λειτουργικής απόδοσης του ίδιου του συστήματος.

6. Θα πρέπει να κατανέμει ευθύνες και υποχρεώσεις, με εξάισιο τρόπο μεταξύ των διαφορετικών τμημάτων και των εργαζομένων της εταιρείας. Επιπλέον, πρέπει να υπάρξει ρύθμιση στις μεταξύ τους σχέσεις για να συνεισφέρουν αποτελεσματικά.

7. Θα πρέπει να γνωρίζει εάν οποιουδήποτε είδους αποφάσεις - εξουσιοδοτήσεις είναι γνωστές σε όλα τα στελέχη, είναι κατανοητές εάν εφαρμοστούν, σε όλη την πυραμίδα της ιεραρχίας ακολουθώντας τις οδηγίες που ορίζει ο μεταφορέας.

8. Θα πρέπει να παρέχει δωρεάν πρωτοβουλίες ανάπτυξης για δημιουργική εργασία και να μην θέτει περιορισμούς στην ανάπτυξη του φορέα.

9. Τέλος, θα πρέπει να στοχεύει στη θέσπιση συγκεκριμένων δικλίδων ασφαλείας, προκειμένου να συμβάλει στον συντονισμό και την αρμονική συνύπαρξη μεταξύ των λειτουργιών του.

1.2 Χαρακτηριστικά του Εσωτερικού Ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη και αντικειμενική δραστηριότητα που αξιολογεί τη λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικών Ελέγχων επιχειρήσεων ή οργανισμών και παρέχει συμβουλές για την επίτευξη των στόχων με το χαμηλότερο κόστος (Κοντογεώργης, Φίλος, 2012). Ταυτόχρονα, συμβάλλει στη βελτίωση των εργασιών της και χρησιμοποιεί τους ελέγχους της για να μετριάσει τους κινδύνους που ελλοχεύει η εταιρεία (Κοντογεώργης, Φίλος, 2012). Ο Εσωτερικός Έλεγχος

διενεργείται σε όλες τις λειτουργίες ενός οργανισμού, όπως η διοίκηση, οι οικονομικές καταστάσεις και φυσικά η προστασία των περιουσιακών στοιχείων του οργανισμού.

Όλες οι εργασίες μπορούν να εκτελεστούν από Εσωτερικό Έλεγχο εκτός από αυτές που δεν παρουσιάζουν ενδιαφέρον για τη λειτουργία ελέγχου. Με αυτόν τον τρόπο, ο εσωτερικός έλεγχος ελέγχει όλα τα μέρη ενός οργανισμού και διασφαλίζει εάν υπάρχουν ελλείψεις. Ωστόσο, είναι πολύ δύσκολο να λυθούν όλα τα ζητήματα που αντιμετωπίζει μια τράπεζα και γι' αυτό χρησιμοποιούμε τον εσωτερικό έλεγχο για να τα μειώσουμε σημαντικά. Το μέτρο που πρέπει να λάβει υπόψη του ο οργανισμός είναι η προστασία των περιουσιακών στοιχείων, η αξιοπιστία και η ακρίβεια των λογιστικών αρχείων (Κοντογεώργης, Φίλος, 2012).

Σύμφωνα με την Επαγγελματική Ένωση Εσωτερικών Ελεγκτών των ΗΠΑ, η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου, περιλαμβάνει τις ενέργειες που υιοθετούνται από τη διοίκηση για τον σχεδιασμό, την οργάνωση και την καθοδήγηση. Οι ενέργειες αυτές παρέχουν διασφάλιση ότι θα επιτευχθούν οι ακόλουθοι στόχοι: α) οικονομική και επαρκής χρήση των πόρων, β) προστασία των περιουσιακών του στοιχείων, γ) αξιοπιστία και ακεραιότητα πληροφοριών, δ) συμμόρφωση με πολιτικές, διαδικασίες, νόμους και κανονισμούς.

Επιπλέον, η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου αποτελεί συστατικό στοιχείο της εταιρικής διακυβέρνησης και επίσης, είναι σημαντικός παράγοντας στη διαδικασία διακυβέρνησης ενός οργανισμού, ενώ αξιολογεί και βελτιώνει ορισμένα περιουσιακά στοιχεία :

- 1) Καθιερώνει τη διαδικασία των στόχων και των αξιών,
- 2) Παρακολουθεί την επίτευξη των στόχων,
- 3) Εξασφαλίζει λογοδοσία και
- 4) Προστατεύει την αξία.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος ενημερώνει όλα τα τμήματα και όλα τα μέλη μιας επιχείρησης ότι οι διαδικασίες ελέγχου είναι σύμφωνες με τις αποφάσεις που

λαμβάνονται από τη διοίκηση προκειμένου να απαλλάσσονται από την ευθύνη. Επίσης, όπως δηλώνεται από τις αρχές της Εταιρικής Διακυβέρνησης, ο Εσωτερικός Έλεγχος προστατεύει τα συμφέροντα των μετόχων και των εργαζομένων ενώ αξιολογεί :

- ο Το σύστημα και τα υποσυστήματα εσωτερικού ελέγχου,
- ο Την εκτίμηση κινδύνου και την αποτελεσματική διαχείριση,
- ο Η ύπαρξη οργάνωσης και αποτελεσματικότητας εσωτερικών διαδικασιών
- ο Οι συμφωνίες εκπαίδευσης και συμμόρφωσης με τις αποφάσεις της διοίκησης των εργαζομένων,
- ο Η σύγκριση του λειτουργικού κόστους,
- ο Την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων,
- ο Η αξιολόγηση της συνεργασίας και της επικοινωνίας μεταξύ των εργαζομένων, η χρήση των μέσων παραγωγής,
- ο Η πρόληψη απάτης, ζημιάς και απώλειας.

Σκοπός του ελέγχου είναι η ακριβής εξέταση των λογιστικών βιβλίων - αρχείων και των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης. Κατά τη διαδικασία ελέγχου η επαλήθευση της έκθεσης βασίζεται στη μονάδα οργάνωσης του λογιστικού συστήματος και έτσι επιτυγχάνεται η αρχική επιμέτρηση και αναφορά οποιουδήποτε προβλήματος απασχολεί την εταιρεία. Ο έλεγχος που διενεργείται από τον ελεγκτή που ακολουθεί ορισμένους κανόνες – πρότυπα επαγγελματικής συμπεριφοράς. Αυτοί οι κανόνες ονομάζονται πρότυπα εργασιών ελέγχου (Standards of Fieldwork) και σκοπός τους είναι η επίτευξη των ελεγκτικών διαδικασιών. Επιπλέον, τα ελεγκτικά πρότυπα χωρίζονται σε τέσσερις κατηγορίες (Κοντογεώργης, Φίλος, 2012):

- ο Τα βασικά πρότυπα αναφέρονται στον σκοπό των ελέγχων και τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για να γίνεις ελεγκτής.
- ο την εκτέλεση προτύπων εργασίας που περιέχουν αρχές τεχνικού ελέγχου.

ο τα πρότυπα αναφοράς, που αναφέρονται σε σχέδιο έκθεσης από τον ελεγκτή και

ο πρότυπα επαγγελματικών προσόντων, που αναφέρονται στην επαγγελματική συμπεριφορά του υπεύθυνου επεξεργασίας.

1.3 Στοιχεία και Αρμοδιότητες Λειτουργίας του ΠΑΣ

Το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (ΠΑ) εκδίδει το σχέδιο International Professional Practices Framework (IPPF) για την ορθή λειτουργία των επιχειρήσεων. Το πλαίσιο επαγγελματικής πρακτικής περιέχει τις βασικές αρχές του επαγγέλματος άσκησης. Το IPPF αποτελείται από τρία σύνολα προτύπων, τα οποία είναι όλα υποχρεωτικά, ως εξής:

- 1. Πρότυπα Ιδιοτήτων,**
- 2. Πρότυπα Απόδοσης και**
- 3. Κατευθυντήριες Συμβουλευτικές Οδηγίες.**

1.Πρότυπα Ιδιοτήτων: Περιγράφονται τα κατάλληλα χαρακτηριστικά ατόμων και μονάδων που εκτελούν εργασίες εσωτερικού ελέγχου (Colbert, 2002). Οι κύριες κατηγορίες προτύπων χαρακτηριστικών είναι ο σκοπός, η εξουσία και η ευθύνη, η αντικειμενικότητα και η ανεξαρτησία, η δέουσα επαγγελματική φροντίδα και η επάρκεια, η διασφάλιση ποιότητας και το πρόγραμμα βελτίωσης.

2.Πρότυπα Απόδοσης: Τα πρότυπα απόδοσης αφορούν την εκτέλεση κάθε μεμονωμένης ανάθεσης εσωτερικού ελέγχου (Colbert, 2002). Οι κύριες κατηγορίες προτύπων χαρακτηριστικών, είναι η διαχείριση της δραστηριότητας εσωτερικού ελέγχου, η φύση της εργασίας, ο σχεδιασμός της ανάθεσης, η εκτέλεση της ανάθεσης, η επικοινωνία αποτελεσμάτων, η παρακολούθηση της προόδου, η αποδοχή κινδύνων από τη διοίκηση.

3.Συμβουλές πρακτικής άσκησης: Το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών(ΠΑ), εκτός από τα πρότυπα, εκδίδει μια σειρά οδηγιών διευκρινιστικών για τη σωστή εφαρμογή τους. Υπάρχουν δύο κατηγορίες συμβουλευτικών οδηγιών. Η πρώτη κατηγορία περιέχει τις εξηγήσεις που μπορούν να εφαρμοστούν σε επιχειρήσεις όλων των

μεγεθών. Η δεύτερη κατηγορία έχει οδηγίες για συγκεκριμένες οντότητες με συγκεκριμένα χαρακτηριστικά. Το Πλαίσιο Επαγγελματικής Πρακτικής Εσωτερικού Ελέγχου αποτελείται από την έννοια του εσωτερικού ελέγχου, τα πρότυπα, τον κώδικα δεοντολογίας και τις συμβουλευτικές κατευθυντήριες γραμμές.

Το Ινστιτούτο των Εσωτερικών Ελεγκτών(IIA) σε τακτικά χρονικά διαστήματα επανεξετάζει τα Διεθνή Πρότυπα εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου . Η τελευταία έκδοση των προτύπων περιείχε κάποιες διαφορές σε σύγκριση με την προηγούμενη. Το παλαιό πλαίσιο, συμπεριλαμβανομένου διάφορες έννοιες παρέμεινε ίδιο (Baker, 2009). Οι συμβουλευτικές κατευθυντήριες γραμμές περιορίζονται από ογδόντα τέσσερις (84) σε σαράντα δύο (42). Η κύρια αλλαγή στη νέα έκδοση των Διεθνών Προτύπων Εσωτερικού Ελέγχου είναι η προσθήκη δύο προτύπων χαρακτηριστικών και τεσσάρων προτύπων απόδοσης.

Το Πρότυπο 1010 ορίζει ότι ο εσωτερικός χάρτης του καταστήματος αναγνωρίζει ως υποχρεωτικό τον ορισμό συστήματος εσωτερικού ελέγχου, τα πρότυπα, καθώς και τον κώδικα δεοντολογίας. Επιπλέον, ο CAE θα πρέπει να επικοινωνεί με το διοικόν όργανο και το ανώτερο αρμόδιο στέλεχος της ελεγχόμενης οντότητας. Το πρότυπο III αναφέρει ότι ο CAE πρέπει να επικοινωνεί απευθείας με το διοικητικό συμβούλιο. Το πρότυπο 2110.A2 δηλώνει ότι η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αξιολογήσει εάν η διακυβέρνηση πληροφορικής του οργανισμού στηρίζει τις στρατηγικές και τα αντικείμενα.

Το πρότυπο 2120.A2 αναφέρει ότι το τμήμα ελέγχου πρέπει να αξιολογήσει την πιθανότητα απάτης και τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται τον κίνδυνο απάτης. Το Πρότυπο 2120.C3 δηλώνει ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να βοηθούν τη διοίκηση να αντιμετωπίσει τους κινδύνους.

Το Πρότυπο 2430 ορίζει ότι οι ασκούντες το επάγγελμα του εσωτερικού ελεγκτή οφείλουν να αναφέρουν ότι εκτελούν το έργο τους ακολουθώντας τα Πρότυπα. Τελευταίο αλλά εξίσου σημαντικό, η λέξη «πρέπει» αντικαταστάθηκε από «πρέπει» πολλές φορές.

Το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Εσωτερικού Ελέγχου (IIASB) προτείνει ορισμένες αλλαγές στο IAS. Το IIASB θεωρεί ότι πρέπει να διευκρινιστούν οι

αρμοδιότητες των Ανώτατων Εκτελεστικών Ελεγκτών. Επιπλέον, πιστεύει ότι πρέπει να διευκρινιστεί ο ρόλος του CAE στην κοινοποίηση των απαράδεκτων κινδύνων. Τελευταίο αλλά εξίσου σημαντικό, η εστίαση στις απαιτήσεις διασφάλισης ποιότητας θα πρέπει να αυξηθεί (Cain, 2012).

1.3.1 Η Χρησιμότητα του IAS

Τα πρότυπα καθορίζουν το εύρος των δραστηριοτήτων που προσθέτουν αξία σε μια επιχείρηση και δημιουργούν τη βάση για την παρακολούθηση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου. Ο κώδικα δεοντολογία από κοινού με τα πρότυπα έχουν σχεδιαστεί να προωθήσουν τις υπηρεσίες των εσωτερικών ελεγκτών. Η χρήση των προτύπων εσωτερικού ελέγχου καθησυχάζει τους μετόχους, τους διευθυντές, τους επενδυτές των επιχειρήσεων ότι ορισμένες αρχές του εσωτερικού ελέγχου εφαρμόζονται με επιτυχία.

Η αναγκαιότητα του κώδικα δεοντολογίας και των προτύπων έχει αποτελέσει αντικείμενο δύο θεωριών. Η πρώτη είναι η κυρίαρχη θεωρία και η άλλη είναι η κριτική θεωρία. Η κυρίαρχη θεωρία λέει ότι πρέπει να αναπτυχθεί ένας κώδικας δεοντολογίας σύμφωνα με αυτό που συμβαίνει σε άλλα επαγγέλματα. Οι γιατροί, οι δικηγόροι και οι διαπιστευμένοι λογιστές έχουν συγκεκριμένους κώδικες συμπεριφοράς. Υποστηρίζεται ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν αναλάβει περισσότερες λειτουργίες από αυτά τα επαγγέλματα επειδή οι εσωτερικοί ελεγκτές, εκτός από την πίστη στον εργοδότη τους, δεν πρέπει να συμμετέχουν σε παράνομες πράξεις και ανάρμοστες συμπεριφορές (Sawyer, 1987).

Ο Κώδικας Δεοντολογίας καθορίζει τα προσόντα που είναι απαραίτητα για να γίνει κανείς ελεγκτής και τις ενεργειών που επιβάλλεται να ακολουθούνται κατά την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου. Επιπλέον, ορίζει την έννοια της ανεξαρτησίας του ελεγκτή, όταν απειλείται και τελικά επιτρέπει μια συμπεριφορά που θα έπρεπε να έχει ένας εσωτερικός ελεγκτής.

Η δεύτερη θεωρία είναι η κριτική θεωρία. Σύμφωνα με αυτήν, οι κώδικες δεοντολογίας είναι ένα εργαλείο για να πειστούν οι κοινωνικοί θεσμοί για τον

«επαγγελματισμό» τους και να εξασφαλίσουν τα προνόμια της αυτοδιοίκησης και το μονοπώλιο της ελεγκτικής πρακτικής (Δεδούλης, 2006). Οι άνθρωποι που επικρίνουν αυτή τη θεωρία πιστεύουν ότι ο κώδικας δεοντολογίας προσπαθεί να κατευνάσει τον ανταγωνισμό μεταξύ των μελών του σώματος των εσωτερικών ελεγκτών. Θεωρούν επίσης ότι τα πρότυπα και ο κώδικας δεοντολογίας προσπαθούν να δώσουν την εντύπωση ότι όλα λειτουργούν καλά και ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι ηθικοί και αξιόπιστοι.

Οι εταιρείες που εφαρμόζουν τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου επιτυγχάνουν αποτελεσματικά ανταγωνιστικό πλεονέκτημα. Η καλή απόδοση του εσωτερικού ελέγχου βοηθά έναν διευθυντή μιας εταιρείας να εκτελεί με επιτυχία τα καθήκοντά του. Η εφαρμογή εσωτερικού ελέγχου βοηθά στην προσέλκυση προσωπικού με πολλές δεξιότητες. Ο σύγχρονος εσωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να έχει γνώση Διακυβέρνησης, Κινδύνου και Συμμόρφωσης (GRC).

Η εφαρμογή εσωτερικού ελέγχου βοηθά την εταιρεία να εκτιμήσει μελλοντικές απειλές που πιθανόν να παρουσιαστούν. Η αποτυχία προσδιορισμού των κινδύνων είναι πιθανό να επηρεάσει αρνητικά την πραγματοποίηση των στρατηγικών στόχων της εταιρείας. Τέλος, η διαδικασία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να βελτιώσει τη συνολική δραστηριότητα της επιχείρησης. Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να παρακολουθεί τη γνώμη των πελατών, την παραγωγικότητα της επιχείρησης και πολύ πιο ζωτικά ζητήματα.

Τα Διεθνή Πρότυπα του Εσωτερικού Ελέγχου αποτελούν σημαντική διασφάλιση ότι η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου λειτουργεί με αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο. Η συμβολή του εσωτερικού ελέγχου είναι εξαιρετική, συνεπώς η εταιρεία θα πρέπει να φροντίσει για την εύρυθμη λειτουργία του.

Επομένως, τα Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου είναι ζωτικής σημασίας για την πρόοδο μιας εταιρείας.

1.4 Το Πλαίσιο του Εσωτερικού Ελέγχου στην Ελλάδα

Η αποτελεσματικότερη διατύπωση της διασταυρούμενης συσχέτισης των Ευρωπαϊκών ερευνών με τις διερευνητικές ενέργειες, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν στην Ελλάδα, στη παρούσα ενότητα, παρουσιάζεται μέσα από τέσσερις διδακτορικές διατριβές που εκπονήθηκαν στην Ελλάδα. Η πρώτη διδακτορική διατριβή (Φίλος, 2000) αναφέρεται στην εσωτερική έλεγχο των ελληνικών τραπεζικών ιδρυμάτων. Μέσω ενός εκτεταμένου ερωτηματολογίου, με ποσοστό απαντήσεων 44% διερευνήθηκαν τέσσερις βασικές υποθέσεις, η συμμόρφωση των εσωτερικών ελεγκτών με τα Μοντέλα Επαγγελματικής υλοποίησης του εσωτερικού ελέγχου και η επίδραση του μεγέθους (μεγάλο-μικρό), η διευθέτηση ιδιοκτησίας (δημόσιο-ιδιωτικό) και ηλικία (παλιά) της τράπεζας.

Κύριο συμπέρασμα της έρευνας ήταν η συμμόρφωση των ελεγκτών στα Μοντέλα Επαγγελματικής υλοποίησης του εσωτερικού ελέγχου. Ειδικότερα, ήταν αφενός η στατιστικά σημαντική επίδραση της περιουσιακής ρύθμισης της τράπεζας, ενώ αφετέρου η μη στατιστικά σημαντική επίδραση της ηλικίας και του μεγέθους της τράπεζας στον βαθμό συμμόρφωσης.

