



**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΔΥΤΙΚΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ, ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

ΠΜΣ "Δημόσια Διοίκηση - Δημόσιο Μάνατζμεντ"

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Θέμα:

Τίτλος στα Ελληνικά

**N.4795/2021 - Αξιολόγηση των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου
στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης Α΄ Βαθμού**

Τίτλος στα Αγγλικά

**Law 4795/2021 - Evaluation of the Internal Control Units in
the local government organizations of the First Degree.**

Όλγα Κωστούρου (Α.Μ.: ΔΜ 2130)

Επιβλέπων καθηγητής: Ιωάννης Ψυχάρης

Αθήνα

Σεπτέμβριος 2023

Μέλη Τριμελούς Επιτροπής

1. Ι. Ψυχάρης

2. Φ. Κομισόπουλος

3. Α. Σαχινίδης

ΔΗΛΩΣΗ ΣΥΓΓΡΑΦΕΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Η κάτωθι υπογεγραμμένη Όλγα Κωστούρου του Ευθυμίου, με αριθμό μητρώου 2130 φοιτήτρια του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών «Δημόσια Διοίκηση-Δημόσιο Μάνατζμεντ» του Τμήματος Διοίκησης Επιχειρήσεων της Σχολής Διοικητικών, Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών 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».

Επιθυμώ την απαγόρευση πρόσβασης στο πλήρες κείμενο της εργασίας μου μέχρι και έπειτα από αίτηση μου στη Βιβλιοθήκη και έγκριση του επιβλέποντα καθηγητή.

Η Δηλούσα
Όλγα Κωστούρου



Στα παιδιά μου Γιάννη και Ευθυμία-Μαρκέλλα και στους Γονείς μου....

Ευχαριστίες

Με την ολοκλήρωση της διπλωματικής μου εργασίας θα ήθελα να εκφράσω τις θερμές ευχαριστίες μου σε όλους τους αξιότιμους/ες καθηγητές/τριες του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών «Δημόσια Διοίκηση-Δημόσιο Μάνατζμεντ», για το υπέροχο ταξίδι γνώσεων που μου πρόσφεραν.

Ιδιαίτερος ένα μεγάλο ευχαριστώ το οφείλω στον επιβλέποντα καθηγητή μου τον κ. Ιωάννη Ψυχάρη για την καθοδήγηση, τις επισημάνσεις και την ενθάρρυνση του καθ' όλη τη διάρκεια εκπόνησης της διπλωματικής μου εργασίας.

Επίσης θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τους Δημάρχους, τους Γενικούς Γραμματείς και τους υπαλλήλους των εξήντα ένα (61) Δήμων που μου έκαναν τη τιμή να συμπληρώσουν το ερωτηματολόγιο, το οποίο αποτελεί μέρος της διπλωματικής μου εργασίας.

Στο σημείο αυτό δεν θα παραλείψω να ευχαριστήσω την π. Διευθύντρια μου κ. Ιωάννα Θειακού που η δική της παρότρυνση συνέβαλε στην εκδήλωση εκ μέρους μου για συμμετοχή στο μεταπτυχιακό. Ακόμη τις αγαπημένες φίλες μου Βάσω, Δήμητρα Μαρία και Χριστίνα για την ενθάρρυνσή τους.

Τέλος ευχαριστώ θερμά τους συμφοιτητές μου, με τους οποίους αναπτύχθηκε έντονα το πνεύμα συνεργασίας, αλληλοβοηθείας και τέθηκαν οι βάσεις για δυνατή φιλία. Εύη μας λείπεις....

Περίληψη

Η παρούσα διπλωματική εργασία αποσκοπεί στην παρουσίαση της σημαντικότητας του Εσωτερικού Ελέγχου και του ρόλου που καλούνται να διαδραματίσουν οι Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Ειδικότερα με την εργασία αναδεικνύεται το εννοιολογικό πλαίσιο του Εσωτερικού Ελέγχου και του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου ούτως ώστε ο εκάστοτε αναγνώστης να είναι σε θέση να κατανοήσει τις εν λόγω έννοιες καθώς και τη

λειτουργία και σημαντικότητα αυτών στον Δημόσιο Τομέα και ειδικότερα στην Τοπική Αυτοδιοίκηση Α' Βαθμού. Επιπροσθέτως μέσω της έρευνας που διεξήχθη, διερευνήθηκε κατά πόσο υφίσταται και λειτουργούν αποτελεσματικά οι υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης Α' Βαθμού μετά τη θέσπιση του Ν. 4795/21.

Λέξεις Κλειδιά: Εσωτερικός Έλεγχος, Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου, Δήμοι

Abstract

This thesis aims to present the importance of Internal Audit and the role that Internal Audit Units are called to play in Local Government Organizations. In particular, the work highlights the conceptual framework of Internal Audit and the Internal Audit System so that each reader is able to understand these concepts as well as their function and importance in the Public Sector and in particular in First Grade Local Government. In addition, through the research carried out, it was investigated whether the Internal Audit services exist and operate effectively in the Local Self-Governing Organizations of the First Degree after the enactment of Law 4795/21.

Keywords: Internal Audit, Internal Audit System, Internal Audit Units, Municipalities

Κατάλογος Πινάκων

Πίνακας 1	Κλάδος/Ειδικότητα	110
Πίνακας 2	Έτη Προϋπηρεσίας στο Δημόσιο Τομέα	110
Πίνακας 3	Σύσταση Μ.Ε.Ε.	111
Πίνακας 4	Επίπεδο Μ.Ε.Ε.	111
Πίνακας 5	Έτος Σύστασης Μ.Ε.Ε.	112
Πίνακας 6.	Προϋπηρεσία στη Μ.Ε.Ε	113
Πίνακας 7	Αριθμός Εργαζομένων στη Μ.Ε.Ε.	114
Πίνακας 8	Διαπίστευση Συναφή με Ε.Ε.	115
Πίνακας 9	Αριθμός υπαλλήλων που έχουν πιστοποίηση ΕΚΔΔΑ	116
Πίνακας 10	Εγγεγραμμένοι στο Δίκτυο Ε.Ε. Δημ. Διοίκησης	117
Πίνακας 11	Συμβολή Δικτύου Ε.Ε. Δημ. Διοίκησης	118
Πίνακας 12	Χαρακτηριστικά Γνωρίσματα Ε.Ε.	119
Πίνακας 13	Ενέργειες για Σύσταση Μ.Ε.Ε.	120
Πίνακας 14	Σύσταση Κοινής Μ.Ε.Ε.	120
Πίνακας 15	Ανάθεση Ε.Ε. σε Εξωτερικό Φορέα	121
Πίνακας 16	Παροχή Τεχνογνωσίας στη Μ.Ε.Ε. από εξωτερικό φορέα	122
Πίνακας 17	Κανονισμός Λειτουργίας Μ.Ε.Ε.	123
Πίνακας 18	Εγχειρίδιο Ε.Ε.	124
Πίνακας 19	Περιγράμματα Θέσεων Εργασίας για τη Μ.Ε.Ε.	124
Πίνακας 20	Κώδικας Δεοντολογίας Ε.Ε.	125
Πίνακας 21	Αριθμός Ε.Ε.	126
Πίνακας 22	Είδη Διενεργηθέντων Ελέγχων	128
Πίνακας 23	Είδη Διενεργηθέντων Ελέγχων	128
Πίνακας 24	follow up Έλεγχοι	128
Πίνακας 25	Ανταπόκριση από τις Ελεγχόμενες Υπηρεσίες	129
Πίνακας 26	Διενέργεια Συμβουλευτικού Έργου	129
Πίνακας 27	Έγκριση Προγράμματος για το 2023	129
Πίνακας 28	Αριθμός Ε.Ε. για το 2023	130
Πίνακας 29	Ετήσια Έκθεση για το 2021	130
Πίνακας 30	Σύσταση Επιτροπής Ελέγχου	131
Πίνακας 31	Εκδήλωση Ενδιαφέροντος για Σύσταση Επιτροπής Ελέγχου	131
Πίνακας 32	Σ.Ε.Ε.	132
Πίνακας 33	Διαδικασίες Είδη	132
Πίνακας 34	Ποσοστό Καταγεγραμμένων Διαδικασιών	133
Πίνακας 35	[υπάρχει ελεγκτική κουλτούρα στον φορέα σας;]	133
Πίνακας 36	[διασφαλίζεται η ανεξαρτησία της λειτουργίας της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου;]	133
Πίνακας 37	[ότι η λειτουργία της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου προσδίδει αξία στο Δήμο σας;]	134
Πίνακας 38	[ότι η λειτουργία της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου συμβάλει στην αξιοπιστία του Δήμου σας;]	134

Πίνακας 39	[η λειτουργία της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου συμβάλει στην αποτροπή φαινομένων απάτης και διαφθοράς;]	134
Πίνακας 41	[Επιπλέον Στελέχωση Προσωπικού από άτομα με εμπειρία και διαφορετικών ειδικοτήτων;]	134
Πίνακας 42	[Παροχή ελεγκτικών εργαλείων για τη διενέργεια εσωτερικών ελέγχων;]	135
Πίνακας 43	[Διαρκή επιμόρφωση εσωτερικών ελεγκτών για θέματα εσωτερικού ελέγχου;]	135
Πίνακας 44	[Διαρκή παροχή τεχνογνωσίας από εξωτερικό φορέα;]	135
Πίνακας 45	[Σύσταση και λειτουργία Επιτροπής Ελέγχου;]	135
Πίνακας 46	[Παροχή των αναγκαίων πόρων για την λειτουργία των ΜΕΕ;]	136
Πίνακας 47	[Δημιουργία ενός Help Desk που θα βοηθάει τα στελέχη των υπηρεσιών να επιλύουν προβλήματα που αντιμετωπίζουν;]	136

Κατάλογος Διαγραμμάτων

Διάγραμμα 1	Φύλο	109
Διάγραμμα 2	Σύσταση Μ.Ε.Ε.	111
Διάγραμμα 3	Επίπεδο Μ.Ε.Ε.	112
Διάγραμμα 4	Προϋπηρεσία στη Μ.Ε.Ε	113
Διάγραμμα 5	Αριθμός Εργαζομένων στη Μ.Ε.Ε.	114
Διάγραμμα 6	Διαπίστευση Συναφή με Ε.Ε.	115
Διάγραμμα 7	Αριθμός υπαλλήλων που έχουν πιστοποίηση ΕΚΔΔΑ	117
Διάγραμμα 8	Εγγεγραμμένοι στο Δίκτυο Ε.Ε. Δημ. Διοίκησης	118
Διάγραμμα 9	Ενέργειες για Σύσταση Μ.Ε.Ε.	120
Διάγραμμα 10	Ανάθεση Ε.Ε. σε Εξωτερικό Φορέα	121
Διάγραμμα 11	Παροχή Τεχνογνωσίας στη Μ.Ε.Ε. από εξωτερικό φορέα	122
Διάγραμμα 12	Κανονισμός Λειτουργίας Μ.Ε.Ε.	123
Διάγραμμα 13	Εγχειρίδιο Ε.Ε.	124
Διάγραμμα 14	Περιγράμματα Θέσεων Εργασίας για τη Μ.Ε.Ε.	125
Διάγραμμα 15	Κώδικας Δεοντολογίας Ε.Ε.)	126
Διάγραμμα 16	Αριθμός Ε.Ε.	127

Πίνακας περιεχομένων

Περίληψη	6
Abstract	7
Κατάλογος Πινάκων	8
Κατάλογος Διαγραμμάτων.....	9
Κεφάλαιο 1ο	13
1.1 Εισαγωγή	13
1.2 Σκοπός και Δομή της Διπλωματικής Εργασίας.....	14
Κεφάλαιο 2ο	17
Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου	17
2.1 Έννοια	17
2.2 Στόχοι του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου	22
2.3 Μοντέλο Τριών Γραμμών Άμυνας.....	23
2.4 Μοντέλο COSO	28
2.5 Μοντέλο COCO	32
Κεφάλαιο 3ο	35
Εσωτερικός έλεγχος.....	35
3.1 Έννοια και Σκοπός του Εσωτερικού Ελέγχου	35
3.2 Είδη Εσωτερικού Ελέγχου	40
3.3 Εσωτερικός Έλεγχος και Απάτη	43
3.4 Σχέση εσωτερικών ελεγκτών με εξωτερικούς ελεγκτές.....	45
3.5 Σχέση Εσωτερικών Ελεγκτών και ελεγχόμενων	48
Κεφάλαιο 4ο	49
Διεθνές Πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου	49
4.1 Κώδικας Δεοντολογίας	49
4.2 Κανονισμός Λειτουργίας Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου.....	52
4.3 Εγχειρίδιο Εσωτερικών Ελέγχων	54
4.4 Πρόγραμμα Διασφάλισης της Ποιότητας των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου	56
4.5 Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου.....	58
4.6 Νέα Πρότυπα Global Internal Audit Standards 2023	60
Κεφάλαιο 5ο	63

Επιτροπή Ελέγχου.....	63
5.1 Ο Ρόλος της στην διακυβέρνηση, στο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου και τον Εσωτερικό Έλεγχο.....	63
5.2 Αρμοδιότητες των Επιτροπών Ελέγχου.....	64
Κεφάλαιο 6ο	68
Κίνδυνος και Εσωτερικός Έλεγχος.....	68
6.1 Έννοια Κινδύνου	68
6.2 Κατηγορίες κινδύνων	69
6.3 Ο ρόλος των Εσωτερικών Ελεγκτών στη διαχείριση κινδύνων.....	70
6.4 Διαχείριση Επιχειρηματικού Κινδύνου κατά COSO	72
Κεφάλαιο 7ο	78
Συμβούλιο της Ευρώπης και Εσωτερικός Έλεγχος.....	78
7.1 Έρευνα για τον Εσωτερικό Έλεγχο σε Τοπικό και Περιφερειακό Επίπεδο	78
7.2 Εγχειρίδιο του Συμβουλίου της Ευρώπης για τη Δημόσια Ηθική σε Τοπικό Επίπεδο.....	79
7.3 Ενέργειες του Συμβουλίου της Ευρώπης αναφορικά με τη Εγκαθίδρυση του Εσωτερικού Ελέγχου στο Δημόσιο Τομέα.....	80
Κεφάλαιο 8ο	82
Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου	82
8.1 Σύσταση και αρμοδιότητες	82
8.2 Ετήσια Έκθεση με Γνώμη.....	84
8.3 Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου	85
8.4 Προγραμματισμός Ελέγχων.....	88
8.5 Διενέργεια Εσωτερικών Ελέγχων	95
8.6 Ποιοτικά Χαρακτηριστικά Εκθέσεων.....	104
Κεφάλαιο 9ο	106
Μεθοδολογία	106
9.1. Σκοπός της Έρευνας.....	106
9.2 Συμμετέχοντες	106
9.3 Ανάλυση Δεδομένων	107
9.4 Περιορισμοί Έρευνας	107
9.5 Αποτελέσματα Έρευνας.....	108
9.6 Συμπεράσματα	136
9.7 Προτάσεις.....	138

Βιβλιογραφία	141
Ελληνική	141
Εγχειρίδια	142
Ξενόγλωσση.....	142
Ξενόγλωσσα Άρθρα.....	142
Νομοθεσία.....	145
Ιστοσελίδες.....	146

Κεφάλαιο 1ο

1.1 Εισαγωγή

Η πολυπλοκότητα, το έντονα ανταγωνιστικό περιβάλλον των επιχειρήσεων καθώς και οι διαρκείς οικονομικές εξελίξεις, επιβάλλουν την βέλτιστη λειτουργία και οργάνωση τους προκειμένου να επιτύχουν τους στόχους τους και να εξασφαλίσουν τη βιωσιμότητά τους. Οι επιχειρησιακές οντότητες καλούνται σε διαρκή βάση να αντιμετωπίσουν νέους κινδύνους, να αυξήσουν την ανταγωνιστικότητά τους στο διαρκώς μεταβαλλόμενο περιβάλλον, την αποδοτικότητά τους και την μεγιστοποίηση του κέρδους τους.

Τα ανωτέρω συνέβαλαν στην εμφάνιση του Εσωτερικού Ελέγχου (εφεξής Ε.Ε.) ως μία ανεξάρτητη, αμερόληπτη και διαβεβαιωτική διαδικασία, υλοποιούμενη στο πλαίσιο της εταιρικής διακυβέρνησης, η οποία αποσκοπεί στην βελτίωση της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας των επιχειρήσεων. Συνιστά ασφαλιστική δικλείδα, διότι εστιάζει στον εντοπισμό και τη αξιολόγηση των εκάστοτε κινδύνων, προερχόμενων από το εσωτερικό ή εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης, εξασφαλίζοντας την αξιοπιστία σε όλο το φάσμα λειτουργιών της, προσδίδοντας της αξία.

Η οικονομική κρίση που πλήττει τα τελευταία χρόνια τη χώρα μας, επέβαλε την ανάγκη για μεταρρυθμίσεις στη Δημόσια Διοίκηση, αποσκοπώντας στη βελτίωση της απόδοσή της, την αποτελεσματική χρήση των διαθέσιμων πόρων προς όφελος του κοινωνικού συνόλου.

Η υιοθέτηση και εφαρμογή των αρχών της διαφάνειας, ακεραιότητας και λογοδοσίας στη Δημόσια Διοίκηση οδήγησαν στην θεσμοθέτηση του Ε.Ε. και στο δημόσιο τομέα.

Ο Ε.Ε. διαδραματίζει καθοριστικό ρόλο, καθώς καθίσταται απαραίτητος για την βελτίωση της οικονομικής διαχείρισης των δημοσίων οργανισμών και τον περιορισμό συμπεριφορών που δύναται να οδηγήσουν σε φαινόμενα κακοδιοίκησης και τη διαφθοράς.

Με τον Ν. 3492/2006¹ θεσμοθετείται για πρώτη φορά ο Ε.Ε. στη Δημόσια Διοίκηση και ακολούθως με τον Ν.4270/2014² επεκτείνεται σε όλους τους φορείς της

¹Άρθρα 4 και 12 (ΦΕΚ 210/τ. Α' /5.10.06)

²ΦΕΚ 143/τ.Α' /28.6.14

γενικής κυβέρνησης. Εν συνεχεία με τον Ν. 4622/2019³ καθιερώνεται η υποχρέωση σύστασης υπηρεσιών Ε.Ε., επιπέδου διεύθυνσης σε όλα τα υπουργεία όπου την εποπτεία του έργου τους αναλαμβάνει η νεοσυσταθείσα Εθνική Αρχή Διαφάνειας (Ε.Α.Δ.).

Ο πρόσφατος σχετικά νόμος 4795/2021⁴ συνιστά κομβικό σημείο για την εγκαθίδρυση και λειτουργία του Ε.Ε. και του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου (εφεξής Σ.Ε.Ε.) σε όλο το δημόσιο τομέα. Για πρώτη φορά θεσπίζεται ένα ενιαίο και ολοκληρωμένο πλαίσιο για τον Ε.Ε., στηριζόμενο στα Διεθνή Πρότυπα Ε.Ε. Σκοπός του εν λόγω νομοθετικού πλαισίου είναι η λειτουργία αποτελεσματικών υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου σε όλους τους δημόσιους οργανισμούς, θέτοντας τις βάσεις για την ανάπτυξη μιας ελεγκτικής κουλτούρας θεμελιωμένης στις αρχές της διαφάνειας της ακεραιότητας και της βέλτιστης δημοσιονομικής διαχείρισης των δημοσίων πόρων.

Πάρα ταύτα, η λειτουργία του Ε.Ε. εξακολουθεί να αποτελεί ένα δύσκολο εγχείρημα γεγονός που οφείλεται αφενός μεν στην πολυπλοκότητα λειτουργίας των δημοσίων υπηρεσιών και τη διατήρηση του παραδοσιακού ελέγχου, αφετέρου δε στο ότι ο Ε.Ε. συμβάλλει στην μείωση φαινομένων κακοδιοίκησης και κακοδιαχείρισης των δημοσίων πόρων.

Οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης (εφεξής Ο.Τ.Α.) Α' και Β' βαθμού, οφείλουν να εγκαθιδρύσουν, να υλοποιήσουν και να διατηρήσουν ένα σύστημα οργανωσιακής αποτελεσματικότητας και οικονομικής αποδοτικότητας ούτως ώστε να παρέχουν τις βέλτιστες υπηρεσίες προς τους πολίτες. Σε αυτό θα συμβάλλει καταλυτικά η αποτελεσματική λειτουργία του Ε.Ε. Καθίσταται πλέον σαφές ότι ο Ε.Ε. είναι αναγκαίος για εύρυθμη λειτουργία τους, συμβάλλοντας καθοριστικά στην αντιμετώπιση των κινδύνων και την καταπολέμηση της φαινομένων κακοδιοίκησης και διαφθοράς.

³Άρθρο 39 (ΦΕΚ 133 /τ.Α'/7.8.2019)

⁴ ΦΕΚ 62/τ. Α'/17.4.2021

1.2 Σκοπός και Δομή της Διπλωματικής Εργασίας

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι αφενός μεν η παρουσίαση του σημαντικού ρόλου που διαδραματίζει ο Ε.Ε. στη Δημόσια Διοίκηση, αφετέρου δε η διερεύνηση καθιέρωσης και λειτουργίας του στους Ο.Τ.Α.Α' βαθμού.

Ειδικότερα, επιχειρείται αποσαφήνιση των εννοιών Ε.Ε. και Σ.Ε.Ε. ενώ γίνεται εκτενής αναφορά στο Διεθνές Πλαίσιο για την επαγγελματική εφαρμογή του Ε.Ε. και τα νέα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα που πρόκειται να τεθούν σε εφαρμογή το 2024.

Επιπροσθέτως, γίνεται αναλυτική παρουσίαση των βημάτων διενέργειας και ολοκλήρωσης Ε.Ε. Τέλος, βάσει της έρευνας που διεξήχθη εξάγονται αποτελέσματα αναφορικά με την μέχρι τώρα λειτουργία του Ε.Ε. στους Δήμους.

Απώτερος στόχος της εργασίας είναι η κατανόηση από τον εκάστοτε αναγνώστη των ανωτέρω εννοιών, και εν συνεχεία, η εμπέδωση της σημαντικότητας του Ε.Ε., η διερεύνηση της λειτουργίας ή όχι Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου (εφεξής Μ.Ε.Ε.) στους Δήμους, η υποβολή προτάσεων για την αποτελεσματική λειτουργία του ΕΕ και εν κατακλείδι η καθοδήγηση νέων ελεγκτών.

Η εργασία δομείται σε εννέα κεφάλαια:

Στο παρόν κεφάλαιο γίνεται μια σύντομη αναφορά στο εξεταζόμενο θέμα ενώ παρουσιάζεται ο σκοπός και η διάρθρωση της παρούσας εργασίας.

Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται ανάλυση του Σ.Ε.Ε., μέρος του οποίου αποτελεί και ο Ε.Ε. Ειδικότερα γίνεται εννοιολογική ανάλυση και παρουσιάζεται η σκοπιμότητα εγκαθίδρυσης ενός αποτελεσματικού Σ.Ε.Ε. Επίσης γίνεται αναφορά στα Μοντέλα των τριών γραμμών άμυνας, του μοντέλου COSO που συνιστά την αφετηρία για την ένταξη οργανωμένων Σ.Ε.Ε. στη λειτουργία επιχειρήσεων και του μοντέλου COCO (το οποίο παρουσιάζει σημαντικές ομοιότητες με το COSO).

Στο τρίτο κεφάλαιο γίνεται εκτενής αναφορά στη λειτουργία του Ε.Ε., τα είδη Ε.Ε. και τη σχέση ανάμεσα στο Ε.Ε. στην απάτη. Επίσης, επισημαίνεται η σχέση των Εσωτερικών Ελεγκτών (εφεξής Ε.Ε.) με τους εξωτερικούς ελεγκτές και τους ελεγχόμενους, ούτως ώστε να καταστεί αποτελεσματικός ο Ε.Ε.

Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζεται το διεθνές πλαίσιο για την επαγγελματική εφαρμογή του Ε.Ε. δηλαδή των δομικών του στοιχείων πέραν του Ε.Ε., του Κώδικα Δεοντολογίας που οφείλουν να τηρούν οι Ε.Ε., τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα που πρέπει να ακολουθούν ενώ επιπροσθέτως γίνεται και παρουσίαση των Νέων

Προτύπων που ήταν πρόσφατα σε διαβούλευση σε παγκόσμιο επίπεδο και επρόκειτο να τεθούν σε εφαρμογή το 2024. Επίσης παρουσιάζεται το πρόγραμμα διασφάλισης ποιότητας των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου και το εγχειρίδιο εσωτερικών ελέγχων τα οποία συνιστούν δύο βασικά εργαλεία για την αποτελεσματική λειτουργία των Μ.Ε.Ε.

Στο πέμπτο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στις Επιτροπές Ελέγχου και τις αρμοδιότητες που ασκούν. Η εν λόγω παρουσίαση γίνεται διότι η λειτουργία Επιτροπής Ελέγχου σε έναν οργανισμό διασφαλίζει την ανεξαρτησία των Ε.Ε. και την ποιότητα του ελεγκτικού τους έργου.

Στο έκτο κεφάλαιο γίνεται εννοιολογική ανάλυση του κινδύνου και παρατίθενται τα είδη κινδύνων που δύναται να εντοπίσουν οι Ε.Ε. κατά τη διενέργεια ελέγχων. Επίσης αναφέρεται ο ρόλος τον οποίο διαδραματίζουν οι Ε.Ε. αναφορικά με τη διαχείρισή τους ενώ γίνεται ανάλυση της διαχείρισης των επιχειρηματικών κινδύνων σύμφωνα με το μοντέλο COSO.

Στο έβδομο κεφάλαιο παρουσιάζονται επιγραμματικά οι ενέργειες του Συμβουλίου της Ευρώπης σχετικά με τη λειτουργία του Ε.Ε. στο δημόσιο τομέα καθώς και τα αποτελέσματα μιας σχετικής με τον Ε.Ε. έρευνας που διεξήχθη σε τοπικό και περιφερειακό επίπεδο.

Το όγδοο κεφάλαιο εστιάζει στη λειτουργία των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου. Ειδικότερα γίνεται αναφορά στις αρμοδιότητες τους σύμφωνα με τον Ν.4795/21 ενώ γίνεται εκτενής ανάλυση των σταδίων βάσει των οποίων είναι απαραίτητο διενεργείται ένας έλεγχος.

Στο ένατο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της έρευνας που διεξήχθη για το βαθμό σύστασης και λειτουργίας Μ.Ε.Ε. στους Δήμους. Στην εν λόγω έρευνα κλήθηκαν να απαντήσουν οι τριακόσιοι τριάντα δύο (332) Δήμοι της Ελλάδας σε ερωτηματολόγιο για τη σύνταξη του οποίου έγινε χρήση του google forms. Για την ανάλυση και παρουσίαση των αποτελεσμάτων έχει χρήση του στατιστικού προγράμματος SPSSv20. Τέλος διατυπώνονται τα συμπεράσματα της έρευνας.

Κεφάλαιο 2ο

Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου

2.1 Έννοια

Κάθε οργανωτική οντότητα, επιχείρηση ή δημόσιος φορέας προκειμένου να λειτουργήσει αποτελεσματικά, οφείλει να έχει καθιερώσει ένα οργανωμένο δίκτυο διαδικασιών, λειτουργιών, κανόνων, μέτρων και δικλίδων ελέγχου (ή ασφάλειας), ούτως ώστε να πετύχει τους εκάστοτε στόχους που έχει θέσει στο περιβάλλον όπου δραστηριοποιείται.

Η έννοια του Σ.Ε.Ε. έχει αποδοθεί ποικιλοτρόπως τόσο από διεθνείς φορείς και επαγγελματικές ενώσεις και όσο μέσα από νομοθετήματα.

Σύμφωνα τους J. Cook και G. Winkle (1980)⁵ ένα Σ.Ε.Ε. θα μπορούσε να παρομοιασθεί με το νευρικό ανθρώπινο σύστημα το οποίο διαπερνά όλον τον οργανισμό, διαβιβάζοντας εντολές και αντιδράσεις προς και από τη διοίκηση.

Κατά τον Φίλο (2004)⁶ το Σ.Ε.Ε. είναι το σύνολο των ελεγκτικών μέτρων που έχει υιοθετήσει και κάνει χρήση μία επιχείρηση προκειμένου να κατευθύνει να προωθήσει και να ελέγξει τις διάφορες δραστηριότητες για την επίτευξη των στόχων της. Τα μέτρα ελέγχου που εμπεριέχει είναι διαδικασίες, πολιτικές, οργανόγραμμα, πρότυπα, χρονοδιαγράμματα, προϋπολογισμοί.

Το Σ.Ε.Ε. που θα θέσει σε λειτουργία ο εκάστοτε οργανισμός για να είναι αποτελεσματικό θα πρέπει να είναι σχεδιασμένο, ευέλικτο και προσαρμοσμένο στις δικές του ανάγκες, απαιτήσεις και ιδιαιτερότητες. Το κάθε μέρος του Σ.Ε.Ε. λειτουργεί για την επίτευξη ενός σκοπού και πρέπει να είναι σχεδιασμένο κατά οικονομικό και αποτελεσματικό τρόπο. Παράλληλα πρέπει να τηρείται μια ισορροπία ανάμεσα στους κινδύνους που θα πρέπει να μετριαστούν και στο κόστος που επιφέρει ο μετριασμός τους. Η επιτυχής λειτουργία του Σ.Ε.Ε. εξαρτάται από τις δικλίδες ελέγχου/ασφαλείας που έχει υιοθετήσει ο οργανισμός.

Κατά τον Picket (2010)⁷ ο ΕΕ αποτελεί μέρος της εταιρικής διακυβέρνησης συνεισφέροντας στη διακυβέρνηση ενός οργανισμού μέσω:

⁵ Βελέντζας Γ., Καρτάλης Ν., Μπρόνη Γ. (2017), Ελεγκτική και Δίκαιο: εσωτερικός έλεγχος επιχειρήσεων: για την πρόληψη, τον εντοπισμό & τη διερεύνηση οικονομικής απάτης”,ΙuS, Θεσσαλονίκη σ. 86

⁶ Φίλος, Ι. (2004). Σύστημα εσωτερικού ελέγχου επιχειρήσεων. *Εκδόσεις IQ Group, Αθήνα*. σ.17-18

⁷Βλ. Βελέντζα Γ., όπ.π. (υποσημ. 5), σ. 87

- της αξιολόγησης και βελτίωσης των διαδικασιών καθιέρωσης και γνωστοποίησης των στόχων του,
- του ελέγχου επίτευξης των στόχων και
- της διασφάλισης της λογοδοσίας και της προστασίας των αξιών.

Ως Σ.Ε.Ε. νοείται ένα οργανωμένο και σωστά δομημένο πλέγμα λειτουργιών και διαδικασιών που καθιερώνει ένας οργανισμός, με σκοπό την εφαρμογή αρχών και πολιτικών προκειμένου να διασφαλισθεί η επίτευξη των στόχων του.

Είναι το σύστημα με το οποίο ασκείται η Εταιρική Διακυβέρνηση και προσαρμόζεται σε κάθε οργανισμό ανάλογα με τη δραστηριότητα, την πολυπλοκότητα, το είδος των συναλλαγών του καθώς και άλλων παραγόντων. Οπότε, κάθε οργανισμός σχεδιάζει το δικό του Σ.Ε.Ε. Κάθε μέρος του συστήματος θα πρέπει να εξυπηρετεί το σκοπό για το οποίο είναι σχεδιασμένο με όσο το δυνατόν πιο αποτελεσματικό και οικονομικό τρόπο. Η επιτυχία ενός Σ.Ε.Ε. εκτιμάται από τις κατάλληλες δικλίδες ελέγχου που περιέχει.

Το σύστημα ελέγχου διαδραματίζει πολύ σημαντικό ρόλο διασφαλίζοντας ότι το όραμα η αποστολή και οι στόχοι που έχει θέσει ένας οργανισμός μέσα σε ένα προκαθορισμένο χρονικό πλαίσιο.⁸

Το Σ.Ε.Ε. αναφέρθηκε για πρώτη φορά στη Δημόσια Διοίκηση με το ν.3492/2006 (Α' 210). Σύμφωνα με τον ορισμό που διατυπώνεται στο άρθρο 4 του εν λόγω νόμου, το σύστημα εσωτερικού ελέγχου είναι το συνολικό σύστημα διαχειριστικών και άλλων ελέγχων, συμπεριλαμβανομένων των ελέγχων της οργανωτικής δομής, των μεθοδολογιών, των διαδικασιών και του εσωτερικού ελέγχου, που έχει εφαρμόσει η Διοίκηση στις λειτουργίες του φορέα, για την υποστήριξη της επίτευξης των στόχων του με αποδοτικό, αποτελεσματικό και οικονομικό τρόπο.

Το Σ.Ε.Ε. εξασφαλίζει τη συμμόρφωση στις πολιτικές της Διοίκησης, διασφαλίζει τα περιουσιακά στοιχεία και πόρους του φορέα, μέσω πιστοποίησης της πληρότητας και ακρίβειας των λογιστικών εγγραφών και καταστάσεων, και παρέχει επίκαιρες και αξιόπιστες δημοσιονομικές και διαχειριστικές πληροφορίες.

⁸ Murwanto, R., Budiarmo, A., & Ramadhana, F. H. (2012). Audit Sektor Publik Suatu Pengantar Bagi Pembangunan Akuntabilitas Instansi Pemerintah. *Jakarta: LPKPAP*. p.124 www.academia.edu, [ημ. ανάκτησης 18-5-23]

Με την πάροδο των ετών κρίθηκε απαραίτητη η νομοθέτηση ενιαίων αρχών κανόνων και οδηγιών ως προς τη λειτουργία των Σ.Ε.Ε. των φορέων του δημοσίου τομέα σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου ώστε να αποσαφηνιστεί το πεδίο λειτουργίας, του οποίου το νομικό πλαίσιο χαρακτηρίζεται από κατακερματισμό ρυθμίσεων και εννοιολογικών αντιφάσεων. Μεταγενέστερα, στο άρθρο 4 του Ν. 4795/2021, οριοθετήθηκε το Σ.Ε.Ε. ως *“το πλέγμα των λειτουργιών και διαδικασιών, καθώς και των δικλίδων ελέγχου που υιοθετεί ο φορέας και είναι σχεδιασμένο για να παρέχει εύλογη διαβεβαίωση στον φορέα για την επίτευξη των στόχων του σχετικά με την:*

- α) αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των επιχειρησιακών του λειτουργιών,*
- β) αξιοπιστία των οικονομικών και λοιπών αναφορών,*
- γ) συμμόρφωση με τους νόμους, τους κανονισμούς και τις πολιτικές που διέπουν τη λειτουργία του”.*⁹

Με την επίτευξη του πρώτου στόχου εξασφαλίζεται η αποδοτικότητα, η αποτελεσματικότητα και η οικονομικότητα των λειτουργιών ενός φορέα. Εμπεριέχονται οι στρατηγικοί και λειτουργικοί στόχοι, η λήψη αποφάσεων βασιζόμενων σε έγκυρες πληροφορίες, η χρησιμοποίηση με φειδώ των οικονομικών πόρων και η προστασία της φήμης του φορέα. Ο δεύτερος στόχος σχετίζεται με την κατάρτιση έγκυρων και ενημερωμένων οικονομικών στοιχείων, ενώ ο τρίτος αφορά την συμμόρφωση στην κείμενη νομοθεσία που ρυθμίζει τις λειτουργίες του φορέα.¹⁰

Στην ελληνική δημόσια διοίκηση, το Σ.Ε.Ε. εστιάζει κυρίως στην τήρηση των κανόνων δικαίου. Πέραν αυτής της διάστασης η λειτουργία Ε.Ε. αποσκοπεί στην παροχή διαβεβαίωσης προς την κυβέρνηση και τους πολίτες ότι στους δημόσιους φορείς λειτουργούν ικανοποιητικές και αποτελεσματικές δικλίδες ελέγχου, ότι αξιοποιούνται ορθά τα χρήματα που προέρχονται από φόρους ενώ ταυτόχρονα αποτελεί ένα μηχανισμό μέσω του οποίου διασφαλίζεται η λογοδοσία των κυβερνώντων ως προς την απόδοσή τους.

Τα στοιχεία που συγκροτούν τη δομή ενός Σ.Ε.Ε. ενός οργανισμού είναι το σύστημα διακυβέρνησης, το κανονιστικό πλαίσιο και οι διαδικασίες, ο χειρισμός των

⁹ΦΕΚ 62/τ.Α'/17.4.2021, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

¹⁰ΕΚΔΔΑ, Τίτλος Προγράμματος: Πιστοποίηση Ελεγκτικής Επάρκειας Εσωτερικού Ελεγκτή Δημοσίου Τομέα, Εκπαιδευτικό υλικό, Υποέργο 3 “Δράσεις Βελτίωσης Ποιότητας Επιμορφωτικών Προγραμμάτων”, ΕΣΠΑ 2014-2020 σ.5 www.resources.ekdd.gr, [ημ. ανάκτησης 8-4-2023]

κινδύνων και η λειτουργία του Ε.Ε.¹¹ Η εγκαθίδρυση ενός Σ.Ε.Ε. εξασφαλίζει την ενδυνάμωση της λογοδοσίας, της υπευθυνότητας και της σωστής διακυβέρνησης, την βελτίωση της αποδοτικότητας και παραγωγικότητας, την εγκυρότητα των οικονομικών αναφορών, τη φερεγγυότητα του φορέα έναντι σε τρίτους και σε εξωτερικά ελεγκτικά όργανα, καθώς και την αποτροπή φαινομένων απάτης και διαφθοράς, προσθέτοντας αξία στον φορέα¹².

Επισημαίνεται ότι όσο καλά δομημένο και να είναι ένα Σ.Ε.Ε. δεν δύναται να παρέχει απόλυτη διασφάλιση, διότι η επίτευξη των στρατηγικών στόχων ενός οργανισμού μπορεί να επηρεαστεί από εξωγενείς παράγοντες καθώς και άλλους περιορισμούς όπως για παράδειγμα η ανθρώπινη κρίση κατά τη διαδικασία λήψης αποφάσεων.

Ένα Σ.Ε.Ε. δεν αποσκοπεί στην αντιμετώπιση όλων των κινδύνων αλλά είναι απαραίτητο να γίνεται κάθε φορά ανάλυση κόστους-ωφέλειας (cost benefit analysis).¹³ Το όφελος που απορρέει από την επίτευξη των στόχων του Ε.Ε. οφείλει να είναι μεγαλύτερο του κόστους της λειτουργίας του Ε.Ε. Αν δεν είναι εφικτός ο υπολογισμός είναι αναγκαίο να υπάρχει η δυνατότητα εξισορρόπησης κόστους και οφέλους, εκ μέρους της διοίκησης.¹⁴ Το κόστος των εσωτερικών δικλίδων δεν πρέπει να υπερβαίνει το απορρέον όφελος. Ειδικότερα, εάν το κόστος θέσπισης μέτρων για τον μετριασμό ενός κινδύνου είναι μεγαλύτερο από το κόστος του κινδύνου, ο συγκεκριμένος κίνδυνος μπορεί να γίνει αποδεκτός από τη διοίκηση (ανοχή στον κίνδυνο).

Η εύλογη διασφάλιση ισοδυναμεί με ένα ικανοποιητικό επίπεδο εμπιστοσύνης σε συνάρτηση με δεδομένες εκτιμήσεις του κόστους, του οφέλους και των κινδύνων, γιατί αντικατοπτρίζει την αντίληψη ότι η αβεβαιότητα και ο κίνδυνος αφορούν στο μέλλον, το οποίο κανείς δεν μπορεί να προβλέψει με βεβαιότητα.

Επίσης, η ικανότητα ενός φορέα να επιτύχει τους στόχους του μπορεί να επηρεαστεί από παράγοντες που δεν εμπίπτουν στο πεδίο του ελέγχου ή τη σφαίρα επιρροής του φορέα. Οι περιορισμοί προκύπτουν ακόμα από τα ακόλουθα πραγματικά στοιχεία: η ανθρώπινη κρίση, κατά τη λήψη αποφάσεων, ενδέχεται να

¹¹Άρθρο 5 παρ. 1 του Ν.4795/21 (ΦΕΚ 62/τ. Α' /17.4.2021), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

¹² βλ. ΕΚΔΔΑ, όπ.π (υποσημ. 10) σ.6

¹³ Παπαστάθης, Π. (2014). Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Ελεγχος (Internal Audit) και η Πρακτική Εφαρμογή του. *Αθήνα: ΠΑΠΑΣΤΑΘΗΣ ΠΑΝΤΕΛΗΣ*, σ.125

¹⁴ Pirzada, K. (2013). Evaluating the factor of cost and benefit of internal audit. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(14) pp. 72-79. www.researchgate.net, [ημ. ανάκτησης 15-5-23]

είναι εσφαλμένη, αστοχίες μπορεί να προκύψουν λόγω απλών σφαλμάτων ή λαθών, οι δικλίδες μπορεί να καταστρατηγούνται από αθέμιτες συμπράξεις δύο ή περισσότερων ατόμων, η Διοίκηση ενδέχεται να παρακάμπτει το σύστημα εσωτερικών δικλίδων. Οι περιορισμοί αυτοί δεν αφήνουν περιθώριο στη Διοίκηση να έχει απόλυτη διασφάλιση ότι θα επιτευχθούν οι στόχοι ¹⁵

Το Σ.Ε.Ε. και η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου δεν είναι συνώνυμα, παρόλο που για τις έννοιες internal control και internal audit αποδίδεται ο ίδιος όρος “εσωτερικός έλεγχος”. Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου, συνιστά μία διαρκή λειτουργία της Διοίκησης, ο Ε.Ε. είναι η ανά περίπτωση αξιολόγηση της ποιότητας του Σ.Ε.Ε. στο εσωτερικό του οργανισμού. Συνιστά επιπλέον σημαντικό μέρος της διοίκησης και οφείλει να είναι ευέλικτο και να προσαρμόζεται στις ανάγκες του κάθε οργανισμού. Επίσης, όταν γίνεται αναφορά στον όρο internal controls εννοούνται οι ελεγκτικές δικλίδες, το σύνολο των οποίων συνιστά Σ.Ε.Ε. ¹⁶

Επομένως, κατά την αξιολόγηση των δικλίδων ελέγχου που έχουν ενσωματωθεί στις υποδομές του οργανισμού, είναι αναγκαίο να εξετάζονται οι μηχανισμοί και τα συστήματα που έχουν υιοθετηθεί για τη διαχείριση των κινδύνων καθώς και το συνολικό σύστημα διοίκησης και διακυβέρνησης του κάθε οργανισμού. ¹⁷

Την ευθύνη εφαρμογής του Σ.Ε.Ε. έχει η ανώτατη Διοίκηση. Όλοι οι φορείς του δημοσίου τομέα υποχρεούνται σε καταγραφή διαδικασιών σχετικών με τις λειτουργίες τους. ¹⁸ Την εν λόγω υποχρέωση ενισχύει και η υπ. αριθμ. ΦΓ8/55081/9-11-20 απόφαση της ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου στην οποία ορίζεται ότι δεν υφίσταται Σ.Ε.Ε., εάν οι φορείς που υπάγονται στην ελεγκτική του αρμοδιότητα δεν έχουν προβεί σε καταγραφή διαδικασιών με δημοσιονομικές συνέπειες και προβλέπει σχετικές “κυρώσεις” οχλήσεις (ανά τρίμηνο) σε ένα καθορισμένο χρονικό διάστημα στις περιπτώσεις που διαπιστώνει ότι φορείς παραμένουν σε αδράνεια αναφορικά με την εγκατάσταση ενός Σ.Ε.Ε. ¹⁹

¹⁵βλ. ΕΚΔΔΑ, όπ.π (υποσημ. 10), σσ.6-7

¹⁶OECD Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση : Πρόγραμμα Ελλάδα-ΟΟΣΑ: Παροχή Τεχνικής Βοήθειας για την καταπολέμηση της διαφθοράς www.scribd.com/document/442868420/Esoterikos-Elegxos-web, σ.652 [ημ. πρόσβασης 02-02-2023]

¹⁷OECD (2018), *Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση*, OECD Publishing, Paris.<https://doi.org/10.1787/9789264309715-el> σ.35, [ημ. πρόσβασης 02-02-2023]

¹⁸ Άρθρο 5, παρ.2 του Ν. 4795/21 (ΦΕΚ 62/τ.Α'/17.4.2021), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

¹⁹ΦΕΚ 4938/τ.Β'/09.11.2020

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου και το σύστημα δημοσιονομικής διαχείρισης αναγνωρίζονται ως οι βασικές παράμετροι της νέας μορφής ελέγχου σε όλους τους φορείς της Κεντρικής Δημόσιας Διοίκησης στην προσπάθεια αξιολόγησης των κριτηρίων όλων αυτών των αλλαγών.

2.2 Στόχοι του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Οι στόχοι που αποβλέπει ένας οργανισμός με την εγκαθίδρυση ενός Σ.Ε.Ε. είναι:

- να συνιστά το αναγκαίο εργαλείο της διοίκησης για την επίτευξη των στόχων του οργανισμού και να παρέχει τη δυνατότητα εκτίμησης και μέτρησης των αποτελεσμάτων,
- να χαρακτηρίζεται από ευελιξία και αποτελεσματικότητα και αναπροσαρμόζεται στις εκάστοτε συνθήκες ούτως ώστε να διασφαλίζεται η βιωσιμότητα του οργανισμού,
- να παρέχει τη δυνατότητα σωστής αξιοποίησης των διαθέσιμων οικονομικών και ανθρώπινων πόρων και διαφύλαξης των περιουσιακών στοιχείων,
- να κατανέμει τις αρμοδιότητες των υπηρεσιών και εργαζομένων με τον πλέον βέλτιστο τρόπο ρυθμίζοντας παράλληλα τη συνεργασία ανάμεσα στις υπηρεσίες,
- να εξασφαλίζει ότι οι κάθε είδους αποφάσεις που λαμβάνονται γνωστοποιούνται και είναι κατανοητές σε όλα τα στελέχη του οργανισμού και εφαρμόζονται από όλα τα επίπεδα ιεραρχίας του οργανισμού βάσει των πολιτικών που έχουν θεσπιστεί,
- να παρέχει τη δυνατότητα ανάπτυξης πρωτοβουλιών για εποικοδομητική εργασία και τέλος
- να αποσκοπεί στην θέσπιση ελεγκτικών δικλίδων προκειμένου να επιτυγχάνεται η αρμονική συνύπαρξη των λειτουργιών του οργανισμού, για την επίτευξη των στόχων.²⁰

Το Σ.Ε.Ε. επηρεάζεται από τη διοίκηση και το σύστημα της που περικλείει την οργανωτική της λειτουργία, τον καταμερισμό των αρμοδιοτήτων και όλα τα μέτρα που έχουν ληφθεί ούτως ώστε να διασφαλίζεται ως ένα βαθμό:

²⁰βλ. Παπαστάθης Παν., όπ.π. (υποσέμ. 13), σ.126

- η προστασία των περιουσιακών της στοιχείων,
- η αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων,
- η διαρκής βελτίωση της αποτελεσματικότητας, αποδοτικότητας και οικονομικότητας των δραστηριοτήτων της,
- η παροχή στα στελέχη αξιόπιστων πληροφοριών αναφορικά με τη δημοσιονομική διαχείριση,
- η συμμόρφωση του προσωπικού με το κανονιστικό πλαίσιο και τις πολιτικές της επιχείρησης ως προς την επίτευξη των στόχων που έχουν τεθεί,²¹
- η συμμόρφωση της με τις εκάστοτε νομοθετικές και κανονιστικές διατάξεις
- η ορθή αξιοποίηση των διαθέσιμων οικονομικών και ανθρώπινων πόρων,
- η βιωσιμότητα της επιχείρησης σε ανταγωνιστικές συνθήκες,
- ο καταμερισμός των αρμοδιοτήτων και υποχρεώσεων στις υπηρεσίες με το βέλτιστο τρόπο και η παροχή της δυνατότητας για ανάληψη πρωτοβουλιών για δημιουργική εργασία²²,

Μέσω της εφαρμογής ενός Σ.Ε.Ε. εξασφαλίζεται επιπλέον η ενίσχυση της υπευθυνότητας, της λογοδοσίας και της ορθής διακυβέρνησης, η πρόληψη, ο εντοπισμός, η αποκατάσταση και η παρακολούθηση περιστατικών απάτης και παραβάσεων αλλά και η αξιοποίηση ευκαιριών βελτίωσης στη λειτουργία του φορέα.

Η εγκαθίδρυση ενός Σ.Ε.Ε. διασφαλίζει συνοχή στον φορέα, συμβάλλοντας στην ενίσχυση της αξιοπιστίας του σε περίπτωση εξωτερικού ελέγχου. Επίσης, θέτει τη βάση για συγκριτική αξιολόγηση, βελτίωση και επιτήρηση της απόδοσής του. Το Σ.Ε.Ε. οφείλει να προσαρμόζεται στις εκάστοτε ανάγκες και τις απαιτήσεις του κάθε οργανισμού επιδιώκοντας παράλληλα την επίτευξη της βέλτιστης ισορροπίας μεταξύ των κινδύνων που πρέπει να αντιμετωπιστούν και του κόστους που συνεπάγεται η ελαχιστοποίηση τους.²³

2.3 Μοντέλο Τριών Γραμμών Άμυνας

Το Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών στο πλαίσιο δημιουργίας ενός δομημένου Σ.Ε.Ε. ενός φορέα, ανέπτυξε το έτος 2013 το μοντέλο των τριών γραμμών άμυνας, το οποίο αναθεωρήθηκε με μετονομάστηκε σε μοντέλο τριών γραμμών.

²¹ Καζαντζής, Χ. (2006). Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος. *Εκδόσεις Business Plus, Αθήνα*, σσ.248-249

²²βλ.Βελέντζας Γ., Καρτάλης Ν., Μπρώνη Γ. *όπ.π.*(υποσημ. 5), σ. 87

²³βλ. ΕΚΔΔΑ, *όπ.π* (υποσημ. 10) σ. 6

Ο όρος “γραμμές” δεν αποσκοπεί στη δήλωση μιας διαφοροποιημένης οργάνωσης σε κάποιο οργανόγραμμα αλλά μιας πλασματικής διαφοροποίησης ρόλων οι οποίοι αλληλεπιδρούν μεταξύ τους. Το μοντέλο συμβάλει στην επεξήγηση της κατανομής ρόλων και αρμοδιοτήτων αναφορικά με τις λειτουργίες ενός Σ.Ε.Ε. στο επίπεδο ενός δημόσιου οργανισμού. Παρέχει επίσης έναν αποτελεσματικό και παράλληλα απλό τρόπο ενίσχυσης της επικοινωνίας των εμπλεκόμενων φορέων αναφορικά με τη διαχείριση και τον έλεγχο των επιχειρηματικών κινδύνων, καθορίζοντας ταυτόχρονα με διακριτό τρόπο τα καθήκοντα και τους ρόλους όλων των φορέων.

