



Πανεπιστήμιο Δυτικής Αττικής
Σχολή Διοικητικών, Οικονομικών και Κοινωνικών
Επιστημών
Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής
Π. Μ.Σ. «Δημόσια Οικονομική &
Πολιτική»



**«ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΚΛΙΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΩΣ
ΜΕΤΡΟ ΕΥΛΟΓΗΣ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΤΗΣ ΟΡΘΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ
ΤΩΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ ΚΑΙ Η ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΕΠΑΡΚΕΙΑΣ
ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΗ»**

Καραγιάννη Αικατερίνη

**Διπλωματική Εργασία υποβληθείσα στο Τμήμα Λογιστικής &
Χρηματοοικονομικής του Πανεπιστημίου Δυτικής Αττικής για την απόκτηση
Μεταπτυχιακού Διπλώματος Ειδίκευσης στη Δημόσια Οικονομική και Πολιτική.**

Αιγάλεω, 2024



Πανεπιστήμιο Δυτικής Αττικής
Σχολή Διοικητικών, Οικονομικών και Κοινωνικών
Επιστημών
Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής
Π. Μ.Σ. «Δημόσια Οικονομική &
Πολιτική»



**«ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΚΛΙΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΩΣ
ΜΕΤΡΟ ΕΥΛΟΓΗΣ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΤΗΣ ΟΡΘΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ
ΤΩΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ ΚΑΙ Η ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΕΠΑΡΚΕΙΑΣ
ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΗ»**

Καραγιάννη Αικατερίνη, Α.Μ.: 22084

Επιβλέπων: Χαραμής Δημήτριος, Επίκουρος Καθηγητής,
Πανεπιστήμιο Δυτικής Αττικής

Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής

**Διπλωματική Εργασία υποβληθείσα στο Τμήμα Λογιστικής &
Χρηματοοικονομικής του Πανεπιστημίου Δυτικής Αττικής για την απόκτηση
Μεταπτυχιακού Διπλώματος Ειδίκευσης στη Δημόσια Οικονομική και Πολιτική.**

Αιγάλεω, 2024



University of West Attica
School of Administration, Economic, and Social
Sciences
Department of Accounting & Finance
M.Sc. in Public Economics and Policy



**"CONTROL OF THE APPLICATION OF CONTROL LINES AS A
REASONABLE MEASURE OF ENSURING THE PROPER
FUNCTIONING OF THE PROCEDURES AND THE ASSESSMENT
OF THEIR ADEQUACY BY THE INTERNAL AUDITOR"**

Karagianni Aikaterini, R.N.: 22084

Supervisor: Haramis Dimitrios, Assistant Professor, University of West
Attica

Department of Accounting & Finance

**Master Thesis submitted to the Dept. of Accounting & Finance of the University of
West Attica in partial fulfilment of the requirements for the degree of M.Sc. in
Public Economics and Policy**

Aigaleo, Greece, 2024



Πανεπιστήμιο Δυτικής Αττικής

Σχολή Διοικητικών, Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών

Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής

Π.Μ.Σ. «Δημόσια Οικονομική & Πολιτική»



Τίτλος εργασίας

**«ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΚΛΙΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΩΣ ΜΕΤΡΟ
ΕΥΛΟΓΗΣ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΤΗΣ ΟΡΘΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΩΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ
ΚΑΙ Η ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΕΠΑΡΚΕΙΑΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ
ΕΛΕΓΚΤΗ»**

Μέλη Εξεταστικής Επιτροπής

Εγκρίθηκε από την εξεταστική επιτροπή την 12^η Σεπτεμβρίου 2024

Α/α	ΟΝΟΜΑ ΕΠΩΝΥΜΟ	ΒΑΘΜΙΔΑ/ΙΔΙΟΤΗΤΑ	ΨΗΦΙΑΚΗ ΥΠΟΓΡΑΦΗ
1	Δημήτριος Χαραμής	Επίκουρος Καθηγητής Πανεπιστήμιο Δυτικής Αττικής	
2	Γκούμας Σπυρίδων	Καθηγητής Πανεπιστήμιο Δυτικής Αττικής	
3	Νικόλαος Συκιανάκης	Καθηγητής Πανεπιστήμιο Δυτικής Αττικής	

ΔΗΛΩΣΗ ΣΥΓΓΡΑΦΕΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Η κάτωθι υπαγεγραμμένη Καραγιάννη Αικατερίνη του Κωνσταντίνου, με αριθμό μητρώου 22084 φοιτήτρια του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών «Δημόσια Οικονομική & Πολιτική» του Τμήματος Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής της Σχολής Διοικητικών, Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών του Πανεπιστημίου Δυτικής Αττικής, δηλώνει 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 οίκου 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 δέχομαι από αίτηση μου στη Βιβλιοθήκη και έγκριση του επιβλέποντα καθηγητή.

Η Αηλιούσα

Καραγιάννη Αικατερίνη

* Όνομα Επώνυμο/Ιδιότητα

Ψηφιακή Υπογραφή

* Ψηφιακή υπογραφή του επιβλέποντος αν έχει ζητηθεί απαγόρευση πρόσβασης στην εργασία για κάποιο χρονικό διάστημα.

Στον σύζυγο και στα παιδιά μου

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Ευχαριστώ όλους τους διδάσκοντες καθηγητές του Π.Μ.Σ «Δημόσια Οικονομική & Πολιτική» για τις γνώσεις που μου μετέδωσαν. Ευχαριστώ, ιδιαίτερα τον επιβλέποντα καθηγητή της διπλωματικής μου εργασίας κ. Χαραμή Δημήτριο για την πολύτιμη καθοδήγησή του σε όλη την διαδικασία της συγγραφής. Επίσης, ευχαριστώ όλους τους συμφοιτητές μου για την αλληλεγγύη και την υποστήριξη κατά την διάρκεια των σπουδών μας. Τέλος, θέλω να ευχαριστήσω την οικογένειά μου, τους φίλους και τους συναδέλφους μου για την υποστήριξή τους κατά τη διάρκεια των μεταπτυχιακών μου σπουδών.

Καραγιάννη Αικατερίνη

**«ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΚΛΙΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΩΣ
ΜΕΤΡΟ ΕΥΛΟΓΗΣ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΤΗΣ ΟΡΘΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ
ΤΩΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ ΚΑΙ Η ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΕΠΑΡΚΕΙΑΣ
ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΗ»**

Περίληψη

Η παρούσα διπλωματική εσσωκλείει μια έρευνα η οποία επικεντρώθηκε στις δικλίδες ελέγχου ως μέτρο εύλογης διασφάλισης της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών και στην αξιολόγηση της επάρκειας τους από τον Εσωτερικό Ελεγκτή. Μέσα από τη μελέτη που εκπονήθηκε στη Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου της Ανεξάρτητης Αρχής Δημόσιων Εσόδων, καταγράφηκαν οι απόψεις 31 Εσωτερικών Ελεγκτών και ανευρέθηκε πως η ορθή λειτουργία των διαδικασιών ενισχύεται από την αξιολόγηση των κινδύνων, τον εντοπισμό και την ανάλυση κινδύνων και αλλαγών, την ανάπτυξη των διεργασιών ελέγχου, την χρήση των πληροφοριών από τα Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου και την διασφάλιση των επικοινωνιακών διάυλων με το εσωτερικό του φορέα.

Σημαντικοί Όροι: Έλεγχος, Εσωτερικός Έλεγχος, Δικλίδες Ελέγχου, Δημόσιος Τομέας, Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου

**"CONTROL OF THE APPLICATION OF CONTROLS AS A
MEASURE OF REASONABLE ASSURANCE OF THE PROPER
FUNCTIONING OF THE PROCEDURES AND THE ASSESSMENT
OF THEIR ADEQUACY BY THE INTERNAL AUDITOR."**

Abstract

This master thesis encloses an investigation which focused on the two lines of control as a measure of reasonable assurance of the proper functioning of the procedures and the assessment of their adequacy by the Internal Auditor. Through the study carried out by the Internal Audit Department of the Independent Public Revenue Authority, the opinions of 31 Internal Auditors were recorded and it was found that the proper functioning of the procedures is enhanced by the assessment of risks, the identification and analysis of risks and changes, the development of control processes, the use of the information from the Internal Control Systems and the assurance of the communication channels with the internal organization.

Keywords: *Auditing, Internal Auditing, Auditing Departments, Public Sector, Internal Audit Directorate, Independent Authority of Public Revenue*

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	xiii
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	xv
ABSTRACT	xvii
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ.....	xxi
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ	xxii
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ & ΣΥΣΤΗΜΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	5
1.1. Εσωτερικός Έλεγχος.....	5
1.2. Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου.....	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΔΙΚΛΙΔΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ & ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΚΤΗΣ.....	17
2.1. Δικλίδες Ελέγχου.....	17
2.2. Εσωτερικός Ελεγκτής.....	21
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ	30
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ	34
4.1. Σκοπός & Στόχοι Έρευνας.....	34
4.2. Ερευνητικά Ερωτήματα & Ερευνητικές Υποθέσεις.....	34
4.3. Επιλογή & Τεκμηρίωση Ερευνητικής Μεθόδου	37
4.4. Τρόπος Συλλογής Δεδομένων.....	39
4.5. Εργαλείο Διεξαγωγής Έρευνας.....	40
4.6. Έλεγχος Αξιοπιστίας Ερευνητικού Εργαλείου	41
4.7. Έλεγχος Εγκυρότητας Ερευνητικού Εργαλείου	42
4.8. Πληθυσμός & Δείγμα Έρευνας	44
4.9. Ανάλυση Δεδομένων Έρευνας.....	44

4.10. Περιορισμοί Έρευνας	47
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	49
5.1. Περιγραφική Στατιστική Ανάλυση	49
5.1.1. <i>Ενότητα Α. Κοινωνικά / Δημογραφικά Χαρακτηριστικά</i>	49
Διάγραμμα 5.1. Φύλο	49
Διάγραμμα 5.2. Ηλικιακό εύρος.....	50
Διάγραμμα 5.3. Ανώτερο επίπεδο εκπαίδευσης	52
Διάγραμμα 5.4. Προϋπηρεσία στο δημόσιο τομέα.....	52
Διάγραμμα 5.5. Προϋπηρεσία σε Α.Α.Δ.Ε.....	53
Διάγραμμα 5.6. Προϋπηρεσία στη Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου	53
5.1.2. <i>Ενότητα Β. Εσωτερικός Έλεγχος – Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου – Δικλίδες Ελέγχου</i>	55
5.1.3. <i>Ενότητα Γ. Εσωτερικός Ελεγκτής</i>	68
5.2. Επαγωγική Στατιστική Ανάλυση	73
5.2.1. Έλεγχος Κανονικότητας Μεταβλητών	73
5.2.2. Ερευνητική Υπόθεση 1	76
5.2.3. Ερευνητική Υπόθεση 2	79
5.2.4. Ερευνητική Υπόθεση 3	82
5.2.5. Ερευνητική Υπόθεση 4	83
5.2.6. Ερευνητική Υπόθεση 5	85
5.2.7. Ερευνητική Υπόθεση 6	88
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6. ΣΥΖΗΤΗΣΗ	93
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	103
ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ	105
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	106
Ελληνική.....	106
Ξενόγλωσση	108
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ: ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΟ ΕΡΓΑΛΕΙΟ (ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ)	115

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 4.1. Αξιοπιστία ερευνητικού εργαλείου	42
Πίνακας 4.2. Εγκυρότητα Ερευνητικού Εργαλείου	43
Πίνακας 5.1. Φύλο	49
Πίνακας 5.2. Ηλικιακό εύρος	50
Πίνακας 5.3. Ανώτερο επίπεδο εκπαίδευσης	51
Πίνακας 5.4. Προϋπηρεσία σε δημόσιο τομέα, Α.Α.Δ.Ε. & Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου.....	52
Πίνακας 5.5. Υπηρεσιακή Θέση.....	54
Πίνακας 5.6. Χαρακτηριστικά Εσωτερικού Ελέγχου.....	56
Πίνακας 5.7. Ανταπόκριση Σύστηματος Εσωτερικού Ελέγχου στις «17 Αρχές» των «5 Πυλώνων» του Πλαισίου COSO	59
Πίνακας 5.8. Επίσημες και ανεπίσημες δικλίδες ελέγχου συνδυάζονται για υψηλό επίπεδο διασφάλισης διαδικασιών επίτευξης στόχων Φορέα.....	62
Πίνακας 5.9. Είδη δικλίδων Εσωτερικού Ελέγχου διασφάλισης ορθής λειτουργίας των διαδικασιών ελέγχου.....	63
Πίνακας 5.10. Οι δικλίδες ελέγχου διασφαλίζουν.....	65
Πίνακας 5.11. Οι δικλίδες ελέγχου που εφαρμόζονται είναι	67
Πίνακας 5.12. Χαρακτηριστικά Γνωρίσματα Εσωτερικού Ελεγκτή.....	69
Πίνακας 5.13. Εσωτερικός Ελεγκτής συμβάλλει στη(ν).....	70
Πίνακας 5.14. Εσωτερικός Ελεγκτής προσδίδει αξία στον Φορέα	72
Πίνακας 5.15. Έλεγχος Κανονικότητας.....	73
Πίνακας 5.16. Έλεγχος Ερευνητικής Υπόθεσης 1 – Spearman's rho	78
Πίνακας 5.17. Έλεγχος Ερευνητικής Υπόθεσης 2 – Spearman's rho	80
Πίνακας 5.18. Έλεγχος Ερευνητικής Υπόθεσης 3 – Spearman's rho	83
Πίνακας 5.19. Έλεγχος Ερευνητικής Υπόθεσης 4 – Spearman's rho	85
Πίνακας 5.20. Έλεγχος Ερευνητικής Υπόθεσης 5 – Mann – Whitney U Test	87
Πίνακας 5.21. Φύλο * Συμβουλευτική - διαβεβαιωτική στάση προς ανώτατη Διοίκηση Φορέα Crosstabulation	88
Πίνακας 5.22. Έλεγχος Ερευνητικής Υπόθεσης 6 (Φύλο) – Mann – Whitney U Test... ..	90
Πίνακας 5.23. Έλεγχος Ερευνητικής Υπόθεσης 6 (Ετη εμπειρίας) – Mann – Whitney U Test.....	92

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

Διάγραμμα 5.1. Φύλο	49
Διάγραμμα 5.2. Ηλικιακό εύρος.....	50
Διάγραμμα 5.3. Ανώτερο επίπεδο εκπαίδευσης	52
Διάγραμμα 5.4. Προϋπηρεσία στο δημόσιο τομέα.....	52
Διάγραμμα 5.5. Προϋπηρεσία σε Α.Α.Δ.Ε.....	53
Διάγραμμα 5.6. Προϋπηρεσία στη Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου	53
Διάγραμμα 5.7. Υπηρεσιακή Θέση	54
Διάγραμμα 5.8. Χαρακτηριστικά Εσωτερικού Ελέγχου	57
Διάγραμμα 5.9. Ανταπόκριση Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στις «17 Αρχές» του Πλαισίου COSO.....	60
Διάγραμμα 5.10. Ανταπόκριση Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στους «5 Πυλώνες» του Πλαισίου COSO	61
Διάγραμμα 5.11. Επίσημες και ανεπίσημες δικλίδες ελέγχου συνδυάζονται για υψηλό επίπεδο διασφάλισης διαδικασιών επίτευξης στόχων Φορέα	62
Διάγραμμα 5.12. Είδη δικλίδων Εσωτερικού Ελέγχου διασφάλισης ορθής λειτουργίας των διαδικασιών ελέγχου	64
Διάγραμμα 5.13. Οι δικλίδες ελέγχου διασφαλίζουν	66
Διάγραμμα 5.14. Οι δικλίδες ελέγχου που εφαρμόζονται είναι	68
Διάγραμμα 5.15. Χαρακτηριστικά Γνωρίσματα Εσωτερικού Ελεγκτή	69
Διάγραμμα 5.16. Εσωτερικός Ελεγκτής συμβάλλει στη(ν).....	71
Διάγραμμα 5.17. Εσωτερικός Ελεγκτής προσδίδει αξία στον Φορέα.....	72

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η αναβάθμιση του πλαισίου ελέγχου στη Δημόσια Διοίκηση είναι απαραίτητη για την ενίσχυση της διαφάνειας και της αποτελεσματικότητας στη διαχείριση των δημόσιων πόρων και έργων. Οι πρακτικές ελέγχου, όπως αυτές που περιγράφονται στο πλαίσιο COSO, συμβάλλουν στη διασφάλιση ότι οι διαδικασίες είναι ορθές και ότι οι κίνδυνοι διαχειρίζονται αποτελεσματικά. Επιπλέον, η ενίσχυση του ρόλου του εσωτερικού ελεγκτή προσθέτει ένα επιπλέον επίπεδο εποπτείας και αξιολόγησης, βοηθώντας στην πρόληψη και ανίχνευση παρατυπιών και ανακολουθιών. Ο εσωτερικός έλεγχος και οι γραμμές ελέγχου λειτουργούν ως μηχανισμοί για την παρακολούθηση και την αξιολόγηση της απόδοσης και της συμμόρφωσης με τις καθιερωμένες πολιτικές και διαδικασίες, γεγονός που προάγει την υπευθυνότητα και την διαφάνεια στη διαχείριση των δημόσιων υποθέσεων. Μέσω της συνεχούς βελτίωσης των συστημάτων ελέγχου, οι δημόσιοι οργανισμοί μπορούν να ενισχύσουν την αποτελεσματικότητα και την αξιοπιστία τους, δημιουργώντας εμπιστοσύνη στους πολίτες και τα ενδιαφερόμενα μέρη. Η εφαρμογή μιας νέας προσέγγισης για τον Εσωτερικό Έλεγχο είναι καθοριστική για τη διασφάλιση της καλής διαχείρισης και της ορθής λειτουργίας των Δημόσιων Οργανισμών. Τα Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου ενσωματώνουν τις δικλίδες ελέγχου στις διοικητικές και επιχειρησιακές διεργασίες του Δημόσιου Οργανισμού, παρέχοντας έτσι ένα πλαίσιο για τον έγκαιρο εντοπισμό και τη διόρθωση ενδεχόμενων κινδύνων αλλά και έμφαση στη συμβολή και την ευθύνη του Εσωτερικού Ελεγκτή. Η ανάθεση αρμοδιοτήτων Εσωτερικού Ελέγχου ενισχύει την κουλτούρα της διαφάνειας και της υπευθυνότητας σε όλα τα επίπεδα του Οργανισμού, του οποίου ενισχύει την ικανότητα να αντιμετωπίζει τις προκλήσεις και να προωθεί τους στόχους του αποτελεσματικά (Γιαννάκης, 2018) (OECD, 2018).

Η παρούσα διπλωματική εργασία εισάγει μια ερευνητική ιδέα σχετικά με την διερεύνηση του ελέγχου εφαρμογής των δικλίδων ελέγχου ως μέτρο εύλογης διασφάλισης της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών και την αξιολόγηση της επάρκειάς τους από τον Εσωτερικό Ελεγκτή. Κύριος σκοπός της προτεινόμενης έρευνας αποτελεί η διερεύνηση σε ένα δείγμα εσωτερικών ελεγκτών / υπαλλήλων της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

(Α.Α.Δ.Ε.) των απόψεων και των θέσεων τους σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο, τις δικλίδες ελέγχου, το ρόλο και τη συμβολή του Εσωτερικού Ελεγκτή στην εφαρμογή και στην επάρκεια αυτών (ΑΑΔΕ, 2019). Στον Ν.5013/2023 για την Δημόσια Διακυβέρνηση, αναφέρεται ρητά στη διαμόρφωση ενός πλαισίου διαχείρισης κινδύνων ως δομικού στοιχείου του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου των Δημόσιων φορέων όπως ορίζονται από τον Ν. 4795/2021.

Η εργασία έχει διαμορφωθεί έτσι ώστε να αποτυπώσει με προσεκτικό τρόπο το υπό εξέταση θέμα. Στο θεωρητικό πλαίσιο της, η διπλωματική εργασία ενασχολείται με τον Εσωτερικό Έλεγχο, τις δικλίδες ελέγχου και το ρόλο του Εσωτερικού Ελεγκτή στη διαχείριση κινδύνων. Ειδικότερα, οι θεωρητικοί στόχοι που κατευθύνουν τη βιβλιογραφική επισκόπηση της εργασίας, είναι:

1. 1^{ος} Θεωρητικός Στόχος: Βιβλιογραφική επισκόπηση του Εσωτερικού Ελέγχου στον Δημόσιο τομέα
2. 2^{ος} Θεωρητικός Στόχος: Βιβλιογραφική επισκόπηση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου ως προς τις δικλίδες ελέγχου στον Δημόσιο τομέα
3. 3^{ος} Θεωρητικός Στόχος: Βιβλιογραφική ανάλυση των Δικλίδων Ελέγχου ως απόκριση της Δημόσιας Διοίκησης στην διασφάλιση της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών
4. 4^{ος} Θεωρητικός Στόχος: Βιβλιογραφική επισκόπηση του Ρόλου του Εσωτερικού Ελεγκτή ως προς τη διασφάλιση της δημόσιας διακυβέρνησης και ως προς την βελτίωση της αποτελεσματικότητας της διαχείρισης των κινδύνων
5. 5^{ος} Θεωρητικός Στόχος: Βιβλιογραφική επισκόπηση της συμβολής του Εσωτερικού Ελεγκτή στη διασφάλιση της εφαρμογής και της αξιολόγησης των δικλίδων ελέγχου στον Δημόσιο τομέα

Ως προς το ερευνητικό πλαίσιο της παρούσας διπλωματικής εργασίας, προηγήθηκε η κατανόηση της φύσης του εσωτερικού ελέγχου, με την έρευνα να δίδει έμφαση στην εφαρμογή των δικλίδων για τη διασφάλιση της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών και της επάρκειάς τους αλλά και το ρόλο του Εσωτερικού Ελεγκτή ενός Δημόσιου Οργανισμού. Ειδικότερα, τα κύρια ερευνητικά ερωτήματα συνίστανται στα εξής:

1. Ποια είναι τα χαρακτηριστικά του Εσωτερικού Ελέγχου στον εξεταζόμενο Δημόσιο Οργανισμό;
2. Πως διαρθρώνεται το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου στον εξεταζόμενο Δημόσιο Οργανισμό σύμφωνα με τις «17 Αρχές» των «5 Πυλώνων» του Πλαισίου COSO;
3. Ποιες είναι και τι διασφαλίζουν οι δικλίδες ελέγχου που εφαρμόζονται στον εξεταζόμενο Δημόσιο Οργανισμό;
4. Ποια είναι τα κύρια χαρακτηριστικά ενός Εσωτερικού Ελεγκτή;
5. Πως κρίνεται η συμβουλευτική – διαβεβαιωτική συμβολή του Εσωτερικού Ελεγκτή προς την ανώτατη Διοίκηση του Φορέα;
6. Ο Εσωτερικός Ελεγκτής συμβάλλει στη(ν) (α) διασφάλιση της αποτελεσματικότητας της δημόσιας Διακυβέρνησης του Φορέα, (β) βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης των κινδύνων, (γ) εφαρμογή των δικλίδων ελέγχου ως μέτρο εύλογης διασφάλισης της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών και (δ) αξιολόγηση της επάρκειάς τους στον εξεταζόμενο Δημόσιο Οργανισμό;

Επιπλέον, ερευνητικές υποθέσεις εισάγονται στην έρευνα που αναδεικνύουν τη σημασία εσωτερικού ελέγχου και της **εφαρμογής των δικλίδων του ως μέτρο εύλογης διασφάλισης της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών και η αξιολόγηση της επάρκειάς τους από τον Εσωτερικό Ελεγκτή**, ως πολυδιάστατου αντικειμένου. Αυτές οι υποθέσεις υπογραμμίζουν την πολυδιάστατη φύση των εσωτερικών ελέγχων και περιλαμβάνουν την αποστολή της διασφάλισης της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών μέσω των δικλίδων ελέγχου και της αξιολόγησης της επάρκειας αυτών από τον Εσωτερικό ελεγκτή. Επομένως, η αξιολόγηση των δικλίδων ελέγχου που έχουν ενσωματωθεί στις διαδικασίες του Δημόσιου Οργανισμού, θα αναδείξει μηχανισμούς και συστήματα για τη διαχείριση των κινδύνων και το σύστημα Διοίκησης και Διακυβέρνησης του κάθε Οργανισμού. Ειδικότερα, για την παρούσα έρευνα τίθενται οι εξής ερευνητικές υποθέσεις:

- ✓ ΕΥ1. Τα χαρακτηριστικά του Εσωτερικού Ελέγχου προσδίδουν αξία στον Δημόσιο Φορέα.

- ✓ EY2. Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου στον εξεταζόμενο Δημόσιο Φορέα εφαρμόζει το πλαίσιο COSO («5 Πυλώνες» και «17 Αρχές») ως μέτρο εύλογης διασφάλισης της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών.
- ✓ EY3. Οι δικλίδες ελέγχου που εφαρμόζονται στον εξεταζόμενο Δημόσιο Φορέα (α) διασφαλίζουν την ορθή λειτουργία των διαδικασιών και (β) θεωρούνται αποτελεσματικές και επαρκείς.
- ✓ EY4. Τα χαρακτηριστικά ενός Εσωτερικού Ελεγκτή προσδίδουν αξία στον Δημόσιο Φορέα.
- ✓ EY5. Υπάρχει διαφοροποίηση στο συμβουλευτικό - διαβεβαιωτικό ρόλο του Εσωτερικού Ελεγκτή προς την ανώτατη Διοίκηση του Φορέα ανάλογα με το φύλο.
- ✓ EY6. Υπάρχει διαφοροποίηση στη συμβολή του Εσωτερικού Ελεγκτή στη(ν) (α) διασφάλιση της αποτελεσματικότητας της δημόσιας Διακυβέρνησης του Φορέα, (β) βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης των κινδύνων, (γ) εφαρμογή των δικλίδων ελέγχου ως μέτρο εύλογης διασφάλισης της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών και (δ) αξιολόγηση της επάρκειάς τους στον εξεταζόμενο Δημόσιο Οργανισμό ανάλογα με το φύλο και τα έτη εμπειρίας τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ & ΣΥΣΤΗΜΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

1.1. Εσωτερικός Έλεγχος

Ο Ν. 4795/2021 αποτελεί την βασική πηγή εννοιολογικών προσδιορισμών που αποσαφηνίζει ρητά την έννοια του «Εσωτερικού Ελέγχου» (Internal Audit) η οποία διατείνεται στο ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη, αντικειμενική, διαβεβαιωτική και συμβουλευτική διαδικασία, σχεδιασμένη για να προσδίδει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός Οργανισμού. Ο Εσωτερικός Έλεγχος λειτουργεί ως ένα εργαλείο που βοηθά τον Οργανισμό να θέσει και να υλοποιήσει στόχους, προσφέροντας μια συστηματική και επαγγελματική προσέγγιση στην αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διεργασιών αντιμετώπισης κινδύνων, διαμορφώνοντας ένα ισχυρό Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου αλλά και ένα σύνολο διαδικασιών διακυβέρνησης.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος, όπως περιγράφεται, είναι θεμελιώδης για την αποδοτικότητα, την αποτελεσματικότητα, και την οικονομικότητα ενός Οργανισμού. Ας εξετάσουμε πιο αναλυτικά τα τρία «Ε» που αποτελούν τον πυρήνα του (Lenz & Jeppesen, 2022):

1. **Αποδοτικότητα (Efficiency):** Αναφέρεται στην ορθή εκτέλεση των εργασιών με την καλύτερη δυνατή χρήση των διαθέσιμων πόρων. Ένας αποδοτικός Οργανισμός καταφέρνει να παράγει τα μέγιστα αποτελέσματα με τα ελάχιστα δυνατά μέσα.
2. **Αποτελεσματικότητα (Effectiveness):** Εδώ εστιάζεται η ικανότητα του Οργανισμού να πετυχαίνει τους προκαθορισμένους στόχους του. Είναι το πιο σημαντικό από τα τρία «Ε» γιατί, ανεξαρτήτως πόσο αποδοτικός ή οικονομικός είναι ένας Οργανισμός, αν δεν πετυχαίνει τους στόχους του, οι προσπάθειές του θεωρούνται ανεπαρκείς.

3. **Οικονομικότητα (Economy):** Σχετίζεται με το μειωμένο κόστος και την εξοικονόμηση πόρων. Ένας οικονομικός Οργανισμός διαχειρίζεται τα οικονομικά του με τέτοιο τρόπο ώστε να εξασφαλίσει τη μέγιστη δυνατή απόδοση με το λιγότερο δυνατό κόστος.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος λειτουργεί ως ένα προληπτικό και κατασταλτικό εργαλείο. Προληπτικά, αναγνωρίζει και αντιμετωπίζει προβλήματα πριν αυτά εκδηλωθούν, ενώ κατασταλτικά, επιλύει προβλήματα που έχουν ήδη εμφανιστεί, ελαχιστοποιώντας τις αρνητικές επιπτώσεις. Επιπλέον, ο Εσωτερικός Έλεγχος προσαρμόζεται και εξελίσσεται συνεχώς, ώστε να ανταποκρίνεται στις αλλαγές του περιβάλλοντος και στις ανάγκες του Οργανισμού. Αυτό απαιτεί μια δημιουργική προσέγγιση, όπου η συνεχής βελτίωση και αναβάθμιση του Συστήματος Ελέγχου είναι επιτακτική. Ένας αποτελεσματικός Εσωτερικός Έλεγχος διασφαλίζει την ορθή λειτουργία, την αποδοτικότητα και την οικονομική διαχείριση ενός Οργανισμού, καθιστώντας τον ικανό να επιτύχει τους στόχους του με τον καλύτερο δυνατό τρόπο (Rosenbloom, Kravchuk & Clerkin, 2022).

Οι παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου σε έναν Δημόσιο Οργανισμό, όπως αναφέρονται από τους Turetken, Jethfer και Ozkan (2020), είναι πολλοί και κρίσιμοι για την εξασφάλιση της ποιότητας και της αξιοπιστίας του ελεγκτικού έργου. Αναλυτικότερα, οι σημαντικότεροι παράγοντες περιλαμβάνουν:

1. Πρόσβαση σε αρχεία: Η αδυναμία πρόσβασης σε σημαντικά αρχεία μπορεί να περιορίσει σοβαρά την ικανότητα των Εσωτερικών Ελεγκτών να πραγματοποιήσουν τον έλεγχο αποτελεσματικά. Η ελεύθερη και πλήρης πρόσβαση σε όλα τα αναγκαία δεδομένα και έγγραφα είναι απαραίτητη για έναν πλήρη και ακριβή έλεγχο.
2. Ανεξαρτησία στην οργανωτική δομή: Η ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών αποτελεί βασική προϋπόθεση για την αξιοπιστία των ελέγχων. Οι ελεγκτές πρέπει να είναι ελεύθεροι από οποιαδήποτε επιρροή ή πίεση που θα μπορούσε να επηρεάσει την αντικειμενικότητά τους.
3. Αντικειμενικότητα και Δικαιοσύνη: Η αντικειμενικότητα είναι ουσιώδης και για τους εσωτερικούς ελέγχους και για τη διαχείριση ανθρώπινων

πόρων, διασφαλίζοντας ότι όλες οι αποφάσεις είναι δίκαιες και αμερόληπτες.

4. **Επαγγελματικά Ελεγκτικά Πρότυπα:** Η συμμόρφωση με επαγγελματικά ελεγκτικά πρότυπα ενισχύει την αξιοπιστία και την ποιότητα του έργου σε οποιοδήποτε πλαίσιο.
5. **Υποστήριξη από Ανώτατη Διοίκηση:** Η υποστήριξη από την ανώτατη διοίκηση είναι κρίσιμη για την επιτυχή εφαρμογή στρατηγικών τόσο στους εσωτερικούς ελέγχους όσο και στη διαχείριση ανθρώπινων πόρων.
6. **Ικανή Διοίκηση:** Η παρουσία ικανής και καταρτισμένης Διοίκησης διασφαλίζει την αποτελεσματική λειτουργία των εσωτερικών ελέγχων.
7. **Επαρκής Χρηματοδότηση:** Η επαρκής χρηματοδότηση είναι απαραίτητη για να διασφαλιστεί ότι υπάρχουν οι πόροι που απαιτούνται για την επίτευξη των στόχων.
8. **Εξειδικευμένο Προσωπικό Υπηρεσίας Ελέγχου:** Η στελέχωση με εξειδικευμένο προσωπικό ενισχύει την ικανότητα των οργανισμών να πετυχαίνουν τους στόχους τους και να διατηρούν υψηλό επίπεδο απόδοσης.

Με την εφαρμογή των ανωτέρω, οι οργανισμοί μπορούν να βελτιώσουν τόσο την ποιότητα των εσωτερικών τους ελέγχων όσο και την ικανοποίηση και την παραγωγικότητα των υπαλλήλων τους.