Ενώ, η δεύτερη χρονικά εκπονηθείσα διδακτορική διατριβή (Μπαρμπατσουλάκης, 2002) αναφέρεται στις χρηματοδοτικές επιπτώσεις της οργάνωσης του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου σε μικρομεσαίες νοσηλευτικές μονάδες. Στη συγκεκριμένη πτυχιακή εργασία, ο ερευνητής αφού ανέλυσε εκτενώς το θεωρητικό πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου στον τομέα της υγείας όσο και οι νοσοκομειακές μονάδες, στο ειδικό μέρος της διατριβής παρουσίασε μια καζουιστική μελέτη.

Πιο συγκεκριμένα αναλύθηκε το μαιευτήριο «Λητώ» και οι χρηματοοικονομικές επιπτώσεις από τη στιγμή της εφαρμογής του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στο μαιευτήριο. Πιο πρόσφατα ο Κουτούπης (2009) εξέτασε την επιρροή στη μεθοδολογία και στις ενέργειες του έλεγχου των επιχειρήσεων της Ελλάδας που είναι εισηγμένες στις κεφαλαιαγορές από τον σημερινό τρόπο διαχείρισης του κινδύνου και τις ενέργειες εταιρικής διακυβέρνησης.

Μέσα από εκτενή έρευνα αναφορικά με την εικόνα των συστημάτων του εσωτερικού ελέγχου ιδιαίτερα ως προς την ικανότητα, την αναζήτηση αδιάσειστων στοιχείων, την επάρκεια και την απόδοση τους προτάθηκαν κυρίως αναβαθμίσεις στη σχετική νομοθεσία όσο και η οργάνωση συστημάτων εσωτερικού ελέγχου στις εταιρείες. Τέλος, η ερευνητική προσπάθεια κατέδειξε την ανάγκη, των εταιρειών που είναι εισηγμένες στην ελληνική και ξένη κεφαλαιαγορά, υιοθέτησης αξιόλογων τμημάτων, με θεμελιώδη σκοπό τον ενστερνισμό σε βέλτιστες διεθνείς πρακτικές στους τομείς της εταιρικής διακυβέρνησης, της διαχείρισης του επιχειρηματικού κινδύνου καθώς και στα συστήματα και στις δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου.

Τέλος, ο Δρογαλάς (2010) αξιολόγησε την εφαρμογή και τη συνεισφορά των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου από πλευράς λογιστικής και χρηματοδότησης και πιο συγκεκριμένα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων της Ελλάδας. Σε μια συνολική εκτίμηση των αποτελεσμάτων της διδακτορικής διατριβής από τη μία πλευρά αποδείχθηκε ότι η ύπαρξη συστήματος εσωτερικού ελέγχου διαφοροποιεί όχι μόνο την οικονομική αλλά και ολόκληρη την απόδοση της σύγχρονης επιχείρησης, γι' αυτό πρότεινε ένα ολοκληρωμένο μοντέλο συστήματος εσωτερικού ελέγχου .

Βάσει των ανωτέρω λοιπόν, σημειώνεται πως στο σημερινό άκρως ανταγωνιστικό επιχειρηματικό περιβάλλον, ο εσωτερικός έλεγχος διαδραματίζει καταλυτικό ρόλο καθώς έχει καθιερωθεί ως ουσιαστικό μέσο για την ακριβή διαχείριση οποιωνδήποτε επιχειρηματικών οικονομικών πόρων (Παπαστάθης, 2003). Μέσα σε αυτό το περιβάλλον, έχει διεξαχθεί σημαντικός όγκος έρευνας για τον εσωτερικό έλεγχο (Karagiorgos et al., 2011). Μέσω μιας εκτεταμένης βιβλιογραφικής ανασκόπησης, αυτή η έρευνα παρουσίασε τις σημαντικότερες ερευνητικές προσπάθειες, οι οποίες έλαβαν χώρα στην Ευρώπη, συμπεριλαμβανομένης και της Ελλάδας.

Ως βασικό συμπέρασμα της έρευνας αποτελούν οι απόψεις ότι από τη μια πλευρά υπάρχει σύζευξη διερευνητικών αντικειμένων στην Ευρώπη και στην Ελλάδα υπάρχουν τεράστια περιθώρια διεύρυνσης των ερευνητικών προσπαθειών. Τα όσα προκύπτουν από την μελέτη απαιτείται να διερευνηθούν με βάση τα όρια που έχουν τεθεί, όπως γίνεται και σε άλλες μελέτες. Ένας πιθανός περιορισμός των αποτελεσμάτων της έρευνας είναι ότι λίγη εργασία έχει αναληφθεί σχετικά με τα εμπειρικά δεδομένα.

Για το λόγο αυτό, συνιστάται η διεξαγωγή κάποιας μελλοντικής έρευνας για τη συλλογή εμπειρικών στοιχείων προκειμένου να αποκτηθούν περισσότερα σε βάθος και συναφή εμπειρικά αποτελέσματα που μπορεί να είναι κρίσιμα για νέες πρακτικές συστάσεις για τον ελληνικό επιχειρηματικό τομέα. Ο συνολικός εσωτερικός έλεγχος είναι κρίσιμος για την επιτυχία της επιχείρησης. Όπως λέει και η παροιμία, «το μέλλον είναι λαμπρό, αλλά ο δρόμος μπροστά είναι δύσκολος».

2. Κεφάλαιο Δεύτερο – Διεθνής Μελέτες και Έρευνες για την Αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου σε Δημόσιες και Ιδιωτικές Επιχειρήσεις σε Αναπτυγμένες και Αναπτυσσόμενες Οικονομίες

2.1 Η Αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου σε Δημόσιες και Ιδιωτικές Επιχειρήσεις

Σύμφωνα με τη Coso, η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου σχετίζεται με τον βαθμό (συμπεριλαμβανομένης της ποιότητας) στον οποίο επιτυγχάνονται οι καθορισμένοι στόχοι. Για έναν αποτελεσματικό εσωτερικό έλεγχο, ο επιδιωκόμενος στόχος ή αποτέλεσμα θα πρέπει να επιτευχθεί. Σύμφωνα με τους Tackie et al. (2016), τα τελικά αποτελέσματα ή επιτεύγματα εντός των επιχειρήσεων, συχνά καθορίζουν το πόσο αποτελεσματικός είναι ο έλεγχος. Έχει επίσης οριστεί ως ο βαθμός στον οποίο η IAF επιτυγχάνει καθορισμένους στόχους (Roussy, Barbe & Raimbault 2020). Ωστόσο, μέχρι σήμερα, η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου θεωρείται από πολλούς ερευνητές ως «μαύρο κουτί» (Endaya & Hanefah 2013, Lenz, Sarens & Jeppesen 2018).

Η ανάγκη μέτρησης και αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών ελέγχων, εκφράστηκε από διαφορετικούς ερευνητές και επαγγελματίες (Coetzee & Erasmus 2017, Erasmus & Coetzee 2018, Mostafa, Hussain & Mohamed 2020, Roussy & Brivot 2016), επειδή αυτά τα καθήκοντα είναι απαραίτητα για να εξηγήσουν τους δείκτες της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου, όπως η έλλειψη ενός πανταχού γενικού πλαισίου θεωρήθηκε σημαντική πρόκληση για την επίτευξη αυτών των λειτουργιών.

Επιπλέον, μια σειρά από προσεγγίσεις μέτρησης, όπως η έμφαση στην εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Επαγγελματικής Πρακτικής Εσωτερικού Ελέγχου (ISPPIA), χρησιμοποιήθηκαν σε προηγούμενες μελέτες (Al-Twajjry, Brierley & Gwilliam 2003, Botha & Wilkinson 2019, Endaya & Hanefah 2020). Ωστόσο, αυτή η μέθοδος έχει προκαλέσει κάποια κριτική, επειδή εστιάζει στην εφαρμογή των διαδικασιών χωρίς να δίνει προσοχή στα επιθυμητά αποτελέσματα των πρωταρχικών

ενδιαφερομένων. Άλλες μελέτες (Alzeban & Gwilliam 2014, Salehi 2016) διερεύνησαν την επιτυχία των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου, όσον αφορά το κατά πόσον ήταν σε θέση να ανταποκριθούν ικανοποιητικά στις ανάγκες των ελεγκτών και αξιολόγησαν πόσο ικανοποιημένος ήταν ένας πελάτης με την εργασία τους. Τέλος, αρκετές μελέτες (Abbott et al. 2016, Carcello et al. 2018, Drogalas, Karagiorgos & Arabatzis 2015) χρησιμοποίησαν έμμεσα μέτρα, ιδιαίτερα τον βαθμό υποστήριξης που δόθηκε στις συστάσεις του εσωτερικού ελέγχου.

Λαμβάνοντας υπόψη την σύνδεση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού με στόχους, έχει συνδεθεί με δραστηριότητες προστιθέμενης αξίας. Οι Al-Twaijry et al. (2003) και οι Mihret, James και Mula (2010) αναφέρουν ότι τα IAF, όταν εφαρμόζονται αποτελεσματικά, προσθέτουν αξία στους οργανισμούς βελτιώνοντας τις λειτουργίες και ενισχύοντας την οικονομική απόδοση. Οι Alzeban and Gwilliam (2014), Dellai and Omri (2016) και Gros, Koch and Wallek (2017) υποστηρίζουν ότι μια αποτελεσματική IAF συμβάλλει στη βελτίωση του ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος παρέχοντας την υψηλότερη ποιότητα χρηματοοικονομικής αναφοράς και ενισχύοντας τις κυβερνητικές διαδικασίες.

Είναι σημαντικό να εξεταστεί η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου για δύο λόγους, όπου ο πρώτος είναι να αξιολογηθεί η ποιότητα των λειτουργιών απόδοσης και να προσδιοριστεί εάν η IAF εφαρμόζεται με ικανοποιητικό τρόπο. Το δεύτερο είναι η εκτίμηση μπορεί να χρησιμεύσει ως κίνητρο για τον οργανισμό και το άτομο για να βελτιώσουν την απόδοσή τους (Mihret et al. 2010).

Σαφώς, οι αποτελεσματικές IAF έχουν σχέση με τη διακυβέρνηση και τη λογοδοσία ενός οργανισμού. Μέσω της Coso και του ορισμού και των προτύπων της, ο εσωτερικός έλεγχος έχει σημαντικούς στόχους προς επίτευξη, γεγονός που το καθιστά πολύτιμο για τον οργανισμό. Όταν είναι αποτελεσματικός, ο εσωτερικός έλεγχος έχει πολλά οφέλη (Al-Twaijry et al. 2003, Mihret et al. 2010, Okodo, Aliu & Yahaya 2019). Για παράδειγμα, η διακυβέρνηση, η λογοδοσία, η απόδοση, η ικανότητα προγραμματισμού και ελέγχου ενισχύονται μέσω ισχυρού και αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου Alzeban and Gwilliam (2014).

Αυτό το επιχείρημα έχει τις ρίζες του στον τρέχοντα ορισμό του εσωτερικού ελέγχου, ο οποίος θεωρεί ότι αυτή η λειτουργία μπορεί να «κάνει πιο

αποτελεσματικές τις διαδικασίες ελέγχου, διαχείρισης κινδύνου και διακυβέρνηση» (ΠΑ, 2017). Όταν βελτιώνεται από τον εσωτερικό έλεγχο η αποτελεσματικότητα της διαχείρισης του κινδύνου, η διαδικασία ελέγχου και διακυβέρνησης, τότε επιτυγχάνει τους καθορισμένους στόχους του. Ως εκ τούτου, μπορεί να δηλωθεί η αποδοτικότητα του εσωτερικού ελέγχου σε τέτοιες περιπτώσεις (Badara & Saidin 2013, Sarens & Abdolmohammadi 2011).

Πολλά κριτήρια έχουν προταθεί για να μπορέσει να εκτιμηθεί η αποδοτικότητα του εσωτερικού ελέγχου (Abdolmohammadi & Sarens 2011, Ahmad et al. 2009, Alzeban & Gwilliam 2014, Arena & Azzone 2009). Ορισμένα από αυτά τα κριτήρια σχετίζονται με οικονομικούς παράγοντες. Η επίδραση της εταιρικής διακυβέρνησης, που σχετίζεται με την ποιότητα ή την αποτελεσματικότητα, έχει επίσης προταθεί ως κριτήριο για τη μέτρηση της αποτελεσματικότητας των IAF.

Το θέμα εδώ είναι ότι η υποστήριξη που λαμβάνουν οι εσωτερικοί ελεγκτές από εκείνους στους οποίους αναφέρουν και ο σεβασμός και η εμπιστοσύνη που λαμβάνουν από τους ελεγχόμενους τους θα βοηθήσει σε μεγάλο βαθμό να αποδείξει πόσο αποτελεσματικοί είναι οι εσωτερικοί ελεγκτές και τα καθήκοντά τους. Αυτοί οι παράγοντες ορίζουν πως πρέπει να εφαρμόζονται οι συστάσεις τους.

Οι Turetken, Jethefer and Ozkan (2019) χρησιμοποίησαν ένα διαφορετικό σύνολο δεικτών, προκειμένου να μετρήσουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Ισχυρίστηκαν ότι ο τύπος της οντότητας που μετράται μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την ταξινόμηση των δεικτών αποτελεσματικότητας του εθνικού ελέγχου (δηλαδή, δείκτες διαδικασίας, εκροών και αποτελεσμάτων). Η αξιολόγηση των δραστηριοτήτων που διεξάγονται από τον ελεγκτή αποτελεί τη βάση για δείκτες διαδικασίας.

Αυτές οι δραστηριότητες περιλαμβάνουν τη συμμόρφωση με τα πρότυπα, τον προγραμματισμό και την εκτέλεση ελεγκτικών δραστηριοτήτων και την κοινοποίηση των πορισμάτων τους. Οι δείκτες εκροών συνδέονται με τις προσδοκίες των ενδιαφερομένων μερών του εσωτερικού ελέγχου και φαίνεται να συνάδουν με την ανάγκη εξέτασης των αλλαγών στις προσδοκίες των ενδιαφερομένων. Οι δείκτες αποτελεσμάτων, από την άλλη πλευρά, χρησιμοποιούν την επιρροή ενός συγκεκριμένου αποτελέσματος της διαδικασίας ελέγχου στην επιχείρηση. Αυτοί οι

δείκτες περικλείουν διάφορες πτυχές, όπως το μειωμένο κόστος που οφείλεται στην εφαρμογή των συστάσεων του εσωτερικού ελεγκτή ή στην αύξηση των κερδών και στην απόδοση που σχετίζεται με τα έσοδα ενός δεδομένου οργανισμού.

Κατά συνέπεια, ο εσωτερικός έλεγχος διαδραματίζει βασικό ρόλο στην εξακρίβωση της ευρωστίας στους χρηματοοικονομικούς και λειτουργικούς ελέγχους (Dittenhofer 2001b). Επιπλέον, τα πρότυπα ΠΑ λειτουργούν ως μια μορφή διασφάλισης ότι οι οργανισμοί συμμορφώνονται με κανονισμούς, πολιτικές και διαδικασίες. Όλες αυτές οι λειτουργίες εγγυώνται ότι οι οργανωτικοί πόροι χρησιμοποιούνται αποτελεσματικά και προστατεύονται κατάλληλα (Al-Twaijry et al. 2003).

Σύμφωνα με άλλες έρευνες, η αποτελεσματικότητα της IAF μετριέται από την ποιότητα της απόδοσης (Alzeban & Gwilliam 2014, Salehi 2016). Αυτή η μελέτη χρησιμοποίησε ένα συγκεκριμένο μέτρο της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου με βάση την ποιότητα της απόδοσης που παρέχεται από τα τμήματα εσωτερικού ελέγχου, το οποίο συμφωνεί με τους Alzeban και Gwilliam (2014).

Η συνολική μέτρηση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου πραγματοποιείται στηριζόμενη στις διαφορετικές πτυχές απόδοσης του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένης της ικανότητας προγραμματισμού, της ενίσχυσης της παραγωγικότητας του οργανισμού, της αξιολόγησης της συνέπειας των αποτελεσμάτων με καθορισμένους στόχους, την αξιοποίηση των συστάσεων εσωτερικού ελέγχου, την αξιολόγηση και τη βέλτιστη αντιμετώπιση των κινδύνων, αξιολόγηση εσωτερικών ελέγχων και προτάσεις για βελτίωση.

2.2 Προηγούμενες Μελέτες για την Αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου στις Ανεπτυγμένες Οικονομίες

Η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, έχει απασχολήσει μείζονα τον δημόσιο και τον ιδιωτικό τομέα στις δυτικές χώρες. Ακολούθησε μια συζήτηση αυτών των χωρών σε αυτήν την ενότητα. Αρκετές μελέτες έχουν διερευνήσει και αξιολογήσει την αποτελεσματικότητα και την απόδοση του εσωτερικού ελέγχου

(Abbott et al. 2016, Arena & Azzone 2009, Bhattacharyya 2015, Blackwelder et al. 2016, Carcello et al. 2018, Chambers 2015, orgrogios &, Cohen. Αραμπατζής 2015· Goodwin-Stewart & Kent 2006, Van Peursem 2004).

Στη Νέα Ζηλανδία, ο Van Peursem (2004) εξέτασε τις λειτουργίες που οι εσωτερικοί ελεγκτές θεωρούν απαραίτητες για τον ρόλο τους. Συνολικά ελήφθησαν 161 χρήσιμες απαντήσεις από ελεγκτές που ήταν μέλη του κλάδου της ΠΑ. Τα ευρήματα αποκάλυψαν ότι το δίλημμα του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου προέκυψε από την προσδοκία ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές θα μπορούσαν να βοηθήσουν τη διοίκηση και μεμονωμένα να το αξιολογήσουν.

Τα τελευταία χρόνια, άλλες μελέτες έχουν επισημάνει ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να λειτουργούν περισσότερο ως σύμβουλοι παρά ως «αστυνομικοί» (Arena & Azzone 2009, Cohen & Sayag 2010, Δρογαλάς, Καραγιώργος & Αραμπατζής 2015). Κατά συνέπεια, οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να παρέχουν περισσότερες διαβουλεύσεις για να βοηθήσουν τη διοίκηση να αξιολογήσει τους κινδύνους, να επανεξετάσει τις επιχειρησιακές δραστηριότητες και να βελτιώσει τις διαδικασίες των οργανισμών τους.

Η ευρωπαϊκή βιβλιογραφία για τον εσωτερικό έλεγχο, δείχνει ότι η IAF έχει αλλάξει ταχέως ως απάντηση στην αλλαγή της παγκόσμιας επιχειρηματικής πρακτικής (Allegrini et al. 2006). Σε αυτό μπορεί να αποδοθεί σε μεγάλο βαθμό η σημαντική πρόοδος στον τομέα της πληροφορικής και η αυξανόμενη πολυπλοκότητα των λογιστικών συναλλαγών. Αυτοί οι δύο παράγοντες έχουν δημιουργήσει ευκαιρίες και προκλήσεις για τους ασκούντες το επάγγελμα του ελεγκτή, σε σημείο που χρειάστηκε η χρήση μοναδικών δεξιοτήτων, γνώσεων που διέθεταν για να αποδώσουν ικανοποιητικά εντός των οργανισμών.