Το μοντέλο εφαρμόζεται στο Σ.Ε.Ε. κάθε οργανισμού μέσω της :

- υιοθέτησης αρχών για την εναρμόνιση του μοντέλου με το Σ.Ε.Ε. κάθε οργανισμού,
- επικέντρωσης στη διαχείριση κινδύνων και την επίτευξη των στόχων,
- κατανόησης και της μεταξύ τους σχέσης των ρόλων και αρμοδιοτήτων όπως διατυπώνονται στο μοντέλο,
- υλοποίησης μέτρων που εξασφαλίζουν ότι οι στόχοι και οι δραστηριότητες ευθυγραμμίζονται με τις αρμοδιότητες των υπηρεσιών του οργανισμού.²⁴



Πηγή: Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση Πρόγραμμα Ελλάδα – ΟΟΣΑ: Παροχή Τεχνικής βοήθειας για τη Καταπολέμηση της Διαφθοράς www.scribd.com/document/442868420/Esoterikos-Elegchos-web, σ. 15

Πηγή: Προσαρμοσμένο από ECIA/FERMA (2010), *Guidance on the 8th EU Company Law Directive, article 41*, FERMA, και IIA Position Paper, *The Three Lines of Defense in effective Risk Management and Control*, January 2013.

²⁴ βλ. ΕΚΔΔΑ, όπ.π (υποσημ. 10), σσ.26-31

Συντονισμός των Τριών (3) Γραμμών Άμυνας

1 ^η Γραμμή Άμυνας Ιδιοκτήτες Κινδύνων & Διαχειριστές Κινδύνων	2 ^η Γραμμή Άμυνας Διακυβέρνηση Έλεγχος Συμμόρφωση	3 ^η Γραμμή Άμυνας Διασφάλιση αποτελεσματικότητας Λειτουργιών και διεργασιών εσωτερικού ελέγχου
Υπάλληλοι – Μεσαία στελέχη σε θέσεις ευθύνης με επιχειρησιακές αρμοδιότητες	Γενικοί Διευθυντές Διευθυντές Επιτελικών Διευθύνσεων (περιορισμένης ανεξαρτησίας)	Εσωτερικός έλεγχος (μεγαλύτερης ανεξαρτησίας) Αναφέρεται στο ανώτατο όργανο διοίκησης
Υπεύθυνοι για την εκτέλεση των διεργασιών ελέγχου (controls) και για την εποπτεία των λειτουργικών και επιχειρησιακών συστημάτων και δραστηριοτήτων (management control).	Δεν εμπλέκονται στις επιχειρησιακές διεργασίες και στην παροχή υπηρεσιών προς τρίτους. Έχοντας μία απόσταση παρακολουθούν πώς οι υπάλληλοι της 1ης γραμμής άμυνας εκτελούν τις διεργασίες ελέγχου που τους αφορούν -Θεσπίζουν κανόνες, πολιτικές, καθοδηγούν, εποπτεύουν και ασκούν κάθε δραστηριότητα που σκοπό έχει τον περιορισμό των κινδύνων που απειλούν την επίτευξη των στόχων του φορέα.	Ως ο Σύμβουλος διοίκησης με τη μεγαλύτερη ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα εντός του φορέα, παρέχει διασφάλιση και διαβεβαίωση μέσω περιοδικών ελέγχων, στη διοίκηση του φορέα για την αποτελεσματικότητα των δικαίων ελέγχου και των μέτρων για τον περιορισμό του αντικτύπου των κινδύνων.

Πηγή: ΕΑΔ, Κατευθυντήρια οδηγία 1 Σύστημα
Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Control System),
σ. 3 <https://griian.aead.gr/policies-guidelines>
[ημ.ανάκτησης 25-4-23]

Απαραίτητη προϋπόθεση για την αποτελεσματική εφαρμογή του είναι η τήρηση των ακόλουθων αρχών (ΠΑ 2020) στις οποίες βασίζεται:

- **Διακυβέρνηση:** προϋποθέτει τις κατάλληλες δομές και διαδικασίες ούτως ώστε να επιτυγχάνεται η λογοδοσία της ανώτατης διοίκησης προς τα ενδιαφερόμενα μέρη, αναφορικά με την εποπτεία του οργανισμού προβάλλοντας διαφάνεια, ακεραιότητα και ηγετικό πνεύμα. Η εν λόγω αρχή απαιτεί ενέργειες (μεταξύ των οποίων και της διαχείρισης κινδύνου) εκ μέρους της διοίκησης για την επίτευξη των στόχων του οργανισμού, λαμβάνοντας αποφάσεις βάσει κινδύνων και χρήσης ανάλογων πόρων. Ακόμη είναι αναγκαίο να επιτυγχάνεται η διασφάλιση και οι συμβουλές από μία ανεξάρτητη λειτουργία Ε.Ε. για την παροχή διαφάνειας και την προώθηση και διευκόλυνση για διαρκή βελτίωση μέσω προσεκτικής έρευνας και ουσιαστικής επικοινωνίας.
- **Ρόλοι της Ανώτατης Διοίκησης:** η ανώτατη διοίκηση διασφαλίζει την ύπαρξη ενδεδειγμένων δομών και διαδικασιών για αποτελεσματική διακυβέρνηση και ότι οι στόχοι και οι ενέργειες του οργανισμού είναι προσαρμοσμένες με τα συμφέροντα των ενδιαφερόμενων μερών. Προκειμένου να επιτευχθούν τα ανωτέρω η διοίκηση εκχωρεί αρμοδιότητες και παρέχει τους απαραίτητους πόρους για την επίτευξη των στόχων του οργανισμού, εξασφαλίζοντας παράλληλα τη συμμόρφωση τις εκάστοτε νομοθετικές και κανονιστικές διατάξεις. Επιπροσθέτως προβαίνει στη σύσταση και εποπτεία μιας

ανεξάρτητης και αντικειμενικής λειτουργίας Ε.Ε. η οποία θα είναι σε θέση να του παρέχει διαβεβαίωση αναφορικά με την επίτευξη των στόχων του οργανισμού.²⁵

- Διοίκηση και ρόλοι 1ης και 2ης γραμμής: η Η διοίκηση έχοντας την ευθύνη της επίτευξης των στόχων του φορέα εμπεριέχει ρόλους τόσο στην 1η όσο και στην 2η γραμμή. Οι ρόλοι της 1ης γραμμής σχετίζονται με μονάδες που είναι αρμόδιες για τη διαχείριση των κινδύνων και την ανάπτυξη δικλίδων ελέγχου, ενώ της 2ης γραμμής σχετίζονται με λειτουργίες που έχει καθιερώσει η διοίκηση για την εποπτεία των κινδύνων.
- Οι ρόλοι 1ης γραμμής εναρμονίζονται άμεσα με τους στόχους περί της προστασίας του οργανισμού έναντι των κινδύνων και περιλαμβάνουν τους ρόλους των λειτουργιών υποστήριξης. Ειδικότερα καθοδηγούν και κατευθύνουν τις ενέργειες (μεταξύ των οποίων και η διαχείριση κινδύνων) και αξιοποιούν τους πόρους που είναι απαραίτητοι για την επίτευξη των στόχων του οργανισμού. Βρίσκονται σε διαρκή διάλογο με την ανώτατη διοίκηση, θεσπίζουν τις δικλίδες ελέγχου και τις κατάλληλες δομές και διαδικασίες σχετικά με τη διαχείριση κινδύνων και λειτουργικών. Εξασφαλίζουν τη συμμόρφωση με το νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο.²⁶ Στην 1η γραμμή εντάσσονται οι υπάλληλοι και προϊστάμενοι που είναι αρμόδιοι για επιχειρησιακές λειτουργίες και τους σχετικές με αυτές κινδύνους. Είναι υπεύθυνοι για τον εντοπισμό και μετριασμό κινδύνων σχετικών με το πεδίο των αρμοδιοτήτων τους, την αντιμετώπιση ελλείψεων σε δικλίδες ελέγχου.²⁷
- Οι ρόλοι της 2ης γραμμής σχετίζονται με λειτουργίες που έχει καθορίσει και στελεχώσει η ανώτατη διοίκηση για την εποπτεία των κινδύνων. Οι βασικές λειτουργίες της σχετίζονται με τις διαχείριση κινδύνων και οικονομική διαχείριση, τις τεχνολογίες πληροφοριών, την ασφάλεια. Παρέχουν συμπληρωματική υποστήριξη και παρακολούθηση θεμάτων που σχετίζονται με τη διαχείριση κινδύνων όπως ανάπτυξη, εφαρμογή και συνεχή βελτίωση

²⁵ Koutoupis, A. G., Kyriakogkonas, P., & Garefalakis, A. (2021). Εταιρική διακυβέρνηση, Διαχείριση Κινδύνων και Εσωτερικός Έλεγχος, σ.41-43

²⁶ Institute of Internal Auditors (IIA). (2020). The IIA's three lines model. An update of the three lines of defense, p.5, www.theiia.org [ημ. ανάκτησης 11-11-22]

²⁷ ΕΑΔ, Κατευθυντήρια οδηγία 1 Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Control System), σ.3 <https://gpian.aead.gr/policies-guidelines> [ημ. ανάκτησης 25-4-23]

των πρακτικών διαχείρισης κινδύνου επίτευξη των στόχων διαχείρισης κινδύνων όπως συμμόρφωση με τις νομοθετικές και κανονιστικές διατάξεις ασφάλεια τεχνολογίας και πληροφοριών. Ακόμη παρέχουν εκθέσεις και αναλύσεις για την αποτελεσματικότητα της διαχείρισης κινδύνων.²⁸ Παρέχουν παρέχουν υποστήριξη σε όσους έχουν ρόλους πρώτης γραμμής και αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των αποφάσεων και των ενεργειών της διοίκησης.²⁹

Η πρώτη γραμμή έχει την ευθύνη των κινδύνων και των μεθόδων που χρησιμοποιούνται για τη διαχείριση αυτών των κινδύνων. Η δεύτερη γραμμή παρέχει τεχνογνωσία σε θέματα κινδύνου, βοηθά στον καθορισμό της στρατηγικής την υλοποίηση και την εφαρμογή πολιτικών και διαδικασιών. Ενώ αυτές οι δύο γραμμές έχουν διαφορετικές ευθύνες για τον κίνδυνο και τον έλεγχο, είναι σημαντικό να συνεργάζονται χρησιμοποιώντας την ίδια ορολογία, να κατανοούν την αξιολόγηση των κινδύνων του οργανισμού και να αξιοποιούν ένα κοινό σύνολο εργαλείων και διαδικασιών όπου είναι δυνατόν.³⁰

- Ρόλοι της 3ης γραμμής: ο Ε.Ε. παρέχει μία ανεξάρτητη συμβουλευτική και αμερόληπτη λειτουργία που παρέχει διασφάλιση για την επάρκεια της αποτελεσματικότητας της διακυβέρνησης και της διαχείρισης των κινδύνων. Οι Ε.Ε. είναι αρμόδιοι για την διενέργεια ανεξάρτητου ελέγχου στα επίπεδα των ανωτέρω γραμμών αποσκοπώντας στη παροχή διαβεβαίωσης προς την ανώτατη διοίκηση για την αποτελεσματικότητα του Σ.Ε.Ε., της διαχείρισης κινδύνων και της εταιρικής διακυβέρνησης³¹
- Ανεξαρτησία της υπηρεσίας του ΕΕ: εξασφαλίζεται μέσω της απευθείας υπαγωγής της στον επικεφαλής του οργανισμού καθώς και της ελεύθερης πρόσβασης σε αρχεία και απουσίας οποιασδήποτε παρέμβασης ή μεροληψίας κατά τη διενέργεια του ελεγκτικού της έργου, της μη λήψης αποφάσεων που συνιστούν μέρος των ευθυνών της διοίκησης, αλλά και της άρνησης παροχής

²⁸βλ. ΕΚΔΔΑ, όπ.π (υποσημ. 10), σσ.26-35

²⁹βλ. Institute of Internal Auditors όπ.π (υποσημ.26), p.9

³⁰ Anderson, D. J., & Eubanks, G. (2015). Leveraging COSO across the three lines of defense. *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, p.11, www.coso.org [ημ.ανάκτησης 11-11-22]

³¹ βλ. ΕΑΔ, Κατευθυντήρια οδηγία 1 όπ.π (υποσημ. 27), σ.3

διαβεβαίωσης για δραστηριότητες για τις οποίες ο Ε.Ε. είχε στον πρόσφατο παρελθόν ευθύνη. Λόγω της ανεξαρτησίας που διαθέτει ο Ε.Ε., η διαβεβαίωση που παρέχει διαθέτει υψηλό βαθμό αντικειμενικότητας.

- Υλοποίηση και πρόσθεση αξίας: το μοντέλο αποσκοπεί στη συνεργασία και συλλογική εργασία όλων των ρόλων και την εναρμόνιση των ενεργειών τους για την προάσπιση των συμφερόντων των ενδιαφερόμενων μερών. Η εναρμόνιση των ενεργειών επιτυγχάνεται με την επικοινωνία και τη συνεργασία με αποτέλεσμα να διασφαλίζεται η αξιοπιστία και η διαφάνεια των πληροφοριών που είναι αναγκαίες για τη λήψη αποφάσεων.³²

Κάθε μία από τις τρεις γραμμές έχει τον ίδιο τελικό στόχο: να βοηθήσει τον οργανισμό να επιτύχει τους στόχους του με την αποτελεσματική διαχείριση του κινδύνου. Εξυπηρετούν τους ίδιους τελικούς ενδιαφερόμενους και συχνά αντιμετωπίζουν τα ίδια θέματα κινδύνου και ελέγχου. Η ανώτατη διοίκηση και το διοικητικό συμβούλιο θα πρέπει να κοινοποιούν ξεκάθαρα την προσδοκία ότι οι πληροφορίες θα μοιράζονται και οι δραστηριότητες των γραμμών θα συντονίζονται μεταξύ τους, δίχως να μειώνεται καμία από τις βασικές λειτουργίες της κάθε γραμμής. Το μοντέλο μπορεί να χρησιμοποιηθεί σε συνδυασμό με το μοντέλο COSO προκειμένου για να διασφαλιστεί ότι τα άτομα σε κάθε γραμμή κατανοούν την πλήρη έκταση των ευθυνών τους σχετικά με τον κίνδυνο και τον έλεγχο και πώς τα καθήκοντά τους ταιριάζουν στη συνολική δομή κινδύνου και ελέγχου του οργανισμού.³³

Στο μοντέλο ο ανώτατος εξωτερικός ελεγκτής για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση είναι το Ελεγκτικό Συνέδριο καθώς και άλλες ρυθμιστικές αρχές όπως η Ε.Α.Δ. που θεωρούνται επιπλέον γραμμές άμυνας. Επισημαίνεται ότι στο άρθρο 6 του Ν. 4795/2021 γίνεται αναφορά στα τρία επίπεδα ρόλων.

2.4 Μοντέλο COSO

Η αφετηρία για την ενσωμάτωση οργανωμένων Σ.Ε.Ε. στη λειτουργία επιχειρήσεων πραγματοποιήθηκε το 1992 στις ΗΠΑ με την Ίδρυση της λεγόμενης Επιτροπής (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) γνωστή ως επιτροπή COSO. Η ίδρυση της ήταν πρωτοβουλία του James C. Treadway

³²βλ. Koutoupis, A. G., Kyriakogkonas, P., & Garefalakis, όπ.π (υποσημ. 25), σ.41-43

³³ βλ. Anderson, D. J., & Eubanks, G,(υποσημ. 30), p.11-14,

ενώ έλαβε χρηματοδότηση από τους οργανισμούς Αμερικάνικο Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών, Αμερικάνικη Ένωση Λογιστών, Ινστιτούτο Εξειδικευμένων Στελεχών, Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών και Εθνική Εταιρία Λογιστών. Οι εν λόγω λογιστικοί και ελεγκτικοί οργανισμοί συνέβαλαν στη σύσταση της Επιτροπής COSO στοχεύοντας στη βελτίωση του Ε.Ε.³⁴

Ο σχηματισμός του πλαισίου οδηγιών Ε.Ε. της Επιτροπής COSO εκλήφθηκε ως σημαντικό γεγονός για την κοινότητα Ε.Ε. Πρόκειται για ένα πλαίσιο ελεγκτικών δικλείδων το οποίο έγινε αποδεκτό ως υπόδειγμα σχεδιασμού και λειτουργίας Σ.Ε.Ε. από τις επιχειρήσεις που υιοθετούν και αξιολογούν τον Ε.Ε. που σχετίζεται με την οικονομική πληροφόρηση (αξιοπιστία οικονομικών καταστάσεων), τις λειτουργίες αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας των λειτουργιών τους και την συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία και το κανονιστικό πλαίσιο που τις διέπει.³⁵

Μέσω της αυτής της αξιολόγησης η Διοίκηση κάθε επιχείρησης δύναται να γνωστοποιεί πιο αξιόπιστες οικονομικές και διαχειριστικές αναφορές, να πετυχαίνει τη συμμόρφωση με το νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο και να αναβαθμίζει την αποτελεσματικότητα των λειτουργιών της ούτως ώστε να επιτυγχάνει την επίτευξη των στόχων της.

Σύμφωνα με την Επιτροπή COSO³⁶, το Σ.Ε.Ε. ορίζεται ως «*μια διαδικασία που πραγματοποιείται από τη διοίκηση της οντότητας με στόχο την παροχή εύλογης διασφάλισης όσον αφορά την επίτευξη των στόχων στις παρακάτω κατηγορίες:*

- *Αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των λειτουργιών,*
- *Αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής κατάστασης*
- *Συμμόρφωση με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς».*

Κατά τον ανωτέρω ορισμό ο Ε.Ε. συνιστά μια διαδικασία η οποία αποτελείται από συνεχείς δραστηριότητες και δεν είναι αυτοσκοπός, επηρεάζεται από τη διοίκηση και το λοιπό προσωπικό της οργανωτικής οντότητας παρέχει εύλογη και όχι απόλυτη

³⁴ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Internal Control—Integrated Framework: Executive Summary, 2011, https://gpiian.aead.gr_ [ημ. ανάκτησης 15-1-23]

³⁵ Martin, K., Sanders, E., & Scalan, G. (2014). The potential impact of COSO internal control integrated framework revision on internal audit structured SOX work programs. *Research in Accounting Regulation*, 26(1), p.110 https://search.heal-link.gr_/ [ημ. ανάκτησης 15-1-23]

³⁶ OECD (2018), *Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση*, OECD Publishing, Paris. https://doi.org/10.1787/9789264309715-el_σ.87

διαβεβαίωση προς την ανώτερη διοίκηση, εναρμονισμένο στην επίτευξη των επιχειρησιακών στόχων, προσαρμοσμένο στη δομή του οργανισμού.³⁷

Το Μάιο του 2013 η επιτροπή COSO αναθεώρησε το πλαίσιο COSO του έτους 1992 εξαιτίας των συχνών μεταβαλλόμενων συνθηκών στο επιχειρηματικό περιβάλλον. Στο αναθεωρημένο πλαίσιο ενώ παραμένει αμετάβλητος ο ορισμός του Σ.Ε.Ε., αποσαφηνίζονται έννοιες αναφορικά με τα στοιχεία του Εσωτερικού Ελέγχου. Συγκεκριμένα, γίνεται ρητή αναφορά στις αρχές που σχετίζονται με κάθε στοιχείο του Σ.Ε.Ε. Επίσης στην αναθεώρηση περιλαμβάνεται πιο εμπειριστατωμένη ανάλυση για την απάτη.³⁸

Σκοπός της αναθεώρησης του πλαισίου είναι να αποσαφηνιστεί το αρχικό πλαίσιο με αλλαγές που αποσκοπούν στην παροχή καθοδήγησης για τη συνεχή εφαρμογή των αρχών εσωτερικού ελέγχου. Το αναθεωρημένο πλαίσιο διατηρεί τα αρχικά πέντε στοιχεία εσωτερικού ελέγχου: περιβάλλον ελέγχου, αξιολόγηση κινδύνου, δραστηριότητες ελέγχου, πληροφορίες και επικοινωνία και δραστηριότητες παρακολούθησης.

Τα εν λόγω στοιχεία υποδηλώνουν την ύπαρξη ορισμένων αρχών που σχετίζονται με κάθε στοιχείο και απαριθμούνται παράγοντες που σχετίζονται με «θέματα που μπορεί να εξετάσει ένας αξιολογητής»³⁹

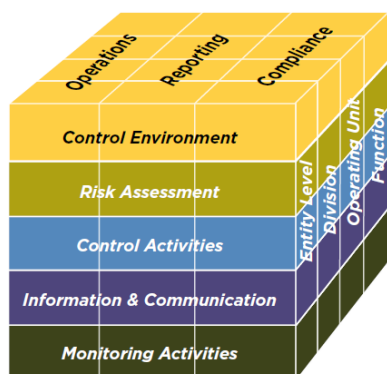
Σύμφωνα λοιπόν με την COSO το Σ.Ε.Ε. συνίσταται από 5 Στοιχεία και 17 Αρχές που δύναται να προσαρμόζονται στις ανάγκες κάθε οργανισμού. Η παρουσία και ουσιαστική λειτουργία των 17 Αρχών των 5 Στοιχείων σε έναν οργανισμό παρέχει εύλογη βεβαίωση ότι οι στόχοι που έχουν τεθεί θα επιτευχθούν.

³⁷ βλ. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission., όπ.π (υποσημ. 34), p. 1

³⁸ βλ. Martin, K., Sanders, E., & Scalan, G.όπ.π (υποσημ. 35), p.113

³⁹ βλ. Martin, K., Sanders, E., & Scalan, G.όπ.π (υποσημ. 35), p.113

1.



Σχηματική απεικόνιση του κύβου του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου. Πηγή: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Internal Control—Integrated Framework: Executive Summary, 2011, https://griian.aead.gr_ [ημ. Ανάκτησης 15-1-23], p.5

- 1 Περιβάλλον Ελέγχου: αφορά το σύνολο των διαδικασιών, των αναμενόμενων προτύπων συμπεριφοράς των δομών και των πολιτικών τα οποία αποτελούν το “θεμέλιο λίθο” τη βάση επάνω στην οποία στηρίζονται οι υπόλοιπες συνιστώσες του συστήματος. Επηρεάζει τον τρόπο με τον οποίο δομούνται οι ελεγκτικές δραστηριότητες.

Οι αρχές αναφορικά με το Περιβάλλον Ελέγχου είναι η προβολή δέσμευσης στην εντιμότητα και τις ηθικές αξίες, ο καθορισμός δομών, ευθυνών και εξουσίας, η εποπτεία επί της λειτουργίας του Σ.Ε.Ε., ισχυροποίηση της λογοδοσίας και ο καθορισμός τυπικών προσόντων και δεξιοτήτων για κάθε θέση εργασίας.

- 2 Διαχείριση Κινδύνων: πρόκειται για μια διαρκή και επαναλαμβανόμενη διαδικασία εύρεσης και αξιολόγησης κινδύνων που θα μπορούσαν να συντελέσουν στη μη επίτευξη των επιχειρησιακών στόχων. Η αξιολόγηση κινδύνου χρησιμοποιείται για να περιγράψει τη διαδικασία με την οποία τα στελέχη εντοπίζουν, αναλύουν και διαχειρίζονται τους επιχειρηματικούς κινδύνους που μπορεί να αντιμετωπίσει μια εταιρεία, καθώς και το αποτέλεσμα τους. Οι σχετιζόμενες αρχές αφορούν τον καθορισμό κατάλληλων στόχων (στοχοθεσία), τον εντοπισμό και εκτίμηση των κινδύνων, την αξιολόγηση κινδύνων απάτης, τον εντοπισμό και ανάλυση των αλλαγών που ενδεχομένως να επηρεάσουν σε σημαντικό βαθμό το Σ.Ε.Ε.

- 3 Ελεγκτικές Δραστηριότητες: δηλαδή θέσπιση ενεργειών προκειμένου να διασφαλιστεί η εφαρμογή των οδηγιών που έχουν δοθεί από την ανώτατη διοίκηση, αναφορικά με τη μείωση των κινδύνων και την επίτευξη των στόχων. Είναι οι πολιτικές και οι διαδικασίες που συμβάλλουν στη διασφάλιση της εφαρμογής των διοικητικών οδηγιών. Δημιουργούνται με σκοπό τη διασφάλιση της επίτευξης των στόχων της εταιρείας. Οι αρχές είναι ανάπτυξη δικλίδων ελέγχου/ασφαλείας (όχι δικλείδων διότι συνάγεται από τον όρο βαλβίδα ασφαλείας), ανάπτυξη δικλίδων ελέγχου για τα πληροφοριακά συστήματα, υλοποίηση ειδικών πολιτικών και διαδικασιών.
- 4 Πληροφορίες και Επικοινωνία: αφορά στην ορθή και γρήγορη πληροφόρηση ως προϋπόθεση για την εφαρμογή του Σ.Ε.Ε. Η επικοινωνία συνίσταται σε εσωτερική (παροχή, των αναγκαίων για την επίτευξη στόχων, πληροφοριών στο προσωπικό του οργανισμού) και εξωτερική (προβολή των δράσεων και των στόχων του οργανισμού).
- Η πληροφόρηση και η επικοινωνία είναι βασικά στοιχεία μιας δομής εσωτερικού ελέγχου. Οι πληροφορίες σχετικά με το περιβάλλον ελέγχου, την αξιολόγηση κινδύνου και τις διαδικασίες ελέγχου και εποπτείας είναι απαραίτητες για τα διευθυντικά στελέχη προκειμένου αυτά να κατευθύνουν τις λειτουργίες και να διασφαλίζουν ότι εφαρμόζονται στην πράξη τα νομικά, ρυθμιστικά πρότυπα και τα πρότυπα αναφοράς. Οι αρχές σχετίζονται με την εσωτερική και εξωτερική επικοινωνία η οποία χαρακτηρίζεται από ποιότητα και επάρκεια.
- 5 Διαδικασίες Παρακολούθησης: πρόκειται για την εποπτεία και αξιολόγηση προκειμένου να διασφαλιστεί η αποτελεσματική λειτουργία καθενός από τα πέντε στοιχεία του Σ.Ε.Ε. Οι δραστηριότητες παρακολούθησης αναφέρονται στη συνεχή ή περιοδική αξιολόγηση της ποιότητας της απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου, με σκοπό να καθοριστεί ποιοι έλεγχοι λειτουργούν όπως έχει προγραμματιστεί και ποιοι τροποποιούνται ανάλογα με τις αλλαγές. Οι σχετιζόμενες αρχές αφορούν στη διενέργεια συνεχών και στοχευμένων αξιολογήσεων καθώς και στην αξιολόγηση και έγκαιρη γνωστοποίηση των ελλείψεων του Σ.Ε.Ε.⁴⁰

⁴⁰ βλ. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission., όπ.π (υποσημ. 34), pp.10-13

Όσον αφορά την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση, με τον πρόσφατο Ν. 4795/21 γίνεται μια προσπάθεια αποτύπωσης του Σ.Ε.Ε. σε κάθε δημόσιο οργανισμό αποσκοπώντας στην μεγιστοποίηση της αποδοτικότητάς του υπέρ του δημοσίου συμφέροντος.⁴¹

2.5 Μοντέλο COCO

Το μοντέλο COCO αποτελεί προϊόν εις βάθος επισκόπησης που πραγματοποιήθηκε από την Επιτροπή Κριτηρίων Ελέγχου του Καναδά, ο σκοπός της οποίας ήταν η προσέγγιση ενός πιο κατανοητού μοντέλου, δεδομένων των δυσκολιών που αντιμετώπισαν ορισμένοι οργανισμοί κατά την εφαρμογή του COSO.

Το μοντέλο COCO δημοσιεύτηκε τρία χρόνια μετά το COSO. Απλοποιεί τις έννοιες και τη γλώσσα για να καθιστά δυνατή μια πλήρη συζήτηση για τον έλεγχο εξίσου εύκολα σε οποιοδήποτε επίπεδο του οργανισμού, χρησιμοποιώντας απλούστερη γλώσσα ώστε να είναι προσβάσιμη σε όλους τους υπαλλήλους ενός οργανισμού.

Το αποτέλεσμα είναι ένα συνοπτικό και δυναμικό μοντέλο που στοχεύει στη βελτίωση του ελέγχου, το οποίο περιγράφει και ορίζει τον έλεγχο σχεδόν πανομοιότυπα με το μοντέλο COSO.

Στόχος του μοντέλου COCO είναι η ανάπτυξη γενικών κατευθυντήριων γραμμών για το σχεδιασμό, την εφαρμογή, την αξιολόγηση και τις αναφορές για τις δομές ελέγχου σε έναν οργανισμό. Η δομή του καναδικού μοντέλου απαιτεί δημιουργικότητα για την ερμηνεία και την εφαρμογή του, ενώ είναι εφαρμόσιμο σε οποιονδήποτε οργανισμό εφόσον προσαρμοστεί στις ανάγκες του. Εφαρμόζεται δε τόσο στον ιδιωτικό όσο και στον δημόσιο τομέα.

Ο λεγόμενος κύκλος βασικής κατανόησης του Ελέγχου, όπως αναπαρίσταται στο Μοντέλο, αποτελείται από τέσσερα στάδια που περιέχουν τα είκοσι (20) γενικά κριτήρια, που αποτελούν έναν λογικό κύκλο ενεργειών που πρέπει να εκτελεστούν για να διασφαλιστεί η συμμόρφωση με τους στόχους του οργανισμού. Τα κριτήρια συνιστούν τα βασικά στοιχεία για την κατανόηση και την εφαρμογή του συστήματος ελέγχου που ενσωματώνεται στο μοντέλο COCO και κατηγοριοποιούνται σε τέσσερις ομάδες:

- Στόχους

⁴¹Άρθρο 5 του Ν.4795/21 (ΦΕΚ 62/τ. Α'/17.4.2021), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

- Δέσμευση
- Ικανότητα
- Αξιολόγηση και Μάθηση

Όπως το Πλαίσιο COSO, έτσι και το καναδικό μοντέλο δίνει βαρύτητα στις ηθικές αξίες που πρέπει να καθιερωθούν και να κοινοποιηθούν σε όλα τα μέλη του οργανισμού, στις γνώσεις και ικανότητες του προσωπικού, στη συμμόρφωση με τους κανόνες και στις περιοδικές αξιολογήσεις των στόχων, έτσι ώστε να εξασφαλίζεται η αποτελεσματική λειτουργία του Σ.Ε.Ε.

Αξίζει να σημειωθεί ότι σύμφωνα με το πλαίσιο COCO, η αποτελεσματικότητα του Σ.Ε.Ε. δεν είναι δυνατό να αξιολογηθεί ξεχωριστά από το επίπεδο ικανοποίησης του κάθε κριτηρίου, αλλά στο σύνολό τους, καθώς τα συγκεκριμένα κριτήρια ελέγχου είναι αλληλένδετα και αλληλεξαρτώμενα⁴².

⁴² Márquez, G. R. (2011). Modelos contemporáneos de control interno. Fundamentos teóricos. *Observatorio laboral revista venezolana*, 4(8), p.p.115-136 <https://search.heal-link.gr/> [ημ. ανάκτησης 31-1-23]

Κεφάλαιο 3ο

Εσωτερικός έλεγχος

3.1 Έννοια και Σκοπός του Εσωτερικού Ελέγχου

Στην ελεγκτική βιβλιογραφία ο όρος Ε.Ε. αποδίδεται τόσο στο έργο της υπηρεσίας εκείνης η οποία είναι υπεύθυνη για τη διεξαγωγή Ε.Ε. όσο και στο σύνολο των μέτρων, των δικλίδων ελέγχου και των μεθόδων που έχει υιοθετήσει η διοίκηση ενός οργανισμού για την επίτευξη των στρατηγικών της στόχων αξιοποιώντας αποτελεσματικά και αποδοτικά τους παραγωγικούς του πόρους και διασφαλίζοντας τη προστασία των περιουσιακών του στοιχείων, το λεγόμενο Σ.Ε.Ε. Η εν λόγω εννοιολογική σύγχυση οφείλεται στην ελληνική γλώσσα των όρων “internal audit” και “internal control” ως Ε.Ε.⁴³

Σύμφωνα με την COSO ο Ε.Ε. είναι μια διαδικασία που διενεργείται από τη διοίκηση, το διοικητικό συμβούλιο και το προσωπικό μιας οικονομικής οντότητας η οποία είναι σχεδιασμένη ούτως ώστε να παρέχει εύλογη διαβεβαίωση για την αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα των λειτουργιών την φερεγγυότητα των αναφορών καθώς και τη συμμόρφωση με τους εκάστοτε ισχύοντες νόμους και κανονισμούς. Διασφαλίζει την επίτευξη των στόχων του οργανισμού, η οποία συνίσταται μέσω της φερεγγυότητας οικονομικών αναφορών, τη συμμόρφωση με τη κείμενη νομοθεσία και το ισχύον κανονιστικό πλαίσιο και την αποδοτικότητα των εκάστοτε λειτουργιών.

Ο εν λόγω ορισμός επισημαίνει ότι ο Ε.Ε.:

- αποτελείται από διαρκείς εργασίες και δραστηριότητες και δεν είναι αυτοσκοπός αλλά ένα μέσο για έναν σκοπό,
- τα άτομα σε κάθε επίπεδο του οργανισμού ασκούν επιρροή στον Ε.Ε. Δεν πρόκειται απλώς για εγχειρίδια πολιτικής, συστήματα, αλλά για ανθρώπους όπου σε κάθε επίπεδο ενός οργανισμού επηρεάζουν τον Ε.Ε.,
- παρέχει στην ανώτερη διοίκηση εύλογη διαβεβαίωση,
- είναι ευέλικτος. Προσαρμόζεται είτε σε όλη τη δομή ενός οργανισμού και την επίτευξη των στόχων, είτε σε συγκεκριμένο τμήμα ή διαδικασία.⁴⁴

⁴³ Βλ. Καζατζής Χ. όπ. π. (υποσημ. 21), σ.385

⁴⁴ βλ. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission., όπ.π (υποσημ. 34) p.1

Κατά τον Pickett (2011)⁴⁵ ο Ε.Ε. συμβάλλει στη διακυβέρνηση του φορέα της αξιολόγησης και του ελέγχου επίτευξης των στόχων, προτείνοντας βέλτιστες πρακτικές που οδηγούν στη γνωστοποίηση αξιών και στόχων, εξασφαλίζοντας τη λογοδοσία. Επίσης ένα χαρακτηριστικό που απέδωσε ο Pickett, για τον Ε.Ε. είναι ότι πρόκειται για μια “υγιή ισορροπία διασφάλισης και συμβουλευτικής”.

Κατά τον Sawyer (2003)⁴⁶ ο Ε.Ε. είναι μια συστηματική και αντικειμενική αξιολόγηση των εσωτερικών ελεγκτών των λειτουργιών και των ελέγχων εντός του οργανισμού, προκειμένου να διακριβωθεί εάν οι οικονομικές και λειτουργικές πληροφορίες είναι ακριβείς και έγκυρες.

Σύμφωνα με τον Λέον Σέφιλντ (μέλος του Ι.Ε.Ε.)⁴⁷ οι υπηρεσίες που παρέχει ο Ε.Ε. συμβάλουν στη βελτίωση της οργανωτικής διακυβέρνησης και της διαχείρισης των κινδύνων ενός οργανισμού.



Πηγή: Auditors, T. I. (2020). ALL IN A DAY’S WORK: A LOOK AT THE VARIED RESPONSIBILITIES OF INTERNAL AUDITORS, p.3 www.theiia.org , [ημ. ανάκτησης 6-1-2023]

Οι έννοιες που συνθέτουν τον Ε.Ε. είναι Διαβεβαίωση Ενόραση και Αντικειμενικότητα. Η Διοίκηση ενός οργανισμού βασίζεται στον εσωτερικό έλεγχο για διαορατικότητα και αντικειμενική διασφάλιση ότι οι υπάρχοντες εσωτερικοί έλεγχοι είναι επαρκείς για τον μετριασμό των κινδύνων του οργανισμού, οι

⁴⁵Pickett, K. S. (2011). *The essential guide to internal auditing*. John Wiley & Sons, p.55

⁴⁶Sawyer, B. L., Dittenhofer, M. A., & Scheiner, J. H. (2003). *Internal Auditing the Practice of Modern Internal Auditing*. *The Institute of Internal Auditor*. Altamonte Springs, FL.

⁴⁷ Auditors, T. I. (2020). ALL IN A DAY’S WORK: A LOOK AT THE VARIED RESPONSIBILITIES OF INTERNAL AUDITORS, p.2 www.theiia.org , [ημ. ανάκτησης 6-1-2023]

διαδικασίες διακυβέρνησης και διαχείρισης κινδύνων είναι αποτελεσματικές και αποδοτικές και οι οργανωτικοί και στρατηγικοί στόχοι επιτυγχάνονται.⁴⁸

Οι Unegbu και Obi (2007)⁴⁹ όρισαν τον Ε.Ε. ως μέρος του Σ.Ε.Ε. που έχει τεθεί σε εφαρμογή από τη διοίκηση ενός Οργανισμού για τη διασφάλιση της τήρησης της προβλεπόμενης διαδικασίας εργασίας και ως βοήθεια προς τη διοίκηση. Ο Ε.Ε. μετράει, αναλύει και αξιολογεί την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα άλλων ελέγχων που καθορίζονται από τη διοίκηση για να διασφαλίσει την ομαλή διαχείριση, τον έλεγχο της ελαχιστοποίησης του κόστους, τη διασφάλιση της αξιοποίησης της χωρητικότητας και του μέγιστου οφέλους.

Ομοίως και ο Adeniji (2004)⁵⁰ αναφέρει ότι ο Ε.Ε. συνιστά μέρος του Σ.Ε.Ε. που τίθεται σε εφαρμογή από τη διοίκηση ενός οργανισμού.

Η λειτουργία Ε.Ε., κατά τον Ridley (2008)⁵¹ βασίζεται πάνω στα λεγόμενα τρία “Ε” αποδοτικότητα (efficiency), αποτελεσματικότητα (effectiveness) και οικονομικότητα (economy) όπου η αποτελεσματικότητα (η ικανότητα επίτευξης των προκαθορισμένων στόχων) είναι το πιο σημαντικό «Ε». Η αποδοτικότητα και η οικονομία δεν έχουν καμία αξία εάν ο Ε.Ε. είναι αναποτελεσματικός.

Αναφορικά με την έννοια του κάθε όρου, αποδοτικότητα σημαίνει “εκτελώ κάτι καλά” αποτελεσματικότητα “κάνω κάτι ορθά” και οικονομικότητα “κάνω κάτι με λιγότερο κόστος”. Η αποτελεσματικότητα συνιστά το πιο σημαντικό “Ε”. Εάν η λειτουργία του Ε.Ε. δεν φέρει αποτελέσματα, παραμένει επί της ουσίας ανενεργός παρότι λειτουργεί αποδοτικά και οικονομικά. Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών προκειμένου ο Ε.Ε. να είναι αποτελεσματικός είναι αναγκαίο να υφίστανται οι ακόλουθοι εννέα παράγοντες:

- 1 Ανεξαρτησία στη οργανωτική δομή του φορέα.
- 2 Αντικειμενικότητα.
- 3 Ύπαρξη επίσημης εντολής από την Ανώτατη Διοίκηση.
- 4 Ανεμπόδιστη πρόσβαση σε όλα αρχεία, ανθρώπους του φορέα.

⁴⁸βλ. Auditors, T. I. (2020), όπ.π. (υποσημ. 47), p.2

⁴⁹Unegbu, A. O., & Kida, M. I. (2011). Effectiveness of internal audit as instrument of improving public sector management. *Journal of emerging trends in economics and management sciences*, 2(4), p.305, www.researchgate.net, [ημερομηνία ανάκτησης 6-1-23]

⁵⁰βλ. Unegbu, A. O., & Kida, M. I. (2011) όπ.π. (υποσημ.49), p.305,

⁵¹Abdelrahim, A., & Al-Malkawi, H. A. N. (2022). The influential factors of internal audit effectiveness: A conceptual model. *International Journal of Financial Studies*, 10(3), 71, p. 3 www.researchgate.net, [ημερομηνία ανάκτησης 6-1-23]

- 5 Ικανοποιητική χρηματοδότηση του ελεγκτικού έργου.
- 6 Ικανή Διοίκηση.
- 7 Στελέχωση της Υπηρεσίας με ικανό προσωπικό.
- 8 Υποστήριξη του έργου από τα εμπλεκόμενα μέρη.
- 9 Επαγγελματικά Ελεγκτικά Πρότυπα.⁵²

Το έργο της υπηρεσίας Ε.Ε. είναι τόσο προληπτικό και κατασταλτικό, όσο και δημιουργικό δεδομένου ότι αξιολογεί την αποτελεσματικότητα του Σ.Ε.Ε.

Ο Ε.Ε. όπως ορίζεται στην παράγραφο 8 του άρθρου 3 του Ν. 4795/2021 είναι «*μια ανεξάρτητη, αντικειμενική, διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσδίδει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες του φορέα. Βοηθάει τον φορέα να επιτύχει τους αντικειμενικούς του στόχους, υιοθετώντας μια συστηματική, επαγγελματική προσέγγιση στην αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και των διαδικασιών διακυβέρνησης*». Ο παραπάνω είναι ο επίσημος ορισμός που έχει διατυπώσει το Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών.⁵³

Οι Charman και Anderson (2002)⁵⁴ υποστηρίζουν ότι η συμπερίληψη των υπηρεσιών διασφάλισης και συμβουλευτικής στον ορισμό του Ε.Ε. έχει ως αποτέλεσμα ο Ε.Ε. να γίνει μια προληπτική δραστηριότητα που ασχολείται με τα σημαντικά ζητήματα ελέγχου, διαχείρισης κινδύνου και διακυβέρνησης.

Ακολουθεί ανάλυση των εννοιολογικών στοιχείων που συνθέτουν τον ορισμό του Ε.Ε. που αποσκοπεί στην αποσαφήνιση και κατανόηση της έννοιας του Ε.Ε.:

«ανεξαρτησία»: επιτυγχάνεται μέσω της θέσης της υπηρεσίας Ε.Ε. στην οργανωτική διάρθρωση του οργανισμού. Οι Ε.Ε. πρέπει να έχουν μια ανεξάρτητη γραμμή αναφοράς προς την ανώτατα διοίκηση που θα τους εξασφαλίζει την απαιτούμενη πρόσβαση σε όλους τους τομείς του οργανισμού. Επιπροσθέτως οι Ε.Ε.

⁵²Γιαννάκης, Π. (2018). Ο εσωτερικός έλεγχος στην κεντρική δημόσια διοίκηση ως μηχανισμός προαγωγής της αποτελεσματικότητας της διοίκησης: η περίπτωση της Ελλάδας συγκριτικά με τα διεθνή ισχύοντα, σσ.142 και 149

⁵³ βλ. Παπαστάθης Παν., *όπ.π.* (υποσήμε. 13), σ.69

⁵⁴Hass, S., Abdolmohammadi, M. J., & Burnaby, P. (2006). *The Americas literature review on internal auditing*. *Managerial Auditing Journal*, 21(8), p.p. 835-844, www.emerald.com, [ημ.ανάκτησης 25-4-23]

θα πρέπει να λαμβάνουν την υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης και στην περίπτωση που οι απόψεις είναι διαφορετικές από εκείνες της διοίκησης.⁵⁵

«αντικειμενικότητα»: οι Ε.Ε. κατά τη διενέργεια του ελεγκτικού έργου είναι ανεπηρέαστοι από την ύπαρξη ενδεχόμενων προσωπικών συμφερόντων

«διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα»: παροχή διαβεβαιωτικών υπηρεσιών δηλαδή πραγματοποιείται εντοπισμός και αξιολόγηση των κινδύνων σε έναν τομέα, μια δραστηριότητα της οντότητας και διενεργείται έλεγχος των δικλίδων ασφαλείας των μέτρων που έχουν ληφθεί για τον μετριασμό τους. Όταν οι Ε.Ε. παρέχουν συμβουλευτικές υπηρεσίες, προσφέρουν τις γνώσεις που διαθέτουν στο τρόπο διαχείρισης των κινδύνων. Επισημαίνεται ότι η παροχή διαβεβαιωτικής υπηρεσίας σημαίνει παροχή όχι απόλυτης αλλά εύλογης διασφάλισης ότι οι κίνδυνοι έχουν εντοπιστεί, αξιολογηθεί και έχουν παρθεί τα κατάλληλα μέτρα για τον μετριασμό τους

«σχεδιασμένη να προσθέτει αξία»: ο Ε.Ε. δεν αποσκοπεί στη διαβεβαίωση ότι ένας οργανισμός συμμορφώνεται σε ρυθμίσεις και στο ευρύτερο νομοθετικό πλαίσιο που τον διέπει, αλλά και στην καλλιέργεια μιας κουλτούρας στα άτομα του οργανισμού, η οποία διέπεται από πρότυπα αξίες και αρχές, αναπτύσσοντας ένα αίσθημα ασφάλειας στην διοίκηση.

Ο ρόλος των οργανισμών είναι να φέρνουν επιπλέον αξία ή δημιουργούν πλεονεκτήματα στους ιδιοκτήτες τους, τους πελάτες τους και άλλα εμπλεκόμενα μέρη. Αυτή η έννοια αντιπροσωπεύει τον λόγο ύπαρξης τους. Η αξία προκύπτει από την παροχή υπηρεσιών και προϊόντων, καθώς και από τη χρήση πόρων για την προώθηση αυτών των προϊόντων και υπηρεσιών.

Συλλέγοντας δεδομένα για την κατανόηση και την αξιολόγηση του κινδύνου, οι εσωτερικοί ελεγκτές αποκτούν ενδελεχή γνώση των λειτουργιών και των ευκαιριών βελτίωσης που μπορεί να είναι εξαιρετικά χρήσιμες για τον οργανισμό τους. Έτσι, μπορούν να παρέχουν πολύτιμες πληροφορίες με τη μορφή συμβουλευτικής, γραπτής επικοινωνίας ή άλλων μορφών, όλα αυτά πρέπει να διαβιβάζονται σωστά στο διοικητικό ή επιχειρησιακό προσωπικό».⁵⁶

⁵⁵βλ. Auditors, T.I. (2020), όπ.π. (υποσημείωση 47), p.2

⁵⁶Munteanu, V., & Zaharia, D. L. (2014). *Current trends in internal audit. Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 116, p.p.2239-2242, www.sciencedirect.com , [ημ. ανάκτησης 26-4-23]

«να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού»: ο Ε.Ε. αποσκοπεί στην διαρκή αναβάθμιση και διερεύνηση της "επιχειρησιακής τελειότητας και όχι στην αστυνόμευση του προσωπικού του οργανισμού.⁵⁷

«βοηθάει τον οργανισμό να επιτύχει τους αντικειμενικούς σκοπούς του» μέσω του ελεγκτικού έργου και της υποβολής βελτιωτικών προτάσεων, συνδράμει στην επίτευξη των βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων στόχων του οργανισμού.

«συστηματική, επαγγελματική προσέγγιση»: η λειτουργία του Ε.Ε. βασίζεται σε συγκεκριμένα ελεγκτικά πρότυπα και βέλτιστες πρακτικές.

«για την αξιολόγηση και βελτίωση»: ο Ε.Ε. αξιολογεί την υπάρχουσα κατάσταση με την επιθυμητή κατάσταση γεγονός που συμβάλλει στην αναβάθμιση της υπάρχουσας και των συστημάτων ελέγχου

«της αποτελεσματικότητας»: καθορίζεται από την ετοιμότητα που επιδεικνύει η διοίκηση ως προς τους στόχους που έχει θέσει και από την ύπαρξη των κατάλληλων συστημάτων ελέγχου (δικλίδες ελέγχου) που διασφαλίζουν την επίτευξη των εν λόγω στόχων.⁵⁸

«της Διαχείρισης των Κινδύνων, των Συστημάτων Ελέγχου και της Εταιρικής Διακυβέρνησης»: ο Ε.Ε. αξιολογεί τους κινδύνους που είναι εκτεθειμένος ο οργανισμός, τα υπάρχοντα συστήματα ελέγχου για τον μετριασμό τους καθώς και τη εταιρική διακυβέρνηση (δηλαδή το σύστημα των δομών και διαδικασιών) του οργανισμού.

3.2 Είδη Εσωτερικού Ελέγχου

Όπως προαναφέρθηκε, ο Ε.Ε., μέσω της παροχής υψηλού επιπέδου υπηρεσιών αποσκοπεί στην αξιολόγηση του Σ.Ε.Ε. και στην παροχή περι διαβεβαίωσης προς την ανώτατη διοίκηση της αναφορικά με την αποτελεσματικότητά του. Κατά συνέπεια ο Ε.Ε. δεν δύναται να επικεντρωθεί σε συγκεκριμένους τομείς και αντικείμενα ενός οργανισμού αλλά διακρίνεται σε τόσα είδη όσες είναι και οι λειτουργίες ενός οργανισμού επιδιώκοντας να καλύψει όλα τα πεδία και τις δραστηριότητές του.