1.2. Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου

Ο όρος «Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου» (Internal Control System) περιλαμβάνει το σύνολο των ρυθμίσεων και διαδικασιών που θεσπίζονται για τη διασφάλιση της χρηστής χρηματοοικονομικής διαχείρισης και της παροχής ποιοτικών υπηρεσιών. Μέσω του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, διασφαλίζεται ότι ο Οργανισμός λειτουργεί με διαφάνεια, επιτυχία και σύμφωνα με το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο. Τα στελέχη των Οργανικών Μονάδων Οικονομικής Διαχείρισης των Υπουργείων, στο

πλαίσιο του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, πραγματοποιούν εκ των προτέρων (ex ante) ελέγχους δαπανών. Αυτό σημαίνει ότι εξετάζουν προτεινόμενες δαπάνες πριν την πραγματοποίησή τους, προκειμένου να διασφαλίσουν ότι αυτές είναι νόμιμες, κανονικές και συμμορφώνονται με το ισχύον κανονιστικό πλαίσιο (Al-Mashhadi, 2021).

Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου είναι ένα κρίσιμο εργαλείο για τη διασφάλιση της εύρυθμης λειτουργίας και της επίτευξης των στόχων ενός Οργανισμού, συμπεριλαμβανομένων των Δημοσίων Υπηρεσιών όπως η Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου της ΑΑΔΕ. Ένα καλά δομημένο Σύστημα που περιλαμβάνει σαφείς διαδικασίες, δικλίδες ασφαλείας και ελέγχου, μπορεί να διασφαλίσει ότι οι πολιτικές και οι στόχοι της διοίκησης εφαρμόζονται ορθά. Αυτό, με τη σειρά του, μπορεί να ενισχύσει την εμπιστοσύνη των υπαλλήλων προς τη διοίκηση και να συμβάλει στην αύξηση της παρακίνησης και της ικανοποίησής τους, δεδομένου ότι θα νιώθουν ότι εργάζονται σε ένα περιβάλλον με διαφάνεια και δικαιοσύνη. Επιπλέον, η προσαρμοστικότητα και η ευελιξία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στις εκάστοτε λειτουργικές ανάγκες και κινδύνους μπορεί να βοηθήσει στη δημιουργία ενός εργασιακού περιβάλλοντος που ανταποκρίνεται στις προσδοκίες των υπαλλήλων, αυξάνοντας έτσι την παραγωγικότητα και την ικανοποίηση από την εργασία τους. Συνοψίζοντας, η σωστή εφαρμογή ενός Συστήματος μπορεί να αποτελέσει σημαντικό παράγοντα ενισχύοντας τη συνολική αποτελεσματικότητα και παραγωγικότητα του Δημόσιου Οργανισμού. Επομένως, η αποτελεσματικότητά του καθορίζεται από τη σωστή δομή του, την ευελιξία της προσαρμογής του στην εκάστοτε λειτουργική ανάγκη και την αποτελεσματική αντιμετώπιση του εκάστοτε κινδύνου, προσφέροντας ασφάλεια υψηλής προστιθέμενης αξίας για κάθε Δημόσιο Οργανισμό (Παπαστάθης, 2014).

Σύμφωνα με την αναφερόμενη περιγραφή, ο εσωτερικός έλεγχος στον δημόσιο τομέα παίζει κρίσιμο ρόλο στη διασφάλιση της διαφάνειας, της ευθύνης και της αποτελεσματικότητας των Δημόσιων Οργανισμών. Ακολουθώντας το ολοκληρωμένο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, ο εσωτερικός έλεγχος λειτουργεί ανεξάρτητα από τη διοίκηση των επιχειρησιακών λειτουργιών, γεγονός που του επιτρέπει να παρακολουθεί, να αξιολογεί και να επικοινωνεί πληροφορίες σχετικά με τις επιχειρησιακές διαδικασίες και τις ρυθμίσεις του συστήματος εσωτερικού ελέγχου χωρίς επιρροές. Η ανεξαρτησία αυτή είναι βασική για την αξιοπιστία των

αποτελεσμάτων του ελέγχου, καθώς εξασφαλίζει ότι οι αναφορές προς την ανώτατη διοίκηση είναι αντικειμενικές και αμερόληπτες. Μέσω αυτών των αναφορών, οι κυβερνητικοί αξιωματούχοι και τα ανώτερα υπηρεσιακά στελέχη αποκτούν μια σαφή εικόνα για το πώς οι Δημόσιοι Οργανισμοί αποδίδουν σε σχέση με τους δημοσιονομικούς στόχους τους. Έτσι, μπορούν να λάβουν τεκμηριωμένες αποφάσεις για τη βελτίωση των υπηρεσιών και την επίτευξη των στόχων τους. Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνει επίσης τη διασφάλιση ότι οι επιχειρησιακές διαδικασίες συμμορφώνονται με τις πολιτικές και τις διαδικασίες που έχουν οριστεί, καθώς και με τους νόμους και τους κανονισμούς. Αυτή η διαδικασία συμβάλλει στην αποτροπή της απάτης και της διαφθοράς, προάγοντας έτσι την εμπιστοσύνη των πολιτών προς τους Δημόσιους Οργανισμούς. Η μελέτη του Felício, Samagalo και Rodrigues (2021) υπογραμμίζει τη σημασία της ύπαρξης ενός ισχυρού συστήματος εσωτερικού ελέγχου για τη βελτίωση της διακυβέρνησης στον δημόσιο τομέα. Το σύστημα αυτό παρέχει ένα ισχυρό εργαλείο για την ανώτατη διοίκηση, επιτρέποντάς της να κατανοήσει καλύτερα την απόδοση των Δημόσιων Οργανισμών και να διασφαλίσει ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται είναι αποτελεσματικές και εντός των δημοσιονομικών στόχων.

Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου ως προς τις Δικλίδες Ελέγχου συμβάλλει στην ορθή λειτουργία ενός Δημόσιου Οργανισμού. Ένας από τους κύριους σκοπούς του Συστήματος είναι να διασφαλίζει ότι οι λειτουργίες του Οργανισμού είναι αποδοτικές και αποτελεσματικές, ενώ παράλληλα επιτυγχάνονται οι στόχοι του με το ελάχιστο δυνατό κόστος. Το Σύστημα λειτουργεί ως εργαλείο Διοίκησης που ενσωματώνεται στο οργανωτικό και επιχειρησιακό πλέγμα του Οργανισμού. Μέσω του Συστήματος οι διαθέσιμοι οικονομικοί πόροι αξιοποιούνται σωστά, τα περιουσιακά στοιχεία προστατεύονται, και οι επιχειρησιακοί κανόνες βιωσιμότητας διασφαλίζονται. Το Σύστημα κατανέμει αρμοδιότητες και υποχρεώσεις, εξασφαλίζει την ορθή λήψη αποφάσεων, περιφρουρεί τις πολιτικές της Διοίκησης και θέτει δικλίδες ελέγχου για τον συντονισμό και την αρμονική συνύπαρξη των λειτουργιών του Οργανισμού. Επιπλέον, το Σύστημα ενισχύει την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα του Δημόσιου Οργανισμού, ενδυναμώνοντας την εμπιστοσύνη των ενδιαφερομένων μερών και συμβάλλοντας στην επίτευξη της συνολικής αποστολής και των στρατηγικών στόχων του Οργανισμού. Όλα αυτά υποδεικνύουν τον κρίσιμο ρόλο που διαδραματίζει το Σύστημα στη διακυβέρνηση και τη διαχείριση κινδύνων, όπως

αναδεικνύεται από την έρευνα και τη θεωρητική προσέγγιση του Παπαστάθη (2014). Επίσης, το Σύστημα είναι σημαντικό ώστε να επιτευχθούν οι στόχοι των δικλίδων ελέγχου που επικεντρώνονται στη διασφάλιση της επίτευξης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (αξιοπιστία και εγκυρότητα χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αποφυγή σφαλμάτων), στη συμμόρφωση του Οργανισμού με τους σχετικούς νόμους, διατάξεις και κανονισμούς που διασφαλίζει ότι λειτουργεί νόμιμα και αποφεύγει παραβάσεις νομικού και ρυθμιστικού πλαισίου και στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας, της αποδοτικότητας και της οικονομικής λειτουργίας κάθε Οργανισμού (Καραμάνης 2008).

Ο ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου, σύμφωνα με τον Καραμάνη (2008), είναι κρίσιμος για τη συνολική διακυβέρνηση και τη διαχείριση των κινδύνων στον Οργανισμό, καθώς παρέχει μια αντικειμενική αξιολόγηση των διαδικασιών και των Συστημάτων Ελέγχου. Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου ως προς τις Δικλίδες Ελέγχου παίζει θεμελιώδη ρόλο στην επίτευξη των στόχων των δικλίδων ελέγχου, οι οποίες επικεντρώνονται σε τρεις βασικούς τομείς:

1. Διασφάλιση της επίτευξης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης:

- Αξιοπιστία και εγκυρότητα χρηματοοικονομικών καταστάσεων: Το Σύστημα συμβάλλει στην αποφυγή σφαλμάτων και στην παροχή ακριβών και αξιόπιστων χρηματοοικονομικών πληροφοριών.
- Αποφυγή σφαλμάτων: Μέσω των ελέγχων και των διαδικασιών, το Σύστημα εντοπίζει και διορθώνει σφάλματα πριν αυτά επηρεάσουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

2. Συμμόρφωση με σχετικούς νόμους, διατάξεις και κανονισμούς:

- Νομιμότητα λειτουργίας: Το Σύστημα διασφαλίζει ότι ο Οργανισμός λειτουργεί σύμφωνα με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς, αποφεύγοντας παρεκκλίσεις που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε νομικές ή ρυθμιστικές κυρώσεις.

3. Βελτίωση της αποτελεσματικότητας, αποδοτικότητας και οικονομικής λειτουργίας:

- **Αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα:** Το Σύστημα βοηθά στη βελτιστοποίηση των διαδικασιών και των πόρων του Οργανισμού ώστε να επιτυγχάνονται οι στόχοι με τον καλύτερο δυνατό τρόπο.
- **Οικονομική Λειτουργία:** Επιδιώκεται η αποδοτική χρήση των οικονομικών πόρων, ελαχιστοποιώντας τις σπατάλες και ενισχύοντας την οικονομική διαχείριση.

Για την αποτελεσματικότητα ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου ως προς τις Δικλίδες Ελέγχου σε έναν Δημόσιο Οργανισμό, οι κρίσιμοι παράγοντες είναι οι παρακάτω, σύμφωνα με τον Καββαθά (2018) και τους Koutourpis et. al. (2022):

1. **Ηγεσία και Δέσμευση Διοίκησης:** Η δέσμευση της διοίκησης στον σχεδιασμό, την εφαρμογή και τη διαρκή βελτίωση του συστήματος είναι καίριας σημασίας. Η ηγεσία πρέπει να προάγει την κουλτούρα του ελέγχου και να διασφαλίζει την επαρκή υποστήριξη και πόρους για την υλοποίηση του συστήματος. Η δέσμευση της ηγεσίας είναι ουσιαστική για τη δημιουργία ενός αποτελεσματικού Συστήματος, καθώς αυτό απαιτεί στρατηγικό σχεδιασμό, πόρους, και συνεχή υποστήριξη. Η ηγεσία πρέπει να είναι αφοσιωμένη στη διαμόρφωση μιας κουλτούρας που δίνει προτεραιότητα στην διαφάνεια, την ευθύνη και τη συνεχή βελτίωση των διαδικασιών ελέγχου. Αυτό σημαίνει όχι μόνο την υιοθέτηση των κατάλληλων πολιτικών και διαδικασιών, αλλά και τη διασφάλιση ότι όλοι οι εργαζόμενοι αντιλαμβάνονται τη σημασία του εσωτερικού ελέγχου και συμμετέχουν ενεργά στην εφαρμογή του. Επιπλέον, η ηγεσία πρέπει να εξασφαλίζει ότι υπάρχουν κατάλληλες δομές και συστήματα για την παρακολούθηση και την αξιολόγηση της απόδοσης του Συστήματος, καθώς και την προσαρμογή του όταν απαιτείται. Ένα ισχυρό και αποτελεσματικό Σύστημα μπορεί να συμβάλει σημαντικά στην ενίσχυση της διακυβέρνησης και της διαχείρισης κινδύνων εντός ενός οργανισμού, ιδιαίτερα στον δημόσιο τομέα.
2. **Επαρκής Επικοινωνία και Εκπαίδευση:** Η συνεχής εκπαίδευση των εργαζομένων και η σαφής επικοινωνία των πολιτικών και διαδικασιών ελέγχου είναι απαραίτητες για την ευαισθητοποίηση και τη σωστή εφαρμογή των ελέγχων. Η εκπαίδευση βοηθά τους εργαζομένους να

κατανοήσουν τη σημασία και τους στόχους των ελέγχων, ενώ η σαφής επικοινωνία εξασφαλίζει ότι όλοι οι εμπλεκόμενοι γνωρίζουν τις ευθύνες και τους ρόλους τους. Αυτές οι πρακτικές συμβάλλουν στην ευαισθητοποίηση και στη σωστή εφαρμογή των ελέγχων, βελτιώνοντας έτσι τη συνολική διακυβέρνηση και τη διαχείριση κινδύνων στον οργανισμό.

3. **Κατάλληλη Σχεδίαση και Τεκμηρίωση:** Το Σύστημα πρέπει να είναι καλά σχεδιασμένο και τεκμηριωμένο, ώστε να καλύπτει όλες τις κρίσιμες λειτουργίες και να είναι εύκολα κατανοητό και προσβάσιμο από τους χρήστες. Το Σύστημα πρέπει να είναι σχεδιασμένο με τέτοιο τρόπο ώστε να εξυπηρετεί τους στόχους και τις ανάγκες του οργανισμού. Αυτό σημαίνει ότι πρέπει να είναι ευέλικτο και προσαρμόσιμο στις μεταβολές του εξωτερικού και εσωτερικού περιβάλλοντος του Οργανισμού. Η ευελιξία και η προσαρμοστικότητα είναι ζωτικής σημασίας για να διασφαλιστεί ότι το Σύστημα παραμένει αποτελεσματικό, ανεξαρτήτως των εσωτερικών και εξωτερικών αλλαγών που μπορεί να αντιμετωπίσει ο Οργανισμός. Μερικοί από τους βασικούς λόγους για αυτήν την ευελιξία περιλαμβάνουν:

- **Αλλαγές στην κανονιστική συμμόρφωση:** Οι οργανισμοί συχνά αντιμετωπίζουν νέες ή τροποποιημένες κανονιστικές απαιτήσεις. Ένα ευέλικτο Σύστημα μπορεί να προσαρμοστεί γρήγορα σε αυτές τις αλλαγές για να διασφαλίσει τη συνεχή συμμόρφωση.
- **Τεχνολογικές εξελίξεις:** Οι τεχνολογικές αλλαγές μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά τις διαδικασίες και τα συστήματα ενός οργανισμού. Ένα ευέλικτο Σύστημα μπορεί να ενσωματώσει νέες τεχνολογίες και να διαχειριστεί τους αντίστοιχους κινδύνους.
- **Εξελίξεις στην εσωτερική δομή του οργανισμού:** Οι οργανισμοί συχνά αναδιοργανώνονται ή μεγεθύνονται. Ένα ευέλικτο Σύστημα μπορεί να προσαρμοστεί σε αυτές τις αλλαγές για να συνεχίσει να παρέχει επαρκή εποπτεία και έλεγχο.

- **Μεταβολές στην οικονομία:** Οι αλλαγές στις οικονομικές συνθήκες μπορούν να επηρεάσουν τις λειτουργίες και τους κινδύνους του Οργανισμού. Ένα ευέλικτο Σύστημα μπορεί να προσαρμοστεί σε αυτές τις συνθήκες για να διασφαλίσει την αποτελεσματική διαχείριση των κινδύνων.
 - **Αλλαγές στις στρατηγικές προτεραιότητες:** Οι οργανισμοί ενδέχεται να αλλάξουν τις στρατηγικές τους ως απόκριση σε νέες ευκαιρίες ή απειλές. Ένα ευέλικτο Σύστημα μπορεί να υποστηρίξει αυτές τις στρατηγικές αλλαγές διασφαλίζοντας ότι οι κίνδυνοι διαχειρίζονται κατάλληλα.
4. **Συνεχής Παρακολούθηση και Αξιολόγηση:** Η συνεχής παρακολούθηση των διαδικασιών και η τακτική αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του Συστήματος μέσω εσωτερικών ελέγχων και αναφορών είναι κρίσιμες για την έγκαιρη ανίχνευση και διόρθωση αδυναμιών. Αυτή η πρακτική βοηθά στην εξασφάλιση ότι οι διαδικασίες λειτουργούν όπως προβλέπεται και ότι οι κίνδυνοι εντοπίζονται και αντιμετωπίζονται προληπτικά. Ο εσωτερικός έλεγχος διαδραματίζει βασικό ρόλο σε αυτή την διαδικασία, καθώς παρέχει ανεξάρτητες και αντικειμενικές αξιολογήσεις της επάρκειας και αποτελεσματικότητας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου ως προς τις δικλίδες ελέγχου, βοηθώντας έτσι στην διατήρηση της διαφάνειας και της λογοδοσίας στον δημόσιο τομέα.
5. **Ενσωμάτωση της Διαχείρισης Κινδύνων:** Η ενσωμάτωση της διαχείρισης κινδύνων στο σύστημα δικλίδων ελέγχου μπορεί πραγματικά να ενισχύσει την ικανότητα του οργανισμού να προβλέπει και να αντιμετωπίζει πιθανούς κινδύνους. Η διαχείριση κινδύνων αποτελεί ένα σημαντικό μέρος του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και βοηθά στην αναγνώριση, αξιολόγηση και μετριασμό των κινδύνων που μπορεί να επηρεάσουν την επίτευξη των στόχων του Οργανισμού. Όταν η διαχείριση κινδύνων ενσωματώνεται στις διαδικασίες και στις δικλίδες ελέγχου, ο Οργανισμός μπορεί να:

- Προβλέπει Πιθανούς Κινδύνους: Αναγνωρίζει και αξιολογεί τους κινδύνους προτού αυτοί συμβούν, επιτρέποντας την προληπτική λήψη μέτρων.
- Αντιμετωπίζει αποτελεσματικά κινδύνους: Αναπτύσσει στρατηγικές και σχέδια δράσης για την αντιμετώπιση των κινδύνων όταν αυτοί παρουσιαστούν.
- Βελτιώνει τη λήψη αποφάσεων: Παρέχει πληροφορίες και αναλύσεις που επιτρέπουν την καλύτερη λήψη αποφάσεων και την κατανομή πόρων.
- Προστατεύει τους πόρους και τη φήμη του Οργανισμού: Βοηθά στην αποφυγή ή τον μετριασμό ζημιών και στην προστασία της φήμης του οργανισμού.

Σύμφωνα με το Πλαίσιο COSO για τον Εσωτερικό Έλεγχο, η διαχείριση κινδύνων είναι μια βασική διεργασία και συμβάλλει στη δημιουργία ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Μέσα από την ενσωμάτωση της διαχείρισης κινδύνων, οι δικλίδες ελέγχου γίνονται πιο προσαρμοστικές και ευέλικτες, επιτρέποντας στον οργανισμό να ανταποκρίνεται με μεγαλύτερη επιτυχία στις προκλήσεις του περιβάλλοντος.

Η ύπαρξη αποτελεσματικών μηχανισμών για τον εντοπισμό και την παρακολούθηση των κινδύνων είναι θεμελιώδης για την εξασφάλιση της ορθής λειτουργίας ενός οργανισμού. Στην περίπτωση του δημόσιου τομέα, οι μηχανισμοί αυτοί συμβάλλουν στη διαφάνεια, την αποδοτικότητα και την αξιοπιστία των διαδικασιών. Οι μηχανισμοί αυτοί συνήθως περιλαμβάνουν:

- Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου: Ένα ολοκληρωμένο Σύστημα Ελέγχου που περιλαμβάνει διαδικασίες, πολιτικές και πρακτικές που βοηθούν στην πρόληψη και τον εντοπισμό ανωμαλιών ή κινδύνων.

- **Γραμμές Ελέγχου (Control Lines):** Αυτές ορίζονται ως οι συγκεκριμένες διαδικασίες και σημεία που καθορίζουν πώς και πότε θα γίνει ο έλεγχος των διαφόρων δραστηριοτήτων.
- **Ρόλος του Εσωτερικού Ελεγκτή:** Ο εσωτερικός ελεγκτής παίζει κρίσιμο ρόλο στην αξιολόγηση της επάρκειας των εσωτερικών ελέγχων και στη διαχείριση των κινδύνων. Παρέχει ανεξάρτητες και αντικειμενικές αξιολογήσεις για την αποτελεσματικότητα των ελέγχων και προτείνει βελτιώσεις.
- **Πλαίσιο COSO:** Το πλαίσιο αυτό παρέχει μια δομημένη προσέγγιση για τη διαχείριση των κινδύνων και την ανάπτυξη ενός αποτελεσματικού συστήματος ελέγχου. Περιλαμβάνει πέντε βασικούς πυλώνες: περιβάλλον ελέγχου, αξιολόγηση κινδύνων, δραστηριότητες ελέγχου, πληροφορίες και επικοινωνία, και παρακολούθηση.

Η εφαρμογή αυτών των μηχανισμών βοηθά τους Οργανισμούς να αναγνωρίζουν και να διαχειρίζονται αποτελεσματικά τους κινδύνους, να βελτιώνουν τις διαδικασίες τους, να ενισχύουν την υπευθυνότητα και να διασφαλίζουν τη συμμόρφωση με τους κανονισμούς.

6. **Αφοσιωμένοι εσωτερικοί ελεγκτές:** Οι εσωτερικοί ελεγκτές παίζουν κρίσιμο ρόλο στη διασφάλιση της σωστής λειτουργίας των διαδικασιών και της συμμόρφωσης με τις πολιτικές και κανονισμούς του οργανισμού. Η αφοσίωση και η επαγγελματική δεοντολογία είναι βασικά στοιχεία που πρέπει να διαθέτουν για να εκτελούν τα καθήκοντά τους αποτελεσματικά. Η συνεχής εκπαίδευση και η επικαιροποίηση των δεξιοτήτων τους είναι επίσης απαραίτητα, καθώς τους επιτρέπουν να παραμένουν ενήμεροι για τις τελευταίες εξελίξεις στον τομέα τους, τις νέες τεχνολογίες και τις αλλαγές στο νομοθετικό πλαίσιο. Με αυτόν τον τρόπο, μπορούν να συμβάλλουν ουσιαστικά στη βελτίωση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και να προσδίδουν προστιθέμενη αξία στον οργανισμό. Η ύπαρξη ανεξάρτητων εσωτερικών ελεγκτών ενισχύει την αξιοπιστία και την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου,

παρέχοντας ένα σύνολο αξιόπιστων διαδικασιών διασφάλισης. Επιπλέον, η αποτελεσματικότητα του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου εξαρτάται επίσης από τη συνεργασία και την επικοινωνία μεταξύ των εσωτερικών ελεγκτών και των άλλων τμημάτων του οργανισμού. Ένας διαρκής διάλογος και η ανταλλαγή πληροφοριών μπορούν να οδηγήσουν σε μια καλύτερη κατανόηση των κινδύνων και στη λήψη εποικοδομητικών αποφάσεων. Συνολικά, η αφοσίωση, η συνεχής εκπαίδευση, και η αποτελεσματική συνεργασία είναι κλειδιά για την επιτυχία των εσωτερικών ελεγκτών και του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στον δημόσιο τομέα (dos Santos & de Oliveira Goncalves, 2024).

Αυτοί οι παράγοντες συνθέτουν ένα ολοκληρωμένο και αποτελεσματικό Σύστημα Δικλίδων Ελέγχου, το οποίο συμβάλλει στην ορθή λειτουργία και στη διασφάλιση της διαφάνειας και της λογοδοσίας στον οργανισμό.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΔΙΚΛΙΔΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ & ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΚΤΗΣ

2.1. Δικλίδες Ελέγχου

Οι δικλίδες (controls) εσωτερικού ελέγχου αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι της διοικητικής λειτουργίας ενός Οργανισμού, διασφαλίζοντας την αποτελεσματική του λειτουργία. Αυτές έχουν θεσπιστεί από τη Διοίκηση μέσω του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, στο πλαίσιο της διαχείρισης κινδύνων, για την επίτευξη των στόχων με ορθό, αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο. Μέσω αυτών, η Διοίκηση μπορεί να ελέγχει τις διαδικασίες, τις πολιτικές και τις πρακτικές της οργάνωσης, διασφαλίζοντας τη συμμόρφωση με τους επιχειρησιακούς στόχους, τις προδιαγραφές και το κανονιστικό πλαίσιο. Επιπλέον, οι δικλίδες ελέγχου λειτουργούν ως μέσο βελτίωσης, καθώς μπορούν να ανιχνεύσουν περιοχές που χρειάζονται βελτίωση και παρακολούθηση. Η σωστή χρήση των δικλίδων ελέγχου επιτρέπει στους Οργανισμούς να εντοπίζουν προβλήματα έγκαιρα και να εφαρμόζουν τις απαραίτητες βελτιώσεις για τη μεγιστοποίηση της αποδοτικότητάς τους. Αυτές οι δικλίδες αποτελούν βασικό εργαλείο για την επίτευξη της συμμόρφωσης με τις εσωτερικές πολιτικές και διαδικασίες, ενώ παράλληλα παρέχουν τη βάση για τη διαρκή παρακολούθηση και βελτίωση των διαδικασιών του οργανισμού. Με αυτόν τον τρόπο, η διοίκηση μπορεί να διασφαλίσει την επίτευξη των στρατηγικών της στόχων και την αντιμετώπιση των κινδύνων με αποτελεσματικό τρόπο (Nerantzidis, et al., 2022).

Ο όρος «δικλίδες ελέγχου» αναφέρεται σε κάθε πτυχή ενός ή περισσότερων συστατικών εσωτερικών δικλίδων ελέγχου και περιλαμβάνουν όλες τις απαραίτητες ενέργειες που έχει ήδη λάβει η Διοίκηση για να περιορίσει τους ενδογενείς κινδύνους σε έναν Οργανισμό. Ενδεικτικά, οι πιο σημαντικές δικλίδες είναι η εποπτεία και η έγκριση, ο διαχωρισμός καθηκόντων, η αντιστοίχιση-διασταύρωση δεδομένων, η

προστασία και ο περιορισμός της φυσικής πρόσβασης σε δεδομένα/περιουσιακά στοιχεία, η δημιουργία πολιτικών και διαδικασιών, η καταγραφή και η τεκμηρίωση με την τήρηση πρακτικών ή αρχείων, η ανάπτυξη και εφαρμογή πληροφοριακών συστημάτων, τακτικοί και έκτακτοι έλεγχοι. Οι δικλίδες ελέγχου περιγράφονται και ως εγκεκριμένοι στόχοι που αφορούν την ελεγχόμενη διαδικασία, εάν η τελευταία είναι αποτυπωμένη και αρμοδίως εγκεκριμένη. Αν υπάρχει Οργανόγραμμα και αν έχουν ανατεθεί αρμοδιότητες και καθήκοντα στο εμπλεκόμενο προσωπικό. Αν έχουν εντοπιστεί και αξιολογηθεί οι υφιστάμενοι κίνδυνοι στην ελεγχόμενη διαδικασία και αν το προσωπικό έχει γνώση των κινδύνων αυτών. Εντοπίζονται οι υφιστάμενες δικλίδες ελέγχου και διερευνάται εάν αναπτύσσονται, από τους/τις άμεσα εμπλεκόμενους/-ες και τους/τις προϊστάμενους/-ες της ελεγχόμενης περιοχής, δράσεις οι οποίες αντιμετωπίζουν τους κινδύνους (Igbaeva et al., 2020).

Οι δικλίδες ασφαλείας σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, αποτελούν μια σειρά ενεργειών που σχεδιάζονται, υλοποιούνται και διατηρούνται με σκοπό την παροχή εύλογης διασφάλισης για την επίτευξη των στόχων του οργανισμού. Αυτοί οι στόχοι αφορούν τρεις βασικούς τομείς (Υ.Α. 41658/722/1-10-2012).:

- Αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών αναφορών: Εξασφαλίζεται ότι οι οικονομικές καταστάσεις και οι αναφορές είναι ακριβείς και αξιόπιστες, παρέχοντας μια σαφή εικόνα της οικονομικής κατάστασης του οργανισμού.
- Αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των λειτουργιών: Διασφαλίζεται ότι οι λειτουργίες του οργανισμού εκτελούνται με τον πιο αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο, με τη βέλτιστη χρήση των πόρων.
- Συμμόρφωση με τους νόμους, τους κανονισμούς και τις πολιτικές που διέπουν τη λειτουργία του

Οι διαδικασίες ελέγχου αφορούν σε συγκεκριμένες πολιτικές και διαδικασίες με τις οποίες εξειδικεύεται πλέον το γενικότερο περιβάλλον Εσωτερικού Ελέγχου, και οι οποίες διαδικασίες ελέγχου αυτές έχουν θεσπιστεί για να βοηθήσουν την οικονομική μονάδα να επιτύχει τους στόχους που η ίδια έχει θέσει. Οι διαδικασίες ελέγχου περιλαμβάνουν δικλίδες σχεδιασμένες είτε να αποτρέπουν, είτε να εντοπίζουν και να τα διορθώνουν. Συνηθισμένα παραδείγματα δικλίδων αποτελούν οι διαδικασίες

εγκρίσεων, επισκόπησης επιδόσεων σε σύγκριση με κάποιο πρότυπο. Πιο συγκεκριμένα (Christensen, 2022):

1. Εγκρίσεις επί εγγράφων: Συναλλαγές πρέπει να εγκριθούν από το αρμόδιο στέλεχος για να πραγματοποιηθούν.
2. Δικλίδες επί μηχανογραφικών εφαρμογών: Με ποιόν τρόπο ο Οργανισμός αντιδρά σε περίπτωση που προκύψουν σφάλματα στο πληροφοριακό Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου.
3. Συμφωνίες λογαριασμών: Οι συμφωνίες αφορούν στη διαδικασία σύγκρισης ενός συγκεκριμένου λογιστικού υπολοίπου με εκείνο που προκύπτει από μια άλλη ανεξάρτητη πηγή. Αυτή η διαδικασία στοχεύει στον εντοπισμό και την ανάλυση τυχόν αποκλίσεων μεταξύ των δύο υπολοίπων. Οι αποκλίσεις που εντοπίζονται αναλύονται περαιτέρω, ώστε να κατανοηθούν οι διαφορές που συνθέτουν την απόκλιση αυτή. Αυτή η πρακτική είναι κρίσιμη για τη διασφάλιση της ακρίβειας και της αξιοπιστίας των λογιστικών δεδομένων και αποτελεί σημαντικό μέρος του εσωτερικού ελέγχου και της διαχείρισης κινδύνων, όπως αναφέρεται και στο πλαίσιο της διπλωματικής εργασίας που επικεντρώνεται στον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου και των γραμμών ελέγχου στον δημόσιο τομέα.
4. Σύγκριση μετρήσεων με λογιστικά μεγέθη: Οι συμφωνίες, όπως περιγράφονται, αφορούν στη διαδικασία αντιπαραβολής ενός συγκεκριμένου λογιστικού υπολοίπου με το αντίστοιχο υπόλοιπο που προκύπτει από μια άλλη, ανεξάρτητη πηγή. Αυτή η διαδικασία είναι κρίσιμη για τη διασφάλιση της ακρίβειας και της αξιοπιστίας των λογιστικών δεδομένων. Όταν εντοπίζονται αποκλίσεις μεταξύ των δύο υπολοίπων, είναι απαραίτητο να αναλυθούν και να κατανοηθούν οι διαφορές που συνθέτουν αυτή την απόκλιση. Η ανάλυση των αποκλίσεων μπορεί να αποκαλύψει λάθη ή παραλείψεις στα λογιστικά αρχεία, να εντοπίσει περιπτώσεις απάτης ή κακοδιαχείρισης, και να παράσχει χρήσιμες πληροφορίες για τη βελτίωση των ελέγχων και διαδικασιών. Επίσης, η συστηματική συμφωνία των λογιστικών υπολοίπων ενισχύει τη διαφάνεια και την εμπιστοσύνη στην οικονομική πληροφόρηση του οργανισμού.

5. Διαχωρισμός αρμοδιοτήτων: Ο διαχωρισμός των αρμοδιοτήτων είναι θεμελιώδης αρχή για την ενίσχυση του εσωτερικού ελέγχου και την πρόληψη της απάτης και των λαθών. Η αρχή αυτή απαιτεί τη συμμετοχή ενός ικανού αριθμού ατόμων σε κάθε διαδικασία, καθιστώντας πιο δύσκολη την πραγματοποίηση ενεργειών χωρίς την ανίχνευση τους.