Οι Goodwin-Stewart και Kent (2006) εξέτασαν τις εταιρικές ετήσιες εκθέσεις 450 εταιρειών που ήταν εισηγμένες στο Αυστραλιανό Χρηματιστήριο και διαπίστωσαν ότι μόνο το ένα τρίτο των αυστραλιανών εταιρειών διεξήγαγε εσωτερικούς ελέγχους. Παράγοντες όπως το μέγεθος της επιχείρησης και το επίπεδο δέσμευσης στη διαχείριση κινδύνου συνδέθηκαν έντονα με την παρουσία εσωτερικού ελέγχου. Η μελέτη έδειξε ότι οι μεγάλες εταιρείες στο Χρηματιστήριο της

Αυστραλίας χρησιμοποιούσαν μόνο έναν ή δύο εσωτερικούς ελεγκτές, ενώ άλλες εταιρείες δεν διέθεταν IAF.

Ως εκ τούτου, στην περίπτωση της Αυστραλίας, η σχέση ανάμεσα στη χρήση εσωτερικού ελέγχου και στην ισχυρή εταιρικής διακυβέρνησης ήταν αδύναμη. Ωστόσο, οι πρόσφατοι κανονισμοί έχουν γίνει αυστηρότεροι, τόσο για τις γνωστοποιήσεις εσωτερικού ελέγχου όσο και για την εφαρμογή των IAF. Για παράδειγμα, η αρχή 7 του Συμβουλίου Εταιρικής Διακυβέρνησης του Αυστραλιανού Χρηματιστηρίου Αξιών απαιτεί από τις εισηγμένες εταιρείες να αποκαλύπτουν την ύπαρξη IAF (εάν η εταιρεία διαθέτει τέτοιο πρόγραμμα), καθώς και τη δομή και το ρόλο του εσωτερικού ελέγχου.

Η Αρχή 7 απαιτεί επίσης από τις εισηγμένες εταιρείες να αποκαλύπτουν εάν δεν διαθέτουν IAF. Η εταιρεία διαδραματίζει κρίσιμο ρόλο στον μετριασμό των κινδύνων και στην εφαρμογή ισχυρών εσωτερικών διαδικασιών ελέγχου. Η συνέπεια αυτού είναι ότι ένα IAF είναι απαραίτητο για τη αντιμετώπιση κινδύνου και τον ισχυρό εσωτερικό έλεγχο (Australian Securities Exchange 2014).

Στην Ιταλία, οι οργανωτικοί παράγοντες του εσωτερικού ελέγχου εντοπίστηκαν από τους Arena και Azzone (2009), χρησιμοποιώντας έρευνα 153 μεγάλων ιταλικών εισηγμένων και μη εταιρειών. Η μελέτη διαπίστωσε ότι η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου επηρεάστηκε από διάφορους οργανωτικούς συντελεστές, για παράδειγμα τα χαρακτηριστικά της ομάδας που πραγματοποιεί τον έλεγχο, τις δραστηριότητες και τις διαδικασίες του ελέγχου και τους οργανωτικούς δεσμούς. Αν και η μελέτη δεν επικεντρώθηκε στον δημόσιο τομέα, τα χαρακτηριστικά της αποτελεσματικότητας είναι επίσης πιθανό να ισχύουν και για αυτόν τον τομέα.

Στο Ισραήλ, οι Cohen και Sayag (2010), εξέτασαν 108 οργανισμούς και διαπίστωσαν ότι η στήριξη από τα ανώτατα στελέχη της διοίκησης και, σε κάποιο βαθμό, η αυτονομία των εσωτερικών ελεγκτών, ήταν τα στοιχεία που βοήθησαν το IAF να είναι πιο αποτελεσματικό στον δημόσιο και ιδιωτικό τομέα. Οι ερευνητές συνέλεξαν δεδομένα από τους γενικούς διευθυντές και τους εσωτερικούς ελεγκτές των οργανισμών.

Στην Ελλάδα, η αποδοτικότητα του εσωτερικού ελέγχου διαπιστώθηκε ότι επηρεάζεται από την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου, την ικανότητα που έχει η ομάδα ελέγχου, την ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών και τη στήριξη της ανώτατης διοίκησης. Εκ των οποίων, η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου αναγνωρίστηκε ο σημαντικότερος παράγοντας για τον ορισμό της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου. Αυτά τα αποτελέσματα αναφέρθηκαν από τους Δρογαλά, Καραγιώργο και Αραμπατζή (2015), χρησιμοποιώντας αποτελέσματα από 40 απαντήσεις σε έρευνες επιχειρήσεων.

Το 2015, η αποτυχία εσωτερικού ελέγχου οδήγησε σε ένα λογιστικό σκάνδαλο στην Toshiba, μια ιαπωνική εταιρεία (Bhattacharyya 2015). Η εταιρεία είχε διογκώσει τα κέρδη της κατά περίπου 1,2 δισεκατομμύρια δολάρια κατά την περίοδο 2009-2014. Ο εσωτερικός έλεγχος παρείχε μόνο συμβουλευτικές υπηρεσίες αντί λογιστικής ελέγχου. Ο καθορισμός ανέφικτων στόχων για τα στελέχη ώστε να κερδίζουν αυξήσεις με βάση την απόδοση ήταν η κινητήρια δύναμη για τη χειραγώγηση των δεδομένων κερδών. Ο εσωτερικός έλεγχος απέτυχε να εντοπίσει αυτή τη χειραγώγηση. Η ανώτατη διοίκηση υποστήριξε επίσης τη χειραγώγηση των κερδών περιορίζοντας τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου σε συμβουλευτικές υπηρεσίες χωρίς έλεγχο λογαριασμών.

Επίσης οι Chambers (2015) και Blackwelder et al. (2016) τόνισαν την αξία του εσωτερικού ελέγχου στην περίπτωση της Volkswagen, η οποία είχε αγνοήσει τις προειδοποιήσεις και προχώρησε στην παράνομη παράκαμψη σκληρών κανόνων εκπομπών. Ο Chambers (2015) εξέτασε επίσης ύποπτη συμπεριφορά από επιτροπή ελέγχου και εσωτερικό έλεγχο για την οικονομική απάτη που διέπραξε η ανώτατη διοίκηση της Satyam Computers. Έτσι, καταδεικνύεται ξεκάθαρα η ανάγκη για αποτελεσματικό εσωτερικό έλεγχο.

Από μια μελέτη εισηγμένων εταιρειών NASDAQ, οι Abbott et al. (2016) διαπίστωσε ότι απαιτείται συνδυασμός ικανότητας και ανεξαρτησίας για αποτελεσματικό εσωτερικό έλεγχο. Αναλυτικότερα, η επίδραση της ικανότητας στην ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου εξαρτιόταν από την ανεξαρτησία που έχει η IAF. Η έρευνα έδωσε 189 χρήσιμες απαντήσεις των προϊσταμένων εσωτερικών ελεγκτών.

Μια διαδικτυακή έρευνα πραγματοποιήθηκε από τους Carcello et al. (2018) εξετάζοντας την αξία της χρήσης της IAF ως εκπαιδευτικού χώρου διαχείρισης (MTG). Στη μελέτη συμμετείχαν 355 διευθυντικά στελέχη ελεγκτών από οργανισμούς σε διάφορες περιοχές της Αυστρίας, της Γερμανίας και της Ελβετίας. Η μελέτη αποκάλυψε ότι τα ανώτατα στελέχη ήταν πιο πιθανό να λάβουν υπόψη τις συστάσεις των εσωτερικών ελεγκτών ως χώρο εκπαίδευσης διαχείρισης παρά εσωτερικών ελεγκτών που δεν ανήκουν στην MTG. Αυτή η προτίμηση αποδίδεται στο γεγονός ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν αυτό που αναφέρεται ως «φυσική ικανότητα», η οποία είναι ουσιαστικός παράγοντας για τους διευθυντές στη λήψη αποφάσεων. Η μελέτη, ωστόσο, επικεντρώθηκε μόνο σε ένα είδος συστάσεων, που ήταν οι συστάσεις εσωτερικού ελέγχου για τις οργανωτικές λειτουργίες. Η μελέτη θα μπορούσε να είχε παράσχει περισσότερες πληροφορίες εάν είχε εξετάσει διαφορετικούς τύπους συστάσεων εσωτερικού ελεγκτή.

Στην Ταϊβάν, οι Chang et al. (2019) διερεύνησαν την επίδραση των χαρακτηριστικών εσωτερικού ελέγχου στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Η μελέτη εξέτασε τη σύνδεση μεταξύ της ποιότητας της IAF και των ανεπαρκειών εσωτερικού ελέγχου τόσο στις λειτουργίες όσο και στη συμμόρφωση με τους κανονισμούς χρησιμοποιώντας ένα μοναδικό σύνολο δεδομένων από εταιρείες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο.

Τα ευρήματα αποκάλυψαν ότι για να βελτιωθεί η απόδοση της IAF, το μέγεθος της ομάδας εσωτερικού ελέγχου έπρεπε να αυξηθεί για λόγους λειτουργίας και συμμόρφωσης. Η μελέτη έδειξε επίσης ότι η ικανότητα του εσωτερικού ελεγκτή στη συμμόρφωση με τους κανονισμούς συσχετίστηκε θετικά με την αποτελεσματικότητα των εσωτερικών ελέγχων στη συμμόρφωση. Αντίθετα, η ικανότητα των εσωτερικών ελεγκτών συσχετίστηκε αρνητικά με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στις λειτουργίες.

2.3 Προηγούμενες Μελέτες για την Αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου στις Αναπτυσσόμενες Οικονομίες

Οι ερευνητές έχουν διερευνήσει τις προκλήσεις που σχετίζονται με τη δημιουργία τμημάτων εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα σε αναπτυσσόμενες χώρες όπως η Νότια Αφρική, το Σουδάν και η Αιθιοπία (Brierley, El-Nafabi &

Gwilliam 2001, Mihret, Mula & James 2012, Mihret & Yismaw 2007, Unegbu & Kida 2011, Van der Schyf 2000). Οι ερευνητές εξέτασαν επίσης την αποτελεσματικότητα των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου χρησιμοποιώντας μια ποικιλία, ένα σύνολο μεθόδων. Οι μελέτες έχουν χρησιμοποιήσει συνεντεύξεις και έρευνες για να προσδιορίσουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου σε ποικίλα περιβάλλοντα που μοιάζουν ελάχιστα με εκείνα που βρίσκονται στις δυτικές χώρες (Mihret & Yismaw 2007).

Για παράδειγμα, στη Νότια Αφρική, ο Van der Schyf (2000) χρησιμοποίησε τη μέθοδο της συνέντευξης στη μελέτη του και διαπίστωσε ότι υπήρχαν έξι κατηγορίες που επιδρούν στην καθιέρωση του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα. Εντόπισε εμπόδια όπως ο βαθμός ανεξαρτησίας των μεμονωμένων εσωτερικών ελεγκτών, η κακή εικόνα του εσωτερικού ελέγχου, η αδυναμία της ανώτατης διοίκησης να επωφεληθεί από το τμήμα εσωτερικού ελέγχου, η έλλειψη έμπειρων εσωτερικών ελεγκτών, η έλλειψη επαγγελματισμού εκ μέρους των εσωτερικών ελεγκτών και την αδυναμία της ελεγκτικής επιτροπής να εκμεταλλευτεί τη χρησιμότητα του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.

Ομοίως, οι Brierley et al. (2001) μελέτησαν τα προβλήματα που σχετίζονται με την καθιέρωση εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα του Σουδάν και διαπίστωσαν έλλειψη προσωπικού εσωτερικού ελέγχου, χαμηλοί μισθοί, έλλειψη υποκείμενων κανονισμών, ανεπαρκείς προδιαγραφές εργασίας, εσφαλμένες αντιλήψεις σχετικά με το ρόλο του εσωτερικού ελέγχου, έλλειψη κατάλληλης τεχνολογικής υποδομής, απροθυμία εντοπισμού απάτης και διαφθοράς, ανεπαρκής εκπαίδευση, χαμηλό κίνητρο από την πλευρά του τμήματος εσωτερικού ελέγχου και αντιεπαγγελματικές κοινωνικές σχέσεις. Όλοι αυτοί οι παράγοντες διαπιστώθηκε ότι επιδρούν στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Στην Αιθιοπία, οι Mihret και Yismaw(2007) εντόπισαν στοιχεία που επιδρούν στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου και διαπίστωσαν ότι αυτή η λειτουργία επηρεάστηκε από την στήριξη της διοίκησης και την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Αυτό το εύρημα είναι σύμφωνο με τα αποτελέσματα που αναφέρθηκαν από τον Van der Schyf (2000), τα οποία δείχνουν μια σχέση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου, με την αποτελεσματικότητα του

οργανισμού στην επίτευξη των επιχειρησιακών στόχων και με τη βέλτιστη χρήση των πόρων.

Οι συγγραφείς ανακάλυψαν επίσης ότι ο εσωτερικός έλεγχος δεν είχε καμία σημαντική επίδραση ως προς την αποτελεσματικότητα του ούτε από τους ελεγχόμενους ούτε από το οργανωτικό πλαίσιο. Οι εσωτερικοί ελεγκτές παρείχαν υπηρεσίες χαμηλής ποιότητας λόγω της έλλειψης τεχνικής επάρκειας των εσωτερικών ελεγκτών.

Οι Ahmad et al. (2009) διεξήγαγαν μια μελέτη στο πλαίσιο της ταχείας θεμελιώδους ανάπτυξης στη Μαλαισία, λαμβάνοντας υπόψη την ανάγκη των οργανισμών να ικανοποιήσουν ένα μεγαλύτερο κοινό εξωτερικών ενδιαφερομένων στο δημόσιο τομέα. Οι συγγραφείς συμμετείχαν σε έρευνα προϊσταμένων εσωτερικού ελέγχου, εσωτερικών ελεγκτών και λοιπού προσωπικού των τμημάτων εσωτερικού ελέγχου από διάφορους φορείς του δημόσιου .

Η μελέτη αποκάλυψε την υποστελέχωση, την ανεπαρκή υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης, τη χαμηλή συνεργασία από τους ελεγκτές, την έλλειψη κατάρτισης και γνώσης αποτελεσματικών προσεγγίσεων εσωτερικού ελέγχου μεταξύ των εσωτερικών ελεγκτών ως εμπόδια στον αποτελεσματικό εσωτερικό έλεγχο. Οι αρνητικές αντιλήψεις για την IAF είχαν ως αποτέλεσμα η διοίκηση να αγνοήσει τις συστάσεις του εσωτερικού ελέγχου. Έτσι, δεν ήταν δυνατή η θετική συνεισφορά από τον εσωτερικό έλεγχο.

Στη Νιγηρία, οι Unegbu και Kida (2011) πραγματοποίησαν μια μελέτη περίπτωσης στο Υπουργείο Οικονομικών της Πολιτείας Kano. Διαπίστωσαν ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές σε πολλά τμήματα ήταν αναποτελεσματικοί στον εντοπισμό απάτης στον δημόσιο τομέα λόγω έλλειψης υπαλλήλων και ηλεκτρονικής επεξεργασίας. Ο δημόσιος τομέας στην Πολιτεία Kano διέθετε σημαντικό αριθμό τμημάτων εσωτερικού ελέγχου που λειτουργούσαν αρκετά αναποτελεσματικά.

Η σημασία της εξέτασης του εσωτερικού ελέγχου στην Αιθιοπία βάσει θεσμικών κανόνων υπογραμμίστηκε από τους Mihret et al. (2012). Η μελέτη τους αποκάλυψε ότι οι κυβερνητικοί κανονισμοί ήταν το κύριο στοιχείο απαραίτητο για τη δημιουργία IAF. Με βάση τις απαντήσεις των εσωτερικών ελεγκτών στο δημόσιο και

ιδιωτικό τομέα, η μελέτη ανακάλυψε πιέσεις από το περιβάλλον θεσμικού ισομορφισμού, συγκεκριμένα, καταναγκαστικές, κανονιστικές και μιμητικές πιέσεις. Αυτές οι πιέσεις θεωρήθηκαν απαραίτητες για την αποτελεσματική πρακτική του εσωτερικού ελέγχου.

Σε μια άλλη νιγηριανή μελέτη, ο Badara (2012) εξέτασε τον ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών στη διασφάλιση αποτελεσματικού οικονομικού ελέγχου στο πλαίσιο της τοπικής κυβέρνησης του Alkaleri, στην πολιτεία Bauchi. Ο εσωτερικός έλεγχος παίζει ουσιαστικό ρόλο στην εξέταση των λογιστικών συναλλαγών διαφυλάσσοντας ότι οι νομικές απαιτήσεις, τα λογιστικά πρότυπα και τέλος οι οργανωτικοί κανονισμοί εφαρμόζονται ορθά. Η μελέτη έδειξε ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές παρείχαν μια πρόσθετη εγγύηση, διασφαλίζοντας υγιή δημοσιονομικό έλεγχο στον δημόσιο τομέα.

Στην Γκάνα, οι Tackie et al. (2016) διαπίστωσαν υψηλή συμμόρφωση με τα διεθνή πρότυπα και τους τοπικούς κανονισμούς, τα επαρκή προσόντα των εσωτερικών ελεγκτών και την αποτελεσματικότητα των IAF στην τοπική αυτοδιοίκηση. Αποδίδουν αυτά τα θετικά αποτελέσματα στον επαγγελματισμό, την ανεξαρτησία και την επαγγελματική ανέλιξη του εσωτερικού ελέγχου. Ωστόσο, οι συγγραφείς αποκάλυψαν επίσης ότι η έλλειψη υποστήριξης της διοίκησης της ελεγχόμενης οντότητας είχε αρνητικό αντίκτυπο στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Στην Τυνησία, ο Omri (2016) διαπίστωσε ότι παράγοντες που συμβάλλουν ως πεδίο εκπαίδευσης διαχείρισης και ο τομέας στον οποίο λειτούργησε ο οργανισμός. Ένα παρόμοιο στον δημόσιο τομέα από τους Shamki και Alhajri (2017) στο Ομάν βρήκε σημαντική συσχέτιση μεταξύ της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου και της εμπειρίας των υπαλλήλων εσωτερικού ελέγχου.

Ωστόσο, βρέθηκε μια ασήμαντη σχέση κατά την ανάλυση των απαντήσεων των διευθυντών. Η μελέτη αποκάλυψε επίσης ότι δεν υπήρχε συσχέτιση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου και της ανταπόκρισης της ανώτατης διοίκησης. Είναι προφανές ότι η ευσυνειδησία των εργαζομένων πρέπει να βελτιωθεί για να καταστεί δυνατή η αποτελεσματική συνεργασία με εσωτερικούς ελεγκτές στον δημόσιο τομέα του Ομάν.

Στη Σιγκαπούρη, οι Yee et al. (2008) πραγματοποίησαν συνεντεύξεις με διευθυντικά στελέχη ανώτερων, μεσαίων και κατώτερων που ήταν χρήστες εσωτερικού ελέγχου από 25 οργανισμούς. Η μελέτη αποκάλυψε ότι τα ανώτερα και τα κατώτερα διευθυντικά στελέχη αντιμετώπιζαν τον ρόλο της IAF ως συνεργάτη, ενώ τα μεσαία στελέχη συχνά θεωρούσαν τις υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου με αρνητικό τρόπο, θεωρώντας τους εσωτερικούς ελεγκτές απλώς ως «φύλακες». Οι δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου θα μπορούσαν να βελτιωθούν όταν ο συσχετισμός μεταξύ ελεγκτή και ελεγχόμενου γίνεται με συνεργατικό και συμμετοχικό τρόπο.