Η βασική κατηγοριοποίηση Ε.Ε. είναι η ακόλουθη:

⁵⁷βλ. Καζατζής Χ., όπ.π (υποσημ. 21), σ. 247

⁵⁸Spencer Pickett, K. H. (2005). The essential handbook of internal auditing. Chichester, UK: Wiley and Sons. Steffee, S.(2010). Risky business. Internal Auditor, 67(3), 19, p.111

- Λειτουργικοί Έλεγχοι: αφορούν τη συνολική επισκόπηση των διαφόρων λειτουργιών ενός οργανισμού, αποσκοπώντας στην αξιολόγηση της αποτελεσματικότητάς τους σε συνάρτηση με τους επιδιωκόμενους στόχους που έχουν τεθεί. Διερευνούν τη λειτουργικότητα του οργανισμού την αποτελεσματικότητα του υπάρχοντος Σ.Ε.Ε., την επάρκεια των διατιθέμενων πόρων. Στην κατηγορία αυτή εντάσσονται έλεγχοι σχετικοί με την παραγωγή, ανάπτυξη, το προσωπικό κ.ο.κ.⁵⁹ Δεδομένου ότι ο έλεγχος δεν επικεντρώνεται σε μία μόνο ελεγχόμενη υπηρεσία, διότι όλα τα τμήματα είναι μεταξύ του αλληλένδετα, εξετάζεται και η διαλειτουργικότητά τους και αρμονική συνεργασία ανάμεσά τους καθώς και η συμμόρφωσή τους με τις εκάστοτε πολιτικές που θέτει η διοίκηση για την επίτευξη των στόχων.⁶⁰ Διενεργούνται με σκοπό την εκπλήρωση, συνδυαστικά του τρίπτυχου προσδιορισμός της απόδοσης των ελεγχόμενων λειτουργιών, καθορισμός των ευκαιριών για βελτίωση της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας των ελεγχόμενων λειτουργιών και υποβολή βελτιωτικών προτάσεων.⁶¹
- Οικονομικοί ή χρηματοοικονομικοί Έλεγχοι: διενεργούνται επί των οικονομικών στοιχείων ενός οργανισμού όπως αυτά έχουν καταχωρηθεί βάσει των λογιστικών αρχών.⁶² Αποσκοπούν στην εξακρίβωση της αξιοπιστίας, πληρότητας, ακρίβειας, νομιμότητας και παρουσίας, σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές, των οικονομικών καταστάσεων ενός οργανισμού.⁶³ Οι εν λόγω έλεγχοι δεν στοχεύουν στον εντοπισμό ενδεχόμενων λαθών με εξαίρεση εκείνα που δύναται να επηρεάσουν την φερεγγυότητα των οικονομικών καταστάσεων, αλλά επικεντρώνονται και εξετάζουν ενδελεχώς τα στοιχεία ή συνθήκες όπου υπάρχει υπόνοια διάπραξης απάτης ή κατάχρησης.⁶⁴
- Διοικητικοί Έλεγχοι: επικεντρώνονται κυρίως σε ποιοτικά και όχι ποσοτικά στοιχεία. Εξετάζουν και την συνολική διοικητική αποτελεσματικότητα του οργανισμού και των επιμέρους μονάδων και αξιολογούν τη στρατηγική που ακολουθείται ως προς την επίτευξη των στόχων που έχουν τεθεί.⁶⁵

⁵⁹βλ.Βελέντζας Γ., Καρτάλης Ν., Μπρώνη Γ. όπ.π.(υποσημ. 5), σ. 104

⁶⁰βλ. Παπαστάθης Παν., όπ.π. (υποσημ. 13), σσ.89-96

⁶¹βλ. Καζαντζής Χ. όπ. π. (υποσημ. 21), σσ.83-84

⁶² βλ.Βελέντζας Γ., Καρτάλης Ν., Μπρώνη Γ. όπ.π.(υποσημ. 5), σ. 102

⁶³ βλ. Παπαστάθης Παν., όπ.π. (υποσημ. 13), σσ.89-96

⁶⁴βλ.Καζαντζής Χ. όπ. π. (υποσημ. 21), σ.82

⁶⁵ βλ.Βελέντζας Γ., Καρτάλης Ν., Μπρώνη Γ. όπ.π.(υποσημ. 5),σ. 103

Επιπροσθέτως, διερευνούν το βαθμό αξιοποίησης του ανθρώπινου δυναμικού, το επίπεδο συνεργασίας μεταξύ διοικούντων και διοικούμενων, την εφαρμογή της πολιτικής, σχετικής με την κουλτούρα και τους ηθικούς κανόνες, από το ανθρώπινο δυναμικό του οργανισμού.⁶⁶

Άλλα είδη ελέγχων είναι:

- Έλεγχοι Συμμόρφωσης: αξιολογούν το βαθμό συμμόρφωσης των ελεγχόμενων με τις εκάστοτε νομοθετικές και κανονιστικές διατάξεις. Εξετάζουν συγκεκριμένες οικονομικές και λειτουργικές διαδικασίες ενός οργανισμού ως προς το βαθμό συμμόρφωσής βάσει προκαθορισμένων κριτηρίων προερχόμενων από εγκυκλίους, διοικητικές αποφάσεις, κανονισμούς εποπτικών δημόσιους φορείς.⁶⁷ Αποτελούν μέρος των διοικητικών ελέγχων.
- Έλεγχοι απόδοσης: διερευνούν και αξιολογούν εάν τα αποτελέσματα των λειτουργιών του οργανισμού ήταν τα αναμενόμενα σε σχέση με τους επιδιωκόμενους στόχους, μέσω της χρήσης δεικτών απόδοσης.⁶⁸ Μπορεί να επικεντρώνεται σε θέματα αποτελεσματικότητας οικονομικότητας συμμόρφωσης, φερεγγυότητας στοιχείων και αξιολόγησης της πολιτικής και των προγραμμάτων που υλοποιούνται.⁶⁹
- Έλεγχοι πληροφοριακών συστημάτων: εστιάζουν στην εξασφάλιση της ασφάλειας, της διαθεσιμότητας, της αρτιότητας και της εμπιστευτικότητας των πληροφοριών.⁷⁰
- Έλεγχοι Απάτης: σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα, η απάτη συνιστά «οποιοσδήποτε παράνομες πράξεις που χαρακτηρίζονται από δόλο, απόκρυψη ή κατάχρηση εμπιστοσύνης. Αυτές οι πράξεις δεν εξαρτώνται από χρήση απειλής βίας ή φυσικής δύναμης. Απάτες διαπράττονται από πρόσωπα και οργανισμούς για να αποκτήσουν χρήματα, περιουσιακά στοιχεία ή υπηρεσίες, για να

⁶⁶βλ. Παπαστάθης Παν., όπ.π. (υποσημ. 13), σ.91

⁶⁷βλ. Καζαντζής Χ., όπ. π. (υποσημ. 21), σ.83

⁶⁸ βλ. Παπαστάθης Παν., όπ.π. (υποσημ. 13), σ.93

⁶⁹Ελλάδος, Ι. Ε. Ε. (2017). Εσωτερικός έλεγχος και ο ρόλος του στη διακυβέρνηση του Δημόσιου τομέα. Αθήνα, προσβάσιμο στη δ/ση: <https://www.hiia.gr/el/sitemap/dimosiostomeas.html>. σ.10, [ημ. ανάκτησης 18-5-23]

⁷⁰βλ. Βελέντζας Γ., Καρτάλης Ν., Μπρώνη Γ., όπ.π.(υποσημ. 5), σ. 103

*αποφύγουν πληρωμή ή απώλεια υπηρεσιών ή να διασφαλίσουν ατομικό ή επιχειρηματικό συμφέρον».*⁷¹

Οι έλεγχοι απάτης αποτελούν μέρος των οικονομικών ελέγχων και διερευνούν τις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες υπάρχουν ενδείξεις απάτης, δηλαδή κατάχρησης, υπεξαίρεσης και παραποίησης των οικονομικών καταστάσεων. Στο ακόλουθο μέρος γίνεται αναφορά σχετικά με σχέση ανάμεσα στον ΕΕ και την απάτη.

3.3 Εσωτερικός Έλεγχος και Απάτη

Ο Jack Bologna ⁷²ορίζει την απάτη ως μια ενέργεια που διενεργείται με δόλο για απόκτηση οικονομικού οφέλους ενώ οι Arthur W. Holmes και David C. Burns θεωρούν ότι πρόκειται για μια εσφαλμένη παρουσίαση ενός γεγονότος που είναι γνωστό ότι είναι αναληθές με σκοπό την εξαπάτηση ή την πρόκληση βλάβης. Η Association of Certified Fraud Examiners, ένας οργανισμός αρμόδιος για την πρόληψη και τον έλεγχο της απάτης στις ΗΠΑ, κατηγοριοποιεί την απάτη σε τρεις ομάδες:

- 1 Απάτη Οικονομικών Αναφορών, είναι απάτη που διαπράττεται από τη διοίκηση με τη μορφή ουσιώδους ανακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων που θα βλάψει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Αυτή η απάτη στις οικονομικές καταστάσεις μπορεί να είναι χρηματοοικονομική και μη.
- 2 Υπεξαίρεση περιουσιακών στοιχείων.
- 3 Διαφθορά δηλαδή δωροδοκία και εκβιασμός (οικονομικός εκβιασμός).⁷³

Σύμφωνα με τη λογιστική βιβλιογραφία ως απάτη θεωρείται η από πρόθεση και με δόλο υπεξαίρεση περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης καθώς και η αλλοίωση οικονομικών στοιχείων προς όφελος εκείνου που διαπράττει την απάτη. Τα σφάλματα στις οικονομικές καταστάσεις μπορεί να προκύψουν είτε από απάτη είτε από λάθος. Το στοιχείο που διακρίνει την απάτη από το λάθος είναι εάν η υποκείμενη ενέργεια που οδήγησε σε σφάλμα των οικονομικών καταστάσεων είναι εκούσια ή ακούσια.

⁷¹IPPF-Standards-2017: Διεθνή Πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου σ. 24

⁷² βλ. Murwanto, R., Budiarto, A., & Ramadhana, F. H. ό.π. (υποσημ.8), p.76

⁷³ βλ. Murwanto, R., Budiarto, A., & Ramadhana, F. H. ό.π. (υποσημ.8), p.77

Ο Gressey το έτος 1953 διατύπωσε το τρίγωνο της απάτης που συνιστά μια ερευνητική έννοια για τα αίτια που δύναται να προκαλέσουν τα άτομα να διαπράξουν απάτη⁷⁴. Το εν λόγω τρίγωνο εντάχθηκε στο Ελεγκτικό Πρότυπο 99 των ΗΠΑ, σύμφωνα με το οποίο τρεις είναι οι παράγοντες (γνωστοί και ως “Τρίγωνο της Απάτης” που συμβάλλουν στη διενέργεια απάτης:

- η πίεση ορατή ή μη που αντιμετωπίζει το άτομο που διαπράττει την απάτη,
- η ευκαιρία που δίνεται στο άτομο προκειμένου να διαπράξει την απάτη,
- η δικαιολογία/εκλογίκευση της απάτης από τα άτομα που διαπράττουν την απάτη σύμφωνα με το δικό τους κώδικα ηθικής.

Οι ανωτέρω παράγοντες πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά προκειμένου να οδηγήσουν στην διάπραξη της απάτης.⁷⁵ Σημειώνεται ότι ο μόνος παράγοντας που μπορεί να ασκήσει έλεγχο μια επιχείρηση είναι η ευκαιρία, μέσω της υιοθέτησης κατάλληλων διαδικασιών και ελέγχων.⁷⁶

Πολλές μελέτες που έχουν γίνει, έχουν προτείνει ως βέλτιστες πρακτικές για τον μετριασμό της απάτης τις ακόλουθες:

- την καθιέρωση πολιτικών και διαδικασιών
- την καθιέρωση κατάλληλων διαδικασιών εντοπισμού, πρόληψης, επιθεώρησης, επίλυσης
- την αντίδραση και αναφορά απάτης
- τη διασφάλιση της συμμόρφωσης με τις πολιτικές και τις διαδικασίες
- την εξοικείωση με την ηθική συμπεριφορά των εργαζομένων
- την ενσωμάτωση της ευαισθητοποίησης σχετικά με την απάτη μεταξύ των νέων και των σημερινών εργαζομένων μέσω προγραμμάτων προσανατολισμού
- την εκπαίδευση των νέων και των υφιστάμενων εργαζομένων ώστε να διασφαλίζεται ότι λαμβάνουν εκπαίδευση για την απάτη κατάλληλη για τους ρόλους και τις θέσεις τους.⁷⁷

⁷⁴ Rahmawati Zikra Supri,(2019), Internal Audit & Pendeteksian Kecurangan, Lembaga Penerbitan dan Publikasi Ilmiah Universitas, Palopo, Indonesia, p.26 www.academia.edu, updates@academia-mail.com, [ημ. ανάκτησης 18-5-2023]

⁷⁵βλ. Καζαντζής Χ. ό.π. (υποσημ. 21) ,σσ. 514 και 522

⁷⁶βλ. Βελέντζας Γ., Καρτάλης Ν., Μπρόνη Γ., όπ.π.(υποσημ. 5), σ. 193

⁷⁷Alazzabi, W. Y. E., Mustafa, H., & Karage, A. I. (2023). Risk management, top management support, internal audit activities and fraud mitigation. *Journal of Financial Crime*, 30(2), 569-582, p.2, <https://search.heal-link.gr> , [ημ. ανάκτησης 10-5-23]

Αναφορικά με τον Ε.Ε. και την απάτη, το 2120 Α2 Διεθνές Πρότυπο Ε.Ε. ορίζει ότι: «*Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να εκτιμά την πιθανότητα ύπαρξης απάτης και τον τρόπο με τον οποίο ο οργανισμός διαχειρίζεται τον κίνδυνο απάτης*», ενώ στο πρότυπο 1210.Α2 αναφέρεται ότι: «*Ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να έχει επαρκείς γνώσεις για να μπορεί να αξιολογεί τον κίνδυνο απάτης και τον τρόπο διαχείρισής του από τον οργανισμό, αλλά δεν αναμένεται να έχει την εξειδίκευση του ατόμου που έχει ως πρωταρχική του αρμοδιότητα τον εντοπισμό και τη διερεύνηση απάτης*».⁷⁸

Στον Ν.4795/21 αναφορά στην απάτη γίνεται στις διατάξεις του άρθρου 10 που αφορά τις αρμοδιότητες των Ε.Ε. καθώς και στο άρθρο 20 όπου υπάρχει μνεία για τους Ε.Ε. και την απάτη.

Ειδικότερα οι Ε.Ε., σε περίπτωση που εντοπίσουν ενδείξεις απάτης κατά τη διενέργεια ενός ελέγχου δεν εξετάσουν τη συγκεκριμένη υπόθεση αλλά γνωστοποιούν τα στοιχεία περί απάτης στην ανώτατη διοίκηση, ούτως ώστε να επιληφθούν τα αρμόδια από τις κείμενες διατάξεις όργανα, τα οποία θα διερευνήσουν την υπόθεση. Παρόλο που οι Ε.Ε. δύναται να αποκαλύψουν μια πιθανή απάτη, κατά τη διενέργεια του ελεγκτικού τους έργου, η συμβολή τους περιορίζεται έως το σημείο που η ένδειξη ή η κατηγορία θεωρείται πιθανή απάτη.

Οι δεξιότητες και τα εργαλεία βάσει των οποίων διερευνάται μια υπόθεση απάτης διαφέρουν με εκείνα που είναι αναγκαία για τη διενέργεια εσωτερικού ελέγχου και συχνά οι Ε.Ε. δεν είναι επαρκώς εφοδιασμένοι για τη διερεύνηση υποθέσεων απάτης. Κατά συνέπεια, οι Ε.Ε. οφείλουν να κατανοήσουν τις διαφορές ανάμεσα στον εσωτερικό έλεγχο και τον έλεγχο απάτης. Ο Ε.Ε. αποσκοπεί στην υποβολή βελτιωτικών προτάσεων σχετικά με τις διαδικασίες διακυβέρνησης διαχείρισης κινδύνων και ελέγχων ενώ η έρευνα για απάτη αποσκοπεί στην επιβεβαίωση ή διάψευση των υποψιών ή των κατηγοριών σχετικών με απάτη.

Επιπλέον πρέπει να κατανοούν πότε πρόκειται για παρατυπία, παράπτωμα ή απάτη καθώς και ότι οι αδυναμίες του Σ.Ε.Ε. δύναται να συμβάλουν στη διάπραξη απάτης. Τόσο η ανώτατη διοίκηση όσο και ο προϊστάμενος της Μ.Ε.Ε. οφείλουν να

⁷⁸ IPPF-Standards-2017: Διεθνή Πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, σσ. 8 και 16

δώσουν μεγάλη προσοχή στα πιθανά φαινόμενα απάτης, στην ανάθεση των καθηκόντων, στην πρόληψη, στην έρευνα και στον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης.⁷⁹

3.4 Σχέση εσωτερικών ελεγκτών με εξωτερικούς ελεγκτές

Τα δύο ελεγκτικά όργανα είναι αναγκαία για τη διασφάλιση των συμφερόντων του οργανισμού. Παρόλο που ο σκοπός τους διαφέρει, τόσο οι εσωτερικοί όσο και οι εξωτερικοί ελεγκτές συμβάλλουν στην αποτελεσματικότερη επίτευξη των στόχων που έχουν τεθεί από τον φορέα. Προκειμένου να διασφαλιστούν έλεγχοι υψηλής ποιότητας και να αποφευχθεί η άσκοπη επανάληψη ελεγκτικών εργασιών δύναται να υπάρχει ανάμεσα στους εξωτερικούς και εσωτερικούς ελεγκτές ανταλλαγή ιδεών και εκθέσεων, προγραμματισμός από κοινού και ανταλλαγή πληροφοριών .

Ακαδημαϊκές μελέτες έχουν επανειλημμένα δείξει ότι η αποτελεσματική συνεργασία ενισχύει την αποτελεσματικότητα, την οικονομία και την αποδοτικότητα των ελέγχων και καθιστά δυνατή για τη διοίκηση να παρέχει δημόσιες υπηρεσίες υψηλής ποιότητας. Εντούτοις ένα σημαντικό πρόβλημα που θέτει σε κίνδυνο την αποτελεσματικότητα τόσο των εσωτερικών όσο και των εξωτερικών ελέγχων στον δημόσιο τομέα των αναπτυσσόμενων χωρών είναι η έλλειψη συντονισμού μεταξύ εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών⁸⁰

Για το λόγο αυτό αποτελεί καλή πρακτική, την οποία αποδέχονται και τα Διεθνή Πρότυπα, η μεταξύ τους συνεργασία ώστε να μην υπάρχει επικάλυψη του ελεγκτικού τους έργου.⁸¹

Ανάμεσα στα δύο ελεγκτικά όργανα υπάρχουν ομοιότητες αλλά και διαφορές.

Στις ομοιότητες περιλαμβάνονται:

- η διενέργεια ελέγχων,
- η σύνταξη πορισμάτων και εκθέσεων,
- η εφαρμογή συγκεκριμένων επαγγελματικών προτύπων κατά τη διενέργεια ελέγχων,

⁷⁹ OECD (2018), *Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση*, OECD Publishing, Paris.<https://doi.org/10.1787/9789264309715-el> σσ.52-53

⁸⁰Shah, A. A., Azmat, M., & Arshad, A. (2023). Impact Evaluation of Factors of Internal Audit on Internal Audit Effectiveness: The Moderating and Mediating Effect of Ethical Culture and Internal Controls. *Pakistan Journal of Humanities and Social Sciences*, 11(1), 490-506, p.494 www.academia.edu , [ημ.ανάκτησης 26-5-23]

⁸¹βλ. ΕΚΔΔΑ, ό.π (υποσημ. 10), σ.40

- η χρήση συστημάτων πληροφορικής,
- ο έλεγχος της επάρκειας των Σ.Ε.Ε. του φορέα,
- το ενδιαφέρον τους ως προς τη συμμόρφωση του φορέα σε κανονιστικές και νομοθετικές διατάξεις καθώς και σε καθιερωμένες πολιτικές της διοίκησης,
- η εξέταση για την ύπαρξη σφαλμάτων ή παρατυπιών σε οικονομικές αναφορές⁸²,
- το ότι έχουν και οι δύο συμβουλευτικό ρόλο αποσκοπώντας στην εφαρμογή των κανόνων σχετικών με τη διακυβέρνηση για την εξασφάλιση των συμφερόντων του φορέα.⁸³

Ως διαφορές σε καίρια σημεία αναφέρονται τα ακόλουθα:

- το πεδίο δράσης το Ε.Ε. είναι ευρύτερο σε σχέση με τον εξωτερικό έλεγχο που περιορίζεται στον έλεγχο και πιστοποίηση των οικονομικών καταστάσεων ενός οργανισμού αποσκοπώντας στη διακρίβωση μιας έγκυρης και αξιόπιστης εικόνας για την χρηματοοικονομική του θέση. Ο Ε.Ε. από την άλλη πλευρά αξιολογεί σε διαρκή βάση την επάρκεια του Σ.Ε.Ε. και οφείλει να εξετάζει όλες τις λειτουργίες του οργανισμού.
- Ο Ε.Ε. διενεργείται από υπαλλήλους του οργανισμού με σχέση εξαρτημένης εργασίας προς αυτόν ενώ οι εξωτερικοί ελεγκτές μισθώνονται για τις υπηρεσίες τους από τον φορέα στον οποίο διενεργούν ελέγχους.
- Τα προσόντα εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών διαφέρουν. Για την πιστοποίηση εξωτερικών ελεγκτών βάσει νομοθεσίας πρέπει να συντρέχουν ορισμένες προϋποθέσεις ενώ για τους εσωτερικούς ελεγκτές θεωρείται ως καλή πρακτική να διαθέτουν πιστοποίηση εσωτερικού ελεγκτή (CIA).⁸⁴ Ειδικά για τη στελέχωση των Μ.Ε.Ε. στο δημόσιο τομέα είναι απαραίτητη βάσει του Ν. 4795/21 η πιστοποίηση ελεγκτικής επάρκειας κατόπιν παρακολούθησης ειδικού προγράμματος που

⁸²βλ. Βελέντζας Γ., Καρτάλης Ν., Μπρόνη Γ., όπ.π.(υποσημ. 5), σ.111

⁸³ βλ. Παπαστάθης Παν., όπ.π. (υποσημ. 13), σ.158

⁸⁴βλ. Koutourpis, A. G., Kyriakogkonas, P., & Garefalakis, όπ.π (υποσημ. 25), σσ.456-457

πραγματοποιείται στο Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης (Ε.Κ.Δ.Δ.Α.).

- Οι ευθύνες των Ε.Ε. για ελλιπή εκτέλεση των καθηκόντων τους είναι διοικητικές, φέρουν ευθύνη έναντι της διοίκησης ενώ των εξωτερικών ελεγκτών οι ευθύνες σε περίπτωση πλημμελούς εκτέλεσης των καθηκόντων είναι ποινικές.
- Οι εξωτερικοί έλεγχοι διεξάγονται συνήθως ετησίως ενώ οι εσωτερικοί διενεργούνται σε συνεχή βάση εντός του έτους.
- Ο Ε.Ε. μέσω της αξιολόγησης του Σ.Ε.Ε. συμβάλει στη βελτίωση της αποτελεσματικότητάς του ενώ οι εξωτερικοί ελεγκτές ελέγχουν το Σ.Ε.Ε. μόνο για να εκφέρουν γνώμη βάσει της οποίας θα καθοριστεί το πλήθος των ελέγχων.
- Τέλος, ο Ε.Ε. συμβάλλει στη βιωσιμότητα του οργανισμού ενώ ο εξωτερικός έλεγχος δεν εκδηλώνει ενδιαφέρον για αυτή την πτυχή.⁸⁵

3.5 Σχέση Εσωτερικών Ελεγκτών και ελεγχόμενων

Η αποδοχή του Ε.Ε. από τους υπαλλήλους ενός οργανισμού δεν είναι εύκολη υπόθεση, ιδίως στο δημόσιο τομέα όπου δεν έχει καλλιεργηθεί η λεγόμενη ελεγκτική κουλτούρα. Συνήθως λόγω της φύσης των καθηκόντων οι Ε.Ε. βιώνουν κλίμα απαξίωσης από τους συναδέλφους οι οποίοι τους αντιμετωπίζουν με επιφυλακτικό τρόπο. Ένα καλό εργασιακό περιβάλλον είναι απαραίτητο για την αποτελεσματική εκτέλεση του ελεγκτικού έργου και την επίτευξη των στόχων που είναι κοινοί και για τα δύο μέρη.

Για το λόγο αυτό οι Ε.Ε. οφείλουν να λάβουν υπόψη ότι οι ελεγχόμενοι είναι συνάδελφοι με τα ίδια προβλήματα και κυρίως ότι γνωρίζουν καλύτερα το αντικείμενο της εργασίας τους που ελέγχεται. Επίσης, οι Ε.Ε. οφείλουν να αξιολογούν τα Σ.Ε.Ε. και να αποφεύγουν να κάνουν κριτική επί των ελεγχόμενων αλλά και να αναπτύσσουν έντονες φιλικές σχέσεις μαζί τους διότι κινδυνεύει να υποβαθμιστεί το ελεγκτικό τους έργο. Οι ελεγχόμενοι είναι απαραίτητο να λαμβάνουν γνώση των πορισμάτων. Η επίτευξη των στρατηγικών στόχων του φορέα συνιστά προσπάθεια τόσο των ελεγκτών όσο και των ελεγχόμενων.⁸⁶

⁸⁵βλ. Βελέντζας Γ., Καρτάλης Ν., Μπρώνη Γ., όπ.π.(υποσημ. 5), σ. 112

⁸⁶ βλ. Βελέντζας Γ., Καρτάλης Ν., Μπρώνη Γ., όπ.π.(υποσημ. 5), σ. 109

Επίσης οι Ε.Ε. οφείλουν να έχουν άψογη επαγγελματική συμπεριφορά και να εκτελούν τα καθήκοντά τους αντικειμενικά και αμερόληπτα. Από την άλλη πλευρά κρίνεται αναγκαίο να εφαρμοστεί πολιτική εκπαίδευσης των υπαλλήλων σε θέματα εσωτερικού ελέγχου η οποία θα εστιάζει κυρίως στην αξία και τους σκοπούς του ελέγχου. Μόνο με αυτό τον τρόπο θα μπορέσουν οι ελεγχόμενοι να κατανοήσουν τον Ε.Ε. και να αποδεχτούν ότι όντως συμβάλει θετικά και αποτελεσματικά στην εργασία τους, επιλύοντας χρόνια προβλήματα που καθιστούσαν δύσκολο το αντικείμενο εργασίας τους.⁸⁷

⁸⁷βλ. Παπαστάθης Παν., όπ.π. (υποσημ. 13), σσ.153-155

Κεφάλαιο 4ο

Διεθνές Πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου

4.1 Κώδικας Δεοντολογίας

Το ελεγκτικό έργο των Ε.Ε. είναι ιδιαίτερα ευαίσθητο λόγω α) της λήψης και επεξεργασίας πληροφοριών, ενίοτε εμπιστευτικών, β) του βαθμού πρόσβασης σε όλα τα αρχεία του οργανισμού και γ) των συνεπειών, απόρροια των βελτιωτικών προτάσεων που υποβάλλουν κατόπιν ολοκλήρωσης των ελέγχων. Οι Ε.Ε. οφείλουν να επιδεικνύουν αντικειμενικότητα, εντιμότητα και επιμέλεια κατά τη διενέργεια του ελεγκτικού τους έργου και την αντιμετώπιση των ευθυνών τους⁸⁸.

Πέραν της επαγγελματικής επάρκειας που οφείλουν διαθέτουν οι Ε.Ε., είναι αναγκαίο να λαμβάνεται υπόψη και ο ηθικός χαρακτήρας τους, η ηθική αρετή που πρέπει να διαπνέει τις σκέψεις των ελεγκτών κατά τη διενέργεια του ελεγκτικού τους έργου.⁸⁹

Οι Ε.Ε. οφείλουν να διαθέτουν κριτική δεξιότητα σκέψης και ανάλυσης, εξοικείωση με έννοιες προτύπων και τεχνικές ελέγχου, ευαισθητοποίηση και κατανόηση των κινδύνων και των ευκαιριών που σχετίζονται με τις ελεγχόμενες περιοχές⁹⁰

Οι Rawling και McNaughton (2006)⁹¹ ορίζουν τη δεοντολογία ως ένα σύστημα κατά το οποίο ηθικές και πράξεις ευθυγραμμίζονται με τα καθήκοντα, ανεξαρτήτου του αποτελέσματος που ενδεχομένως έχουν για το άτομο που ασκεί τα καθήκοντα.

Ο Κώδικας Ηθικής/Δεοντολογίας των Ε.Ε. συνιστά το ένα από τα τρία συστατικά μέρη για του Διεθνούς Πλαισίου για την επαγγελματική εφαρμογή του Ε.Ε. Αποσκοπεί στην καλλιέργεια ηθικής κουλτούρας στους εσωτερικούς ελεγκτές. Οποιαδήποτε απόκλιση στη συμπεριφορά των Ε.Ε. δύναται να οδηγεί σε αμφισβήτηση της εγκυρότητας του ελεγκτικού τους έργου.

⁸⁸ Φίλος, Ι. (2004). Σύστημα εσωτερικού ελέγχου επιχειρήσεων. *Εκδόσεις IQ Group, Αθήνα*. σ.167-168

⁸⁹ Yusuf, P. S. (2019). Effect of Whistleblowing System and Effectiveness of Internal Audit on Good Governance Practices: Case study of BUMN Companies in Bandung Indonesia. *Global Business & Management Research*, 11(1), www.researchgate.net, [ημ. ανάκτησης 24-4-23]

⁹⁰ Shukarova Savovska, K., Vatyana, A., Pyziak, P., & Garitte, J. P. (2017). Internal Audit Training of Trainers: Group Challenge-The Ethical Dilemmas Board Game. (No. 129527, pp. 1-20), www.worldbank.org, [ημ. ανάκτησης 24-4-23]

⁹¹ Εθνική Αρχή Διαφάνειας (2021). Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών, σ. 10, www.aead.gr, [ημ. ανάκτησης 24-4-23]

Διάφορα ηθικά ζητήματα σχετίζονται άμεσα ή έμμεσα με τον έλεγχο. Τα ακόλουθα είναι ηθικά ζητήματα που μπορεί να αντιμετωπίσει ένας ελεγκτής, τα οποία περιλαμβάνουν αιτήματα ή πιέσεις:

- 1 Εκτέλεση εργασιών που δεν εμπίπτουν στην αρμοδιότητά του.
- 2 Αποκάλυψη εμπιστευτικών πληροφορικών.
- 3 Συμβιβασμός της ακεραιότητάς τους
- 4 Διαστρέβλωση της αντικειμενικότητας μέσω δημοσιοποίησης παραπλανητικών αναφορών.

Εάν ο ελεγκτής υποκύψει στην πίεση ή το αίτημα, τότε τίθεται παραβίαση της δέσμευσης στις ηθικές αρχές που σχετίζονται με τον εσωτερικό έλεγχο. Επομένως, ένας ελεγκτής οφείλει διαρκώς να βρίσκεται σε επαγρύπνηση ώστε να μην υποκύψει εύκολα σε πειρασμούς και πιέσεις που τον οδηγούν στην παραβίαση των ηθικών αρχών γενικότερα και της δεοντολογίας που σχετίζεται με το επάγγελμα του ΕΕ.⁹²

Για το λόγο αυτό, ο Κώδικας δεοντολογίας είναι απαραίτητος για την άσκηση του επαγγέλματος του Ε.Ε. διότι συμβάλει στην παγίωση της εμπιστοσύνης ως προς την αμεροληψία και αντικειμενικότητα της παρεχόμενης διαβεβαίωσης των εσωτερικών ελεγκτών για θέματα που αφορούν τη διαχείριση κινδύνων, τα Σ.Ε.Ε. και τη διακυβέρνηση.

Συνιστά οδηγό καθοδήγησης για τους Ε.Ε. ούτως ώστε να μπορούν να φέρουν εις πέρας τις υποχρεώσεις τους έναντι στον οργανισμό και ως επί το πλείστον να ρυθμίζει την εκτέλεση των καθηκόντων του Ε.Ε. για να είναι σε σύμπνοια με τους κανονισμούς και την κείμενη νομοθεσία.

Περιλαμβάνει δύο μέρη:

- τις αρχές που σχετίζονται με το επάγγελμα του Ε.Ε. και
- τους κανόνες συμπεριφοράς που οφείλουν να τηρούν οι εσωτερικοί ελεγκτές.

Κάθε μία αρχή συνοδεύεται από τον αντίστοιχο κανόνα συμπεριφοράς.⁹³

Ακεραιότητα: *Η ακεραιότητα των εσωτερικών ελεγκτών εδραιώνει την εμπιστοσύνη και παρέχει έτσι τη βάση για στήριξη της κρίσης τους.* Η ακεραιότητα αποτελεί τη βάση για τις υπόλοιπες αρχές του Κώδικα Δεοντολογίας. Ακεραιότητα σημαίνει ότι οι Ε.Ε. οφείλουν να επιδεικνύουν εντιμότητα, φερεγγυότητα και

⁹² βλ. Murwanto, R., Budiarto, A., & Ramadhana, F. H. ό.π. (υποσημ.8), pp. 57-59

⁹³ Code of Ethics Greek, σσ.4-8, www.theiia.org , [ημ. ανάκτησης 24-4-23]

υπευθυνότητα, τηρώντας την κείμενη νομοθεσία κατά την άσκηση των καθηκόντων τους και να εμπλέκονται σε οτιδήποτε μπορεί να επηρεάσει αρνητικά την αμερόληπτη κρίση τους.

Αντικειμενικότητα: Οι Ε.Ε. οφείλουν να παρουσιάζουν επαγγελματική αμεροληψία κατά την άσκηση του ελεγκτικού τους έργου. Οι εκτιμήσεις τους να είναι αντικειμενικές, ισορροπημένες και ανεπηρέαστες από συμφέροντα άλλων ή ακόμα και δικά τους συμφέροντα. Να απέχουν από οτιδήποτε μπορεί να βλάψει τη φήμη ή να έρχεται σε σύγκρουση με τα συμφέροντα του φορέα.

Εμπιστευτικότητα: Οι Ε.Ε. οφείλουν να επιδεικνύουν σεβασμό αναφορικά με τις πληροφορίες που λαμβάνουν και δεν προβαίνουν σε κοινοποίηση αυτών χωρίς κατάλληλη εξουσιοδότηση. Επιπλέον δεν κάνουν χρήση των πληροφοριών που λαμβάνουν για προσωπικό τους όφελος και τηρούν τα όσα ορίζονται στο Κανονισμό που αφορά την προστασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα. Στο άρθρο 18 του Ν.4795/21 ορίζεται ρητά η τήρηση της εχεμύθειας και προστασίας του απορρήτου των πληροφοριών για τις οποίες λαμβάνουν γνώση κατά την διενέργεια του ελεγκτικού τους έργου.

Επάρκεια: Οι Ε.Ε. κάνουν χρήση των γνώσεων, εμπειριών και δεξιοτήτων που διαθέτουν κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, ακολουθώντας τα Διεθνή Πρότυπα. Διενεργούν ελέγχους μόνο στα πεδία που διαθέτουν το κατάλληλο γνωστικό υπόβαθρο και εμπειρία. Σημειώνεται ότι η επιμόρφωση πρέπει να είναι αδιάκοπη και να αφορά ποικίλα θέματα όπως οικονομικά, νομικά, επικοινωνιακά, ούτως ώστε να βελτιώνεται συνεχώς η ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών. Η εκάστοτε ανώτατη διοίκηση οφείλει να υποστηρίζει την διαρκή επιμόρφωση των εσωτερικών ελεγκτών.

Ο Κώδικας Δεοντολογίας δεν ικανοποιεί όλα τα πιθανά θέματα ηθικής που ενδεχομένως να κληθούν να επιλύσουν οι Εσωτερικοί Ελεγκτές κατά την άσκηση των καθηκόντων τους. Στο δημόσιο τομέα ισχύει συμπληρωματικά με τους κώδικες Δημοσίων Υπαλλήλων, Ορθής Διοικητικής Συμπεριφοράς και με τον Κώδικα Κατάστασης Δημοτικών και Κοινοτικών Υπαλλήλων.⁹⁴ Στο Ν. 4795/21 γίνεται αναφορά στο Κώδικα Δεοντολογίας στα άρθρα 3, 12 και 79.

⁹⁴Εθνική Αρχή Διαφάνειας (2021). Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών, σ.12, www.aead.gr, [ημ. Ανάκτησης 24-4-23]

Σημειώνεται ότι η Ε.Α.Δ., στο πλαίσιο υποστήριξης των στελεχών της δημόσιας που ασχολούνται ή πρόκειται να ασχοληθούν με θέματα εσωτερικού ελέγχου προέβη σε σύνταξη ενός Κώδικα Δεοντολογίας, πριν τη θέσπιση του Ν.4795/21, εμπλουτισμένο με πρακτικά παραδείγματα και προβλήματα ηθικής που προκύπτουν στο εσωτερικό δημοσίων οργανισμών, προκειμένου να καθιερωθεί ως ένα σημείο αναφοράς για θέματα δεοντολογίας και ηθικής.

Οι ελεγκτές αντιμετωπίζουν πολλά ηθικά διλήμματα κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους. Η διαπραγμάτευση με τον ελεγχόμενο είναι σαφώς ένα ηθικό δίλημμα. Υπάρχουν αρκετές εναλλακτικές λύσεις σε ηθικά διλήμματα, αλλά πρέπει να ληφθεί μέριμνα ώστε να αποφευχθούν τρόποι εξορθολογισμού της ανήθικης συμπεριφοράς.

Η ανάπτυξη φιλικών διαπροσωπικών σχέσεων με ελεγχόμενους που ενδεχομένως έρχονται σε σύγκρουση με τα συμφέροντα της υπηρεσίας, η εξαγωγή συμπερασμάτων, η σύνταξη εκθέσεων ελέγχου βασιζόμενων σε φήμες και όχι σε στοιχεία που έχουν συλλεχθεί βάσει ελεγκτικής μεθόδου, η χρήση εμπιστευτικών πληροφοριών για προσωπικό όφελος, η αποδοχή δώρων αποτελούν ενδεικτικά παραδείγματα μη τήρησης του Κώδικα Δεοντολογίας.⁹⁵

4.2 Κανονισμός Λειτουργίας Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου

Ο κανονισμός λειτουργίας της Μ.Ε.Ε. κάθε οργανισμού καθορίζεται βάσει κριτηρίων που διέπουν τη φύση και την πολυπλοκότητά του, σύμφωνα με τις οδηγίες του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, λαμβάνοντας υπόψη τη κείμενη νομοθεσία.

Η εύρυθμη και αποτελεσματική λειτουργία μιας υπηρεσίας Ε.Ε. προϋποθέτει την ύπαρξη ενός Κανονισμού Λειτουργίας με συγκεκριμένες κατευθυντήριες θέσεις οποίος θα είναι εναρμονισμένος με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, τις νομοθετικές και κανονιστικές διατάξεις που διέπουν τον εκάστοτε φορέα στο οποίο υπάγεται αλλά και την πολιτική που ακολουθεί ο φορέας αναφορικά με τον Ε.Ε.⁹⁶

Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του Ε.Ε. Πρότυπο 1000: *«ο σκοπός, η δικαιοδοσία και η ευθύνη της λειτουργίας εσωτερικού Ελέγχου πρέπει επίσημα να καθορίζονται σε έναν εγκεκριμένο από το συμβούλιο κανονισμό εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με την Αποστολή του Εσωτερικού Ελέγχου και*

⁹⁵ Εθνική Αρχή Διαφάνειας (2021). Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών, σσ. 23-24., www.aead.gr, [ημ. Ανάκτησης 24-4-23]

⁹⁶βλ. Παπαστάθης Παν., όπ.π. (υποσημ. 13), σσ.172-175

τα υποχρεωτικά στοιχεία του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής. Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αναθεωρεί τον κανονισμό εσωτερικού ελέγχου σε τακτική βάση και να τον θέτει υπόψη της ανώτερης διοίκησης και του συμβουλίου για έγκριση»⁹⁷.

Ο Κανονισμός Λειτουργίας αποτελεί το επίσημο έγγραφο των Μ.Ε.Ε. και διευκρινίζει επακριβώς τα θέματα λειτουργίας της όπως το πεδίο εφαρμογής του ελεγκτικού της έργου. Είναι αναγκαία η επικαιροποίηση του ανά τακτά χρονικά διαστήματα όταν επιβάλλεται από τις εκάστοτε συνθήκες.

Απαραίτητα στοιχεία που θα πρέπει να εμπεριέχονται και να διατυπώνονται με σαφήνεια στο περιεχόμενο του Κανονισμού Λειτουργίας είναι:

- το πεδίο των δραστηριοτήτων του Ε.Ε. ούτως ώστε να καθοριστεί ότι οι κίνδυνοι είναι αναγνωρίσιμοι και διαχειρίσιμοι καταλλήλως⁹⁸,
- οι λόγοι σύστασης και λειτουργίας της Μ.Ε.Ε.,
- η ανεξαρτησία του έργου των Μ.Ε.Ε. και η τήρηση της αμεροληψίας κατά τη άσκηση του ελεγκτικού της έργου,
- η αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των δράσεων διαχείρισης κινδύνων,
- η λειτουργική σχέση αναφοράς του προϊσταμένου της Μ.Ε.Ε. με την ανώτατη διοίκηση,
- οι αρμοδιότητες των ατόμων που στελεχώνουν τις Μ.Ε.Ε.,
- η διαδικασία κατάρτισης του Ετησίου Πλάνου Ελέγχων,
- η μεθοδολογία διενέργειας εσωτερικών ελέγχων,
- η εποπτεία του έργου της Μ.Ε.Ε.,
- η διαδικασία υποβολής των αναφορών καθώς και η επικοινωνία με την ανώτατη διοίκηση,
- η απρόσκοπτη πρόσβαση σε αρχεία και προσωπικό που σχετικών με τους εκάστοτε Ε.Ε.,
- το πρόγραμμα αξιολόγησης και βελτίωσης της ποιότητας,
- η τροποποίηση και επικαιροποίηση κανονισμού,
- θέματα σχετικά με την οργάνωση και την εκπαίδευση και τα απαιτούμενα προσόντα του προσωπικού των Μ.Ε.Ε.⁹⁹

⁹⁷IPPF-Standards-2017: Διεθνή Πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, σ.4

⁹⁸βλ. Koutoupis, A. G., Kyriakogkonas, P., & Garefalakis, όπ.π (υποσημ. 25), σ.491

Ακόμη είναι αναγκαίο να υπάρχει αναφορά στα Διεθνή Πρότυπα στον Κώδικα Ηθικής/Δεοντολογίας καθώς και δήλωση συμμόρφωσης προς αυτά.

Κρίνεται απαραίτητο να υπάρχει μνεία για την νομική προστασία των Ε.Ε., προκειμένου να διαφυλαχθεί το κύρος τους σε περίπτωση άσκησης εις βάρος ποινικής ή αστικής δίωξης από τους ελεγχόμενους για πράξεις ή για παραλήψεις.¹⁰⁰ Για το συγκεκριμένο θέμα υπάρχει ρητή αναφορά στον Ν.4795/21 (άρθρο 9 παρ.9).

Επισημαίνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4795/2021¹⁰¹ η κατάρτιση Κανονισμού Λειτουργίας συνιστά μια από τις βασικές αρμοδιότητες των Μ.Ε.Ε., ενώ εγκρίνεται από τον επικεφαλής του εκάστοτε φορέα.

Η Ε.Α.Δ. στο πλαίσιο στήριξης της λειτουργίας των Μ.Ε.Ε. στο δημόσιο τομέα, ως ένα εκ των τριών αρμόδιων ελεγκτικών οργάνων, έχει συντάξει και κοινοποιήσει στο Δίκτυο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας ένα Πρότυπο Κανονισμού Λειτουργίας το οποίο αποτελεί ένα χρήσιμο καθοδηγητικό εργαλείο για την σύνταξη κανονισμών από τις νεοσυσταθείσες υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου.

4.3 Εγχειρίδιο Εσωτερικών Ελέγχων

Το εγχειρίδιο εσωτερικών ελέγχων συνιστά ένα σημαντικό εργαλείο για την υποστήριξη της λειτουργίας μιας Μ.Ε.Ε. διότι παρέχει κανόνες συμμόρφωσης, κατευθυντήριες οδηγίες και πρακτικές συμβουλές ανά βήμα σε κάθε στάδιο του ελεγκτικού της έργου συμβάλλοντας στην αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα της εργασίας που επιτελούν. Αποτελεί μια καταγραφή του τρόπου με τον οποίο διενεργούνται οι Ε.Ε. ανά περίπτωση. Η απουσία ενός τυποποιημένου εγχειριδίου εσωτερικού ελέγχου και λεπτομερούς σχεδίου εργασιών ελέγχου επηρεάσει την ποιότητα του ελεγκτικού έργου¹⁰².

Η σύνταξη του βασίζεται στα Διεθνή Πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του Ε.Ε., τις βέλτιστες πρακτικές και τη εκάστοτε ρυθμιστικό, νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο του φορέα και το ελεγκτικό περιβάλλον.

Επομένως, καθίστανται αναγκαία η ανάπτυξη και η επικαιροποίηση, όποτε κρίνεται απαραίτητο, ενός εγχειριδίου ελέγχου καλύπτοντας το σύνολο της

⁹⁹βλ. ΕΚΔΔΑ, όπ.π (υποσημ. 10), σσ.97-101

¹⁰⁰ βλ. Παπαστάθης Παν., όπ.π. (υποσημ. 13), σσ.172-175

¹⁰¹Άρθρα 11 και 79 του Ν.4795/21 (ΦΕΚ 62/τ.Α'/17.4.2021), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

¹⁰²βλ. Unegbu, A. O., & Kida, M. I. (2011) όπ.π.(υποσημ. 49), p.307

ελεγκτικής δραστηριότητας μιας υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου και το διαρκή έλεγχο της αποδοτικότητας της.

Επιπροσθέτως, η ύπαρξη ενός εγχειριδίου ελέγχων συμβάλει στην γρήγορη κατανόηση της λειτουργίας μιας Μ.Ε.Ε. από τα άτομα που έχουν μετακινηθεί πρόσφατα στην εν λόγω υπηρεσία.

Είναι απαραίτητο να περιλαμβάνει τις ακόλουθες θεματικές ενότητες:

- Βήματα ανάπτυξης ετήσιου προγράμματος ελέγχου.
- Διαμόρφωση Ετήσιου Προγραμματισμού Ελέγχων (διαδικασία κατάρτισης).
- Στάδια Διενέργειας ελέγχων (προγραμματισμός, σχεδιασμός, υλοποίηση).
- Ελεγκτικές ενέργειες, δοκιμές και τρόπους δειγματοληψίας.
- Αναφορές προς την ανώτατη Διοίκηση.
- Βήματα σύνταξης και κοινοποίησης εκθέσεων.
- Μητρώο και χαρτογράφηση κινδύνων.
- Πρόγραμμα αξιολόγησης και βελτίωσης ποιότητας.

Επίσης στο εγχειρίδιο δύναται να περιλαμβάνονται και τυποποιημένα έγγραφα αναφορικά:

- Ετήσιο Ερωτηματολόγιο Εκτίμησης των Κινδύνων
- Ετήσιο Πρόγραμμα ελέγχων.
- Εντολή του επικεφαλής του φορέα για διενέργεια Ε.Ε.
- Επιστολή γνωστοποίησης προς τις ελεγχόμενες υπηρεσίες διενέργειας Ε.Ε.
- Υποδείγματα προσωρινής και τελικής έκθεσης.
- Υπόδειγμα Προγράμματος Ελέγχου.
- Κατάσταση του συνόλου των διορθωτικών ενεργειών.
- Ερωτηματολόγιο Ικανοποίησης Υπηρεσιών Μ.Ε.Ε.
- Μη υλοποιημένες ενέργειες διαβάθμισης ευρημάτων Υψηλού κινδύνου

103.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4795/21¹⁰⁴ η σύνταξή του είναι αρμοδιότητα των υπηρεσιών ΕΕ ενώ η έγκριση του γίνεται από τον επικεφαλής του φορέα.

¹⁰³βλ. ΕΚΔΔΑ, όπ.π (υποσημ. 10), σσ.112-115.

¹⁰⁴ Άρθρο 10 του Ν. 4795/21 (ΦΕΚ Α' 62/17.4.2021), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Η πρώην Γενική Γραμματεία Καταπολέμησης της Διαφθοράς και νυν Ε.Α.Δ. σε συνεργασία την France Expertise, στο πλαίσιο του πιλοτικού προγράμματος τεχνικής υποστήριξης των Μ.Ε.Ε. στους Ο.Τ.Α., προέβη στη σύνταξη ενός εγχειριδίου Ε.Ε. για τους Ο.Τ.Α. το οποίο περιλαμβάνει έναν πρακτικό οδηγό διεξαγωγής Ε.Ε. στους Δήμους¹⁰⁵. Το εν λόγω εγχειρίδιο παρόλο που συντάχθηκε πριν το Ν4795/21, εξακολουθεί να παρέχει χρήσιμες οδηγίες ειδικά για τις νεοσυσταθείσες υπηρεσίες ελέγχου. Εντούτοις κρίνεται αναγκαία η σύνταξη ενός πρότυπου εγχειριδίου, δεδομένου ότι όπως διαπιστώνεται στα αποτελέσματα της έρευνας που διεξήχθη στο πλαίσιο της διπλωματικής εργασίας, ως επί το πλείστον οι υπηρεσίες ελέγχου στους Δήμους δεν έχουν αναπτύξει εγχειρίδια εσωτερικών ελέγχων.

Πάρα ταύτα, αξίζει να σημειωθεί ότι στο Δίκτυο Εσωτερικών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, στο πεδίο εγχειρίδια ελέγχου, παρέχονται υποδείγματα αναφορικά υποδείγματα εντολών διαβεβαιωτικού και συμβουλευτικού έργου προσωρινών και τελικών εκθέσεων, αποσκοπώντας στην καθοδήγηση των στελεχών σε νεοσυσταθείσες Μ.Ε.Ε.

4.4 Πρόγραμμα Διασφάλισης της Ποιότητας των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου

Σε έναν οργανισμό η παροχή υπηρεσιών με έμφαση στη ποιότητα αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για τη διατήρηση ενός μόνιμου ρυθμού ανάπτυξης. Κατ' επέκταση και οι Μ.Ε.Ε. οφείλουν να εστιάζουν στην ποιότητα των παρεχόμενων ελεγκτικών υπηρεσιών.

Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του Ε.Ε. (1300-1322) ο επικεφαλής της Μ.Μ.Ε. οφείλει να αναπτύξει και να καθιερώσει Πρόγραμμα Αξιολόγησης και Βελτίωσης Ποιότητας. Το Πρόγραμμα θα πρέπει να είναι σχεδιασμένο ούτως ώστε να βοηθά τη δραστηριότητα των Μ.Ε.Ε. να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες του οργανισμού παρέχοντας διασφάλιση ότι η δραστηριότητα των Μ.Ε.Ε. είναι σύμφωνη με τα Διεθνή Πρότυπα, δηλαδή και κατά πόσο η Μ.Ε.Ε. επιτυγχάνει τους δικούς της στόχους, προσδίδοντας κατά αυτόν τον τρόπο αξία στον οργανισμό που υπάγεται.