Συγκεκριμένα, ο διαχωρισμός αρμοδιοτήτων μπορεί να εφαρμοστεί στα εξής επίπεδα:

- Διαχωρισμός Ρόλων και Λειτουργιών: Οι κύριες λειτουργίες που πρέπει να διαχωριστούν και να ανατεθούν σε διαφορετικά άτομα περιλαμβάνουν:
 - i. Διεκπεραίωση της συναλλαγής: Το άτομο που ολοκληρώνει την συναλλαγή δεν πρέπει να είναι το ίδιο με εκείνο που καταγράφει την συναλλαγή ή φυλάσσει τα στοιχεία ενεργητικού.
 - ii. Καταγραφή της συναλλαγής στο λογιστικό σύστημα: Η καταγραφή θα πρέπει να γίνεται από διαφορετικό άτομο από εκείνο που διεκπεραιώνει την συναλλαγή.
 - iii. Διαφύλαξη των στοιχείων ενεργητικού: Η φύλαξη των στοιχείων ενεργητικού που επηρεάζονται από την συναλλαγή πρέπει να διαχωρίζεται από τις άλλες λειτουργίες.
- Διαχωρισμός των βημάτων εκτέλεσης μιας συναλλαγής: Εδώ, κάθε βήμα της διαδικασίας εκτέλεσης μιας συναλλαγής πρέπει να επιβλέπεται και να εκτελείται από διαφορετικά άτομα, προκειμένου να εξασφαλιστεί ότι κανένα άτομο δεν έχει πλήρη έλεγχο της διαδικασίας από την αρχή μέχρι το τέλος.

Αυτές οι πρακτικές συμβάλλουν στην ενίσχυση της διαφάνειας και της λογοδοσίας μέσα σε έναν οργανισμό, και είναι αναγκαίες για την αποτελεσματική διαχείριση των κινδύνων και την επίτευξη της ακρίβειας και αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων.

Ο Οργανισμός αξιολογεί την αποτελεσματικότητα των δικλίδων ελέγχου που εφαρμόζει, δίνοντας ιδιαίτερη έμφαση σε εκείνες τις δικλίδες στις οποίες ο ελεγκτής θα στηριχθεί. Επιπλέον, εξετάζει το σύστημα μέσω του οποίου αναθεωρούνται και διορθώνονται οι τυχόν μη αποτελεσματικές δικλίδες. Ο ρόλος της αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας των δικλίδων ανήκει στη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου. Η Διοίκηση αναθέτει στην Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου την αξιολόγηση των

υφιστάμενων δικλίδων ασφαλείας. Με βάση την ανεξαρτησία του Εσωτερικού Ελεγκτή και την αντικειμενικότητα έκφρασης γνώμης, ο Εσωτερικός Ελεγκτής θεωρείται ο πλέον κατάλληλος για την αξιολόγηση των δικλίδων και του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου συνολικά. Αν οι Εσωτερικοί Ελεγκτές εκτιμήσουν ότι για ένα ή περισσότερα συστήματα οι δικλίδες που αυτά ενσωματώνουν είναι σχεδιασμένες με τρόπο που να τους επιτρέπει να λειτουργήσουν αποτελεσματικά, δηλαδή να αποτρέπουν ή να εντοπίζουν και να διορθώνουν λάθη, ενδέχεται να επιλέξουν ως ελεγκτική προσέγγιση τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας των δικλίδων στην πράξη. Αυτό γίνεται προκειμένου να τεκμηριώσουν μέσα από τα αποτελέσματα του ελέγχου τους αν πράγματι μπορούν να βασιστούν σε αυτές τις δικλίδες. Με αυτόν τον τρόπο, δύναται να μειωθεί ο όγκος της ουσιαστικής ελεγκτικής εργασίας που θα χρειαστεί να καταβάλουν για να ελέγξουν, για παράδειγμα, τα υπόλοιπα των λογαριασμών (Mukhopadhyay, 2022).

2.2. Εσωτερικός Ελεγκτής

Ο εσωτερικός ελεγκτής αποτελεί κρίσιμο μέρος του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου ενός Οργανισμού που διακατέχεται από υψηλό επίπεδο ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας και γνωστικού υπόβαθρου που έχουν αποκτήσει από την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών. Οι εσωτερικοί ελεγκτές κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους, οφείλουν να λαμβάνουν υπόψη τους τα γενικώς αποδεκτά Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, το Πλαίσιο Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου της Επιτροπής COSO, καθώς και τις καλές πρακτικές, που διαμορφώνονται από φορείς, όπως η Επιτροπή COSO και το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (I.I.A.). Η Επιτροπή COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), όρισε το Σύστημα Δικλίδων ως ένα πλαίσιο που θεσπίζει η Διοίκηση. Ειδικότερα το Πλαίσιο COSO περιλαμβάνει «5 Πυλώνες» (Control Environment, Risk Assessment, Control Activities, Information and Communication, Monitoring) και «17 Αρχές» το οποίο περιφρουρεί τις διαδικασίες ελέγχου σε έναν Οργανισμό. Συνοπτικά, το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου αποτελείται από ένα σύνολο μέτρων, πολιτικών, διεργασιών, σταδίων,

λειτουργιών, τρόπων συστηματοποίησης των διαδικασιών που διέπουν το σύνολο του Οργανισμού, μέσω του οποίου, οι ασκούντες τη Διοίκηση ελέγχουν και κατευθύνουν τη λειτουργία του (Prewett & Terry, 2018).

Οι ρόλοι του εσωτερικού ελεγκτή, όπως περιγράφονται και από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (ΠΑ, 2016), περιλαμβάνουν τις εξής σημαντικές δικαιοδοσίες:

- **Αντικειμενικότητα και Αμερόληψία:** Ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να εκτελεί τα καθήκοντά του με αντικειμενικό και αμερόληπτο τρόπο, διατηρώντας την ανεξαρτησία του από τις λειτουργίες που ελέγχει.
- **Υπηρεσίες Διασφάλισης:** Παρέχει υπηρεσίες ολοκληρωμένης διασφάλισης στην ανώτατη διοίκηση, βοηθώντας στην εξασφάλιση ότι οι διαδικασίες και οι πρακτικές του οργανισμού είναι επαρκείς και αποτελεσματικές.
- **Αξιολόγηση Διαδικασιών και Δικλίδων Ελέγχου:** Αξιολογεί και εκτιμά τη φύση, τον χαρακτήρα και την επάρκεια των διαδικασιών και των δικλίδων ελέγχου του οργανισμού με ακρίβεια και αντικειμενικότητα. Αυτό περιλαμβάνει την ανάλυση των υφιστάμενων διαδικασιών και τον εντοπισμό πιθανών αδυναμιών ή κενών.
- **Έλεγχος Εφαρμογής Δικλίδων Ελέγχου:** Ελέγχει την εφαρμογή των δικλίδων ελέγχου ως μέτρο εύλογης διασφάλισης της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών. Αυτό σημαίνει ότι διασφαλίζει ότι οι κανόνες και οι διαδικασίες που έχουν θεσπιστεί εφαρμόζονται σωστά και είναι αποτελεσματικοί.
- **Κατανόηση των Λειτουργιών του Οργανισμού:** Κατανοεί απολύτως τις λειτουργίες του οργανισμού και αναγνωρίζει τυχόν αδυναμίες ή προκλήσεις που μπορεί να υπάρχουν στο σύστημα ελέγχου. Η εις βάθος κατανόηση των λειτουργιών είναι κρίσιμη για την παροχή χρήσιμων και εφαρμόσιμων συστάσεων.
- **Βελτίωση Απόδοσης και Αποτελεσματικότητας:** Συμβάλλει στη βελτίωση της απόδοσης και της αποτελεσματικότητας του οργανισμού αναλύοντας τις διαδικασίες και προτείνοντας βελτιώσεις που θα μπορούσαν να αυξήσουν την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα των λειτουργιών.
- **Ενίσχυση Εσωτερικής Διαχείρισης και Ελέγχου:** Συμβάλλει στην ενίσχυση της εσωτερικής διαχείρισης και του ελέγχου του οργανισμού, βοηθώντας στη

δημιουργία ενός ισχυρού και αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου που προστατεύει τα συμφέροντα του οργανισμού.

Αυτοί οι ρόλοι υπογραμμίζουν τη σημαντική συμβολή του εσωτερικού ελεγκτή στη βελτίωση της διακυβέρνησης, της διαχείρισης κινδύνων και της συνολικής απόδοσης του οργανισμού.

Ο ρόλος του Εσωτερικού Ελεγκτή είναι υψίστης σημασίας για τη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας της δημόσιας διακυβέρνησης και τη βελτίωση των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων. Λειτουργώντας ως Σύμβουλος (Consultant), ο Εσωτερικός Ελεγκτής παρέχει πολύτιμες συμβουλευτικές και διαβεβαιωτικές υπηρεσίες προς την ανώτατη διοίκηση του φορέα. Αυτός ο ρόλος περιλαμβάνει την προληπτική και κατασταλτική παρέμβαση σε περιπτώσεις παραβατικής συμπεριφοράς ή απάτης, καθώς και την αναγνώριση και διαχείριση επιχειρησιακών κινδύνων. Επιπλέον, ο Εσωτερικός Ελεγκτής διευκολύνει το έργο των εποπτικών αρχών, συμβάλλει στη δόμηση και την αποτελεσματική λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και του Συστήματος Διαχείρισης Επιχειρησιακών Κινδύνων. Ελέγχει επίσης την επικαιροποίηση και λειτουργία των μηχανογραφικών συστημάτων και εφαρμογών. Ο Εσωτερικός Ελεγκτής καλλιεργεί και αναπτύσσει ελεγκτική παιδεία εντός του οργανισμού, ενισχύοντας την αποδοχή και την υποστήριξη του έργου του από τα στελέχη του φορέα. Για να επιτελέσει αυτό το ρόλο αποτελεσματικά, ο Εσωτερικός Ελεγκτής πρέπει να διαθέτει ισχυρή σκέψη, εμπνευσμένο όραμα, καθώς και πλούσιες γνώσεις και δεξιότητες. Συνοψίζοντας, η συμβολή του Εσωτερικού Ελεγκτή είναι πολυεπίπεδη και κρίσιμη για την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών και την υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης στην λήψη στρατηγικών επιχειρηματικών και οικονομικών αποφάσεων (Παπαστάθης, 2014) (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2017).

Επιπλέον, ο Εσωτερικός Ελεγκτής παίζει κρίσιμο ρόλο στην ενίσχυση του Συστήματος Δημόσιας Διακυβέρνησης με διάφορους τρόπους (Poron et al., 2021):

- **Σχεδιασμός και Διενέργεια Ελέγχων:** Ο εσωτερικός ελεγκτής σχεδιάζει και διενεργεί ελέγχους που αξιολογούν την αποτελεσματικότητα και την επάρκεια των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου. Αυτό βοηθάει στην εξασφάλιση ότι οι διαδικασίες και τα συστήματα λειτουργούν όπως πρέπει και ότι οι οργανωτικοί στόχοι επιτυγχάνονται.

- **Προώθηση Ηθικών Αρχών και Αξιών:** Με τη διαχείριση των πόρων να βασίζεται σε κατάλληλες ηθικές αρχές και αξίες, ο εσωτερικός ελεγκτής διασφαλίζει ότι η οργάνωση λειτουργεί με ηθική και διαφάνεια.
- **Επικοινωνία και Συνεργασία:** Η διατήρηση ανοικτής επικοινωνίας και συνεργασίας με τη Διοίκηση και την Επιτροπή Ελέγχου είναι κρίσιμη για την αποτελεσματική διαχείριση των κινδύνων και την επίτευξη των στόχων της οργάνωσης.
- **Καθιέρωση Λογοδοσίας:** Ο εσωτερικός ελεγκτής συμβάλλει στη δημιουργία κουλτούρας λογοδοσίας εντός του οργανισμού, διασφαλίζοντας ότι όλοι οι υπάλληλοι γνωρίζουν και ακολουθούν τις πολιτικές και τις διαδικασίες της οργάνωσης.
- **Συντονισμός Δραστηριοτήτων:** Συντονίζει τις δραστηριότητες που σχετίζονται με τον εσωτερικό έλεγχο και τη διαχείριση κινδύνων, δημιουργώντας μια συνεκτική προσέγγιση στην αντιμετώπιση των κινδύνων.
- **Βελτίωση Δραστηριοτήτων Συμμόρφωσης:** Διατυπώνει προτάσεις για τη βελτίωση των δραστηριοτήτων συμμόρφωσης, ενισχύοντας την ικανότητα του οργανισμού να τηρεί τους κανονισμούς και τις πολιτικές.
- **Ανάδειξη του Κώδικα Δεοντολογίας:** Αναδεικνύει τη σημαντικότητα του κώδικα δεοντολογίας, διασφαλίζοντας ότι οι υπάλληλοι τηρούν υψηλά πρότυπα επαγγελματικής συμπεριφοράς.
- **Ετήσιοι Έλεγχοι και Αναφορές:** Διενεργεί ετήσιους ελέγχους και αναφέρει τα αποτελέσματα στον επικεφαλής της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου, διασφαλίζοντας συνεχή βελτίωση και διαφάνεια.

Με αυτές τις ενέργειες, ο εσωτερικός ελεγκτής όχι μόνο διασφαλίζει την ομαλή λειτουργία των διαδικασιών αλλά και συμβάλλει ουσιαστικά στην ενίσχυση της δημόσιας διακυβέρνησης και της διαχείρισης κινδύνων στον δημόσιο τομέα.

Ο Εσωτερικός Ελεγκτής διαδραματίζει κρίσιμο ρόλο στη δημιουργία και λειτουργία ενός αποτελεσματικού Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, το οποίο είναι απαραίτητο για την επίτευξη των στόχων του Οργανισμού και την προστασία των συμφερόντων του. Μέσω της παροχής ανεξάρτητων και αντικειμενικών υπηρεσιών, ο Εσωτερικός Ελεγκτής συμβάλλει στην ενίσχυση της Δημόσιας Διακυβέρνησης και στη βελτίωση

των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων. Με σκοπό την ενίσχυση της διακυβέρνησης, ο Εσωτερικός Ελεγκτής υποβάλλει Εκθέσεις που περιλαμβάνουν θέματα σχετικά με τη Δημόσια Διακυβέρνηση στην Ανώτατη Διοίκηση. Αυτές οι Εκθέσεις προσφέρουν πολύτιμες πληροφορίες και προτάσεις για τη βελτίωση των δικλίδων ελέγχου και την εξάλειψη των αδυναμιών που εντοπίζονται κατά τη διαδικασία ελέγχου. Σύμφωνα με την εργασία των Mertzanis, Balntas και Pantazopoulos (2020), η συνεργατική λειτουργία των τριών γραμμών άμυνας είναι κρίσιμη για την αποτελεσματική διαχείριση των κινδύνων και την επίτευξη των στρατηγικών στόχων του Οργανισμού. Κάθε επίπεδο, αν και έχει διαφορετικές αρμοδιότητες, λειτουργεί σε συντονισμό για να διασφαλίσει τη συνολική αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου. Το Μοντέλο των 3 Γραμμών Άμυνας είναι ένα πλαίσιο που διαχωρίζει τις αρμοδιότητες και τους ρόλους εντός του Οργανισμού για την αποτελεσματική διαχείριση των κινδύνων. Ειδικότερα, το μοντέλο αυτό περιλαμβάνει:

1. **Πρώτη Γραμμή Άμυνας:** Οι διοικητικές μονάδες και οι υπεύθυνοι διαχείρισης διαδικασιών, οι οποίοι εφαρμόζουν και λειτουργούν τις δικλίδες ελέγχου στην καθημερινή τους εργασία. Η 1^η γραμμή άμυνας αναφέρεται στις οργανικές μονάδες και τους υπαλλήλους που απασχολούνται στην εκτέλεση διαδικασιών εντοπισμού και μετριασμού κινδύνων, καθώς και στην παρακολούθηση και διαχείριση των δικλίδων ελέγχου
2. **Δεύτερη Γραμμή Άμυνας:** Οι λειτουργίες διαχείρισης κινδύνου και συμμόρφωσης, που υποστηρίζουν και παρακολουθούν την αποτελεσματικότητα των δικλίδων ελέγχου που έχουν εφαρμοστεί από την πρώτη γραμμή. Η 2^η γραμμή περιλαμβάνει τις οργανικές μονάδες και τα όργανα που είναι υπεύθυνα για τη διασφάλιση της νομιμότητας και της απρόσκοπτης λειτουργίας του φορέα, καθώς και την συνολική παρακολούθηση και αξιολόγηση των δικλίδων ελέγχου, εποπτεία 1^{ης} γραμμής.
3. **Τρίτη Γραμμή Άμυνας:** Ο Εσωτερικός Ελεγκτής, που παρέχει ανεξάρτητη αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας τόσο των πρώτων δύο γραμμών άμυνας όσο και του συνολικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Η 3^η γραμμή άμυνας αναφέρεται στη Μονάδα Εσωτερικού

Ελέγχου, η οποία παρέχει εύλογη διαβεβαίωση και συμβουλές στον επικεφαλής του Οργανισμού σχετικά με την επάρκεια και την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, της διακυβέρνησης, της διαχείρισης κινδύνων και των δικλίδων ελέγχου του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, που αποτελούν αρμοδιότητα των δύο πρώτων γραμμών ρόλων.

Ο ρόλος των Εσωτερικών Ελεγκτών έχει εξελιχθεί σημαντικά και σήμερα αποτελεί κρίσιμο παράγοντα στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας της διαχείρισης του επιχειρηματικού κινδύνου. Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές παρέχουν πολύτιμη πληροφόρηση στη Διοίκηση και στην Επιτροπή Ελέγχου, εξασφαλίζοντας ότι οι κίνδυνοι έχουν ανιχνευθεί και αξιολογηθεί σωστά. Η συμβολή τους στη διαχείριση των κινδύνων επιτυγχάνεται μέσω της επαρκούς αξιολόγησης του Συστήματος Εσωτερικών Ελέγχων και της διασφάλισης ότι το υπάρχον σύστημα διαδικασιών και λειτουργίας είναι αποτελεσματικό και αποδοτικό. Επιπλέον, οι Εσωτερικοί Ελεγκτές διασφαλίζουν ότι οι κατάλληλες διαδικασίες διακυβέρνησης εφαρμόζονται αποτελεσματικά. Μέσω της καθιέρωσης και διατήρησης αξιών και των κριτηρίων λογοδοσίας, το Σύστημα Διαχείρισης Κινδύνων γίνεται αποτελεσματικό και προσφέρει αξία στον Οργανισμό. Η σύγχρονη διοικητική αντίληψη αναγνωρίζει τον Εσωτερικό Έλεγχο ως εργαλείο διαβεβαίωσης της εφαρμογής των κανόνων διακυβέρνησης και της αποτελεσματικής διαχείρισης του κινδύνου. Αυτό καθιστά τον Εσωτερικό Ελεγκτή και το έργο του ένα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα προστιθέμενης αξίας και καθοριστικό παράγοντα στη βιωσιμότητα των σύγχρονων Οργανισμών (Alazzabi, Mustafa & Karage, 2023).

Η συμβολή του Εσωτερικού Ελεγκτή στη διασφάλιση της εφαρμογής και της αξιολόγησης των δικλίδων ελέγχου στον Δημόσιο τομέα είναι καθοριστική. Ο ρόλος του περιλαμβάνει τη χρήση διαφόρων εργαλείων και μεθοδολογιών για την επιβεβαίωση της αποτελεσματικότητας των δικλίδων ελέγχου και την αξιολόγηση της επάρκειάς τους. Ένα από τα κύρια εργαλεία που χρησιμοποιεί είναι η χαρτογράφηση των διαδικασιών, η οποία πραγματοποιείται σε συνεργασία με τις ελεγχόμενες Οργανικές Μονάδες. Αυτό το στάδιο επιτρέπει τον εντοπισμό των υφιστάμενων δικλίδων ελέγχου και την αναγνώριση των δυνητικών κενών. Μετά τον εντοπισμό των κινδύνων, ο Εσωτερικός Ελεγκτής προχωρά στον καθορισμό των τρόπων

αντιμετώπισης αυτών των κινδύνων. Αυτό περιλαμβάνει τη δημιουργία και την εφαρμογή της βέλτιστης δικλίδας ασφαλείας, η οποία εξασφαλίζει την ορθή λειτουργία των διαδικασιών και την προστασία των οργανισμών από πιθανούς κινδύνους. Η συνεχής αξιολόγηση και αναθεώρηση των δικλίδων ελέγχου από τον Εσωτερικό Ελεγκτή είναι απαραίτητη για την προσαρμογή στις μεταβαλλόμενες συνθήκες και για τη διασφάλιση της διαρκούς επάρκειας των μέτρων ελέγχου. Με αυτόν τον τρόπο, ο Εσωτερικός Ελεγκτής συμβάλλει ουσιαστικά στην ενίσχυση της διαφάνειας, της λογοδοσίας και της αποτελεσματικότητας των δημόσιων οργανισμών. Σε αυτή τη διαδικασία υπόβαθρο δίδουν οι «5 Πυλώνες» και οι αντίστοιχες αρχές που τους διέπουν είναι οι εξής (COSO, 2013) (Dangi, Nawawi & Salin, 2020):

1. Περιβάλλον Ελέγχου
2. Αξιολόγηση – Ιεράρχηση Κινδύνων
3. Διεργασίες Ελέγχου – Διαμόρφωση Δικλίδων Ελέγχου (*Πολιτικές, Διαδικασίες, Δικλίδες Συστημάτων Μηχανογράφησης*)
4. Πληροφόρηση Και Επικοινωνία – Ασφάλεια Διαχείρισης Πληροφοριών
5. Παρακολούθηση – Διεργασίες Επιτήρησης / Εποπτείας

Ο Εσωτερικός Ελεγκτής διαδραματίζει κρίσιμο ρόλο στην αξιολόγηση των δικλίδων ελέγχου που έχει θεσπίσει η διοίκηση, ιδίως στις περιοχές υψηλού κινδύνου. Η προσέγγισή του περιλαμβάνει τη χρήση του «Φύλλου Εργασίας» για την αξιολόγηση βασικών δικλίδων, καθώς και την εξέταση πρόσθετων κριτηρίων αξιολόγησης που είναι ειδικά σχεδιασμένα για την ελεγχόμενη περιοχή. Σύμφωνα με την Εθνική Αρχή Διαφάνειας (2024) και το Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου του OECD, οι διαδικασίες διενέργειας του ελέγχου δικλίδων διακρίνονται σε τρία στάδια:

1. **Σχεδιασμός – Προκαταρκτική Αξιολόγηση – Προγραμματισμός Ελέγχου (ΠΑ 2200):** Σε αυτό το στάδιο, ο ελεγκτής κατανοεί τις διαδικασίες και τις δικλίδες ελέγχου που έχει θεσπίσει η διοίκηση και πραγματοποιεί προκαταρκτική αξιολόγηση για να σχεδιάσει το πλαίσιο του ελέγχου.
2. **Εφαρμογή – Εποπτικός Έλεγχος – Αξιολόγηση των Δικλίδων Ελέγχου (ΠΑ 2300):** Ο ελεγκτής εφαρμόζει τον έλεγχο, εποπτεύει τις δικλίδες και

αξιολογεί τη λειτουργικότητά τους στην πράξη, διασφαλίζοντας ότι οι δικλίδες λειτουργούν όπως σχεδιάστηκαν.

3. **Αποτελέσματα – Υποβολή Έκθεσης (ΠΑ 2400):** Τέλος, ο ελεγκτής αναλύει τα αποτελέσματα του ελέγχου και υποβάλλει έκθεση με τα ευρήματα και τις συστάσεις του, αναδεικνύοντας τυχόν αδυναμίες και προτείνοντας βελτιώσεις.

Η ευθύνη του Εσωτερικού Ελεγκτή είναι να διασφαλίζει ότι οι δικλίδες ελέγχου είναι επαρκώς σχεδιασμένες για να αντιμετωπίσουν τους κινδύνους της διοίκησης και να επιτύχουν τους στόχους του Οργανισμού. Αυτό περιλαμβάνει τον έλεγχο της επάρκειας και της σχεδίασης των δικλίδων καθώς και την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητάς τους στην πράξη. Ο ελεγκτής εξετάζει αν οι δικλίδες είναι κατάλληλες για τους κινδύνους που αντιμετωπίζει η διοίκηση και αν λειτουργούν αποτελεσματικά και αποδίδουν όπως αναμένεται. Με τη συστηματική εφαρμογή αυτών των διαδικασιών, ο Εσωτερικός Ελεγκτής μπορεί να διασφαλίσει την ύπαρξη ενός αξιόπιστου και αποτελεσματικού ελεγκτικού πλαισίου, το οποίο συμβάλλει στην επίτευξη των στόχων του Οργανισμού και στην ορθή λειτουργία των διαδικασιών και των δραστηριοτήτων του (Alhwatmeh, Aladwan & Alkurdi, 2022).

Το πλαίσιο ελέγχου που θεσπίζει η Διοίκηση ενός Οργανισμού παρέχει τα κριτήρια βάσει των οποίων γίνεται η αξιολόγηση της σχεδίασης, της εφαρμογής και της αποτελεσματικότητας των δικλίδων ελέγχου. Αυτά τα κριτήρια συνολικά συμβάλλουν στη διασφάλιση της αποτελεσματικής διαχείρισης των κινδύνων και της επίτευξης των στόχων του Οργανισμού. Η συνολική λειτουργία αυτών των δραστηριοτήτων ως ένα συνεκτικό σύστημα είναι ουσιώδης για την επίτευξη μιας ολοκληρωμένης και αποτελεσματικής διαχείρισης του ελέγχου και των κινδύνων του Οργανισμού. Τα κριτήρια αναφέρονται στη στοχοθεσία του Οργανισμού σχετικά με την οργανωτική δομή, και τους επιχειρησιακούς στόχους (*Που πάμε;*), τις ανεπίσημες δικλίδες σχετικά με τον Κώδικα δεοντολογίας και τη δέσμευση της Διοίκησης (*Πώς θα φτάσουμε εκεί;*, την κατάρτιση, γνώσεις, εργαλεία, δεξιότητες, Διοίκηση ανθρώπινου δυναμικού (*Είμαστε ικανοί να το κάνουμε;*) και τα αποτελέσματα από τον έλεγχο της απόδοσης που εισάγονται στις διαδικασίες σχεδιασμού, προκειμένου να διασφαλιστεί ότι ο Οργανισμός είναι σε θέση να προωθή τη συνεχή βελτίωση (*Πώς μπορούμε να γίνουμε καλύτεροι;*). Οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να

χρησιμοποιήσουν μία σειρά από μεθοδολογίες για να αξιολογήσουν τον σχεδιασμό και την αποτελεσματικότητα των δικλίδων ελέγχου, όπως Συνεντεύξεις με μέλη της ανώτερης διοίκησης, συναντήσεις εργασίας με υπαλλήλους και συλλογή και εξέταση αποδεικτικών στοιχείων. Οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι σημαντικό να συλλέξουν αποδεικτικά στοιχεία (τεκμηρίωση) ζητώντας από τα ενδιαφερόμενα μέρη στοιχεία για την κατάσταση των δικλίδων ελέγχου. Αυτή η συλλογή αποδεικτικών στοιχείων πρέπει να περιλαμβάνει επίσης την εξέταση αρχείων και εγγράφων. Στη συνέχεια, ακολουθεί η κατάρτιση Έκθεσης Ελέγχου η οποία περιλαμβάνει έναν κατάλογο συστάσεων για τη βελτίωση της κατάστασης των υφιστάμενων δικλίδων ελέγχου, καθώς και για την υιοθέτηση πιθανών νέων δικλίδων ελέγχου. Έπεται, η διαβούλευση του προσχεδίου της έκθεσης με τον ελεγχόμενο Οργανισμό ώστε ο εσωτερικός ελεγκτής να βεβαιωθεί ότι λαμβάνει ανατροφοδότηση από την ελεγχόμενη υπηρεσία αναφορικά με το σχέδιο έκθεσης. Στη συνέχεια, υποβάλλεται η τελική έκθεση ελέγχου στον επικεφαλής του Φορέα αλλά και στον Γενικό Γραμματέα Καταπολέμησης Διαφθοράς (ΓΕ.Γ.ΚΑ.Δ.) (Τσακλάγκανος & Σπαθής, 2015).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ

Το θέμα του ελέγχου της εφαρμογής των δικλίδων ελέγχου ως μέτρο εύλογης διασφάλισης της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών και η αξιολόγηση της επάρκειάς τους από τον Εσωτερικό Ελεγκτή έχει απασχολήσει και άλλους ερευνητές.

Στο παρελθόν η έρευνα των Hodgkinson (1971) και Harris (1990) έχει αποδείξει ότι η εξειδίκευση και η εμπειρία που αποκτούν οι Εσωτερικοί Ελεγκτές μέσω των ετών επαγγελματικής δραστηριότητας μπορούν να βελτιώσουν σημαντικά την ικανότητά τους να ανιχνεύουν απάτες και διαφθορά. Αυτό το εύρημα υποδεικνύει ότι η εμπειρία και η γνώση που συλλέγονται με τα χρόνια βοηθούν τους Εσωτερικούς Ελεγκτές να εντοπίζουν προβλήματα και δυσχέρειες πιο αποτελεσματικά, οδηγώντας σε πιο αποδοτικές διαδικασίες ελέγχου εντός ενός οργανισμού. Η κατανόηση αυτών των αποτελεσμάτων είναι σημαντική για τους Δημόσιους Οργανισμούς, καθώς μπορεί να τους ενθαρρύνει να επενδύουν περισσότερο στην εκπαίδευση και στην επαγγελματική ανάπτυξη των Εσωτερικών Ελεγκτών τους. Η επένδυση αυτή μπορεί να βελτιώσει την ικανότητα των Ελεγκτών να εκτελούν το έργο τους με μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα, συμβάλλοντας έτσι στη βελτίωση της διαφάνειας και της λογοδοσίας στον δημόσιο τομέα. Επιπλέον, η ενίσχυση των δεξιοτήτων και της εμπειρίας των Εσωτερικών Ελεγκτών μπορεί να έχει θετικό αντίκτυπο στη συνολική διακυβέρνηση και διαχείριση κινδύνων, καθιστώντας τους Δημόσιους Οργανισμούς πιο ανθεκτικούς και αποτελεσματικούς στην αντιμετώπιση προκλήσεων και απειλών.

Επίσης, οι Kidwell, Stevens & Bethke (1987), Callan (1992) και Larkin (2000) ανέδειξαν τη στατιστικά σημαντική σχέση των ετών προϋπηρεσίας και της επαγγελματικής εμπειρίας των Εσωτερικών Ελεγκτών και της ηθικής συμπεριφοράς τους, κατά την άσκηση των επαγγελματικών καθηκόντων τους, που με τη σειρά τους ενισχύουν την αποτελεσματικότητα του παραγόμενου ελεγκτικού έργου. Στη βάση αυτών των ευρημάτων, συμπεραίνει κανείς ότι η εκτεταμένη επαγγελματική εμπειρία και τα χρόνια προϋπηρεσίας συνεισφέρουν στην ανάπτυξη μιας ισχυρής ηθικής βάσης για τους εσωτερικούς ελεγκτές. Αυτή η ηθική συμπεριφορά είναι κρίσιμη για την επίτευξη υψηλών προτύπων επαγγελματικής ακεραιότητας και αντικειμενικότητας, τα οποία είναι ουσιαστικά για την αποτελεσματική εκτέλεση των ελεγκτικών καθηκόντων και την ενίσχυση της εμπιστοσύνης στους ελεγκτικούς μηχανισμούς. Η

σημασία αυτών των ευρημάτων είναι ιδιαίτερα κρίσιμη για την ανάπτυξη και την εκπαίδευση των εσωτερικών ελεγκτών, καθώς υποδεικνύουν την ανάγκη για συνεχή επαγγελματική ανάπτυξη και εκπαίδευση ως μέσο για την βελτίωση της ποιότητας των ελεγκτικών διαδικασιών.