Τέλος, στην Ινδονησία, ο Gamayuni (2018) χρησιμοποίησε ερωτηματολόγια για να εξετάσει την αποτελεσματικότητα της IAF σε σχέση με την ποιότητα της χρηματοοικονομικής αναφοράς. Τα αποτελέσματα της μελέτης αποκάλυψαν ότι η αποτελεσματικότητα της IAF επηρεάστηκε θετικά από την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Εντοπίστηκαν διάφορες αδυναμίες της IAF, ιδίως όσον αφορά τη διαχείριση των πόρων, ιδίως την αναφορά στον ιδιοκτήτη, τον συντονισμό, την ανάπτυξη προγραμμάτων, τον ποιοτικό έλεγχο και την τήρηση των κανόνων. Ο Gamayuni (2018) πρότεινε ότι για τη βελτίωση της ποιότητας της χρηματοοικονομικής αναφοράς, η τοπική κυβέρνηση θα πρέπει να αντιμετωπίσει τυχόν ανεπάρκειες.

2.4 Ο Αμιγώς Εσωτερικός Έλεγχος στο Δημόσιο Τομέα

Έχει διαπιστωθεί ότι υπάρχουν αξιοσημείωτες διαφορές του εσωτερικού ελέγχου στον τομέα του δημοσίου σε σχέση με εκείνον του ιδιωτικού (Goodwin, 2004). Οι Kincaid και Carhill (1989), για παράδειγμα, προτείνουν δύο λόγους για αυτές τις διαφορές. Πρώτον, οι υπηρεσίες του δημόσιου τομέα, λειτουργούν σε ένα *άκαμπτο* πλαίσιο όπου οι δραστηριότητες επιτρέπονται από τη αυστηρή νομοθεσία. Δεύτερον, αυτές οι εταιρείες είναι προσανατολισμένες στις υπηρεσίες και, ως εκ τούτου, δίνουν χαμηλότερη προτεραιότητα σε παράγοντες κόστους και ζητήματα που σχετίζονται με την κερδοφορία. Σε αυτό, στηρίζεται ότι οι δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου του δημόσιου τομέα πρέπει να έχουν πολύ ευρύτερο πεδίο από αυτό του ιδιωτικού τομέα.

Σύμφωνα με το Εθνικό Γραφείο Ελέγχου της Αυστραλίας, οι ελεγκτικές δραστηριότητες στον δημόσιο τομέα αποτελούνται από (ANAO, 2012):

- ✓ Υπηρεσίες διασφάλισης – η αντικειμενική αξιολόγηση αποδεικτικών στοιχείων για την παροχή ανεξάρτητης αξιολόγησης σχετικά με τις διαδικασίες διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνου και ελέγχου. Αυτό θα μπορούσε να περιλαμβάνει αναθεωρήσεις πολιτικών, προγραμμάτων, λειτουργιών, εσωτερικών ελέγχων, πληροφοριών διαχείρισης, πλαισίων διακυβέρνησης και συστημάτων τεχνολογίας πληροφοριών.
- ✓ Συμβουλευτικές υπηρεσίες – πρόκειται για συμβουλευτικές και συναφείς δραστηριότητες εξυπηρέτησης πελατών, η φύση και το εύρος τους κανονίζονται με τη διοίκηση. Αυτό θα μπορούσε να περιλαμβάνει τις συμβουλές προς τη διοίκηση σχετικά με υπάρχουσες, προτεινόμενες ή αναθεωρημένες διαδικασίες, διαδικασίες και συστήματα πληροφορικής, διαχείριση κινδύνου και διευκόλυνση ελέγχου της απάτης, συντονισμός και εκπαίδευση, καθεστώς παρατηρητή στις επιτροπές διαχείρισης· και την παροχή άλλων επίσημων ή άτυπων συμβουλών.

Ομοίως, το ιταλικό μοντέλο ελέγχου του δημόσιου τομέα αναδιοργάνωσε τους μηχανισμούς και τα μέσα για την εποπτεία και την εκτίμηση της δραστηριότητας της δημόσιας διοίκησης, εισάγοντας τέσσερις τύπους ελέγχου (Reginato et al., 2014):

- Διοικητικοί και λογιστικοί έλεγχοι, με στόχο την εξασφάλιση ότι οι διοικητικές ενέργειες είναι νόμιμες, κανονικές και σύμφωνες με την δικαιοσύνη, τη συμμόρφωση με τους λογιστικούς κανόνες και τη βεβαιότητα στην παραγωγή λογιστικών πληροφοριών.
- Έλεγχος διαχείρισης, με σκοπό την εξασφάλιση ότι οι λειτουργίες εκτελούνται με αποτελεσματικό, αποδοτικό και οικονομικό τρόπο.
- Στρατηγική αξιολόγηση και έλεγχος, με στόχο την επαλήθευση της συνέπειας μεταξύ των πολιτικών που θέτουν οι πολιτικοί φορείς και των ενεργειών που αναλαμβάνονται στο πλαίσιο της επιδίωξής τους. Η αξιολόγηση πραγματοποιείται με σύγκριση των στόχων πολιτικής και των αποτελεσμάτων που επιτεύχθηκαν πράγματι.
- Αξιολόγηση της απόδοσης της διοίκησης, με στόχο την αξιολόγηση των ετήσιων επιδόσεων των ανώτατων διευθυντικών στελεχών.

Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο έχει εξελιχθεί όσο περνάνε τα χρόνια, μετά τις μεταρρυθμίσεις στον ιδιωτικό τομέα. Είναι πλέον γενικά αποδεκτό ότι στο δημόσιο τομέα ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου είναι η αναθεώρηση των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου μιας οικονομικής οντότητας και η παροχή ανεξάρτητης διασφάλισης ότι οι εσωτερικοί έλεγχοι μιας οντότητας είναι επαρκείς και αποτελεσματικοί.

Ενώ, ιστορικά, αυτό ισχύει ιδιαίτερα για τους ελέγχους των χρηματοπιστωτικών συστημάτων, οι λειτουργίες εσωτερικού ελέγχου καλύτερης πρακτικής κατευθύνουν τις δραστηριότητές τους στους σημαντικότερους κινδύνους της οντότητας και στους ελέγχους που υπάρχουν για τη διαχείρισή τους. Ο ρόλος τους έχει στραφεί στην καλύτερευση και την συνεχή επίβλεψη των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου .

Μια προσέγγιση εσωτερικού ελέγχου βάσει κινδύνου για τον δημόσιο τομέα σε μια χώρα όπως η Ελλάδα, αποτελεί σημαντική συμβολή στην εταιρική διακυβέρνηση (Sarens et al., 2012, Sarens, 2009). Ο Asare (2009) προσδιορίζει τρία κύρια στοιχεία που εμπλέκονται στο ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο, δηλαδή την εκτίμηση και τη καλύτερευση του τρόπου χειρισμού του κινδύνου, της παρακολούθησης και διοίκησης του.

Επιπλέον, η διοίκηση μπορεί να βελτιώσει την επιχειρηματική απόδοση με την βοήθεια του εσωτερικού ελέγχου. Ο στόχος αυτής της βοήθειας θα μπορούσε να περιλαμβάνει προτάσεις για τη βελτίωση της οικονομίας, της αποδοτικότητας ή/και της αποτελεσματικότητας των προγραμμάτων και των λειτουργιών μιας οντότητας σε τομείς όπως η καλύτερευση των παρεχόμενων υπηρεσιών, η καλύτερη διαχείριση συμβάσεων και έργων, η εξάλειψη των αποβλήτων, η ανοδική πορεία των εσόδων και αντίστοιχα η πτώση του κόστους.

Το πεδίο εφαρμογής θα έπρεπε να καλύπτει όλες τις λειτουργίες της επιχείρησης ή να στοχεύει σε ένα πιο στενό σύνολο δραστηριοτήτων που σχετίζονται με τον ρόλο διασφάλισης του εσωτερικού ελέγχου, όπως θέματα που σχετίζονται με τη διακυβέρνηση, τους ελέγχους ή τη διαχείριση κινδύνου (ANAO, 2012). Για να επιτευχθεί αυτό, ο εσωτερικός έλεγχος στο δημόσιο όφειλε να χρησιμοποιεί μια συστημική, μεθοδική προσέγγιση αξιολόγησης και καλύτερευσης της αποδοτικότητας

και αποτελεσματικότητας της διαχείρισης με βάση τον κίνδυνο, τον έλεγχο και τη διαχείριση διαδικασιών.

Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να προσφέρει πληροφορίες στα ανώτατα στελέχη της οικονομικής οντότητας προκειμένου να μειώσει τα αρνητικά αποτελέσματα που δημιουργούνται από τους κινδύνους για την πραγματοποίηση των στόχων της οικονομικής οντότητας και την αποτελεσματικότητα της διαχείρισης κινδύνου (Turlea, Stefanescu, 2009).

Ο εσωτερικός έλεγχος, μεταξύ άλλων δραστηριοτήτων, διασφαλίζει ότι υπάρχουν κατάλληλες και αποτελεσματικές ρυθμίσεις διαχείρισης κινδύνου. Γενικά, ο κίνδυνος ορίζεται από της συσχέτιση του ενδεχομένου εμφάνισης ενός συμβάντος και των αποτελεσμάτων του. Ο δημόσιος τομέας αντιλαμβάνεται τον κίνδυνο ως ένα γεγονός ή κατάσταση εξωγενούς ή ενδογενούς χαρακτήρα μιας δημόσιας οντότητας που μπορεί να επηρεάσει την εκπλήρωση των αποστολών της, μπορεί να επηρεάσει την κληρονομιά ή την εικόνα του και την ασφάλεια των υπαλλήλων του.

Για τον δημόσιο εσωτερικό έλεγχο, κίνδυνος σημαίνει οποιοδήποτε γεγονός, ενέργεια ή συμπεριφορά με δυσμενή επίδραση στην ικανότητα της επιχείρησης να πετύχει τα σχέδια της (Turlea and Stefanescu, 2009). Οι ακόλουθοι κίνδυνοι θεωρούνται κυρίαρχοι κίνδυνοι: παγκόσμιοι κίνδυνοι, κίνδυνοι που δημιουργούνται από το ρυθμιστικό περιβάλλον, κίνδυνοι σχετικά με τη μη συμμόρφωση με τους δημοσιονομικούς λογιστικούς ή χρηματοοικονομικούς κανόνες, κίνδυνοι που προσδιορίζονται από τις ελλείψεις των υπηρεσιών στις λειτουργικές και υποστηρικτικές διαδικασίες, κίνδυνοι που σχετίζονται με την ιδιοκτησία των κοινών λογαριασμών του κράτους και τον έλεγχο οντοτήτων που ενεργούν για λογαριασμό του κράτους, κίνδυνοι που σχετίζονται με την ανάθεση διαχείρισης, κίνδυνοι για την ασφάλεια των προσώπων, κίνδυνοι σχετικά με τον δημόσιο έλεγχο, κίνδυνοι εσωτερικής και εξωτερικής απάτης, κίνδυνοι που δημιουργούνται από φτωχούς η δημόσια διακυβέρνηση από την άποψη της πολιτικής και του δημοσίου δικαίου, κίνδυνοι σχετικά με την ανεπάρκεια υπηρεσιών στη διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων (Turlea and Stefanescu, 2009).

Η διαχείριση κινδύνων στο δημόσιο τομέα περιλαμβάνει τη διαχείριση του κινδύνου απάτης και κακοδιοίκησης. Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να

παίζει σημαντικό ρόλο στην ανίχνευση απάτης και στην εκτίμηση πιθανής απειλής από την απάτη (Rose και Norman, 2008). Ο πρωτεύον ρόλος του εσωτερικού ελέγχου δεν είναι να ανιχνεύει απάτη, αλλά να βοηθά μια οντότητα να διαχειρίζεται τον έλεγχο της απάτης παρέχοντας, για παράδειγμα, συμβουλές σχετικά με τον κίνδυνο απάτης ή/και παρέχοντας συμβουλές σχετικά με το σχεδιασμό ή την επάρκεια εσωτερικών ελέγχων για την ελαχιστοποίηση του κινδύνου απάτη που συμβαίνει (Young and Moyes, 2014).

Μπορεί επίσης να βοηθήσει στον εντοπισμό της απειλής εξετάζοντας τους κινδύνους ως μέρος του σχεδίου ελέγχου και λαμβάνοντας υπόψη τους δείκτες ότι μπορεί να έχει συμβεί απάτη (ANAO, 2012). Ομοίως, ο εσωτερικός έλεγχος οφείλει να βοηθήσει έναν οργανισμό να αποφύγει τον κίνδυνο κακής διοίκησης που προκαλείται από την πολυπλοκότητα του νομικού πλαισίου, την ανεπαρκή διοικητική δομή, την έλλειψη απαραίτητων τεχνικών και υλικών πόρων, την ανεπαρκή εκπαίδευση των εργαζομένων, τα ανεπαρκή συστήματα πληροφοριών, γραφειοκρατία κ.λπ., παρέχοντας συμβουλές για τον τρόπο αποφυγής αυτών των κινδύνων ή μετριασμού των επιπτώσεών τους.

Από την παραπάνω ανάλυση μπορεί να λεχθεί ότι υπάρχουν ευρύτεροι και στενότεροι στόχοι εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα. Μια ευρύτερη εστίαση αφήνει στην ελεγκτική δραστηριότητα ευελιξία να χρησιμοποιεί μια προσέγγιση βάσει κινδύνου για τον έλεγχο, επικεντρώνοντας στους τομείς με μεγάλη ανησυχία ή κίνδυνο, ενώ συνεισφέρει αξία σε ολόκληρο τον οργανισμό. Η στενότερη εστίαση του ελέγχου περιλαμβάνει τον έλεγχο μεμονωμένα συγκεκριμένων συναλλαγών για λάθη ή για συμμόρφωση με όρους, πολιτικές, κανονισμούς ή νόμους της σύμβασης.

Το πλαίσιο εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών να ποικίλλει ανάμεσα συγκεκριμένων ορίων και περιέχει ενέργειες, σαν την εκ νέου αξιολόγηση εσωτερικών ελέγχων, την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του συστήματος διαχείρισης κινδύνου, την αξιολόγηση της απόδοσης των διαδικασιών του οργανισμού, την εξέταση της συμμόρφωσης του οργανισμού με τη νομοθεσία και τις διοικητικές πολιτικές κ.λπ., προκειμένου να εντοπίσει συστημικές αδυναμίες και να προτείνει λειτουργικές βελτιώσεις. Κατά κανόνα, και οι δύο τύποι εστίασης είναι υποχρεωτικοί σε διαφορετικό βαθμό για να είναι πιο αποτελεσματικός ο αντίκτυπος από μια δραστηριότητα ελέγχου του δημόσιου (Goodson et al., 2012).

3. Κεφάλαιο Τρίτο – Χαρακτηριστικά και Στοιχεία Εφαρμογής του Εσωτερικού Ελέγχου στην Ελληνική Δημόσια Διοίκηση

3.1 Εσωτερικός Έλεγχος και Ελληνική Δημόσια Διοίκηση στην Εποχή Μετά την Εμφάνιση του Ιού Covid-19

Αποτελεί γεγονός πως το πλαίσιο ελέγχου της δημόσιας διοίκησης στην Ελλάδα, είναι σε φάση εκσυγχρονισμού. Σε ένα τέτοιο μοντέλο, η εφαρμογή μιας σύγχρονης προσέγγισης στον εσωτερικό έλεγχο, είναι ολοένα και πιο αναγκαία. Το σύγχρονο σύστημα εσωτερικού ελέγχου, καθιστά υπεύθυνους όλους τους δημόσιους φορείς. Έτσι, τα δημόσια ιδρύματα υποχρεούνται να διασφαλίζουν αυστηρούς οικονομικούς ελέγχους, δηλαδή να θέτουν σε εφαρμογή μια λειτουργία ελέγχου (OECD, 2020).

Οι σύγχρονοι εσωτερικοί έλεγχοι είναι ενσωματωμένοι στις διαχειριστικές διαδικασίες μιας οντότητας καθώς οι έλεγχοι και οι ισορροπίες γίνονται σε όλους το τομείς . Οι προϋποθέσεις και οι αξίες εσωτερικεύονται από το να υποδεικνύονται εξωτερικά. Περισσότερη έμφαση δίνεται στις αλληλεπιδράσεις εντός του ιδρύματος, οριζόντια και ιεραρχικά. Συνεπώς, ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος αναθέτει ευθύνες σε όλους τους εμπλεκόμενους και όχι μόνο στο προσωπικό που ασχολείται με τον προϋπολογισμό και τους λογιστές.

Η εταιρική διακυβέρνηση και ο εσωτερικός έλεγχος διασφαλίζουν ότι οι δημόσιες εταιρείες διαθέτουν τις απαραίτητες εσωτερικές διαδικασίες λήψης αποφάσεων και ελέγχου ώστε να λαμβάνουν υπόψη —στο βαθμό που χρειάζεται— τα συμφέροντα όλων των ενδιαφερομένων. Ο απώτερος στόχος, ωστόσο, είναι να δημιουργηθεί ένα περιβάλλον και μια αίσθηση βεβαιότητας ότι η εμπιστοσύνη των ενδιαφερομένων στην εταιρεία είναι βάσιμη.

Οι μέτοχοι πρέπει να επιλέξουν από ποιους θα αποτελείται το Διοικητικό Συμβούλιο, καθώς και αυτούς που θα πραγματοποιήσουν τον έλεγχο, ενώ την ευθύνη

της εφαρμογής του κατάλληλου επιπέδου εταιρικής διακυβέρνησης έχει το Διοικητικό Συμβούλιο του φορέα. Κατά συνέπεια, κατά την περίοδο του COVID-19, ο εσωτερικός έλεγχος, οφείλει να εφαρμόζονται στο δημόσιο τομέα, ιδιαίτερα στους δήμους και τις δημοτικές τους επιχειρήσεις, για να επιτευχθεί δημοκρατία, διαφάνεια, λογοδοσία, εμπιστοσύνη, ικανοποίηση πολιτών και εργαζομένων. καλύτερο εργασιακό περιβάλλον, κοινωνικές και οικονομικές επιδόσεις.