¹⁰⁵ Εθνική Αρχή Διαφάνειας (2020). Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης στην Ελλάδα, σ.5, www.aead.gr, [ημ. ανάκτησης 29-11-22]

Θα πρέπει να περιλαμβάνει εσωτερικές και εξωτερικές αξιολογήσεις τόσο για μεμονωμένους ελέγχους όσο για την ευρύτερη λειτουργία της Μ.Ε.Ε., στοχεύοντας στις προώθηση διαρκούς βελτίωσης των παρεχόμενων υπηρεσιών.

Βασικός στόχος είναι η αξιολόγηση των ακόλουθων:

- Συμμόρφωση της Μ.Ε.Ε. με τον ορισμό του Ε.Ε., τον Κώδικα Δεοντολογίας των Ε.Ε. και τα Διεθνή Πρότυπα
- Τη συμβολή της στη διακυβέρνηση του οργανισμού, τη διαχείριση κινδύνων και το Σ.Ε.Ε.
- Την πληρότητα του Κανονισμού Λειτουργίας της Μ.Ε.Ε., των στόχων της και των συναφών διαδικασιών και πολιτικών.
- Τη συμμόρφωση με το ισχύον νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο που ενδεχομένως υπόκεινται η Μ.Ε.Ε.
- Την πλήρη κάλυψη του λεγόμενου ελεγκτικού σύμπαντος.
- Την αποτελεσματικότητα των δραστηριοτήτων για διαρκή αναβάθμιση και υιοθέτηση βέλτιστων πρακτικών.
- Κατά πόσο η Μ.Ε.Ε. προσδίδει αξία και βελτιώνει τις λειτουργίες μια οργανωτικής οντότητας συντείνοντας στην επίτευξη των στόχων.¹⁰⁶

Οι εσωτερικές αξιολογήσεις περιλαμβάνουν:

- τις συνεχείς αξιολογήσεις που έχουν ενσωματωθεί στην καθημερινή λειτουργία της Μ.Ε.Ε. και αξιολογούν την ποιότητα κάθε ελεγκτικού έργου (λ.χ. αποστολή ερωτηματολογίων προς τους υπεύθυνους των ελεγχόμενων περιοχών αναφορικά με την αποτελεσματικότητα της λειτουργίας της Μ.Ε.Ε.),
- τις περιοδικές αξιολογήσεις που εστιάζουν στη γενικότερη λειτουργία της Μ.Ε.Ε. (λ.χ. ετήσια αυτοαξιολόγηση του επίπεδου συμμόρφωσης της Μ.Ε.Ε. με τον Κανονισμό Λειτουργίας, τον Κώδικα Δεοντολογίας και τα Διεθνή Πρότυπα) και

¹⁰⁶Institute of Internal Auditors (IIA). (2012), Supplemental Guidance: Implementing a new Internal Audit Function in the Public Sector , σσ.19- 20 <https://gpian.aead.gr> , [ανάκτηση 6-1-2023]

- δείκτες επιδόσεων (KPI's) για τη μέτρηση της αποδοτικότητας της Μ.Ε.Ε. (λ.χ. χρονικό διάστημα ολοκλήρωσης ενός ελέγχου από την εντολή έναρξης έως και την εκπόνηση της σχετικής έκθεσης).

Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα οι εξωτερικές αξιολογήσεις πρέπει να διενεργούνται κάθε πέντε χρόνια από ανεξάρτητους εξωτερικούς φορείς οι οποίοι διαθέτουν την απαραίτητες διαπιστεύσεις και δεξιότητες για την αξιολόγηση της λειτουργίας των Μ.Ε.Ε. Το βασικό πλεονέκτημα των εξωτερικών αξιολογήσεων είναι ότι δύναται η Μ.Ε.Ε. να λάβει επίσημη πιστοποίηση ότι συμμορφώνεται με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, γεγονός που συντελεί στην αναγνώριση της αξιοπιστίας και της ποιότητας ελεγκτικού της έργου.¹⁰⁷

Στον δημόσιους φορείς η θέσπιση Προγράμματος Διασφάλισης Ποιότητας προβλέπεται και στο άρθρο 17 του Ν.4795/21 όπου ορίζεται ότι ο κάθε δημόσιος φορέας οφείλει να καθιερώσει ετήσιο Πρόγραμμα Αξιολόγησης και Βελτίωσης Ποιότητας για τη υπαγόμενη Μ.Ε.Ε., βάσει του οποίου θα αποτιμάται και θα αξιολογείται η συνολική λειτουργία της. Την ευθύνη για τη σύνταξη, τήρηση και εφαρμογή του Προγράμματος έχει ο επικεφαλής της Μ.Ε.Ε.¹⁰⁸

4.5 Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου

Το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών , για την αξιολόγηση των υπηρεσιών των Μ.Ε.Ε. προέβη στην έκδοση των Προτύπων για την επαγγελματική εφαρμογή του Ε.Ε. Σύμφωνα με το σχετικό ορισμό που έχει αποδώσει το Ινστιτούτο είναι μια διεθνής διακήρυξη του Συμβουλίου των Προτύπων Ε.Ε., που περιγράφει τις προϋποθέσεις που είναι αναγκαίες για την άσκηση ενός εύρους ελεγκτικών δραστηριοτήτων καθώς και την αποτίμηση της απόδοσης του Ε.Ε.¹⁰⁹ Το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (ΠΑ) είναι μια διεθνής επαγγελματική ένωση που εξυπηρετεί περισσότερα από 230.000 παγκόσμια μέλη και έχει απονείμει περισσότερες από 185.000 πιστοποιήσεις Πιστοποιημένου Εσωτερικού Ελεγκτή (CΙΑ) παγκοσμίως. Το ΠΑ, που ιδρύθηκε το 1941, αναγνωρίζεται σε όλο τον κόσμο ως ο ηγέτης του επαγγέλματος.¹¹⁰

¹⁰⁷βλ. Koutoupis, A. G., Kyriakogkonas, P., & Garefalakis, όπ.π (υποσημ. 25), σσ.509-516

¹⁰⁸Άρθρο 17 του Ν.4795/21 (ΦΕΚ62/τ.Α'/17.4.2021), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

¹⁰⁹ βλ. ΕΚΔΔΑ, όπ.π (υποσημ. 10), σ.57

¹¹⁰<https://www.theiia.org/en/content/communications /2023> [ημερομηνία ανάκτησης 20-6-2023]

Οι δραστηριότητες του Ε.Ε. διενεργούνται σε ποίκιλα νομικά και πολιτιστικά θέματα καθώς και σε οργανισμούς που διαφοροποιούνται σε μέγεθος, στόχους και πολυπλοκότητα και οργανωτική δομή. Παρότι οι ανωτέρω διαφορές μπορούν να επηρεάσουν την λειτουργία του Ε.Ε. σε κάθε οργανωσιακό περιβάλλον, η συμμόρφωση με τα εν λόγω ελεγκτικά Πρότυπα είναι πρωταρχικής σημασίας, προκειμένου οι Ε.Ε. να ανταποκριθούν στο ελεγκτικό τους έργο. Τα Πρότυπα μαζί με τον ορισμό του Ε.Ε. και τον Κώδικα Δεοντολογίας αποτελούν τα υποχρεωτικά στοιχεία του Διεθνούς Πλαισίου για την επαγγελματική εφαρμογή του Ε.Ε. Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση που οι ισχύουσες νομοθετικές και κανονιστικές διατάξεις θέτουν περιορισμούς ως προς την εφαρμογή ορισμένων προτύπων, οι Ε.Ε. οφείλουν να συμμορφώνονται με τα υπόλοιπα μέρη των προτύπων και να προχωρούν στις ανάλογες γνωστοποιήσεις.

Αποτελούν ένα σύνολο αξιώσεων βασιζόμενο σε συγκεκριμένες αρχές οι οποίες αφορούν απαιτήσεις για την άσκηση Ε.Ε., αξιολόγηση της απόδοσης των Μ.Ε.Ε. και ερμηνείες όρων που εμπεριέχονται στα πρότυπα. Τα πρότυπα κάνουν χρήση των όρων «πρέπει» προκειμένου να δηλώσουν μία ανελαστική απαίτηση και «συνιστάται» στις περιπτώσεις εκείνες όπου επίκειται συμμόρφωση αλλά βάσει της επαγγελματικής κρίσης οι περιστάσεις επιτρέπουν κάποια απόκλιση.

Τα Πρότυπα αποσκοπούν στην καθοδήγηση των Ε.Ε. σχετικά με την τήρηση των υποχρεωτικών στοιχείων του Διεθνούς Πλαισίου για την εφαρμογή του Ε.Ε., στον ορισμό της βάσης για αξιολόγηση της απόδοσης των υπηρεσιών Ε.Ε. καθώς και την προαγωγή βελτιωμένων διαδικασιών και λειτουργιών. Είναι διεθνώς εφαρμόσιμα τόσο οργανωσιακό όσο και σε ατομικό επίπεδο.

Διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

- σε Πρότυπα Χαρακτηριστικών (1000) τα οποία περιγράφουν τα χαρακτηριστικά που πρέπει να έχουν τα άτομα και οι οργανισμοί που ασκούν ΕΕ. Επιγραμματικά γίνεται ανάλυση εννοιών αναφορικά με την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελεγκτή την επαγγελματική του κατάρτιση και τη δέουσα επαγγελματική επιμέλεια καθώς και το πλαίσιο εντός του οποίου οφείλει να δραστηριοποιείται ένας εσωτερικός ελεγκτής σύμφωνα με το πρόγραμμα διασφάλισης ποιότητας
- σε Πρότυπα Διεξαγωγής (2000) τα οποία παρουσιάζουν τη φύση και τη μεθοδολογία των υπηρεσιών Ε.Ε. παρέχοντας τα κριτήρια για την αξιολόγηση

αυτών. Ενδεικτικά αναλύονται έννοιες σχετικά με το τρόπο που διοικούνται οι υπηρεσίες Ε.Ε., τον σχεδιασμό, τον προγραμματισμό και τη διεξαγωγή του ελεγκτικού έργου, τη κοινοποίηση των αποτελεσμάτων ¹¹¹.

Μέσω της τήρησης των προτύπων διασφαλίζεται η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητα, η γνωστική επάρκεια των εσωτερικών ελεγκτών, το πεδίο δράσης του Ε.Ε. καθώς και η οργάνωση λειτουργία και διοίκηση των υπηρεσιών Ε.Ε. ¹¹²

Από τα προαναφερόμενα είναι εμφανές ότι τα πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του Ε.Ε. συνιστούν τα κριτήρια βάσει των οποίων αξιολογείται και αποτιμάται το έργο των Μ.Ε.Ε. Οι εσωτερικοί ελεγκτές ακολουθώντας τα πρότυπα, είναι σε θέση να αξιολογήσουν το επίπεδο ποιότητας του ελεγκτικού τους έργου, ενώ παράλληλα η χρήση αυτών αποτελεί τη βάση για τη διαρκή εκπαίδευσή τους, ούτως ώστε να επιτύχουν τα επιθυμητά αποτελέσματα. Καθίστανται υπεύθυνοι ως προς τη συμμόρφωση με τα πρότυπα επιδεικνύοντας την απαραίτητη επάρκεια γνώσεων, τη δέουσα επαγγελματική επιμέλεια και την ατομική αντικειμενικότητα κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους.

Στον Ν. 4795/2021 γίνεται αναφορά στα Πρότυπα στις διατάξεις των άρθρων 3, 4 παρ. 2, άρθρο 8 παρ. 4, 13 παρ. 1 και 21. Εντούτοις, εκτός του άρθρου 13 όπου ορίζεται ότι η σύνταξη της Ετήσιας Έκθεσης γίνεται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα, στις υπόλοιπες προαναφερθείσες διατάξεις δεν διαφαίνεται η υποχρεωτικότητα τήρησης των προτύπων αλλά ότι καθίστανται υποχρεωτική η συνεκτίμηση από τους Ε.Ε. (στο άρθρο 21 υπάρχει μνεία ότι πρέπει να λαμβάνονται υπόψη από τους Ε.Ε. για την εκτέλεση των αρμοδιοτήτων τους).

4.6 Νέα Πρότυπα Global Internal Audit Standards 2023

Σύμφωνα με τον Πρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβουλο του Διεθνούς Ινστιτούτου Ε.Ε. Anthony Pugliese τα πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του ΕΕ προκειμένου να είναι αποτελεσματικά οφείλουν να μη είναι στατικά.

¹¹¹IPPF-Standards-2017: Διεθνή Πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, σσ. 1-30

¹¹² βλ. ΕΚΔΔΑ, όπ.π (υποσημ. 10), σ.58

Το Συμβούλιο Προτύπων Διεθνούς Εσωτερικού Ελέγχου είναι αρμόδιο να εξετάζει εάν είναι απαραίτητο να γίνουν αλλαγές στα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Πρακτική του Εσωτερικού Ελέγχου σε διαρκή βάση.

Το Συμβούλιο Προτύπων ξεκίνησε το 2020 την εξέταση των Προτύπων αλλά και του IPPF, του πλαισίου δηλαδή που περιλαμβάνει τα Πρότυπα προκειμένου να ελέγξει εάν τα Πρότυπα παρέμεναν επαρκή για την καθοδήγηση του Ε.Ε. σύμφωνα με τις τρέχουσες εξελίξεις σε παγκόσμιο επίπεδο. Κατόπιν ολοκλήρωσης της έρευνας προέβη σε αναθεώρηση αυτών. Ειδικότερα έκανε επανέλεγχο στη διαδικασία βάσει της οποίας θεσπίζονται τα Πρότυπα ούτως ώστε να κατοχυρώσει την αυστηρότητα, την διαύγεια και την ανταπόκρισή του προς τους ενδιαφερόμενους. Αποτέλεσμα την επανεξέτασης ήταν η εστίαση στη θέσπιση προτύπων, προσανατολισμένων στο δημόσιο συμφέρον.

Το πλαίσιο για τη διαμόρφωση Προτύπων Ε.Ε. για το δημόσιο συμφέρον εκδόθηκε τον Μάρτιο του 2023.

Το προσχέδιο των Global Internal Audit Standards, μεταφρασμένο σε είκοσι (20) γλώσσες, πλέον της αγγλικής, μπήκε σε διαβούλευση έως τον Ιούνιο του 2023, προκειμένου να διασφαλιστεί ότι τα ενημερωμένα πρότυπα είναι θα βοηθήσουν αποτελεσματικά τον επάγγελμα του Ε.Ε. στο μέλλον. Τα αναθεωρημένα Πρότυπα θα κυκλοφορήσουν στο τέλος του 2023 και θα τεθούν σε ισχύ ένα χρόνο μετά.¹¹³

Ειδικότερα οι αλλαγές που έχουν γίνει είναι οι ακόλουθες:

- Μετονομασία σε Παγκόσμια Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου. Το IPPF συνεχίζει να υφίσταται ως ευρύτερο πλαίσιο που εμπεριέχει τα νέα Πρότυπα. Η καθοδήγηση θα εξακολουθήσει να υφίσταται ως στοιχείο του νέου IPPF, που θα δίνει τη δυνατότητα για μεγαλύτερη προσοχή σε πρακτικές και θέματα Ε.Ε.
- Μη διάκριση πλέον των Προτύπων σε Χαρακτηριστικών και Διεξαγωγής.
- Αλλαγή στην αρίθμηση και τη σειρά
- Το περιεχόμενο από τα στοιχεία του τρέχοντος IPPF (Αποστολή, Ορισμός, Κώδικας Δεοντολογίας, Βασικές Αρχές, Πρότυπα και Οδηγοί Εφαρμογής) ενσωματώνεται στα νέα Πρότυπα και οργανώνεται σε πέντε πεδία που υποδεικνύουν με μεγαλύτερη ευκρίνεια τους βασικούς ρόλους και τις ευθύνες:

¹¹³ <https://www.theiia.org/en/content/communications/2023>, [ημερομηνία ανάκτησης 20-6-2023]

- 1 Σκοπός του Εσωτερικού Ελέγχου: περιλαμβάνει στοιχεία του νέου ορισμού και της αποστολής του ΕΕ, αναφέρει το τρόπο σύμφωνα με τον οποίο ο Ε.Ε. βοηθά τους φορείς να υπηρετήσουν το δημόσιο συμφέρον.
- 2 Ηθική και Επαγγελματισμός: ενσωμάτωση του υπάρχοντα Κώδικα Δεοντολογίας. Εμπλουτίζεται στο πεδίο Δεοντολογίας και Επαγγελματισμού των Προτύπων. Επίσης περιλαμβάνονται και πρότυπα για τη δέουσα επαγγελματική φροντίδα.
- 3 Διοίκηση της Λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου: εστιάζει στη σχέση ανάμεσα στο Διοικητικό Συμβούλιο και τον επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου.
- 4 Διαχείριση της Λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου: διευκρινίζει τις αρμοδιότητες του επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου για να μπορεί να διαχειρίζεται αποτελεσματικά τη λειτουργία της υπηρεσίας του Ε.Ε.
- 5 Εκτέλεση Υπηρεσιών Ε.Ε.: εστιάζει στην εφαρμογή εργασιών σχετικών με τη διασφάλιση και την παροχή συμβουλών, ούτως ώστε η εκτέλεση του ελεγκτικού έργου να γίνεται με συνέπεια και ποιότητα.
- 6 Νέες και διαφορετικές απαιτήσεις αναφορικά με το πρόγραμμα διασφάλισης και βελτίωσης της ποιότητας.
- 7 Ιδιαίτερη εστίαση στο δημόσιο συμφέρον. Εισαγωγή νέας ενότητα «Προϊόντα για εφαρμογή» η οποία αναφέρεται σε πληροφορίες που παρέχουν βοήθεια στους Ε.Ε. στο δημόσιο τομέα.
- 8 Νέο και αναθεωρημένο γλωσσάριο. Εισάγονται όροι όπως «κριτήρια», «κατάσταση», «εύρημα», «εγγενής κίνδυνος», «υπολειπόμενος κίνδυνος», «ανοχή κινδύνου», «δημόσιος τομέας».¹¹⁴

¹¹⁴www.theiia.org/en/standards/ippf-evolution, [ημερομηνία ανάκτησης 20-6-23]

Κεφάλαιο 5ο

Επιτροπή Ελέγχου

5.1 Ο Ρόλος της στην διακυβέρνηση, στο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου και τον Εσωτερικό Έλεγχο

Η λειτουργία Επιτροπής Ελέγχου συνιστά μια συνήθης πρακτική αλλά και αναγκαιότητα σε μεγάλες εταιρίες στον ιδιωτικό τομέα και ιδίως στις εισηγμένες όπου η υποχρεωτικότητα λειτουργίας της καθιερώθηκε με νομοθετική ρύθμιση.¹¹⁵

Σύμφωνα με τη συμβουλευτική οδηγία 2060-2 του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών η Επιτροπή Ελέγχου σχετίζεται με τη διακυβέρνηση των οργανισμών και εποπτεύει τη λειτουργία του Σ.Ε.Ε. και του Ε.Ε.¹¹⁶ Η Οδηγία 2006/43/ ΕΚ της Ευρωπαϊκής Ένωσης ορίζει ότι η επιτροπή ελέγχου παρακολουθεί την αποτελεσματικότητα του Ε.Ε. της εταιρείας.¹¹⁷

Η επιτροπή ελέγχου διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στην εταιρική διακυβέρνηση όσον αφορά την κατεύθυνση, τον έλεγχο και τη λογοδοσία του οργανισμού. Η σύνθεση, η ικανότητα, η ανεξαρτησία και η τεχνογνωσία της επιτροπής ελέγχου συσχετίζονται στενά με την εταιρική διακυβέρνηση του οργανισμού.¹¹⁸ Ασκεί αυξημένη εποπτεία, σημαντική για την αποτελεσματική διακυβέρνηση ενός οργανισμού και για το λόγο αυτό οφείλει να έχουν πλήρη εικόνα για τη λειτουργία τόσο των συστημάτων διακυβέρνησης όσο και του Ε.Ε.

Η επιτροπή ελέγχου συγκροτείται από πρόσωπα τα οποία δεν συνδέονται με την εκτελεστική διεύθυνση του οργανισμού.¹¹⁹

Στο ιδιωτικό τομέα τα σημαντικότερα θέματα για τα οποία είναι αρμόδια είναι η αποτελεσματικότητα του Σ.Ε.Ε. και η λειτουργίας της υπηρεσίας Ε.Ε., η διαχείριση των κινδύνων και η σωστή χρήση των αποτελεσμάτων των ελέγχων.¹²⁰

¹¹⁵ Άρθρο 37 του Ν. 3693/2008, όπως τροποποιήθηκε με το Ν. 4449/2017 (άρθρα 44 και 53) και ισχύει με τον Ν. 4706/2020 (άρθρο 10)

¹¹⁶ βλ. Παπαστάθης Παν., όπ.π. (υποσημ. 13), σ.337

¹¹⁷ ΟΔΗΓΙΑ 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 2006, (ΕΕ L157 της 9-6-2006), άρθρο 41, [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0043&from=docebase) [ημερομηνία ανάκτησης 18-5-23]

¹¹⁸ Al-Baidhani, Ahmed Mohsen (2016). "The Role of Audit Committee in Corporate Governance: A Descriptive Study." *Inter. J. Res. Methodol. Soc. Sci.*, vol. 2, No. 2 (Apr.- Jun. 2016); pp. 45-57. ISSN 2415-0371, www.researchgate.net, [ημ. ανάκτησης 19-5-23]

¹¹⁹ OECD (2018), *Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση*, OECD Publishing, Paris.<https://doi.org/10.1787/9789264309715-el> σ. 84

Η επιτροπή έχει πλήρη εξουσία να εξετάζει οποιοδήποτε θέμα σχετίζεται με τον Ε.Ε. Εμπλέκεται τόσο σε εσωτερικούς όσο και σε εξωτερικούς ελέγχους, καθώς και στην κανονιστική συμμόρφωση του οργανισμού και τη διαχείριση κινδύνων. Παρέχει στο διοικητικό συμβούλιο τις απαραίτητες συμβουλές και συστάσεις, οι οποίες περιλαμβάνουν τη διαβεβαίωση ότι ο οργανισμός συμμορφώνεται με τους σχετικούς κανονισμούς και τις ηθικές αρχές και πρότυπα, ότι οι Ε.Ε. είναι ανεξάρτητοι και ικανοί και ότι οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σωστά και με ακρίβεια. Συζητά με τη ανώτατη διοίκηση τις πολιτικές και τις πρακτικές που χρησιμοποιούνται για τον εντοπισμό, την ιεράρχηση και την αντιμετώπιση των κινδύνων που απειλούν τον οργανισμό, τις ευκαιρίες που ενισχύουν την επίτευξη των στόχων που έχουν τεθεί.¹²¹

5.2 Αρμοδιότητες των Επιτροπών Ελέγχου

Οι κύριες αρμοδιότητες που ασκεί είναι:

- Εποπτεία παράλληλα με την ανώτατη διοίκηση της λειτουργίας της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου ούτως ώστε το έργο της να εναρμονίζεται με τους βασικούς κινδύνους που θέτουν σε κίνδυνο τη λειτουργία του οργανισμού. Το εύρος της λειτουργίας Ε.Ε. καθορίζεται από την επιτροπή ελέγχου.
- Διασφάλιση της ανεξαρτησίας της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου και της απρόσκοπτης λειτουργίας της. Μία από τις κύριες αρμοδιότητες της επιτροπής ελέγχου είναι να ενισχύσει και να διατηρήσει την ανεξαρτησία των Ε.Ε. προκειμένου να μπορέσουν να εκπληρώσουν τα καθήκοντά τους. Η επιτροπή έχει πλήρη εξουσία να διερευνά οποιοδήποτε θέμα επηρεάζει τον Ε.Ε. Κάθε φορά που υπάρχουν προβλήματα ή εμπόδια κατά τη διενέργεια ελέγχων η επιτροπή προβαίνει στις απαραίτητες έρευνες χρησιμοποιώντας την εσωτερική ανατροφοδότηση, την τεχνογνωσία της και εξωτερικές διαβουλεύσεις εάν κρίνεται απαραίτητο.
- Διαρκή και άμεση συνεργασία με τους Ε.Ε. με σκοπό τη διαμόρφωση και εφαρμογή του ετήσιου πλάνου ελέγχων και επίβλεψη της διενέργειας εσωτερικών ελέγχων.

¹²⁰βλ. ΕΚΔΔΑ, όπ.π (υποσημ. 10), σσ.76-77

¹²¹ βλ. Al-Baidhani, Ahmed Mohsen (2016), όπ.π (υποσημ. 118) pp.46-54

- Αξιολόγηση των τελικών εκθέσεων και πορισμάτων της υπηρεσίας Ε.Ε. για τα οποία φέρει ευθύνη.
- Διασφάλιση της γνωστοποίησης των αποτελεσμάτων των διενεργηθέντων ελέγχων στη διοίκηση και τις ελεγχόμενες υπηρεσίες και της υλοποίησης των βελτιωτικών συστάσεων που προτείνονται από την υπηρεσία Ε.Ε. στο πλαίσιο των εσωτερικών ελέγχων.
- Επίβλεψη τήρησης των νομοθετικών και κανονιστικών διατάξεων που αφορούν τη λειτουργία του οργανισμού.
- Εποπτεία των ετήσιων ελέγχων που διενεργούνται από τους ορκωτούς λογιστές.
- Συντονισμός του έργου της υπηρεσίας Ε.Ε. και των εξωτερικών ελεγκτών ούτως ώστε να μην υπάρξει επικάλυψη των εργασιών.
- Ενημέρωση της ανώτατης διοίκησης για ενδεχόμενες συγκρούσεις συμφερόντων μεταξύ των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή των διευθυντικών στελεχών και της εταιρείας.
- Αξιολόγηση της υλοποίησης των επιμέρους Σ.Ε.Ε.¹²².
- Μέριμνα για τη συμμετοχή του επικεφαλής της υπηρεσίας Ε.Ε. σε συναντήσεις με την ανώτατη διοίκηση προκειμένου να συζητηθούν σημαντικά θέματα.¹²³

Επίσης η επιτροπή ελέγχου λαμβάνει εκθέσεις σχετικά με την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα του Ε.Ε. από τη διοίκηση του οργανισμού και υποβάλλει συστάσεις σχετικά με τη βελτίωση της διαδικασίας εσωτερικού ελέγχου και τον τρόπο διατήρησης ενός αποτελεσματικού και αποδοτικού Σ.Ε.Ε. Η αξιολόγηση της δομής και της διαδικασίας Ε.Ε. θεωρείται μία από τις σημαντικότερες, αν όχι η πιο σημαντική, εποπτική ευθύνη που αντιμετωπίζει η επιτροπή ελέγχου.¹²⁴

Οι βέλτιστες πρακτικές που προτείνονται από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών όταν ληφθεί απόφαση σύστασης επιτροπής ελέγχου σε έναν δημόσιο οργανισμό, είναι ότι η Επιτροπή οφείλει :

- να λειτουργεί με επίσημη εντολή όπως νομοθετική διάταξη,

¹²²βλ. Παπαστάθης Παν., όπ.π. (υποσημ. 13), σσ.340-341

¹²³ βλ. Καζαντζής Χ. όπ.π (υποσημ.21), σ.433

¹²⁴ βλ. Al-Baidhani, Ahmed Mohsen, όπ.π (υποσημ. 118), p.52

- να συγκροτείται από μέλη ανεξάρτητα με την ανώτατη διοίκηση , τα οποία να διαθέτουν επαρκείς γνώσεις για θέματα εσωτερικού ελέγχου,
- να αξιολογεί την αποτελεσματικότητα διαχείρισης κινδύνων, διακυβέρνησης και ελεγκτικών μέτρων,
- να αξιολογεί την απόδοση τη λειτουργίας του Ε.Ε., να εγκρίνει τον κανονισμό λειτουργίας της Μ.Ε.Ε. και το ετήσιο πρόγραμμα ελεγκτικού έργου,
- να συνδέεται άμεσα με την ανώτατη διοίκηση στην οποία υποβάλλει αναφορές,
- να ασκεί εποπτεία επί των λειτουργιών του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου του οργανισμού εξασφαλίζοντας ότι καλύπτουν το σύνολο του οργανισμού.¹²⁵

Με τον Ν.4795/21, προβλέφθηκε η σύσταση τριμελών Επιτροπών Ελέγχου, με κύριες αρμοδιότητες την παρακολούθηση της λειτουργίας των Μ.Ε.Ε. και την εξασφάλιση της ποιότητας του ελεγκτικού τους έργου και την παροχή διαβεβαίωσης της ανεξαρτησίας τους. Στις ίδιες διατάξεις ορίζεται ότι ένα από τα μέλη οφείλει να διαθέτει ελεγκτική εμπειρία, ενώ όλα τα μέλη δεν πρέπει να έχουν σχέση εξαρτημένης εργασίας με τον δημόσιο φορέα που εμπίπτει στην αρμοδιότητά τους, προκειμένου να διασφαλιστεί η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητα των μελών της ¹²⁶.

Με τις υπ' αρ. 90264 και 90268 κοινές υπουργικές αποφάσεις καθορίστηκαν οι προϋποθέσεις και τα κριτήρια σύστασης για τις Επιτροπές Ελέγχου στους Ο.Τ.Α. Α' και Β' βαθμού, αντίστοιχα.¹²⁷

Εκείνο που δημιουργεί ιδιαίτερο προβληματισμό στις εν λόγω Κ.Υ.Α. είναι οι διατάξεις (άρθρο 3) που αναφέρονται στις ιδιότητες που δύναται να έχουν τα μέλη των Επιτροπών και τα συν εκτιμώμενα προσόντα τα οποία σχετίζονται με διαπιστεύσεις σχετικές με τον Ε.Ε. (άρθρο 4), τα οποία εκτιμάται ότι καθιστούν ανέφικτη τη σύσταση Επιτροπών Ελέγχου στους Ο.Τ.Α. Ειδικότερα ορίζεται ότι τα μέλη που συγκροτούν τις Επιτροπές μπορεί να προέρχονται είτε από ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, είτε να έχουν θέση ευθύνης επιπέδου διεύθυνσης σε υπηρεσίες Ο.Τ.Α. Β' βαθμού για τους Δήμους και Α' βαθμού για τις Περιφέρειες,

¹²⁵βλ. Ελλάδας, Ι. Ε. Ε., όπ.π (υποσημ.69), σ.13

¹²⁶Άρθρο 8 του Ν.4795/21 (ΦΕΚ 62/τ.Α'/17.4.2021), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

¹²⁷ΦΕΚ 6873/τ.Β'/29-12-22.

αντίστοιχα. Επίσης ένα μέλος εκ των τριών οφείλει να διαθέτει ελεγκτική εμπειρία δύο ετών στο δημόσιο ή στον ιδιωτικό τομέα.

Λαμβάνοντας υπόψη ότι:

- την αναντιστοιχία σε αριθμό μεταξύ Δήμων (332) και Περιφερειών (13),
- το γεγονός ότι από τους τριακόσιους τριάντα δύο (332) Δήμους, οι τρεις έχουν Μ.Ε.Ε. επιπέδου διεύθυνσης,
- το γεγονός ότι τα άτομα που στελεχώνουν τις εν λόγω Μ.Ε.Ε. διαθέτουν μικρή ελεγκτική εμπειρία, δεδομένου ότι επί της ουσίας οι Μ.Ε.Ε. στους ΟΤΑ, ως επί το πλείστον (σύμφωνα και με την σχετική έρευνα που διενεργήθηκε) συστάθηκαν μετά τον Ν.4795/21
- το γεγονός ότι οι περισσότερες Μ.Ε.Ε. στους Δήμους στελεχώνονται από έναν υπάλληλο, τον προϊστάμενο (σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας),
- το γεγονός ότι οι αρμοδιότητες και διαδικασίες μεταξύ Δήμων και Περιφερειών διαφέρουν αισθητά.

εκτιμάται ότι υφίστανται περιορισμοί ως προς τη σύσταση και λειτουργία επιτροπών ελέγχου στους Ο.Τ.Α. Α' και Β' βαθμού και δη στους Δήμους.

Κεφάλαιο 6ο

Κίνδυνος και Εσωτερικός Έλεγχος

6.1 Έννοια Κινδύνου

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Διαχείρισης Κινδύνων ως κίνδυνος θεωρείται η πιθανότητα εμφάνισης μιας κατάστασης σε συνδυασμό με τα παρεπόμενα γεγονότα αυτής.¹²⁸

Επίσης, ο ορισμός που αποδίδεται από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών είναι το ενδεχόμενο να πραγματοποιηθεί ένα γεγονός το οποίο θα έχει αρνητική επιρροή στην επίτευξη των στόχων. Η αξιολόγησή του γίνεται ως προς τις επιπτώσεις και την πιθανότητα εμφάνισής του¹²⁹.

Εν ολίγοις, κίνδυνος είναι το ενδεχόμενο μη πραγματοποίησης των ευκαιριών για έναν οργανισμό ή το ενδεχόμενο πραγματοποίησης των απειλών.¹³⁰

Λόγω του ότι οι κίνδυνοι σχετίζονται με την δραστηριότητα ενός οργανισμού, εντοπίζονται σε όλα τα στάδια λειτουργίας του.¹³¹

Ο κίνδυνος περιλαμβάνει τόσο τους εσωτερικούς δηλαδή εκείνους τους οποίους μπορεί ένας οργανισμός να προβλέψει και να διαχειριστεί όσο και τους εξωτερικούς, ο έλεγχος των οποίων καθίσταται δύσκολος. Παρόλο που η έννοια του κινδύνου έχει αρνητικό χαρακτήρα, λόγω του συνδέεται άμεσα με την λειτουργία του οργανισμού, ο φορέας μπορεί να τον εκμεταλλευτεί προς όφελος του, αποσκοπώντας στην επίτευξη των στόχων του.

Η διοίκηση του εκάστοτε οργανισμού δεν αποσκοπεί στην εξαφάνιση των κινδύνων αλλά στην κατάλληλη διαχείριση αυτών ενώ η επιτυχία του έγκειται στην επίδειξη ευελιξίας και προσαρμοστικότητας σε δυσάρεστες καταστάσεις.

¹²⁸βλ. Koutoupis, A. G., Kyriakogkonas, P., & Garefalakis, όπ.π (υποσημ. 25), σσ.248-273

¹²⁹IPPF-Standards-2017: Διεθνή Πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου σ. 26

¹³⁰βλ. Παπαστάθης Παν., όπ.π. (υποσημ. 13), σ.371

¹³¹Crawford, M., & Stein, W. (2002). Auditing Risk Management: Fine in Theory but who can do it in Practice?. *International Journal of Auditing*, 6(2), 119-131. www.researchgate.net, [ημ. ανάκτησης 27-4-23]

6.2 Κατηγορίες κινδύνων

Οι κίνδυνοι κατηγοριοποιούνται σε ποίκιλα είδη. Στην παρούσα μελέτη γίνεται αναφορά σε όσα είδη κινδύνων δύναται να εμφανιστούν σε δημόσιους οργανισμούς και ειδικότερα σε Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης :

- Περιβαλλοντικός κίνδυνος: οφείλεται σε εξωτερικούς παράγοντες που δύναται να επηρεάσουν τη βιωσιμότητα ενός οργανισμού (λ.χ. κίνδυνος ανταγωνισμού), συμπεριλαμβανομένων και των αρχών που σχετίζονται με τους τους στόχους και τις στρατηγικές που έχει θέσει ο οργανισμός.¹³²
Στο δημόσιο τομέα οι οποιοσδήποτε επιβλαβείς δράσεις ενός οργανισμού ως προς τη διαχείριση και προστασία του περιβάλλοντος επιφέρουν επιπτώσεις στη βιωσιμότητα του περιβάλλοντος και των πολιτών με αποτέλεσμα ο οργανισμός να εκτεθεί και να φέρει ευθύνες έναντι τρίτων.¹³³
- Κίνδυνος φήμης: είναι αποτέλεσμα αρνητικής δημοσιότητας ενός οργανισμού.
- Πολιτικός κίνδυνος: σχετίζεται με τις πιθανές πολιτικές, τοπικές, διπλωματικές εξελίξεις που ενδεχομένως επηρεάσουν αρνητικά την λειτουργία ενός οργανισμού.
- Στρατηγικός Κίνδυνος: αναφέρεται στις αρνητικές συνέπειες σχετικά με την επίτευξη μακροπρόθεσμων στρατηγικών στόχων λόγω εξωτερικών ή εσωτερικών παραγόντων. Οι εν λόγω στόχοι δύναται να επηρεαστούν από μεταβολές -αστοχίες στο οικονομικό περιβάλλον,
- Οικονομικός κίνδυνος: αφορά στην αναποτελεσματική διαχείριση διαθέσιμων οικονομικών πόρων αδυναμία αποπληρωμής δαπανών.
- Πιστωτικός κίνδυνος: σχετίζεται με την αδυναμία είσπραξης απαιτήσεων από τρίτους και τον κίνδυνο ρευστότητας δηλαδή τον ετεροχρονισμό ανάμεσα σε υποχρεώσεις και απαιτήσεις.
- Κίνδυνος μη επαρκούς αποτελεσματικής ανώτατης διοίκησης.¹³⁴

¹³²βλ. Koutoupis, A. G., Kyriakogkonas, P., & Garefalakis, όπ.π (υποσημ. 25), σσ.248-273

¹³³Pazarskis, M., Koutoupis, A., Kyriakou, M., & Galanis, S. (2023). A risk-based internal audit methodology for Greek local government organizations. *Journal of Operational Risk*, 18(1). pp.9-11, www.researchgate.net, [ημ. ανάκτησης 27-4-23]

¹³⁴βλ. Παπαστάθης Παν., όπ.π. (υποσημ. 13), σ.374

- Κίνδυνος μη ικανοποίησης των πολιτών: αφορά στην αδυναμία αποτελεσματικής διαχείρισης των διαθέσιμων μέσων για την ικανοποίηση των αιτημάτων των πολιτών.
- Νομικός κίνδυνος: πρόκειται για τη μη συμμόρφωση ενός οργανισμού με τις εκάστοτε νομοθετικές και κανονιστικές διατάξεις.
- Κίνδυνος διαδικασιών: αναφέρεται σε έλλειψη σαφών εσωτερικών διαδικασιών που να ευθυγραμμίζονται με τους στρατηγικούς στόχους του οργανισμού. Επηρεάζεται από τις οργανωτικές μεταβολές και την επάρκεια του ανθρώπινου δυναμικού.
- Κίνδυνος απάτης: είναι η οποιαδήποτε ενεργεία των εργαζομένων και στελεχών εις βάρος του οργανισμού αποσκοπώντας στην ικανοποίηση προσωπικού τους οφέλους
- Κίνδυνος σχετικά με την υγεία και την ασφάλεια του ανθρώπινου δυναμικού: πρόκειται για την απουσία κατάλληλων μέτρων στο εργασιακό περιβάλλον που θέτει σε κίνδυνο την ασφάλεια και την υγεία των εργαζομένων και κατ' επέκταση έχει επιπτώσεις στη φήμη του οργανισμού και ο οποίος φέρει ευθύνη σε περίπτωση εργατικού ατυχήματος.
- Κίνδυνος συστημάτων πληροφορικής: αναφέρεται σε ανεπαρκή σε αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα συστήματα πληροφορικής,
- Κίνδυνος τεχνολογικών εξελίξεων: αφορά τη μη αξιοποίηση των πλεονεκτημάτων προς όφελος του οργανισμού που επιφέρει η εξέλιξη της τεχνολογίας,
- Κίνδυνος ανθρώπινου δυναμικού: σχετίζεται με την απουσία της αναγκαίας για την επίτευξη στόχων, γνώσης, εμπειρίας και δεξιοτήτων του προσωπικού που στελεχώνει τον οργανισμό.¹³⁵

6.3 Ο ρόλος των Εσωτερικών Ελεγκτών στη διαχείριση κινδύνων

Σύμφωνα με τον Changet al., (2014)¹³⁶ ένας από τους τομείς που αποτελεί αντικείμενο ερευνών είναι ο ρόλος που πρέπει να διαδραματίσει ο εσωτερικός έλεγχος στη διαχείριση των κινδύνων που απειλούν έναν οργανισμό.

¹³⁵ βλ. Pazarskis, M., Koutoupis, A., Kyriakou, M., & Galanis, S., , όπ.π. (υποσημ. 133), pp. 9-11

Το Ινστιτούτο Εσωτερικών ελεγκτών ορίζει ότι ο ρόλος του Ε.Ε. στη διαχείριση κινδύνου είναι κυρίως να παρέχει βεβαιότητα για το εάν μια στρατηγική έχει καθοριστεί και εφαρμοστεί σωστά για να βοηθήσει τον οργανισμό να μετριάσει τους κινδύνους του.¹³⁷

Για να γίνει κατανοητό τι αναμένεται από τον εσωτερικό έλεγχο, ο Ε.Ε. οφείλει πάντα να γνωρίζει ποιοι είναι οι ενδιαφερόμενοι και ποιες είναι οι προσδοκίες τους, και να εντοπίσει το κενό απόδοσης, να ιεραρχήσει τις απαιτήσεις τους και να αναπτύξει απαντήσεις για να ανταποκριθεί στις προσδοκίες τους.¹³⁸

Σχετικές έρευνες που έχουν γίνει κατά σε διεθνές επίπεδο, δείχνουν ότι για να παρέχει αληθινή διασφάλιση ο Ε.Ε., πρέπει να είναι ανεξάρτητος από την υπό εξέταση δραστηριότητα.

Ο Ε.Ε. κατά τη διάρκεια σχεδιασμού του ελεγκτικού του έργου πρέπει σύμφωνα με τα Πρότυπα να αξιολογεί κινδύνους και ασφαλιστικές δικλίδες αλλά ουδέποτε εμπλέκεται με τη διαχείριση κινδύνων.

Έργο των Ε.Ε., κατόπιν ολοκλήρωσης ελέγχων, είναι η υποβολή βελτιωτικών προτάσεων προς την ανώτατη διοίκηση που είναι υπεύθυνη για τη διαχείριση των κινδύνων που σχετίζονται με τη λειτουργία του οργανισμού. Η αποτελεσματικότητα του έργου των Ε.Ε. κρίνεται από τον εντοπισμό αξιολόγηση και ιεράρχηση κινδύνων με αντικειμενικό και αμερόληπτο τρόπο.

Πάρα ταύτα, ως επί το πλείστον, οι Ε.Ε. ασχολούνται κυρίως με την αξιολόγηση κινδύνων που είναι γνωστοί στη διοίκηση χωρίς να κάνουν έστω αναφορά σε μη γνώριμους κινδύνους λόγω των περιορισμών που υπόκεινται αναφορικά με την ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα.¹³⁹

Η διαχείριση των κινδύνων συνιστά θέμα συγκεκριμένης στρατηγικής που θα καθορίσει η ανώτατη διοίκηση σε έναν οργανισμό και είναι επιτυχημένη όταν γίνεται

¹³⁶Chang, S. I., Huang, S. M., Roan, J., Chang, I. C., & Liu, P. J. (2014). Developing a risk management assessment framework for public administration in Taiwan. *Risk Management*, 16, 164-194, www.researchgate.net, [ημ. ανάκτησης 26-4-23]

¹³⁷IIA, T. (2009). The role of internal auditing in enterprise-wide risk management. IIA Position Paper, Institute of Internal Auditors, 1-8. www.theiia.org, [ημερομηνία ανάκτησης 20-4-23]

¹³⁸Güner, M. F. (2008). Stakeholders' perceptions and expectations and the evolving role of internal audit. *Internal Auditing*, 23(5), pp.21-33. [https://dergipark.org.tr > download > article-file](https://dergipark.org.tr/download/article-file)[ημερομηνία ανάκτησης 23-4-23]

¹³⁹βλ. Koutoupis, A. G., Kyriakogkonas, P., & Garefalakis, όπ.π (υποσημ. 25), σσ.278-281

αποδεκτή από όλα τα στελέχη της, λαμβανόμενη ως τρόπος λειτουργίας του οργανισμού.¹⁴⁰

Οι δραστηριότητες διαχείρισης κινδύνου δύναται να εφαρμοστούν και να διατηρηθούν με επιτυχία μόνο εάν υπάρχει μια καλά καθορισμένη στρατηγική που ενημερώνει το πλαίσιο διαχείρισης κινδύνου. Τυπικά, ένα πλαίσιο διαχείρισης κινδύνου αποτελείται από το σύνολο των δομών, διαδικασιών, συστημάτων, μεθοδολογίας και ατόμων που εμπλέκονται που χρησιμοποιεί ένας οργανισμός για να εφαρμόσει τη στρατηγική.¹⁴¹

Σημαντικό ρόλο διαδραματίζει η ωριμότητα κινδύνου δηλαδή εάν η διαχείριση κινδύνου έχει ενσωματωθεί σε ολόκληρο τον οργανισμό. Η θέση του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών αναφορικά με το ρόλο του Ε.Ε. στη διαχείριση κινδύνων σε επίπεδο οργανισμού είναι ότι ο Ε.Ε. προσδίδει αξία στον οργανισμό μέσω παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών όταν το επίπεδο ωριμότητας διαχείρισης κινδύνων είναι χαμηλό ενώ επικεντρώνεται σε υπηρεσίες διαβεβαίωσης όταν οι διαδικασίες διαχείρισης κινδύνων λειτουργικές και επεκτείνονται σε όλο τον οργανισμό.

Η λιγότερη ωριμότητα κινδύνου θα οδηγούσε σε ενδεχόμενη ανάγκη διαβούλευσης, ενώ αντίστοιχα ένα υψηλό επίπεδο ωριμότητας κινδύνου θα είχε ως αποτέλεσμα δραστηριότητες διασφάλισης¹⁴²

Στην Ελλάδα με τον Ν.5013/2023¹⁴³ αναφορικά με την πολυεπίπεδη διακυβέρνηση, θεσπίζεται, για πρώτη φορά, «η ανάπτυξη πλαισίου διαχείρισης κινδύνων ως δομικού στοιχείου του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου των φορέων του άρθρου 2 του ν. 4795/2021», μεταξύ των οποίων προβλέπεται η σύσταση Μονάδων Διαχείρισης Κινδύνων σε δημόσιους οργανισμούς, γεγονός το οποίο πρόκειται να επηρεάσει το εγγύς μέλλον το ρόλο που διαδραματίζει ο Ε.Ε..

¹⁴⁰βλ. Παπαστάθης Παν., όπ.π. (υποσημ. 13), σσ.376-383

¹⁴¹ Psica, A. (2008). The right fit: auditing ERM frameworks; Enterprise risk management reviews provide assurance that the organization has a sound basis for assessing and mitigating risks. *Internal Auditor*, 65(2), 50-56. www.emerald.com, [ημ. ανάκτησης 20-4-23]

¹⁴² ΠΑ, Τ. (2009). The role of internal auditing in enterprise-wide risk management. ΠΑ Position Paper, Institute of Internal Auditors, p.5. www.theiia.org, [ημερομηνία ανάκτησης 20-4-23]

¹⁴³ΦΕΚ12/τ.Α'/19-1-2023

6.4 Διαχείριση Επιχειρηματικού Κινδύνου κατά COSO

Η Διαχείριση Επιχειρηματικού Κινδύνου (ERM) είναι η διαδικασία συντονισμένης διαχείρισης κινδύνου που δίνει μεγαλύτερη έμφαση στη συνεργασία μεταξύ των τμημάτων για τη διαχείριση του πλήρους φάσματος κινδύνων του οργανισμού στο σύνολό του. Η ERM προσφέρει ένα πλαίσιο για την αποτελεσματική διαχείριση της αβεβαιότητας, ανταποκρινόμενη στον κίνδυνο και αξιοποίηση ευκαιριών που προκύπτουν. Με τη σειρά του, αυτό επιτρέπει στους οργανισμούς να αποκτήσουν τις απαραίτητες πληροφορίες για την υποστήριξη της λήψης στρατηγικών αποφάσεων σε ολόκληρο τον οργανισμό.¹⁴⁴

Η Επιτροπή Χορηγών Οργανισμών της Επιτροπής Treadway (COSO) κυκλοφόρησε ένα ολοκληρωμένο πλαίσιο διαχείρισης επιχειρηματικού κινδύνου για να βοηθήσει τις επιχειρήσεις να ανταποκριθούν σε ζητήματα διαχείρισης επιχειρηματικού κινδύνου στους δικούς τους οργανισμούς.

Ο κίνδυνος ορίζεται από την COSO ως «η πιθανότητα να συμβούν γεγονότα και να επηρεάσουν την επίτευξη στρατηγικής και επιχειρηματικών στόχων». Ο ορισμός που έχει αποδώσει η COSO για το σύστημα ERM είναι 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 που σχετίζονται για τις λειτουργίες, την υποβολή εκθέσεων και τη συμμόρφωση. Η κουλτούρα, οι ικανότητες και οι πρακτικές, που ενσωματώνονται με τη χάραξη στρατηγικής και τις επιδόσεις της, στις οποίες βασίζονται οι οργανισμοί για τη διαχείριση του κινδύνου για τη δημιουργία, τη διατήρηση και την πραγματοποίηση αξίας. Περιέχει επίσης αρχές που μπορούν να εφαρμοστούν από τη λήψη στρατηγικών αποφάσεων έως την απόδοση.¹⁴⁵

¹⁴⁴Rose, R. V. (2015). Approaching internal audits from an enterprise risk management perspective. *EDPACS*, 51(1), 1-5., www.heal-link.gr [ημερομηνία ανάκτησης 01-05-23]

¹⁴⁵Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2020). Compliance risk management: Applying the COSO ERM framework, pp.1-48 [ημερομηνία ανάκτησης 1-5-2023]



Πηγή: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2020). Compliance risk management: Applying the COSO ERM framework

Η διαχείριση επιχειρηματικών κινδύνων αποτυπώνει την άμεση σχέση ανάμεσα στους επιδιωκόμενους στόχους και τα στοιχεία διαχείρισης επιχειρηματικών κινδύνων, τα οποία αντιπροσωπεύουν εκείνο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των στόχων.¹⁴⁶

Το πλαίσιο COSO ERM, όπως και το πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου, περιλαμβάνει πέντε αλληλένδετα στοιχεία (Διακυβέρνηση και πολιτισμός, Εκτέλεση Αναθεώρηση Πληροφορίες, επικοινωνία και αναφορές που ενσωματώνουν 20 αρχές:

- 1 Αναπτύσσει Ασκήσεις Επίβλεψη Κινδύνων Διοικητικού Συμβουλίου. Το διοικητικό συμβούλιο εποπτεύει τη στρατηγική και ασκεί ευθύνες διακυβέρνησης για να υποστηρίξει τη διοίκηση στην επίτευξη στρατηγικής και επιχειρηματικών στόχων
- 2 Καθιερώνει λειτουργικές δομές. Ο οργανισμός δημιουργεί λειτουργικές δομές για την επιδίωξη στρατηγικής και επιχειρηματικών στόχων.
- 3 Ορίζει την επιθυμητή κουλτούρα. Ο οργανισμός ορίζει τις επιθυμητές συμπεριφορές που χαρακτηρίζουν την επιθυμητή κουλτούρα της οντότητας.
- 4 Επιδεικνύει δέσμευση στις βασικές αξίες. Ο οργανισμός επιδεικνύει δέσμευση στις βασικές αξίες της οντότητας.
- 5 Προσελκύει, αναπτύσσει και διατηρεί ικανά άτομα. Ο οργανισμός έχει δεσμευτεί να δημιουργήσει ανθρώπινο κεφάλαιο σε ευθυγράμμιση με τη στρατηγική και τους επιχειρηματικούς στόχους.
- 6 Αναλύει το επιχειρηματικό πλαίσιο. Ο οργανισμός εξετάζει τις πιθανές επιπτώσεις του επιχειρηματικού πλαισίου στο προφίλ κινδύνου.
- 7 Καθορίζει την όρεξη για κίνδυνο. Ο οργανισμός ορίζει την ανάληψη κινδύνου στο πλαίσιο της δημιουργίας, διατήρησης και υλοποίησης αξίας.