Στο ερευνητικό πεδίο στις μέρες μας το θέμα του εσωτερικού ελέγχου και των δικλίδων ελέγχου όπως και ο ρόλος του Εσωτερικού Ελεγκτή έχουν απασχολήσει ένα σύνολο ερευνητών όπως η Κεσσανίδου, Π. (2024) η οποία ενασχολήθηκε με τον ρόλο του Εσωτερικού Ελεγκτή στο δημόσιο. Η βιβλιογραφική εργασία επιχειρεί να σκιαγραφήσει τον ρόλο του εσωτερικού ελεγκτή στον δημόσιο τομέα, αναλύοντας τις αρμοδιότητές του και επισημαίνοντας τις ιδιαιτερότητες που συνοδεύουν την άσκηση αυτού του ρόλου σε σύγκριση με τον ιδιωτικό τομέα. Μέσα από την ανάλυση αυτή, προτείνονται συγκεκριμένες δράσεις και μέτρα για τη βελτιστοποίηση της συμβολής του εσωτερικού ελεγκτή στους δημόσιους οργανισμούς. Οι κύριες αρμοδιότητες του εσωτερικού ελεγκτή περιλαμβάνουν τη διασφάλιση της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών, την αξιολόγηση της επάρκειάς τους, και τη συμβολή στη διαχείριση κινδύνων. Στον δημόσιο τομέα, οι εσωτερικοί ελεγκτές αντιμετωπίζουν μοναδικές προκλήσεις όπως η απαίτηση για μεγαλύτερη διαφάνεια, η αυξημένη λογοδοσία, και συχνά πολύπλοκα ρυθμιστικά πλαίσια. Η εργασία καταλήγει σε συμπεράσματα και προτάσεις που στοχεύουν στην ενίσχυση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα. Οι προτάσεις περιλαμβάνουν ενέργειες όπως η ενίσχυση της εκπαίδευσης και της επαγγελματικής ανάπτυξης των εσωτερικών ελεγκτών, η βελτίωση των διαδικασιών αναφοράς και επικοινωνίας, και η εφαρμογή σύγχρονων εργαλείων και τεχνολογιών που διευκολύνουν το έργο τους. Με την υλοποίηση αυτών των προτάσεων, αναμένεται ότι ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή θα ενισχυθεί, συμβάλλοντας σημαντικά στην βελτίωση της διακυβέρνησης και της διαχείρισης κινδύνων στους δημόσιους οργανισμούς.

Η καταγραφή του Βήττα (2023) αποτελεί σημαντική συμβολή στη διάκριση του ρόλου του Εσωτερικού Ελέγχου στην προστασία των Οργανισμών. Ο Βήττας αναφέρει ότι ο Εσωτερικός Έλεγχος και ο Εσωτερικός Ελεγκτής, με τη χρήση κατάλληλων εργαλείων, προσφέρουν λύσεις, θέτουν δικλίδες ελέγχου και προλαμβάνουν πιθανούς κινδύνους. Ο Εσωτερικός Έλεγχος αναφέρεται στη διαδικασία ελέγχου της διαχείρισης των κινδύνων και της εσωτερικής λειτουργίας ενός Οργανισμού. Αυτή η διαδικασία στοχεύει στη διασφάλιση της συμμόρφωσης με

τους εσωτερικούς κανονισμούς και τις πολιτικές του Οργανισμού, καθώς και στην αποφυγή απωλειών ή απάτης. Ο Εσωτερικός Ελεγκτής διαδραματίζει κρίσιμο ρόλο στη διασφάλιση της ορθής λειτουργίας του Οργανισμού και στην προστασία των χρηστών των υπηρεσιών του. Ελέγχει τα συστήματα και τις διαδικασίες για να εξασφαλίσει ότι τηρούνται οι κανονισμοί και οι πολιτικές που έχει θεσπίσει η Διοίκηση. Αυτή η προσέγγιση υπογραμμίζει τη σημασία του Εσωτερικού Ελέγχου ως κρίσιμου εργαλείου για την ενίσχυση της διαφάνειας, τη μείωση των κινδύνων και την προστασία των συμφερόντων όλων των εμπλεκόμενων μερών ενός Οργανισμού.

Η έρευνα της Γεωργιοπούλου, Μ. (2023) προσφέρει μια ουσιαστική αποτίμηση της συμβολής του Εσωτερικού Ελέγχου στη Δημόσια Διοίκηση της Ελλάδας. Αναδεικνύει τον σημαντικό ρόλο του Εσωτερικού Ελέγχου στον εκσυγχρονισμό και τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας, της αποδοτικότητας και της ακεραιότητας των δημόσιων λειτουργιών. Οι εσωτερικοί έλεγχοι είναι κρίσιμοι για την εγκαθίδρυση ενός ολοκληρωμένου συστήματος αναμόρφωσης, το οποίο μπορεί να οδηγήσει σε ευρύτερες μεταρρυθμίσεις στη Δημόσια Διοίκηση. Κατά την ανάλυση της ερευνήτριας, ο Εσωτερικός Έλεγχος μπορεί να ενισχύσει την οικονομική και διαχειριστική ικανότητα των δημόσιων οργανισμών, ενώ παράλληλα μειώνει τον κίνδυνο κακοδιαχείρισης και διαφθοράς. Το ευάλωτο οικονομικό περιβάλλον των τελευταίων δεκαετιών καθιστά αναγκαία την ενίσχυση του ρόλου του Εσωτερικού Ελέγχου στην καλή διακυβέρνηση της Δημόσιας Διοίκησης, απαιτώντας από αυτόν να διασφαλίζει την ποιότητα των δραστηριοτήτων της. Επιπλέον, ο Εσωτερικός Έλεγχος μπορεί να αντισταθμίσει την αδυναμία των διοικούντων να επιβλέπουν και να ελέγχουν όλες τις δραστηριότητες της οργάνωσης, να αποτρέπει τις λανθασμένες διαδικασίες και να συμβάλλει αποτελεσματικά στη λήψη ορθών αποφάσεων και στην υλοποίηση των στρατηγικών στόχων των Οργανισμών.

Επιπλέον, μια ακόμη έρευνα του Δρογαλά, Γ. (2023) αναδεικνύει τη σημασία του εσωτερικού ελέγχου στην αντιμετώπιση οικονομικής αβεβαιότητας και την ενίσχυση της εταιρικής διακυβέρνησης. Η έρευνα επικεντρώνεται στις ικανότητες και την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου, την ανεξαρτησία του και την υποστήριξη από την ανώτατη διοίκηση, ως παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Στα βασικά σημεία της έρευνας αναδεικνύεται η σημασία και ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου. Πως ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλλει στην πρόληψη και αντιμετώπιση επιχειρηματικών κινδύνων, ποιον ρόλο παίζει στην επίτευξη

οργανωσιακών και στρατηγικών στόχων αλλά και αν αποτελεί σημαντικό μέρος της εταιρικής διακυβέρνησης. Τα ευρήματα της έρευνας απέδωσαν στοιχεία σημαντικά σχετικά με τις ικανότητες και τη ποιότητα, που επηρεάζουν θετικά και σημαντικά την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, με τις ικανότητες να είναι ο σημαντικότερος παράγοντας, την ανεξαρτησία η οποία επηρεάζει θετικά την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, αλλά όχι στατιστικά σημαντικά αλλά και την υποστήριξη από την Ανώτατη Διοίκηση με αναφορά στον διαμεσολαβητικό ρόλο της υποστήριξης. Η εργασία καταλήγει στο ότι οι ικανότητες και η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου είναι καθοριστικοί παράγοντες για την αποτελεσματικότητά του. Η ανεξαρτησία, αν και σημαντική, δεν επηρεάζει στατιστικά σημαντικά την αποτελεσματικότητα, ενώ η υποστήριξη από την ανώτατη διοίκηση δεν φαίνεται να παίζει διαμεσολαβητικό ρόλο. Αυτή η ανάλυση υπογραμμίζει τη σημασία της συνεχούς βελτίωσης των εσωτερικών ελέγχων για την επίτευξη υψηλού επιπέδου εταιρικής διακυβέρνησης και την αποτελεσματική διαχείριση κινδύνων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

4.1. Σκοπός & Στόχοι Έρευνας

Η ερευνητική προσπάθεια που πραγματοποιείται έχει ως κύριο σκοπό την μελέτη σχετικά με τον έλεγχο της εφαρμογής των δικλίδων ελέγχου ως μέτρο εύλογης διασφάλισης της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών και την αξιολόγηση της επάρκειάς τους από τον Εσωτερικό ελεγκτή. Η εξέταση των θέσεων και των πεποιθήσεων των Εσωτερικών Ελεγκτών αναφορικά με την αξιολόγηση των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου (Δικλίδες Ελέγχου) είναι δυνατό να αποδώσει σημαντικά ευρήματα για το πώς η Δημόσια Διοίκηση και οι άνθρωποι του Εσωτερικού Ελέγχου δύνανται να κατοχυρώσουν την διαφάνεια των διεργασιών αλλά και να αναδειχθεί η ικανότητά τους να διασφαλίσουν επαρκείς και πλήρεις διαδικασίες αντιμετώπισης κινδύνων για την διαχείριση των επιπτώσεών τους αν και όταν αυτοί παρουσιαστούν.

4.2. Ερευνητικά Ερωτήματα & Ερευνητικές Υποθέσεις

Η παρούσα διπλωματική εργασία εισάγει μια ερευνητική ιδέα σχετικά με την διερεύνηση του ελέγχου εφαρμογής των δικλίδων ελέγχου ως μέτρο εύλογης διασφάλισης της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών και την αξιολόγηση της επάρκειάς τους από τον Εσωτερικό Ελεγκτή, με συγκεκριμένη μελέτη περίπτωσης τη Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου που αποτελεί μια οργανική μονάδα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.). Ο στόχος είναι να διερευνηθεί ο Εσωτερικός Έλεγχος, το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου ως προς τις Δικλίδες Ελέγχου και ο ρόλος του Εσωτερικού Ελεγκτή.

Η ερευνητική μεθοδολογία καθοδηγείται από τα ερευνητικά ερωτήματα (Willis, 2023). Η ερευνήτρια, έθεσε ένα σύνολο από ερευνητικά ερωτήματα τα οποία

αποτελέσαν τον οδηγό της, για τον σχεδιασμό της έρευνας. Με αυτό τον τρόπο, η έρευνα ήταν στοχευμένη, επιτρέποντας την εξαγωγή τεκμηριωμένων συμπερασμάτων σχετικά με την αποτελεσματικότητα των γραμμών ελέγχου και τη συμβολή του εσωτερικού ελεγκτή στη διακυβέρνηση και τη διαχείριση κινδύνων. Στην παρούσα έρευνα τα ερευνητικά ερωτήματα είναι τα εξής:

1. Ποια είναι τα χαρακτηριστικά του Εσωτερικού Ελέγχου στον εξεταζόμενο Δημόσιο Οργανισμό;
2. Πως διαρθρώνεται το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου στον εξεταζόμενο Δημόσιο Οργανισμό σύμφωνα με τις «17 Αρχές» των «5 Πυλώνων» του Πλαισίου COSO;
3. Ποιες είναι και τι διασφαλίζουν οι δικλίδες ελέγχου που εφαρμόζονται στον εξεταζόμενο Δημόσιο Οργανισμό;
4. Ποια είναι τα κύρια χαρακτηριστικά ενός Εσωτερικού Ελεγκτή;
5. Πως κρίνεται η συμβουλευτική – διαβεβαιωτική συμβολή του Εσωτερικού Ελεγκτή προς την ανώτατη Διοίκηση του Φορέα;
6. Ο Εσωτερικός Ελεγκτής συμβάλλει στη(ν) (α) διασφάλιση της αποτελεσματικότητας της δημόσιας Διακυβέρνησης του Φορέα, (β) βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης των κινδύνων, (γ) εφαρμογή των δικλίδων ελέγχου ως μέτρο εύλογης διασφάλισης της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών και (δ) αξιολόγηση της επάρκειάς τους τον εξεταζόμενο Δημόσιο Οργανισμό;

Με την απάντηση αυτών των ερωτημάτων, η έρευνα στοχεύει όχι μόνο στην κατανόηση των υπάρχοντων συνθηκών αλλά και στην παροχή πρακτικών συστάσεων για τη διασφάλιση της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών, και κατ' επέκταση, της επάρκειας των δικλίδων ελέγχου και του ρόλου του Εσωτερικού Ελεγκτή. Ακριβώς, η διατύπωση των ερευνητικών ερωτημάτων είναι κρίσιμο στάδιο στην ερευνητική διαδικασία, καθώς καθορίζει την κατεύθυνση και το εύρος της μελέτης. Τα ερευνητικά ερωτήματα παρέχουν τη βάση για τη διαμόρφωση των ερευνητικών υποθέσεων, οι οποίες στη συνέχεια μπορούν να ελεγχθούν μέσω της έρευνας. Η απάντηση αυτών των ερωτημάτων θα βοηθήσει στη διαμόρφωση των ερευνητικών υποθέσεων και θα οδηγήσει την έρευνα προς συγκεκριμένες κατευθύνσεις, προκειμένου να αξιολογηθεί η αποτελεσματικότητα των γραμμών ελέγχου και η συμβολή του εσωτερικού ελεγκτή (Thomas, 2021).

Η έρευνα πραγματοποιήθηκε στη Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου της Α.Α.Δ.Ε. μια ειδική αποκεντρωμένη Υπηρεσία που λειτουργεί ως Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου, με τίτλο «Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου», υπαγόμενη απευθείας στον Γενικό Γραμματέα της Α.Α.Δ.Ε., στην οποία συγχωνεύθηκαν από την σύσταση της (01-01-2017, Ν. 4389/2016, Φ.Ε.Κ. 94/Α, 2017) η Διεύθυνση Εποπτείας Εσωτερικού Ελέγχου και η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικής Επιθεώρησης της Γ.Γ.Δ.Ε.

Ειδικότερα, για την παρούσα έρευνα τίθενται οι εξής ερευνητικές υποθέσεις με τις αντίστοιχες μηδενικές τους:

- ✓ EY1. Τα χαρακτηριστικά του Εσωτερικού Ελέγχου προσδίδουν αξία στον Δημόσιο Φορέα.
- ✓ EY1₀. Τα χαρακτηριστικά του Εσωτερικού Ελέγχου δεν προσδίδουν αξία στον Δημόσιο Φορέα.

- ✓ EY2. Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου στον εξεταζόμενο Δημόσιο Φορέα εφαρμόζει το πλαίσιο COSO («5 Πυλώνες» και «17 Αρχές») ως μέτρο εύλογης διασφάλισης της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών.
- ✓ EY2₀. Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου στον εξεταζόμενο Δημόσιο Φορέα δεν εφαρμόζει το πλαίσιο COSO («5 Πυλώνες» και «17 Αρχές») ως μέτρο εύλογης διασφάλισης της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών.

- ✓ EY3. Οι δικλίδες ελέγχου που εφαρμόζονται στον εξεταζόμενο Δημόσιο Φορέα (α) διασφαλίζουν την ορθή λειτουργία των διαδικασιών και (β) θεωρούνται αποτελεσματικές και επαρκείς.
- ✓ EY3₀. Οι δικλίδες ελέγχου που εφαρμόζονται στον εξεταζόμενο Δημόσιο Φορέα (α) δεν διασφαλίζουν την ορθή λειτουργία των διαδικασιών και (β) δεν θεωρούνται αποτελεσματικές και επαρκείς.

- ✓ EY4. Τα χαρακτηριστικά ενός Εσωτερικού Ελεγκτή προσδίδουν αξία στον Δημόσιο Φορέα.
- ✓ EY4₀. Τα χαρακτηριστικά ενός Εσωτερικού Ελεγκτή δεν προσδίδουν αξία στον Δημόσιο Φορέα.

- ✓ EY5. Υπάρχει διαφοροποίηση στο συμβουλευτικό - διαβεβαιωτικό ρόλο του Εσωτερικού Ελεγκτή προς την ανώτατη Διοίκηση του Φορέα ανάλογα με το φύλο.
- ✓ EY5₀. Δεν υπάρχει διαφοροποίηση στο συμβουλευτικό - διαβεβαιωτικό ρόλο του Εσωτερικού Ελεγκτή προς την ανώτατη Διοίκηση του Φορέα ανάλογα με το φύλο.
- ✓ EY6. Υπάρχει διαφοροποίηση στη συμβολή του Εσωτερικού Ελεγκτή στη(ν) (α) διασφάλιση της αποτελεσματικότητας της δημόσιας Διακυβέρνησης του Φορέα, (β) βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης των κινδύνων, (γ) εφαρμογή των δικλίδων ελέγχου ως μέτρο εύλογης διασφάλισης της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών και (δ) αξιολόγηση της επάρκειάς τους τον εξεταζόμενο Δημόσιο Οργανισμό ανάλογα με το φύλο και τα έτη εμπειρίας τους.
- ✓ EY6₀. Δεν υπάρχει διαφοροποίηση στη συμβολή του Εσωτερικού Ελεγκτή στη(ν) (α) διασφάλιση της αποτελεσματικότητας της δημόσιας Διακυβέρνησης το Φορέα, (β) βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης των κινδύνων, (γ) εφαρμογή των δικλίδων ελέγχου ως μέτρο εύλογης διασφάλισης της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών και (δ) αξιολόγηση της επάρκειάς τους τον εξεταζόμενο Δημόσιο Οργανισμό ανάλογα με το φύλο και τα έτη εμπειρίας τους.

4.3. Επιλογή & Τεκμηρίωση Ερευνητικής Μεθόδου

Το μεθοδολογικό υπόβαθρο της έρευνας επαφίεται στα εξής:

1. **Φιλοσοφία του Θετικισμού.** Η εφαρμογή της θετικιστικής μεθοδολογίας συνεπάγεται τη συγκέντρωση αντικειμενικών γνώσεων και τη διεξαγωγή μελετών ή ανάλυσης δεδομένων από πραγματικές καταστάσεις, με σκοπό

την επιβεβαίωση ή διάψευση των υποθέσεων. Στην περίπτωση της παρούσας έρευνας, η εφαρμογή της θετικιστικής μεθόδου θα εστιαστεί στη μελέτη της στάσης και των γνώσεων των Εσωτερικών Ελεγκτών σχετικά με τις δικλίδες ελέγχου και τον ρόλο τους στη διασφάλιση της εφαρμογής και της επάρκειάς τους. Η αντικειμενική προσέγγιση του Θετικισμού βοηθά στη διασφάλιση της αξιοπιστίας και της επιστημονικής ακεραιότητας της έρευνας (Jackson & Dolan, 2021).

2. **Παραγωγική προσέγγιση.** Η παραγωγική προσέγγιση είναι συνεπής με το ότι η ερευνήτρια βασίζει τις ερευνητικές υποθέσεις της σε προηγούμενες θεωρητικές προσεγγίσεις δημιουργώντας ένα πλαίσιο εργασίας για τη διερεύνηση και την ανάλυση των δεδομένων. Συνολικά, η παραγωγική προσέγγιση συμβάλλει στην ανάπτυξη γνώσης και στην επίλυση προβλημάτων στον τομέα της έρευνας. Στην παραγωγική προσέγγιση η ερευνήτρια υιοθετεί μια αμερόληπτη και ανεξάρτητη στάση η οποία είναι κρίσιμη για τη διασφάλιση της αξιοπιστίας των συμπερασμάτων της μελέτης (Fricke et al., 2022).
3. **Περιγραφική, Διερευνητική, Επισκοπική & Συσχετιστική Έρευνα.** Η τυπολογία της μελέτης ποικίλλει εσωκλείοντας τέσσερα διαφορετικά είδη έρευνας την περιγραφική, τη διερευνητική, την επισκοπική και την συσχετιστική. Η συνδυασμένη χρήση αυτών των μεθόδων μπορεί να προσφέρει μια ολοκληρωμένη και πολυδιάστατη κατανόηση του αντικειμένου της έρευνας, επιτρέποντας έτσι την απόκτηση επιστημονικής γνώσης και την εξαγωγή εφαρμόσιμων συμπερασμάτων. Η έρευνα αναζητά την ανάδειξη αλληλεξαρτήσεων ανάμεσα στις εξαρτημένες και ανεξάρτητες μεταβλητές. Η ερευνήτρια επικεντρώνεται στη συλλογή και ανάλυση δεδομένων με στόχο την περιγραφή των χαρακτηριστικών μιας συγκεκριμένης κατάστασης ή φαινομένου, χωρίς να αναζητά τις αιτίες ή να εξετάζει τις συσχετίσεις μεταξύ των μεταβλητών. Η χρήση ποσοτικών μεθόδων, όπως γραφήματα και πίνακες, βοηθά στην παρουσίαση των δεδομένων με σαφή και κατανοητό τρόπο. Αυτά τα γραφήματα και οι πίνακες μπορούν να περιλαμβάνουν στατιστικά στοιχεία, ποσοστά, και άλλες μορφές ανάλυσης δεδομένων που διευκολύνουν την κατανόηση των ευρημάτων της έρευνας. Η

περιγραφική έρευνα είναι ιδιαίτερα χρήσιμη όταν ο στόχος είναι να αποτυπωθούν οι τρέχουσες συνθήκες και να παρασχεθούν πληροφορίες που μπορεί να χρησιμεύσουν ως βάση για περαιτέρω ανάλυση ή μελλοντική έρευνα. Με αυτόν τον τρόπο, η ερευνήτρια μπορεί να παρουσιάσει μια σαφή εικόνα των χαρακτηριστικών του εσωτερικού ελέγχου, των γραμμών ελέγχου, και της αποτελεσματικότητας των μέτρων ελέγχου, όπως επίσης και των διαφορών που σχετίζονται με το φύλο και την εμπειρία των εσωτερικών ελεγκτών (Jain, 2021, Gupta & Gupta, 2022).

4. **Ποσοτική μεθοδολογία.** Η επιλογή της ποσοτικής μεθόδου έρευνας είναι σημαντική και συνάδει με τους στόχους και τη φύση της μελέτης. Η ποσοτική μέθοδος ερευνά και μελετά τις στάσεις και τις απόψεις των Εσωτερικών Ελεγκτών με αξιόπιστες αριθμητικές μετρήσεις, ενισχύοντας την επιστημονική και αντικειμενική προσέγγιση της μελέτης. Επομένως, η επιλογή αυτή θα συμβάλει στην επιτυχία και την αξιοπιστία της έρευνας (Powell, 2020).

4.4. Τρόπος Συλλογής Δεδομένων

Στην παρούσα έρευνα, η συλλογή δεδομένων πραγματοποιήθηκε μέσω ενός τυπικού ερωτηματολογίου με αυστηρή δομή, το οποίο περιλάμβανε κλειστού (διχοτομικές, διαβαθμισμένης κλίμακας) και ανοικτού τύπου ερωτήσεις. Το ερωτηματολόγιο σχεδιάστηκε με βάση τον μεθοδολογικό σχεδιασμό που επιλέχθηκε από την ερευνήτρια, προκειμένου να διασφαλιστεί η επικοινωνία μεταξύ της ίδιας και των συμμετεχόντων στην έρευνα, καθώς και να διευκολυνθεί η εκτέλεση των στατιστικών ελέγχων για την απάντηση των ερευνητικών ερωτημάτων (Fife-Schaw, 2020).

Το δομημένο ερωτηματολόγιο αυτό-αναφοράς που αναπτύχθηκε για την έρευνα αυτή, βασίστηκε σε ενδελεχή βιβλιογραφική μελέτη και ανάλυση προηγούμενων σχετικών ερευνών. Η αναζήτηση και ανάλυση αυτών των ερευνών συνέβαλε ουσιαστικά στη διαμόρφωση των ερωτήσεων, διασφαλίζοντας ότι αυτές καλύπτουν πλήρως το

γνωστικό και ερευνητικό αντικείμενο της μελέτης. Η σαφήνεια, η αλληλουχία και η τυπική δομή του ερωτηματολογίου ήταν πρωταρχικής σημασίας για την ερευνήτρια, ώστε να διευκολυνθεί η κατανόηση και η απάντηση των ερωτήσεων από τους συμμετέχοντες. Επιπλέον, η ερευνήτρια έλαβε υπόψη την ανάγκη οι ερωτήσεις να επιδέχονται στατιστικής επεξεργασίας και να αντικατοπτρίζουν με ακρίβεια τους ερευνητικούς στόχους. Για να ενισχύσει την αποτελεσματικότητα της έρευνας, η ερευνήτρια συμπεριέλαβε μια επιστολή ενημέρωσης και συγκατάθεσης για συμμετοχή σε έρευνα. Επιπλέον, διαβεβαίωσε ότι τα αποτελέσματα από τη στατιστική επεξεργασία των απαντήσεων θα παραμείνουν εμπιστευτικά και θα χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά για τη διεξαγωγή των συμπερασμάτων της έρευνας, σύμφωνα με τις αρχές και τις πρακτικές της βιβλιογραφίας (Aithal & Aithal, 2020).

Η ερευνήτρια πραγματοποίησε μια πιλοτική έρευνα για να αξιολογήσει την αξιοπιστία του ερωτηματολογίου και τη συνάφειά του αναφορικά με τους ερευνητικούς σκοπούς, τα ερευνητικά ερωτήματα και τα κίνητρα της έρευνας (Wadood, Akbar & Ullah, 2021). Η πιλοτική έρευνα υλοποιήθηκε με την αποστολή 15 ερωτηματολογίων μέσω διαδικτύου μέσω του Microsoft Forms σε υπαλλήλους της Δ.Ε.Σ.Ε.Α. Όταν η ερευνήτρια συγκέντρωσε τα 15 ερωτηματολόγια πραγματοποίησε έλεγχο αξιοπιστίας του ερωτηματολογίου και διαπίστωσε ικανοποιητική αξιοπιστία με τον δείκτη αξιοπιστίας Cronbach 's Alpha ίσο με 0,704 ή 70,4%, αναδεικνύοντας έναν ικανοποιητικό βαθμό κατανόησης και αποτελεσματικότητας (Kennedy, 2022). Η έρευνα ολοκληρώθηκε με τη συλλογή 31 ερωτηματολογίων, όπου και η αξιοπιστία του ερευνητικού εργαλείου εκτιμήθηκε εκ νέου και ο δείκτης αξιοπιστίας Cronbach's Alpha ήταν ίσος με 0,818 ή 81,8%, παρουσιάζοντας υψηλό βαθμό εσωτερικής συνάφειας.

4.5. Εργαλείο Διεξαγωγής Έρευνας

Η συλλογή ερευνητικών δεδομένων πραγματοποιήθηκε μέσω ενός ερωτηματολογίου το οποίο κρίθηκε από την ερευνήτρια ως η καταλληλότερη επιλογή για να επιτευχθεί η λεπτομερής και σαφής ανάλυση των δεδομένων που θα προέκυπταν από αυτό, την

στατιστική τους επεξεργασία και την τελική απόδοση ευρημάτων. Επομένως, σημαντική κρίθηκε η χρήση του δομημένου ερωτηματολογίου, το οποίο διευκόλυνε τόσο τη συλλογή όσο και την ανάλυση των δεδομένων. Το ερευνητικό εργαλείο διαμορφώθηκε από την ίδια την ερευνήτρια και αποτελεί ένα ερωτηματολόγιο αυτό-αναφοράς με τυπική δομή (Παράρτημα). Το ερωτηματολόγιο της παρούσας έρευνας περιλαμβάνει τρεις ενότητες με 16 ερωτήσεις κλίμακας Likert,, 3 ανοικτού τύπου και 13 κλειστού, ποικίλων μορφών όπως διχοτομικών, πολλαπλών επιλογών αλλά και κλίμακας πενταβάθμιας ανάλυσης τύπου Likert (Fowler, 2013) (Brace, 2018).

Το ερωτηματολόγιο περιλαμβάνει ερωτήσεις κοινωνικο/δημογραφικών και επαγγελματικών χαρακτηριστικών και ερωτήσεις αποκάλυψης των στάσεων του δείγματος αναφορικά με τον εσωτερικό έλεγχο, τις δικλίδες ελέγχου, το ρόλο του Εσωτερικού Ελεγκτή και την συμβολή του στην εφαρμογή των δικλίδων ελέγχου ως μέτρο εύλογης διασφάλισης της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών και στην αξιολόγηση της επάρκειάς τους στους Δημόσιους Οργανισμούς.

4.6. Έλεγχος Αξιοπιστίας Ερευνητικού Εργαλείου

Ο Πίνακας 1 αναδεικνύει τον έλεγχο αξιοπιστίας του ερευνητικού εργαλείου, ως προς το σύνολό του αλλά και κάθε επιμέρους Ενότητάς του. Ο δείκτης Cronbach's a υπολογίστηκε ως εξής:

1. Συνολικό Ερωτηματολόγιο 0,818 ή 81,8%
2. Ενότητα Α. Κοινωνικά / Δημογραφικά Χαρακτηριστικά: 0,728 ή 72,8%
3. Ενότητα Β. Εσωτερικός Έλεγχος - Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου – Δικλίδες Ελέγχου: 0,941 ή 94,1%
4. Ενότητα Γ. Εσωτερικός Ελεγκτής: 0,785 ή 78,5%

Οι Δείκτης αξιοπιστίας Cronbach's a για το συνολικό ερευνητικό εργαλείο αλλά και των τριών Ενότητων του εμφανίζονται να είναι υψηλότεροι από το κριτήριο του 0,70

με αποτέλεσμα να προάγουν μια υψηλή αξιοπιστία αλλά και οι ερωτήσεις του να διαθέτουν συνοχή μεταξύ τους.

<i>Έλεγχος Αξιοπιστίας</i>	Cronbach's a	N of Items
Συνολικό Ερωτηματολόγιο	0,818	61
A. Κοινωνικά / Δημογραφικά Χαρακτηριστικά	0,728	7
Ενότητα Β. Εσωτερικός Έλεγχος - Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου – Δικλίδες Ελέγχου	0,941	41
Ενότητα Γ. Εσωτερικός Ελεγκτής	0,785	13

Πίνακας 4.1. Αξιοπιστία ερευνητικού εργαλείου

4.7. Έλεγχος Εγκυρότητας Ερευνητικού Εργαλείου

Ο παρακάτω Πίνακας 4.2. παραθέτει τα στοιχεία σχετικά με τον έλεγχο της εγκυρότητας του ερευνητικού εργαλείου. Η ερευνήτρια για τη διασφάλιση της εγκυρότητας μερίμνησε ώστε το ερευνητικό εργαλείο να είναι κατάλληλο και οι ερωτήσεις του ερωτηματολογίου να απαντούν στο σκοπό και στα ερευνητικά ερωτήματα. Ο έλεγχος εγκυρότητας του ερευνητικού εργαλείου πραγματοποιείται με τη διεξαγωγή του Δείκτη Kaiser – Meyer – Olkin (KMO) και την εκτέλεση του ελέγχου σφαιρικότητας, Bartlett's Test of Sphericity. Ο δείκτης KMO τεκμηριώνει την αυτάρκεια και την αντιπροσωπευτικότητα του δείγματος της έρευνας και θεωρείται αποδεκτός από τιμές 0,6 και άνω και ο έλεγχος Bartlett's test of Sphericity επικυρώνει την ανυπαρξία σφαιρικότητας των δεδομένων υπό την προϋπόθεση ότι η πιθανότητα του ελέγχου Sig. να παρουσιάζεται μικρότερη του στατιστικού κριτηρίου 0,05 (Shrestha, 2021).

Οι δείκτες KMO και η πιθανότητα του ελέγχου Sig. στο Bartlett's Test of Sphericity για όλες τις ενότητες και το συνολικό ερευνητικό εργαλείο υπολογίστηκαν ως ακολούθως:

1. Συνολικό Ερευνητικό Εργαλείο: $KMO\ 0,849 > 0,5$, *Bartlett's test of*

Sphericity Sig.0,000 < 0,05

2. Ενότητα Α. *KMO 0,757 > 0,5, Bartlett's Test of Sphericity Sig. 0,000 < 0,05*
3. Ενότητα Β. *KMO 0,862 > 0,5, Bartlett's Test of Sphericity Sig. 0,000 < 0,05*
4. Ενότητα Γ. *KMO 0,826 > 0,5, Bartlett's Test of Sphericity Sig. 0,000 < 0,05*

Ο δείκτης KMO ως υψηλότερος από 0,6 (συχνά θεωρείται ως το κατώτατο αποδεκτό όριο) δείχνει ότι τα δεδομένα είναι κατάλληλα για ανάλυση παραγόντων. Στην προκειμένη περίπτωση, όλοι οι δείκτες KMO για τις επιμέρους ενότητες και για το σύνολο του ερωτηματολογίου είναι υψηλότεροι από το 0,6, στοιχείο που υποδηλώνει ότι το ερωτηματολόγιο έχει υψηλή καταλληλότητα για ανάλυση παραγόντων. Ενώ, η δοκιμασία Bartlett's test of Sphericity εξετάζει αν η συσχέτιση μεταξύ των μεταβλητών είναι επαρκώς σημαντική για την εφαρμογή της ανάλυσης παραγόντων. Τα αποτελέσματα της τιμής p (Sig), σε όλους τους ελέγχους Bartlett's test of Sphericity είναι ίσοι με 0,000 (Sig < 0,05), υποδεικνύοντας την υψηλή εγκυρότητα του ερωτηματολογίου, το οποίο με τη σειρά του ενισχύει την εγκυρότητα της έρευνας στο σύνολό της.