Οι δήμοι στην Ελλάδα έχουν από καιρό αναπτύξει και λειτουργήσει δημοτικές επιχειρήσεις (κρατικές επιχειρήσεις (Κ.Ο.Ε.) από δήμους) με αναπτυξιακούς, κοινωνικούς, εκπαιδευτικούς, πολιτιστικούς και αθλητικούς στόχους. Η διαδικασία διορισμού των διοικητικών συμβουλίων τους ποικίλλει. Ειδικότερα, διοικόν όργανο της κοινωφελής δημοτική εταιρεία είναι το Διοικητικό Συμβούλιο της, το οποίο απαρτίζεται από επτά έως ένδεκα άτομα, σύμφωνα με όσα αναφέρονται ιδίως από τις ρυθμίσεις του άρθρου 255 παράγραφος 1 κ.λπ. του νόμου 3463 / 2006 ΦΕΚΑ114/8.6.2006 περί κύρωσης κώδικα δήμων και κοινοτήτων . Με τις νέες διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του νόμου 4623 / 2019 ΦΕΚΑ1342, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 177 του νόμου 4635 / 2019 ΦΕΚΑ167/30.10.2019 ορίζεται ότι:

✓ Ο ορισμός των ατόμων που αποτελούν τα 3/5 του Διοικητικό Συμβούλιο, συμπεριλαμβανομένων των αναπληρωματικών μελών, των Νομικών Προσώπων Ιδιωτικού και Δημόσιου Δικαίου των ΟΤΑ Α΄ και Β΄ βαθμού γίνεται από τον εκάστοτε Δήμαρχο ή Περιφερειάρχη αντίστοιχα. Το υπόλοιπα άτομα, εξαιρουμένων αυτών που διορίζονται αυτεπάγγελτα είτε προτείνονται από όργανα, διορίζονται από τους άλλους συνδυασμούς μέσα από ψηφοφορία. Εν πάση περιπτώσει , οι υπόλοιποι συνδυασμοί συμμετέχουν το ελάχιστο με ένα άτομο στα συμβούλια .

✓ Η συγκρότηση σε σώμα του νέου Διοικητικού Συμβουλίου της οντότητας γίνεται λαμβάνοντας υπόψη την σχετική απόφαση του Δημοτικού ή Περιφερειακού Συμβουλίου περί ορισμού μελών του Δ.Σ., του Προέδρου και Αντιπροέδρου, καθώς και των αναπληρωματικών μελών. Ο Δήμαρχος ή ο Περιφερειάρχης ανάλογα έχει την αρμοδιότητα ορίζει τα μέλη, με απόφαση του, εφόσον οι λοιποί συνδυασμοί δεν υποδείξουν μέλη, χωρίς να περάσει από το Δημοτικό Συμβούλιο.

✓ Περαιτέρω, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρ. 266 παρ. 2 του ν.3463 / 2006 του Δημοτικού και Κοινοτικού Κώδικα, στην Ανώνυμη Δημοτική Εταιρεία (Α.Ε.) την εξουσία ασκεί το Διοικητικό Συμβούλιο, όπου τα άτομα που το απαρτίζουν και τα αναπληρωματικά μέλη τους, διορίζονται από το Δημοτικό Συμβούλιο του Δήμου . Σύμφωνα με την αλλαγή που προέκυψε από το άρθρο 6 της παραγράφου 1 του νόμου 4623 / 2019, το οποίο αντικαταστάθηκε από την παρ. 3 Άρθ. 177 Ν. 4635 του 2019, το διοικόν όργανο του Δήμου ορίζει τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου των Νομικών Προσώπων του με σχετική απόφαση προς αυτά. Τα τρία πέμπτα αυτών θα πρέπει να προέρχονται από τον Δήμαρχο και τα υπόλοιπα δύο πέμπτα από τους λοιπούς συνδυασμούς .

✓ Διευκρινίζεται, η ρύθμιση του άρθρου6 του ν.4623 / 2019, νεότερο και ειδικότερο των γενικών διατάξεων του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων, υπερισχύει των άλλων ρυθμίσεων. Η αιτιολογική έκθεση του συγκεκριμένου διατάγματος, δίνει επιπλέον λεπτομέρειες σχετικά με το σκοπό του. Συγκεκριμένα, αναφέρει ότι μέσα από τις ρυθμίσεις της εν λόγω διάταξης εξασφαλίζεται ότι η πλειοψηφία είναι από τον συνδυασμό που προέρχεται ο Δήμαρχος, προκειμένου να μπορέσει να ασκήσει τα καθήκοντα του, παίρνοντας αποφάσεις που συμβαδίζουν με την λαϊκή εντολή.

3.2 Ο Εσωτερικός Έλεγχος στον Ελληνικό Δημόσιο Τομέα

Η μεταρρύθμιση της δημόσιας διοίκησης –ή ορισμένες από τις πτυχές της– είναι στην ατζέντα των περισσότερων κρατών, μελών της ΕΕ, τις τελευταίες δεκαετίες. Ενώ στους τομείς των συστημάτων δημοσίου ελέγχου γίνανε σημαντικές αλλαγές μετά το 2000, αξίζει να αναφερθεί ότι από το 1990 παρατηρήθηκαν έντονες γενικές αλλαγές στη «νέα δημόσια διαχείριση». Η πραγματική επιθυμία να προσαρμοστούν οι γενικές αλλαγές και να σχετισθούν με τάσεις, όπως για παράδειγμα η αποδοχή της ανάγκης για σωστή διαχείριση του κινδύνου, θα μπορούσαν να ερμηνεύσουν αυτές τις μεταγενέστερες μεταρρυθμίσεις.

Σε αυτό το διάστημα στην Ευρώπη, τα δημόσια συστήματα εσωτερικού ελέγχου έχουν βελτιωθεί σε ένα κοινά αποδεκτό, άρρηκτα συνδεδεμένο και απαραίτητο μέρος των συστημάτων διακυβέρνησης. Κατά συνέπεια, η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου, ως ζωτικής σημασίας συστατικό σε οποιοδήποτε σύστημα

εσωτερικού ελέγχου, έχει υποστεί παρομοίως μεταρρυθμίσεις λαμβάνοντας υπόψη τη σημασία και το ρόλο της στους δημόσιους οργανισμούς.

Στην Ελλάδα, παρόμοιες μεταρρυθμίσεις έχουν πραγματοποιηθεί σε δημόσιους οργανισμούς την τελευταία δεκαετία, προκειμένου να ανταποκριθούν στις τάσεις και τις ανάγκες των σύγχρονων συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και των τμημάτων εσωτερικού ελέγχου. Ο νόμος 3492/2006 θέσπισε την οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του κρατικού προϋπολογισμού και των φορέων που δεν περιλαμβάνονται στον κρατικό προϋπολογισμό (Νόμος της Ελληνικής Δημοκρατίας, 2006).

Ο προαναφερόμενος νόμος όρισε ως σύστημα εσωτερικού ελέγχου το συνολικό σύστημα διευθυντικών και άλλων ελέγχων, συμπεριλαμβανομένων ελέγχων της οργανωτικής δομής, μεθοδολογιών, διαδικασιών και εσωτερικού ελέγχου, που εφαρμόζει η διοίκηση στις λειτουργίες μιας υπηρεσίας προκειμένου να υποστηρίξει την επιδίωξη στους στόχους με αποτελεσματικό και οικονομικό τρόπο.

Η ύπαρξη λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου εξασφαλίζει την τήρηση της διοικητικής πολιτικής, προστατεύει την περιουσία και τους διαθέσιμους πόρους της οικονομικής οντότητας, προσφέροντας την κατάλληλη στιγμή αξιόπιστες πληροφορίες για την χρηστή διαχείριση της. Ο ίδιος νόμος περιγράφει τον εσωτερικό έλεγχο ως συμβουλευτική ελεγκτική δραστηριότητα, ανεξάρτητη, που παρέχει βεβαιότητα για την επάρκεια των συστημάτων ελέγχου και διαχείρισης μιας οικονομικής οντότητας, με σκοπό την καλυτέρευση της λειτουργίας της και την χρήση δομημένων και συστηματικών πρακτικών για την επιτυχία των επιδιώξεων της, ως επί το πλείστον την ενίσχυση της αποτελεσματικότητας για διαδικασίες που καθορίζουν τη λειτουργία της, διαδικασίες ελέγχου και διαδικασίες αντιμετώπισης κάθε πιθανής απειλής .

Παράλληλα, το 2016 η ελληνική κυβέρνηση μαζί με τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης, (ΟΟΣΑ), με την υποστήριξη της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, ξεκίνησαν να αναπτύσσουν μια σχέση αμοιβαίας βοήθειας και υποστήριξης για να ενδυναμώσουν το σχέδιο δράσης της Ελλάδας για την πρόληψη και αντιμετώπιση της διαφθοράς. Ένα από τα δέκα στοχευμένα αποτελέσματα αυτού του έργου, είναι ο εκσυγχρονισμός των μηχανισμών εσωτερικού

ελέγχου σε δημόσιους οργανισμούς (ΟΟΣΑ, 2016). Το προτεινόμενο πλαίσιο υιοθετεί τις τρεις γραμμές του αμυντικού μοντέλου που υποστηρίζει το ινστιτούτο εσωτερικών ελεγκτών. Σύμφωνα με αυτό το πλαίσιο, οι τρεις γραμμές άμυνας αποτελούνται από:

- ✓ Την πρώτη γραμμή άμυνας – επιχειρησιακή διαχείριση - οι επιχειρησιακοί διευθυντές κατέχουν και διαχειρίζονται κινδύνους και εσωτερικούς ελέγχους και είναι υπεύθυνοι για τη διατήρηση αποτελεσματικών εσωτερικών ελέγχων και για την εκτέλεση διαδικασιών κινδύνου και ελέγχου σε καθημερινή βάση.
- ✓ Την δεύτερη γραμμή άμυνας – λειτουργίες διαχείρισης κινδύνου και συμμόρφωσης: Διενέργεια ελέγχων πρώτης γραμμής άμυνας, όπως η λειτουργία διαχείρισης κινδύνου, η λειτουργία συμμόρφωσης κ.λπ. Η διοίκηση καθιερώνει αυτές τις λειτουργίες για να διασφαλίσει ότι η πρώτη γραμμή άμυνας είναι σωστά σχεδιασμένη, στη θέση της και λειτουργεί όπως προβλέπεται.
- ✓ Την τρίτη γραμμή άμυνας – εσωτερικός έλεγχος: τα ανώτερα στελέχη και το διοικητικό όργανο λαμβάνουν ολοκληρωμένη διασφάλιση από τους εσωτερικούς ελεγκτές, η οποία βασίζεται σε υψηλό επίπεδο αντικειμενικότητας και ανεξαρτησίας μέσα στον οργανισμό .

Τα βασικά ενδιαφερόμενα μέρη της μεταρρύθμισης των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου είναι οι ελληνικές τοπικές αρχές. Οι ελληνικές τοπικές αρχές αποτελούνται από 325 δήμους, 13 περιφέρειες και επτά αποκεντρωμένες διοικήσεις (Υπουργείο Εσωτερικών, 2017). Σύμφωνα με μια αδημοσίευτη έρευνα που διεξήχθη στο πλαίσιο του ελληνικού έργου για τον εκσυγχρονισμό των μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου σε δημόσιους οργανισμούς, αποκάλυψε ότι και οι επτά αποκεντρωμένες διοικήσεις και οι 13 περιφέρειες διαθέτουν ανεξάρτητα τμήματα εσωτερικού ελέγχου στον οργανισμό τους, αλλά μόνο επτά δήμοι έχουν ενσωματώσει στους οργανισμούς τους ολοκληρωμένο εσωτερικό έλεγχο μονάδες.

Επιπλέον, στις περισσότερες περιπτώσεις, η περιγραφή των αρμοδιοτήτων του τμήματος εσωτερικού ελέγχου και ο βαθμός στον οποίο λειτουργούν ποικίλλει σημαντικά μεταξύ των οργανισμών. Προκειμένου να υποστηρίξει ένα κοινό πλαίσιο κάτω από το οποίο λειτουργούν τα τμήματα εσωτερικού ελέγχου και να προωθήσει τη διαχείριση κινδύνων μεταξύ των δημοσίων οργανισμών, η ελληνική κυβέρνηση ίδρυσε με το νόμο 4320/2015 τη Γενική Γραμματεία κατά της Διαφθοράς (Νόμος

Ελληνικής Δημοκρατίας, 2015). Τέλος, η Γενική Γραμματεία κατά της Διαφθοράς, μεταξύ άλλων, διενεργεί τον λειτουργικό έλεγχο των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου των υπουργείων και οργανώνει και επιβλέπει το έργο τους, ορίζει τη σειρά των δραστηριοτήτων και τους βάζει να κάνουν είτε συντονισμένους είτε ατομικούς ελέγχους.

3.3 Η Αποστολή του Εσωτερικού Ελέγχου στην Ελληνική Δημόσια Διοίκηση

Η αποστολή της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου είναι να παρέχει ανεξάρτητες και αντικειμενικές υπηρεσίες διασφάλισης που έχουν φτιαχτεί, με σκοπό να προσθέτουν κύρος, να καλυτερεύσουν τις διαδικασίες που ακολουθεί το κράτος. Η κυβέρνηση, με την βοήθεια του, μπορεί να πετύχει το σκοπό της, ακολουθώντας μια μεθοδική και συγκρατημένη προσχώρηση για την εκτίμηση και τη αύξηση της αποδοτικότητας των πλαισίων και του τρόπου χειρισμού του κινδύνου, της διακυβέρνησης και του ελέγχου (OECD, 2020).

Η δημιουργία και η εισαγωγή σημαντικών αλλαγών στο σύνολο της νομοθεσίας που καθορίζει τον εσωτερικό έλεγχο είναι η πρώτη κίνηση που απαιτείται, στην Ελλάδα, στο πλαίσιο επικαιροποίησης του . Να εισαχθεί ένας, ολοκληρωμένος νόμος που θα εξορθολογήσει και θα αποσαφηνίσει όλα τα προηγούμενα μέτρα, σύμφωνα με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα, όπως αυτά ορίζονται στον Κώδικα Δεοντολογίας και στα πρότυπα του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA) .

Στο πλαίσιο του σύγχρονου νομοθετικού πλαισίου, η θέση του προϊσταμένου εσωτερικού ελέγχου, έχει αναβαθμιστεί σε ανώτερο στέλεχος ελέγχου (CAE). Αυτό από μόνο του, υποστηρίζει μεγαλύτερη αυτονομία και υπογραμμίζει την συμβολή του εσωτερικού ελέγχου, καθώς μπορεί να παρέχει ελεύθερη στήριξη στα ανώτατα στελέχη. Για τον διορισμό ειδικευμένου CAE στον υπουργό, την ευθύνη θα έχει ο γενικός γραμματέας. Από αυτή τη θέση θα υπάρχει απαίτηση λειτουργικής έκθεσης στον υπουργό και διοικητικής έκθεσης στον γενικό γραμματέα και την υπουργική επιτροπή ελέγχου.

Μια τέτοια κίνηση θα έδινε στον εσωτερικό έλεγχο μεγαλύτερη αυστηρότητα και αυτονομία. Θα ενίσχυε επίσης την θέση του στο κομμάτι της στήριξης των ανώτατων στελεχών των υπουργείων με την τήρηση της αυστηρής νομοθεσίας και την παροχή πληροφοριών όσον αφορά την λειτουργία του υπουργείου.

3.3.1 Σχεδιασμός Ελέγχου Βάσει Κινδύνου

Ως ένα κομμάτι του Σχεδιασμού Ελέγχου Βάσει Κινδύνου, τα ανώτατα στελέχη, σε συνεργασία με τις μονάδες που πραγματοποιούν τον εσωτερικό έλεγχο, διεξάγουν ετήσια αξιολόγηση κινδύνου του τμήματος που περιλαμβάνει όλους τους λειτουργικούς τομείς. Σκοπός της αξιολόγησης είναι ο εντοπισμός, η ιεράρχηση και ο προγραμματισμός έργων ελέγχου στην διάρκεια των μετέπειτα δύο(2) ετών, σε σχέση με τους τομείς αυξημένου κινδύνου, καθώς επίσης και σημαντικότητας. Όταν ολοκληρώνεται η αξιολόγηση καταρτίζεται σχέδιο ελέγχου και ενημερώνεται για αυτό η MAC. Θα εξετάσουν την έκθεση και θα εισηγηθούν να την εγκρίνει ο γενικός γραμματέας και να υποβληθεί στον υπουργό (OECD, 2020).

Όσο γίνονται οι απαραίτητοι εσωτερικοί έλεγχοι από τις μονάδες με βάση το σχέδιο ελέγχου που έχει συνταχθεί και έχει προηγουμένως εγκριθεί, οι ελεγκτές και ο CAE βρίσκονται σε επαγρύπνηση μήπως προκύψουν νέοι αναδυόμενοι κίνδυνοι, ζητήματα ή προτεραιότητες ανώτερων στελεχών. Οι αναφορές κατάστασης, συμπεριλαμβανομένης μιας ενημέρωσης στα μέσα του έτους, παρουσιάζονται στη MAC.

3.3.2 Τυποποιημένες Διαδικασίες Ελέγχου

Σύμφωνα με όσα προβλέπονται στο Εγχειρίδιο Ελέγχου, οι κατευθυντήριες οδηγίες θα υποχρεώσουν το σύνολο των υπουργείων να ενστερνιστούν και να λειτουργήσουν με μια τυποποιημένη προσέγγιση κατά τη διενέργεια ελέγχων. Συγκεκριμένα, αποτελούνται από τα παρακάτω τρία στάδια που εμπλέκονται σε ένα έργο εσωτερικού ελέγχου: σχεδιασμός, διεξαγωγή και υποβολή εκθέσεων (OECD, 2020).

3.3.2.1 Φάση Προγραμματισμού

Σκοπός της φάσης σχεδιασμού είναι η απόκτηση καλής κατανόησης της ελεγκτικής οντότητας, συμπεριλαμβανομένων της διαχείρισης και των επιχειρηματικών διαδικασιών και πρακτικών, τη νομοθεσία, πολιτικές και το εξωτερικό και εσωτερικό περιβάλλον. Σε αυτό το στάδιο, εξετάζονται στοιχειώδη έγγραφα, πραγματοποιούνται προκαταρκτικές συζητήσεις και διενεργούν αναλυτική εκτίμηση κινδύνου του ελεγχόμενου φορέα για να προσδιορίσουμε τον σκοπό που γίνεται ο έλεγχος και να ορίσουν τους βασικούς τομείς που δικαιολογούν βαθύτερη έρευνα.

Όταν ολοκληρωθεί πλέον η φάση του σχεδιασμού, καταρτίζεται το σχέδιο του ελέγχου. Προσδιορίζει την ελεγκτική οντότητα, την επιδίωξη, το πλαίσιο εφαρμογής, τις προϋποθέσεις και τους χρονικούς ορίζοντες, καθώς και την διαδικασία που πρέπει να ακολουθηθεί για την εκτίμηση των περιοχών που έχουν επιλεγεί σε σχέση με τα κριτήρια που πραγματοποιείται ο έλεγχος. Για την λήψη της σύμφωνης γνώμης της διοίκησης της ελεγκτικής οντότητας, όσον αφορά το πλαίσιο του ελέγχου, την ενημέρωση τους σχετικά με τα συμπεράσματα από την φάση του προγραμματισμού και τα χρονικά περιθώρια που έχουν τεθεί για τον έλεγχο, τους γίνεται μια σύντομη περιγραφή του σχεδίου (OECD, 2020).

3.3.2.2 Φάση Διεξαγωγής

Με την έγκριση του σχεδίου ελέγχου από τον CAE, η ομάδα ελέγχου διενεργεί τους ελέγχους ακολουθώντας την προσέγγιση που αναφέρεται στο σχέδιο ελέγχου. Σε αυτή τη φάση, εξετάζεται τα σημαντικά στοιχεία στο σύνολο τους, πραγματοποιούνται επιπλέον συναντήσεις με τα εμπλεκόμενα άτομα, δοκιμάζουν ελέγχους, συλλέγουν και εξετάζουν στοιχεία. Όταν ολοκληρωθεί αυτή η φάση, οι διεξάγοντες τον έλεγχο κάνουν μια αναφορά στα ευρήματα, ενημερώνοντας τη διοίκηση της ελεγκτικής οντότητας. Στη φάση της ενημέρωσης, η διοίκηση θα πρέπει να παράσχει σχόλια και/ή να επιβεβαιώσει την πραγματική ακρίβεια των ευρημάτων

που πρέπει να λάβουν υπόψη οι ελεγκτές πριν ολοκληρώσουν τη λεπτομερή εργασία ελέγχου και ξεκινήσουν τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου (OECD, 2020).