¹⁴⁶βλ. Koutoupis, A. G., Kyriakogkonas, P., & Garefalakis, όπ.π (υποσημ. 25), σ.307

- 8 Αξιολογεί εναλλακτικές στρατηγικές. Ο οργανισμός αξιολογεί εναλλακτικές στρατηγικές και πιθανές επιπτώσεις στο προφίλ κινδύνου.
- 9 Διατυπώνει επιχειρηματικούς στόχους. Ο οργανισμός λαμβάνει υπόψη του τον κίνδυνο καθορίζοντας τους επιχειρηματικούς στόχους σε διάφορα επίπεδα που ευθυγραμμίζουν και υποστηρίζουν τη στρατηγική.
- 10 Προσδιορίζει τον κίνδυνο. Ο οργανισμός προσδιορίζει τον κίνδυνο που επηρεάζει την απόδοση της στρατηγικής και των επιχειρηματικών στόχων.
- 11 Αξιολογεί τη σοβαρότητα του κινδύνου. Ο οργανισμός αξιολογεί τη σοβαρότητα του κινδύνου.
- 12 Δίνει προτεραιότητα στους κινδύνους. Ο οργανισμός δίνει προτεραιότητα στους κινδύνους ως βάση για την επιλογή των απαντήσεων στους κινδύνους.
- 13 Εφαρμόζει αποκρίσεις κινδύνου. Ο οργανισμός εντοπίζει και επιλέγει απαντήσεις κινδύνου.
- 14 Αναπτύσσει και αξιολογεί μια άποψη του χαρτοφυλακίου του κινδύνου.
- 15 Αξιολογεί ουσιαστική αλλαγή. Ο οργανισμός εντοπίζει και αξιολογεί τις αλλαγές που μπορεί να επηρεάσουν ουσιαστικά τη στρατηγική και τους επιχειρηματικούς στόχους.
- 16 Προβαίνει σε αξιολογήσεις κινδύνου και απόδοσης. Ο οργανισμός εξετάζει την απόδοση της οντότητας και εξετάζει τον κίνδυνο.
- 17 Επιδιώκει τη βελτίωση στη διαχείριση επιχειρηματικών κινδύνων. Ο οργανισμός επιδιώκει τη βελτίωση της διαχείρισης επιχειρηματικού κινδύνου.
- 18 Αξιοποιεί τα πληροφοριακά συστήματα. Ο οργανισμός αξιοποιεί τα συστήματα πληροφοριών και τεχνολογίας της οντότητας για να υποστηρίξει τη διαχείριση επιχειρηματικού κινδύνου.
- 19 Κοινοποιεί τις πληροφορίες αναφορικά με τους κινδύνους. Ο οργανισμός χρησιμοποιεί κανάλια επικοινωνίας για την υποστήριξη της διαχείρισης επιχειρηματικού κινδύνου.
- 20 Κάνει αναφορές για τον κίνδυνο, την κουλτούρα και την απόδοση. ο οργανισμός αναφέρει τον κίνδυνο, την κουλτούρα και την απόδοση σε πολλαπλά επίπεδα και σε ολόκληρη την οντότητα.

Η διαχείριση επιχειρηματικού κινδύνου:

α) Δεν είναι λειτουργία ή τμήμα. Είναι η κουλτούρα, οι ικανότητες και οι πρακτικές που ενσωματώνουν οι οργανισμοί με τον καθορισμό στρατηγικής και

εφαρμόζουν όταν εφαρμόζουν αυτήν τη στρατηγική, με σκοπό τη διαχείριση του κινδύνου για τη δημιουργία, τη διατήρηση και την πραγματοποίηση αξίας.

β) Είναι κάτι περισσότερο από μια λίστα κινδύνου. Απαιτεί περισσότερα από την απογραφή όλων των κινδύνων εντός του οργανισμού. Είναι ευρύτερο και περιλαμβάνει πρακτικές που εφαρμόζει η διοίκηση για την ενεργή διαχείριση του κινδύνου.

γ) Ασχολείται με θέματα όπως η χάραξη στρατηγικής, η διακυβέρνηση, η επικοινωνία με τους ενδιαφερόμενους φορείς και η μέτρηση της απόδοσης. Οι αρχές του ισχύουν σε όλα τα επίπεδα του οργανισμού και σε όλες τις λειτουργίες. Διαχείριση επιχειρηματικού κινδύνου αντιμετωπίζει περισσότερα από τον εσωτερικό έλεγχο. Ασχολείται επίσης με άλλα θέματα όπως η χάραξη στρατηγικής, η διακυβέρνηση, η επικοινωνία με τους ενδιαφερόμενους φορείς και η μέτρηση της απόδοσης. Οι αρχές του ισχύουν σε όλα τα επίπεδα του οργανισμού και σε όλες τις λειτουργίες.

δ) Δεν είναι λίστα ελέγχου. Είναι ένα σύνολο αρχών πάνω στις οποίες μπορούν να χτιστούν ή να ενσωματωθούν διαδικασίες για έναν συγκεκριμένο οργανισμό και είναι ένα σύστημα παρακολούθησης, μάθησης και βελτίωσης της απόδοσης.

ε) Μπορεί να χρησιμοποιηθεί από οργανισμούς οποιουδήποτε μεγέθους. Εάν ένας οργανισμός έχει μια αποστολή, μια στρατηγική και στόχους -και την ανάγκη λήψης αποφάσεων που λαμβάνουν πλήρως υπόψη τον κίνδυνο- τότε μπορεί να εφαρμοστεί η διαχείριση επιχειρηματικού κινδύνου.

Η επιλογή στρατηγικής αφορά τη λήψη επιλογών και την αποδοχή αντισταθμίσεων. Επομένως, είναι λογικό να εφαρμόζεται η διαχείριση επιχειρηματικού κινδύνου στη στρατηγική.

Ωστόσο, ο κίνδυνος για την επιλεγμένη στρατηγική είναι μόνο μία πτυχή που πρέπει να ληφθεί υπόψη. Όπως τονίζει αυτό το Πλαίσιο, υπάρχουν δύο πρόσθετες πτυχές στη διαχείριση επιχειρηματικού κινδύνου που μπορούν να έχουν πολύ μεγαλύτερη επίδραση στην αξία μιας οικονομικής οντότητας: η πιθανότητα να μην ευθυγραμμιστεί η στρατηγική και οι επιπτώσεις από την επιλεγμένη στρατηγική. Το πρώτο από αυτά, η πιθανότητα η στρατηγική να μην ευθυγραμμίζεται με την αποστολή, το όραμα και τις βασικές αξίες ενός οργανισμού, είναι κεντρικής σημασίας για αποφάσεις που αποτελούν τη βάση της επιλογής στρατηγικής. Κάθε οντότητα έχει

μια αποστολή, όραμα και βασικές αξίες που καθορίζουν τι προσπαθεί να επιτύχει και πώς θέλει να ασκήσει επιχειρηματική δραστηριότητα.

Μια επιλεγμένη στρατηγική πρέπει να υποστηρίζει την αποστολή και το όραμα του οργανισμού. Μια κακώς ευθυγραμμισμένη στρατηγική αυξάνει την πιθανότητα ο οργανισμός να μην πραγματοποιήσει την αποστολή και το όραμά του ή να διακυβευσει τις αξίες του, ακόμη και αν μια στρατηγική υλοποιηθεί με επιτυχία.

Επομένως, η διαχείριση επιχειρηματικού κινδύνου εξετάζει το ενδεχόμενο η στρατηγική να μην ευθυγραμμίζεται με την αποστολή και το όραμα του οργανισμού. Η άλλη πρόσθετη πτυχή είναι τις επιπτώσεις από την επιλεγείσα στρατηγική. Όταν η διοίκηση αναπτύσσει μια στρατηγική και εργάζεται μέσω εναλλακτικών λύσεων με το διοικητικό συμβούλιο, λαμβάνει αποφάσεις σχετικά με τους συμβιβασμούς που είναι εγγενείς στη στρατηγική.

Κάθε εναλλακτική στρατηγική έχει το δικό της προφίλ κινδύνου. Το διοικητικό συμβούλιο και η διοίκηση πρέπει να καθορίσουν εάν η στρατηγική βοηθά τον οργανισμό να θέσει στόχους και τελικά να καταναίμει τους πόρους αποτελεσματικά.

Στο πλαίσιο αυτό, είναι σημαντικό πως η διαχείριση επιχειρηματικού κινδύνου αφορά εξίσου την κατανόηση των επιπτώσεων της στρατηγικής και την πιθανότητα μη ευθυγράμμισης της στρατηγικής καθώς πρόκειται για τη διαχείριση των κινδύνων για τον καθορισμό στόχων.

Τα θετικά οφέλη που προκύπτουν από την αποτελεσματική διαχείριση επιχειρηματικών κινδύνων είναι:

- Αύξηση του εύρους ευκαιριών.
- Αξιολόγηση των αναγκών σε πόρους.
- Προσδιορισμός και διαχείριση των κινδύνων κινδύνου σε ολόκληρη την οντότητα .Δυνατότητα πρόβλεψης των κινδύνων που θα επηρεάσουν την απόδοση και εφαρμογή των αναγκαίων ενεργειών.
- Αύξηση θετικών αποτελεσμάτων και πλεονεκτημάτων με ταυτόχρονη μείωση των αρνητικών εκπλήξεων. Η διαχείριση επιχειρηματικού κινδύνου επιτρέπει στις οντότητες να βελτιώσουν την ικανότητά τους να

εντοπίζουν τους κινδύνους και να ορίζουν τις κατάλληλες απαντήσεις.
Αξιολόγηση των αναγκών σε πόρους και ενίσχυση της βιωσιμότητας .¹⁴⁷

¹⁴⁷ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2017). Enterprise risk management: Integrating with strategy and performance. (*No Title*). p.7, www.coso.org, [ημερομηνία ανάκτησης: 1-5-2023]

Κεφάλαιο 7ο

Συμβούλιο της Ευρώπης και Εσωτερικός Έλεγχος

7.1 Έρευνα για τον Εσωτερικό Έλεγχο σε Τοπικό και Περιφερειακό Επίπεδο

Το Συμβούλιο της Ευρώπης, με το σκεπτικό ότι η λειτουργία του Ε.Ε. συμβάλλει ουσιαστικά στη διασφάλιση της αποτελεσματικής και αποδοτικής χρήσης των πόρων των τοπικών αρχών των κρατών μελών του, προχώρησε το έτος 2006 σε έρευνα αποσκοπώντας στην απόκτηση γνώσεων αναφορικά με τις πρακτικές των κρατών μελών στο τομέα του εσωτερικού ελέγχου προτείνοντας εν συνεχεία συστάσεις για την ενίσχυση της αποτελεσματικότητας του Ε.Ε.

Ειδικότερα, η Διευθύνουσα Επιτροπή για την Τοπική και Περιφερειακή Δημοκρατία απέστειλε ερωτηματολόγια στα κράτη μέλη της προκειμένου να λάβει απαντήσεις όσο αφορά το στάδιο που βρίσκονται οι προτεραιότητες και οι έλεγχοι απόδοσης και συμμόρφωσης. Είκοσι ένα χώρες απάντησαν πλήρως ή εν μέρει, εκ των οποίων μόνο οι δέκα έχουν νομοθεσία βάσει της οποίας καθίσταται η εφαρμογή του Ε.Ε. υποχρεωτική ή συνιστώμενη. Τα υπόλοιπα κράτη που δεν είχαν θεσπίσει σχετική νομοθεσία ανέφεραν και τους λόγους της μη ύπαρξης νομοθετικών διατάξεων. Επίσης πέντε χώρες θεωρούν ότι δεν είναι απαραίτητη η λειτουργία Ε.Ε. λόγω της ύπαρξης εξωτερικού ελέγχου.

Παρότι οι απαντήσεις, ως επί των πλείστον, ήταν ελλιπής τα συμπεράσματα που εξήχθησαν είναι αξιόλογα:

- Στο Ηνωμένο Βασίλειο οι περιφέρειες διαθέτουν εσωτερικό και εξωτερικό έλεγχο λ.χ. οι Δήμοι της Ουαλίας και της Αγγλίας υποχρεούνται βάσει νομοθεσίας να έχουν υπηρεσία Ε.Ε. ενώ στη Φιλανδία οι δημοτικοί υπάλληλοι δραστηριοποιούνται στον Ε.Ε. χωρίς παρέμβαση από την Κεντρική Διοίκηση.
- Σε άλλες χώρες όπως το Βέλγιο δεν ασκείται πολιτικής ενθάρρυνσης λειτουργίας του Ε.Ε., παρά ταύτα σε δύο περιφέρειες της Φλάνδρα και των Βρυξελλών έχουν συσταθεί υπηρεσίες Ε.Ε. και παράλληλα υπόκεινται και σε εξωτερικό έλεγχο.

Οι συστάσεις που προτάθηκαν από το Συμβούλιο της Ευρώπης με βάση την ανάλυση της κατάστασης των κρατών μελών είναι οι ακόλουθες:

- η προώθηση σύστασης υπηρεσιών Ε.Ε. στην τοπική αυτοδιοίκηση,

- ο Ε.Ε. οφείλει να περιλαμβάνει διαδικασίες που αποσκοπούν στη διασφάλιση της αποδοτικότητας, αποτελεσματικότητας και ορθής διαχείρισης των τοπικών πόρων και να λειτουργεί σε διαρκή βάση,
- οι Ε.Ε. οφείλουν να ασκούν τα καθήκοντά τους όχι μόνο σε δημοσιονομικούς αλλά σε όλους τομείς της περιφερειακής και τοπικής αυτοδιοίκησης,
- ο εκάστοτε Ε.Ε. οφείλει να λειτουργεί σύμφωνα τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών,
- τα αποτελέσματα των Ε.Ε. οφείλουν να διανέμονται στους αρμόδιους αποδέκτες και
- προκρίνεται η καθιέρωση περιοδικής αξιολόγησης της λειτουργίας των υπηρεσιών Ε.Ε. από εξουσιοδοτημένο εξωτερικό όργανο.¹⁴⁸

7.2 Εγχειρίδιο του Συμβουλίου της Ευρώπης για τη Δημόσια Ηθική σε Τοπικό Επίπεδο

Τα οφέλη που αποκομίζουν οι τοπικές αρχές από την αποτελεσματική λειτουργία του Ε.Ε. αναφέρθηκαν στο «*Εγχειρίδιο για τη δημόσια ηθική στο τοπικό επίπεδο*» το οποίο έλαβε έγκριση από τη Διάσκεψη που πραγματοποιήθηκε το έτος 2004 σχετικά με τα Ηθικά Πρότυπα στο Δημόσιο Τομέα.

Το εν λόγω εγχειρίδιο αποσκοπεί στην βελτίωση της ηθικής στο δημόσιο τομέα και την αντιμετώπιση της διαφθοράς και κακοδιοίκησης.

Το Εγχειρίδιο Δημόσιας Δεοντολογίας συντάχθηκε με την συμβολή όλων των κρατών μελών του Συμβουλίου της Ευρώπης. Συνιστά μια συλλογή από βέλτιστες πρακτικές που προτείνουν τρόπους με τους οποίους οι τοπικές και περιφερειακές αρχές δύναται να συνεργαστούν για την αναβάθμιση της δημόσιας δεοντολογίας σε τοπικό πεδίο ενισχύοντας την εμπιστοσύνη των πολιτών έναντι αυτών.

Το συγκεκριμένο εγχειρίδιο δεν δημιουργεί νομική υποχρέωση εφαρμογής του αλλά παρέχει παραδείγματα για τον τρόπο με τον οποίο μπορεί να οικοδομηθεί ένα αποτελεσματικό καθεστώς δημόσιας ηθικής σε τοπικό επίπεδο. Στο πλαίσιο αυτό, μεταξύ άλλων προτείνεται ο εξωτερικός έλεγχος να διενεργείται από ανεξάρτητο ελεγκτικό όργανο μέσω του οποίου θα αξιολογούνται οι διαδικασίες και πρακτικές των

¹⁴⁸Internal Audit at Local and Regional Level (2007), https://www.coe.int/en/web/good-governance/publications_, [ημερομηνία ανάκτησης 18-07-2023]

τοπικών αρχών και θα παρέχεται ετήσια διαβεβαίωση ότι τα οικονομικά τους στοιχεία είναι ακριβή.

Ως προς τον Ε.Ε., προτείνεται η δημιουργία σε κεντρικό επίπεδο ενός νομικού πλαισίου, το οποίο θα εμπεριέχει διατάξεις σχετικά με την κατάρτιση και εκτέλεση του προϋπολογισμού, τις συμβάσεις αναθέσεων, την πρόσληψη και διαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού.

Σύμφωνα με το εγχειρίδιο ο Ε.Ε. μπορεί να συμβάλλει στην ελαχιστοποίηση τόσο της ακούσιας ή σκόπιμης κακοδιαχείρισης όσο και της κακής παροχής υπηρεσιών προς τους πολίτες. Τέλος, όσον αφορά τους μεγάλου μεγέθους Ο.Τ.Α. προτείνεται ο Ε.Ε. να διενεργείται από αυτόνομη υπηρεσία ελέγχου.¹⁴⁹

7.3 Ενέργειες του Συμβουλίου της Ευρώπης αναφορικά με τη Εγκαθίδρυση του Εσωτερικού Ελέγχου στο Δημόσιο Τομέα

Η Επιτροπή Υπουργών, στο πλαίσιο εποπτείας των δραστηριοτήτων των τοπικών αρχών των κρατών μελών, εξέδωσε σύσταση ως προς την ενθάρρυνση των τοπικών αρχών για σύσταση υπηρεσιών Ε.Ε. με σκοπό τον μετριασμό κινδύνων και την διευκόλυνση των σχέσεων με τα όργανα που ασκούν εξωτερικό έλεγχο και τη δημιουργία των κατάλληλων συνθηκών ούτως ώστε αρμόδιοι που ασκούν εποπτεία να είναι σε θέση να δίνουν συμβουλές στις τοπικές αρχές, εφόσον ζητηθεί, για νομικά, διοικητικά και οικονομικά θέματα.

Επίσης, το κέντρο εμπειρογνομών για την καλή διακυβέρνηση του Συμβουλίου της Ευρώπης, εξέδωσε το έτος 2021 εγχειρίδιο για τη διαχείριση της απόδοσης και των κινδύνων καθώς και τον Ε.Ε. Δεδομένου ότι οι αρχές της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας εντάσσονται στις «12 Αρχές Καλής Δημοκρατικής Διακυβέρνησης», το εν λόγω εγχειρίδιο παρέχοντας καταρχάς μια ανασκόπηση των εννοιών διαχείρισης της απόδοσης και διαχείρισης κινδύνων και κατά δεύτερον αναλύοντας τον Ε.Ε. παρέχουν στα κράτη μέλη καθοδηγητικές οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή τους στον δημόσιο τομέα. Επιπρόσθετα, αναλύει την σημαντικότητα των ανωτέρω εννοιών για την ενίσχυση της χρηστής δημοκρατικής διακυβέρνησης και παραφέρει ορισμένες μελέτες για τον τρόπο εφαρμογής της κάθε έννοιας.

¹⁴⁹ Abridged Handbook on Public Ethics at Local Level I(2006), <https://rm.coe.int>, [ημερομηνία ανάκτησης 19-07-23]

Ως προς τη διαχείριση κινδύνου, δηλαδή τη διαδικασία εντοπισμού και αξιολόγηση των κινδύνων που συμβάλλουν στη μη επίτευξη των στόχων των οργανισμών, επισημαίνεται η συσχέτισή της με την αποτελεσματική διαχείριση της απόδοσης ενώ εκτιμάται ότι η ενσωμάτωση της στις διαδικασίες των τοπικών αρχών δύναται να αποφέρει σημαντικά οφέλη και να συμβάλλει στην προστασία των περιουσιακών τους στοιχείων. Παρατίθενται οδηγίες σχετικά με τον τρόπο αξιολόγησης και αντιμετώπισης των κινδύνων. Επίσης γίνεται εκτενής ανάλυση των πτυχών που σχετίζονται με τον Ε.Ε., με κατευθυντήριες οδηγίες για την εφαρμογή του με σχετική μνεία στο Μοντέλο Γραμμών Άμυνας.

Οι ανωτέρω κατευθυντήριες οδηγίες δύναται να προσαρμοστούν και να εφαρμοστούν στο δημόσιο τομέα των κρατών μελών για το λόγο αυτό ενθαρρύνονται να κράτη μέλη να κάνουν χρήση αυτού.¹⁵⁰

¹⁵⁰Toolkit for Performance Management, Risk Management and Internal Audit (2021) <https://rm.coe.int> [ημερομηνία ανάκτησης 19-07-23]

Κεφάλαιο 8ο

Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου

8.1 Σύσταση και αρμοδιότητες

Αντικειμενικός στόχος μιας Μ.Ε.Ε. είναι η παροχή ειδικευμένων και παράλληλα επιστημονικά τεκμηριωμένων υπηρεσιών προς την ανώτατη διοίκηση ενός οργανισμού, η εκτίμηση των μέτρων, των πολιτικών και των συστημάτων στα οποία στηρίζεται η λειτουργία του και κυρίως η αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του Σ.Ε.Ε.¹⁵¹

Η εκάστοτε Μ.Ε.Ε. στηρίζει τον οργανισμό στην επίτευξη των στόχων του μέσω μεθοδικής επιστημονικής προσέγγισης για την βελτίωση της αποτελεσματικότητας των σχετικών με τη διαχείριση κινδύνων διαδικασιών, των μέτρων ελέγχου και τη διακυβέρνηση.¹⁵²

Με τον Ν.4795/21, θεσπίστηκε α) η υποχρεωτική σύσταση Μ.Ε.Ε. σε όλους τους δημόσιους φορείς και β) τι προβλέπεται σε περιπτώσεις αδυναμίας σύστασης ή λειτουργίας Μ.Ε.Ε. Ειδικά για τους Ο.Τ.Α. Α' και Β' βαθμού τα κριτήρια σύστασης Μ.Ε.Ε. είναι το ύψος προϋπολογισμού και ο αριθμός των υπηρετούντων υπαλλήλων.¹⁵³

Με τις Κ.Υ.Α.86218 και 86288 εξειδικεύτηκαν τα κριτήρια σύστασης για τους Δήμους και τις Περιφέρειες αντίστοιχα και διατυπώθηκε η υποχρέωση σύστασης Μ.Ε.Ε. για όσους φορείς τα πληρούν εντός ενός μήνα από την δημοσίευσή τους.¹⁵⁴

Σύμφωνα με το άρθρο 10 του Ν. 4795/21, η Μ.Ε.Ε. ασκεί τις παρακάτω αρμοδιότητες:

- 1 σύνταξη και τροποποίηση του Εγχειριδίου ΕΕ το οποίο λαμβάνει έγκριση από τον επικεφαλής του φορέα,
- 2 σύνταξη ετήσιου ή πολυετούς προγράμματος ελέγχων, κατόπιν αξιολόγησης των κινδύνων και έχοντας υπόψη τις προτεραιότητες που έχει θέσει ο φορέας σε στρατηγικά και επιχειρησιακά θέματα. Στο άρθρο 14 υπάρχει ρήτρα

¹⁵¹βλ. Καζαντζής Χ. όπ.π (υποσημ.21), σ.390

¹⁵²IPPF-Standards-2017: Διεθνή Πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου σ. 26

¹⁵³Άρθρο 9 του Ν.4795/21 (ΦΕΚ 62/τ.Α'/17.4.2021) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

¹⁵⁴Άρθρα 2 (ΦΕΚ 6506/τ.Β'/19-12-22)

- υποβολής για έγκριση του ετησίου προγράμματος ελέγχων στον επικεφαλής του φορέα το αργότερο έως 31 Ιανουαρίου εκάστου έτους,
- 3 σχεδιασμό και διεξαγωγή προγραμματισμένων και έκτακτων ελέγχων στο σύνολο των υπηρεσιών, διαδικασιών και λειτουργιών του φορέα,
 - 4 παροχή συμβουλευτικού έργου στο σύνολο των υπηρεσιών φορέα,
 - 5 παροχή διαβεβαίωσης αναφορικά με την επάρκεια του Σ.Ε.Ε. του και εισήγηση βελτιωτικών προτάσεων,
 - 6 αξιολόγηση της λειτουργίας του φορέα σύμφωνα με τις αρχές που διέπουν τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση,
 - 7 έλεγχο σωστής εφαρμογής και εκτέλεσης του προϋπολογισμού, κατάρτισης οικονομικών αναφορών. Έλεγχος ύπαρξης αποτελεσματικών δικλίδων ελέγχων για την αποφυγή φαινομένων κακοδιαχείρισης, κακοδιοίκησης, σπατάλης ή απάτης,
 - 8 έλεγχο και αξιολόγηση των διαδικασιών σύνταξης των οικονομικών και μη αναφορών,
 - 9 έλεγχο συμμόρφωσης του φορέα ως προς την ισχύουσα νομοθεσία που τον αφορά,
 - 10 έλεγχο αποτελεσματικότητας των πληροφοριακών συστημάτων,
 - 11 παρακολούθηση, επιβεβαίωση και αξιολόγηση της υλοποίησης των βελτιωτικών συστάσεων του Ε.Ε. σε υπηρεσίες του φορέα έως ότου ολοκληρωθεί η υλοποίηση, άμεση γνωστοποίηση στις αρμόδιες υπηρεσίες που προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις ενδείξεων απάτης, έλλειψης ακεραιότητας ή πειθαρχικής ευθύνης υπαλλήλων, οι οποίες προέκυψαν κατά τη διενέργεια ελεγκτικού έργου καθώς και,
 - 12 σύνταξη Ετήσιας Έκθεσης.

Πέραν των ανωτέρω, ο προϊστάμενος της Μ.Ε.Ε. προκειμένου να διασφαλίσει την αποτελεσματική λειτουργία της οφείλει να μεριμνά για:

- την οργάνωση της Μ.Ε.Ε. και την αποτελεσματική αξιοποίηση των διαθέσιμων πόρων,
- την θέσπιση ρεαλιστικών στόχων στο πλαίσιο των ελεγκτικών αναγκών του οργανισμού,
- την υλοποίηση των ετησίου προγράμματος ελέγχων εντός των καθορισμένων χρονοδιαγραμμάτων που έχουν τεθεί,

- την εποπτεία των ελέγχων εξασφαλίζοντας ότι διενεργούνται σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του Ε.Ε.,
- τον συντονισμό των εργασιών των υπαλλήλων της Μ.Μ.Ε. και τέλος,
- την ανάπτυξη κλίματος καλής και εποικοδομητικής συνεργασίας με όλες τις υπηρεσίες του οργανισμού καθώς και την γνωστοποίηση των πορισμάτων και εκθέσεων ελέγχου στους προϊσταμένους των ελεγχόμενων τμημάτων.¹⁵⁵

8.2 Ετήσια Έκθεση με Γνώμη

Η Ετήσια Έκθεση αποτελεί σημαντικό έγγραφο στο οποίο καταγράφεται μεταξύ άλλων και το ελεγκτικό έργο του προηγούμενου έτους.

Έως την 31^η Μαρτίου κάθε έτους¹⁵⁶ ο επικεφαλής της Μ.Ε.Ε. οφείλει να υποβάλλει Ετήσια έκθεση του προηγούμενου έτους στον επικεφαλής του φορέα με κοινοποίηση στο Ελεγκτικό Συνέδριο, την Ε.Α.Δ., την Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών και ειδικά για τους Ο.Τ.Α. Α' βαθμού στο Δημοτικό Συμβούλιο. Το περιεχόμενό της έγκειται στην απόφαση του επικεφαλής της Μ.Ε.Ε.

Στην έκθεση πρέπει να περιέχονται τουλάχιστον θέματα αναφορικά με τον Κανονισμό Λειτουργίας της Μ.Ε.Ε., την επιβεβαίωση της ανεξαρτησίας της Μ.Ε.Ε., το ελεγκτικό έργο του προηγούμενου έτους, τη συμμόρφωση με το βαθμό εφαρμογής των Προτύπων και του Κώδικα Δεοντολογίας, την ανταπόκριση της διοίκησης στους κινδύνους καθώς και τις απαιτήσεις σε υλικούς και ανθρώπινους πόρους.

Επιπροσθέτως ο επικεφαλής της Μ.Ε.Ε. υποβάλλει στον επικεφαλής του φορέα και την Γνώμη η οποία συνοδεύει την Ετήσια Έκθεση και βασίζεται σε αποτελέσματα του ελεγκτικού έργου της Μ.Ε.Ε.

Ο προϊστάμενος εκφέρει Γνώμη (θετική ή αρνητική ή με επιφύλαξη) είτε για τη συνολική επάρκεια του συστήματος διακυβέρνησης και διαχείρισης κινδύνων, είτε για μεμονωμένες διαδικασίες στηριζόμενη σε αποτελέσματα του ελεγκτικού έργου. Η Γνώμη πρέπει να είναι διατυπωμένη κατά τέτοιο τρόπο ώστε να προσδίδει αξία στον φορέα.¹⁵⁷

¹⁵⁵βλ. Παπαστάθης Παν., όπ.π. (υποσημ. 13), σσ.204-205

¹⁵⁶Άρθρο 13 του Ν. 4795/21 (ΦΕΚ 62/τ.Α'/17.4.2021) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

¹⁵⁷ βλ. ΕΚΔΔΑ, όπ.π (υποσημ. 10), σ. 225

8.3 Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου

Το διεθνές πρότυπο 1100 ορίζει ότι: «η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να είναι ανεξάρτητη και οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να είναι αντικειμενικοί κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους. Ανεξαρτησία είναι η απαλλαγή από συνθήκες που εμποδίζουν τη λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου να εκτελέσει τα καθήκοντά του με αμερόληπτο τρόπο. Αντικειμενικότητα είναι η αμερόληπτη στάση και νοοτροπία, η οποία επιτρέπει στους εσωτερικούς ελεγκτές να εκτελούν το έργο τους όπως πιστεύουν οι ίδιοι και να μη δέχονται συμβιβασμούς ως προς την ποιότητά του».¹⁵⁸

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4795/21¹⁵⁹ η εξασφάλιση της λειτουργικής ανεξαρτησίας των Μ.Ε.Ε. επιτυγχάνεται με την οργανωτική της υπαγωγή απευθείας στον επικεφαλής του φορέα καθώς και με τη σύσταση της Επιτροπής Ελέγχου, δηλαδή η υπηρεσία Ε.Ε. πρέπει στο οργανωτικά να είναι τοποθετημένη ακριβώς κάτω από την Ανώτατη Διοίκηση και όχι να αποτελεί τμήμα οποιαδήποτε διεύθυνσης του οργανισμού.

Η γραμμή αναφοράς του Ελεγκτή συνδέεται και επηρεάζει άμεσα την ανεξαρτησία του ελέγχου.

Η οργανωτική ανεξαρτησία δίνει τη δυνατότητα στους Ε.Ε. να επιτελέσουν το ελεγκτικό τους έργο απαλλαγμένοι από παρεμβάσεις από τις υπηρεσίες που εμπίπτουν στις ελεγκτικές τους αρμοδιότητες. Είδη παρεμβάσεων από τις ελεγχόμενες υπηρεσίες μπορεί να είναι ο περιορισμός πρόσβασης των Ε.Ε. σε αρχεία ή υπαλλήλους, η δυνατότητα τροποποίησης ή απόρριψης των εκθέσεων ελέγχου, δυνατότητα ελέγχου του ελεγκτικού έργου. Η διασφάλιση της ανεξαρτησία αποτελεί τη θεμελιώδη προϋπόθεση για την αξιόπιστη και αποτελεσματική λειτουργία του Ε.Ε. Η εξασφάλιση ανεξαρτησίας σε συνάρτηση με την αντικειμενικότητα συμβάλλει στην ακρίβεια του ελεγκτικού έργου καθώς και στη αποδοχή των πορισμάτων ελέγχου.¹⁶⁰

Επιπροσθέτως, η ένταξη της στην ανώτερη οργανωτική βαθμίδα έχει ως επακόλουθο την ευρεία αποδοχή και αναγνώρισή του από τις ελεγχόμενες υπηρεσίες ενώ προσδίδει κύρος στο ελεγκτικό της έργο.¹⁶¹

¹⁵⁸IPPF-Standards-2017: Διεθνή Πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου σσ. 4-5

¹⁵⁹Άρθρο 7 του Ν.4795/21 (ΦΕΚ 62/τ.Α/17.4.2021) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

¹⁶⁰ Βλ. Ελλάδα, Ι. Ε. Ε., όπ.π. (υποσημ. 69) σσ.7-11

¹⁶¹βλ. Παπαστάθης Παν., όπ.π. (υποσημ. 13), σ.162

Η σύσταση και λειτουργία επιτροπών ελέγχου δύναται να διασφαλίσει την ανεξαρτησία και την αποτελεσματικότητα της λειτουργίας των Μ.Ε.Ε. μέσω της έγκρισης προγραμμάτων, πορισμάτων και εκθέσεων ελέγχου, της εκτίμησης των αναγκών σε πόρους για τη διενέργεια ελέγχων και της διαμεσολάβησης των ΕΕ με τον οργανισμό και την ανώτατη διοίκηση, της διασφάλισης της ευρείας κοινοποίησης των αποτελεσμάτων ελέγχου στους αρμόδιους αποδέκτες και της υλοποίησης των βελτιωτικών προτάσεων που υποβάλλονται από τους Ε.Ε.¹⁶² Η εποπτεία της λειτουργίας της Μ.Ε.Ε. από την Επιτροπή Ελέγχου συμβάλλει στον εντοπισμό των προβλημάτων σχετικών με τη λειτουργία της ενώ προσφέρει ευκαιρίες για βελτίωση. Η λειτουργία των Επιτροπών Ελέγχου συμβάλλει στη διατήρηση της οργανωτικής ανεξαρτησίας και ενισχύει τις ικανότητες των Ε.Ε. προκειμένου να ξεπερνούν τη δικαιολογητή πίεση που ενδεχομένως υφίστανται από ανώτερα στελέχη.¹⁶³

Αναφορικά με την αντικειμενικότητα οι Ε.Ε. οφείλουν να εκτελούν με αμεροληψία το ελεγκτικό τους έργο. Ειδικότερα οι Ε.Ε. οφείλουν:

- να μην συμβιβάζονται ως προς την ποιότητα του έργου τους όταν λαμβάνουν υπόψη διαφορετικές απόψεις¹⁶⁴,
- να μην παραμερίζουν τη κρίση τους για θέματα ελέγχου έναντι της κρίσης από τρίτα πρόσωπα σε περιπτώσεις που δέχονται πιέσεις από όποιο επίπεδο διοικητικής ιεραρχίας και αν προέρχονται,
- να αποφεύγουν πιθανές ή υπαρκτές συγκρούσεις συμφερόντων και να προβαίνουν σε γνωστοποίηση αυτών στην ανώτερη διοίκηση ή στον προϊστάμενο της Μ.Ε.Ε. πριν την έναρξη του ελέγχου,
- να αποφεύγουν να αναλάβουν εκ νέου τη διενέργεια ελέγχου σε ίδια υπηρεσία ή διαδικασία διότι αυξάνεται η πιθανότητα ανάπτυξης προσωπικών σχέσεων με τους ελεγχόμενους. Είναι απαραίτητο εφόσον είναι εφικτό να γίνεται περιοδική εναλλαγή Ε.Ε. στις αναθέσεις ελέγχων,
- να μην διενεργήσουν έλεγχο σε υπηρεσία από την οποία πρόσφατα μετακινήθηκαν αφότου παρέλθει ένα εύλογο χρονικό διάστημα
- να μην αναλαμβάνουν οποιαδήποτε λειτουργική ευθύνη.¹⁶⁵

¹⁶²βλ.Ελλάδος, Ι. Ε. Ε., όπ.π. (υποσημ. 69), σ.13

¹⁶³βλ. Abdelrahim, A., & Al-Malkawi, H. A. N. όπ.π. (υποσημ. 51) p.9

¹⁶⁴Νεγκάκης, Χ., & Ταχυνάκης, Π. (2017). Ελεγκτική εσωτερικός έλεγχος–θεωρία και εφαρμογές. *Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη, Αθήνα*. σ.110

- να διενεργούν ελέγχους σε τομείς όπου υπάρχει προσωπική ή επαγγελματική εμπλοκή ή όπου συγγενείς απασχολούνται σε σημαντικές ή ευαίσθητες στον έλεγχο θέσεις.

Η διατήρηση της ανεξαρτησίας και της αντικειμενικότητας είναι θεμελιώδους σημασίας προκειμένου ο Ε.Ε. να προσφέρει ποιοτικό ελεγκτικό έργο και να προσθέσει αξία στον οργανισμό.¹⁶⁶

Πάρα ταύτα οι Μ.Ε.Ε. αποτελούν μέρος του οργανισμού και οι Ε.Ε. υπάλληλοι του, γεγονός που δυσχεραίνει τη διατήρηση της ανεξαρτησίας και την τήρηση της αντικειμενικότητας, δεδομένου ότι οι Ε.Ε. θα κληθούν να διενεργήσουν ελέγχους σε συναδέλφους. Επιπροσθέτως μια ακόμη πτυχή που πρέπει να ληφθεί υπόψη είναι η ιδιαίτερη δομή των δημοσίων οργανισμών με έντονο γραφειοκρατικό χαρακτήρα. Γεννάται λοιπόν το ερώτημα εάν είναι εφικτό να διασφαλισθεί η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητα της λειτουργίας των Μ.Ε.Ε. στο δημόσιο τομέα.

Στην Ελλάδα σε σχετική έρευνα που διεξήχθη σε σαράντα (40) εισηγμένες στο χρηματιστήριο ελληνικές επιχειρήσεις τα αποτελέσματα έδειξαν ότι οι παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του Ε.Ε. είναι η ποιότητα του Ε.Ε., η ικανότητα, δηλαδή η επαγγελματική επάρκεια της ομάδας των Ε.Ε., η ανεξαρτησία Ε.Ε. και η υποστήριξη του Ε.Ε. από την ανώτατη διοίκηση, όπου ο παράγον ανεξαρτησία αναγνωρίστηκε ως ο σημαντικότερος.¹⁶⁷

Επίσης σε έρευνα που διενεργήθηκε στο δημόσιο τομέα, σε χώρες του εξωτερικού, ανέδειξε ότι και η υποστήριξη της λειτουργίας του Ε.Ε. από την ανώτατη διοίκηση και η αποδοχή των ελεγκτικών πορισμάτων και εκθέσεων παίζει εξίσου σημαντικό ρόλο στην αποτελεσματικότητα του Ε.Ε.¹⁶⁸

Επίσης ερευνητές όπως οι Mihret και Yismaw ισχυρίζονται ότι τα οργανωτικά χαρακτηριστικά του ΕΕ εμπεριέχουν παράγοντες που ασκούν επιρροή

¹⁶⁵βλ. Καζαντζής Χ. όπ.π (υποσημ.21), σσ.397-399

¹⁶⁶ OECD (2018), *Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση*, OECD Publishing, Paris.<https://doi.org/10.1787/9789264309715-el> σ.30

¹⁶⁷ George, D., Theofanis, K., & Konstantinos, A. (2015). Factors associated with internal audit effectiveness: Evidence from Greece. *Journal of Accounting and Taxation*, 7(7), 113-122. www.researchgate.net [ημ. ανάκτησης 20-5-23].

¹⁶⁸ 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*, 23(2), 74-86, www.researchgate.net [ημ.ανάκτησης 20-5-23]

στην αποτελεσματικότητα του όπως η οργανωσιακή κατάσταση, η ακεραιότητα, οι πολιτικές και οι διαδικασίες που έχει υιοθετήσει.

Η σχέση μεταξύ Ε.Ε. και Επιτροπής Ελέγχου είναι ένας ακόμη παράγοντας που επηρεάζει την αποτελεσματικότητα του Ε.Ε., όπου η Επιτροπή Ελέγχου διαδραματίζεται ενεργό ρόλο στην εποπτεία του Ε.Ε. Ακόμα η υιοθέτηση και εφαρμογή προγράμματος διασφάλισης ποιότητας επηρεάζει την αποτελεσματικότητα του Ε.Ε.

Προκειμένου οι Ε.Ε. να τεκμηριώσουν ότι ο Ε.Ε. είναι σημαντικός για τον οργανισμό και να αποκτήσουν κύρος εντός του οργανισμού, οφείλουν να αναπτύξουν ένα πρόγραμμα αξιολόγησης της απόδοσης του Ε.Ε. και να βελτιώνουν διαρκώς την ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών.¹⁶⁹

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών τα κριτήρια για την αποτελεσματική λειτουργία του Ε.Ε. στο δημόσιο τομέα είναι: οργανωτική ανεξαρτησία, επίσημη εντολή (καθορισμός αρμοδιοτήτων με νομοθετικές ή κανονιστικές διατάξεις), απεριόριστη πρόσβαση των Ε.Ε., επαρκής χρηματοδότηση των δραστηριοτήτων της, ικανή ηγεσία (ο προϊστάμενος της Μ.Ε.Ε. να διαθέτει επαγγελματική ελεγκτική επάρκεια, αντικειμενικό και ικανό προσωπικό (αμερόληπτη συμπεριφορά και ελεγκτικά προσόντα), υποστήριξη από την ανώτατη διοίκηση και εφαρμογή των επαγγελματικών ελεγκτικών προτύπων.¹⁷⁰

8.4 Προγραμματισμός Ελέγχων

Σύμφωνα με το Πρότυπο 2010: *«ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να καταρτίζει ένα πρόγραμμα ελέγχων με βάση την εκτίμηση κινδύνων, με σκοπό να προσδιορίσει τις προτεραιότητες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με τους στόχους του οργανισμού».*¹⁷¹

Η κατάρτιση του Προγράμματος Ελέγχων αποτελεί το σημαντικότερο εργαλείο της Μ.Ε.Ε., ο σωστός σχεδιασμός του οποίου κρίνει και την αποτελεσματική λειτουργία του Ε.Ε. Αποτελεί συνάρτηση εφαρμογής των στρατηγικών στόχων του οργανισμού και οφείλει να εστιάζει σε τομείς με υψηλούς κινδύνους. Για το λόγο αυτό η σύνταξη του προγράμματος ελέγχων απαιτεί καλή

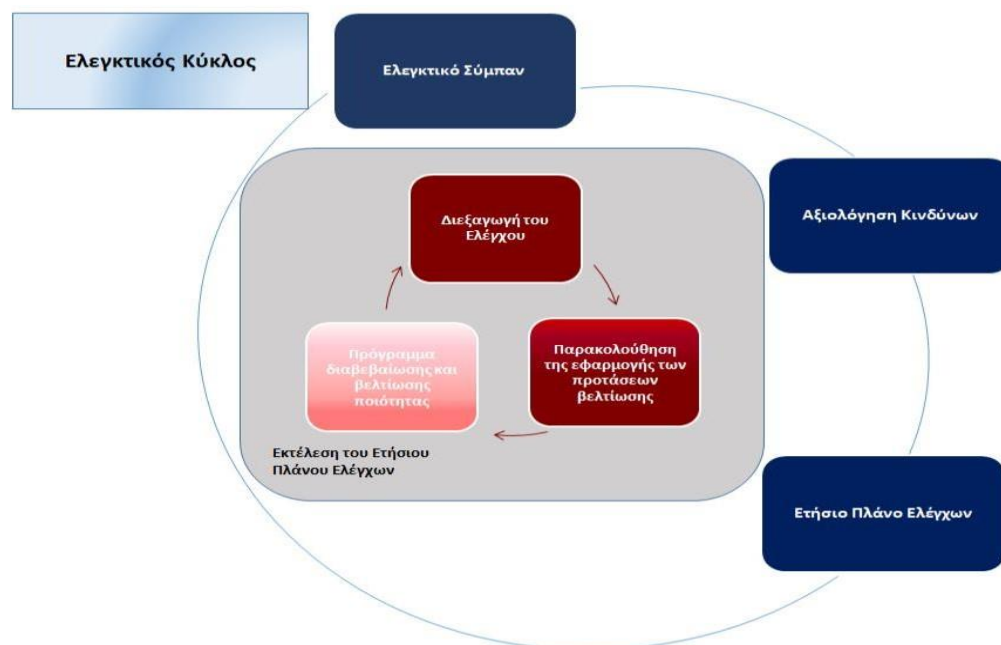
¹⁶⁹βλ. Abdelrahim, A., & Al-Malkawi, H. A. N. όπ.π. (υποσημ. 51), pp.6-11

¹⁷⁰βλ. Ελλάδος, Ι. Ε. Ε., όπ.π. (υποσημ. 69), σσ.8-10

¹⁷¹IPPF-Standards-2017: Διεθνή Πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου σ. 12

γνώση του Σ.Ε.Ε., της διακυβέρνησης και των κινδύνων που απειλούν τον οργανισμό.¹⁷²

Η αξία που προσθέτει ο Ε.Ε. ξεκινά με την κατανόηση των στρατηγικών στόχων του οργανισμού και εν συνεχεία με τον προσδιορισμό του βέλτιστου τρόπου βάσει του οποίου δύναται να ο Ε.Ε. να συμβάλλει στην επίτευξή τους.



Πηγή: . Εθνική Αρχή Διαφάνειας (2020). Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης στην Ελλάδα, σ.16, www.aead.gr , [ημ. ανάκτησης 29-11-22]

Το πρόγραμμα ελέγχων οποίο εμπεριέχονται όλοι οι έλεγχοι και τα συμβουλευτικά έργα που πρόκειται να διενεργήσει η Μ.Ε.Ε. το προσεχές έτος. Είναι απαραίτητο στο πρόγραμμα να αποτυπώνεται και ο διαθέσιμος ελεγκτικός χρόνος, η εκτίμηση του χρόνου εκτέλεσης εκάστου ελέγχου, οι επιμέρους εργασίες της Μ.Ε.Ε., ενώ πρέπει να καθορίζεται και ο χρόνος για τυχόν έκτακτους ελέγχους, ούτως ώστε να μην υπάρχει κίνδυνος απόκλισης από την εκτέλεσή του.¹⁷³

Διασφαλίζει ότι η Μ.Ε.Ε. ελέγχει επαρκώς όλους τους τομείς που παρουσιάζουν την μεγαλύτερη έκθεση σε κινδύνους που μπορεί να επιδράσουν την επίτευξη των στόχων του φορέα.¹⁷⁴ Όπως προαναφέρθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4795/21, ο επικεφαλής της Μ.Ε.Ε. φέρει την ευθύνη για το κατάρτιση του

¹⁷² βλ. Παπαστάθης Παν., όπ.π. (υποσημ. 13), σσ.399-400

¹⁷³βλ. Παπαστάθης Παν., όπ.π. (υποσημ. 13), σ.409

¹⁷⁴ OECD (2018), *Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση*, OECD Publishing, Paris.<https://doi.org/10.1787/9789264309715-el> σ.41

προγράμματος και οφείλει να το υποβάλει προς έγκριση στον επικεφαλής του φορέα και το αργότερο μέχρι το τέλος Ιανουαρίου εκάστου έτους, όπου ο επικεφαλής του φορέα το εγκρίνει εντός μηνός. Επίσης δύναται να τροποποιηθεί κατόπιν εισήγησης του προϊσταμένου της Μ.Ε.Ε., ενώ μπορεί είναι ετήσιο ή και πολυετές¹⁷⁵.