Πίνακας 4.2. Εγκυρότητα Ερευνητικού Εργαλείου

Ανάλυση Εγκυρότητας Ερευνητικού Εργαλείου			
Συνολικό Ερωτηματολόγιο	KMO		0,849
	Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	945,874
		df	183
		Sig.	,000
Α. Κοινωνικά / Δημογραφικά Χαρακτηριστικά	KMO		0,757
	Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	117,365
		df	21
		Sig.	,000
Β. Εσωτερικός Έλεγχος - Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου – Δικλίδες Ελέγχου	KMO		0,862
	Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	203,949
		df	123
		Sig.	0,000
Ενότητα Γ.	KMO		0,826

<i>Εσωτερικός Ελεγκτής</i>	Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	129,168
		df	39
		Sig.	0,000

4.8. Πληθυσμός & Δείγμα Έρευνας

Ο καθορισμός του πληθυσμού και του δείγματος της έρευνας εδράζεται στην μεθοδολογία της δειγματοληψίας χωρίς πιθανότητα και πιο συγκεκριμένα επιλέχθηκε η δειγματοληψία ευκολίας ή ευχέρειας. Η δειγματοληψία ευκολίας επέτρεψε στην ερευνήτρια να συγκεντρώσει δείγματα και να προχωρήσει τη μελέτη καθώς η πρόσβαση στον πληθυσμό των συνολικά 50 Εσωτερικών Ελεγκτών με κριτήριο την Υπηρεσία στην οποία υπηρετούσαν και ειδικά αυτή της Α.Α.Δ.Ε., ήταν περιορισμένη ώστε να εξασφαλίσει την όσο το δυνατό μεγαλύτερη αντιπροσώπευση (Παπαγεωργίου, 2016).

Στην παρούσα έρευνα δείγμα αποτέλεσαν 31 εργαζόμενοι στη Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου της Α.Α.Δ.Ε. Ειδικότερα, συμμετείχαν στην έρευνα 17 άνδρες και 14 γυναίκες, 29 Εσωτερικοί Ελεγκτές (16 άνδρες και 13 γυναίκες), ένας Προϊστάμενος Τμήματος και μια Προϊστάμενος Διεύθυνσης. Επομένως, ο συνολικός πληθυσμός της έρευνας που προσδιορίστηκε στις 50 προσκλήσεις προς συμμετοχή στην έρευνα που απέστειλε η ερευνήτρια, στο σύνολο των Εσωτερικών Ελεγκτών της Α.Α.Δ.Ε., από τις οποίες προέκυψε ένα δείγμα που αφορούσε σε 31 άτομα. Επομένως, το δείγμα καλύπτει το 38,75% του πληθυσμού της έρευνας.

4.9. Ανάλυση Δεδομένων Έρευνας

Η πρόσβαση στις απαντήσεις των ερωτηματολογίων στην πλατφόρμα Microsoft Forms πραγματοποιήθηκε αποκλειστικά από την ερευνήτρια. Της συλλογής των 31 ερωτηματολογίων, ακολούθησε ο έλεγχος προς την πληρότητα και την ακρίβεια των απαντήσεών τους. Τα ποσοτικά δεδομένα καταχωρήθηκαν, κωδικοποιημένα, σε φύλλα Microsoft Excel και καταχωρήθηκαν εκ νέου στο στατιστικό πρόγραμμα SPSS - Statistical Package for Social Sciences - όπου και αναλύθηκαν περαιτέρω (Roni & Djajadikerta, 2021).

Η ανάλυση των δεδομένων της έρευνας πραγματοποιείται με το στατιστικό πρόγραμμα SPSS το οποίο ανταποκρίνεται με υψηλή αξιοπιστία στη διεξαγωγή στατιστικών αποτελεσμάτων και την ερμηνεία τους με χρήση περιγραφικής και επαγωγικής στατιστικής (Babbie, Wagner III & Zaino, 2022).

Οι μεθοδολογικές τεχνικές που χρησιμοποιήθηκαν μέσω του SPSS στην παρούσα έρευνα ήταν οι εξής (Χαλικιάς, 2015) (Singh, 2017) (Θεοφίλου, 2019) (Remler & Van Ryzin, 2021) (Mooi et al., 2019):

- ✓ **Ανάλυση Αξιοπιστίας** του εργαλείου διεξαγωγής της έρευνας ερευνητικού μέσω του ελέγχου Αξιοπιστίας (Reliability Test) και τη διεξαγωγή του δείκτη Alpha του Cronbach.

- ✓ **Ανάλυση Εγκυρότητας.** Η ανάλυση εγκυρότητας του ερευνητικού εργαλείου μέσω του διαγνωστικού ελέγχου εγκυρότητας Kaiser – Meyer – Olkin (KMO) Measure of Sampling Adequacy και του Bartlett's test of Sphericity αποτελεί σημαντικό βήμα για την αξιολόγηση της καταλληλότητας των δεδομένων για την Ανάλυση Παραγόντων (Factor Analysis). Ο δείκτης KMO μετρά την επάρκεια του δείγματος για την ανάλυση παραγόντων. Οι τιμές του κυμαίνονται από 0 έως 1. Ένας υψηλός δείκτης KMO (άνω του 0,5) υποδεικνύει ότι το δείγμα είναι επαρκές για την ανάλυση παραγόντων και ότι τα δεδομένα θα παράγουν αξιόπιστα αποτελέσματα. Ο δείκτης Bartlett's test of Sphericity εξετάζει αν οι μεταβλητές είναι άσχετες (δηλ. αν η μήτρα συσχετίσεων είναι σφαιρική). Τα κριτήρια για την αξιολόγηση του Bartlett's test είναι Sig. < 0,05: Απορρίπτουμε τη μηδενική υπόθεση, υποδεικνύοντας ότι οι μεταβλητές είναι συσχετιζόμενες και κατάλληλες για ανάλυση παραγόντων και Sig. ≥ 0,05: Δεν απορρίπτουμε τη μηδενική υπόθεση, υποδεικνύοντας ότι οι μεταβλητές δεν είναι επαρκώς συσχετιζόμενες. Συνοψίζοντας, ο KMO και το Bartlett's test of Sphericity είναι κρίσιμα εργαλεία για την προετοιμασία των δεδομένων πριν την εκτέλεση Ανάλυσης Παραγόντων. Οι υψηλές τιμές στον KMO και οι χαμηλές τιμές στο Sig. του Bartlett's test υποδεικνύουν την καταλληλότητα των δεδομένων για περαιτέρω ανάλυση, διασφαλίζοντας την αξιοπιστία των αποτελεσμάτων που θα προκύψουν.

- ✓ **Περιγραφική Στατιστική Ανάλυση.** Η περιγραφική στατιστική ανάλυση είναι ένα σημαντικό εργαλείο στην έρευνα, καθώς μας επιτρέπει να κατανοήσουμε και να συνοψίσουμε τα δεδομένα με σαφήνεια. Η ανάλυση μέσω κατανομών συχνοτήτων και η χρήση της τεχνικής των Frequencies Statistics βοηθούν στην παρουσίαση του πλήθους των περιπτώσεων για κάθε κατηγορία μεταβλητής, αποκαλύπτοντας την συχνότητα εμφάνισης των διαφορετικών τιμών. Η διεξαγωγή περιγραφικών στατιστικών (Descriptive Statistics) με την υπολογισμό του μέσου όρου και της τυπικής απόκλισης προσφέρει περαιτέρω πληροφορίες για τα δεδομένα. Ο μέσος όρος (average ή mean) αποτελεί ένα μέτρο κεντρικής τάσης που δείχνει την "μέση" τιμή ενός συνόλου δεδομένων. Η τυπική απόκλιση (standard deviation) είναι ένα μέτρο διασποράς που δείχνει πόσο διασκορπισμένες είναι οι τιμές γύρω από τον μέσο όρο. Η χρήση στατιστικών πινάκων και γραφικών παραστάσεων (όπως ιστογράμματα, ραβδογράμματα, κυκλικά διαγράμματα κ.λπ.) είναι ουσιώδης για την παρουσίαση των δεδομένων με σαφήνεια, καθιστώντας ευκολότερη την αναγνώριση σημαντικών χαρακτηριστικών και μοτίβων στα δεδομένα. Αυτά τα οπτικά εργαλεία βοηθούν επίσης στην επικοινωνία των αποτελεσμάτων σε ένα ευρύτερο κοινό, καθιστώντας την ανάλυση πιο κατανοητή και προσβάσιμη.

- ✓ **Έλεγχος Κανονικότητας Κατανομής Μεταβλητών.** Ο έλεγχος κανονικότητας κατανομής μεταβλητών είναι μια σημαντική διαδικασία στη στατιστική ανάλυση, καθώς καθορίζει ποια μεθοδολογία θα ακολουθηθεί για την περαιτέρω ανάλυση των δεδομένων. Σύμφωνα με το απόσπασμα της μελέτης, χρησιμοποιήθηκαν δύο συγκεκριμένα τεστ κανονικότητας: το Kolmogorov-Smirnov με τη διόρθωση του Lilliefors και το Shapiro-Wilk. Τα αποτελέσματα αυτών των τεστ (Sig. = 0,000 > 0,05) έδειξαν ότι οι μεταβλητές υπό εξέταση δεν ακολουθούν την κανονική κατανομή. Αυτό σημαίνει ότι για την επιβεβαίωση ή την απόρριψη των ερευνητικών υποθέσεων θα πρέπει να χρησιμοποιηθούν μη παραμετρικές τεχνικές, καθώς οι παραδοσιακές παραμετρικές μέθοδοι προϋποθέτουν την κανονικότητα των δεδομένων. Ο πίνακας 5.16 υποστηρίζει αυτή τη προσέγγιση, επιβεβαιώνοντας ότι καμία από τις

μεταβλητές δεν ακολουθεί κανονική κατανομή, κάτι που επιβάλλει τη χρήση μη παραμετρικών μεθόδων για την περαιτέρω ανάλυση (Antram & Mărușteri, 2022).

- ✓ **Έλεγχος Διαφοροποίησης Μέσων Όρων Μεταβλητών.** Στην περίπτωση ελέγχου διαφοροποίησης των μέσων τιμών μεταξύ μεταβλητών επιλέγεται ο μη παραμετρικός έλεγχος, ώστε να αξιολογηθεί η στατιστική σημαντικότητα ή όχι της διαφοροποίησης αυτής σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας α ίσο με 5%. Όπου κριθεί σκόπιμο για να εκτιμηθεί η σημαντικότητα ή όχι της διαφοράς που παρουσίασαν οι μέσοι όροι, για κάθε διάσταση, ο επαγωγικός έλεγχος πραγματοποιείται μέσω του Mann-Whitney U Test, εφόσον το σύνολο των μεταβλητών δεν ακολουθεί την κανονική κατανομή (Alhakim & Hooper, 2008).
- ✓ **Έλεγχος Γραμμικής Συσχέτισης.** Στις περιπτώσεις ελέγχου της πιθανής θετικής ή αρνητικής γραμμικής συσχέτισης μεταξύ μεταβλητών που δεν ακολουθούν την κανονική κατανομή επιλέγεται η εκτέλεση της τεχνικής Bivariate Correlation και ειδικότερα εξάγεται ο δείκτης ή συντελεστής γραμμικής συσχέτισης Spearman (-1 έως +1). Όσο υψηλότερες και κοντά στη μονάδα οι τιμές του δείκτη τόσο ισχυρότερη η συσχέτιση μεταξύ των μεταβλητών σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας α ίσο με 5% (Ali Abd Al-Hameed, 2022).

4.10. Περιορισμοί Έρευνας

Στην εκπόνηση της παρούσας μεταπτυχιακής εργασίας, προέκυψαν αρκετές προκλήσεις και δυσκολίες. Εδώ είναι μερικά από τα βασικά ζητήματα που μπορεί να αντιμετωπίσει η ερευνήτρια:

1. **Δυσκολία πρόσβασης σε συμμετέχοντες/ουσες:** Η εξεύρεση συμμετεχόντων μπορεί να είναι δύσκολη, ειδικά όταν πρόκειται για δημόσιο τομέα και εσωτερικούς ελεγκτές. Η πρόσβαση σε αυτούς μπορεί να απαιτεί ειδικές άδειες ή συστάσεις.

2. **Κωδικοποίηση και ανάλυση δεδομένων:** Η διαδικασία κωδικοποίησης και ανάλυσης των δεδομένων μπορεί να είναι χρονοβόρα και απαιτεί προσοχή στη λεπτομέρεια για να διασφαλιστεί η ακρίβεια και η αξιοπιστία των αποτελεσμάτων.
3. **Πιλοτική έρευνα ερευνητικού εργαλείου:** Πριν από την κύρια έρευνα, η πιλοτική έρευνα του ερευνητικού εργαλείου είναι κρίσιμη για να διασφαλιστεί ότι τα εργαλεία μέτρησης είναι κατάλληλα και αξιόπιστα. Αυτό μπορεί να απαιτήσει επιπλέον χρόνο και προσπάθεια.
4. **Ανεπάρκεια ομοειδών ή συναρτώμενων ερευνών:** Η έλλειψη προηγούμενων ερευνών στον συγκεκριμένο τομέα μπορεί να δυσκολέψει την ανάπτυξη του θεωρητικού πλαισίου και την κατανόηση των αποτελεσμάτων.
5. **Χρονοβόρα διαδικασία έρευνας:** Η διεξαγωγή μιας πλήρους και λεπτομερούς έρευνας μπορεί να απαιτήσει πολύ χρόνο, ειδικά όταν περιλαμβάνει πολλαπλά στάδια όπως συλλογή δεδομένων, ανάλυση και ερμηνεία.
6. **Περιορισμένος χρόνος:** Οι αυστηρές προθεσμίες για την ολοκλήρωση της διατριβής μπορούν να προσθέσουν επιπλέον πίεση στην ερευνήτρια και να επηρεάσουν την ποιότητα της εργασίας.

Η διαχείριση αυτών των προκλήσεων απαιτεί καλή οργάνωση, στρατηγικό σχεδιασμό και, ενίοτε, ευελιξία στην προσέγγιση της έρευνας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

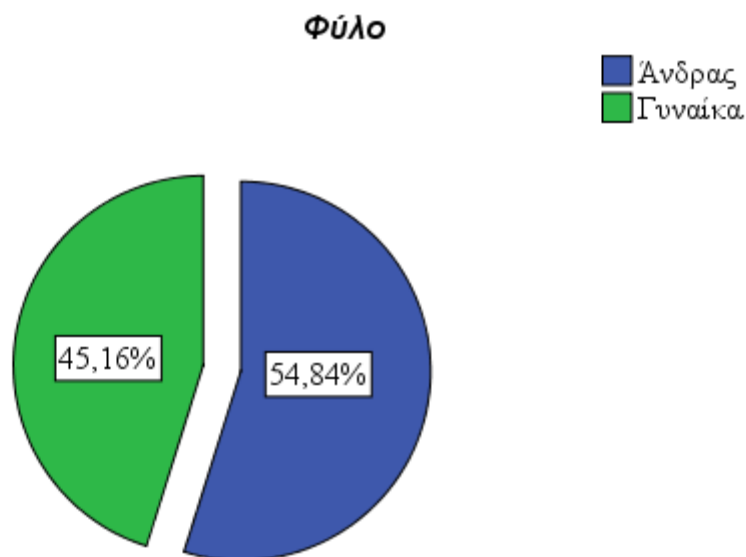
5.1. Περιγραφική Στατιστική Ανάλυση

5.1.1. Ενότητα Α. Κοινωνικά / Δημογραφικά Χαρακτηριστικά

Το δείγμα περιελάμβανε 31 άτομα, παρατηρήθηκε αριθμός ανδρών ίσος με 17 άτομα (54,8%) και γυναικών ίσος με 14 άτομα (45,2%) άτομα (Πίνακας 5.1, Διάγραμμα 5.1).

Πίνακας 5.1. Φύλο

		Φύλο			
		Πλήθος	Ποσοστό (%)	Έγκυρο Ποσοστό (%)	Αθροιστικό Ποσοστό (%)
Έγκυρο	Άνδρας	17	54,8	54,8	54,8
	Γυναίκα	14	45,2	45,2	100,0
	Σύνολο	31	100,0	100,0	

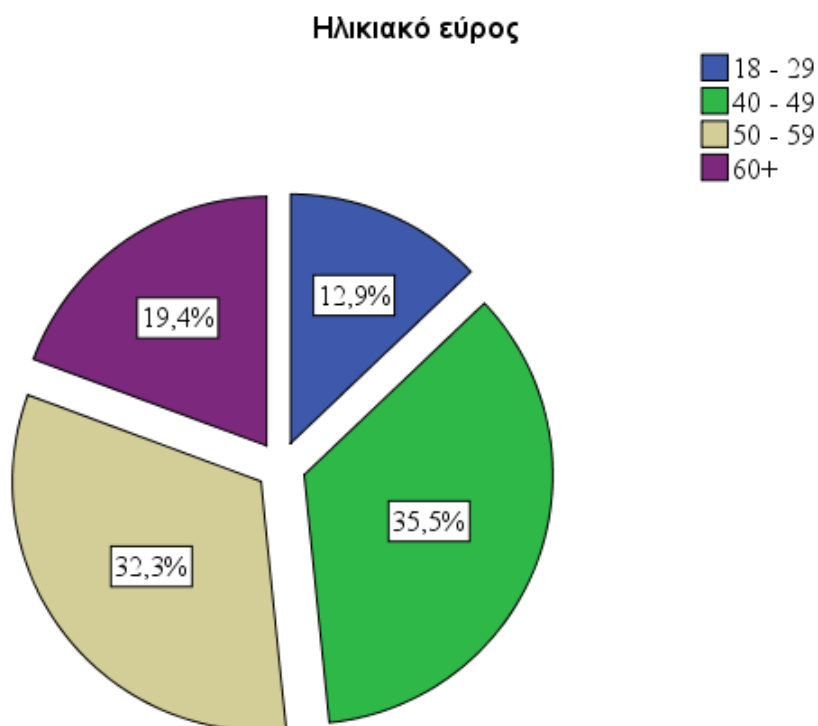


Διάγραμμα 5.1. Φύλο

Το ηλικιακό εύρος των 31 ατόμων, παρατηρήθηκε πως στο ηλικιακό εύρος των 18 έως 29 ετών βρίσκονταν 4 άτομα (12,9%), 11 άτομα στο ηλικιακό εύρος των 40 έως 49 ετών (35,5%). Ακόμη, 10 άτομα (32,3%) ήταν μεταξύ 50 έως 59 ετών και 6 άτομα (19,4%) άνω των 60 ετών (Πίνακας 5.2, Διάγραμμα 5.2).

Πίνακας 5.2. Ηλικιακό εύρος

		Ηλικιακό εύρος			
		Πλήθος	Ποσοστό (%)	Έγκυρο Ποσοστό (%)	Αθροιστικό Ποσοστό (%)
Έγκυρο	18 – 29	4	12,9	12,9	12,9
	40 – 49	11	35,5	35,5	48,4
	50 – 59	10	32,3	32,3	80,6
	60+	6	19,4	19,4	100,0
	Σύνολο	31	100,0	100,0	



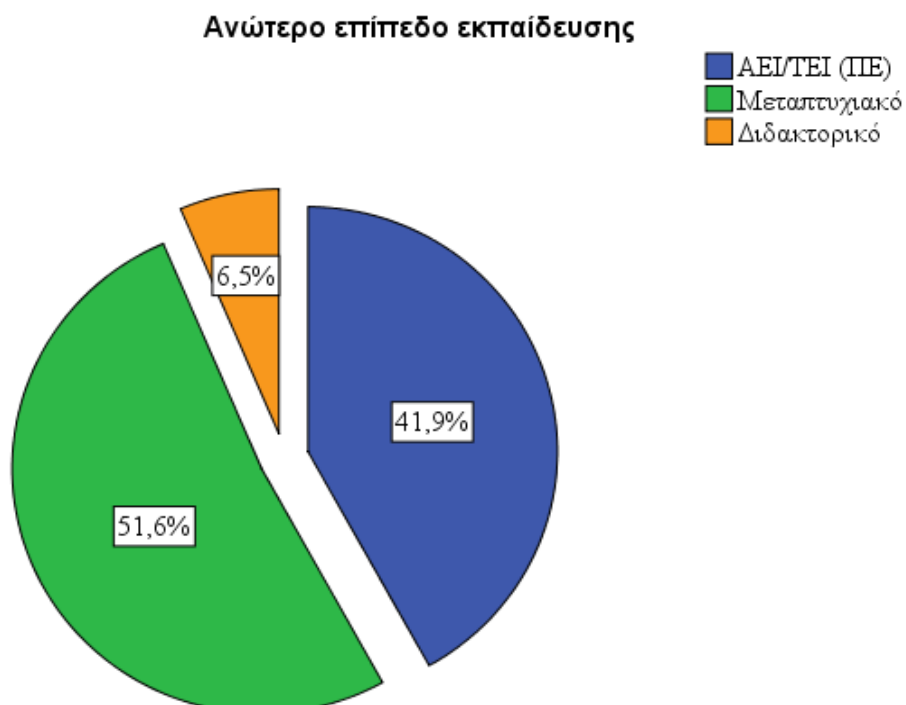
Διάγραμμα 5.2. Ηλικιακό εύρος

Όσον αφορά το ανώτερο επίπεδο εκπαίδευσης προέκυψαν τα εξής (Πίνακας 5.3, Διάγραμμα 5.3):

1. ΑΕΙ/ΤΕΙ (ΠΕ): 13 άτομα, 41,9%
2. Μεταπτυχιακό: 16 άτομα 51,6%
3. Διδακτορικό: 2 άτομα, 6,5%

Επίπεδο εκπαίδευσης					
		Πλήθος	Ποσοστό (%)	Έγκυρο Ποσοστό (%)	Αθροιστικό Ποσοστό (%)
Έγκυρες απαντήσεις	ΑΕΙ/ΤΕΙ (ΠΕ)	13	41,9	41,9	41,9
	Μεταπτυχιακό	16	51,6	51,6	93,5
	Διδακτορικό	2	6,5	6,5	100,0
	Σύνολο	31	100,0	100,0	

Πίνακας 5.3. Ανώτερο επίπεδο εκπαίδευσης

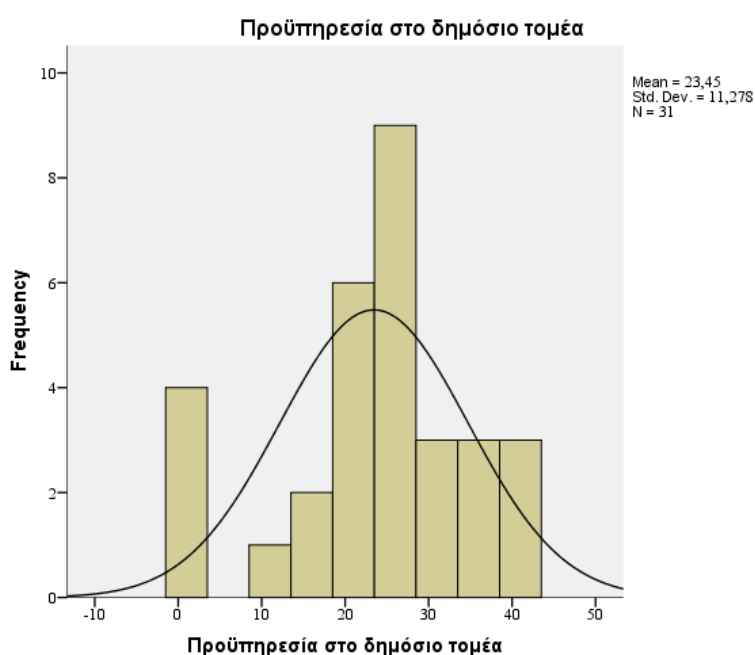


Διάγραμμα 5.3. Ανώτερο επίπεδο εκπαίδευσης

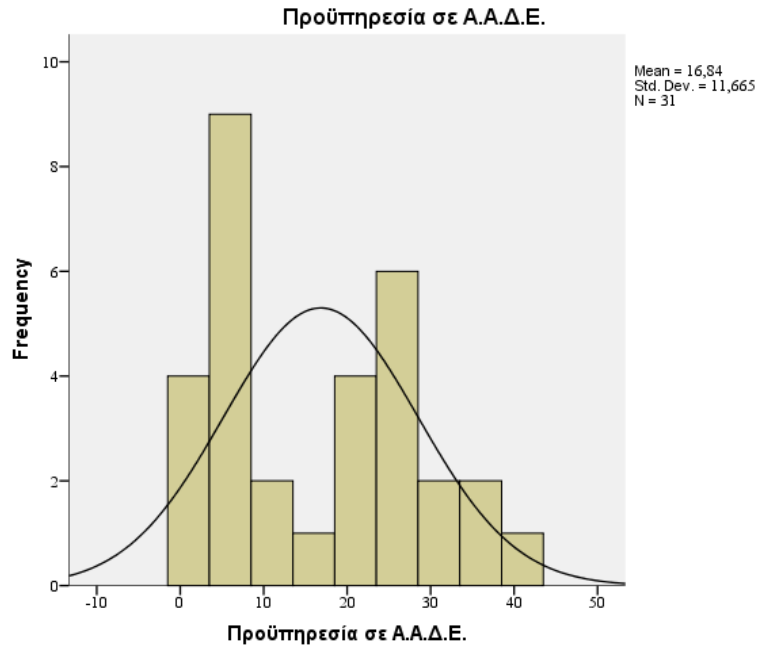
Αναφορικά με τα έτη προϋπηρεσίας στο δημόσιο τομέα το σύνολο των 31 ατόμων αποφάνθηκε με έναν μέσο όρο τα $17,17 \pm 8,495$ έτη, $16,84 \pm 11,665$ στην ΑΑΔΕ και $4,90 \pm 3,249$ έτη στη Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου (Πίνακας 5.4., Διάγραμμα 5.4. – 5.6.).

**Πίνακας 5.4. Προϋπηρεσία σε δημόσιο τομέα, Α.Α.Δ.Ε. & Διεύθυνση
Εσωτερικού Ελέγχου**

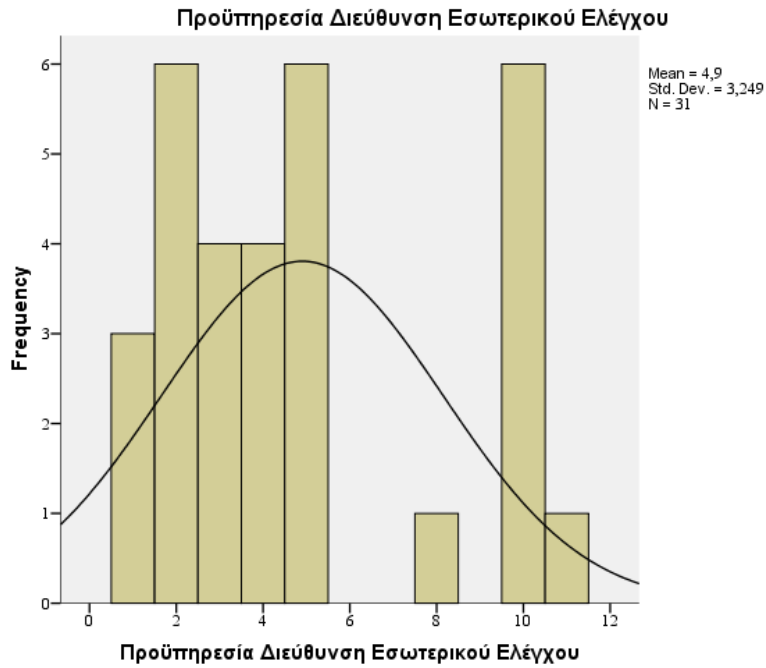
Descriptive Statistics					
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Προϋπηρεσία στο δημόσιο τομέα	31	1	42	23,45	11,278
Προϋπηρεσία σε Α.Α.Δ.Ε.	31	1	41	16,84	11,665
Προϋπηρεσία Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου	31	1	11	4,90	3,249
Έγκυρο Πλήθος (N)	31				



Διάγραμμα 5.4. Προϋπηρεσία στο δημόσιο τομέα



Διάγραμμα 5.5. Προϋπηρεσία σε Α.Α.Δ.Ε.



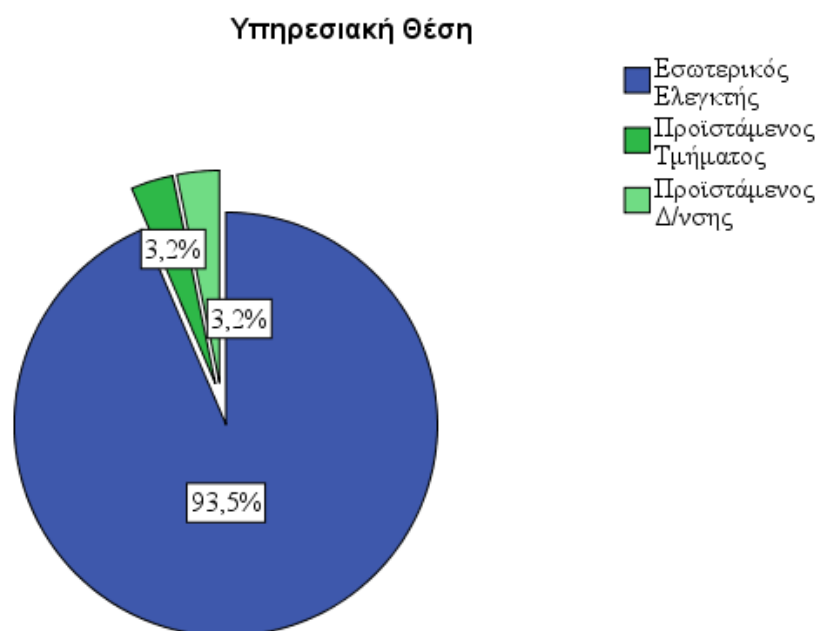
Διάγραμμα 5.6. Προϋπηρεσία στη Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου

Σχετικά με την θέση εργασίας υπήρξαν οι εξής απαντήσεις (Πίνακας 5.5., Διάγραμμα 5.7.):

1. Υπάλληλος: 89,2%
2. Προϊστάμενος Τμήματος: 9%
3. Προϊστάμενος Διεύθυνσης: 1,8%

Πίνακας 5.5. Υπηρεσιακή Θέση

Υπηρεσιακή Θέση		Πλήθος	Ποσοστό (%)	Έγκυρο Ποσοστό (%)	Αθροιστικό Ποσοστό (%)
Έγκυρες απαντήσεις	Εσωτερικός Ελεγκτής	29	93,5	93,5	93,5
	Προϊστάμενος Τμήματος	1	3,2	3,2	96,8
	Προϊστάμενος Δ/νσης	1	3,2	3,2	100,0
	Σύνολο	31	100,0	100,0	



Διάγραμμα 5.7. Υπηρεσιακή Θέση

5.1.2. Ενότητα Β. Εσωτερικός Έλεγχος – Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου – Δικλίδες Ελέγχου

Η Ενότητα Β του ερευνητικού εργαλείου αναφέρεται στον Εσωτερικό Έλεγχο, το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου και τις Δικλίδες Ελέγχου.