3.3.2.3 Φάση Αναφοράς

Κατά τη φάση της αναφοράς, οι ελεγκτές φτιάχνουν μια έκθεση ελέγχου στην οποία υπάρχουν ευρήματα και υποδείξεις για το πότε κρίνονται αναγκαίες ενέργειες. Αυτή η έκθεση υποβάλλεται στη διαχείριση της οντότητας ελέγχου για επικύρωση των ευρημάτων και του περιεχομένου. Η διοίκηση θα πρέπει να δώσει επίσημη απάντηση στον CAE και ένα σχέδιο δράσης όταν κρίνεται σκόπιμο. Οι ελεγκτές αξιολογούν το σχέδιο δράσης, εντάσσεται στο σχέδιο έκθεσης ελέγχου και παρατίθεται στην MAC για επανεξέταση και σύσταση. Τα ανώτερα στελέχη θα πρέπει να παραβρεθούν στη συνάντηση με τα μέλη της MAC, προκειμένου να μιλήσουν για όσα εσωκλείονται στο σχέδιο της έκθεσης ελέγχου με τα άτομα της MAC. Το προσχέδιο της έκθεσης ελέγχου προωθείται στον αρμόδιο υπουργό, μετά την εισήγηση της MAC (OECD, 2020).

3.4 Προσέγγιση Εσωτερικού Ελέγχου Βασισμένη στον Κίνδυνο για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση

Σε αυτή την ενότητα προτείνεται ένα δομημένο πλαίσιο για τα ειδικά χαρακτηριστικά των δημόσιων οργανισμών και τα τμήματα διοίκησης. Η διαδικασία εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική δημόσια διοίκηση, αποτελείται από τέσσερα (4) στάδια, τον σχεδιασμό, τον έλεγχο της επιτόπιας εργασίας, την ανάπτυξη και οριστικοποίηση της έκθεσης εσωτερικού ελέγχου και τις διαδικασίες παρακολούθησης.

Σχεδιασμός

Σε αυτή τη φάση αναπτύσσονται οι στόχοι του ελέγχου καθώς και το πρόγραμμα και το χρονοδιάγραμμα ελέγχου στην ελληνική δημόσια διοίκηση.

Γίνεται καλή κατανόηση και ανάλυση του υπό εξέταση θέματος με βάση τη νομοθεσία, τις κανονιστικές πράξεις, τις εγκυκλίους, τα εγχειρίδια διαδικασιών και την περιγραφή των αρμοδιοτήτων που περιλαμβάνονται στο οργανόγραμμα. Όπως επισημαίνεται στους Κουτούπη και Τσάμης (2009), το πρώτο και πολύ σημαντικό καθήκον κατά τη διεξαγωγή ενός ελέγχου βάσει κινδύνου είναι ο ορισμός του σύμπαντος του ελέγχου.

Αυτό θα βοηθήσει τους εσωτερικούς ελεγκτές να αποκτήσουν βαθιά γνώση της ελεγχόμενης οντότητας και να κατανοήσουν τους σημαντικούς κινδύνους που σχετίζονται με την επίτευξη των στόχων της. Σύμφωνα με το ISO (2015), μια διαδικασία είναι ένα σύνολο αλληλένδετων ή αλληλοεπιδρώντων δραστηριοτήτων που μετατρέπουν τις εισροές σε εκροές. Για το λόγο αυτό, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το εξωτερικό και εσωτερικό περιβάλλον στο οποίο ο οργανισμός επιδιώκει να επιτύχει τους στόχους του και να επηρεάσει τις διαδικασίες του.

Οι εισροές μιας διαδικασίας μπορεί να περιλαμβάνουν αιτήματα των πολιτών, νομικές απαιτήσεις, κυβερνητικές πολιτικές, στόχους του οργανισμού κ.λπ. Λαμβάνοντας υπόψη τους στόχους της δραστηριότητας, όπως αυτοί έχουν οριστεί από τους βασικούς ενδιαφερόμενους φορείς και τους ελέγχους που εφαρμόζονται για την αποφυγή αυτών των κινδύνων, οι έλεγχοι που διενεργούνται κανονικά θα εξετάζουν τους κινδύνους.

Η ικανοποίηση των πολιτών, ο βαθμός επίτευξης των στόχων, το ποσοστό μη συμμόρφωσης με τη νομοθεσία και η σοβαρότητα των απειλών που σχετίζονται με τα προηγούμενα στοιχεία μπορούν να αποτελέσουν δείκτες για την κατεύθυνση των διορθωτικών ενεργειών και τις συστάσεις των εσωτερικών ελεγκτών.

Μια πρώτη συνάντηση με το σχετικό προσωπικό της ελεγχόμενης οντότητας κατά την έναρξη του ελέγχου διασφαλίζει την καλύτερη κατανόηση της διαδικασίας ελέγχου και του ελεγχόμενου θέματος και καλύτερη συνεργασία του σχετικού προσωπικού με τους ελεγκτές. Καθώς ενδέχεται να μην υπάρχουν τεκμηριωμένες διαδικασίες, μπορεί να προετοιμαστεί ένα σχέδιο των διαδικασιών της οντότητας με βάση τη νομοθεσία και την ορθή διοικητική πρακτική.

Πρέπει να καθοριστούν τα βασικά ενδιαφερόμενα μέρη του ελεγχόμενου θέματος και να πραγματοποιηθεί μια προκαταρκτική εκτίμηση κινδύνου με βάση τις πληροφορίες που έχουν συγκεντρωθεί μέχρι τότε. Για το λόγο αυτό, πρέπει να προσδιορίζονται οι στόχοι κάθε σταδίου των ελεγχόμενων διαδικασιών καθώς και οι πιθανοί κίνδυνοι για την επίτευξη αυτών των στόχων.

Έλεγχος επιτόπιας εργασίας

Αυτή η φάση μπορεί να θεωρηθεί ως ο πυρήνας της όλης διαδικασίας ελέγχου. Περιλαμβάνει επιτόπιες επισκέψεις και συνεντεύξεις με το προσωπικό της οντότητας και τη συλλογή πληροφοριών και αποδεικτικών στοιχείων σχετικά με το ελεγχόμενο θέμα, προκειμένου να υποστηριχθούν ευρήματα και συστάσεις. Αναπτύσσεται λεπτομερής περιγραφή των διαδικασιών της οντότητας και σχετικά διαγράμματα ροής και ορίζονται οι στόχοι και οι κρίσιμοι παράγοντες επιτυχίας του ελεγχόμενου συστήματος. Επιπλέον, αυτή η φάση περιλαμβάνει την εφαρμογή κατάλληλων δοκιμών προκειμένου να επιβεβαιωθεί η αποτελεσματικότητα των εφαρμοζόμενων ελέγχων.

Οι Imoniana et al. (2012) τονίζουν τη σημασία αυτών των δοκιμών και δηλώνουν ότι διαφορετικοί τύποι δοκιμών μπορούν να χρησιμοποιηθούν σε διαφορετικές περιπτώσεις. Σε δημόσιους οργανισμούς, αυτές οι δοκιμές μπορούν να περιλαμβάνουν έρευνες ικανοποίησης πολιτών, επανεξέταση εγγράφων και αρχείων, προσομοιώσεις, παρατηρήσεις, αναθεώρηση διαδικασιών, δοκιμή υπηρεσιών κ.λπ. Αυτές οι πληροφορίες και προκειμένου να επιτευχθεί αποτελεσματικό ελεγκτικό έργο, απαιτούν από τους ελεγκτές να μπορούν να προσχωρήσουν στο σύνολο των δραστηριοτήτων, στοιχείων, ιδιοτήτων και ζητείται συνεργασία από τον ελεγχόμενο (Mihret and Yismaw, 2007).

Κατά τη διάρκεια αυτής της φάσης, μπορούν να χρησιμοποιηθούν διάφορα ποιοτικά εργαλεία, όπως διαγράμματα ροής, πίνακες κινδύνου κ.λπ. Τα διαγράμματα ροής μπορούν να βοηθήσουν στην καλύτερη κατανόηση των διαδικασιών και στην πιο ενδελεχή ανάλυση των κινδύνων που περιλαμβάνονται σε κάθε βήμα τους. Οι πίνακες κινδύνου έχουν την δυνατότητα να βοηθήσουν στην αξιολόγηση της σπουδαιότητας των κινδύνων. Είναι εύκολο να γίνουν κατανοητοί και εύκολοι στην

εφαρμογή τους και έχουν καλή αποδοχή στη βιομηχανία, τις υπηρεσίες και άλλους κλάδους (Ruge, 2004).

Έχουν χρησιμοποιηθεί σε πολλές περιπτώσεις και για διαφορετικούς τομείς (Garvey και Lansdowne, 1998, Ni et al., 2010, Pritchard et al., 2010, Ruge 2004) συμπεριλαμβανομένης της αξιολόγησης κινδύνου σε δημόσιους οργανισμούς (Scarozza et al., 2018) και συνιστώνται σε εθνικά και διεθνή πρότυπα όπως το πρότυπο ISO 31010 για τη διαχείριση κινδύνων (ISO, 2009). Για τον προσδιορισμό των επιπέδων κινδύνου πρέπει να ληφθούν υπόψη τα ήδη εφαρμοσμένα μέτρα ελέγχου. Η βάση για αυτήν την αξιολόγηση μπορεί να είναι το μοντέλο εσωτερικού ελέγχου της COSO και τα πέντε στοιχεία του (COSO, 2013):

- ✓ Περιβάλλον ελέγχου – η διαδικασία που η ηγεσία της ελεγχόμενης οντότητας δημιουργεί και διατηρεί ένα περιβάλλον που διαμορφώνει θετική στάση απέναντι στον εσωτερικό έλεγχο.
- ✓ Εκτίμηση κινδύνου – η διαδικασία με την οποία οι έχοντες τα ηνία της ελεγχόμενης οντότητας αξιολογούν τους κινδύνους για την επίτευξη των στόχων της.
- ✓ Δραστηριότητες ελέγχου – ενέργειες που καθορίζει η διοίκηση της ελεγχόμενης οντότητας μέσω πολιτικών και διαδικασιών, προκειμένου να επιτευχθεί ο σκοπός της και αντιμετωπίσει κάθε επερχόμενη απειλή.
- ✓ Πληροφορίες και επικοινωνία – ο μέθοδος που η ελεγχόμενη οντότητα έχει πρόσβαση στις απαραίτητες σχετικές και αξιόπιστες πληροφορίες.
- ✓ Δραστηριότητες παρακολούθησης – η μέθοδος που η ελεγχόμενη μονάδα παρακολουθεί το αποτέλεσμα που παράγουν οι διαδικασίες της και ευθυγραμμίζεται με τους μεταβαλλόμενους στόχους, το περιβάλλον, τους νόμους, τους πόρους και τους κινδύνους.

Η εφαρμογή των απαραίτητων δοκιμών δίνει στοιχεία σχετικά με την αποτελεσματικότητα αυτών των ελέγχων. Επιτυγχάνεται αξιολόγηση κινδύνου, εντοπίζονται οι κίνδυνοι για κάθε βήμα της διαδικασίας και προετοιμάζονται προκαταρκτικές συστάσεις για την εξάλειψη των σημαντικότερων κινδύνων ή τον μετριασμό των επιπτώσεών τους.

Ανάπτυξη και οριστικοποίηση της έκθεσης εσωτερικού ελέγχου

Οι κίνδυνοι που εντοπίστηκαν στην προηγούμενη φάση μπορούν να αντιμετωπιστούν με διαφορετικούς τρόπους ανάλογα με τη σοβαρότητα των συνεπειών τους. Οι απαντήσεις σε κινδύνους μπορούν να εμπίπτουν στις ακόλουθες κατηγορίες (COSO, 2004):

- ✓ Αποφυγή – έξοδος από τις δραστηριότητες που προκαλούν κίνδυνο.
- ✓ Μείωση – λαμβάνονται μέτρα για τη μείωση της πιθανότητας κινδύνου ή του αντίκτυπου, ή/και τα δύο.
- ✓ Κοινή χρήση – μείωση της πιθανότητας κινδύνου ή του αντίκτυπου μεταβιβάζοντας ή με άλλον τρόπο μοιράζοντας μέρος του κινδύνου σε άλλα μέρη (π.χ. ανάθεση δραστηριότητας σε εξωτερικούς συνεργάτες).
- ✓ Αποδοχή – δεν γίνεται καμία ενέργεια που να επηρεάζει την πιθανότητα κινδύνου ή τον αντίκτυπο.

Μια παρόμοια προσέγγιση έχει προταθεί από τους Politis et al. (2017) προκειμένου να κατηγοριοποιηθούν οι δράσεις στα συστήματα διαχείρισης ασφάλειας τροφίμων. Σύμφωνα με τα παραπάνω, οι κίνδυνοι χαμηλού επιπέδου μπορούν να θεωρηθούν αποδεκτοί και δεν απαιτούν περαιτέρω θεραπεία. Χρειάζεται μόνο η περιοδική παρακολούθηση των θεσπισμένων μέτρων ελέγχου.

Για κινδύνους μεσαίου επιπέδου, θα πρέπει να εξεταστεί εάν τα ήδη καθιερωμένα μέτρα ελέγχου είναι αρκετά αποτελεσματικά για τον έλεγχό τους. Σε περίπτωση που αυτό δεν επιτευχθεί, απαιτείται πιθανή δράση μετά τη διενέργεια ανάλυσης κόστους/οφέλους. Γίνονται αποδεκτές ενέργειες που μπορούν να μειώσουν την πιθανότητα κινδύνου, τον αντίκτυπο ή/και τα δύο. Τέλος, οι κίνδυνοι υψηλού επιπέδου δεν γίνονται αποδεκτοί και απαιτούν άμεση δράση. Οι ενέργειες θα πρέπει να επικεντρώνονται στην εξάλειψη του κινδύνου. Σε περίπτωση που αυτό είναι αδύνατο ή δύσκολο να γίνει μια προσέγγιση εσωτερικού ελέγχου βάσει κινδύνου για τον δημόσιο τομέα, (π.χ., σε περίπτωση που η πιθανή δράση είναι δαπανηρή ή δεν εξαρτάται από τον ίδιο τον οργανισμό), οι ενέργειες που μπορούν να μειώσουν την πιθανότητα κινδύνου, τον αντίκτυπο ή και τα δύο γίνονται αποδεκτα μέχρι να βρεθεί μόνιμη λύση.

Διαδικασίες παρακολούθησης

Η τελική φάση περιλαμβάνει την επίβλεψη του κατά πόσον η διοίκηση του οργανισμού έχει ολοκληρώσει το έργο που έχει συμφωνηθεί και εντοπίσει την ανάγκη για πιθανές διορθωτικές ενέργειες όταν υπάρχει παρακμή από το συμφωνημένο σχέδιο δράσης. Η παρακολούθηση θεωρείται κρίσιμη στην επίτευξη αποτελεσμάτων ελέγχου. Εάν η παρακολούθηση είναι ασθενής ή απουσιάζει, η ώθηση που αποκτάται από τις συστάσεις του ελέγχου θα χαθεί και η αξιοπιστία του εσωτερικού ελέγχου θα υποστεί βλάβη. Η εφαρμογή των συστάσεων ελέγχου απαιτεί την ανάπτυξη μιας κατάλληλης οργανωτικής κουλτούρας (Imoniana and Dias, 2017).

3.5 Παράδειγμα Εφαρμογής της Προσέγγισης Εσωτερικού Ελέγχου σε μια Ελληνική Δημόσια Αρχή

Αυτή η ενότητα παρουσιάζει την εφαρμογή της προσέγγισης εσωτερικού ελέγχου σε μια ελληνική τοπική αρχή, η οποία για λόγους εμπιστευτικότητας θα ονομάζεται «τοπική αρχή X». Η τοπική αρχή X είναι ένας μεγάλος δημόσιος οργανισμός με περισσότερους από 2.000 υπαλλήλους και περισσότερα από 400 τμήματα. Έχει δημιουργήσει τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου από το 2004 και έχει μακρά εμπειρία στις καλές πρακτικές εσωτερικού ελέγχου.

Η βασική μονάδα ελέγχου των υπηρεσιών του συγκεκριμένου ΟΤΑ είναι το ανεξάρτητο τμήμα εσωτερικού ελέγχου. Καταρτίζεται ένα ετήσιο σχέδιο ελέγχου που βασίζεται σε ανάλυση κινδύνου των διαδικασιών της τοπικής αρχής και των στόχων της διοίκησης. Οι έλεγχοι μπορούν να έχουν προληπτικό ή διορθωτικό χαρακτήρα και ο κύριος στόχος τους είναι η αξιολόγηση των κινδύνων και η υποβολή προτάσεων για την αποφυγή τους ή τον μετριασμό των επιπτώσεών τους.

Οι κίνδυνοι που εξετάζονται περιλαμβάνουν τη συμμόρφωση με τη νομοθεσία και τους στρατηγικούς στόχους της διοίκησης, την απάτη, την αποτελεσματικότητα του συστήματος ελέγχου, την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών της τοπικής αρχής και η ανάλυσή τους λαμβάνει υπόψη τις ανάγκες όλων των βασικών ενδιαφερομένων, όπως πολίτες, προσωπικό, κυβέρνηση, κ.λπ. Ένας τεράστιος

αριθμός διαφορετικών διαδικασιών μπορεί να είναι το αντικείμενο των ελέγχων, οι οποίες μπορούν να κατηγοριοποιηθούν ως:

- ✓ Διοικητικές διαδικασίες (π.χ. διαχείριση ανθρώπινων πόρων, συντήρηση υποδομών και εξοπλισμού κ.λπ.)
- ✓ Οικονομικές διαδικασίες (π.χ. προετοιμασία και εκτέλεση προϋπολογισμού, προμήθειες κ.λπ.)
- ✓ Διαδικασίες που λαμβάνουν υπόψη την κοινωνία και το περιβάλλον (π.χ. μέτρηση στους περιβαλλοντικούς δείκτες, συντήρηση πάρκων κ.λπ.)
- ✓ Διαδικασίες που εξετάζουν το αναπτυξιακό σχέδιο του οργανισμού (π.χ. έργα υδραυλικών και μεταφορών, κ.λπ.)
- ✓ Διαδικασίες για τη διενέργεια ελέγχων (π.χ. περιβαλλοντικοί έλεγχοι, έλεγχος σε καταστήματα υγειονομικής περίθαλψης κ.λπ.)
- ✓ Διαδικασίες και άδειες αδειοδότησης (π.χ. άδεια έναρξης επαγγέλματος, άδειες οδήγησης κ.λπ.).