Το πρόγραμμα ελέγχων πρέπει να είναι ευέλικτο ούτως ώστε ο επικεφαλής της Μ.Ε.Ε. να το προσαρμόζει στις εκάστοτε αλλαγές που ενδέχεται να επηρεάζουν τις λειτουργίες τα συστήματα και τις δικλίδες ελέγχου του φορέα.¹⁷⁶

Τα στάδια ανάπτυξης ενός προγράμματος ελέγχου είναι ακόλουθα:

- 1 καθορισμός περιβάλλοντος ελέγχου, του λεγόμενου “Ελεγκτικού Σύμπαντος”,
- 2 αξιολόγηση/επισήμανση των κινδύνων που σχετίζονται με το περιβάλλον ελέγχου,
- 3 καθορισμός των κριτηρίων κινδύνων, βαθμονόμηση και προτεραιοποίηση κινδύνων,
- 4 καταμερισμός των ελεγκτικών πόρων, και τέλος
- 5 ανάπτυξη και έγκριση του ελεγκτικού προγράμματος.¹⁷⁷

Η έγκριση του ελεγκτικού προγράμματος από την ανώτατη διοίκηση υποδηλώνει αφενός μεν ότι υπάρχει συμφωνία για τους κινδύνους που πρόκειται να ελεγχθούν, αφετέρου δε εκφράζει την πλήρη στήριξη της Μ.Ε.Ε. για την εφαρμογή του προγράμματος.¹⁷⁸

1 Καθορισμός Ελεγκτικού Σύμπαντος

Ο προσδιορισμός του περιβάλλοντος ελέγχου (Audit Universe) είναι ο εντοπισμός και η αποτύπωση όλων των πιθανών ελεγκτικών έργων που ενδέχεται να διενεργηθούν. Σύμφωνα με τα Ελεγκτικά Πρότυπα κάθε υπηρεσία δραστηριότητα ή λειτουργία του οργανισμού αποτελεί πιθανό αντικείμενο ελέγχου από την Μ.Ε.Ε. Για το λόγο αυτό η υπηρεσία Ε.Ε. οφείλει να αναλύσει λεπτομερώς την οργανωτική δομή του οργανισμού προκειμένου να προσδιορίσει όσο το δυνατό ολοκληρωμένα το περιβάλλον ελέγχου.¹⁷⁹

¹⁷⁵Άρθρα 14 και 10 του Ν.4795/21 (ΦΕΚ 62/τ. Α’/17.4.2021), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

¹⁷⁶ OECD (2018), *Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση*, OECD Publishing, Paris.<https://doi.org/10.1787/9789264309715-el> σ. 49

¹⁷⁷βλ. ΕΚΔΔΑ, όπ.π (υποσημ. 10), σ.122

¹⁷⁸βλ. Παπαστάθης Παν., όπ.π. (υποσημ. 13), σ.410

¹⁷⁹ βλ. Pazarskis, M., Koutourpis, A., Kyriakou, M., & Galanis, S., , όπ.π. (υποσημ. 133), p.7

Για το προσδιορισμό του περιβάλλοντος ελέγχου η Μ.Ε.Ε. οφείλει να λάβει υπόψη το προφίλ κινδύνου της ελεγχόμενης περιοχής, τη διαθεσιμότητα πόρων σε συνδυασμό με τις ικανότητες του προσωπικού που στελεχώνει τη υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου (εμπειρία, δεξιότητες), τα αιτήματα της ανώτατης διοίκησης καθώς την προαίσθηση των ελεγκτών για περιοχές δεν περιλαμβάνονται στο ελεγκτικό σύμπαν.¹⁸⁰

Το περιβάλλον ελέγχου διαφέρει από φορέα σε φορέα. Εντούτοις υπάρχουν κάποια κοινά σημεία σε όλους τους οργανισμούς όπως:

- το πλαίσιο διοίκησης (σύστημα διακυβέρνησης),
- ο προγραμματισμός και η λογοδοσία (διαχείριση κινδύνων),
- ο χειρισμός των περιουσιακών στοιχείων (χρηματοοικονομικές λειτουργίες),
- η διοίκηση ανθρώπινου δυναμικού (στελέχωση υπηρεσιών, υγιεινή και ασφάλεια στο χώρο εργασίας),
- η προφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων, πληροφοριών και ανθρώπων (πρόσβαση εργαζομένων),
- ο χειρισμός των πληροφοριών και των πληροφοριακών συστημάτων (συντήρηση πληροφοριακών προγραμμάτων),
- οι νομικές υπηρεσίες (υποστήριξη δικαστικών υποθέσεων),
- οι επικοινωνίες (πολιτική εξωτερικής επικοινωνίας όπως ιστοσελίδα του φορέα) καθώς και,
- η ολοκλήρωση προγραμμάτων και υπηρεσιών¹⁸¹.

2 Προεργασία αξιολόγησης των κινδύνων

Κάθε οργανισμός έρχεται αντιμέτωπος με μία πληθώρα κινδύνων τόσο από εξωτερικές όσο και από εσωτερικές πηγές. Ως κίνδυνος ορίζεται η πιθανότητα να συμβεί ένα γεγονός και να επηρεάσει αρνητικά την επίτευξη των στόχων που έχει θέσει ο οργανισμός.

Η αξιολόγηση κινδύνου περιλαμβάνει μια δυναμική και διαρκή διαδικασία αποτελώντας τη βάση για τον καθορισμό του τρόπου διαχείρισης των κινδύνων. Προϋπόθεση για την αξιολόγηση του κινδύνου είναι ο καθορισμός στόχων. Ο οργανισμός θέτει τους στόχους με αρκετή σαφήνεια

¹⁸⁰βλ. Koutoupis, A. G., Kyriakogkonas, P., & Garefalakis, όπ.π (υποσημ. 25), σσ.566-567

¹⁸¹Εθνική Αρχή Διαφάνειας (2020). Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης στην Ελλάδα, σ.16, www.aead.gr, [ημ. ανάκτησης 29-11-22] σσ.16-17

ώστε να είναι δυνατός ο εντοπισμός και η αξιολόγηση των κινδύνων που σχετίζονται με αυτούς.¹⁸²

Η διαδικασία βάσει της οποίας γίνεται η αξιολόγηση των κινδύνων περιέχει τρία στάδια:

- αναγνώριση κινδύνων δηλαδή τι θα μπορούσε να συμβεί και να συμβάλει στη μη επίτευξη των στόχων,
- ανάλυση κινδύνων δηλαδή ποια είναι η πιθανότητα και ποια η επίπτωση του κάθε κινδύνου που έχει αναγνωριστεί δηλαδή ο ενδογενής κίνδυνος, και
- αξιολόγηση κινδύνων ποιες είναι οι δικλίδες ελέγχου τα μέτρα δηλαδή που έχει καθιερώσει και εφαρμόζει ο οργανισμός για την αντιμετώπιση των κινδύνων και εάν τα μέτρα είναι αποτελεσματικά.¹⁸³

Η αξιολόγηση μπορεί να ξεκινήσει με την καταγραφή των κινδύνων. Λαμβάνεται υπόψη οτιδήποτε μπορεί να επηρεάσει δυσμενώς την επίτευξη των στόχων του φορέα. Ο εντοπισμός των κινδύνων αποτελεί θεμελιώδες στοιχείο της διαδικασίας ιεράρχησης των αναγκών ελέγχου και κατάρτισης του πλάνου ελέγχου.

Όπως προαναφέρθηκε δύο σημαντικά κριτήρια για την εκτίμηση των κινδύνων είναι η πιθανότητα εμφάνισής τους και εφόσον εκδηλωθούν η επίπτωση που θα έχουν στους τιθέμενους στόχους.

Ο επικεφαλής της Μ.Ε.Ε. για την καταγραφή των κινδύνων λαμβάνει πληροφορίες από τις υπηρεσίες και τη διοίκηση του φορέα, το κανονιστικό πλαίσιο, το μητρώο κινδύνων εφόσον έχει καταρτιστεί, προηγούμενα πορίσματα ελεγκτικών οργάνων. Οφείλει καταρχάς να ενημερώσει την διοίκηση και τα διευθυντικά στελέχη για τα βασικά στοιχεία των κινδύνων και τη σημασία διαχείρισης αυτών.¹⁸⁴

Ένας ενδεικτικός κατάλογος πιθανών κινδύνων σχετικών με λειτουργίες ενός Δήμου μπορεί να είναι ο ακόλουθος:

- ανακριβή στοιχεία σε οικονομικές αναφορές,
- μη ορθή ή με καθυστέρηση κατάρτιση προϋπολογισμού,

¹⁸²βλ. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission., όπ.π (υποσημ. 34), pp 51-54

¹⁸³Koutoumpis, A. G., Kyriakogkonas, P., & Garefalakis, όπ.π (υποσημ. 25), σ.565

¹⁸⁴βλ. ΕΚΔΔΑ, όπ.π (υποσημ. 10), σ. 124

- μη ορθή τήρηση των μητρώων δεσμεύσεων και παγίων,
- αδυναμία είσπραξης ληξιπρόθεσμων οφειλών,
- ελλιπής παρακολούθηση εκτέλεσης των όσων ορίζονται σε συμβάσεις έργου και προμηθειών
- καθυστέρηση σε προαγωγές και αναπληρώσεις θέσεων,
- μη ορθή τήρηση των φακέλων του ανθρώπινου δυναμικού,
- ελλιπής φύλαξη των αποθηκών,
- απώλεια δεδομένων σε πληροφοριακά συστήματα κ.ο.κ.

3 Καθορισμός και βαθμολόγηση των κριτηρίων κινδύνων

Η βαθμολόγηση των κινδύνων είναι μία εργασία που απαιτεί ελεγκτική εμπειρία. Ο επικεφαλής της Μ.Ε.Ε. οφείλει να έχει κατανοήσει τις προτεραιότητες της διοίκησης και να έχει ενημερωθεί για τυχόν αλλαγές στις λειτουργίες του φορέα καθώς επίσης να είναι γνώστης των αδυναμιών των δικλίδων ελέγχου που έχουν καταγραφεί.

Κατά την αξιολόγηση ο επικεφαλής της Μ.Ε.Ε. οφείλει να ελέγξει κίνδυνους που σχετίζονται με τους στρατηγικούς στόχους του φορέα, με την λειτουργία του, οικονομικούς και κινδύνους αναφορικά με τη συμμόρφωση με την ισχύουσα νομοθεσία που τον διέπει. Τα κριτήρια βάσει των οποίων γίνεται η αξιολόγηση είναι:

- η πολυπλοκότητα του φορέα,
- η βαρύτητα των αξιολογούμενων μεγεθών στο φορέα,
- η συχνότητα των μεταβολών εφόσον μπορούν να οδηγήσει σε αστάθεια,
- οι αλλαγές στο ανθρώπινο δυναμικό και τέλος,
- η οποιαδήποτε αρνητική δημοσιότητα του φορέα.¹⁸⁵

Ο κάθε κίνδυνος αξιολογείται σχετιζόμενος με τους υπόλοιπους κινδύνους. Για τη σύνταξη του προγράμματος ελέγχου λαμβάνονται υπόψη οι ενδογενείς κίνδυνοι δηλαδή εκείνοι για τους οποίους δεν υπάρχει καμία δικλίδα ελέγχου, δηλαδή δεν έχει παρθεί κανένα μέτρο ασφάλειας.

¹⁸⁵Εθνική Αρχή Διαφάνειας (2020). Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης στην Ελλάδα, σ.19, www.aead.gr, [ημ. ανάκτησης 29-11-22]

Υπάρχει και ο υπολειπόμενος κίνδυνος και είναι εκείνος για τον οποίο έχουν ληφθεί τα κατάλληλα μέτρα. Το γινόμενο πιθανότητας επί τον αντίκτυπο συνιστά τη βάση βαθμονόμησης των κινδύνων σε υψηλούς, μέτριους και χαμηλούς. Οι κίνδυνοι δύναται να χαρτογραφηθούν συνολικά προκειμένου να διευκολυνθεί η κατηγοριοποίηση σε υψηλούς, μέτριους και χαμηλούς:

ΕΠΙΠΤΩΣΗ: Ποια είναι η συνέπεια αυτού του κινδύνου στην ικανότητα του Δήμου να επιτύχει τους στόχους του;

Υψηλός κίνδυνος - Οι ελεγχόμενες οντότητες στην περιοχή υψηλού κινδύνου θέτουν σε σημαντικό κίνδυνο τους οργανωτικούς στόχους και την αποστολή

Χαμηλός κίνδυνος - Ο έλεγχος αυτών των οντοτήτων θα είχε μικρή προστιθέμενη αξία

ΕΠΙΠΤΩΣΗ	Ακραίο	Σπάνιο	Απίθανο	Μέτριο	Πιθανό	Σχεδόν βέβαιο
	Πολύ υψηλό	Σπάνιο	Απίθανο	Μέτριο	Πιθανό	Σχεδόν βέβαιο
	Μέσο	Σπάνιο	Απίθανο	Μέτριο	Πιθανό	Σχεδόν βέβαιο
	Χαμηλό	Σπάνιο	Απίθανο	Μέτριο	Πιθανό	Σχεδόν βέβαιο
	Αμελητέο	Σπάνιο	Απίθανο	Μέτριο	Πιθανό	Σχεδόν βέβαιο
		Σπάνιο	Απίθανο	Μέτριο	Πιθανό	Σχεδόν βέβαιο
		ΠΙΘΑΝΟΤΗΤΑ				

ΠΙΘΑΝΟΤΗΤΑ: Είναι βέβαιο ή απίθανο ότι ο κίνδυνος θα πραγματοποιηθεί;

Πηγή: OECD (2018), *Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση*, OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/9789264309715-el> σ.45

4 Καταμερισμός των ελεγκτικών πόρων

Το επόμενο βήμα είναι η προτεραιοποίηση των κινδύνων βάσει των διαθέσιμων ανθρώπινων και υλικών πόρων, δεδομένου ότι είναι δύσκολο να ελεγχθούν όλες οι περιοχές που παρουσιάζουν υψηλούς κινδύνους. Εάν ένας κίνδυνος έχει εντοπισθεί και βαθμολογηθεί ως υψηλός αλλά εντούτοις δεν εντάχθηκε στο πρόγραμμα ελέγχων λόγω έλλειψης πόρων θα πρέπει να γίνει αναφορά προς τη διοίκηση και ακόλουθη τεκμηρίωση.¹⁸⁶

5 Ανάπτυξη και έγκριση του ελεγκτικού προγράμματος

Όταν πραγματοποιηθούν τα ανωτέρω βήματα, το αποτέλεσμα συνιστά το πρόγραμμα ελέγχων. Ο προϊστάμενος της Μ.Ε.Ε. συντάσσει το πρόγραμμα το οποίο περιλαμβάνει ένα κατάλογο προτεινόμενων ελέγχων (με τεκμηρίωση

¹⁸⁶ OECD (2018), *Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση*, OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/9789264309715-el> σ.46

για την επιλογή του κάθε ελέγχου) συνοδευόμενο με τις διαθέσιμες ανθρωπομέρες για τη διενέργεια των ελέγχων καθώς και πρόβλεψη για έκτακτους ελέγχους και το λοιπό έργο της υπηρεσίας. Το πρόγραμμα υποβάλλεται από τον επικεφαλής της Μ.Ε.Ε. στον επικεφαλής του Φορέα για έγκριση.¹⁸⁷

Η ύπαρξη και εφαρμογή ενός κατάλληλου προγράμματος ελέγχων συνιστά τη βάση για την αναγνώριση του ρόλου του Ε.Ε., συμβάλλει στην προτεραιοποίηση των αναγκών σε ελέγχους, αποτελεί τη βάση για την αξιοποίηση του προσωπικού της Μ.Ε.Ε. και μειώνει την πιθανότητα περιπτώσεων επικάλυψης κατά την επιθεώρηση.¹⁸⁸

8.5 Διενέργεια Εσωτερικών Ελέγχων

Το άρθρο 15 του Ν.4795/21 ορίζει επιγραμματικά τα στάδια ελεγκτικού /διαβεβαιωτικού και συμβουλευτικού έργου τα οποία είναι τα εξής:

για το Διαβεβαιωτικό/ελεγκτικό: α) ανάθεση, β) σχεδιασμός, γ) διενέργεια, δ) σύνταξη προσωρινής έκθεσης, ε) οριστικοποίηση και υποβολή της έκθεσης, στ) παρακολούθηση της υλοποίησης των συστάσεων.

Για το Συμβουλευτικό: α) ανάθεση, β) σχεδιασμός, γ) διενέργεια, δ) σύνταξη και υποβολή της έκθεσης.

Το συμβουλευτικό έργο διαφέρει από το διαβεβαιωτικό στο ότι δεν απαιτείται η υποβολή προσωρινής έκθεσης και η παρακολούθηση υλοποίησης των συστάσεων. Παρέχεται συμβουλή για μία εναλλακτική κατάσταση και όχι διαβεβαίωση. Χαρακτηρίζεται για την αμφίδρομη σχέση ελεγκτή και ελεγχόμενου βασιζόμενη στην αλληλεπίδραση.¹⁸⁹

Ειδικότερα τα στάδια ενός ΕΕ είναι τα εξής:

- 1 ανάθεση της διεξαγωγής του ελέγχου: μετά την έγκριση του ετήσιου προγράμματος ελέγχων εκδίδεται εντολή για κάθε έλεγχο χωριστά από τον

¹⁸⁷ Εθνική Αρχή Διαφάνειας (2020). Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης στην Ελλάδα, σ.20, www.aead.gr, [ημ. ανάκτησης 29-11-22]

¹⁸⁸ βλ. Pazarskis, M., Koutourpis, A., Kyriakou, M., & Galanis, S., όπ.π. (υποσημ. 133), p. 4

¹⁸⁹βλ. ΕΚΔΔΑ, όπ.π (υποσημ. 10), σ. 156

επικεφαλής του φορέα, ο οποία κοινοποιείται στην ελεγχόμενη υπηρεσία.¹⁹⁰

Η εντολή είναι απαραίτητο να εμπεριέχει:

- αριθμό και ημερομηνία έκδοσης,
- αντικείμενο ελέγχου,
- ελεγχόμενο τμήμα ή διαδικασία εφόσον έχει διατυπωθεί στο ετήσιο πλάνο ελέγχων,
- εσωτερικό ελεγκτή ή την ομάδα εσωτερικών ελεγκτών που θα διενεργήσουν τον έλεγχο,
- εύρος και την χρονική διάρκεια του ελέγχου.¹⁹¹

Στην συνέχεια ο Ε.Ε. ή η ομάδα ελέγχου συντάσσει και διαβιβάζει έγγραφο προς την ελεγχόμενη υπηρεσία σύμφωνα με το οποίο γνωστοποιεί για την επικείμενη διεξαγωγή του ελέγχου.

Το εν λόγω έγγραφο περιλαμβάνει την έναρξη του σχεδιασμού του ελέγχου, αρχικά έγγραφα και πληροφορίες από την ελεγχόμενη υπηρεσία, τους στόχους, επιγραμματικά, του ελέγχου καθώς και την ανάγκη για ορισμό πραγματοποίησης της εναρκτήριας συνάντησης με την υπηρεσία.¹⁹²

Οι εναρκτήριες συναντήσεις μεταξύ Ε.Ε. και ελεγχόμενης υπηρεσίας είναι σκόπιμο να πραγματοποιούνται σε καθορισμένο τόπο και χρόνο και αποσκοπούν στην ερμηνεία του σκοπού του ελέγχου, στη διευθέτηση τυχόν διοικητικών θεμάτων και στην επίτευξη μιας αποτελεσματικής συνεργασίας.¹⁹³ Αντικείμενο της εναρκτήρια συνάντησης μπορεί να είναι πέραν του σκοπού και της διάρκειας του ελέγχου, η επισήμανση κάποιων κινδύνων, η άποψη των ελεγχόμενων σχετικά με τον έλεγχο, η διαβεβαίωση ότι η προσωρινή έκθεση θα κοινοποιηθεί στην ελεγχόμενη υπηρεσία προκειμένου να συζητηθούν οι διαπιστώσεις και πριν την διαβίβαση της τελικής έκθεσης στην ανώτατη διοίκηση καθώς και ενημέρωση για τον follow up έλεγχο.¹⁹⁴

2 Σχεδιασμός του ελέγχου:

¹⁹⁰ Koutoupis, A. G., Kyriakogkonas, P., & Garefalakis, όπ.π (υποσημ. 25), σ.569

¹⁹¹βλ. ΕΚΔΔΑ, όπ.π (υποσημ. 10), σ. 136

¹⁹²ΕΑΔ, 2020, Συνοπτικός Οδηγός 1: Στάδια διενέργειας εσωτερικού ελέγχου, σ.4, www.gpian.aead.gr [ημερομηνία πρόσβασης 26-5-23]

¹⁹³Νεγκάκης, Χ., & Ταχυνάκης, Π. όπ.π. (υποσημ. 164) σ.118

¹⁹⁴Koutoupis, A. G., Kyriakogkonas, P., & Garefalakis, όπ.π (υποσημ. 25), σ.569

Ο σχεδιασμός του ελέγχου βάσει του οποίου εξαρτάται και η ποιότητα του ελεγκτικού έργου δίνει τη δυνατότητα στους Ε.Ε. να καθορίσουν τους στόχους, τον τομέα εφαρμογής και την μεθοδολογία ελέγχου. Ο σωστός σχεδιασμός δίνει τη δυνατότητα στους Ε.Ε. να κατανοήσουν την πολυπλοκότητα της ελεγχόμενης υπηρεσίας.¹⁹⁵

Ο σχεδιασμός ξεκινά με την προκαταρκτική μελέτη κατά την οποία ο Ε.Ε. προβαίνει σε συλλογή πληροφοριών που αφορούν τις ελεγχόμενες υπηρεσίες και να διενεργήσει μια αρχική έρευνα. Ειδικότερα οφείλει να συγκεντρώσει και να μελετήσει πληροφορίες σχετικά:

- με τους στόχους και τη λειτουργία της ελεγχόμενης υπηρεσίας,
- τη διοικητική και οργανωτική της δομή,
- σχετική νομοθεσία,
- σημαντικές μεταβολές σε προσωπικό και αρμοδιότητες,
- πληροφοριακά συστήματα που χρησιμοποιούνται,
- κανονισμοί λειτουργιών,
- διαγράμματα ροής εργασιών και,
- εκθέσεις και πορίσματα προγενέστερων ελέγχων ¹⁹⁶.

Επίσης, στο στάδιο της προκαταρκτικής φάσης ο Ε.Ε. οφείλει να προβεί σε αξιολόγηση του τρόπου διοίκησης της ελεγχόμενης υπηρεσίας, από την οποία εξαρτάται και το εύρος των ελεγκτικών διαδικασιών.

Ορισμένα αρνητικά σημεία που δύναται να εντοπιστούν είναι ανάθεση ευθυνών χωρίς αντίστοιχη εξουσία, ελλιπής γνώση ως προς τα καθήκοντα που ασκούν οι υφιστάμενοι, επικέντρωση της διοίκησης στην επίλυση προβλημάτων και όχι στην οργάνωση λειτουργίας της υπηρεσίας προς αποφυγή των προβλημάτων, η μη ύπαρξη συστήματος επαναπληροφόρησης.¹⁹⁷

Επιπρόσθετα, προβληματικές περιοχές που δύναται να εντοπιστούν είναι η έλλειψη διαλειτουργικότητας μεταξύ των υπαλλήλων, οι μη καταγεγραμμένες διαδικασίες και η μη ορθή κατανομή αρμοδιοτήτων, έλλειψη ελεγκτικών

¹⁹⁵OECD (2018), *Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση*, OECD Publishing, Paris.<https://doi.org/10.1787/9789264309715-el> σ.55

¹⁹⁶βλ. ΕΚΔΔΑ, ό.π. (υποσημ. 10), σ. 139

¹⁹⁷Νεγκάκης, Χ., & Ταχυνάκης, Π. ό.π. (υποσημ. 164), σ.119

δικλίδων.

Ο Ε.Ε. έχοντας ολοκληρώσει την προκαταρκτική φάση είναι σε θέση να αναπτύξει ένα πρόγραμμα ελέγχου και να καθορίσει τους στόχους που θα πετύχει κατόπιν ολοκλήρωσης του ελέγχου οι οποίοι πρέπει να είναι ξεκάθαροι και πλήρεις καθώς και το εύρος του ελέγχου. Οι στόχοι μπορούν να διατυπωθούν ως ερωτήματα για τα οποία οι Ε.Ε. αναζητούν απαντήσεις.¹⁹⁸

Στη συνέχεια καταγράφεται αναλυτικά και ανά βήμα τι θα αποτελέσει αντικείμενο ελέγχου προκειμένου να επιτευχθούν οι ελεγκτικοί στόχοι. Για τη σύνταξη του προγράμματος ελέγχου είναι απαραίτητη η κατανόηση των κινδύνων. Το ελεγκτικό πρόγραμμα συνιστά μια σειρά από ελεγκτικά στάδια που αποσκοπούν στην αποτελεσματική επίτευξη των ελεγκτικών στόχων. Η επιλογή των ελεγκτικών βημάτων πρέπει να στηρίζεται στην προκαταρκτική μελέτη.

3 Εκτέλεση του ελέγχου

Κατά τη διενέργεια του ελέγχου ακολουθείται το πρόγραμμα ελέγχου που έχει τεθεί με σκοπό την συλλογή, μελέτη και αξιολόγηση επαρκών και κατάλληλων πληροφοριών, σχετικών με τους ελεγκτικούς στόχους. Οι Ε.Ε. μέσω της διενέργειας του ελέγχου θα διαμορφώσουν θετικά ή αρνητικά συμπεράσματα για την ελεγχόμενη υπηρεσία, στηριζόμενα σε επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια.¹⁹⁹

Η εκτέλεση του ελέγχου περιλαμβάνει ελεγκτικές ενέργειες για τη συλλογή ελεγκτικών τεκμηρίων που θέματα σχετικά με του ελεγκτικούς στόχους. Η διαδικασία συλλογής τους καθορίζεται στα Διεθνή Πρότυπα 2130, 2310, 2320 και 2330. Σύμφωνα με τα Πρότυπα τα τεκμήρια θεωρούνται κατάλληλα όταν παρέχουν *επαρκείς, αξιόπιστες, σχετικές και χρήσιμες πληροφορίες* για την στήριξη των συμπερασμάτων που προκύπτουν από τον έλεγχο.²⁰⁰

Οι μέθοδοι συλλογής πληροφοριών και ελεγκτικών τεκμηρίων μπορεί να είναι:

¹⁹⁸ΕΑΔ, 2020, Συνοπτικός Οδηγός 1: Στάδια διενέργειας εσωτερικού ελέγχου, σ.6, www.gpian.aead.gr [ημερομηνία πρόσβασης 26-5-23].

¹⁹⁹OECD (2018), *Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση*, OECD Publishing, Paris.<https://doi.org/10.1787/9789264309715-el> σ.66

²⁰⁰IPPF-Standards-2017: Διεθνή Πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου σ. 20

- Συνεντεύξεις. Οι Ε.Ε. πραγματοποιούν συνεντεύξεις δια ζώσης με τους υπαλλήλους της ελεγχόμενης υπηρεσίας ούτως ώστε να κατανοήσουν τον τρόπο λειτουργίας της τις ισχύουσες πολιτικές και τις που υλοποιούνται.²⁰¹ Οι συνεντεύξεις γίνονται με τη χρήση γραπτού ερωτηματολογίου, όπου οι Ε.Ε. οφείλουν να μην θέτουν ερωτήσεις αποσκοπώντας στην λήψη συγκεκριμένων συμπερασμάτων.²⁰²
- Επιτόπια φυσική επισκόπηση (walkthrough) της διαδικασίας, κατά την οποία γίνεται αποτύπωση μιας διαδικασίας (συνήθως γίνεται με διαγράμματα ροής) ούτως ώστε να γίνει κατανοητή από τους Ε.Ε. και να επιβεβαιωθεί κατά πόσο τηρούνται οι αρχές και πολιτικές του οργανισμού.²⁰³
- Επιβεβαίωση (confirmation) ενός γεγονότος ή πληροφορίας σχετικής με τον έλεγχο. Διακρίνεται σε εσωτερική και εξωτερική επιβεβαίωση δηλαδή από τρίτα πρόσωπα.²⁰⁴
- Επιθεώρηση αρχείων και εγγράφων δηλαδή έλεγχος περιουσιακών στοιχείων ή εγγράφων λ.χ. συμβάσεις τιμολόγια, σε ψηφιακή και έντυπη μορφή
- Επαναυπολογισμός/επανεκτέλεση δηλαδή επαλήθευση ηλεκτρονικά ή χειροκίνητα της ακρίβειας αριθμητικών πράξεων που εμπεριέχονται σε οικονομικά έγγραφα πχ τιμολόγια.²⁰⁵
- Αναλυτική εξέταση αρχείων και εγγράφων στοιχείων σε έντυπη και ψηφιακή μορφή.
- Προσομοίωση δημιουργία μιας κατάστασης και επιτήρηση της πορείας της²⁰⁶.
- Tracing and vouching αναζήτηση της πορείας των εγγράφων και αντίστροφη αναζήτηση.

²⁰¹βλ. Παπαστάθης Παν., όπ.π. (υποσήμε. 13), σ.419

²⁰²Koutoupris, A. G., Kyriakogkonas, P., & Garefalakis, όπ.π (υποσημ. 25), σ.581

²⁰³βλ. Παπαστάθης Παν., όπ.π. (υποσήμε. 13), σ.419

²⁰⁴Koutoupris, A. G., Kyriakogkonas, P., & Garefalakis, όπ.π (υποσημ. 25), σ.581

²⁰⁵Νεγκάκης, Χ., & Ταχυνάκης, Π. όπ.π. (υποσημ. 164), σσ.236-237

²⁰⁶ Εθνική Αρχή Διαφάνειας (2020). Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης στην Ελλάδα, σ.60, www.aead.gr, [ημ. ανάκτησης 29-11-22]

- Αναλυτικές Διαδικασίες οι ελεγκτές χρησιμοποιούν γενικά αναλυτικές διαδικασίες είτε ως εργαλείο σχεδιασμού ελέγχου για τη στόχευση λογαριασμών υψηλού κινδύνου είτε για παροχή αποδεικτικών στοιχείων για ουσιαστικές δοκιμές. Κατά τη διάρκεια των αναλυτικών διαδικασιών, οι ελεγκτές εκμεταλλεύονται συστηματικά πρότυπα συσχετίσεων μεταξύ λογαριασμών για να εντοπίσουν πιθανές ανακρίβειες.²⁰⁷
- Δειγματοληψία στην ελεγκτική ορίζεται ως η διαδικασία εξέτασης ενός δείγματος που έχει επιλεγθεί από μια ομάδα δεδομένων τον λεγόμενο πληθυσμό αποσκοπώντας στη εξαγωγή συμπερασμάτων για όλο τον πληθυσμό. Συμβάλει στην αποτελεσματικότητα του ελέγχου αφού συνιστά τρόπο συγκέντρωσης αποδεικτικών στοιχείων για την επίτευξη των ελεγκτικών στόχων.²⁰⁸

Οι Ε.Ε. οφείλουν να επιλέξουν δείγμα να διενεργήσουν ελεγκτικές διαδικασίες και να αξιολογήσουν τα αποτελέσματα προκειμένου να συλλέξουν *επαρκή, αξιόπιστα, σχετικά και χρήσιμα* αποδεικτικά στοιχεία για την επίτευξη των στόχων του ελέγχου.²⁰⁹

Η δειγματοληψία διακρίνεται σε στατιστική και μη στατιστική. Στη στατιστική γίνεται χρήση στατιστικών τεχνικών βάσει των οποίων προκύπτουν συμπεράσματα για όλο τον πληθυσμό.

Στα πλεονεκτήματα επιλογής στατιστικής δειγματοληψίας συγκαταλέγονται ότι:

- δίνεται η δυνατότητα επιλογής μικρού δείγματος,
- μπορεί να ποσοτικοποιηθεί ο δειγματοληπτικός κίνδυνος,
- τα αποτελέσματα δύναται να είναι ποσοτικά και μετρήσιμα,
- μπορεί να προσδιοριστεί ένα επίπεδο σημαντικότητας,
- είναι εύκολα εφαρμόσιμη με τη χρήση καταλλήλων προγραμμάτων,

²⁰⁷ O'Donnell, E. (2004). Use of forward versus backward reasoning during audit analytical procedures: evidence from a computerised-process-tracing field study. *Accounting & Finance*, 44(1), 75-95, p. 78, www.onlinelibrary.wiley.com, [ημερομηνία ανάκτησης 3-7-23]

²⁰⁸ βλ. Καζαντζής Χ. όπ. π. (υποσημ. 21), σσ.329-330

²⁰⁹ Institute of Internal Auditors (IIA) (2013), Practice Advisory 2320-3: Audit Sampling p.1 www.iaa.nl, [ημερομηνία ανάκτησης 06-07-23]

- συνιστά τη βάση για αντικειμενικές βελτιωτικές προτάσεις.

Ως προς τα μειονεκτήματα, ενδεικτικά μπορούμε να αναφέρουμε πως απαιτείται τυχαία επιλογή δείγματος το οποίο ενδεχομένως συνεπάγεται και αύξηση κόστους και χρόνου. Επίσης εάν γίνεται χρήση εφαρμογής στατιστικής είναι πιθανό να υπάρξει κόστος εκπαίδευσης των ΕΕ.²¹⁰

Στη μη στατιστική γίνεται επιλογή δείγματος χωρίς τη χρήση τεχνικών ή καθιερωμένων μεθόδων.²¹¹ Ο ελεγκτής επιλέγει το μέγεθος του δείγματος ανάλογα με την επαγγελματική του κρίση, γνώση και εμπειρία. Επομένως το δείγμα ενδεχομένως να υπόκειται σε αμεροληψία και να μην αντιπροσωπεύει το πληθυσμό.²¹²

Επίσης στα μειονεκτήματα συγκαταλέγεται πως δεν είναι μετρήσιμος ο δειγματοληπτικός κίνδυνος, ενώ δεν θεωρείται κατάλληλος για τους ελεγκτές που δεν έχουν εμπειρία καθώς μπορεί να οδηγήσει σε υπερέλεγχο ή υποέλεγχο. Πάρα ταύτα, μπορεί να σχεδιαστεί ούτως ώστε να εξάγει αξιόπιστα αποτελέσματα ενώ παράλληλα το κόστος εφαρμογής της μη στατιστικής είναι μικρό.²¹³

Οι τεχνικές της ελεγκτικής δειγματοληψίας είναι η τυχαία δειγματοληψία (κάθε μονάδα του πληθυσμού έχει τις ίδιες πιθανότητες να επιλεγθεί, η στρωματοποιημένη (διαχωρισμός του πληθυσμού σε υποομάδες), η νομισματική (αποσκοπεί στην επισήμανση νομισματικών ανακριβειών), η δειγματοληψία χαρακτηριστικών (αποσκοπεί στον προσδιορισμό κάποιων χαρακτηριστικών του πληθυσμού) και η δειγματοληψία ανακάλυψης (όταν η τεκμηρίωση ενός σφάλματος απαιτεί περαιτέρω και εντατική έρευνα).²¹⁴

- Τα φύλλα εργασίας αποτελούν το συνολικό ελεγκτικό έργο το οποίο συλλέχθηκε, αξιολογήθηκε και τεκμηριώθηκε από τους Ε.Ε. σχετικά

²¹⁰Νεγκάκης, Χ., & Ταχυνάκης, Π. ό.π. (υποσημ. 164), σσ.125-126

²¹¹OECD (2018), *Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση*, OECD Publishing, Paris.<https://doi.org/10.1787/9789264309715-el> σ.64

²¹² Institute of Internal Auditors (IIA) (2013), Practice Advisory 2320-3: Audit Sampling p.2 www.iaa.nl, [ημερομηνία ανάκτησης 06-07-23]

²¹³Νεγκάκης, Χ., & Ταχυνάκης, Π. ό.π. (υποσημ. 164), σσ.125-126

²¹⁴ Institute of Internal Auditors (IIA) (2013), Practice Advisory 2320-3: Audit Sampling p.2 www.iaa.nl, [ημερομηνία ανάκτησης 06-07-23]

με τον διενεργηθέντα έλεγχο. Στα φύλλα εργασίας στηρίζονται οι διαπιστώσεις του ελέγχου και το περιεχόμενο τους πρέπει να είναι σαφές περιεκτικό και κατανοητό από τον κάθε ενδιαφερόμενο. Δύναται να χρησιμοποιηθούν για την διευθέτηση αμφιβολιών σχετικών με τα ευρήματα ελέγχου. Τα Πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του Ε.Ε. κάνουν αναφορά σχετικά με τι οφείλουν να περιέχουν τα φύλλα εργασίας, ποια είναι η χρησιμότητα τους και ποιοι έχουν πρόσβαση σε αυτά.²¹⁵ Είναι απαραίτητο τα φύλλα εργασίας να εμπεριέχουν, σημειώσεις συνεντεύξεων, επιγραμματική παρουσίαση σχετικών με το έλεγχο εγγράφων, αποτελέσματα ελεγκτικών ενεργειών και τεκμηρίωση των ευρημάτων.²¹⁶

4 Προσωρινή Έκθεση

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν.4795/21, μετά την ολοκλήρωση της διενέργειας του ελέγχου ακολουθεί η σύνταξη της Προσωρινής και έπειτα η οριστικοποίησή της και η υποβολή της στην Διοίκηση. Η διαφορά της Προσωρινής με την Τελική είναι ότι η πρώτη είναι πιο περιεκτική, εστιάζει στις διαπιστώσεις και σε θέματα που χρήζουν βελτίωση, ούτως ώστε οι ελεγχόμενες υπηρεσίες να εκφέρουν την γνώμη τους επί αυτών. Αποσκοπεί στην επίτευξη συμφωνίας από τα εμπλεκόμενα μέρη αναφορικά με τις ενέργειες που είναι απαραίτητο να γίνουν ώστε να μετριασθούν ή να απαλειφθούν οι κίνδυνοι που εντοπίστηκαν. Η Προσωρινή Έκθεση μπορεί να εμπεριέχει τις ακόλουθες ενότητες όπως:

Ιστορικό, δηλαδή πληροφορίες με την ελεγχόμενη υπηρεσία/διαδικασία.

Επίσης γίνεται αναφορά στην Εντολή που δόθηκε από τον επικεφαλής του φορέα, στην νομική βάση του ελέγχου (νομοθεσία, εγκύκλιοι, κανονιστικές διατάξεις), στόχοι και εύρος του ελέγχου και ελεγκτικά εργαλεία που χρησιμοποιήθηκαν.

Διαπιστώσεις/Ευρήματα, δηλαδή διατύπωση και περιγραφή των σημείων που χρήζουν βελτίωση, κατά σειρά προτεραιότητας.

²¹⁵Νεγκάκης, Χ., & Ταχυνάκης, Π. ό.π. (υποσημ. 164), σσ.268-273

²¹⁶Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση Πρόγραμμα Ελλάδα –ΟΟΣΑ: Παροχή Τεχνικής βοήθειας για τη Καταπολέμηση της Διαφθοράς, p.201, www.scribd.com/document/442868420/Esoterikos-Elegxosweb ,[ημ. πρόσβασης 02-02-2023]

Προτάσεις/Συστάσεις, δηλαδή βελτιωτικές προτάσεις ανά εύρημα λαμβάνοντας υπόψη και τη σχέση ανάμεσα στο κόστος, το όφελος και το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα. Η σύσταση διαμορφώνεται κατόπιν ανάλυσης της αίτιας του προβλήματος που εντοπίστηκε. Επίσης στην περίπτωση που το εύρημα και ακολούθως η σύσταση σχετίζονται με περισσότερες υπηρεσίες, ορίζεται η υπηρεσία που οφείλει να προβεί στις κατάλληλες ενέργειες.

Το επόμενο βήμα είναι η αποστολή της Προσωρινής στην ελεγχόμενη υπηρεσία προκειμένου να διατυπώσει εάν συμφωνεί ή όχι με τα ευρήματα και τις βελτιωτικές προτάσεις των Ε.Ε. Εάν υπάρξει αποδοχή αυτών η ελεγχόμενη υπηρεσία διατυπώνει χρονοδιάγραμμα υλοποίηση των προτάσεων. Σε περίπτωση που δεν υπάρξει συμφωνία ή υπάρχει εν μέρη συμφωνία οι Ε.Ε. οφείλουν να επιδιώξουν συνάντηση με την υπηρεσία προκειμένου να υπάρξει μια εποικοδομητική συζήτηση χωρίς προστριβές κατά τη διάρκεια της οποίας δίνονται διευκρινήσεις και από τις δύο πλευρές. Σε κάθε περίπτωση, μη συμφωνία επί των ευρημάτων πρέπει να τεκμηριώνεται από την υπηρεσία.²¹⁷

5 Τελική Έκθεση

Το επόμενο βήμα είναι η σύνταξη της Τελικής Έκθεσης που και το μέσο επικοινωνίας των Ε.Ε. με την ανώτατη διοίκηση. Αποσκοπεί στην ενημέρωση της Διοίκησης αναφορικά με τον διενεργηθέντα έλεγχο, τα ευρήματα που εντοπίστηκαν και τα μέτρα που προτάθηκαν και έγιναν δεκτά από την ελεγχόμενη υπηρεσία για τον μετριασμό των κινδύνων. Το κύρος της έκθεσης εξαρτάται από την ποιότητα των διαπιστώσεων και τις βελτιωτικές προτάσεις των Ε.Ε.²¹⁸

Η τελική έκθεση εμπεριέχει τις ακόλουθες ενότητες όπως:

Επιτελική Σύνοψη: είδος ελέγχου όπως διατυπώνεται στην Εντολή, τις σημαντικότερες διαπιστώσεις και τις σχετικές συμφωνηθείσες ενέργειες.

Εισαγωγή: αναφορά σε προγενέστερους ελέγχους, το δείγμα ελέγχου και τυχόν δυσκολίες που προέκυψαν κατά τον έλεγχο.

Ευρήματα και συμφωνηθείσες ενέργειες: δηλαδή αναφέρονται οι διαπιστώσεις, οι συστάσεις των ΕΕ και οι ενέργειες που συμφωνήθηκαν από την ελεγχόμενη υπηρεσία. Είναι απαραίτητο να υπάρχει αντιστοίχιση των

²¹⁷ βλ. ΕΚΔΔΑ, όπ.π (υποσημ. 10), σσ. 208-211

²¹⁸ βλ. Παπαστάθης Παν., όπ.π. (υποσήμ. 13), σσ.426-428

ευρημάτων με τις αντίστοιχες συστάσεις και τις ενέργειες που συμφωνήθηκαν ότι θα υλοποιηθούν.

Επισημαίνεται ότι η Τελική Έκθεση δεν κοινοποιείται σε τρίτους χωρίς έγκριση από την ανώτατη διοίκηση.²¹⁹ Σύμφωνα με το άρθρο 168 του Ν. 4270/2014, οι Τελικές Εκθέσεις κοινοποιούνται αμελλητί στο Ελεγκτικό Συνέδριο.

6 Παρακολούθηση Υλοποίησης Συμφωνηθέντων Ενεργειών

Ο έλεγχος ολοκληρώνεται με το λεγόμενο follow up έλεγχο δηλαδή της παρακολούθησης της εφαρμογής των ενεργειών που συμφωνήθηκαν. Αποσκοπεί στην διαβεβαίωση και αξιολόγηση του αντίκτυπου της κάθε συμφωνηθείσας ενέργεια βάσει του χρονοδιαγράμματος που καθορίστηκε (Σχέδιο Δράσης).²²⁰

Ο follow up έλεγχος οφείλει να ελέγξει εάν οι συμφωνηθείσες ενέργειες εφαρμόστηκαν και οι και κίνδυνοι που εντοπίστηκαν έχουν αντιμετωπιστεί επαρκώς (καταγραφή υπολειμματικού κινδύνου) σε συνάρτηση με τα αναμενόμενα οφέλη. Με τη ολοκλήρωση του ελέγχου συντάσσεται σχετική αναφορά και αποστέλλεται στην ανώτατη διοίκηση.

8.6 Ποιοτικά Χαρακτηριστικά Εκθέσεων

Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα οι Εκθέσεις πρέπει να είναι «ακριβείς, αντικειμενικές, σαφείς, περιεκτικές, εποικοδομητικές, ολοκληρωμένες και έγκαιρες». ²²¹

- Ακρίβεια: δεν περιέχουν λάθη και παραποιήσεις ενώ οφείλουν αποτυπώνουν τα ευρήματα με επαρκείς και κατάλληλες τεκμηριώσεις και τις συστάσεις ορθά διατυπωμένες. Μια ανακρίβεια είναι δυνατόν να επηρεάσει το κύρος της έκθεσης και να θέσει σε αμφισβήτηση το ελεγκτικό έργο.
- Αντικειμενικότητα: διατύπωση σε αμερόληπτο ουδέτερο ύφος και αποφυγή χρήσης γλωσσικών προσδιορισμών που οδηγούν σε ενστερνισμό αρνητικής ή αμυντικής στάσης.
- Αξιοπιστία: αμερόληπτες εκθέσεις που συμβάλουν ώστε οι αναγνώστες να αποδεχθούν ότι τα ελεγκτικά αποτελέσματα είναι ορθά και χωρίς υπερβολές.

²¹⁹βλ. ΕΚΔΔΑ, όπ.π (υποσημ. 10), σσ. 212-214

²²⁰ Άρθρο 16 του Ν.4795/21 (ΦΕΚ 62/τ.Α'/17.4.2021), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

²²¹IPPF-Standards-2017: Διεθνή Πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου. Διεθνή Πρότυπα, Πρότυπο 2420 σ.21

- Σαφήνεια: σύνδεση ευρημάτων και προτάσεων, χρήση κατανοητής γλώσσας.
- Περιεκτικότητα: ευσύνοπτες και χωρίς επιπλέον λεπτομέρειες. Για επιπλέον λεπτομέρειες μπορεί να συνοδεύονται από παραρτήματα σε συνδυασμό και με το εύρος του ελέγχου.
- Εποικοδομητικότητα: εκθέσεις που συμβάλουν στην βελτίωση και να εναρμονίζεται με τους στόχους του φορέα
- Πληρότητα: εκθέσεις που περιλαμβάνουν όλα τα ευρήματα με αντίστοιχα πλήρη τεκμηρίωση καλύπτοντας τους ελεγκτικούς στόχους που είχαν τεθεί.
- Επικαιρότητα: επίκαιρες εκθέσεις που συντάσσονται χωρίς αδικαιολόγητη καθυστέρηση.²²²

²²²OECD (2018), *Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση*, OECD Publishing, Paris.<https://doi.org/10.1787/9789264309715-el> σσ.76-77

Κεφάλαιο 9ο

Μεθοδολογία

9.1. Σκοπός της Έρευνας

Η παρούσα έρευνα συνιστά ποσοτική πρωτογενή έρευνα. Σκοπός της έρευνας είναι η διερεύνηση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου σε Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης Α' Βαθμού και η αποτίμηση της λειτουργίας των υπαγόμενων υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4795/2021. Ειδικότερα απεστάλη ερωτηματολόγιο σε μορφή google form, σε όλους τους Δήμους της Ελλάδας. Το ερωτηματολόγιο περιείχε σαράντα (40) ερωτήσεις, συμπεριλαμβανομένων και των ερωτήσεων που είναι αναγκαίες για την αξιοπιστία της έρευνας. Για την ανάκτηση και χρήση των email εκάστου Δήμου έγινε αναζήτηση στην ιστοσελίδα του κάθε Δήμου σε συνδυασμό με τα στοιχεία που είναι αναρτημένα στο Δίκτυο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας. Επιπλέον έγινε μελέτη και των Ο.Ε.Υ. που έχουν αναρτήσει στις ιστοσελίδες οι περισσότεροι Δήμοι καθώς και των ψηφιακών οργανογραμμάτων που είναι αναρτημένα στην ιστοσελίδα Απογραφή του Υπουργείου Εσωτερικών.²²³ Η εν λόγω μελέτη αποσκοπούσε στην διαπίστωση σύστασης και λειτουργίας Μ.Ε.Ε. στους Δήμους.

9.2 Συμμετέχοντες

Το ερωτηματολόγιο απεστάλη και στους τριακόσιους τριάντα δύο (332) Ο.Τ.Α. Α' Βαθμού. Επισημαίνεται ότι το ερωτηματολόγιο συνόδευε σχετική επιστολή που περιείχε οδηγίες και διάρκεια συμπλήρωσης ερωτηματολογίου, ότι συμπλήρωση είναι προαιρετική καθώς και τη διαβεβαίωση προς τους συμμετέχοντες ότι ως προς την τήρηση της ανωνυμίας και εμπιστευτικότητας των ληφθέντων προσωπικών τους απαντήσεων. Τα συμπληρωμένα ερωτηματολόγια που λήφθηκαν ανήλθαν στον αριθμό εξήντα τρία (63). Ειδικότερα εξήντα τρία (63) άτομα από εξήντα ένα (61) Δήμους συμπλήρωσαν το ερωτηματολόγιο (σε δύο Δήμους απάντησαν οι αρμόδιοι υπάλληλοι και οι Γενικοί Γραμματείς).

²²³www.apografi.gov.gr

9.3 Ανάλυση Δεδομένων

Όπως προαναφέρθηκε για την ανάλυση και παρουσίαση των αποτελεσμάτων έχει χρήση του στατιστικού προγράμματος SPSSv20 και του υπολογιστικού φύλλου excel. Ειδικότερα στο πρόγραμμα SPSS εισήχθησαν κωδικοποιημένα τα δεδομένα που συλλέχθηκαν από το ηλεκτρονικό ερωτηματολόγιο μορφής google forms αφού προηγήθηκε η εξαγωγή τους σε Υπολογιστικά Φύλλα (Excel). Για την απεικόνιση των αποτελεσμάτων έγινε χρήση πινάκων και γραφημάτων.

Ειδικότερα το ερωτηματολόγιο περιέχει σαράντα ερωτήσεις ανοικτού και κλειστού τύπου. Στις ερωτήσεις ανοικτού τύπου οι συμμετέχοντες κλήθηκαν να συμπληρώσουν το όνομα του Δήμου στον οποίο εργάζονται και την διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου για τη διασφάλιση της αξιοπιστίας της έρευνας. Ακολούθως στα ερωτήματα κλειστού τύπου οι συμμετέχοντες κλήθηκαν να επιλέξουν μεταξύ των απαντήσεων «Ναι» και «Όχι» και να επισημάνουν την επιλογή τους σε ερωτήσεις κλίμακας τριών επιπέδων από «Διαφωνώ» , «Δεν γνωρίζω/Δεν απαντώ» , «Συμφωνώ» . Επίσης κλήθηκαν σε ερωτήσεις να επιλέξουν περισσότερες τους ενός επιλογές.

Στόχος των ερωτήσεων είναι η εξαγωγή αποτελεσμάτων αναφορικά με την ύπαρξη και λειτουργία Μ.Ε.Ε. στους Δήμους, την ύπαρξη Σ.Ε.Ε. και κυρίως την ουσιαστική λειτουργία Ε.Ε. στους Ο.Τ.Α. Α' Βαθμού.

9.4 Περιορισμοί Έρευνας

Ο βασικότερος περιορισμός της έρευνας είναι η λήψη απαντήσεων από εξήντα ένα (61) Δήμους. Σύμφωνα με τα στοιχεία που απεικονίζονται στο Δίκτυο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας και στους Ο.Ε.Υ. των Δήμων, από τους τριακόσιους τριάντα δύο (332) Δήμους έχει συσταθεί Μ.Ε.Ε. σε ενενήντα ένα (91) Δήμους (27,4%). Πάρα ταύτα έδωσαν απάντηση 63 άτομα από 61 Δήμους (ποσοστό 18,4% στο σύνολο των 332 Δήμων.). Για το λόγο αυτό δεν δύναται να αναγάγουμε αποτελέσματα για το σύνολο των Δήμων. Επομένως η όποια γενίκευση των αποτελεσμάτων έχει γίνει με επιφύλαξη. Επίσης ένας ακόμη περιορισμός είναι ότι από δύο Δήμους δόθηκε απάντηση από δύο άτομα ανά φορέα, παρόλο που στην συνοδευόμενη επιστολή υπήρχε σχετική μνεία το ερωτηματολόγιο να απαντηθεί η από τον επικεφαλής της Μ.Ε.Ε. ή σε περίπτωση μη σύστασης Μ.Ε.Ε., εάν είναι

εφικτό από την/τον Γενικό Γραμματέα του Δήμου. Επομένως σε κάποια ερωτήματα θα λαμβάνεται υπόψη συνολικά ο πληθυσμός των 63 απαντήσεων και σε άλλα ο πληθυσμός των 61 απαντήσεων.