Στην ερώτηση **«Σύμφωνα με την προσωπική σας άποψη δηλώστε το βαθμό με τον οποίο συμφωνείτε με τις παρακάτω προτάσεις αναφορικά με τα χαρακτηριστικά του Εσωτερικού Ελέγχου.»** δίδεται η δυνατότητα ώστε το δείγμα να εκφράσει την άποψή του σχετικά με οκτώ επιμέρους χαρακτηριστικά του εσωτερικού ελέγχου. Όπως φαίνεται από τον Πίνακα 5.6. το δείγμα των 31 ατόμων αποφάνθηκε με βάση μια πενταβάθμια κλίμακα Likert (1. Διαφωνώ απόλυτα, 2. Διαφωνώ, 3. Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ, 4. Συμφωνώ, 5. Συμφωνώ απόλυτα) και οι μέσοι όροι και οι τυπικές αποκλίσεις των απαντήσεών τους έχουν ως εξής (Πίνακας 5.6., Διάγραμμα 5.8.):

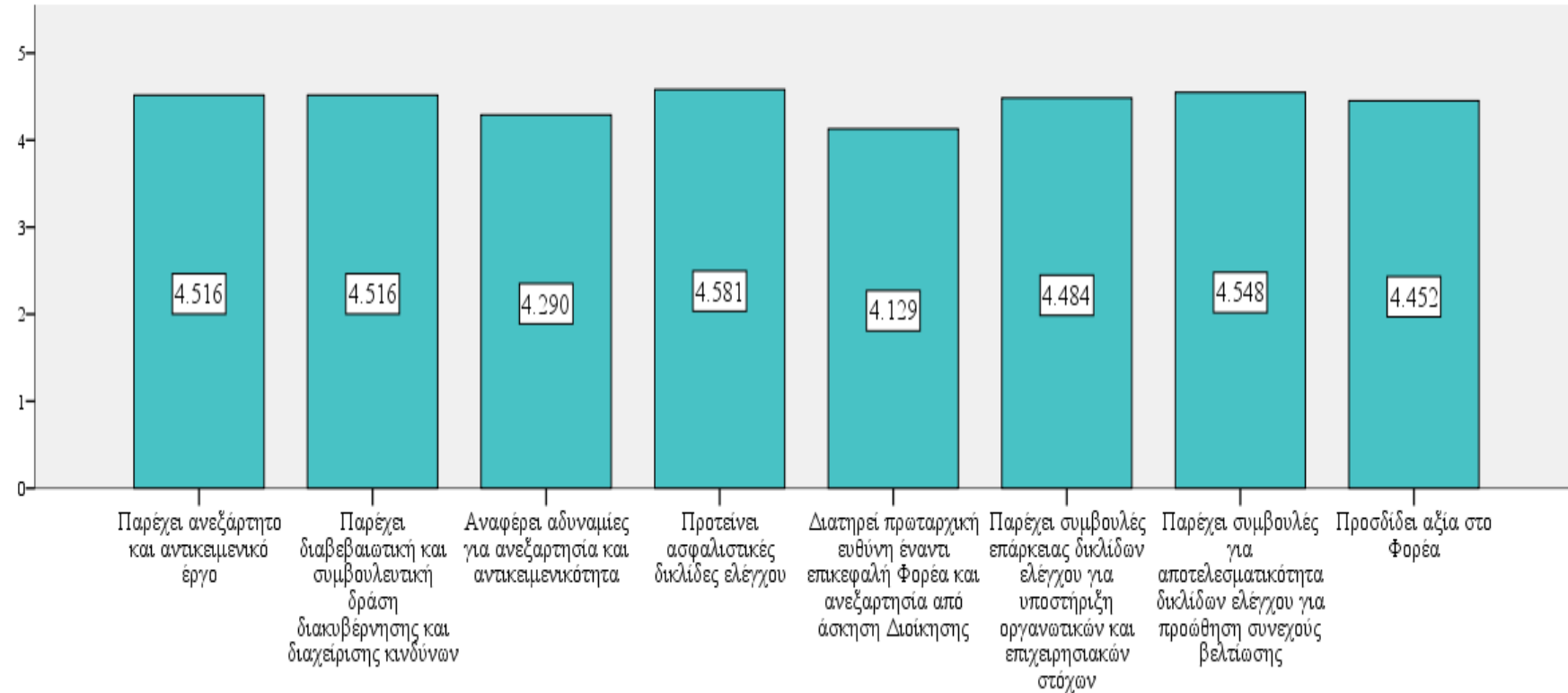
1. Προτείνει ασφαλιστικές δικλίδες ελέγχου: ΜΟ 4,58, ΤΑ ,564
2. Παρέχει συμβουλές για αποτελεσματικότητα δικλίδων ελέγχου για προώθηση συνεχούς βελτίωσης: ΜΟ 4,55, ΤΑ ,624
3. Παρέχει διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δράση διακυβέρνησης και διαχείρισης κινδύνων: ΜΟ 4,52, ΤΑ ,570
4. Παρέχει ανεξάρτητο και αντικειμενικό έργο: ΜΟ 4,52, ΤΑ ,626
5. Παρέχει συμβουλές επάρκειας δικλίδων ελέγχου για υποστήριξη οργανωτικών και επιχειρησιακών στόχων: ΜΟ 4,48, ΤΑ ,570
6. Προσδίδει αξία στο Φορέα: ΜΟ 4,45, ΤΑ ,675
7. Αναφέρει αδυναμίες για ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα: ΜΟ 4,29, ΤΑ ,693
8. Διατηρεί πρωταρχική ευθύνη έναντι επικεφαλής Φορέα και ανεξαρτησία από άσκηση Διοίκησης: ΜΟ 4,13, ΤΑ ,763

Παρατηρεί κανείς πως η πρόταση των δικλίδων ασφαλείας, η παροχή συμβουλών για την αποτελεσματικότητα των δικλίδων ελέγχου για τη προώθηση της συνεχούς βελτίωσης, της διαβεβαιωτικής και συμβουλευτικής δράσης διακυβέρνησης και διαχείρισης κινδύνων και η παροχή ανεξάρτητου και αντικειμενικού έργου αποτελούν τα βασικά χαρακτηριστικά με τις μεγαλύτερες ποσοστώσεις συμφωνίας.

Πίνακας 5.6. Χαρακτηριστικά Εσωτερικού Ελέγχου

Χαρακτηριστικά Εσωτερικού Ελέγχου					
	Πλήθος (N)	Ελάχιστη τιμή	Μέγιστη Τιμή	Μέση Τιμή	T. Απόκλιση
<i>Παρέχει ανεξάρτητο και αντικειμενικό έργο</i>	31	3	5	4,52	,626
<i>Παρέχει διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δράση διακυβέρνησης και διαχείρισης κινδύνων</i>	31	3	5	4,52	,570
<i>Αναφέρει αδυναμίες για ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα</i>	31	3	5	4,29	,693
<i>Προτείνει ασφαλιστικές δικλίδες ελέγχου</i>	31	3	5	4,58	,564
<i>Διατηρεί πρωταρχική ευθύνη έναντι επικεφαλής Φορέα και ανεξαρτησία από άσκηση Διοίκησης</i>	31	3	5	4,13	,763
<i>Παρέχει συμβουλές επάρκειας δικλίδων ελέγχου για υποστήριξη οργανωτικών και επιχειρησιακών στόχων</i>	31	3	5	4,48	,570
<i>Παρέχει συμβουλές για αποτελεσματικότητα δικλίδων ελέγχου για προώθηση συνεχούς βελτίωσης</i>	31	3	5	4,55	,624
<i>Προσδίδει αξία στο Φορέα</i>	31	3	5	4,45	,675
Έγκυρο Πλήθος (N)	31				

Χαρακτηριστικά Εσωτερικού Ελέγχου (ΜΟ)



Διάγραμμα 5.8. Χαρακτηριστικά Εσωτερικού Ελέγχου

Στην ερώτηση «Σύμφωνα με την προσωπική σας άποψη δηλώστε το βαθμό στον οποίο ανταποκρίνεται το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου της Υπηρεσίας σας στις «17 Αρχές» των «5 Πυλώνων» του Πλαισίου COSO» δίδεται η δυνατότητα ώστε το δείγμα να εκφράσει την άποψή του σχετικά με την ανταπόκριση του δείγματος αναφορικά με το σύστημα εσωτερικού ελέγχου και τις 17 αρχές και 5 πυλώνες του πλαισίου COSO. Όπως φαίνεται από τον Πίνακα 5.8. το δείγμα των 31 ατόμων αποφάνθηκε με βάση μια πενταβάθμια κλίμακα Likert (1 Πολύ χαμηλός, 2 Χαμηλός, 3 Ικανοποιητικός, 4 Υψηλός, 5 Πολύ υψηλός).

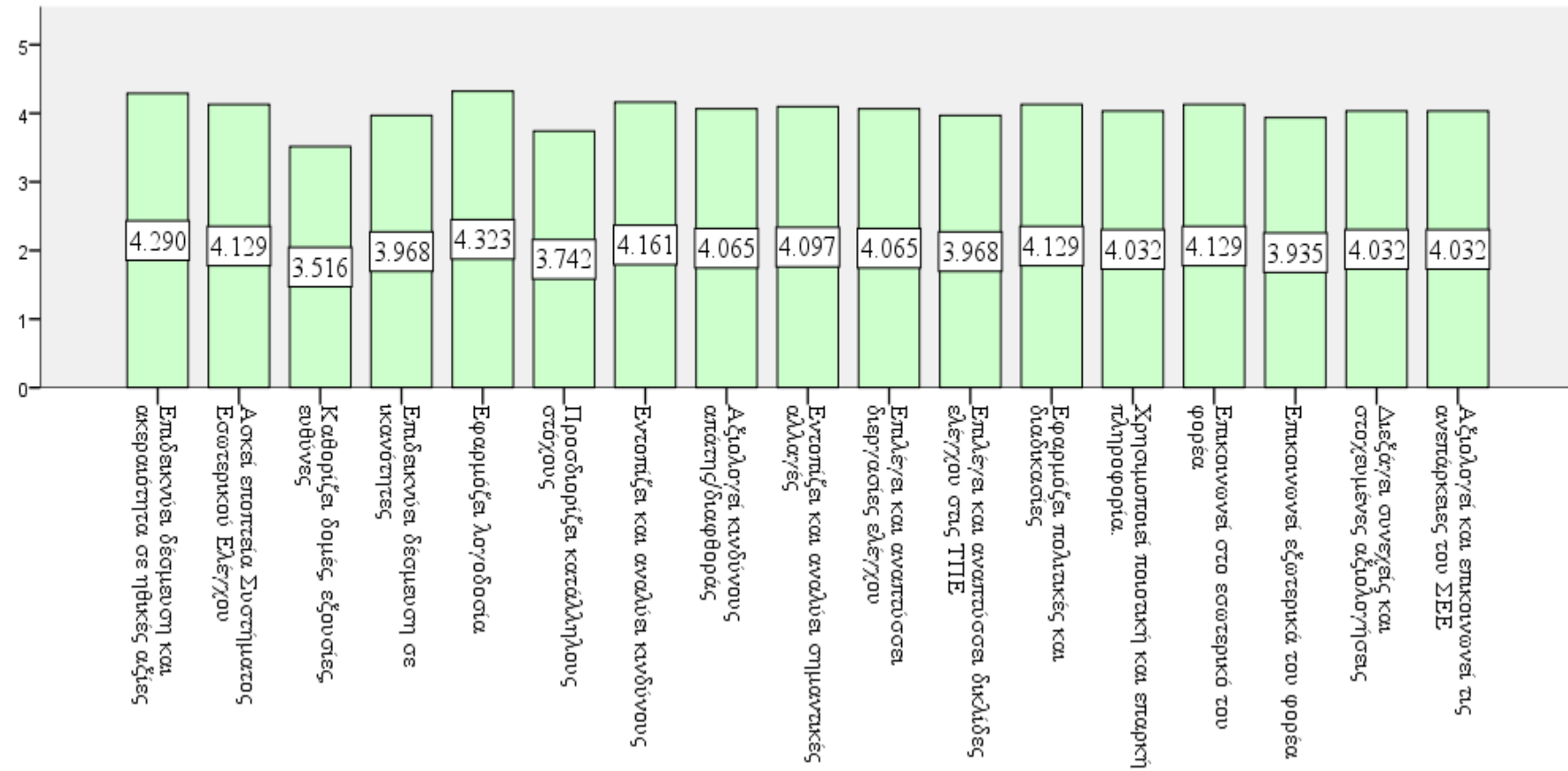
Οι μέσοι όροι και οι τυπικές αποκλίσεις των απαντήσεων του δείγματος για τις 17 αρχές έχει ως εξής (Πίνακας 5.8., Διάγραμμα 5.9.):

1. Επιδεικνύει δέσμευση και ακεραιότητα σε ηθικές αξίες: MO 4,29, TA 0,783
2. Ασκεί εποπτεία Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου: MO 4,13, TA 0,619
3. Καθορίζει δομές, εξουσίες, ευθύνες: MO 3,52, TA 0,570
4. Επιδεικνύει δέσμευση σε ικανότητες: MO 3,97, TA 0,657
5. Εφαρμόζει λογοδοσία: MO 4,32, TA 0,748
6. Προσδιορίζει κατάλληλους στόχους: MO 3,74, TA 0,575
7. Εντοπίζει και αναλύει κινδύνους: MO 4,16, TA 0,735
8. Αξιολογεί κινδύνους απάτης/διαφθοράς: MO 4,06, TA 0,574
9. Εντοπίζει και αναλύει σημαντικές αλλαγές: MO 4,10, TA 0,651
10. Επιλέγει και αναπτύσσει διεργασίες ελέγχου: MO 4,06, TA 0,680
11. Επιλέγει και αναπτύσσει δικλίδες ελέγχου στις ΤΠΕ: MO 3,97, TA 0,657
12. Εφαρμόζει πολιτικές και διαδικασίες: MO 4,13, TA 0,763
13. Χρησιμοποιεί ποιοτική και επαρκή πληροφορία: MO 4,03, TA 0,706
14. Επικοινωνεί στο εσωτερικό του φορέα: MO 4,13, TA 0,806
15. Επικοινωνεί εξωτερικά του φορέα: MO 3,94, TA 0,772
16. Διεξάγει συνεχείς και στοχευμένες αξιολογήσεις: MO 4,03, TA 0,706
17. Αξιολογεί και επικοινωνεί τις ανεπάρκειες του ΣΕΕ: MO 4,03, TA 0,752

**Πίνακας 5.7. Ανταπόκριση Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στις «17 Αρχές» των «5
Πυλώνων» του Πλαισίου COSO**

Ανταπόκριση Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στις «17 Αρχές» των «5 Πυλώνων» του Πλαισίου COSO					
	Πλήθος (N)	Ελάχιστη τιμή	Μέγιστη Τιμή	Μέση Τιμή	T. Απόκλιση
1. Περιβάλλον Ελέγχου	31	3,000	4,800	4,045	0,469
<i>Επιδεικνύει δέσμευση και ακεραιότητα σε ηθικές αξίες</i>	31	3	5	4,29	,783
<i>Ασκεί εποπτεία Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου</i>	31	3	5	4,13	,619
<i>Καθορίζει δομές, εξουσίες, ευθύνες</i>	31	3	5	3,52	,570
<i>Επιδεικνύει δέσμευση σε ικανότητες</i>	31	3	5	3,97	,657
<i>Εφαρμόζει λογοδοσία</i>	31	3	5	4,32	,748
2. Αξιολόγηση Κινδύνων	31	3	5	4,016	0,495
<i>Προσδιορίζει κατάλληλους στόχους</i>	31	3	5	3,74	,575
<i>Εντοπίζει και αναλύει κινδύνους</i>	31	3	5	4,16	,735
<i>Αξιολογεί κινδύνους απάτης/διαφθοράς</i>	31	3	5	4,06	,574
<i>Εντοπίζει και αναλύει σημαντικές αλλαγές</i>	31	3	5	4,10	,651
3. Διαδικασίες Ελέγχου	31	3	5	4,053	0,577
<i>Επιλέγει και αναπτύσσει διεργασίες ελέγχου</i>	31	3	5	4,06	,680
<i>Επιλέγει και αναπτύσσει δικλίδες ελέγχου στις ΤΠΕ</i>	31	3	5	3,97	,657
<i>Εφαρμόζει πολιτικές και διαδικασίες</i>	31	3	5	4,13	,763
4. Πληροφόρηση & Επικοινωνία	31	3	5	4,032	0,610
<i>Χρησιμοποιεί ποιοτική και επαρκή πληροφορία</i>	31	3	5	4,03	,706
<i>Επικοινωνεί στο εσωτερικό του φορέα</i>	31	3	5	4,13	,806
<i>Επικοινωνεί εξωτερικά του φορέα</i>	31	3	5	3,94	,772
5. Διεργασίες Επιτήρησης	31	3	5	4,032	0,644
<i>Διεξάγει συνεχείς και στοχευμένες αξιολογήσεις</i>	31	3	5	4,03	,706
<i>Αξιολογεί και επικοινωνεί τις ανεπάρκειες του ΣΕΕ</i>	31	3	5	4,03	,752
Έγκυρο Πλήθος (N)	31				

Ανταπόκριση Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στις «17 Αρχές» του Πλαισίου COSO (ΜΟ)

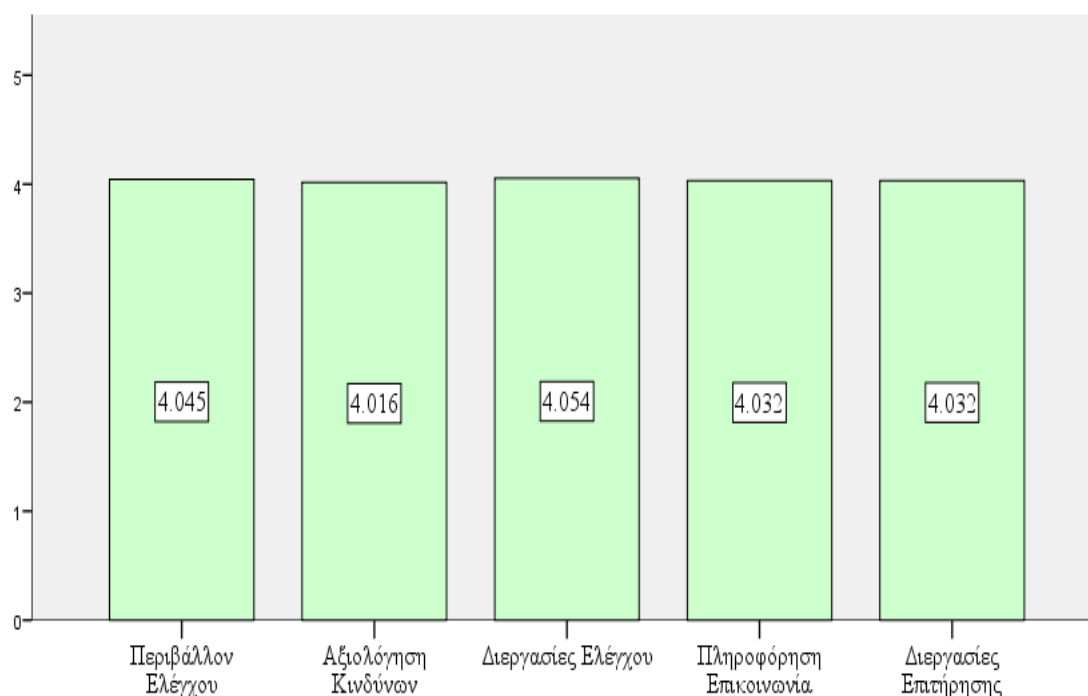


Διάγραμμα 5.9. Ανταπόκριση Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στις «17 Αρχές» του Πλαισίου COSO

Οι μέσοι όροι και οι τυπικές αποκλίσεις των απαντήσεων του δείγματος για τους 5 Πυλώνες έχει ως εξής (Πίνακας 5.8., Διάγραμμα 5.10.):

1. Περιβάλλον Ελέγχου: ΜΟ 4,045, ΤΑ 0,469
2. Αξιολόγηση Κινδύνων: ΜΟ 4,016, ΤΑ 0,495
3. Διαδικασίες Ελέγχου: ΜΟ 4,053, ΤΑ 0,577
4. Πληροφόρηση & Επικοινωνία: ΜΟ 4,032, ΤΑ 0,610
5. Διεργασίες Επιτήρησης: ΜΟ 4,032, ΤΑ 0,644

Ανταπόκριση Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στους «5 Πυλώνες» του Πλαισίου COSO (ΜΟ)



Διάγραμμα 5.10. Ανταπόκριση Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στους «5 Πυλώνες» του Πλαισίου COSO

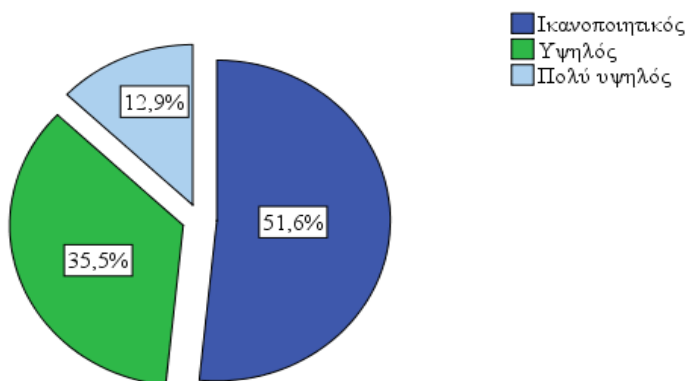
Στην ερώτηση «Σύμφωνα με την προσωπική σας άποψη δηλώστε το βαθμό που οι επίσημες (όταν καταγράφονται σε ένα έγγραφο π.χ. σε ένα νόμο, εγκύκλιο ή σε μια πολιτική ή είναι διαρθρωτικές, π.χ. μια επιτροπή εποπτείας) και οι ανεπίσημες (η κατάρτιση του προσωπικού μιας συγκεκριμένης οργανικής μονάδας ή αξιοκρατική

πρόσληψη σε μια συγκεκριμένη θέση εργασίας) δικλίδες ελέγχου συνδυάζονται ώστε να επιτευχθεί ένα υψηλό επίπεδο διασφάλισης των διαδικασιών αναφορικά με την επίτευξη των στόχων του Φορέα..» το δείγμα των 31 ατόμων αποφάνθηκε κατά 51,6% Ικανοποιητικό, 35,5% Υψηλό και 12,9% Πολύ υψηλό (Πίνακας 5.8., Διάγραμμα 5.10.). Επίσης, ο Μέσος Όρος των απαντήσεων ισούται με 3,610 και η Τυπική Απόκλιση 0,715 που αναδεικνύει ένα ικανοποιητικό προς υψηλό επίπεδο συνδυασμού των επίσημων και ανεπίσημων δικλίδων ελέγχου.

Πίνακας 5.8. Επίσημες και ανεπίσημες δικλίδες ελέγχου συνδυάζονται για υψηλό επίπεδο διασφάλισης διαδικασιών επίτευξης στόχων Φορέα

Επίσημες και ανεπίσημες δικλίδες ελέγχου συνδυάζονται για υψηλό επίπεδο διασφάλισης διαδικασιών επίτευξης στόχων Φορέα					
		Πλήθος (N)	Ποσοστό (%)	Έγκυρο Ποσοστό (%)	Αθροιστικό Ποσοστό (%)
Έγκυρες απαντήσεις	Ικανοποιητικός	16	51,6	51,6	51,6
	Υψηλός	11	35,5	35,5	87,1
	Πολύ υψηλός	4	12,9	12,9	100,0
	Σύνολο	31	100,0	100,0	
Μέση Τιμή					3,61
Τυπική Απόκλιση					,715
Ελάχιστη Τιμή					3
Μέγιστη Τιμή					5

Επίσημες και ανεπίσημες δικλίδες ελέγχου συνδυάζονται για υψηλό επίπεδο διασφάλισης διαδικασιών επίτευξης στόχων Φορέα



Διάγραμμα 5.11. Επίσημες και ανεπίσημες δικλίδες ελέγχου συνδυάζονται για υψηλό επίπεδο διασφάλισης διαδικασιών επίτευξης στόχων Φορέα

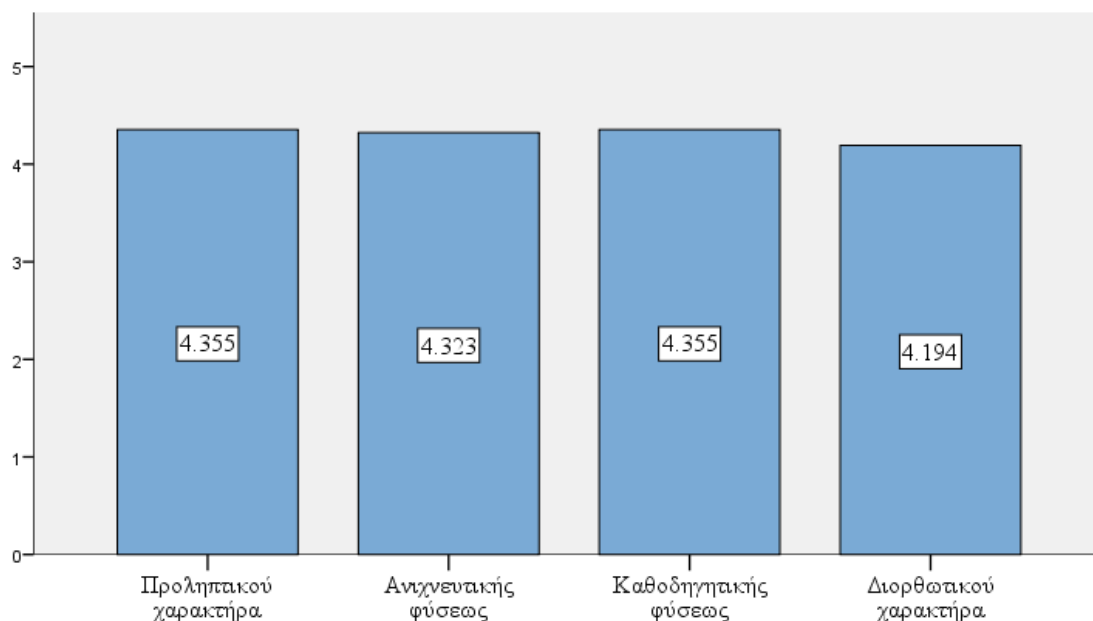
Στην ερώτηση «Σύμφωνα με την προσωπική σας άποψη δηλώστε το βαθμό που κάθε είδος δικλίδων Εσωτερικού Ελέγχου συμβάλλει στην διασφάλιση της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών ελέγχου..» δίδεται η δυνατότητα ώστε το δείγμα να εκφράσει την άποψή του σχετικά με τα τέσσερα είδη δικλίδων ελέγχου. Όπως φαίνεται από τον Πίνακα 5.9. το δείγμα των 31 ατόμων αποφάνθηκε με βάση μια πενταβάθμια κλίμακα Likert (1. Διαφωνώ απόλυτα, 2. Διαφωνώ, 3. Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ, 4. Συμφωνώ, 5. Συμφωνώ απόλυτα) και οι μέσοι όροι και οι τυπικές αποκλίσεις των απαντήσεών τους έχουν ως εξής (Πίνακας 5.9., Διάγραμμα 5.12.):

1. Προληπτικού χαρακτήρα: ΜΟ 4,35, ΤΑ 0,608
2. Ανιχνευτικής φύσεως: ΜΟ 4,32, ΤΑ 0,653
3. Καθοδηγητικής φύσεως: ΜΟ 4,35, ΤΑ 0,551
4. Διορθωτικού χαρακτήρα: ΜΟ 4,19, ΤΑ 0,749

Πίνακας 5.9. Είδη δικλίδων Εσωτερικού Ελέγχου διασφάλισης ορθής λειτουργίας των διαδικασιών ελέγχου

Είδη δικλίδων Εσωτερικού Ελέγχου					
	Πλήθος (N)	Ελάχιστη τιμή	Μέγιστη Τιμή	Μέση Τιμή	Τυπική Απόκλιση
Προληπτικού χαρακτήρα	31	3	5	4,35	,608
Ανιχνευτικής φύσεως	31	3	5	4,32	,653
Καθοδηγητικής φύσεως	31	3	5	4,35	,551
Διορθωτικού χαρακτήρα	31	3	5	4,19	,749
Έγκυρο Πλήθος (N)	31				

Είδη δικλίδων Εσωτερικού Ελέγχου διασφάλισης ορθής λειτουργίας των διαδικασιών ελέγχου



Διάγραμμα 5.12. Είδη δικλίδων Εσωτερικού Ελέγχου διασφάλισης ορθής λειτουργίας των διαδικασιών ελέγχου

Στην ερώτηση «Σύμφωνα με την προσωπική σας άποψη δηλώστε το βαθμό σύμφωνα με τον οποίο οι δικλίδες ελέγχου διασφαλίζουν...» το δείγμα των 31 ατόμων εκφράσει την άποψή του σχετικά με το τι διασφαλίζουν οι δικλίδες ελέγχου. Όπως φαίνεται από τον Πίνακα 5.10. το δείγμα των 31 ατόμων αποφάνθηκε με βάση μια πενταβάθμια κλίμακα Likert (1 Πολύ χαμηλός, 2 Χαμηλός, 3 Ικανοποιητικός, 4 Υψηλός, 5 Πολύ υψηλός) και οι μέσοι όροι και οι τυπικές αποκλίσεις των απαντήσεών τους έχουν ως εξής (Πίνακας 5.10., Διάγραμμα 5.13.):

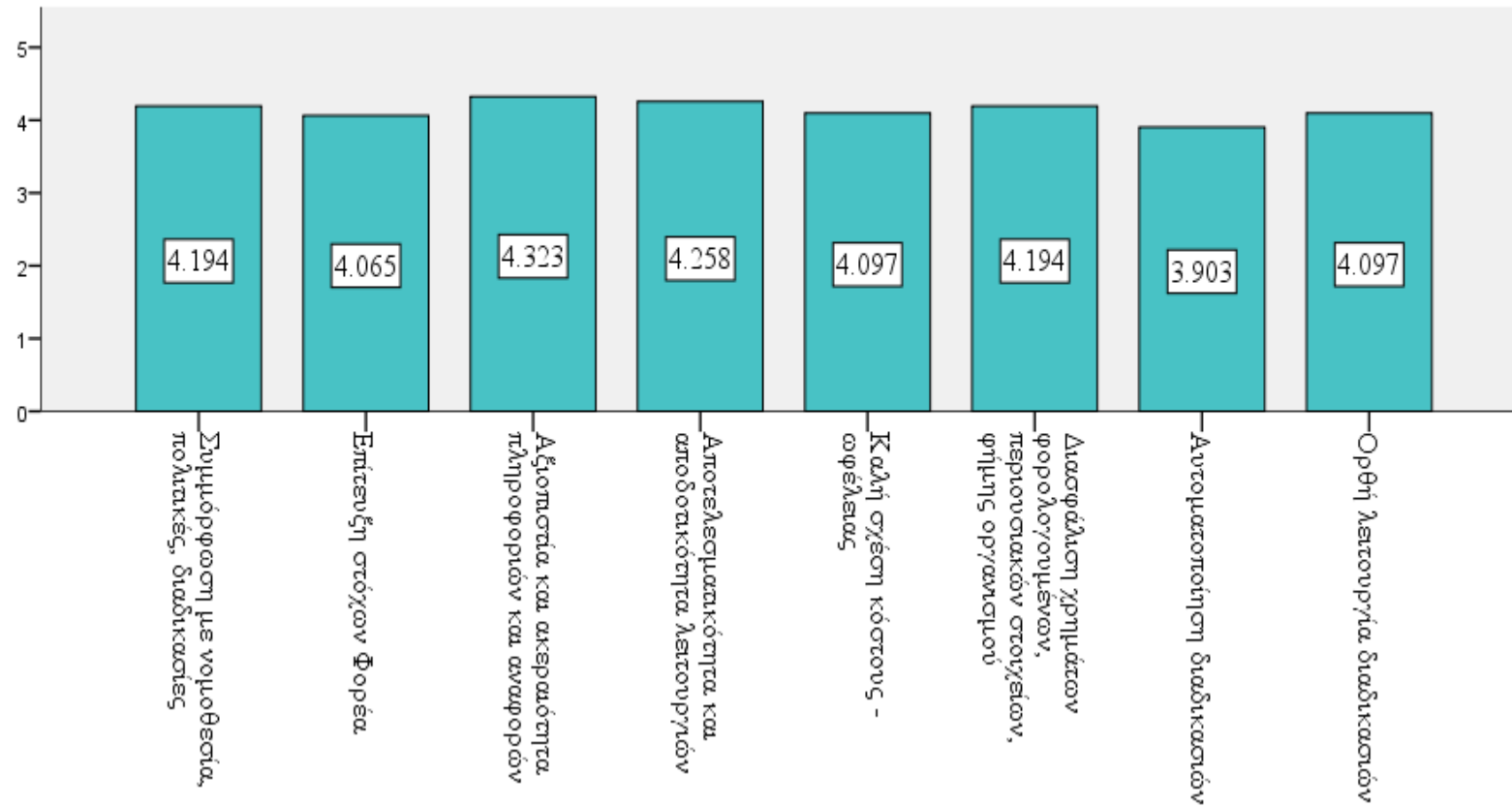
- Αξιοπιστία και ακεραιότητα πληροφοριών και αναφορών: ΜΟ 4,32, ΤΑ ,653
- Αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα λειτουργιών: ΜΟ 4,26, ΤΑ 0,729
- Διασφάλιση χρημάτων φορολογουμένων, περιουσιακών στοιχείων, φήμης οργανισμού: ΜΟ 4,19, ΤΑ 0,601
- Συμμόρφωση με νομοθεσία, πολιτικές, διαδικασίες: ΜΟ 4,19, ΤΑ 0,654
- Ορθή λειτουργία διαδικασιών: ΜΟ 4,10, ΤΑ ,651
- Καλή σχέση κόστους – ωφέλειας: ΜΟ 4,10, ΤΑ 0,700
- Επίτευξη στόχων Φορέα: ΜΟ 4,06, ΤΑ 0,680

- Αυτοματοποίηση διαδικασιών: ΜΟ 3,90, ΤΑ 0,700

Πίνακας 5.10. Οι δικλίδες ελέγχου διασφαλίζουν...