Κάθε κίνδυνος που αφορά κάθε βήμα της διαδικασίας έχει αρχικά εντοπιστεί από τους ελεγκτές με βάση την προηγούμενη εμπειρία, την προκαταρκτική ανάλυση της διαδικασίας και την εξέταση των σχετικών δεδομένων. Οι τελικοί, αναθεωρημένοι κίνδυνοι, καθώς και το επίπεδο επικινδυνότητάς τους έχουν καθοριστεί σε συνεργασία με το αρμόδιο προσωπικό και η αιτιολόγηση επετεύχθη μετά τη συλλογή των απαραίτητων πληροφοριών και την εφαρμογή των απαραίτητων δοκιμών. Για τους κινδύνους μεσαίου επιπέδου δεν χρειάστηκαν περαιτέρω ενέργειες, καθώς οι ήδη εφαρμοσμένοι έλεγχοι (π.χ. επαλήθευση και διπλός έλεγχος των δικαιολογητικών) ήταν αρκετά αποτελεσματικοί για τον έλεγχο των κινδύνων.

Ωστόσο, από τον έλεγχο προέκυψε επίσης ότι υπάρχει υψηλός κίνδυνος οικονομικών ζημιών. Αυτό ήταν δυνατό γιατί μέχρι τότε δεν υπήρχε διαδικτυακή επικοινωνία των βάσεων δεδομένων όπου είναι εγγεγραμμένοι οι δικαιούχοι από τις αρμόδιες τοπικές αρχές στις διάφορες γεωγραφικές περιοχές και υπήρχε δυνατότητα διπλής καταβολής της επιδότησης. Επιπλέον, δεν διενεργήθηκαν αποτελεσματικοί έλεγχοι για την έγκαιρη ενημέρωση των τμημάτων της τοπικής αρχής σχετικά με το θάνατο ή για οποιονδήποτε άλλο λόγο διακοπής της παροχής της επιδότησης.

3.6 Το Ηθικό Πλαίσιο των Εσωτερικών Ελεγκτών

Ο έλεγχος είναι ένας δυναμικός κλάδος της Οικονομικής Επιστήμης που προμηθεύει με ένα θεωρητικό *οπλοστάσιο* γενικών αρχών και κανόνων καθώς και με πρακτικές διαδικασίες και μεθόδους για τη διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου τις επιχειρήσεις και τους δημόσιους οργανισμούς. Μία ευρέως αποδεκτή έννοια του εσωτερικού ελέγχου αναφέρεται στο ΠΑ (Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών) (2011) ως «μια αντικειμενική δραστηριότητα διασφάλισης και συμβουλευτικής που έχει σχεδιαστεί για να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθά έναν οργανισμό να επιτύχει τους στόχους του φέρνοντας μια συστηματική, πειθαρχημένη προσέγγιση για την αξιολόγηση και τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου, ελέγχου και διακυβέρνησης».

Οι μονάδες εσωτερικού ελέγχου αποτελούν ουσιαστικό μέρος της δομής εσωτερικού ελέγχου. Λειτουργούν ως ξεχωριστές μονάδες για τη διασφάλιση της επάρκειας των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου ενός φορέα, χρησιμοποιώντας ένα οργανωμένο σύνολο μεθόδων προκειμένου να βελτιώσουν την επάρκεια των ενεργειών που καθορίζουν τη λειτουργία, τη διαχείριση κινδύνων και τις διαδικασίες ελέγχου.

Στην Ελλάδα, οι μονάδες εσωτερικού ελέγχου αποτελούν κοινή πρακτική στον ιδιωτικό τομέα (Φίλος, 2000)· εισηγμένες επιχειρήσεις (Κουτούπης, 2009) περίπου στις αρχές του 1990. Ενώ μονάδες εσωτερικού ελέγχου στη Δημόσια Διοίκηση, ιδρύθηκαν πρόσφατα από δυνάμει του Ν. 3492/2006 και αναβαθμίστηκαν με τον Ν. 3871/2010. Με τον παραπάνω νόμο θεσπίστηκε η ίδρυση μονάδων εσωτερικού ελέγχου σε όλα τα υπουργεία και περιφέρειες της χώρας, καθώς και στους εποπτευόμενους από υπουργεία και περιφέρειες φορείς με προϋπολογισμό άνω των ευρώ, 3 εκατομμύρια.

Τα άτομα που εργάζονται σε μονάδες εσωτερικού ελέγχου πραγματοποιώντας οικονομικούς, λειτουργικούς ελέγχους και ελέγχους συμμόρφωσης ονομάζονται εσωτερικοί ελεγκτές. Όπως και άλλοι επαγγελματίες, οι εσωτερικοί ελεγκτές χρειάζονται κανόνες δεοντολογίας για να εκτελούν τα καθήκοντά τους με επιμέλεια και να προστατεύουν τα συμφέροντα του οργανισμού στον οποίο ανήκουν.

Ο όρος «ηθική» αναγνωρίζεται παγκοσμίως και προέρχεται ετυμολογικά από την αρχαία ελληνική λέξη «ηθικός», η οποία προέρχεται από τη λέξη «ήθος», βασικό στοιχείο της αριστοτελικής ρητορικής. Αναφέρεται στο σύνολο των θεσμοθετημένων κανόνων που ορίζουν τη συμπεριφορά των ατόμων με βάση τις κοινωνικά αποδεκτές ενέργειες. Για την ανάγκη αυτής της έρευνας, η δεοντολογία των εσωτερικών ελεγκτών προσδιορίζεται από τον Κώδικα Δεοντολογίας. Έτσι, ο Κώδικας Δεοντολογίας δηλώνει τις προσδοκίες σχετικά με τον τρόπο αντίδρασης των ελεγκτών και των φορέων στη διενέργεια εργασιών εσωτερικού ελέγχου (Ruud, et. al, 2011). Συγκεκριμένα, περιγράφει τις ελάχιστες απαιτήσεις συμπεριφοράς, παρά συγκεκριμένες ενέργειες και έχει σχεδιαστεί για να προάγει το επάγγελμα του εσωτερικού ελεγκτή (Κοντογεώργης, Φίλος, 2012).

Ο Κώδικας Δεοντολογίας συνήθως χωρίζεται σε δύο βασικά στοιχεία: τις Αρχές Δεοντολογίας και τους Κανόνες Δεοντολογίας (ΠΑ, 2011). Η σφαίρα των Αρχών επικεντρώνεται στο επάγγελμα και την πρακτική του εσωτερικού ελέγχου. Οι εσωτερικοί ελεγκτές αναμένεται να εφαρμόζουν και να τηρούν τις ακόλουθες αξίες και αρχές στην καθημερινή τους εργασία:

1. Η ακεραιότητα δημιουργεί εμπιστοσύνη και έτσι παρέχει τη βάση για να στηρίζονται στην κρίση τους.
2. Αντικειμενικότητα στη συλλογή, αξιολόγηση και μετάδοση πληροφοριών σχετικά με τη δραστηριότητα ή τη διαδικασία που εξετάζεται. Οι εσωτερικοί ελεγκτές κάνουν μια ισορροπημένη αξιολόγηση όλων των σχετικών περιστάσεων και δεν επηρεάζονται αδικαιολόγητα από τα δικά τους συμφέροντα ή από άλλους στη διαμόρφωση κρίσεων.
3. Εμπιστευτικότητα σημαίνει ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές σέβονται την αξία και τις πληροφορίες που λαμβάνουν και δεν αποκαλύπτουν πληροφορίες χωρίς την κατάλληλη εξουσιοδότηση εκτός εάν υπάρχει νομική ή επαγγελματική υποχρέωση να το πράξει.
4. Ικανότητα όσον αφορά τις γνώσεις, τις δεξιότητες και την εμπειρία που απαιτούνται για την απόδοση σε υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου.

Αυτές οι τέσσερις Αρχές συμπληρώνονται από δώδεκα Κανόνες Δεοντολογίας που περιγράφουν συμπεριφορές και κανόνες που αναμένονται από τους εσωτερικούς ελεγκτές. Αυτοί οι κανόνες χρησιμοποιούνται για την ερμηνεία των Αρχών σε πρακτικές εφαρμογές και προορίζονται να καθοδηγήσουν την ηθική συμπεριφορά των εσωτερικών ελεγκτών. Η ακεραιότητα συνεπάγεται ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές:

1.1 Θα εκτελούν την εργασία τους με ειλικρίνεια, επιμέλεια και υπευθυνότητα.

1.2 Θα τηρούν το νόμο και θα κάνουν αποκαλύψεις που αναμένονται από το νόμο και το επάγγελμα.

1.3 Δεν πρέπει εν γνώσει τους να είναι μέρος σε οποιαδήποτε παράνομη δραστηριότητα ή να συμμετέχουν σε πράξεις απαξίωσης στο επάγγελμα του εσωτερικού ελέγχου ή στον οργανισμό.

1.4 Τέλος, θα σέβονται και θα συμβάλλουν στους νόμιμους και ηθικούς στόχους της οργάνωσης.

Η αντικειμενικότητα συνεπάγεται ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές:

2.1 Δεν θα συμμετέχουν σε καμία δραστηριότητα ή σχέση που μπορεί να βλάψει ή να θεωρηθεί ότι βλάπτει την αμερόληπτη αξιολόγησή τους. Αυτή η συμμετοχή περιλαμβάνει εκείνες τις δραστηριότητες ή σχέσεις που μπορεί να έρχονται σε σύγκρουση με τα συμφέροντα του οργανισμού.

2.3 Δεν θα αποδέχονται οτιδήποτε μπορεί να βλάψει ή να τεκμαίρεται την επαγγελματική τους κρίση.

2.4 Θα αποκαλύπτουν όλα τα σημαντικά γεγονότα που είναι γνωστά σε αυτούς, τα οποία, εάν δεν αποκαλυφθούν, ενδέχεται να διαστρεβλώσουν την αναφορά των υπό εξέταση δραστηριοτήτων.

Η εμπιστευτικότητα συνεπάγεται ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές:

3.1 Πρέπει να είναι συνετοί στη χρήση και προστασία των πληροφοριών που αποκτώνται κατά τη διάρκεια των καθηκόντων τους.

3.2 Δεν θα χρησιμοποιούν πληροφορίες για οποιοδήποτε προσωπικό όφελος ή με οποιονδήποτε τρόπο που θα ήταν αντίθετος προς το νόμο ή επιζήμια για τους νόμιμους και ηθικούς στόχους του οργανισμού.

Η ικανότητα συνεπάγεται ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές:

4.1 Θα συμμετέχουν μόνο σε εκείνες τις υπηρεσίες για τις οποίες διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις, δεξιότητες και εμπειρία.

4.2 Εκτελούν υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Πρακτική του Εσωτερικού Ελέγχου (Πρότυπα).

4.3 Θα βελτιώνουν συνεχώς την επάρκειά τους και την αποτελεσματικότητα και την ποιότητα των υπηρεσιών τους.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές κάθε τομέα έχουν πρωταγωνιστικό ρόλο στην εκτέλεση του εσωτερικού ελέγχου. Οι πράξεις και η συμπεριφορά τους θα πρέπει να διέπονται από τη δεοντολογία, συγκεκριμένα ορισμένες αρχές και κανόνες συμπεριφοράς.

4. Κεφάλαιο Τέταρτο – Μεθοδολογία Έρευνας

4.1 Μεθοδολογία Έρευνας

Κατά την διεξαγωγή βιβλιογραφικής ανασκόπησης σε ελεύθερες προσβάσιμες βάσεις επιστημονικών δεδομένων, έχουν βρεθεί δημοσιευμένες έρευνες και άρθρα από έγκυρες πηγές, σχετικά με το προς εξέταση θέμα της διπλωματικής, τον εσωτερικό έλεγχο στην ελληνική δημόσια διοίκηση. Οι ιστότοποι που έχουν χρησιμοποιηθεί, κατά κύριο λόγο, είναι το Google Scholar και το ScienceDirect.

Στην συνέχεια, αποκλείονται οι έρευνες και τα άρθρα βάση των κριτηρίων αποκλεισμού που έχουν τεθεί. Η χρονική περίοδος δημοσίευσης τους αποτελεί ένα άπαυτα. Δεδομένου, ότι δεν έχουν διεξαχθεί πολλές μελέτες, αναφερόμενες στο θέμα της παρούσας εργασίας πριν το 2000, έχουν χρησιμοποιηθεί αποτελέσματα, από το 2000 μέχρι και το 2021 .

4.2 Περιγραφή Στρατηγικής Αναζήτησης

Δεδομένου ότι αυτή η διπλωματική εργασία είναι μια σύντομη παρουσίαση προηγούμενων δημοσιευμένων επιστημονικών μελετών και άρθρων , έχει βρεθεί υλικό, από αξιόλογες βάσεις δεδομένων, για το χρονικό διάστημα από το 2000 και μετά, εντάσσοντας την στην σύγχρονη βιβλιογραφία και έρευνα περί νέων τεχνολογιών και εφαρμογών.

Αρχικά, μόλις βρέθηκαν τα σχετικά επιστημονικά άρθρα και μελέτες, έγινε μια πρώτη διαλογή βάση του θέματος και του περιεχομένου τους για να απομονωθούν οι μελέτες που βρίσκονται έξω από το πλαίσιο της έρευνας. Για την ολοκλήρωση της παρούσας εργασίας, έχουν βρεθεί επιπλέον – εκτός των ανωτέρω - άρθρα και βιβλιογραφίες για την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική δημόσια διοίκηση.

Στη συνέχεια, η μελέτη έχει επικεντρωθεί σε άρθρα τόσο της ελληνικής όσο και της διεθνούς βιβλιογραφίας, τα οποία διαχωρίστηκαν και εξετάστηκαν, αποκλείοντας κάποια, λαμβάνοντας υπόψη τα κριτήρια που έχουν τεθεί. Επιπλέον, είναι χρήσιμο να αναφερθεί ότι επανεξετάστηκαν οι επιστημονικές μελέτες της αγγλικής βιβλιογραφίας που βρέθηκαν στους ιστότοπους διαχείρισης πληροφοριών .

4.3 Κριτήρια Εισόδου – Κριτήρια Αποκλεισμού

Στην παρούσα διπλωματική έχουν χρησιμοποιηθεί έρευνες που αναρτήθηκαν σε ηλεκτρονικά περιοδικά κατά το χρονικό διάστημα, 2000 με 2021, στα ελληνικά ή αγγλικά, αποκλείοντας οτιδήποτε ήταν γραμμένο σε κάποια άλλη γλώσσα εκτός αυτών.

Το σύνολο των δεδομένων που προέκυψε κατά την έρευνα και χρησιμοποιήθηκαν, προέρχονται από διεθνή επιστημονικά συνέδρια και περιοδικά, τα οποία εστιάζουν στην επιθυμητή κατάσταση που θέτει αυτή η εργασία. Ερευνητικές μελέτες πριν το 2000, δεν είναι αποδεκτές, καθώς βρίσκονται εκτός των χρονικών ορίων της σύγχρονης βιβλιογραφίας που έχει τεθεί ως κριτήριο αποκλεισμού.

Συγκεκριμένα, τα κριτήρια που έχουν ορισθεί για την συγκέντρωση των δημοσιευμάτων σχετικά με το θέμα της αναδρομικής εξέτασης, είναι:

1. Αναζήτηση των συνολικά απαιτούμενων δεδομένων σε επίσημες βάσεις δεδομένων, όπου δημοσιεύονται έρευνες σχετικές με το θέμα της παρούσα διπλωματικής, καθώς επίσης και σε περιοδικά επιστημονικά, όπου μέρος των σχετικών άρθρων τους , δημοσιεύονται διαδικτυακά .
2. Οι δημοσιεύσεις οι οποίες έχουν γίνει για το συγκεκριμένο θέμα, αναφέρονται σε έρευνες οι οποίες έγιναν στο εξωτερικό, αφού οι μελέτες στην Ελλάδα και Κύπρο για το συγκεκριμένο θέμα, είναι πολύ περιορισμένες και δεν μπορούν να υποστηρίξουν σε επαρκή βαθμό την θεωρητική ανάλυση της περίπτωσης που εξετάζεται.
3. Η γλώσσα συγγραφής των άρθρων, να είναι γραμμένη στην ελληνική και αγγλική γλώσσα

4. Η χρονολογία συγγραφής των άρθρων να εκτείνεται από το 2000 μέχρι το 2021
5. Οι λέξεις-κλειδιά των άρθρων να έχουν σχέση με το εννοιολογικό περιεχόμενο του τίτλου της εργασίας όπως *Εσωτερικός Έλεγχος, Δημόσια Διοίκηση, Ρίσκο, Κίνδυνος, Πολίτες, Εργαζόμενοι, Ελλάδα*.

4.4 Κριτήρια Αποκλεισμού

Έρευνες και άρθρα που δεν ήταν στα ελληνικά ή τα αγγλικά, δεν έχουν συμπεριληφθεί στην σχετική βιβλιογραφική ανασκόπηση, όπως και αυτά που κυκλοφόρησαν πριν από το 2000. Επιπλέον, έχουν αποκλειστεί μελέτες που δεν αναφέρονται στην εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική δημόσια διοίκηση. Πιο αναλυτικά,

1. Το θέμα της έρευνας να μην σχετίζεται με το αντικείμενο πραγμάτευσης, με άλλα λόγια να μην περιλαμβάνει τουλάχιστον μια από τις λέξεις κλειδιά *Εσωτερικός Έλεγχος, Δημόσια Διοίκηση, Ρίσκο, Κίνδυνος, Πολίτες, Εργαζόμενοι, Ελλάδα*.
2. Ο τρόπος προσέγγισης να είναι διαφορετικός από τον ζητούμενο, όπως συγχρονικές ή αναδρομικές μελέτες, τυχαιοποιημένες κλινικές μελέτες, κ.ά. .

Επίλογος – Συμπεράσματα

Τα τμήματα εσωτερικού ελέγχου των ευρωπαϊκών δημόσιων οργανισμών, έχουν υποστεί σημαντικές αλλαγές τα τελευταία χρόνια μετά τις μεταρρυθμίσεις που πραγματοποιήθηκαν στην δημόσια διοίκηση. Ο ρόλος της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου άλλαξε παρομοίως σε μια προσπάθεια να βρεθούν τρόποι να προσθέσουν αξία στους οργανισμούς.

Από «οργανωτικός αστυνομικός και φύλακας», ο εσωτερικός έλεγχος περιγράφεται πλέον ως επιχειρηματικός εταίρος που ενεργεί ως ανεξάρτητος ελεγκτής της διοίκησης και παρέχει συμβουλές προκειμένου να στηρίξει την προσπάθεια των φορέων να πετύχουν το σκοπό τους. Τόσο ο δημόσιος όσο και ο ιδιωτικός τομέας στις δυτικές χώρες αναγνωρίζει ευρέως την αξία του εσωτερικού ελέγχου. Αν και έχουν διεξαχθεί αρκετές μελέτες σχετικά με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, τόσο στις ανεπτυγμένες όσο και στις αναπτυσσόμενες χώρες, τέτοιες μελέτες είναι σπάνιες στο πλαίσιο της Ελλάδος και της λειτουργίας του Ελληνικού Δημοσίου τομέα.

Η κυβέρνηση της Ελλάδος, επιδιώκει να δημιουργήσει τμήματα εσωτερικού ελέγχου στο σύνολο των φορέων του δημόσιου της, με σκοπό να εξοικονομήσει δημόσιο χρήμα και να αποτρέψει τη διαφθορά. Μέχρι πρόσφατα, ο εσωτερικός έλεγχος στην Ελλάδα, σε δημόσιες υπηρεσίες, περιοριζόταν ως επί το πλείστον σε λογιστικές και συναφείς ιδιοκτησιακές συναλλαγές. Πριν από αυτό, ο εσωτερικός έλεγχος δεν είχε καθιερωθεί ούτε είχε αναπτυχθεί πλήρως στην Ελλάδα.