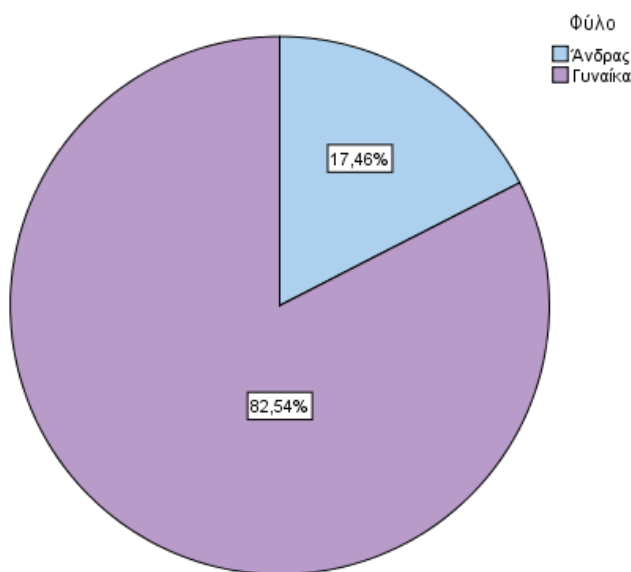
9.5 Αποτελέσματα Έρευνας

Επισημαίνεται ότι για λόγους προστασίας των προσωπικών στοιχείων που δόθηκαν δεν έγινε αναφορά για τις ερωτήσεις 1 και 2. Τα στοιχεία αφορούν την αξιοπιστία της έρευνας και θα διαγραφούν μετά την ολοκλήρωσή της διπλωματικής εργασίας.

Ερώτημα 3ο: Φύλο

Όπως προκύπτει από το γράφημα 1 το 82,54% των απαντήσεων δόθηκε από γυναίκες ενώ το 17,46% από άνδρες.

Διάγραμμα 1/Φύλο



Ερώτημα 5ο: Κλάδος/Ειδικότητα

Το συγκεκριμένο ερώτημα τέθηκε προκειμένου να διερευνηθεί κατά πόσο οι συμμετέχοντες έχουν την επιθυμητή ειδικότητα που είναι αναγκαία για τις Μ.Ε.Ε. Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ε.Ε. οι Μ.Ε.Ε. είναι αναγκαίο, καταρχάς να στελεχώνονται από άτομα ειδικοτήτων Διοικητικού, Οικονομικού και

Πληροφορικής²²⁴. Οι Ε.Ε. οφείλουν να διαθέτουν επάρκεια σε λογιστικές αρχές και οικονομικά στοιχεία, αρχές διοίκησης και εξοικείωση με την χρήση ηλεκτρονικών υπολογιστών. Επειδή ο Ε.Ε. διενεργείται σε όλους τους τομείς ενός φορέα, το ιδεατό είναι να στελεχώνεται από υπαλλήλους όλων των ειδικοτήτων. Όπως φαίνεται στον Πίνακα 1, στις απαντήσεις που λήφθηκαν στο πεδίο «Άλλο» δόθηκαν εννέα (9) απαντήσεις εκ των οποίων οι δύο (2) απαντήθηκαν από Δημάρχους και δύο (2) από Γενικούς Γραμματείς μία (1) από εξωτερικό συνεργάτη, οι οποίοι θέλησαν να αναφέρουν τη ιδιότητά τους στο φορέα. Οι υπόλοιπες τέσσερις (4) αφορούν ειδικότητες ΠΕ Μηχανικών, Γεωπονικής, Πληροφορικής και Τεχνικός Δομικών έργων.

Πίνακας 1 Κλάδος/Ειδικότητα

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ΔΕ Διοικητικού ή και Λογιστικού	3	4,8	4,8	4,8
ΤΕ Διοικητικού ή και Λογιστικού	10	15,9	15,9	20,6
Valid ΠΕ Διοικητικού ή και Οικονομικού	41	65,1	65,1	85,7
Άλλο	9	14,3	14,3	100,0
Total	63	100,0	100,0	

Ερώτημα 6ο : Συνολικά Έτη Προϋπηρεσίας στο Δημόσιο Τομέα.

Η ερώτηση τέθηκε με στόχο τη διερεύνηση της επαγγελματικής εμπειρίας των συμμετεχόντων. Όπως φαίνεται στο Πίνακα 2 το 44,4% έχει προϋπηρεσία 20-30 έτη.

Πίνακας 2 Έτη Προϋπηρεσίας στο Δημόσιο Τομέα

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Έως 5 έτη	1	1,6	1,6	1,6
5-10 έτη	2	3,2	3,2	4,8
Valid 10-20 έτη	26	41,3	41,3	46,0
20-30 έτη	28	44,4	44,4	90,5
30 έτη και άνω	6	9,5	9,5	100,0

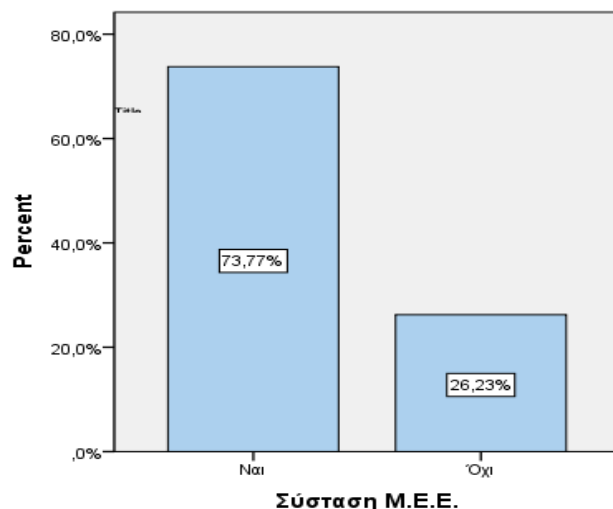
²²⁴ Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση : Πρόγραμμα Ελλάδα-ΟΟΣΑ: Παροχή Τεχνικής Βοήθειας για την καταπολέμηση της διαφθοράς σ.27 <https://www.scribd.com>

Total	63	100,0	100,0
-------	----	-------	-------

Ερώτημα 7ο : Έχει συσταθεί Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου στο Δήμο σας;

Στο γράφημα 2 και πίνακα 3 φαίνεται ότι το 73,77% απάντησαν θετικά, ποσοστό που αντιστοιχεί σε σύνολο σαράντα πέντε (45) Δήμων.

Διάγραμμα 2/Σύσταση Μ.Ε.Ε.



Πίνακας 3 Σύσταση Μ.Ε.Ε.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Ναι	45	73,8	73,8	73,8
Valid Όχι	16	26,2	26,2	100,0
Total	61	100,0	100,0	

Ερώτημα 8ο: Εάν ΝΑΙ, τι επίπεδο είναι;

Η συγκεκριμένη ερώτηση όπως και οι ακόλουθες εννέα (9) έως δεκατρία (13) αφορούν τους Δήμους που έχουν συστήσει Μ.Ε.Ε.

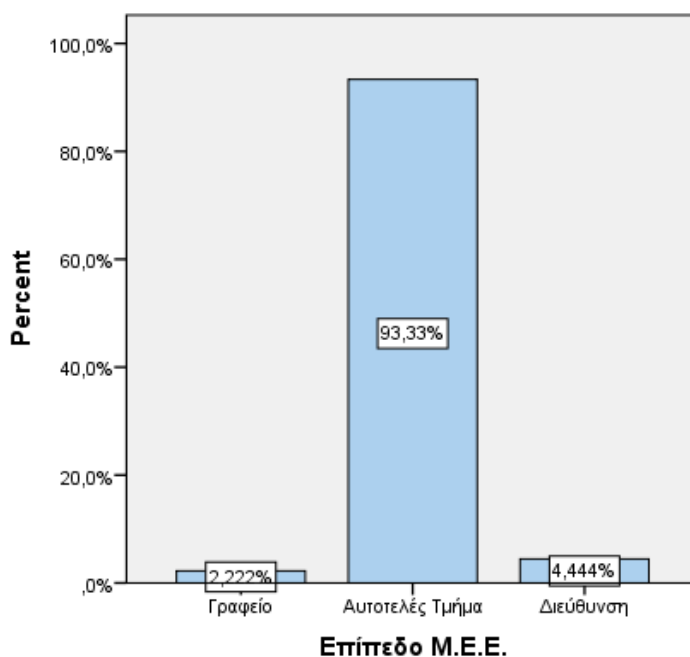
Ο ακόλουθος πίνακας 4 δείχνει ότι σε σαράντα δύο (42) από τους σαράντα πέντε (45) συμμετέχοντες Δήμους (ποσοστό 93,3%) έχει συσταθεί Μ.Ε.Ε. επιπέδου αυτοτελούς τμήματος, το οποίο υπάγεται απευθείας στον Δήμαρχο.

Πίνακας 4 Επίπεδο Μ.Ε.Ε.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Γραφείο	1	2,2	2,2	2,2
Valid Αυτοτελές Τμήμα	42	93,3	93,3	95,6

Διεύθυνση	2	4,4	4,4	100,0
Total	45	100,0	100,0	

Διάγραμμα 3/Επίπεδο Μ.Ε.Ε.



Ερώτημα 9ο: Εάν ΝΑΙ, πότε συστάθηκε η Μ.Ε.Ε.;

Το ερώτημα τέθηκε προκειμένου να διερευνηθεί εάν πρόκειται να νεοσυσταθεί υπηρεσία ή όχι. Στον πίνακα 5, φαίνεται ότι το 44,4% των Μ.Ε.Ε. έχει συσταθεί σε λιγότερο από ένα (1) έτος. Λαμβάνοντας υπόψη αφενός μεν ότι η έρευνα διενεργήθηκε το χρονικό διάστημα μεταξύ Απριλίου έως και Μαΐου έτους 2023, αφετέρου δε τη Κ.Υ.Α. 86218/19-12-22, περί υποχρεωτικότητας σύστασης Μ.Ε.Ε. σε όλους τους φορείς του Δημοσίου εντός ενός μηνός από τη δημοσίευσή της, εκτιμάται ότι υπάρχει μεγάλη πιθανότητα οι περισσότερες Μ.Ε.Ε. να συστάθηκαν λόγω της ανωτέρω διάταξης.

Πίνακας 5 Έτος Σύστασης Μ.Ε.Ε.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Λιγότερο από 1 έτος	20	44,4	44,4	44,4
Valid Πριν 1 έτος	7	15,6	15,6	60,0
Πριν 2 έτη	10	22,2	22,2	82,2
Πριν 3 έτη	3	6,7	6,7	88,9
4 έτη και άνω	5	11,1	11,1	100,0

Total	45	100,0	100,0
-------	----	-------	-------

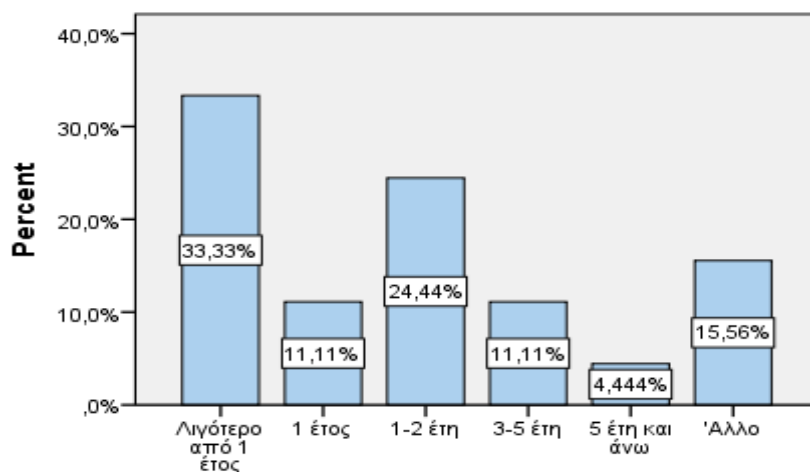
Ερώτημα 10: Εάν ΝΑΙ, πόσα χρόνια εργάζεσθε στην Μ.Ε.Ε.;

Στόχος της συγκεκριμένης ερώτησης είναι η διερεύνηση του κατά πόσο τα άτομα που στελεχώνουν την υπηρεσία Ε.Ε. διαθέτουν εμπειρία. Όπως προκύπτει από τον πίνακα 6, το 33,3% απάντησε ότι εργάζονται λιγότερο από ένα (1) έτος, ενώ ακολουθεί το 24,4 % έδωσε απάντηση ότι εργάζεται 1-2 έτη. Επίσης επτά (7) άτομα συμπλήρωσαν το πεδίο «Άλλο» εκ των οποίων τρία (3) άτομα απάντησαν ότι δεν εργάζονται στη Μ.Ε.Ε., ένα (1) άτομο απάντησε ότι εργάστηκε το προηγούμενο έτος και ότι μετακινήθηκε σε άλλη υπηρεσία, δύο (2) άτομα απάντησαν ότι πρόσφατα τοποθετήθηκαν, ενώ ένα (1) άτομο αναφέρει ότι η υπηρεσία Ε.Ε. δεν είναι στελεχωμένη.

Πίνακας 6 Προϋπηρεσία στη Μ.Ε.Ε.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Λιγότερο από 1 έτος	15	33,3	33,3	33,3
1 έτος	5	11,1	11,1	44,4
1-2 έτη	11	24,4	24,4	68,9
Valid 3-5 έτη	5	11,1	11,1	80,0
5 έτη και άνω	2	4,4	4,4	84,4
'Άλλο	7	15,6	15,6	100,0
Total	45	100,0	100,0	

Διάγραμμα 4/Προϋπηρεσία στη Μ.Ε.Ε



Προϋπηρεσία στη Μ.Ε.Ε.

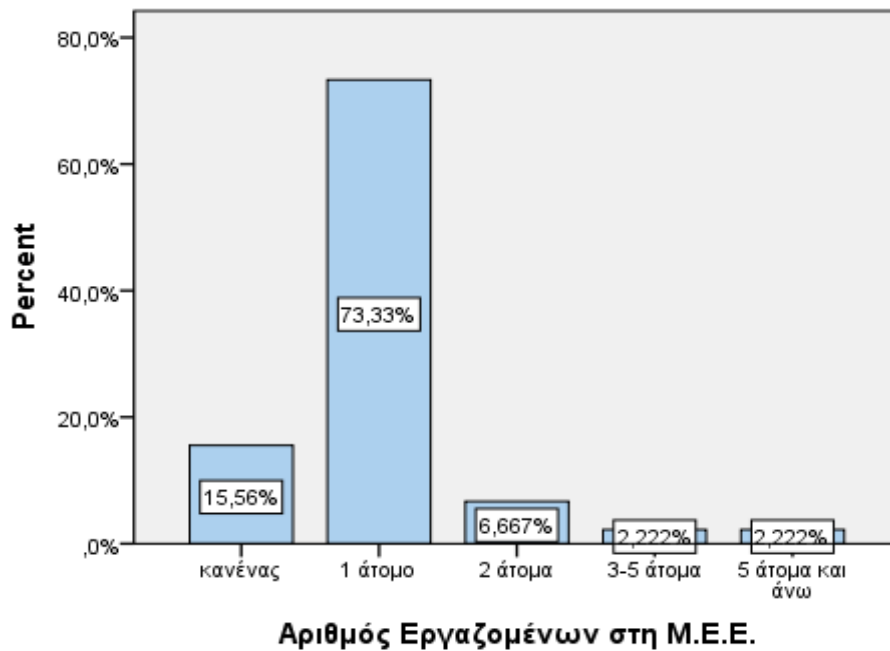
Ερώτημα 11: Εάν ΝΑΙ, αριθμός στελέχωσης Μ.Ε.Ε.

Το εν λόγω ερώτημα τέθηκε με σκοπό τη διερεύνηση του θέματος της υπό στελέχωσης των Μ.Ε.Ε. Όπως φαίνεται στον πίνακα 7 και γράφημα 5, το 73,3% των Μ.Ε.Ε. στελεχώνεται από ένα (1) άτομο ενώ το 15,6% των Μ.Ε.Ε. των Δήμων που συμμετείχαν στην έρευνα, δεν είναι στελεχωμένο, ενώ μόνο σε δύο (2) Δήμους οι υπηρεσίες είναι επαρκώς στελεχωμένες.

Πίνακας 7 Αριθμός Εργαζομένων στη Μ.Ε.Ε.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
κανένας	7	15,6	15,6	15,6
1 άτομο	33	73,3	73,3	88,9
2 άτομα	3	6,7	6,7	95,6
3-5 άτομα	1	2,2	2,2	97,8
5 άτομα και άνω	1	2,2	2,2	100,0
Total	45	100,0	100,0	

Διάγραμμα 5/Αριθμός Εργαζομένων στη Μ.Ε.Ε.



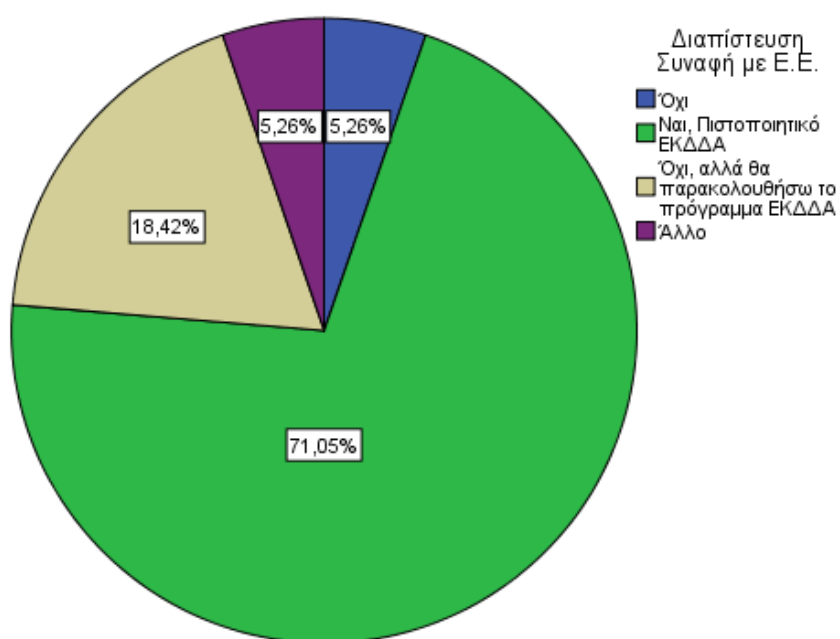
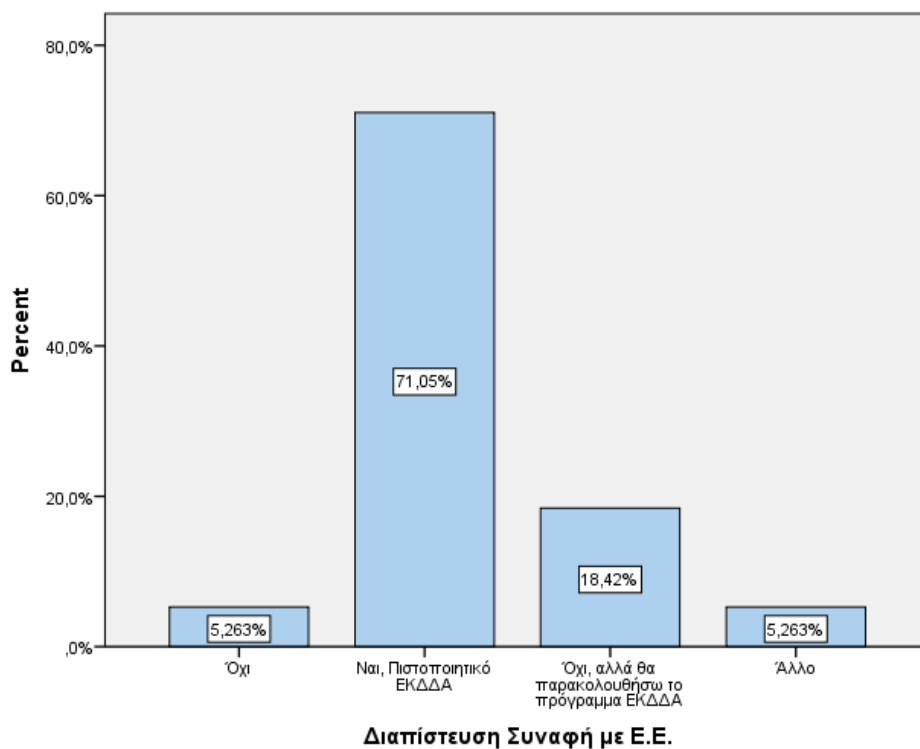
Ερώτημα 12: Εάν εργάζεσθε σε Μ.Ε.Ε. διαθέτετε διαπίστευση ή πιστοποίηση συναφή με τον Εσωτερικό Έλεγχο;

Το συγκεκριμένο ερώτημα αφορά τις τριάντα οκτώ (38) Μ.Ε.Ε. που είναι στελεχωμένες. Στο πεδίο «Άλλο» απάντησαν ότι δύο (2) άτομα έχουν παρακολουθήσει το Ολοκληρωμένο Πρόγραμμα Βασικής Εκπαίδευσης στον Εσωτερικό Έλεγχο, που το διοργανώνει κάθε έτος το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας.

Πίνακας 8 Διαπίστευση Συναφή με Ε.Ε.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Όχι	2	5,3	5,3	5,3
Ναι, Πιστοποιητικό ΕΚΔΔΑ	27	71,1	71,1	76,3
Όχι, αλλά θα παρακολουθήσω το πρόγραμμα ΕΚΔΔΑ	7	18,4	18,4	94,7
Άλλο	2	5,3	5,3	100,0
Total	38	100,0	100,0	

Διάγραμμα 6/Διαπίστευση Συναφή με Ε.Ε.



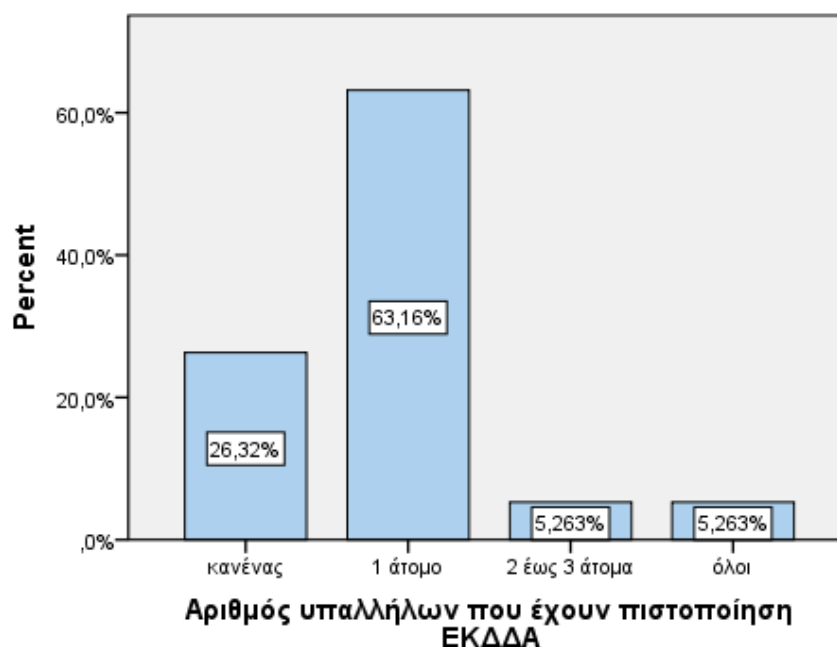
Ερώτημα 13: Πόσοι υπάλληλοι της Μ.Ε.Ε. έχουν λάβει πιστοποίηση Ελεγκτικής Επάρκειας Εσωτερικού Ελεγκτή Δημοσίου Τομέα Ε.Κ.Α.Δ.Α.;

Σκοπός του ερωτήματος είναι διαπίστωση εάν όλα τα άτομα που στελεχώνουν το τμήμα διαθέτουν πιστοποίηση ελεγκτικής επάρκειας σύμφωνα με τον Ν.4795/23. Σύμφωνα με το πίνακα 9 το 5,3% απάντησαν ότι όλοι οι υπάλληλοι της Μ.Ε.Ε. έχουν πιστοποίησης ελεγκτικής επάρκειας από το Ε.Κ.Δ.Δ.Α.

Πίνακας 9 Αριθμός υπαλλήλων που έχουν πιστοποίηση ΕΚΔΔΑ

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
κανένας	10	26,3	26,3	26,3
1 άτομο	24	63,2	63,2	89,5
Valid 2 έως 3 άτομα	2	5,3	5,3	94,7
όλοι	2	5,3	5,3	100,0
Total	38	100,0	100,0	

Διάγραμμα 7/Αριθμός υπαλλήλων που έχουν πιστοποίηση ΕΚΔΔΑ



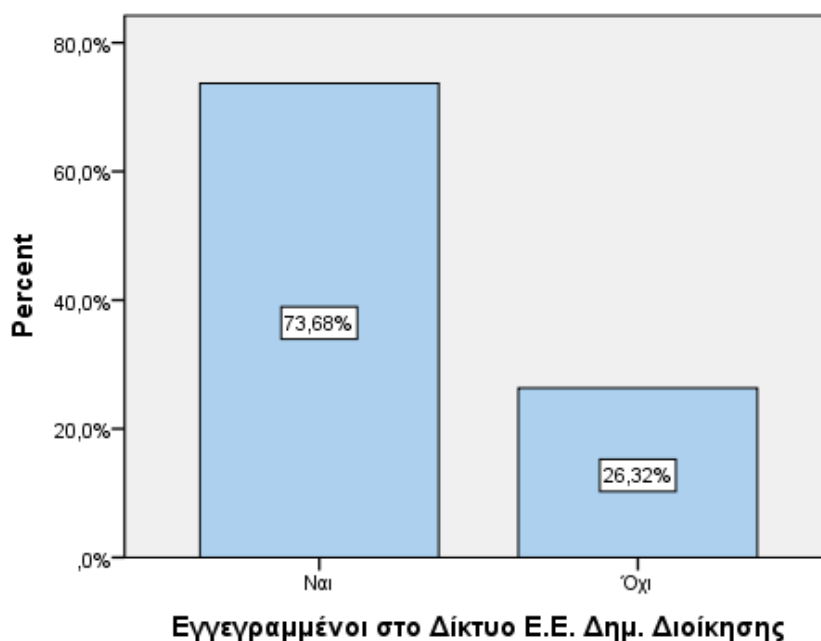
Ερώτημα 14: Είστε εγγεγραμμένοι στο Δίκτυο Εσωτερικών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης της Ε.Α.Δ.;

Με το συγκεκριμένο ερώτημα διερευνάται εάν οι υπάλληλοι των Μ.Ε.Ε των 38 Δήμων είναι εγγεγραμμένοι στο Δίκτυο Ε.Ε. Δημόσιας Διοίκησης, δηλαδή γνωρίζουν και δύναται να κάνουν χρήση των κατευθυντηρίων οδηγιών, των εγχειριδίων και γενικότερα των εργαλείων που προσφέρει το Δίκτυο. Ο ακόλουθος πίνακας και το γράφημα 8 δείχνουν ότι το 73,7% των υπαλλήλων είναι εγγεγραμμένοι στο Δίκτυο

Πίνακας 10 Εγγεγραμμένοι στο Δίκτυο Ε.Ε. Δημ. Διοίκησης

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Ναι	28	73,7	73,7	73,7
Valid Όχι	10	26,3	26,3	100,0
Total	38	100,0	100,0	

Διάγραμμα 8/Εγγεγραμμένοι στο Δίκτυο Ε.Ε. Δημ. Διοίκησης



Ερώτημα 15: Εάν ΝΑΙ, θεωρείτε ότι το Δίκτυο μέσω της παροχής προτύπων, εγχειριδίων εσωτερικού ελέγχου και κατευθυντήριων οδηγιών, συμβάλει επαρκώς στην καθοδήγηση και υποστήριξη των Μ.Ε.Ε.;

Με το εν λόγω ερώτημα, σε συνδυασμό με το προηγούμενο, διερευνάται εάν οι υπάλληλοι των Μ.Ε.Ε. που είναι εγγεγραμμένοι, θεωρούν ότι το Δίκτυο υποστηρίζει επαρκώς ή όχι το έργο των Μ.Ε.Ε. Αυτό που συνάγεται από τον Πίνακα 11 είναι ότι από τους είκοσι οκτώ (28) εγγεγραμμένους (ποσοστό 54,4%) οι είκοσι τρεις (23) (ποσοστό 45,1%) θεωρούν ότι το Δίκτυο μέσω της παροχής προτύπων, εγχειριδίων εσωτερικού ελέγχου και κατευθυντήριων οδηγιών, συμβάλει επαρκώς στην καθοδήγηση και υποστήριξη των Μ.Ε.Ε.

Πίνακας 11 \$Συμβολή Δικτύου Frequencies

		Responses		Percent of Cases
		N	Percent	
\$Συμβολή Δικτύου ^a	Εγγεγραμμένοι στο Δίκτυο Ε.Ε. Δημόσιας Διοίκησης	28	54,9%	100,0%
	Συμβολή του Δικτύου στην υποστήριξη των Μ.Ε.Ε.	23	45,1%	82,1%
Total		51	100,0%	182,1%

a. Dichotomy group tabulated at value 1.

Ερώτημα 16: Ποια χαρακτηριστικά γνωρίσματα εκτιμάτε ότι θα πρέπει να διαθέτουν οι Εσωτερικοί Ελεγκτές; Εχεμύθεια, Αντικειμενικότητα, Ανεξαρτησία, Κατάρτιση σε ελεγκτικά πρότυπα και θέματα εσωτερικού ελέγχου, Επαγγελματική επάρκεια, όλα τα παραπάνω, Άλλο;

Στην συγκεκριμένη ερώτηση δόθηκε η δυνατότητα στους συμμετέχοντες (61 Δήμοι) να επιλέξουν περισσότερα του ενός καθώς και να διατυπώσουν τη δική τους άποψη. Το 74,7% απάντησε ότι οι Ε.Ε. οφείλουν να διαθέτουν όλα τα προαναφερθέντα γνωρίσματα ενώ δύο (2) Δήμοι επισήμαναν ότι οι Ε.Ε. θα πρέπει να διαθέτουν αξιοπιστία, κύρος, οργανωτικές και επικοινωνιακές δεξιότητες, οξεία κριτική ικανότητα, και ήθος.

Πίνακας 12 Χαρακτηριστικά Γνωρίσματα Ε.Ε.

		Responses		Percent of Cases
		N	Percent	
\$Γνωρίσματα ^a	Αντικειμενικότητα	4	5,3%	6,3%
	Ανεξαρτησία	6	8,0%	9,5%
	Εχεμύθεια	2	2,7%	3,2%

Κατάρτιση σε ελεγκτικά πρότυπα και θέματα εσωτερικού ελέγχου	5	6,7%	7,9%
Όλα τα παραπάνω	56	74,7%	88,9%
Άλλο	2	2,7%	3,2%
Total	75	100,0%	119,0%

Ερώτημα 17: Εάν ΔΕΝ έχει συσταθεί ΜΕΕ, ο Δήμος σας έχει προβεί στις απαραίτητες ενέργειες για τη σύσταση Μ.Ε.Ε., σύμφωνα με την 86218 Κ.Υ.Α. (ΦΕΚ 6506/τ.Β'/19.12.2022);

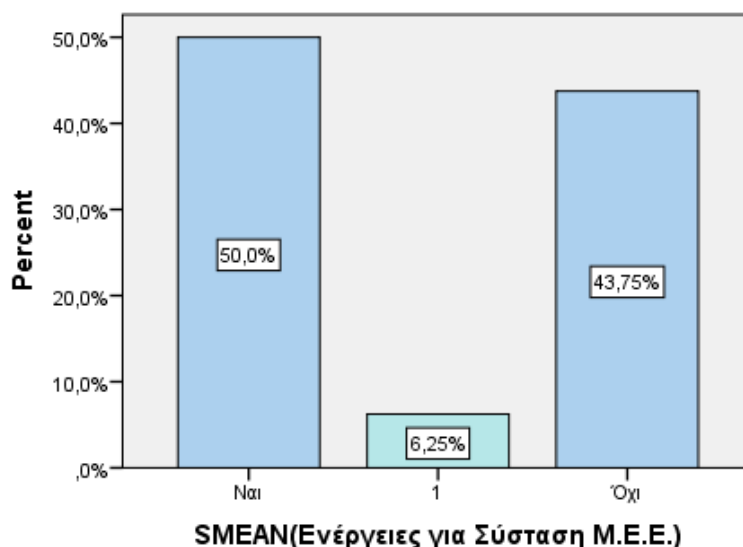
Το συγκεκριμένο ερώτημα, όπως τα ερωτήματα 18 και 19 αφορούν τους Δήμους που δεν έχουν συστήσει Μ.Ε.Ε. (σύνολο συμμετεχόντων 16). Σημειώνεται ότι με βάση τα δημογραφικά τους στοιχεία²²⁵, προκύπτει ότι πρόκειται για Δήμους που έχουν πληθυσμό κάτω των 32.000 κατοίκων. Από τον πίνακα 13 προκύπτει ότι το 50% των Δήμων που έλαβαν μέρος στην έρευνα, έχει προβεί στις απαραίτητες ενέργειες για σύσταση Μ.Ε.Ε., σύμφωνα με την ανωτέρω Κ.Υ.Α., ενώ ένας Δήμος δεν έδωσε απάντηση.

Πίνακας 13 SMEAN(Ενέργειες για Σύσταση Μ.Ε.Ε.)

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
Ναι	8	50,0	50,0	50,0
1	1	6,3	6,3	56,3
Όχι	7	43,8	43,8	100,0
Total	16	100,0	100,0	

Διάγραμμα 9/Ενέργειες για Σύσταση Μ.Ε.Ε.

²²⁵el.wikipedia.org/wiki/Κατάλογος_δήμων_της_Ελλάδας [ημερομηνία ανάκτησης 1-9-23]



Ερώτημα 18: Εάν ο Δήμος σας δεν επιπίπτει στα κριτήρια της ανωτέρω Κ.Υ.Α., έχει συσταθεί ΚΟΙΝΗ Μ.Ε.Ε. με άλλους Δήμους;

Η συγκεκριμένη ερώτηση αφορά τους μικρούς Δήμους δηλαδή εκείνους που το τακτικό προσωπικό τους είναι κάτω των πενήντα (50) υπαλλήλων και έχουν προϋπολογισμό κάτω των είκοσι εκατομμυρίων (20.000.000) ευρώ. Σύμφωνα με το πίνακα 14 από τους το 81,3% των συμμετεχόντων Δήμων που δεν έχει προβεί σε σύσταση Μ.Ε.Ε., απάντησε αρνητικά, ενώ τρεις (3) Δήμοι δεν έδωσαν απάντηση.

Πίνακας 14 Σύσταση Κοινής Μ.Ε.Ε.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Όχι	13	81,3	100,0	100,0
Missing	System	3	18,8		
Total		16	100,0		

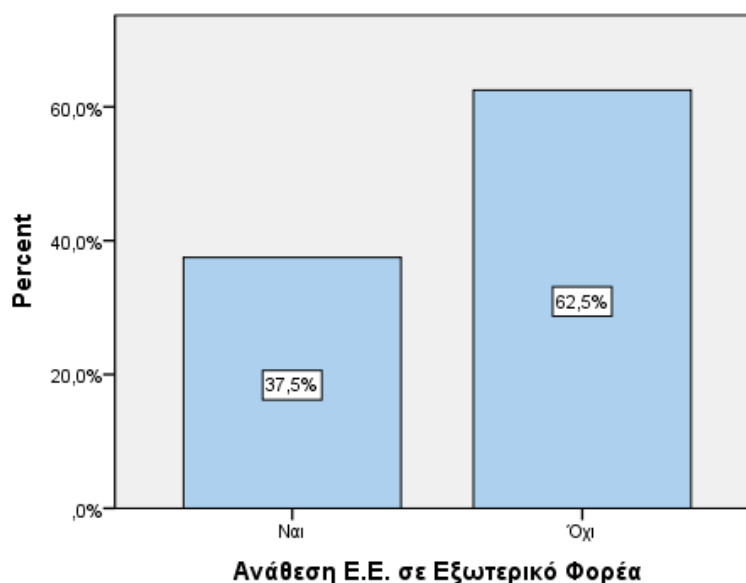
Ερώτημα 19: Εάν ΔΕΝ έχει συσταθεί Μ.Ε.Ε., έχει αναλάβει εξωτερικός φορέας την υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου στον Δήμο σας, με σύμβαση παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών (παρ.6 άρθρο 9 του Ν.4795/21);

Με την εν λόγω ερώτηση διερευνάται εάν οι ανωτέρω Δήμοι έχουν αναθέσει τον εσωτερικό έλεγχο σε εξωτερικό φορέα. Σύμφωνα με το πίνακα 15 και γράφημα 10, το 62,5% των συμμετεχόντων Δήμων που δεν έχουν συστήσει Μ.Ε.Ε. δεν έχουν αναθέσει τον Ε.Ε. σε εξωτερικό φορέα.

Πίνακας 15 Ανάθεση Ε.Ε. σε Εξωτερικό Φορέα

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Ναι	6	37,5	37,5	37,5
Valid Όχι	10	62,5	62,5	100,0
Total	16	100,0	100,0	

Διάγραμμα 10/Ανάθεση Ε.Ε. σε Εξωτερικό Φορέα



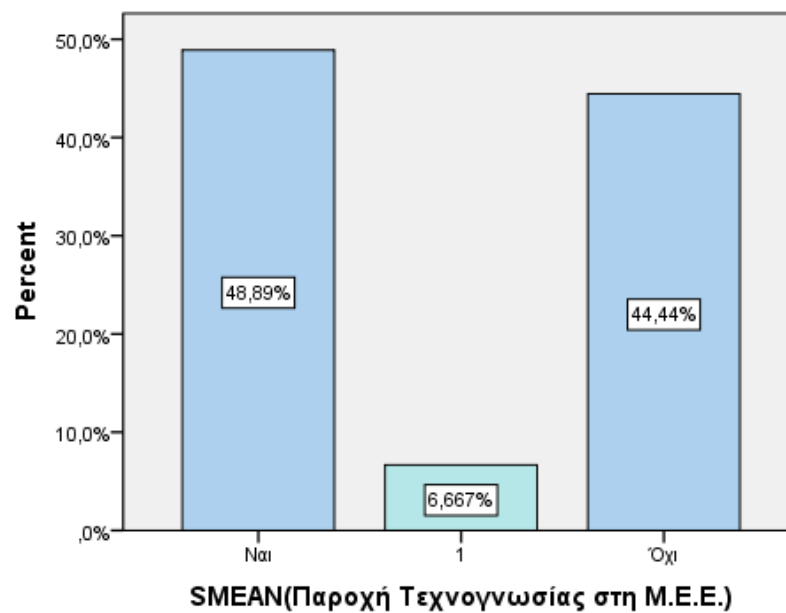
Ερώτημα 20: Εάν ΈΧΕΙ συσταθεί Μ.Ε.Ε., υπάρχει ενεργή σύμβαση με εξωτερικό φορέα για παροχή τεχνογνωσίας στη ΜΕΕ του Δήμου σας, (παρ. 4 του άρθρου 9 του Ν.4795/21);

Με την συγκεκριμένη ερώτηση διερευνάται ο αριθμός των συμμετεχόντων Δήμου που έχουν Μ.Ε.Ε. και έχουν σύμβαση με εξωτερικό φορέα για την υποστήριξη των έργου των Μ.Ε.Ε. Για το συγκεκριμένο ερώτημα λήφθηκαν υπόψη και οι 45 Δήμοι που έχουν συστήσει Μ.Ε.Ε. διότι δόθηκαν απαντήσεις και Δήμους που δεν είναι στελεχωμένες και ενδεχομένως έχουν αναθέσει τον Ε.Ε. σε εξωτερικό φορέα. Επίσης τρεις (3) Δήμοι εκ των οποίων στον έναν η Μ.Ε.Ε. δεν είναι στελεχωμένη, δεν έδωσαν απάντηση. Σύμφωνα με τον πίνακα 16 και το Γράφημα 11, το 48,9% έχουν σύμβαση με εξωτερικό φορέα σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 9 του Ν.4795/21.

Πίνακας 16 SMEAN(Παροχή Τεχνογνωσίας στη Μ.Ε.Ε.από εξωτερικό φορέα)

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
Nαι	22	48,9	48,9	48,9
1	3	6,7	6,7	55,6
Όχι	20	44,4	44,4	100,0
Total	45	100,0	100,0	

Διάγραμμα 11/ Παροχή Τεχνογνωσίας στη Μ.Ε.Ε.από εξωτερικό φορέα



Ερώτημα 21: Εάν ΈΧΕΙ συσταθεί ΜΕΕ, υπάρχει εγκεκριμένος Κανονισμός Λειτουργίας της;

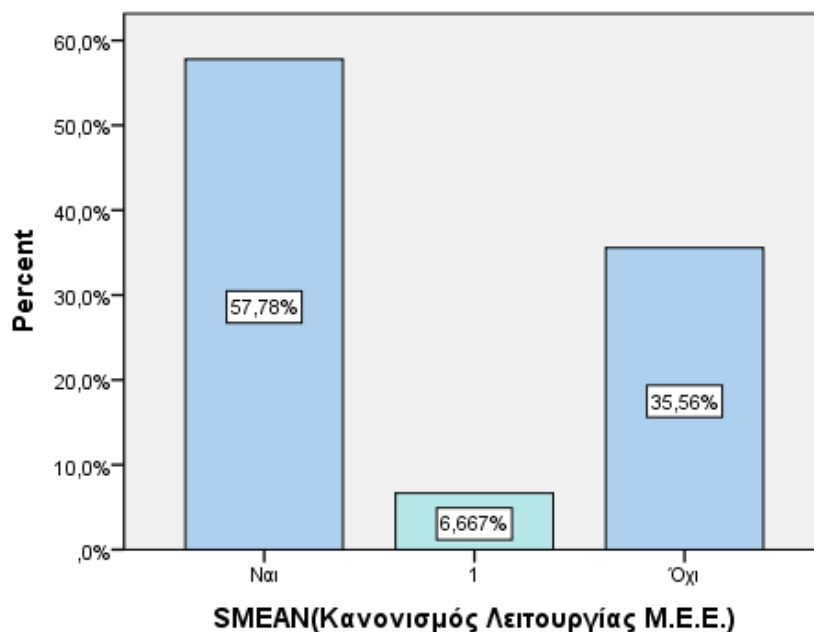
Στο συγκεκριμένο ερώτημα διερευνάται το έργο των Μ.Ε.Ε. δηλαδή πόσες υπηρεσίες έχουν προβεί στην υλοποίηση θεμάτων που είναι απαραίτητα για τη λειτουργία τους. Στην ερώτηση λήφθηκαν υπόψη οι σαράντα πέντε (45) Δήμοι διότι δόθηκαν απαντήσεις και από Δήμους που δεν έχει στελεχωθεί η Μ.Ε.Ε., ενώ υπάρχουν και μη δοθείσες απαντήσεις. Σύμφωνα με τον πίνακα 17 και γράφημα 12, το 57,8% των Μ.Ε.Ε. που έχουν συσταθεί έχουν εγκεκριμένο κανονισμό Λειτουργίας.

Πίνακας 17 SMEAN(Κανονισμός Λειτουργίας Μ.Ε.Ε.)

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
Nαι	26	57,8	57,8	57,8

1	3	6,7	6,7	64,4
Όχι	16	35,6	35,6	100,0
Total	45	100,0	100,0	

Διάγραμμα 12/ Κανονισμός Λειτουργίας Μ.Ε.Ε



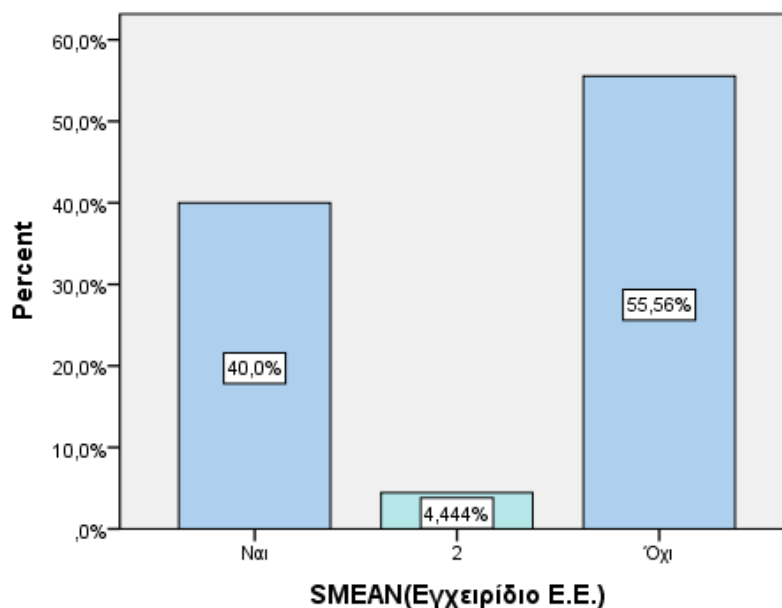
Ερώτημα 22:Εάν ΈΧΕΙ συσταθεί ΜΕΕ, υπάρχει εγκεκριμένο Εγχειρίδιο Εσωτερικών Ελέγχων;

Ομοίως και σε αυτό το ερώτημα λαμβάνεται υπόψη ο πληθυσμός των 45 Δήμων διότι δόθηκαν απαντήσεις και Δήμους με μη στελεχωμένες, στη παρούσα φάση Μ.Ε.Ε. Από τον ακόλουθο πίνακα 18 και γράφημα 13 φαίνεται ότι το 55,6% δεν έχουν εγκεκριμένο εγχειρίδιο Ε.Ε.

Πίνακας 18 SMEAN(Εγχειρίδιο Ε.Ε.)

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Ναι	18	40,0	40,0	40,0
2	2	4,4	4,4	44,4
Valid Όχι	25	55,6	55,6	100,0
Total	45	100,0	100,0	

Διάγραμμα 13/Εγχειρίδιο Ε.Ε.



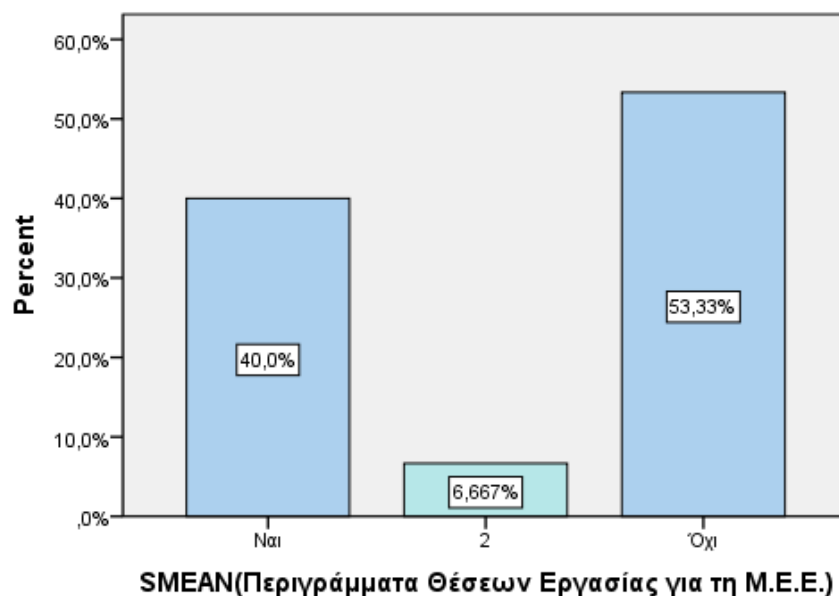
Ερώτημα 23: Εάν ΈΧΕΙ συσταθεί Μ.Ε.Ε., υπάρχουν περιγράμματα θέσεων εργασίας για την Μ.Ε.Ε.;

Σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα 19 και γράφημα 14, στο 53,3% των Δήμων δεν υπάρχουν περιγράμματα θέσεων εργασίας για τη Μ.Ε.Ε.

Πίνακας 19 SMEAN(Περιγράμματα Θέσεων Εργασίας για τη Μ.Ε.Ε.)

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Ναι	18	40,0	40,0	40,0
2	3	6,7	6,7	46,7
Valid Όχι	24	53,3	53,3	100,0
Total	45	100,0	100,0	

Διάγραμμα 14/Περιγράμματα Θέσεων Εργασίας για τη Μ.Ε.Ε.



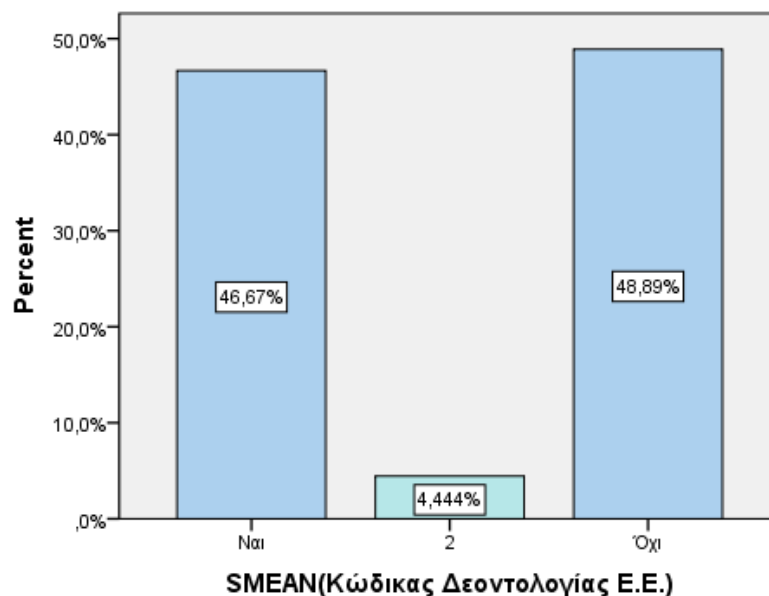
Ερώτημα 24: Εάν ΈΧΕΙ συσταθεί Μ.Ε.Ε. υπάρχει Κώδικας Δεοντολογίας των Εσωτερικών Ελεγκτών;

Ο πίνακας 20 και το γράφημα 15 δείχνουν ότι στο 48,9% των Μ.Ε.Ε. δεν υπάρχει κώδικας Δεοντολογίας Ε.Ε.