Οι δικλίδες ελέγχου διασφαλίζουν...					
	Πλήθος (N)	Ελάχιστη τιμή	Μέγιστη Τιμή	Μέση Τιμή	Τυπική Αποκλίση
Συμμόρφωση με νομοθεσία, πολιτικές, διαδικασίες	31	3	5	4,19	,654
Επίτευξη στόχων Φορέα	31	3	5	4,06	,680
Αξιοπιστία και ακεραιότητα πληροφοριών και αναφορών	31	3	5	4,32	,653
Αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα λειτουργιών	31	3	5	4,26	,729
Καλή σχέση κόστους - ωφέλειας	31	3	5	4,10	,700
Διασφάλιση χρημάτων φορολογουμένων, περιουσιακών στοιχείων, φήμης οργανισμού	31	3	5	4,19	,601
Αυτοματοποίηση διαδικασιών	31	3	5	3,90	,700
Ορθή λειτουργία διαδικασιών	31	3	5	4,10	,651
Έγκυρο Πλήθος (N)	31				

Οι δικλίδες ελέγχου διασφαλίζουν... (ΜΟ)



Διάγραμμα 5.13. Οι δικλίδες ελέγχου διασφαλίζουν

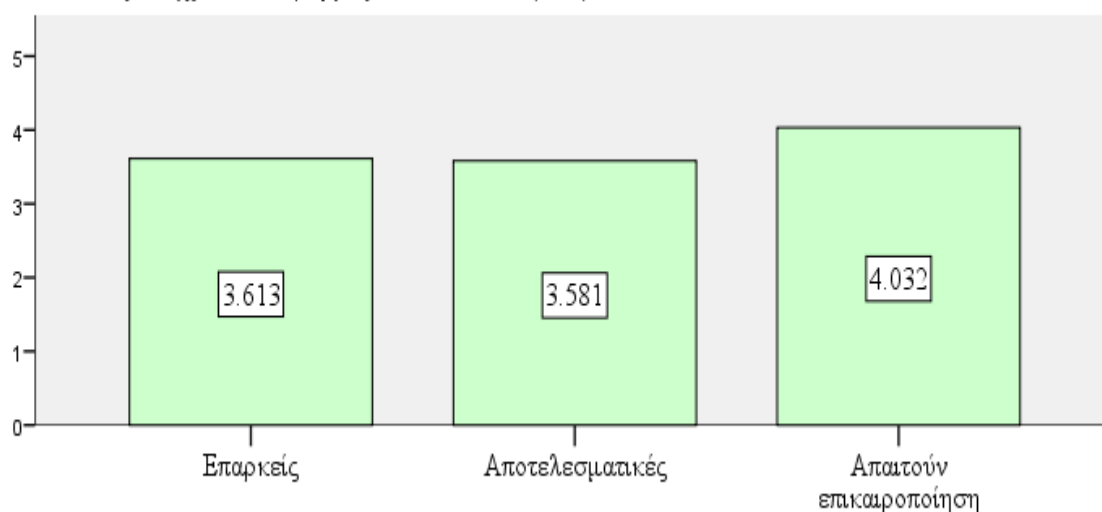
Στην ερώτηση «Σύμφωνα με την προσωπική σας άποψη δηλώστε το βαθμό σύμφωνα με τον οποίο οι δικλίδες ελέγχου που εφαρμόζονται είναι ...», όπως φαίνεται από τον Πίνακα 5.12. το δείγμα των 31 ατόμων αποφάνθηκε με βάση μια πενταβάθμια κλίμακα Likert (1 Πολύ χαμηλός, 2 Χαμηλός, 3 Ικανοποιητικός, 4 Υψηλός, 5 Πολύ υψηλός) και οι μέσοι όροι και οι τυπικές αποκλίσεις των απαντήσεών τους έχουν ως εξής (Πίνακας 5.11., Διάγραμμα 5.14.):

1. Επαρκείς: Ικανοποιητικός βαθμός 45,2%, Υψηλός βαθμός 48,4%, Πολύ υψηλός 6,5%, ΜΟ 3,610, ΤΑ ,615
2. Αποτελεσματικές: Ικανοποιητικός βαθμός 45,2%, Υψηλός βαθμός 51,6%, Πολύ υψηλός 3,2%, ΜΟ 3,580, ΤΑ ,564
3. Απαιτούν επικαιροποίηση: Ικανοποιητικός βαθμός 25,8%, Υψηλός βαθμός 45,2%, Πολύ υψηλός 29%, ΜΟ 4,03, ΤΑ ,752

Πίνακας 5.11. Οι δικλίδες ελέγχου που εφαρμόζονται είναι ...

		Επαρκείς	Πλήθος (N)	Ποσοστό (%)	Έγκυρο Ποσοστό (%)	Αθροιστικό Ποσοστό (%)
Valid	Ικανοποιητικός		14	45,2	45,2	45,2
	Υψηλός		15	48,4	48,4	93,5
	Πολύ υψηλός		2	6,5	6,5	100,0
	Σύνολο		31	100,0	100,0	
Αποτελεσματικές						
Valid	Ικανοποιητικός		14	45,2	45,2	45,2
	Υψηλός		16	51,6	51,6	96,8
	Πολύ υψηλός		1	3,2	3,2	100,0
	Σύνολο		31	100,0	100,0	
Απαιτούν επικαιροποίηση						
Valid	Ικανοποιητικός		8	25,8	25,8	25,8
	Υψηλός		14	45,2	45,2	71,0
	Πολύ υψηλός		9	29,0	29,0	100,0
	Σύνολο		31	100,0	100,0	
		Επαρκείς	Αποτελεσματικές	Απαιτούν επικαιροποίηση		
Μέση Τιμή			3,61	3,58	4,03	
Τυπική Απόκλιση			,615	,564	,752	
Ελάχιστη Τιμή			3	3	3	
Μέγιστη Τιμή			5	5	5	

Οι δικλίδες ελέγχου που εφαρμόζονται είναι ... (ΜΟ)



Διάγραμμα 5.14. Οι δικλίδες ελέγχου που εφαρμόζονται είναι ...

5.1.3. Ενότητα Γ. Εσωτερικός Ελεγκτής

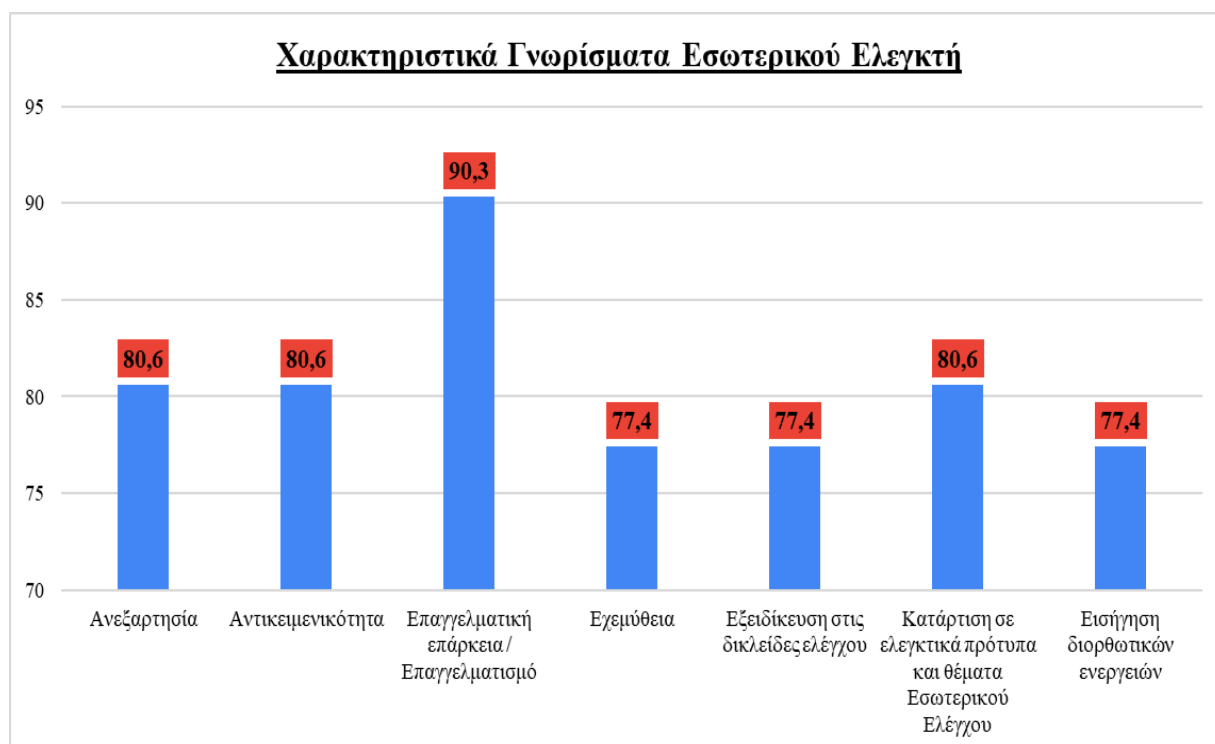
Η Ενότητα Γ του Ερευνητικού Εργαλείου είναι αφιερωμένη στον Εσωτερικό Ελεγκτή. Στην ερώτηση «**Σύμφωνα με την προσωπική σας άποψη ο Εσωτερικός Ελεγκτής ποια χαρακτηριστικά γνωρίσματα πρέπει να διαθέτει;**» το δείγμα των 31 ατόμων αποφάνθηκε με τους μέσους όρους και τις τυπικές αποκλίσεις των απαντήσεών τους έχουν ως εξής (Πίνακας 5.12., Διάγραμμα 5.15.):

1. Ανεξαρτησία: ΜΟ 1,19, ΤΑ 0,402, 80,6%
2. Αντικειμενικότητα: ΜΟ 1,19, ΤΑ 0,402, 80,6%
3. Επαγγελματική επάρκεια / Επαγγελματισμός: ΜΟ 1,10, ΤΑ 0,301, 90,3%
4. Εχεμύθεια: ΜΟ 1,23, ΤΑ 0,425, 77,4%
5. Εξειδίκευση στις δικλίδες ελέγχου: ΜΟ 1,23, ΤΑ 0,425, 77,4%

6. Κατάρτιση σε ελεγκτικά πρότυπα και θέματα Εσωτερικού Ελέγχου: ΜΟ 1,19, ΤΑ 0,402, 80,6%
7. Εισήγηση διορθωτικών ενεργειών: ΜΟ 1,23, ΤΑ 0,425, 77,4%

Πίνακας 5.12. Χαρακτηριστικά Γνωρίσματα Εσωτερικού Ελεγκτή

Χαρακτηριστικά Γνωρίσματα Εσωτερικού Ελεγκτή	Πλήθος (N)	ΜΟ	ΤΑ	Ναι	Όχι
Ανεξαρτησία	31	1,19	0,402	80,6	19,4
Αντικειμενικότητα	31	1,19	0,402	80,6	19,4
Επαγγελματική επάρκεια / Επαγγελματισμό	31	1,10	0,301	90,3	9,70
Εχεμύθεια	31	1,23	0,425	77,4	22,6
Εξειδίκευση στις δικλίδες ελέγχου	31	1,23	0,425	77,4	22,6
Κατάρτιση σε ελεγκτικά πρότυπα και θέματα Εσωτερικού Ελέγχου	31	1,19	0,402	80,6	19,4
Εισήγηση διορθωτικών ενεργειών	31	1,23	0,425	77,4	22,6



Διάγραμμα 5.15. Χαρακτηριστικά Γνωρίσματα Εσωτερικού Ελεγκτή

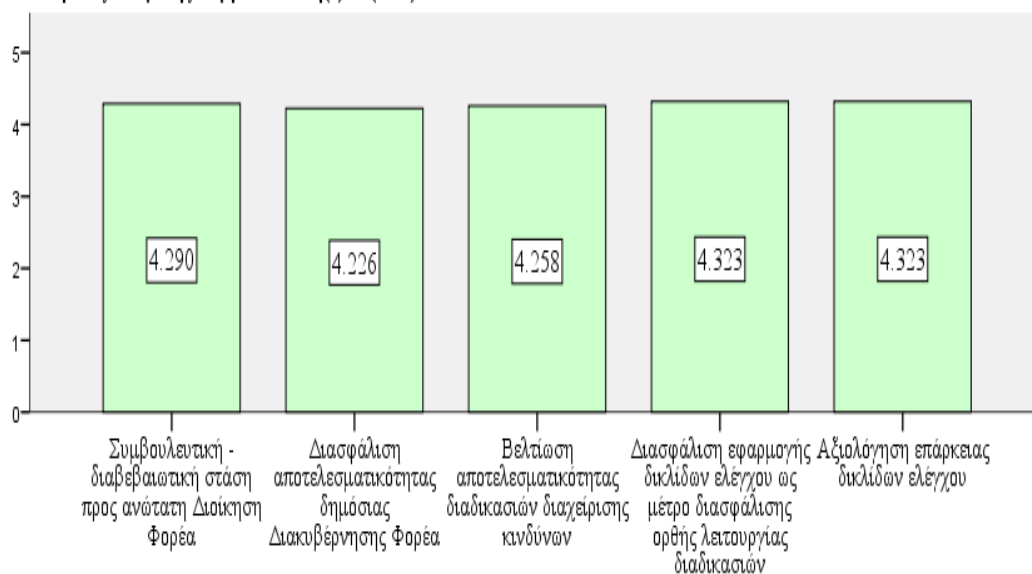
Στην ερώτηση «Σύμφωνα με την προσωπική σας άποψη σημειώστε τον βαθμό σύμφωνα με τον οποίο ένας Εσωτερικός Ελεγκτής συμβάλλει στη(ν)...» δίδεται η δυνατότητα ώστε το δείγμα να εκφράσει την άποψή του σχετικά με πέντε επιμέρους μεταβλητές. Όπως φαίνεται από τον Πίνακα 5.13. το δείγμα των 31 ατόμων αποφάνθηκε με βάση μια πενταβάθμια κλίμακα Likert (1 Πολύ χαμηλός, 2 Χαμηλός, 3 Ικανοποιητικός, 4 Υψηλός, 5 Πολύ υψηλός), με τους μέσους όρους και τις τυπικές αποκλίσεις των απαντήσεών τους έχουν ως εξής (Πίνακας 5.13., Διάγραμμα 5.16.):

1. Συμβουλευτική – διαβεβαιωτική στάση προς ανώτατη Διοίκηση Φορέα: ΜΟ 4,29, ΤΑ 0,693
2. Διασφάλιση αποτελεσματικότητας δημόσιας Διακυβέρνησης Φορέα: ΜΟ 4,23, ΤΑ 0,717
3. Βελτίωση αποτελεσματικότητας διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων: ΜΟ 4,26, ΤΑ 0,682
4. Διασφάλιση εφαρμογής δικλίδων ελέγχου ως μέτρο διασφάλισης ορθής λειτουργίας διαδικασιών: ΜΟ 4,32, ΤΑ 0,653
5. Αξιολόγηση επάρκειας δικλίδων ελέγχου: ΜΟ 4,32, ΤΑ 0,702

Πίνακας 5.13. Εσωτερικός Ελεγκτής συμβάλλει στη(ν)...

Εσωτερικός Ελεγκτής συμβάλλει στη(ν)...	Πλήθος (N)	Ελάχιστη Τιμή	Μέγιστη Τιμή	Μέση Τιμή	Τυπική Απόκλιση
Συμβουλευτική – διαβεβαιωτική στάση προς ανώτατη Διοίκηση Φορέα	31	3	5	4,29	,693
Διασφάλιση αποτελεσματικότητας δημόσιας Διακυβέρνησης Φορέα	31	3	5	4,23	,717
Βελτίωση αποτελεσματικότητας διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων	31	3	5	4,26	,682
Διασφάλιση εφαρμογής δικλίδων ελέγχου ως μέτρο διασφάλισης ορθής λειτουργίας διαδικασιών	31	3	5	4,32	,653
Αξιολόγηση επάρκειας δικλίδων ελέγχου	31	3	5	4,32	,702
Έγκυρο Πλήθος (N)	31				

Εσωτερικός Ελεγκτής συμβάλλει στη(ν)... (ΜΟ)



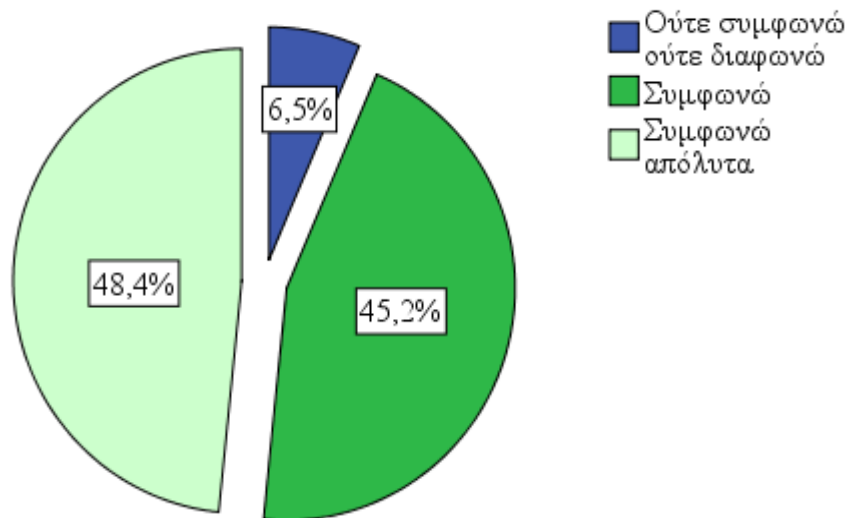
Διάγραμμα 5.16. Εσωτερικός Ελεγκτής συμβάλλει στη(ν)...

Στην ερώτηση «Σύμφωνα με την προσωπική σας άποψη δηλώστε το βαθμό με τον οποίο συμφωνείτε με το ότι ένας ο Εσωτερικός Ελεγκτής προσδίδει αξία στον Φορέα.» το δείγμα των 31 ατόμων παρουσιάστηκε 6,5% μετριοπαθή, το 45,2% συμφωνούσε και το 48,4% συμφωνούσε απόλυτα (Πίνακας 5.14., Διάγραμμα 5.17.). Επίσης, ο Μέσος Όρος των απαντήσεων ισούται με 4,420 και η Τυπική Απόκλιση 0,620 που αναδεικνύει ένα υψηλό επίπεδο συμφωνίας αναφορικά με το ότι ο θεσμός του Εσωτερικού Ελεγκτή προσδίδει αξία στον Φορέα.

Πίνακας 5.14. Εσωτερικός Ελεγκτής προσδίδει αξία στον Φορέα

Εσωτερικός Ελεγκτής προσδίδει αξία στον Φορέα					
		Πλήθος (N)	Ποσοστό (%)	Έγκυρο Ποσοστό (%)	Αθροιστικό Ποσοστό (%)
Valid	Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	2	6,5	6,5	6,5
	Συμφωνώ	14	45,2	45,2	51,6
	Συμφωνώ απόλυτα	15	48,4	48,4	100,0
	Σύνολο	31	100,0	100,0	
Μέση Τιμή					4,42
Τυπική Απόκλιση					,620
Ελάχιστη Τιμή					3
Μέγιστη Τιμή					5

Εσωτερικός Ελεγκτής προσδίδει αξία στον Φορέα



Διάγραμμα 5.17. Εσωτερικός Ελεγκτής προσδίδει αξία στον Φορέα

5.2. Επαγωγική Στατιστική Ανάλυση

5.2.1. Έλεγχος Κανονικότητας Μεταβλητών

Η παρούσα ενότητα είναι αφιερωμένη στον έλεγχο της κανονικής κατανομής των δεδομένων κάθε μεταβλητής. Για να απορριφθεί η κανονικότητα θα πρέπει η τιμή p-value (Sig.) του ελέγχου των Kolmogorov-Smirnov και των Shapiro – Wilk να είναι μικρότερη ή ίση από το επίπεδο σημαντικότητας α 5%, διαφορετικά γίνεται αποδεκτή.

Στον Πίνακα 5.15. διαφαίνεται πως το σύνολο των μεταβλητών συγκεντρώνει τιμή p-value (Sig.) μικρότερη του επιπέδου σημαντικότητας α 5% επομένως προκύπτει πως ακολουθούν την κανονική κατανομή και οποιαδήποτε επαγωγική στατιστική ανάλυση θα πρέπει να ακολουθήσει μη παραμετρικές τεχνικές.

Πίνακας 5.15. Έλεγχος Κανονικότητας

Tests of Normality						
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
<i>Φύλο</i>	,362	31	,000	,635	31	,000
<i>Ηλικιακό εύρος</i>	,225	31	,000	,854	31	,001
<i>Ανώτερο επίπεδο εκπαίδευσης</i>	,301	31	,000	,752	31	,000
<i>Προϋπηρεσία στο δημόσιο τομέα</i>	,154	31	,005	,923	31	,028
<i>Προϋπηρεσία σε Α.Α.Δ.Ε.</i>	,195	31	,004	,916	31	,019
<i>Προϋπηρεσία Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου</i>	,230	31	,000	,852	31	,001
<i>Υπηρεσιακή Θέση</i>	,532	31	,000	,268	31	,000
<i>Παρέχει ανεξάρτητο και αντικειμενικό έργο</i>	,361	31	,000	,711	31	,000
<i>Παρέχει διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δράση διακυβέρνησης και διαχείρισης κινδύνων</i>	,350	31	,000	,704	31	,000

<i>Αναφέρει αδυναμίες για ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα</i>	,267	31	,000	,782	31	,000
<i>Προτείνει ασφαλιστικές δικλίδες ελέγχου</i>	,384	31	,000	,679	31	,000
<i>Διατηρεί πρωταρχική ευθύνη έναντι επικεφαλής Φορέα και ανεξαρτησία από άσκηση Διοίκησης</i>	,228	31	,000	,805	31	,000
<i>Παρέχει συμβουλές επάρκειας δικλίδων ελέγχου για υποστήριξη οργανωτικών και επιχειρησιακών στόχων</i>	,334	31	,000	,712	31	,000
<i>Παρέχει συμβουλές για αποτελεσματικότητα δικλίδων ελέγχου για προώθηση συνεχούς βελτίωσης</i>	,378	31	,000	,693	31	,000
<i>Προσδίδει αξία στο Φορέα</i>	,340	31	,000	,734	31	,000
<i>Επιδεικνύει δέσμευση και ακεραιότητα σε ηθικές αξίες</i>	,302	31	,000	,766	31	,000
<i>Ασκεί εποπτεία Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου</i>	,325	31	,000	,773	31	,000
<i>Καθορίζει δομές, εξουσίες, ευθύνες</i>	,334	31	,000	,712	31	,000
<i>Επιδεικνύει δέσμευση σε ικανότητες</i>	,294	31	,000	,794	31	,000
<i>Εφαρμόζει λογοδοσία</i>	,301	31	,000	,767	31	,000
<i>Προσδιορίζει κατάλληλους στόχους</i>	,350	31	,000	,740	31	,000
<i>Εντοπίζει και αναλύει κινδύνους</i>	,232	31	,000	,803	31	,000
<i>Αξιολογεί κινδύνους απάτης/διαφθοράς</i>	,351	31	,000	,743	31	,000
<i>Εντοπίζει και αναλύει σημαντικές αλλαγές</i>	,301	31	,000	,790	31	,000
<i>Επιλέγει και αναπτύσσει διεργασίες ελέγχου</i>	,280	31	,000	,801	31	,000
<i>Επιλέγει και αναπτύσσει δικλίδες ελέγχου στις ΤΠΕ</i>	,294	31	,000	,794	31	,000
<i>Εφαρμόζει πολιτικές και διαδικασίες</i>	,228	31	,000	,805	31	,000

<i>Χρησιμοποιεί ποιοτική και επαρκή πληροφορία.</i>	,260	31	,000	,808	31	,000
<i>Επικοινωνεί στο εσωτερικό του φορέα</i>	,247	31	,000	,795	31	,000
<i>Επικοινωνεί εξωτερικά του φορέα</i>	,211	31	,001	,809	31	,000
<i>Διεξάγει συνεχείς και στοχευμένες αξιολογήσεις</i>	,260	31	,000	,808	31	,000
<i>Αξιολογεί και επικοινωνεί τις ανεπάρκειες του ΣΕΕ</i>	,227	31	,000	,812	31	,000
<i>Επίσημες και ανεπίσημες δικλίδες ελέγχου συνδυάζονται για υψηλό επίπεδο διασφάλισης διαδικασιών επίτευξης στόχων Φορέα</i>	,320	31	,000	,752	31	,000
<i>Προληπτικού χαρακτήρα</i>	,301	31	,000	,752	31	,000
<i>Ανιχνευτικής φύσεως</i>	,270	31	,000	,771	31	,000
<i>Καθοδηγητικής φύσεως</i>	,353	31	,000	,713	31	,000
<i>Διορθωτικού χαρακτήρα</i>	,246	31	,000	,798	31	,000
<i>Συμμόρφωση με νομοθεσία, πολιτικές, διαδικασίες</i>	,294	31	,000	,786	31	,000
<i>Επίτευξη στόχων Φορέα</i>	,280	31	,000	,801	31	,000
<i>Αξιοπιστία και ακεραιότητα πληροφοριών και αναφορών</i>	,270	31	,000	,771	31	,000
<i>Αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα λειτουργιών</i>	,265	31	,000	,788	31	,000
<i>Καλή σχέση κόστους - ωφέλειας</i>	,265	31	,000	,805	31	,000
<i>Διασφάλιση χρημάτων φορολογουμένων, περιουσιακών στοιχείων, φήμης οργανισμού</i>	,336	31	,000	,760	31	,000
<i>Αυτοματοποίηση διαδικασιών</i>	,265	31	,000	,805	31	,000
<i>Ορθή λειτουργία διαδικασιών</i>	,301	31	,000	,790	31	,000
<i>Επαρκείς</i>	,292	31	,000	,750	31	,000
<i>Αποτελεσματικές</i>	,320	31	,000	,719	31	,000
<i>Απαιτούν επικαιροποίηση</i>	,227	31	,000	,812	31	,000
<i>Ανεξαρτησία</i>	,492	31	,000	,485	31	,000
<i>Αντικειμενικότητα</i>	,492	31	,000	,485	31	,000

<i>Επαγγελματική επάρκεια / Επαγγελματισμό</i>	,530	31	,000	,340	31	,000
<i>Εχεμύθεια</i>	,477	31	,000	,519	31	,000
<i>Εξειδίκευση στις δικλίδες ελέγχου</i>	,477	31	,000	,519	31	,000
<i>Κατάρτιση σε ελεγκτικά πρότυπα και θέματα Εσωτερικού Ελέγχου</i>	,492	31	,000	,485	31	,000
<i>Εισήγηση διορθωτικών ενεργειών</i>	,477	31	,000	,519	31	,000
<i>Συμβουλευτική - διαβεβαιωτική στάση προς ανώτατη Διοίκηση Φορέα</i>	,267	31	,000	,782	31	,000
<i>Διασφάλιση αποτελεσματικότητας δημόσιας Διακυβέρνησης Φορέα</i>	,247	31	,000	,794	31	,000
<i>Βελτίωση αποτελεσματικότητας διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων</i>	,260	31	,000	,787	31	,000
<i>Διασφάλιση εφαρμογής δικλίδων ελέγχου ως μέτρο διασφάλισης ορθής λειτουργίας διαδικασιών</i>	,270	31	,000	,771	31	,000
<i>Αξιολόγηση επάρκειας δικλίδων ελέγχου</i>	,284	31	,000	,775	31	,000
<i>Εσωτερικός Ελεγκτής προσδίδει αξία στον Φορέα</i>	,309	31	,000	,745	31	,000
<i>a. Lilliefors Significance Correction</i>						

5.2.2. Ερευνητική Υπόθεση 1

Η 1η Ερευνητική Υπόθεση με την αντίστοιχη μηδενική της προσδιορίζονται ως εξής:

1. EY1. Τα χαρακτηριστικά του Εσωτερικού Ελέγχου προσδίδουν αξία στον Δημόσιο Φορέα.

2. EY1₀. Τα χαρακτηριστικά του Εσωτερικού Ελέγχου δεν προσδίδουν αξία στον Δημόσιο Φορέα.

Ο έλεγχος για την επιβεβαίωση ή την απόρριψη της 1^{ης} Ερευνητικής Υπόθεσης πραγματοποιείται με τη βοήθεια της μη παραμετρικής διαδικασίας προσδιορισμού του συντελεστής συσχέτισης Spearman (r), καθώς προηγουμένως ανευρέθηκε πως οι υπό συσχέτιση μεταβλητές δεν ακολουθούν την κανονική κατανομή. Ο συντελεστής συσχέτισης Spearman αναδεικνύει τη θετική ή αρνητική συσχέτιση των μεταβλητών η οποία θεωρείται στατιστικά σημαντική όταν το κριτήριο ελέγχου Sig. (2-tailed) είναι μικρότερο του 0,05.

Από τα δεδομένα του Πίνακα 5.16. επιβεβαιώνεται πως τα χαρακτηριστικά του Εσωτερικού Ελέγχου προσδίδουν αξία στον Δημόσιο Φορέα, σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας Sig. μικρότερο του στατιστικού κριτηρίου του 0,05. Ειδικότερα, ο συντελεστής συσχέτισης Spearman και το αντίστοιχο επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας Sig. για κάθε χαρακτηριστικό του εσωτερικού ελέγχου καταγράφονται ως εξής:

- ✓ Παρέχει ανεξάρτητο και αντικειμενικό έργο (Spearman' s rho 0,757, Sig. 0,000)
- ✓ Παρέχει διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δράση διακυβέρνησης και διαχείρισης κινδύνων (Spearman' s rho ,596, Sig. 0,000)
- ✓ Αναφέρει αδυναμίες για ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα (Spearman' s rho ,705, Sig. 0,000)
- ✓ Προτείνει ασφαλιστικές δικλίδες ελέγχου (Spearman' s rho ,492, Sig. 0,005)
- ✓ Διατηρεί πρωταρχική ευθύνη έναντι επικεφαλής Φορέα και ανεξαρτησία από άσκηση Διοίκησης (Spearman' s rho ,565, Sig. 0,001)
- ✓ Παρέχει συμβουλές επάρκειας δικλίδων ελέγχου για υποστήριξη οργανωτικών και επιχειρησιακών στόχων (Spearman' s rho ,651, Sig. 0,001)
- ✓ Παρέχει συμβουλές για αποτελεσματικότητα δικλίδων ελέγχου για προώθηση συνεχούς βελτίωσης (Spearman' s rho ,840, Sig. 0,010)

Επομένως, η ερευνητική υπόθεση 1 επιβεβαιώνεται και προσδιορίζεται μια στατιστικά σημαντική θετική γραμμική συσχέτιση μεταξύ των χαρακτηριστικών του Εσωτερικού Ελέγχου και της αξίας που προσδίδει στον Δημόσιο Φορέα.

Πίνακας 5.16. Έλεγχος Ερευνητικής Υπόθεσης 1 – Spearman's rho

Χαρακτηριστικά Εσωτερικού Ελέγχου	Spearman's rho	Ο Εσωτερικός Έλεγχος προσδίδει αξία στον Φορέα
<i>Παρέχει ανεξάρτητο και αντικειμενικό έργο</i>	Correlation Coefficient	,757
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	31
<i>Παρέχει διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δράση διακυβέρνησης και διαχείρισης κινδύνων</i>	Correlation Coefficient	,596
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	31
<i>Αναφέρει αδυναμίες για ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα</i>	Correlation Coefficient	,705
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	31
<i>Προτείνει ασφαλιστικές δικλίδες ελέγχου</i>	Correlation Coefficient	,492
	Sig. (2-tailed)	,005
	N	31
<i>Διατηρεί πρωταρχική ευθύνη έναντι επικεφαλής Φορέα και ανεξαρτησία από άσκηση Διοίκησης</i>	Correlation Coefficient	,565
	Sig. (2-tailed)	,001
	N	31
<i>Παρέχει συμβουλές επάρκειας δικλίδων ελέγχου για υποστήριξη οργανωτικών και επιχειρησιακών στόχων</i>	Correlation Coefficient	,651
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	31
<i>Παρέχει συμβουλές για αποτελεσματικότητα δικλίδων ελέγχου για προώθηση συνεχούς βελτίωσης</i>	Correlation Coefficient	,840
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	31

5.2.3. Ερευνητική Υπόθεση 2

Η 2η Ερευνητική Υπόθεση με την αντίστοιχη μηδενική της προσδιορίζονται ως εξής:

1. EY2. Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου στον εξεταζόμενο Δημόσιο Φορέα εφαρμόζει το πλαίσιο COSO («5 Πυλώνες» και «17 Αρχές») ως μέτρο εύλογης διασφάλισης της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών.
2. EY2₀. Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου στον εξεταζόμενο Δημόσιο Φορέα δεν εφαρμόζει το πλαίσιο COSO («5 Πυλώνες» και «17 Αρχές») ως μέτρο εύλογης διασφάλισης της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών.

Ο έλεγχος για την επιβεβαίωση ή την απόρριψη της 2^{ης} Ερευνητικής Υπόθεσης πραγματοποιείται με τη βοήθεια της μη παραμετρικής διαδικασίας προσδιορισμού του συντελεστής συσχέτισης Spearman (r), καθώς προηγουμένως ανευρέθηκε πως οι υπό συσχέτιση μεταβλητές δεν ακολουθούν την κανονική κατανομή. Ο συντελεστής συσχέτισης Spearman αναδεικνύει τη θετική ή αρνητική συσχέτιση των μεταβλητών η οποία θεωρείται στατιστικά σημαντική όταν το κριτήριο ελέγχου Sig. (2-tailed) είναι μικρότερο του 0,05.