Συγκεκριμένα, οι απαντήσεις της έρευνας αποκάλυψαν ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν υψηλό επίπεδο ηθικής συμπεριφοράς. Ωστόσο, οι αποκλίνουσες απαντήσεις δεν είναι αμελητέες. Επομένως, είναι ζωτικής σημασίας να ερμηνεύσουμε το νόημα αυτών των απαντήσεων. Ένα άλλο κρίσιμο σημείο είναι ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές του δημόσιου τομέα συμμορφώνονται περισσότερο με τον Κώδικα Δεοντολογίας από εκείνους του ιδιωτικού όταν αντιμετωπίζουν ηθικά διλήμματα.

Μια πιθανή εξήγηση είναι ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές του δημόσιου τομέα έχουν πιο αυστηρούς νόμους, γραπτές πολιτικές και σαφείς κανονισμούς στους οποίους πρέπει να συμμορφώνονται. Κατά κάποιο τρόπο, οι ελεγκτές του δημόσιου

τομέα αντιμετωπίζουν τον Κώδικα Δεοντολογίας όχι ως «ήπιο» νόμο αλλά ως νομική υποχρέωση, η παράβαση του οποίου επιφέρει ισχυρές νομικές κυρώσεις. Επίσης, οι ελεγκτές του δημόσιου τομέα εκτίθενται σε ευρύτερη ποικιλία και ίσως σε πιο έντονα ηθικά διλήμματα από αυτά του ιδιωτικού τομέα.

Η έρευνα έχει κάποια όρια που πρέπει να σημειωθούν, όπως ότι η χρήση περισσότερων περιπτώσεων έρευνας ενός ευρέος φάσματος ηθικών διλημάτων θα διασφαλίσει την εσωτερική εγκυρότητα των υποθέσεων που αντιμετωπίζουν στην πράξη οι εσωτερικοί ελεγκτές.

Αυτή η μελέτη εξέτασε τον αντίκτυπο των εξωτερικών και εσωτερικών παραγόντων στην αποδοτικότητα του ελέγχου στους φορείς του Ελληνικού Δημοσίου, υπό το πρίσμα της θεωρίας που βασίζεται στους πόρους. Διερεύνησε τις σχέσεις μεταξύ της αποτελεσματικότητας εσωτερικού ελέγχου. Η μελέτη προσδιόρισε επίσης τους λόγους για την έλλειψη εφαρμογής τμημάτων εσωτερικού ελέγχου σε ορισμένους κυβερνητικούς οργανισμούς.

Αυτή η μελέτη επίσης χρησιμοποίησε μια προσέγγιση μικτών μεθόδων για τη συλλογή δεδομένων. Τα δεδομένα αναλύθηκαν θεματικά και σε βιβλιογραφικό επίπεδο. Με βάση αυτή την ανάλυση, εξήχθησαν συμπεράσματα για την αντιμετώπιση των στόχων της έρευνας. Η ανάλυση συμβάλλει στην καλύτερη κατανόηση της φύσης των εσωτερικών ελέγχων στον δημόσιο τομέα της Σαουδικής Αραβίας και παρέχει χρήσιμες πληροφορίες για το θέμα.

Σύμφωνα με τη θεωρία που βασίζεται στους πόρους, οι δημόσιοι φορείς της Ελλάδος, μπορούν να επωφεληθούν από τον αποτελεσματικό εσωτερικό έλεγχο ως πολύτιμο πόρο που μπορεί να υποστηρίξει τις οργανωτικές δραστηριότητες και να προσφέρει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα. Είναι νομικά εξουσιοδοτημένο για τους δημόσιους οργανισμούς της Ελλάδος να ιδρύουν τμήματα εσωτερικού ελέγχου.

Η εφαρμογή της προτεινόμενης προσέγγισης σε μια πραγματική μελέτη μιας περίπτωσης αποκάλυψε την εφαρμογή της και είναι η πρώτη εμπειρική μελέτη που παρουσιάζεται για τον εσωτερικό έλεγχο σε ελληνικό δημόσιο οργανισμό, εν γνώσει του συγγραφέα. Μια φάση παρακολούθησης στο εγγύς μέλλον θα αποκαλύψει εάν το

συμφωνημένο σχέδιο δράσης εφαρμόζεται πράγματι ή εάν υπάρχει ανάγκη για πιθανές διορθωτικές ενέργειες.

Ωστόσο, ορισμένα από αυτά δεν έχουν ακόμη εκπληρώσει αυτήν την απαίτηση. Γενικά, τα συμπεράσματα της εργασίας επεκτείνουν τα προηγούμενα ευρήματα και συμφωνούν με την υπάρχουσα βιβλιογραφία. Τα αποτελέσματα συμφωνούν επίσης με τα επιχειρήματα που προβάλλονται από τη θεωρία που βασίζεται σε πόρους και τα συμπεράσματα που εξάγονται εδώ έχουν πρακτική χρησιμότητα. Τέλος, τα ευρήματα αυτής της μελέτης *ανοίγουν* ουσιαστικά τις πόρτες για περαιτέρω έρευνα.

Βιβλιογραφία

Ελληνική Βιβλιογραφία

- Γρηγοράκος, ΘΓ., 2003, Γενικές Αρχές Ελεγκτικής, Επανεκδοση ΙΕΟΕΛ
- Πρωτοψάλτης, Ν.Γ., 2003, Σύστημα Οργανώσεων Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων, Αθήνα
- Παπαδάτου Θ., (2001), Εσωτερικός και Εξωτερικός Έλεγχος Ανωνύμων Εταιριών, Εκδόσεις Σακκουλά, Αθήνα-Θεσσαλονίκη
- Φάκος, Δ., 2004, Ο Εσωτερικός Έλεγχος των Επιχειρήσεων, Αθήνα

Αγγλική Αρθρογραφία

- ANAO (2012) Public Sector Internal Audit – An Investment in Assurance and Business Improvement, Australian National Audit Office.
- Abbott, LJ, Daugherty, B, Parker, S & Peters, GF 2016, ‘Internal audit quality and financial reporting quality: the joint importance of independence and competence’, Journal of Accounting Research, vol. 54, no. 1, pp. 3-40.
- Abdolmohammadi, MJ & Sarens, G 2011, ‘An investigation of the association between cultural dimensions and variations in perceived use of and compliance with internal auditing standards in 19 countries’, International Journal of Accounting, vol. 46, no. 4, pp. 365-389.
- Ahmad, N, Othman, R, Othman, R & Jusoff, K 2009, ‘The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector’, Journal of Modern Accounting and Auditing, vol. 5, no. 9, pp. 53-62.

- Al-Twaijry, AA, Brierley, JA & Gwilliam, DR 2003, 'The development of internal audit in Saudi Arabia: an institutional theory perspective', *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 14, no. 5, pp. 507-531.
- Alkebsi, M & Aziz, KA 2018, 'Information technology usage, top management support and internal audit effectiveness', *Asian Journal of Accounting and Governance*, vol. 8, no.4 pp. 123-132.
- Allegrini, M, D'Onza, G, Paape, L, Melville, R & Sarens, G 2006, 'The European literature review on internal auditing', *Managerial Auditing Journal*, vol. 21, no. 8, pp. 845-853.
- Alzeban, A & Gwilliam, D 2014, 'Factors affecting the internal audit effectiveness: a survey of the Saudi public sector', *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, vol. 23, no. 2, pp. 74-86.
- Arena, M & Azzone, G 2009, 'Identifying organisational drivers of internal audit effectiveness', *International Journal of Auditing*, vol. 13, no. 1, pp. 43-60.
- Asare, T 2009, 'Internal auditing in the public sector: promoting good governance and performance improvement', *International Journal on Governmental Financial Management*, vol. 9, no. 1, pp. 15-28.
- Asiedu, KF & Deffor, EW 2017, 'Fighting corruption by means of effective IAF: evidence from the Ghanaian public sector', *International Journal of Auditing*, vol. 21, no. 1, pp. 82-99.
- Baker, N. (2009), "A renewed framework", *The Internal Auditor*, Vol. 66, pp. 55-59.
- Badara, MaS 2012, 'The role of internal auditors in ensuring effective financial control at local government level: the case of Alkaleri LGA, Bauchi State', *Research Journal of Finance and Accounting*, vol. 3, no. 4, pp. 57-67.
- Badara, MaS & Saidin, SZ 2013, 'Impact of the effective internal control system on the internal audit effectiveness at local government level', *Journal of Social and Development Sciences*, vol. 4, no. 1, pp. 16-23.

- Bhattacharyya, AK 2015, Toshiba - a case of internal audit failure, viewed 10 September 2018, <http://www.business-standard.com/article/opinion/toshiba-a-case-of-internal-audit-failure-115080900760_1.html>.
- Blackwelder, B, Coleman, K, Colunga-Santoyo, S, Harrison, JS & Wozniak, D 2016, 'The Volkswagen Scandal' *Journal of Management*, vol. 6, no. 1, pp. 1-25.
- Carhill, K.M. and Kincaid, J.K. (1989) 'Applying the standards in governmental internal auditing', *The Internal Auditor*, Vol. 46, No. 5pp.50–55.
- Chambers, A.D. and Odar, M. (2015) 'A new vision for internal audit', *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30, No. 1, pp.34–55.
- COSO (2004) *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*, AICPA, Committee of Sponsoring Organization of Treadway Commission, New York.
- COSO (2013) *Internal Control – Integrated Framework*, AICPA, Committee of Sponsoring Organization of Treadway Commission, New York.
- Cain, A. (2012), "Practices/Update", *The Internal Auditor*, Vol. 69 No. 1, pp. 13.
- Colbert, J. (2002), "New and expanded Internal Audit Standards", *The CPA Journal*, Vol. 72 No. 5, pp. 34-38.
- Carcello, JV, Eulerich, M, Masli, A & Wood, DA 2018, 'The value to management of using the IAF as a management training ground', *Accounting Horizons*, vol. 86, no. 6, pp.2131-2154.
- Chambers, R 2015, Getting at the truth: companies such as VW discover internal audit's credibility, viewed 10 September 2018, <<https://iaonline.theiia.org/blogs/chambers/2015/getting-at-the-truth-companies-such-as-vw-discover-internal-audits-credibility>>.
- Chang, Y-T, Chen, H, Cheng, RK & Chi, W 2019, 'The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and

compliance’, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, vol. 15, no. 1, pp. 1-19.

- Coetzee, P & Erasmus, LJ 2017, ‘What drives and measures public sector internal audit effectiveness? Dependent and independent variables’, *International Journal of Auditing*, vol. 21, no. 3, pp. 237-248.
- Cohen, A & Sayag, G 2010, ‘The effectiveness of internal auditing: an empirical examination of its determinants in Israeli organisations’, *Australian Accounting Review*, vol. 20, no. 3, pp. 296-307.
- Dellai, H & Omri, MAB 2016, ‘Factors affecting the internal audit effectiveness in Tunisian organisations’, *Research Journal of Finance and Accounting*, vol. 7, no. 16, pp. 208-211.
- Dittenhofer, M 2001a, ‘Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods’, *Managerial Auditing Journal*, vol. 16, no. 8, pp. 443-450.
- Dittenhofer, M 2001b, ‘Reengineering the internal auditing organisation’, *Managerial Auditing Journal*, vol. 16, no. 8, pp. 458-468.
- Drogalas, G, Karagiorgos, T & Arabatzis, K 2015, 'Factors Associated with Internal Audit Effectiveness: Evidence from Greece', *Journal of Accounting and Taxation*, vol. 7, no. 7, pp. 113-22.
- Endaya, KA & Hanefah, MM 2013, ‘Internal audit effectiveness: an approach proposition to develop the theoretical framework’, *Research Journal of Finance and Accounting*, vol. 4, no. 10, pp. 92-102.
- Finkler, SA, Smith, DL & Calabrese, TD 2018, *Financial management for public, health and not-for-profit organisations*, CQ Press.
- Garvey, P.R. and Lansdowne, Z.F. (1998) ‘Risk matrix: an approach for identifying, assessing, and ranking program risks’, *Air Force Journal of Logistics*, Vol. 22, No. 1, pp.18–21.
- Goodson, S., Morey, K. and Lapointe, J. (2012) *Supplemental Guidance: The role of Internal Auditing in the Public Sector Governance*, The Institute of Internal Auditors, Global, Altamore Springs, Florida.
- Goodwin, J. (2004) ‘A comparison of internal audit in the private and public sectors’, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19, No. 5, pp.640–650.

- Governance and Internal Audit Conference, Chios, Greece.
- Gamayuni, RR 2018, 'The effect of IAF effectiveness and implementation of accrual-based government accounting standard on financial reporting quality', *Review of Integrative Business and Economics Research*, vol. 7, pp. 46-58.
- Goodwin-Stewart, J & Kent, P 2006, 'The use of internal audit by Australian companies', *Managerial Auditing Journal*, vol. 21, no. 1, pp. 81-101.
- Gros, M, Koch, S & Wallek, C 2017, 'IAF quality and financial reporting: results of a survey on German listed companies', *Journal of Management & Governance*, vol. 21, no. 2, pp. 291-329.
- Imoniana, J.O. and Dias, S.R.L. (2017) 'The interference of the organisational culture with the internal audit function', *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, Vol. 13, No. 2, pp.150–186.
- Imoniana, J.O., Antunes, M.T.P., Mattos, S.M. and Maciel, E. (2012) 'The analytical review procedures in audit: an exploratory study', *Advances in Scientific and Applied Accounting*, Vol. 5, No. 2, pp.282–303.
- ISO (2009) ISO 31010:2009: Risk Management – Risk Assessment Techniques, International Organization for Standardization, Geneva.
- ISO (2015) ISO 9001:2015: Quality management systems – fundamentals and vocabulary, International Organization for Standardization, Geneva.
- Kida, MI & Unegbu, AO 2011, 'Effectiveness of internal audit as instrument of improving public sector management', *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences*, vol. 2, no. 4, pp. 304-309.
- Lenz, R & Hahn, U 2015, 'A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities', *Managerial Auditing Journal*, vol. 30, no. 1, pp. 5-33.
- Lenz, R, Sarens, G & Jeppesen, KK 2018, 'In search of a measure of effectiveness for IAFs: an institutional perspective', *EDP Audit, Control and Security Newsletter*, vol. 58, no. 2, pp. 1-36.

- Mihret, D.G. and Yismaw, A.W. (2007) 'Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study', *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22, No. 5, pp.470–484.
- Mihret, DG 2010a, 'Antecedents and organisational performance implication of internal audit effectiveness: evidence from Ethiopia', University of Southern Queensland.
- Mihret, DG 2010b, 'Factors associated with attributes of internal audit departments: a canonical analysis', *African Journal of Accounting, Economics, Finance and Banking Research*, vol. 6, no. 6, pp. 42-61.
- Mihret, DG & Yismaw, AW 2007, 'Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study', *Managerial Auditing Journal*, vol. 22, no. 5, pp. 470-484.
- Mihret, DG, James, K & Mula, JM 2010, 'Antecedents and organisational performance implications of internal audit effectiveness: some propositions and research agenda', *Pacific Accounting Review*, vol. 22, no. 3, pp. 224-252.
- Mihret, DG, Mula, JM & James, K 2012, 'The development of internal auditing in Ethiopia: the role of institutional norms', *Journal of Financial Reporting and Accounting*, vol. 10, no. 2, pp. 153-170.
- Mostafa, D, Hussain, M & Mohamed, EK 2020, 'The effect of religiosity–morality interaction on auditor independence in Egypt', *Managerial Auditing Journal*, vol. 35, no. 8, pp. 1009-1031.
- Norman, CS, Rose, AM & Rose, JM 2010, 'Internal audit reporting lines, fraud risk decomposition and assessments of fraud risk', *Accounting, Organisations and Society*, vol. 35, no. 5, pp. 546-557.
- Okodo, BD, Aliu, MM & Yahaya, AO 2019, 'Assessing the reliability of the IAFs: the issues', *Journal of Contemporary Research in Business, Economics and Finance*, vol. 1, no. 1, pp. 46-55.
- Omri, HD 2016, 'Factors affecting the internal audit effectiveness in Tunisian organisations', *Research Journal of Finance and Accounting*, vol. 5, no. 2, pp. 208-221.

- Reginato, E., Landis, C., Fadda, I. and Pavan, A. (2014) ‘German and Italian municipalities’ internal control systems: convergence to a neo-weberian reform pattern?’, *International Journal of Public Administration*, Vol. 37, No. 10, pp.601–610.
- Rose, J. and Norman, C.S. (2008) *Internal Audit Reporting Lines, Fraud Risk Decomposition, and Assessments of Fraud Risk*, The IIA Research Foundation, Altamonte Springs, FL.
- Ruge, B. (2004) ‘Risk matrix as tool for risk assessment in the chemical process industries’, in Spitzer, C., Schmocker, U. and Dang V.N. (Eds.): *Probabilistic Safety Assessment and Management*, pp.2693–2698, Springer, London.
- Ridley, J 2008, *Cutting edge internal auditing*, John Wiley & Sons, UK.
- Roussy, M, Barbe, O & Raimbault, S 2020, ‘Internal audit: from effectiveness to organisational significance’, *Managerial Auditing Journal*, vol. 35, no.2, pp. 322- 342.
- Roussy, M & Brivot, M 2016, 'Internal Audit Quality: A Polysemous Notion?', *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol.33, no 1, pp.90-114.
- Scarozza, D., Rotundi, F. and Hinna, A. (2018) ‘Implementing risk management in the Italian public sector: hybridization between old and new practices’, *International Journal of Public Administration*, Vol. 41, No. 2, pp.110–128.
- Sawyer, L. (1987), “Professionalism”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 2, pp. 7-11.
- Salehi, T 2016, ‘Investigation factors affecting the effectiveness of internal auditors in the company: case study Iran’, *Review of European Studies*, vol. 8, no. 2, pp. 224- 235.
- Shamki, D & Alhajri, TA 2017, ‘Factors influence internal audit effectiveness’, *International Journal of Business and Management*, vol. 12, no. 10, pp. 143-152.

- Turetken, O, Jethefer, S & Ozkan, B 2019, 'Internal Audit Effectiveness: Operationalization and Influencing Factors', *Managerial Auditing Journal*, vol.35, no. 2, pp.238-271.
- Turlea, E. and Stefanescu, A. (2009) 'Internal audit and risk management in public sector entities, between tradition and actuality', *Annales Universitatis Apulensis: Series Oeconomica*, Vol. 11, No. 1, pp.210–217.
- Young, R. and Moyes, G.D. (2014) 'An examination of the effectiveness of test-of-controls audit procedures for detecting fraud', *International Journal of Auditing Technology*, Vol. 2, No. 1, pp.22–36.
- Van Peurse, K 2004, 'Internal auditors' role and authority: New Zealand evidence', *Managerial Auditing Journal*, vol. 19, no. 3, pp. 378-393.
- Yee, CS, Sujan, A, James, K & Leung, JK 2008, 'Perceptions of Singaporean internal audit customers regarding the role and effectiveness of internal audit', *Asian Journal of Business and Accounting*, vol. 1, no. 2, pp. 147-174.