Πίνακας 20 SMEAN(Κώδικας Δεοντολογίας Ε.Ε.)

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Ναι	21	46,7	46,7	46,7
2	2	4,4	4,4	51,1
Valid Όχι	22	48,9	48,9	100,0
Total	45	100,0	100,0	

Διάγραμμα 15/Κώδικας Δεοντολογίας Ε.Ε.



Ερώτημα 25: Εάν ΈΧΕΙ συσταθεί Μ.Ε.Ε., πόσοι συνολικά έλεγχοι έχουν διενεργηθεί;

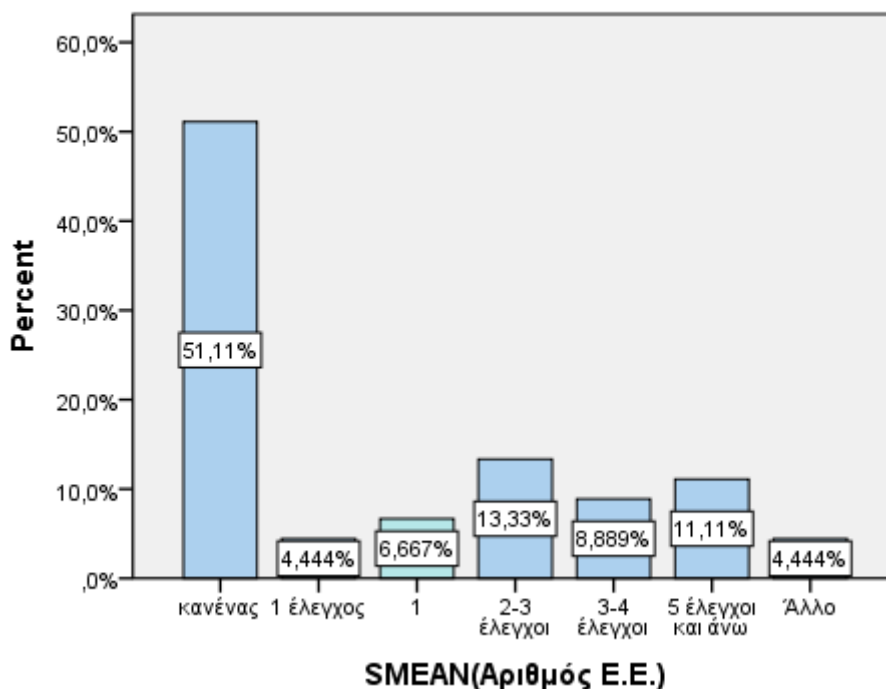
Η συγκεκριμένη ερώτηση αφορά ελεγκτικό έργο των Μ.Ε.Ε. Για το εν λόγω ερώτημα λήφθηκε υπόψη ο αριθμός των σαράντα (45) Δήμων που έχουν συστήσει Μ.Ε.Ε., δεδομένου ότι υπάρχουν Δήμοι που έχει ανατεθεί ο έλεγχος σε εξωτερικό φορέα. Στον ακόλουθο πίνακα 21 και γράφημα 16 απεικονίζεται ότι στο 51,1% των συμμετεχόντων Δήμων που έχει συσταθεί Μ.Ε.Ε. δεν έχει διενεργηθεί κανένας έλεγχος. Σημειώνεται ότι δύο (2) Δήμοι δεν έδωσαν απάντηση ενώ υπάρχουν δύο (2) που έδωσαν διαφορετική απάντηση (πεδίο: άλλο). Ειδικότερα ο ένας Δήμος απάντησε ότι έχουν διενεργηθεί συνολικά δέκα (10) έλεγχοι ενώ ο άλλος απάντησε ότι έχει ολοκληρωθεί η καταγραφή των διαδικασιών για όλες τις υπηρεσίες του Δήμου και η σύνταξη εκθέσεων με γνώμη (δηλαδή δεν έχει διενεργηθεί Ε.Ε.).

Πίνακας 21 SMEAN(Αριθμός Ε.Ε.)

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
κανένας	23	51,1	51,1	51,1
Valid 1 έλεγχος	2	4,4	4,4	55,6
1	3	6,7	6,7	62,2
2-3 έλεγχοι	6	13,3	13,3	75,6

3-4 έλεγχοι	4	8,9	8,9	84,4
5 έλεγχοι και άνω	5	11,1	11,1	95,6
Άλλο	2	4,4	4,4	100,0
Total	45	100,0	100,0	

Διάγραμμα 16/Αριθμός Ε.Ε.



Ερώτημα 26: Εάν έχουν διενεργηθεί Εσωτερικοί Έλεγχοι στο Δήμο σας, τι είδους έλεγχοι ήταν;

Για το εν λόγω ερώτημα όπως και για τις ακόλουθες ερωτήσεις 27, 28 και 29, λήφθηκε υπόψη ο πληθυσμός των Δήμων, οι οποίοι είτε έχουν συστήσει Μ.Ε.Ε. είτε όχι, διότι έδωσαν απάντηση και Δήμοι που ενώ δεν έχουν προβεί στη σύσταση Μ.Ε.Ε. και αλλά έχουν αναθέσει τον Ε.Ε. εξ' ολοκλήρου σε εξωτερικό φορέα (σύνολο 44). Ο πίνακας 22 δείχνει ότι στο 40% των Δήμων οι Ε.Ε. που έχουν διενεργηθεί είναι οικονομικοί ενώ ο πίνακας 23 ότι το 52,9% έχουν πραγματοποιηθεί συμβουλευτικοί έλεγχοι.

Πίνακας 22 Είδη Διενεργηθέντων Ελέγχων

		Responses		Percent of Cases
		N	Percent	
ΕΙΔΗ	Διοικητικοί	13	28,9%	61,9%
	Οικονομικοί	18	40,0%	85,7%
	Τακτικοί	13	28,9%	61,9%
	Εκτακτοι	1	2,2%	4,8%
Total		45	100,0%	214,3%

a. Dichotomy group tabulated at value 1.

Πίνακας 23 Είδη Διενεργηθέντων Ελέγχων

		Responses		Percent of Cases
		N	Percent	
\$ΕΙΔΗ ^a	Διαβεβαιωτικοί/ελεγκτικοί	8	47,1%	53,3%
	Συμβουλευτικοί	9	52,9%	60,0%
Total		17	100,0%	113,3%

a. Dichotomy group tabulated at value 1.

Ερώτημα 27: Εάν έχουν διενεργηθεί Εσωτερικοί έλεγχοι, παρακολουθείται η υλοποίηση των συστάσεων από τις ελεγχόμενες υπηρεσίες (follow up);

Σύμφωνα με το πίνακα 24, το 43,22% απάντησε θετικά ενώ το 47,7% δεν έδωσε απάντηση. Σημειώνεται ότι δεν έδωσε απάντηση το 47,7% των Δήμων όπου έχουν διενεργηθεί Ε.Ε. Η ολοκλήρωση του εκάστοτε Ε.Ε. επιτυγχάνεται μόνο με τη παρακολούθηση της προόδου και την επιβεβαίωση της υλοποίησης των βελτιωτικών συστάσεων που προτάθηκαν από την Μ.Ε.Ε., διότι εγκαθίστανται δικλίδες ελέγχου και μετριάζονται οι κίνδυνοι που επισημάνθηκαν και αξιολογήθηκαν. Η μη διενέργεια follow up ελέγχων έχει ως επακόλουθο να μην έχει καμία αξία ο Ε.Ε. που πραγματοποιήθηκε ενώ υπάρχει η πιθανότητα να διενεργηθεί εκ νέου ο ίδιος έλεγχος.

Πίνακας 24 SMEAN(follow up Έλεγχοι)

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Ναι	19	43,2	43,2	43,2
	1	21	47,7	47,7	90,9
	Όχι	4	9,1	9,1	100,0
	Total	44	100,0	100,0	

Ερώτημα 28: Υπάρχει ανταπόκριση και συν εργατικότητα από τις ελεγχόμενες υπηρεσίες κατά τη διενέργεια των εσωτερικών ελέγχων και την υλοποίηση των συστάσεων;

Σύμφωνα με τον πίνακα 25, το 52,3% απάντησε θετικά και μόνο το 9,1% έδωσε αρνητική απάντηση. Επίσης το 38,6% δεν έδωσε απάντηση.

Πίνακας 25 SΜΕΑΝ (Ανταπόκριση από τις Ελεγχόμενες Υπηρεσίες)

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Ναι	23	52,3	52,3	52,3
	1	17	38,6	38,6	90,9
	Όχι	4	9,1	9,1	100,0
	Total	44	100,0	100,0	

Ερώτημα 29: Έχετε διενεργήσει συμβουλευτικό έργο;

Σύμφωνα με πίνακα 26 το 56,8% απάντησε αρνητικά,.

Πίνακας 26 SΜΕΑΝ(Διενέργεια Συμβουλευτικού Έργου)

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Ναι	14	31,8	31,8	31,8
	2	5	11,4	11,4	43,2
	Όχι	25	56,8	56,8	100,0
	Total	44	100,0	100,0	

Ερώτημα 30: Έχει εγκριθεί ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων για το 2023;

Για τη συγκεκριμένη ερώτηση, όπως και για τις ερωτήσεις 31 και 32 λήφθηκε υπόψη ο πληθυσμός και των εξήντα ένα (61) Δήμων, δεδομένου ότι υπάρχουν Δήμοι που έχουν προβεί σε ενέργειες σύστασης Μ.Ε.Ε. Σύμφωνα με τον πίνακα 27 το 57,4% απάντησε αρνητικά.

Πίνακας 27 Έγκριση Προγράμματος για το 2023

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Ναι	26	42,6	42,6	42,6
	Όχι	35	57,4	57,4	100,0
	Total	61	100,0	100,0	

Ερώτημα 31: Εάν ΈΧΕΙ εγκριθεί ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων για το 2023, πόσοι έλεγχοι έχουν προγραμματιστεί;

Στο συγκεκριμένο ερώτημα λήφθηκε υπόψη ο αριθμός των Δήμων που έχουν υποβάλλει ετήσιο πλάνο ελέγχων για το τρέχων έτος. Σύμφωνα με τον πίνακα 28 το 46,2% έχει προγραμματίσει τη διενέργεια δύο (2) ή και τριών (3) ελέγχων.

Πίνακας 28 SΜΕΑΝ(Αριθμός Ε.Ε. για το 2023)

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
1 έλεγχος	5	19,2	19,2	19,2
2-3 έλεγχοι	12	46,2	46,2	65,4
Valid 2	1	3,8	3,8	69,2
4 έλεγχοι και άνω	8	30,8	30,8	100,0
Total	26	100,0	100,0	

Ερώτημα 32: Έχει υποβληθεί Ετήσια Έκθεση για το 2021 (άρθρο 13 του Ν. 4795/2021);

Βάσει των διατάξεων του Ν.4795/2021 ο επικεφαλής της Μ.Ε.Ε. ενός Δήμου οφείλει να υποβάλει έως το τέλος Μαρτίου Ετήσια Έκθεση στον επικεφαλής του φορέα με κοινοποίηση στο Ελεγκτικό Συνέδριο, την Ε.Α.Δ., την Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών και το Δημοτικό Συμβούλιο. (βλ. Κεφάλαιο 8ο). Επίσης το ερωτηματολόγιο εστάλη στους Δήμους εντός Μαρτίου έτους 2023. Ως εκ τούτου ζητήθηκε εάν έχει υποβληθεί Ετήσια Έκθεση για το έτος 2021 και όχι για το έτος 2022. Επισημαίνεται ότι η Ετήσια Έκθεση είναι τα πεπραγμένα των Μ.Ε.Ε. για το προηγούμενο έτος. Πάρα ταύτα λήφθηκε υπόψη ο πληθυσμός και των 61 συμμετεχόντων Δήμων διότι όλοι έδωσαν απάντηση. Ενδεχομένως αρκετοί Δήμοι να απέστειλαν ενημέρωση προς τα ανωτέρω ελεγκτικά όργανα. Σύμφωνα με τον πίνακα 29 το 60,7% δεν απέστειλε Ετήσια Έκθεση.

Πίνακας 29 Ετήσια Έκθεση για το 2021

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Ναι	24	39,3	39,3	39,3
Valid Όχι	37	60,7	60,7	100,0
Total	61	100,0	100,0	

Ερώτημα 33: Έχει συσταθεί Επιτροπή Ελέγχου στο Δήμο σας (ΦΕΚ 6873/τ.Β'/29.12.2022);

Για τη συγκεκριμένη ερώτηση όπως και για τις υπόλοιπες, λήφθηκε υπόψη ο πληθυσμός των 61 Δήμων διότι δεν αφορούν τις Μ.Ε.Ε. καθεαυτές. Σύμφωνα με τον πίνακα 30, το 98,4% έδωσε αρνητική απάντηση. Μόνο ένας Δήμος απάντησε θετικά.

Πίνακας 30 Σύσταση Επιτροπής Ελέγχου

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
Ναι	1	1,6	1,6	1,6
Όχι	60	98,4	98,4	100,0
Total	61	100,0	100,0	

Ερώτημα 34: Εάν ΝΑΙ, πότε συστάθηκε Επιτροπή Ελέγχου;

Ο ανωτέρω Δήμος απάντησε ότι η Επιτροπή Ελέγχου συστάθηκε πριν από 1 έτος.

Ερώτημα 35: Εάν ΌΧΙ, ο Δήμος σας έχει προβεί σε πρόσκληση εκδήλωσης ενδιαφέροντος για σύσταση Επιτροπής Ελέγχου;

Σύμφωνα με τον πίνακα 31 το 67,2% δεν έχει προβεί σε εκδήλωση ενδιαφέροντος για σύσταση Επιτροπής Ελέγχου.

Πίνακας 31 SΜΕΑΝ(Εκδήλωση Ενδιαφέροντος για Σύσταση Επιτροπής Ελέγχου)

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
Ναι	3	4,9	4,9	4,9
Όχι	41	67,2	67,2	72,1
2	4	6,6	6,6	78,7
Δεν γνωρίζω	13	21,3	21,3	100,0
Total	61	100,0	100,0	

Ερώτημα 36: ΣΥΣΤΗΜΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ. Έχουν καταγράψει οι διαδικασίες στο Δήμο σας (άρθρα 4 & 5 του Ν.4795/21 και απόφαση ΦΓ8 55081

της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου);

Σύμφωνα με τον πίνακα 32, το 49,2% των συμμετεχόντων Δήμων δεν έχει προβεί σε καταγραφή διαδικασιών ενώ επτά (7) Δήμοι δεν έδωσαν απάντηση.

Πίνακας 32 SMEAN(Σ.Ε.Ε.)

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Ναι	24	39,3	39,3	39,3
Valid Όχι	30	49,2	49,2	88,5
Valid Δεν γνωρίζω	7	11,5	11,5	100,0
Total	61	100,0	100,0	

Ερώτημα 37: Εάν ΝΑΙ, ποιες είναι καταγεγραμμένες διαδικασίες;

Με το συγκεκριμένο ερώτημα ζητούνται από τους συμμετέχοντες που έδωσαν θετική απάντηση (σύνολο 24), τα είδη των διαδικασιών που έχουν καταγραφεί. Σύμφωνα με τον πίνακα 33 το 45,2% απάντησε ότι έχουν καταγραφεί οι οικονομικές διαδικασίες. Στο πεδίο "Άλλο" δόθηκαν οι ακόλουθες απαντήσεις:

- Μόλις εκκινήθηκε η διαδικασία καταγραφής διαδικασιών με δημοσιονομικές συνέπειες με τη συνδρομή εξωτερικού συνεργάτη
- Όλες οι διαδικασίες του Φορέα
- Υπηρεσίες Τμήματος Πολεοδομίας.

Πίνακας 33 \$ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΙΔΗ Frequencies

		Responses		Percent of Cases
		N	Percent	
\$ΔΙΑΔΙΚΑ ΣΙΕΣ ^a	Διοικητικές	6	19,4%	23,1%
	Οικονομικές	14	45,2%	53,8%
	Όλες οι διαδικασίες με δημοσιονομικές συνέπειες	8	25,8%	30,8%
	Άλλο	3	9,7%	11,5%
Total		31	100,0%	119,2%

a. Dichotomy group tabulated at value 1.

Ερώτημα 38: Εάν ΝΑΙ, σε τι ποσοστό έχουν καταγραφεί οι διαδικασίες;

Σύμφωνα με το πίνακα 34, το 33,3% που έχουν καταγράψει διαδικασίες, δήλωσε ότι οι

διαδικασίες έχουν καταγραφεί σε ποσοστό 50 έως 80%.

Πίνακας 34 Ποσοστό Καταγεγραμμένων Διαδικασιών

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
5%	4	16,7	16,7	16,7
10 έως 30%	5	20,8	20,8	37,5
50 έως 80%	8	33,3	33,3	70,8
80 έως 100%	4	16,7	16,7	87,5
Δεν γνωρίζω	3	12,5	12,5	100,0
Total	24	100,0	100,0	

Ερώτημα 39: Εκτιμάτε ότι:

Πίνακας 35 [υπάρχει ελεγκτική κουλτούρα στον φορέα σας;]

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Διαφωνώ	32	50,8	50,8	50,8
Δεν γνωρίζω/δεν απαντώ	15	23,8	23,8	74,6
Συμφωνώ	16	25,4	25,4	100,0
Total	63	100,0	100,0	

Πίνακας 36 [διασφαλίζεται η ανεξαρτησία της λειτουργίας της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου;]

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Διαφωνώ	9	14,3	14,3	14,3
Δεν γνωρίζω/δεν απαντώ	21	33,3	33,3	47,6
Συμφωνώ	33	52,4	52,4	100,0
Total	63	100,0	100,0	

Πίνακας 37 [ότι η λειτουργία της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου προσδίδει αξία στο Δήμο σας;]

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Διαφωνώ	2	3,2	3,2	3,2
Δεν γνωρίζω/δεν απαντώ	12	19,0	19,0	22,2
Συμφωνώ	49	77,8	77,8	100,0
Total	63	100,0	100,0	

Πίνακας 38 [ότι η λειτουργία της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου συμβάλει στην αξιοπιστία του Δήμου σας;]

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Διαφωνώ	2	3,2	3,2	3,2
Valid Δεν γνωρίζω/δεν απαντώ	13	20,6	20,6	23,8
Valid Συμφωνώ	48	76,2	76,2	100,0
Total	63	100,0	100,0	

Πίνακας 39 [η λειτουργία της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου συμβάλει στην αποτροπή φαινομένων απάτης και διαφθοράς;]

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Διαφωνώ	4	6,3	6,3	6,3
Valid Δεν γνωρίζω/δεν απαντώ	16	25,4	25,4	31,7
Valid Συμφωνώ	43	68,3	68,3	100,0
Total	63	100,0	100,0	

Πίνακας 40 [λειτουργεί αποτελεσματικά η ΜΕΕ στο Δήμο σας;]

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Διαφωνώ	12	19,0	19,0	19,0
Valid Δεν γνωρίζω/δεν απαντώ	33	52,4	52,4	71,4
Valid Συμφωνώ	18	28,6	28,6	100,0
Total	63	100,0	100,0	

Ερώτημα 40: Ποιο ή ποια από τα παρακάτω θεωρείτε ότι είναι αναγκαίο/α προκειμένου να λειτουργήσει αποτελεσματική η Μ.Ε.Ε. στο Δήμο σας;

Πίνακας 41 [Επιπλέον Στελέχωση Προσωπικού από άτομα με εμπειρία και διαφορετικών ειδικοτήτων;]

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Δεν γνωρίζω	4	6,3	6,3	6,3
Valid Συμφωνώ	59	93,7	93,7	100,0
Total	63	100,0	100,0	

Πίνακας 42 [Παροχή ελεγκτικών εργαλείων για τη διενέργεια εσωτερικών ελέγχων;]

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Διαφωνώ	2	3,2	3,2	3,2
Valid Δεν γνωρίζω	6	9,5	9,5	12,7
Valid Συμφωνώ	55	87,3	87,3	100,0
Total	63	100,0	100,0	

Πίνακας 43 [Διαρκή επιμόρφωση εσωτερικών ελεγκτών για θέματα εσωτερικού ελέγχου;]

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Δεν γνωρίζω	3	4,8	4,8	4,8
Valid Συμφωνώ	60	95,2	95,2	100,0
Total	63	100,0	100,0	

Πίνακας 44 [Διαρκή παροχή τεχνογνωσίας από εξωτερικό φορέα;]

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Διαφωνώ	9	14,3	14,3	14,3
Valid Δεν γνωρίζω	11	17,5	17,5	31,7
Valid Συμφωνώ	43	68,3	68,3	100,0
Total	63	100,0	100,0	

Πίνακας 45 [Σύσταση και λειτουργία Επιτροπής Ελέγχου;]

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Διαφωνώ	1	1,6	1,6	1,6
Valid Δεν γνωρίζω	19	30,2	30,2	31,7
Valid Συμφωνώ	43	68,3	68,3	100,0
Total	63	100,0	100,0	

Πίνακας 46 [Παροχή των αναγκαίων πόρων για την λειτουργία των ΜΕΕ;]

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Διαφωνώ	2	3,2	3,2	3,2
Valid Δεν γνωρίζω	4	6,3	6,3	9,5
Valid Συμφωνώ	57	90,5	90,5	100,0
Total	63	100,0	100,0	

Πίνακας 47 [Δημιουργία ενός Help Desk που θα βοηθάει τα στελέχη των υπηρεσιών να επιλύουν προβλήματα που αντιμετωπίζουν;]

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Διαφωνώ	5	7,9	7,9	7,9
Valid Δεν γνωρίζω	5	7,9	7,9	15,9
Valid Συμφωνώ	53	84,1	84,1	100,0
Total	63	100,0	100,0	

9.6 Συμπεράσματα

Η παρούσα διπλωματική εργασία εκπονήθηκε στο πλαίσιο του μεταπτυχιακού προγράμματος «Δημόσια Διοίκηση – Δημόσιο Μάνατζμεντ» του Πανεπιστημίου Δυτικής Αττικής. Στόχος της εν λόγω εργασίας είναι παρουσίαση του σημαντικού ρόλου που διαδραματίζει ο Ε.Ε. στους Ο.Τ.Α. Α' Βαθμού ως προς την επίτευξη των εκάστοτε στρατηγικών στόχων που έχουν τεθεί από τη διοίκηση των Δήμων, συμβάλλοντας παράλληλα στην βελτίωση της αποδοτικότητας τους, στην ορθή διαχείριση του διαθέσιμων πόρων προς όφελος του δημοσίου συμφέροντος. Με αφορμή την υποχρεωτική σύσταση και λειτουργία υπηρεσιών Ε.Ε. στους Δήμους και γενικότερα σε όλον το δημόσιο τομέα, με τη θέσπιση του Ν.4795/21, η έρευνα που διενεργήθηκε, αποσκοπούσε στη διερεύνηση της αποτελεσματικής λειτουργίας των Μ.Ε.Ε. στους Ο.Τ.Α. Α' Βαθμού και τη εξαγωγή συμπερασμάτων.

Όπως προαναφέρθηκε στους περιορισμούς της έρευνας, από τους τριακόσιους τριάντα δύο (332) Δήμους συμμετείχαν εξήντα ένα (61) Δήμοι (ποσοστό 18,4%), παρόλο που με βάση τους Ο.Ε.Υ. των Δήμων, έχουν συσταθεί Μ.Ε.Ε. σε ενενήντα ένα (91) Δήμους (ποσοστό 27,4%).

Πάρα ταύτα, σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας από τους εξήντα ένα (61) Δήμους, που συμμετείχαν στην έρευνα, οι σαράντα πέντε (45) δήλωσαν πως έχει συσταθεί Μ.Ε.Ε. ποσοστό που αναλογεί σε ποσοστό 73,8% (βλ. πίνακα 3), εκ των οποίων το 93,3% είναι επιπέδου αυτοτελούς τμήματος υπαγόμενο απευθείας στον εκάστοτε Δήμαρχο (βλ. πίνακα 4). Επίσης, το 44,4% δείχνει ότι πρόκειται για νεοσυσταθείσες υπηρεσίες Ε.Ε. (βλ. πίνακα 5), γεγονός που δηλώνει ότι η σύσταση προήλθε πιθανότατα λόγω της Κ.Υ.Α. 86218/19.12.22 που υποχρέωνε όλους τους φορείς, συμπεριλαμβανομένων και των Δήμων, να προβούν, εντός ενός (1) μηνός από τη δημοσίευσή της, σε σύσταση Μ.Ε.Ε. εφόσον πληρούν τα κριτήρια σύστασης υπηρεσιών Ε.Ε. Εντούτοις όπως προαναφέρθηκε μόνο το 27,4% των Δήμων έχουν συστήσει Μ.Ε.Ε.

Αναφορικά με το θέμα στελέχωσης των Μ.Ε.Ε., η έρευνα έδειξε ότι το 73,3% στελεχώνεται από ένα (1) άτομο, ενώ το 15,6% δεν είναι στελεχωμένο, δηλαδή επί της ουσίας δεν λειτουργεί (βλ. πίνακα 7). Από τους τριάντα οκτώ (38) Δήμους, όπου οι Μ.Ε.Ε. είναι στελεχωμένες το 71,1% έχει λάβει πιστοποίηση ελεγκτικής επάρκειας από το Ε.Κ.Δ.Δ.Α, ενώ το 18,4% πρόκειται να παρακολουθήσει το εν λόγω πρόγραμμα (βλ. πίνακα 8). Με άλλα λόγια οι υπάλληλοι έχουν ανταποκριθεί θετικά

στις διατάξεις του Ν.4795/21 (άρθρο 9) που υποχρεώνει τους υπαλλήλους με ειδικότητα ΠΕ ή ΤΕ που εργάζονται σε Μ.Ε.Ε. να παρακολουθήσουν και να λάβουν την ανωτέρω πιστοποίηση προκειμένου να παραμείνουν στην υπηρεσία.

Ακόμη, όσον αφορά το Δίκτυο Εσωτερικών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης το 73,7% (βλ. πίνακα 10) απάντησε ότι είναι εγγεγραμμένο, εκ των οποίων το 82,1% θεωρεί ότι το Δίκτυο συμβάλει επαρκώς στην καθοδήγηση των Μ.Ε.Ε.

Επίσης αναφορικά με τα γνωρίσματα που πρέπει να διαθέτουν οι Ε.Ε. το 74,7% (βλ. πίνακα 12) των εξήντα ένα (61) συμμετεχόντων Δήμων συμφώνησε με τα αναγραφόμενα δηλαδή ότι οι Ε.Ε. οφείλουν να διαθέτουν εχεμύθεια, αντικειμενικότητα, ανεξαρτησία, κατάρτιση σε ελεγκτικά πρότυπα και θέματα Ε.Ε., ενώ ακόμη αναφέρθηκαν ως εξίσου απαραίτητα το ήθος, οι επικοινωνιακές δεξιότητες και η οξεία κριτική ικανότητα.

Στην έρευνα κλήθηκαν να απαντήσουν και οι Δήμοι όπου δεν έχει συσταθεί Μ.Ε.Ε. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι το 50% των συμμετεχόντων στην έρευνα Δήμων, έχει κάνει ενέργειες για σύσταση Μ.Ε.Ε. (βλ. πίνακα 13). Από τους συγκεκριμένους Δήμους που δεν έχουν Μ.Ε.Ε., μόνο το 37,5% έχει αναθέσει τον Ε.Ε. σε εξωτερικό φορέα, ενώ από τους Δήμους που έχουν Μ.Ε.Ε., το 48,9% έχει απευθυνθεί σε εξωτερικό φορέα για την υποστήριξη της Μ.Ε.Ε. (βλ. πίνακα 16), γεγονός που δείχνει ότι οι διοικήσεις των εν λόγω Δήμων κάνουν ενέργειες προκειμένου να λειτουργήσουν οι Μ.Ε.Ε.

Ένα ακόμη ενθαρρυντικό είναι ότι από τους σαράντα πέντε (45) Δήμους που έχουν Μ.Ε.Ε., το 57,8 έχει εγκεκριμένο κανονισμό λειτουργίας Μ.Ε.Ε. (βλ. πίνακα 17), το 40% έχει Εγχειρίδιο Ε.Ε. (βλ. πίνακα 18) και περιγράμματα θέσεων εργασίας (βλ. πίνακα 19), ενώ το 46,7% έχει Κώδικα Δεοντολογίας Ε.Ε. (βλ. πίνακα 20). Δηλαδή οι συγκεκριμένες Μ.Ε.Ε. διαθέτουν τα απαραίτητα «εργαλεία» για να προβούν σε ελεγκτικό έργο.

Όσον αφορά τα ερωτήματα που αφορούσαν το ελεγκτικό έργο των Μ.Ε.Ε. τα αποτελέσματα είναι αποθαρρυντικά. Το 51,1% των Δήμων που έχει συστήσει Μ.Ε.Ε. δηλώνει ότι δεν έχει διενεργηθεί κανένας έλεγχος (βλ. πίνακα 21), δηλαδή το εν λόγω ποσοστό, ενδεχομένως, περιλαμβάνει και τους Δήμους που έχουν μη στελεχωμένες Μ.Ε.Ε. (σύνολο 16). Σημειώνεται βέβαια ότι το 13,3% έχει διενεργήσει συνολικά δύο (2) με τρεις (3) ελέγχους, ενώ υπάρχει και μία (1) Μ.Ε.Ε. όπου έχουν διενεργηθεί δέκα (10) έλεγχοι. Ως επί το πλείστον οι έλεγχοι που έχουν πραγματοποιηθεί είναι οικονομικοί (βλ. πίνακα 22) αλλά και συμβουλευτικοί (βλ. πίνακα 23). Ένα ακόμη

στοιχείο που προκύπτει είναι ότι σε ποσοστό 43,2%, γίνεται έλεγχος παρακολούθησης της υλοποίησης των συστάσεων από τις ελεγχόμενες υπηρεσίες (βλ. πίνακα 24), αλλά στην εν λόγω ερώτηση το 47,7% δεν έδωσε απάντηση, γεγονός που σημαίνει ότι δεν δύναται να εξαχθούν αξιόπιστα στοιχεία.

Αναφορικά με το τρέχον έτος, το 42,6% απάντησε ότι εγκριθεί ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων (βλ. πίνακα 27) ενώ το 46,2% δήλωσε ότι έχουν προγραμματιστεί να γίνουν δύο (2) με τρεις (3) έλεγχοι.

Ένα ακόμη σημαντικό στοιχείο που προήλθε από την έρευνα είναι ότι το 98,4% (βλ. πίνακα 30) των Δήμων δεν έχει συστήσει Επιτροπή Ελέγχου, για την οποία έγινε εκτενής αναφορά στο πέμπτο κεφάλαιο, ενώ το 67,2% (βλ. πίνακα 31) δεν έχει προβεί σε πρόσκληση εκδήλωσης ενδιαφέροντος για σύσταση Επιτροπής Ελέγχου.

Αναφορικά με το Σ.Ε.Ε., το 49,2% (βλ. πίνακα 32) δεν έχει προβεί σε καταγραφή διαδικασιών, ενώ το 45,2% των καταγεγραμμένων διαδικασιών είναι οικονομικές (βλ. πίνακα 33).

Εν κατακλείδι, παρόλο που οι συμμετέχοντες έχουν γνώση ότι οι Μ.Ε.Ε. συνιστούν μία από τις σημαντικότερες υπηρεσίες στο Δήμο και ότι το έργο που καλούνται να υλοποιήσουν συνδέεται άρρηκτα με τους στρατηγικούς στόχους, την αξιοπιστία και τη βιωσιμότητα των Δήμων, εντούτοις τα προαναφερθέντα ποσοστά δείχνουν ότι παρά την υποχρεωτικότητα σύστασης και λειτουργίας Μ.Ε.Ε., επί της ουσίας δεν διενεργείται Ε.Ε. στις Μ.Ε.Ε. που ως επί το πλείστον είναι στελεχωμένες με ένα (1) άτομο, ενώ στους περισσότερους Δήμους όπου έχει συσταθεί Μ.Ε.Ε. η σύσταση παραμένει στα χαρτιά.

9.7 Προτάσεις

Στην έρευνα διατυπώθηκαν και δύο (2) ερωτήματα, τύπου likert, όπου οι συμμετέχοντες κλήθηκαν να συμφωνήσουν ή όχι με τα αναγραφόμενα. Τα αποτελέσματα είναι τα ακόλουθα:

- το **50,8 %** θεωρεί ότι δεν υπάρχει ελεγκτική κουλτούρα στον Δήμο (βλ. πίνακα 35)
- το **52,4%** θεωρεί ότι διασφαλίζεται η ανεξαρτησία της Μ.Ε.Ε. (βλ. πίνακα 36)
- το **77,8%** θεωρεί ότι η λειτουργία της Μ.Ε.Ε. προσδίδει αξία στον φορέα που υπάγεται (βλ. πίνακα 37)
- το **76,2%** θεωρεί ότι λειτουργία της Μ.Ε.Ε. συμβάλει στην αξιοπιστία του φορέα που υπάγεται (βλ. πίνακα 38)

- το **68,3%** θεωρεί η Μ.Ε.Ε. συμβάλλει στην αποτροπή φαινομένων απάτης και διαφθοράς (βλ. πίνακα 39), στοιχία τα οποία δείχνουν ότι συμμετέχοντες έχουν γνώση του «τι εστί» Μ.Ε.Ε. και τι σημαντικό ρόλο καλείται να διαδραματίσει, αποφέροντας θετικά αποτελέσματα στον φορέα που υπάγεται.

Εντούτοις το 52,4% δεν έδωσε απάντηση ή δεν γνωρίζει εάν η Μ.Ε.Ε. λειτουργεί αποτελεσματικά στο Δήμο (βλ. πίνακα 40).

Στην τελευταία ερώτηση τύπου likert, δόθηκαν προτάσεις για την αποτελεσματική λειτουργία των Μ.Ε.Ε. Το αποτελέσματα είναι τα ακόλουθα:

- **το 93,7%** συμφώνησε ότι είναι απαραίτητη η επιπλέον στελέχωση των Μ.Ε.Ε. από άτομα με εμπειρία και ειδικότητες (βλ. πίνακα 41)
- **87,3%** συμφώνησε με την παροχή στις Μ.Ε.Ε. ελεγκτικών εργαλείων (βλ. πίνακα 42)
- **το 95,2%** συμφώνησε ότι είναι απαραίτητη η διαρκή επιμόρφωση του προσωπικού (βλ. πίνακα 43)
- **το 68,3%** συμφώνησε στη διαρκή παροχή τεχνογνωσίας από εξωτερικό φορέα και τη σύσταση Επιτροπής Ελέγχου (βλ. πίνακες 44 και 45)
- **το 90,5%** συμφώνησε ότι πρέπει να παρέχονται οι αναγκαίοι πόροι για την λειτουργία των Μ.Ε.Ε. (βλ. πίνακα 46)
- **και τέλος το 84%** συμφώνησε ότι ένας παράγοντας που θα μπορούσε να συμβάλει στην αποτελεσματική λειτουργία των Μ.Ε.Ε. είναι η δημιουργία ενός Help Desk που θα συνδράμει στην επίλυση των εκάστοτε προβλημάτων που αντιμετωπίζουν οι Μ.Ε.Ε. (βλ. πίνακα 47).

Στο συγκεκριμένο θέμα θα μπορούσε να συνδράμει και το Δίκτυο Εσωτερικών Ελεγκτών με την ενεργοποίηση του forum που διαθέτει και την διαρκή επικαιροποίηση του πεδίου ερωτήματα-απαντήσεις.

Επίσης η μία ακόμη πρόταση είναι και η εκ νέου έναρξη κοινού πιλοτικού Ε.Ε. (όπως είχε πραγματοποιηθεί και το 2019 με την Expertise France), τμηματικά, για όλες τις νεοσυσταθείσες Μ.Ε.Ε.

Όσον αφορά τη διαρκή επιμόρφωση των υπαλλήλων, όπως προαναφέρθηκε το έτος 2024 πρόκειται να τεθούν σε ισχύ τα Νέα Πρότυπα και ως εκ τούτου είναι αναγκαίο να λάβουν ενημέρωση όλες οι Μ.Ε.Ε. υπό τη μορφή ημερίδων.

Αναφορικά με το Σ.Ε.Ε. προτείνεται η καταγραφή όλων των διαδικασιών του Δήμου και πρωτίστως των διαδικασιών που επιφέρουν δημοσιονομικές συνέπειες. Η

καταγραφή (και επικαιροποίηση) των διαδικασιών συμβάλει στον εντοπισμό και αξιολόγηση υφιστάμενων και ενδεχόμενων κινδύνων και διαχείριση αυτών, στη τυποποίηση τους και ακολούθως στην τήρησή τους από το αρμόδιο προσωπικό και στην διευκόλυνση του έργου των Μ.Ε.Ε.

Κλείνοντας την εργασία δύο σημεία, τα οποία εκτιμάται ότι θεωρούνται τα σημαντικότερα για τη αποτελεσματική λειτουργία του Ε.Ε. είναι καταρχάς η καλλιέργεια ελεγκτικής κουλτούρας στους Δήμους. Οι Ε.Ε. να μην αντιμετωπίζονται ως όργανα που θα επιφέρουν κυρώσεις, αλλά ως συνάδελφοι που στοχεύουν στην καλύτερευση θεμάτων για όλους, τόσο για τη διοίκηση όσο και τους υπαλλήλους. Πρέπει να εμπεδωθεί ότι ο ρόλος των Μ.Ε.Ε. είναι καθαρά συμβουλευτικός.

Και το κυριότερο, είναι αναγκαία η υποστήριξη του έργου των Μ.Ε.Ε. από την εκάστοτε Διοίκηση. Ακόμα και στην περίπτωση που οι Μ.Ε.Ε. διαθέτουν τα προαναφερθέντα και διενεργούν Ε.Ε. εάν δεν έχουν την υποστήριξη από τη Διοίκηση, δεν θα λειτουργήσουν αποτελεσματικά. Η εκάστοτε διοίκηση έχοντας κατανοήσει ότι τη σημαντικότητα του Ε.Ε., είναι αναγκαίο να υποστηρίζει το έργο των Μ.Ε.Ε. διότι η αποδοχή των προβλημάτων και των κινδύνων που ανακύπτουν κατά τη διάρκεια ελέγχων και η λήψη των απαραίτητων μέτρων για το μετριασμό ή εξάλειψη αυτών, προσδίδει αξία και διαφάνεια στον φορέα.

Βιβλιογραφία

Ελληνική

- Βελέντζας, Γ., Καρτάλης, Ν., & Μπρόνη, Γ. (2011). Εσωτερικός Έλεγχος Επιχειρήσεων για την πρόληψη, τον εντοπισμό και τη διερεύνηση οικονομικής απάτης.
- Γιαννάκης, Π. (2018). Ο εσωτερικός έλεγχος στην κεντρική δημόσια διοίκηση ως μηχανισμός προαγωγής της αποτελεσματικότητας της διοίκησης: η περίπτωση της Ελλάδας συγκριτικά με τα διεθνώς ισχύοντα.
- Εθνική Αρχή Διαφάνειας (2021). Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών
- Εθνική Αρχή Διαφάνειας, Κατευθυντήρια οδηγία 1 Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Control System)
- ΕΚΔΔΑ, Τίτλος Προγράμματος: Πιστοποίηση Ελεγκτικής Επάρκειας Εσωτερικού Ελεγκτή Δημοσίου Τομέα, Εκπαιδευτικό υλικό, Υποέργο 3 “Δράσεις Βελτίωσης Ποιότητας Επιμορφωτικών Προγραμμάτων”, ΕΣΠΑ 2014-2020
- Καζαντζής, Χ. (2006). Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος. Εκδόσεις Business Plus, Αθήνα.
- Φίλος, Ι. (2004). Σύστημα εσωτερικού ελέγχου επιχειρήσεων. Εκδόσεις IQ Group, Αθήνα.
- Koutouris, A. G., Kyriakogkonas, P., & Garefalakis, A. (2021). Εταιρική διακυβέρνηση, Διαχείριση Κινδύνων και Εσωτερικός Έλεγχος.
- Νεγκάκης, Χ., & Ταχυνάκης, Π. (2017). Ελεγκτική εσωτερικός έλεγχος– θεωρία και εφαρμογές. Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη, Αθήνα.
- Παπαστάθης, Π. (2014). Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Audit) και η Πρακτική Εφαρμογή του. Αθήνα: ΠΑΠΑΣΤΑΘΗΣ ΠΑΝΤΕΛΗΣ.
- Code of Ethics Greek, Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών
- IPPF-Standards-2017: Διεθνή Πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου
- Ελλάδαδος, Ι. Ε. Ε. (2017). Εσωτερικός έλεγχος και ο ρόλος του στη διακυβέρνηση του Δημόσιου τομέα. Αθήνα, προσβάσιμο στη δ/ση: <https://www.hiia.gr/el/sitemap/dimosiostomeas.html>.

Εγχειρίδια

- Εθνική Αρχή Διαφάνειας (2020). Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης στην Ελλάδα
- OECD (2018), Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση, OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/9789264309715-el>
- OECD Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση : Πρόγραμμα Ελλάδα-ΟΟΣΑ: Παροχή Τεχνικής Βοήθειας για την καταπολέμηση της διαφθοράς www.scribd.com/document/442868420/Esoterikos-Elegxos-web,

Ξενόγλωσση

- Spencer Pickett, K. H. (2005). The essential handbook of internal auditing. Chichester, UK: Wiley and Sons. Steffee, S.(2010). Risky business. Internal Auditor, 67(3)
- Pickett, K. S. (2011). The essential guide to internal auditing. John Wiley & Sons.

Ξενόγλωσσα Άρθρα

- Abdelrahim, A., & Al-Malkawi, H. A. N. (2022). The influential factors of internal audit effectiveness: A conceptual model. International Journal of Financial Studies, 10(3), 71.
- 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, 23(2), 74-86.
- Alazzabi, W. Y. E., Mustafa, H., & Karage, A. I. (2023). Risk management, top management support, internal audit activities and fraud mitigation. Journal of Financial Crime, 30(2), 569-582.
- Al-Baidhani, Ahmed Mohsen (2016). “The Role of Audit Committee in Corporate Governance: A Descriptive Study.” Inter. J. Res. Methodol. Soc. Sci., vol. 2, No. 2 (Apr.- Jun. 2016); pp. 45-57. ISSN 2415-0371,
- Anderson, D. J., & Eubanks, G. (2015). Leveraging COSO across the three lines of defense. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 1-32.

- Auditors, T. I. (2020). ALL IN A DAY'S WORK: A LOOK AT THE VARIED RESPONSIBILITIES OF INTERNAL AUDITORS.
- Chang, S. I., Huang, S. M., Roan, J., Chang, I. C., & Liu, P. J. (2014). Developing a risk management assessment framework for public administration in Taiwan. *Risk Management*, 16, 164-194
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2020). Compliance risk management: Applying the COSO ERM framework
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2017). Enterprise risk management: Integrating with strategy and performance. (No Title).
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Internal Control—Integrated Framework: Executive Summary, 2011.
- George, D., Theofanis, K., & Konstantinos, A. (2015). Factors associated with internal audit effectiveness: Evidence from Greece. *Journal of Accounting and Taxation*, 7(7), 113-122.
- Güner, M. F. (2008). Stakeholders' perceptions and expectations and the evolving role of internal audit. *Internal Auditing*, 23(5), 21-33.
- Hass, S., Abdolmohammadi, M. J., & Burnaby, P. (2006). The Americas literature review on internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 21(8), 835-844.
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2020). The IIA's three lines model. An update of the three lines of defense.
- Institute of Internal Auditors (IIA) (2013), Practice Advisory 2320-3: Audit Sampling
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2012), Supplemental Guidance: Implementing a new Internal Audit Function in the Public Sector
- IIA, T. (2009). The role of internal auditing in enterprise-wide risk management. IIA Position Paper, Institute of Internal Auditors, 1-8.
- Martin, K., Sanders, E., & Scalan, G. (2014). The potential impact of COSO internal control integrated framework revision on internal audit structured SOX work programs. *Research in Accounting Regulation*, 26(1), 110-117.
- Márquez, G. R. (2011). Modelos contemporáneos de control interno. *Fundamentos teóricos. Observatorio laboral revista venezolana*, 4(8), 115-136.

- Munteanu, V., & Zaharia, D. L. (2014). Current trends in internal audit. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 116, 2239-2242.
- Murwanto, R., Budiarmo, A., & Ramadhana, F. H. (2012). *Audit Sektor Publik Suatu Pengantar Bagi Pembangunan Akuntabilitas Instansi Pemerintah*. Jakarta: LPKPAP.
- O'Donnell, E. (2004). Use of forward versus backward reasoning during audit analytical procedures: evidence from a computerised-process-tracing field study. *Accounting & Finance*, 44(1), 75-95
- Crawford, M., & Stein, W. (2002). Auditing Risk Management: Fine in Theory but who can do it in Practice?. *International Journal of Auditing*, 6(2), 119-131.
- Pazarskis, M., Koutoupis, A., Kyriakou, M., & Galanis, S. (2023). A risk-based internal audit methodology for Greek local government organizations. *Journal of Operational Risk*, 18(1).
- Pirzada, K. (2013). Evaluating the factor of cost and benefit of internal audit. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(14)
- Psica, A. (2008). The right fit: auditing ERM frameworks; Enterprise risk management reviews provide assurance that the organization has a sound basis for assessing and mitigating risks. *Internal Auditor*, 65(2), 50-56.
- Rahmawati Zikra Supri,(2019), *Internal Audit & Pendeteksian Kecurangan*, Lembaga Penerbitan dan Publikasi Ilmiah Universitas, Palopo, Indonesia
- Rose, R. V. (2015). Approaching internal audits from an enterprise risk management perspective. *EDPACS*, 51(1), 1-5.
- Sawyer, B. L., Dittenhofer, M. A., & Scheiner, J. H. (2003). *Internal Auditing the Practice of Modern Internal Auditing*. The Institute of Internal Auditor. Altamonte Springs, FL.
- Shah, A. A., Azmat, M., & Arshad, A. (2023). Impact Evaluation of Factors of Internal Audit on Intrnal Audit Effectiveness: The Moderating and Mediating Effect of Ethical Culture and Internal Controls. *Pakistan Journal of Humanities and Social Sciences*, 11(1), 490-506
- Shukarova Savovska, K., Vatyana, A., Pyziak, P., & Garitte, J. P. (2017). *Internal Audit Training of Trainers: Group Challenge-The Ethical Dilemmas Board Game*.

- Unegbu, A. O., & Kida, M. I. (2011). Effectiveness of internal audit as instrument of improving public sector management. *Journal of emerging trends in economics and management sciences*, 2(4), 304-309.
- Yusuf, P. S. (2019). Effect of Whistleblowing System and Effectiveness of Internal Audit on Good Governance Practices: Case study of BUMN Companies in Bandung Indonesia. *Global Business & Management Research*, 11(1).

Νομοθεσία

- Απόφαση της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου ΦΓ8/55081/2020, ΦΕΚ 4938/τ.Β/09.11.2020: «Διαδικασία Ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο της ύπαρξης, της λειτουργίας και της αποτελεσματικότητας Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στους φορείς που υπάγονται στην ελεγκτική του δικαιοδοσία.»
- Ν. 5013 ΦΕΚ Α 12/19.1.2023: «Πολυεπίπεδη διακυβέρνηση, διαχείριση κινδύνων στον δημόσιο τομέα και άλλες διατάξεις. »
- Ν. 4795/2021, ΦΕΚ 62/τ.Α'/17.04.2021 «Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα, Σύμβουλος Ακεραιότητας στη δημόσια διοίκηση και άλλες διατάξεις για τη δημόσια διοίκηση και την τοπική αυτοδιοίκηση»,
- Ν. 4622/2019, ΦΕΚ 133 /τ.Α'/7.8.2019: «Επιτελικό Κράτος: οργάνωση, λειτουργία και διαφάνεια της Κυβέρνησης, των κυβερνητικών οργάνων και της κεντρικής δημόσιας διοίκησης.»
- Ν. 3492/2006, ΦΕΚ 210/τ.Α'/05.10.2006: «Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις.»
- Ν.4270/2014, ΦΕΚ 143/τ.Α'/28.6.2014: «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) - δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις.»
- Ν. 3693/2008 ΦΕΚ Α 174/25.08.2008: «Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/ΕΚ περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις. »

- Ν. 4449/2017 ΦΕΚ Α 7 / 24.1.2017 : «Υποχρεωτικός έλεγχος των ετήσιων και των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δημόσια εποπτεία επί του ελεγκτικού έργου και λοιπές διατάξεις. »
- Ν. 4706/2020 ΦΕΚ Α' 136/17.07.2020 : «Εταιρική διακυβέρνηση ανωνύμων εταιρειών, σύγχρονη αγορά κεφαλαίου, ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία της Οδηγίας (ΕΕ) 2017/828 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, μέτρα προς εφαρμογή του Κανονισμού (ΕΕ) 2017/1131 και άλλες διατάξεις.»
- ΟΔΗΓΙΑ 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 2006, (ΕΕ L157 της 9-6-2006), άρθρο 41,
- Υπ. Απόφαση 90264/2022 ΦΕΚ 6873/τ.Β'/29-12-22:«Σύσταση Επιτροπών Ελέγχου στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης α' βαθμού και στα εποπτευόμενα νομικά πρόσωπα αυτών, καθορισμός των ιδιοτήτων των μελών τους, της διαδικασίας επιλογής τους καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια. »
- Υπ. Απόφαση 86218/2022, ΦΕΚ 6506/τ.Β'/19-12-22:«Εξειδίκευση των κριτηρίων σύστασης Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης α' βαθμού και στα εποπτευόμενα αυτών νομικά πρόσωπα. »

Ιστοσελίδες

<https://search.heal-link.gr>,

www.aead.gr

<https://gpian.aead.gr/policies-guidelines>

www.theia.org

<https://www.theia.org/en/content/communications/2023>

www.researchgate.net,

www.theia.org/en/standards/ippf-evolution,

www.apografi.gov.gr

www.academia.edu

www.sciencedirect.com

www.resources.ekdd.gr

<https://doi.org>

<https://gpian.aead.gr>,

www.gpian.aead.gr/policies-guideline

www.scribd.com

www.emerald.com,

www.coso.org

www.worldbank.org,

https://eur-lex.europa.eu/legal-content,

https://dergipark.org.tr

https://www.coe.int/en/web/good-governance/publications,

https://rm.coe.int,

www.onlinelibrary.wiley.com

www.iaa.nl

www.el.wikipedia.org