Από τα δεδομένα του Πίνακα 5.17. επιβεβαιώνεται πως από τις 17 Αρχές του Πλαισίου COSO για τις 5 επιβεβαιώνεται σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας Sig. μικρότερο του στατιστικού κριτηρίου του 0,05, ότι αποτελούν μέτρο εύλογης διασφάλισης της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών. Ειδικότερα, ο συντελεστής συσχέτισης Spearman που παρουσιάζεται θετικός και το αντίστοιχο επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας Sig. για τις 5 Αρχές καταγράφονται ως εξής:

1. Εντοπίζει και αναλύει κινδύνους (Spearman' s rho 0,392, Sig. 0,029)
2. Εντοπίζει και αναλύει σημαντικές αλλαγές (Spearman' s rho 0,371, Sig. 0,040)
3. Επιλέγει και αναπτύσσει διεργασίες ελέγχου (Spearman' s rho 0,430, Sig. 0,016)
4. Χρησιμοποιεί ποιοτική και επαρκή πληροφορία (Spearman' s rho 0,357, Sig. 0,049)
5. Επικοινωνεί στο εσωτερικό του φορέα (Spearman' s rho 0,404, Sig. 0,024)
6. Αξιολόγηση κινδύνων (Spearman' s rho 0,432, , Sig. 0,015)

Επίσης, από τους 5 Πυλώνες του Πλαισίου COSO μόνο για τον έναν, την «Αξιολόγηση Κινδύνων», επιβεβαιώνεται σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας Sig. μικρότερο του στατιστικού κριτηρίου του 0,05, ότι αποτελεί μέτρο εύλογης διασφάλισης της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών (Spearman' s rho 0,432, Sig. 0,015)

Επομένως, η Ερευνητική Υπόθεση 2 επιβεβαιώνεται μερικώς και προσδιορίζεται μια στατιστικά σημαντική θετική γραμμική συσχέτιση μεταξύ των Αρχών, «Εντοπίζει και αναλύει κινδύνους», «Εντοπίζει και αναλύει σημαντικές αλλαγές», «Επιλέγει και αναπτύσσει διεργασίες ελέγχου», «Χρησιμοποιεί ποιοτική και επαρκή πληροφορία», «Επικοινωνεί στο εσωτερικό του φορέα» και «Αξιολόγηση κινδύνων» και του Πυλώνα «Αξιολόγηση Κινδύνων» και της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών.

Πίνακας 5.17. Έλεγχος Ερευνητικής Υπόθεσης 2 – Spearman's rho

Correlations	Spearman's rho	Ορθή λειτουργία διαδικασιών
17 Αρχές COSO		
Επιδεικνύει δέσμευση και ακεραιότητα σε ηθικές αξίες	Correlation Coefficient	,216
	Sig. (2-tailed)	,244
	N	31
Ασκήι εποπτεία Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου	Correlation Coefficient	,311
	Sig. (2-tailed)	,089
	N	31
Καθορίζει δομές, εξουσίες, ευθύνες	Correlation Coefficient	-,045
	Sig. (2-tailed)	,811
	N	31
Επιδεικνύει δέσμευση σε ικανότητες	Correlation Coefficient	,166
	Sig. (2-tailed)	,374
	N	31
Εφαρμόζει λογοδοσία	Correlation Coefficient	,112
	Sig. (2-tailed)	,550
	N	31
Προσδιορίζει κατάλληλους στόχους	Correlation Coefficient	,237
	Sig. (2-tailed)	,200
	N	31
Εντοπίζει και αναλύει κινδύνους	Correlation Coefficient	,392*
	Sig. (2-tailed)	,029
	N	31
Αξιολογεί κινδύνους απάτης/διαφθοράς	Correlation Coefficient	,237
	Sig. (2-tailed)	,199

	N	31
Εντοπίζει και αναλύει σημαντικές αλλαγές	Correlation Coefficient	,371*
	Sig. (2-tailed)	,040
	N	31
Επιλέγει και αναπτύσσει διεργασίες ελέγχου	Correlation Coefficient	,430*
	Sig. (2-tailed)	,016
	N	31
Επιλέγει και αναπτύσσει δικλίδες ελέγχου στις ΤΠΕ	Correlation Coefficient	,153
	Sig. (2-tailed)	,411
	N	31
Εφαρμόζει πολιτικές και διαδικασίες	Correlation Coefficient	,101
	Sig. (2-tailed)	,589
	N	31
Χρησιμοποιεί ποιοτική και επαρκή πληροφορία	Correlation Coefficient	,357*
	Sig. (2-tailed)	,049
	N	31
Επικοινωνεί στο εσωτερικό του φορέα	Correlation Coefficient	,404*
	Sig. (2-tailed)	,024
	N	31
Επικοινωνεί εξωτερικά του φορέα	Correlation Coefficient	,078
	Sig. (2-tailed)	,677
	N	31
Διεξάγει συνεχείς και στοχευμένες αξιολογήσεις	Correlation Coefficient	,201
	Sig. (2-tailed)	,278
	N	31
Αξιολογεί και επικοινωνεί τις ανεπάρκειες του ΣΕΕ	Correlation Coefficient	,202
	Sig. (2-tailed)	,275
	N	31
5 Πυλώνες COSO		
Περιβάλλον Ελέγχου	Correlation Coefficient	,195
	Sig. (2-tailed)	,294
	N	31
Αξιολόγηση Κινδύνων	Correlation Coefficient	,432*
	Sig. (2-tailed)	,015
	N	31
Διεργασίες Ελέγχου	Correlation Coefficient	,300
	Sig. (2-tailed)	,101
	N	31
Πληροφόρηση Επικοινωνία	Correlation Coefficient	,329
	Sig. (2-tailed)	,071
	N	31
Διεργασίες Επιτήρησης	Correlation Coefficient	,196
	Sig. (2-tailed)	,291
	N	31

5.2.4. Ερευνητική Υπόθεση 3

Η 3η Ερευνητική Υπόθεση με την αντίστοιχη μηδενική της προσδιορίζονται ως εξής:

1. ΕΥ3. Οι δικλίδες ελέγχου που εφαρμόζονται στον εξεταζόμενο Δημόσιο Φορέα (α) διασφαλίζουν την ορθή λειτουργία των διαδικασιών και (β) θεωρούνται αποτελεσματικές και επαρκείς.
2. ΕΥ3₀. Οι δικλίδες ελέγχου που εφαρμόζονται στον εξεταζόμενο Δημόσιο Φορέα (α) δεν διασφαλίζουν την ορθή λειτουργία των διαδικασιών και (β) δεν θεωρούνται αποτελεσματικές και επαρκείς.

Ο έλεγχος για την επιβεβαίωση ή την απόρριψη της 3^{ης} Ερευνητικής Υπόθεσης πραγματοποιείται με τη βοήθεια της μη παραμετρικής διαδικασίας προσδιορισμού του συντελεστή συσχέτισης Spearman (r), καθώς προηγουμένως ανευρέθηκε πως οι υπό συσχέτιση μεταβλητές δεν ακολουθούν την κανονική κατανομή. Ο συντελεστής συσχέτισης Spearman αναδεικνύει τη θετική ή αρνητική συσχέτιση των μεταβλητών η οποία θεωρείται στατιστικά σημαντική όταν το κριτήριο ελέγχου Sig. (2-tailed) είναι μικρότερο του 0,05.

Από τα δεδομένα του Πίνακα 5.18. επιβεβαιώνεται πως από τα τέσσερα είδη δικλίδων ελέγχου μόνο οι καθοδηγητικού τύπου διασφαλίζουν την ορθή λειτουργία των διαδικασιών (Spearman' s rho 0,371, Sig. 0,040) και θεωρούνται αποτελεσματικές (Spearman' s rho 0,392, Sig. 0,029) και επαρκείς (Spearman' s rho 0,392, Sig. 0,029) σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας Sig. μικρότερο του στατιστικού κριτηρίου του 0,05.

Επομένως, η Ερευνητική Υπόθεση 3 επιβεβαιώνεται μερικώς και προσδιορίζεται μια στατιστικά σημαντική θετική γραμμική συσχέτιση της μεταξύ των καθοδηγητικού τύπου δικλίδων ελέγχου με την ορθή λειτουργία των διαδικασιών, την αποτελεσματικότητα και την επάρκειά τους, σε αντίθεση με τις άλλες τρεις προληπτικού χαρακτήρα, ανιχνευτικής φύσεως και διορθωτικού χαρακτήρα.

Πίνακας 5.18. Έλεγχος Ερευνητικής Υπόθεσης 3 – Spearman's rho

Δικλίδες ελέγχου	Spearman's rho	Ορθή λειτουργία διαδικασιών	Επαρκείς	Αποτελεσματικές
Προληπτικού χαρακτήρα	Correlation Coefficient	,303	,285	,257
	Sig. (2-tailed)	,097	,121	,163
	N	31	31	31
Ανιχνευτικής φύσεως	Correlation Coefficient	,261	,309	,283
	Sig. (2-tailed)	,156	,090	,122
	N	31	31	31
Καθοδηγητικής φύσεως	Correlation Coefficient	,379*	,399*	,374*
	Sig. (2-tailed)	,035	,026	,038
	N	31	31	31
Διορθωτικού χαρακτήρα	Correlation Coefficient	,122	,245	,214
	Sig. (2-tailed)	,512	,185	,247
	N	31	31	31

5.2.5. Ερευνητική Υπόθεση 4

Η 4η Ερευνητική Υπόθεση με την αντίστοιχη μηδενική της προσδιορίζονται ως εξής:

1. EY4. Τα χαρακτηριστικά ενός Εσωτερικού Ελεγκτή προσδίδουν αξία στον Δημόσιο Φορέα.
2. EY4₀. Τα χαρακτηριστικά ενός Εσωτερικού Ελεγκτή δεν προσδίδουν αξία στον Δημόσιο Φορέα.

Ο έλεγχος για την επιβεβαίωση ή την απόρριψη της 4^{ης} Ερευνητικής Υπόθεσης πραγματοποιείται με τη βοήθεια της μη παραμετρικής διαδικασίας προσδιορισμού του συντελεστή συσχέτισης Spearman (r), εφόσον οι υπό συσχέτιση μεταβλητές δεν ακολουθούν την κανονική κατανομή. Ο συντελεστής συσχέτισης Spearman αναδεικνύει τη θετική ή αρνητική συσχέτιση των μεταβλητών η οποία θεωρείται στατιστικά σημαντική όταν το κριτήριο ελέγχου Sig. (2-tailed) είναι μικρότερο του 0,05. Από τα δεδομένα του Πίνακα 5.19. δεν επιβεβαιώνεται πως τα χαρακτηριστικά του Εσωτερικού Ελεγκτή προσδίδουν αξία στον Δημόσιο Φορέα, καθώς το επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας Sig. παρουσιάζεται μεγαλύτερο του στατιστικού κριτηρίου του 0,05. Ειδικότερα, ο συντελεστής συσχέτισης Spearman και το

αντίστοιχο επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας Sig. για κάθε χαρακτηριστικό του εσωτερικού ελέγχου καταγράφονται ως εξής:

1. Ανεξαρτησία (Spearman' s rho -0,251, Sig. 0,174)
2. Αντικειμενικότητα (Spearman' s rho -0,251, Sig. 0,174)
3. Επαγγελματική επάρκεια / Επαγγελματισμό (Spearman' s rho -0,267, Sig. 0,147)
4. Εχεμύθεια (Spearman' s rho -0,300, Sig. 0,101)
5. Εξειδίκευση στις δικλίδες ελέγχου (Spearman' s rho -0,300, Sig. 0,101)
6. Κατάρτιση σε ελεγκτικά πρότυπα και θέματα Εσωτερικού Ελέγχου (Spearman' s rho -0,251, Sig. 0,174)
7. Εισήγηση διορθωτικών ενεργειών (Spearman' s rho -0,300, Sig. 0,101)

Επομένως, η Ερευνητική Υπόθεση 4 απορρίπτεται και γίνεται αποδεκτή η μηδενική της και δεν προσδιορίζεται στατιστικά σημαντική γραμμική συσχέτιση μεταξύ των χαρακτηριστικών του Εσωτερικού Ελεγκτή (Ανεξαρτησία, Αντικειμενικότητα, Επαγγελματική επάρκεια / Επαγγελματισμός, Εχεμύθεια, Εξειδίκευση στις δικλίδες ελέγχου, Κατάρτιση σε ελεγκτικά πρότυπα και θέματα Εσωτερικού Ελέγχου, Εισήγηση διορθωτικών ενεργειών) και της αξίας που προσδίδει στον Δημόσιο Φορέα.

Πίνακας 5.19. Έλεγχος Ερευνητικής Υπόθεσης 4 – Spearman's rho

Χαρακτηριστικά Εσωτερικού Ελεγκτή	Spearman's rho	Εσωτερικός Ελεγκτής προσδίδει αξία στον Φορέα
<i>Ανεξαρτησία</i>	Correlation Coefficient	-,251
	Sig. (2-tailed)	,174
	N	31
<i>Αντικειμενικότητα</i>	Correlation Coefficient	-,251
	Sig. (2-tailed)	,174
	N	31
<i>Επαγγελματική επάρκεια / Επαγγελματισμός</i>	Correlation Coefficient	-,267
	Sig. (2-tailed)	,147
	N	31
<i>Εχεμύθεια</i>	Correlation Coefficient	-,300
	Sig. (2-tailed)	,101
	N	31
<i>Εξειδίκευση στις δικλίδες ελέγχου</i>	Correlation Coefficient	-,300
	Sig. (2-tailed)	,101
	N	31
<i>Κατάρτιση σε ελεγκτικά πρότυπα και θέματα Εσωτερικού Ελέγχου</i>	Correlation Coefficient	-,251
	Sig. (2-tailed)	,174
	N	31
<i>Εισήγηση διορθωτικών ενεργειών</i>	Correlation Coefficient	-,300
	Sig. (2-tailed)	,101
	N	31

5.2.6. Ερευνητική Υπόθεση 5

Η 5η Ερευνητική Υπόθεση με την αντίστοιχη μηδενική της προσδιορίζονται ως εξής:

1. EY5. Υπάρχει διαφοροποίηση στο συμβουλευτικό - διαβεβαιωτικό ρόλο του Εσωτερικού Ελεγκτή προς την ανώτατη Διοίκηση του Φορέα ανάλογα με το φύλο.
2. EY5₀. Δεν υπάρχει διαφοροποίηση στο συμβουλευτικό - διαβεβαιωτικό ρόλο του Εσωτερικού Ελεγκτή προς την ανώτατη Διοίκηση του Φορέα ανάλογα με το φύλο.

Ο έλεγχος της 5^{ης} Ερευνητικής Υπόθεσης αφορά στην επιβεβαίωση ή όχι της διαφοροποίηση μεταξύ ανδρών και γυναικών του ρόλου του Εσωτερικού Ελεγκτή

προς την ανώτατη Διοίκηση του Φορέα, επιβάλλει τη χρήση της μη παραμετρικής διαδικασίας ελέγχου Mann – Whitney U Test, η οποία αναφέρεται σε μια στατιστική διαδικασία που χρησιμοποιείται όταν τα δεδομένα των μεταβλητών δεν ακολουθούν την κανονική κατανομή. Σε αυτό το πλαίσιο, η κατάλληλη προσέγγιση είναι η χρήση μη παραμετρικών μεθόδων για τη σύγκριση των μέσων τιμών και την εξέταση των διαφορών μεταξύ δύο ομάδων ανεξάρτητων παρατηρήσεων. Η Δοκιμή Mann-Whitney U (ή Wilcoxon Rank-Sum Test) χρησιμοποιείται για τη σύγκριση των μέσων τιμών δύο ανεξάρτητων ομάδων όταν τα δεδομένα δεν ακολουθούν την κανονική κατανομή και συγκρίνει τις κατατάξεις (ranks) των δεδομένων. Από την εκτέλεση του ελέγχου προκύπτει ο παρακάτω Πίνακας 5.20.

Από τα στοιχεία του Πίνακα 5.20. προκύπτει η μέση θέση των ανδρών και γυναικών σχετικά με το συμβουλευτικό - διαβιβαιωτικό ρόλο του Εσωτερικού Ελεγκτή προς την ανώτατη Διοίκηση του Φορέα, όπου για τους άνδρες (N 17) είναι μεγαλύτερη από τη μέση θέση των γυναικών (N 14), και ίση με 17,32 σε αντίθεση με 14,39 αντίστοιχα. Στο δεύτερο πίνακα παρουσιάζονται τα κριτήρια του ελέγχου των Mann-Whitney U και Wilcoxon W. Το κριτήριο Mann-Whitney U αποτελεί το πλήθος των παρατηρήσεων κατά τις οποίες μια παρατήρηση από το μικρότερο δείγμα είναι μεγαλύτερη της παρατήρησης από το μεγάλο δείγμα (Mann – Whitney U = 96,5). Το άθροισμα των θέσεων του μικρότερου δείγματος (Sum of Ranks = 201,5) είναι το κριτήριο του Wilcoxon W και ίσο με 201,5. Οι τυποποιημένες τιμές και των δύο ποσοτήτων είναι Z -0,979. Υπό τη μηδενική υπόθεση ότι οι κατανομές των Συμβουλευτικών – διαβιβαιωτικών στάσεων προς ανώτατη Διοίκηση Φορέα στις δύο ομάδες ατόμων φέρουν την ίδια θέση, με άλλα λόγια τις ίδιες διάμεσους, εκτιμάται η πιθανότητα να προκύψει για την τυπική κανονική κατανομή, μια τιμή κατ' απόλυτη έκφραση μεγαλύτερη από την τιμή του Z (-0,979). Η πιθανότητα αυτή είναι Asymp. Sig. (2-tailed) 0,328 > 0,0005, στοιχείο που αποδεικνύει ότι πρέπει να γίνει αποδεκτή η μηδενική υπόθεση (H_0) και να απορριφθεί η H_1 . Η δεύτερη πιθανότητα που δίδεται είναι η Exact. Sig. και αποτελεί την ακριβή πιθανότητα να ισχύσει η μηδενική υπόθεση. Και σε αυτή την περίπτωση η πιθανότητα είναι μεγαλύτερη του 0,005 και ίση με 0,377. Άρα, η μηδενική υπόθεση του ελέγχου γίνεται αποδεκτή και δεν υπάρχει στατιστικά σημαντική διαφοροποίηση στις μέσες τιμές των ανδρών και γυναικών με βεβαιότητα τουλάχιστον 95%.

Πίνακας 5.20. Έλεγχος Ερευνητικής Υπόθεσης 5 – Mann – Whitney U Test

Mann-Whitney U Test	Φύλο	Ranks		
		N	Mean Rank	Sum of Ranks
Συμβουλευτική - διαβεβαιωτική στάση προς ανώτατη Διοίκηση Φορέα	Ανδρας	17	17,32	294,50
	Γυναίκα	14	14,39	201,50
	Σύνολο	31		
Test Statistics ^a				
				Συμβουλευτική - διαβεβαιωτική στάση προς ανώτατη Διοίκηση Φορέα
Mann-Whitney U				96,500
Wilcoxon W				201,500
Z				-,979
Asymp. Sig. (2-tailed)				,328
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]				,377
<i>a. Grouping Variable: Φύλο</i>				

Καταληκτικά, από τα αποτελέσματα που παρατίθενται στον Πίνακα 5.21. προκύπτει ότι δεν υπήρχαν στατιστικά σημαντικές διαφορές μεταξύ ανδρών και γυναικών επομένως γίνεται δεκτή η μηδενική υπόθεση και δεν υπάρχει διαφοροποίηση στο συμβουλευτικό - διαβεβαιωτικό ρόλο του Εσωτερικού Ελεγκτή προς την ανώτατη Διοίκηση του Φορέα ανάλογα με το φύλο.

Επιπροσθέτως, από τον παρακάτω Πίνακα 5.21. διαφαίνεται πως οι άνδρες διαθέτουν συμβουλευτική - διαβεβαιωτική στάση προς ανώτατη Διοίκηση Φορέα σε ικανοποιητικό βαθμό κατά 3,2%, σε υψηλό βαθμό 25,8% και σε πολύ υψηλό βαθμό 25,8% και οι γυναίκες 9,7% σε ικανοποιητικό, 19,4% σε υψηλό και 16,1% σε πολύ υψηλό βαθμό.

Πίνακας 5.21. Φύλο * Συμβουλευτική - διαβεβαιωτική στάση προς ανώτατη

Διοίκηση Φορέα Crosstabulation

Φύλο * Συμβουλευτική - διαβεβαιωτική στάση προς ανώτατη Διοίκηση Φορέα Crosstabulation			Συμβουλευτική - διαβεβαιωτική στάση προς ανώτατη Διοίκηση Φορέα			Σύνολο
			Ικανοποιητικός	Υψηλός	Πολύ υψηλός	
Φύλο	Ανδρας	Count	1	8	8	17
		% of Σύνολο	3,2%	25,8%	25,8%	54,8%
	Γυναίκα	Count	3	6	5	14
		% of Σύνολο	9,7%	19,4%	16,1%	45,2%
Σύνολο		Count	4	14	13	31
		% of Σύνολο	12,9%	45,2%	41,9%	100,0%

5.2.7. Ερευνητική Υπόθεση 6

Η 6η Ερευνητική Υπόθεση με την αντίστοιχη μηδενική της προσδιορίζονται ως εξής:

1. ΕΥ6. Υπάρχει διαφοροποίηση στη συμβολή του Εσωτερικού Ελεγκτή στη(ν) (α) διασφάλιση της αποτελεσματικότητας της δημόσιας Διακυβέρνησης του Φορέα, (β) βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης των κινδύνων, (γ) εφαρμογή των δικλίδων ελέγχου ως μέτρο εύλογης διασφάλισης της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών και (δ) αξιολόγηση της επάρκειάς τους στον εξεταζόμενο Δημόσιο Οργανισμό ανάλογα με το φύλο και τα έτη εμπειρίας τους.
2. ΕΥ6₀. Δεν υπάρχει διαφοροποίηση στη συμβολή του Εσωτερικού Ελεγκτή στη(ν) (α) διασφάλιση της αποτελεσματικότητας της δημόσιας Διακυβέρνησης του Φορέα, (β) βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης των κινδύνων, (γ) εφαρμογή των δικλίδων ελέγχου ως μέτρο εύλογης διασφάλισης της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών και (δ) αξιολόγηση της επάρκειάς τους τον εξεταζόμενο Δημόσιο Οργανισμό ανάλογα με το φύλο και τα έτη εμπειρίας τους.

Ο έλεγχος της 6^{ης} Ερευνητικής Υπόθεσης αφορά στην επιβεβαίωση ή όχι της διαφοροποίησης μεταξύ ανδρών και γυναικών στη συμβολή του Εσωτερικού Ελεγκτή στη(ν) (α) διασφάλιση της αποτελεσματικότητας της δημόσιας Διακυβέρνησης του Φορέα, (β) βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης των κινδύνων, (γ) εφαρμογή των δικλίδων ελέγχου ως μέτρο εύλογης διασφάλισης της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών και (δ) αξιολόγηση της επάρκειάς τους στον εξεταζόμενο Δημόσιο Οργανισμό ανάλογα με το (α) φύλο και (β) τα έτη εμπειρίας τους στη Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου, επιβάλλει τη χρήση της μη παραμετρικής διαδικασίας ελέγχου Mann – Whitney U Test, η οποία αναφέρεται σε μια στατιστική διαδικασία που χρησιμοποιείται όταν τα δεδομένα των μεταβλητών δεν ακολουθούν την κανονική κατανομή. Από την εκτέλεση του ελέγχου προκύπτουν οι παρακάτω Πίνακας 5.22. και 5.23..

Από τα στοιχεία του Πίνακα 5.22. προκύπτει η μέση θέση των ανδρών και γυναικών σχετικά με τις τέσσερις εξεταζόμενες μεταβλητές, η μέση θέση για τους άνδρες είναι μεγαλύτερη από τη μέση θέση των γυναικών σε όλες τις περιπτώσεις. Στο δεύτερο πίνακα το κριτήριο Mann – Whitney U είναι ίσο με 93,500, 84,5, 110,0 και 118,0 με την πιθανότητα Asymp. Sig. (2-tailed) να είναι μεγαλύτερη από το κριτήριο του 0,005 σε όλες τις περιπτώσεις και ίση με 0,271, 0,132, 0,692 και 0,965 αντίστοιχα, στοιχείο που αποδεικνύει ότι πρέπει να γίνει αποδεκτή η μηδενική υπόθεση (H_0) και να απορριφθεί η H_1 . Άρα, η μηδενική υπόθεση του ελέγχου γίνεται αποδεκτή και δεν υπάρχει στατιστικά σημαντική διαφοροποίηση στις μέσες τιμές των ανδρών και γυναικών με βεβαιότητα τουλάχιστον 95% σχετικά με τη(ν) (α) διασφάλιση της αποτελεσματικότητας της δημόσιας Διακυβέρνησης του Φορέα, (β) βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης των κινδύνων, (γ) εφαρμογή των δικλίδων ελέγχου ως μέτρο εύλογης διασφάλισης της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών και (δ) αξιολόγηση της επάρκειάς τους στον εξεταζόμενο Δημόσιο Οργανισμό.

Πίνακας 5.22. Έλεγχος Ερευνητικής Υπόθεσης 6 (Φύλο) – Mann – Whitney U

Test

Ranks				
	Φύλο	N	Mean Rank	Sum of Ranks
Διασφάλιση αποτελεσματικότητας δημόσιας Διακυβέρνησης Φορέα	Άνδρας	17	17,50	297,50
	Γυναίκα	14	14,18	198,50
	Σύνολο	31		
Βελτίωση αποτελεσματικότητας διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων	Άνδρας	17	18,03	306,50
	Γυναίκα	14	13,54	189,50
	Σύνολο	31		
Διασφάλιση εφαρμογής δικλίδων ελέγχου ως μέτρο διασφάλισης ορθής λειτουργίας διαδικασιών	Άνδρας	17	16,53	281,00
	Γυναίκα	14	15,36	215,00
	Σύνολο	31		
Αξιολόγηση επάρκειας δικλίδων ελέγχου	Άνδρας	17	16,06	273,00
	Γυναίκα	14	15,93	223,00
	Σύνολο	31		
Test Statistics^a				
	Διασφάλιση αποτελεσματικότητας δημόσιας Διακυβέρνησης Φορέα	Βελτίωση αποτελεσματικότητας διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων	Διασφάλιση εφαρμογής δικλίδων ελέγχου ως μέτρο διασφάλισης ορθής λειτουργίας διαδικασιών	Αξιολόγηση επάρκειας δικλίδων ελέγχου
Mann-Whitney U	93,500	84,500	110,000	118,000
Wilcoxon W	198,500	189,500	215,000	223,000
Z	-1,100	-1,506	-,396	-,043
Asymp. Sig. (2-tailed)	,271	,132	,692	,965
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	,316	,173	,739	,984

a. Grouping Variable: Φύλο

Από τα στοιχεία του Πίνακα 5.23. προκύπτει η μέση θέση του δείγματος με βάση τα έτη εμπειρίας τους στη Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου όπου και διακρίθηκαν σε όσους και όσες διαθέτουν εμπειρία από 1 έως 5 έτη και από 6 έως 11 έτη σχετικά με τις τέσσερις εξεταζόμενες μεταβλητές, η μέση θέση για τους έχοντες μεγαλύτερη εμπειρία από 6 έτη είναι μεγαλύτερη από τη μέση θέση των συμμετεχόντων με εμπειρία έως 5 έτη σε όλες τις περιπτώσεις. Στο δεύτερο πίνακα το κριτήριο Mann-Whitney U είναι ίσο με 81,0, 56,5, 76,0 και 78,0 με την πιθανότητα Asymp. Sig. (2-tailed) να είναι μεγαλύτερη από το κριτήριο του 0,005 σε όλες τις περιπτώσεις και ίση με 0,589, 0,078, 0,423 και 0,489 αντίστοιχα, στοιχείο που αποδεικνύει ότι πρέπει να γίνει αποδεκτή η μηδενική υπόθεση (H_0) και να απορριφθεί η H_1 .

Άρα, η μηδενική υπόθεση του ελέγχου γίνεται αποδεκτή και δεν υπάρχει στατιστικά σημαντική διαφοροποίηση στις μέσες τιμές των ατόμων με εμπειρία έως 5 έτη και 6 έτη και άνω με βεβαιότητα τουλάχιστον 95% σχετικά με τη(ν) (α) διασφάλιση της αποτελεσματικότητας της δημόσιας Διακυβέρνησης του Φορέα, (β) βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης των κινδύνων, (γ) εφαρμογή των δικλίδων ελέγχου ως μέτρο εύλογης διασφάλισης της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών και (δ) αξιολόγηση της επάρκειάς τους τον εξεταζόμενο Δημόσιο Οργανισμό.

**Πίνακας 5.23. Έλεγχος Ερευνητικής Υπόθεσης 6 (Ετη εμπειρίας) – Mann –
Whitney U Test**

Ranks				
	Προϋπηρεσία Δ/νση Εσωτερικού Ελέγχου	N	Mean Rank	Sum of Ranks
Διασφάλιση αποτελεσματικότητας δημόσιας Διακυβέρνησης Φορέα	1 – 5 έτη	23	15,52	357,00
	6 – 11 έτη	8	17,38	139,00
	Σύνολο	31		
Βελτίωση αποτελεσματικότητας διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων	1 – 5 έτη	23	14,46	332,50
	6 – 11 έτη	8	20,44	163,50
	Σύνολο	31		
Διασφάλιση εφαρμογής δικλίδων ελέγχου ως μέτρο διασφάλισης ορθής λειτουργίας διαδικασιών	1 – 5 έτη	23	15,30	352,00
	6 – 11 έτη	8	18,00	144,00
	Σύνολο	31		
Αξιολόγηση επάρκειας δικλίδων ελέγχου	1 – 5 έτη	23	15,39	354,00
	6 – 11 έτη	8	17,75	142,00
	Σύνολο	31		
Test Statistics^a				
	Διασφάλιση αποτελεσμα- τικότητας δημόσιας Διακυβέρνησης Φορέα	Βελτίωση αποτελεσμα- τικότητας διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων	Διασφάλιση εφαρμογής δικλίδων ελέγχου ως μέτρο διασφάλισης ορθής λειτουργίας διαδικασιών	Αξιολόγηση επάρκειας δικλίδων ελέγχου
Mann- Whitney U	81,000	56,500	76,000	78,000
Wilcoxon W	357,000	332,500	352,000	354,000
Z	-,540	-1,762	-,801	-,693
Asymp. Sig. (2-tailed)	,589	,078	,423	,489
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	,642	,110	,492	,550
<i>a. Grouping Variable: Προϋπηρεσία Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου</i>				

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6. ΣΥΖΗΤΗΣΗ

Η παρούσα έρευνα κατέληξε σε σημαντικά ευρήματα μέσα από την κατάθεση των απόψεων 31 υπαλλήλων της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου. Ως προς τα κοινωνικά και δημογραφικά χαρακτηριστικά του δείγματος των 31 ατόμων (54,8% άνδρες και 45,2% γυναίκες), 55% μεταξύ 40 και 59 ετών, υψηλού μορφωτικού επιπέδου (41,9% ΑΕΙ/ΤΕΙ, Μεταπτυχιακό 51,6%, Διδακτορικό 6,5%), με μέση προϋπηρεσία στο δημόσιο τομέα $17,17 \pm 8,495$ έτη, $16,84 \pm 11,665$ έτη στην ΑΑΔΕ και $4,90 \pm 3,249$ έτη στη Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου, σε υπηρεσιακή θέση Υπάλληλος 89,2%, Προϊστάμενος Τμήματος 9% και Προϊστάμενος Διεύθυνσης 1,8%.

Επίσης, αναφορικά με τον Εσωτερικό Έλεγχο, τα **χαρακτηριστικά** του Εσωτερικού Ελέγχου προέκυψαν να είναι σημαντικά **και να προσδίδουν ιδιαίτερη αξία στον Δημόσιο Φορέα**, όπως είναι η πρόταση των δικλίδων ασφαλείας (ΜΟ 4,58, ΤΑ 0,564, Spearman' s rho ,492, Sig. 0,005), η παροχή συμβουλών για την αποτελεσματικότητα των δικλίδων ελέγχου για τη προώθηση της συνεχούς βελτίωση (ΜΟ 4,55, ΤΑ 0,624, Spearman' s rho ,840, Sig. 0,010), η διαβεβαιωτικής και συμβουλευτικής δράσης διακυβέρνησης και διαχείρισης κινδύνων (ΜΟ 4,52, ΤΑ 0,570, Spearman' s rho ,596, Sig. 0,000), η παροχή ανεξάρτητου και αντικειμενικού έργου (ΜΟ 4,52, ΤΑ 0,626, Spearman' s rho 0,757, Sig. 0,000), η αναφορά αδυναμιών για ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα (ΜΟ 4,29, ΤΑ ,693, Spearman' s rho ,705, Sig. 0,000), η διατήρηση πρωταρχικής ευθύνης έναντι του επικεφαλής Φορέα και ανεξαρτησία από άσκηση Διοίκησης (ΜΟ 4,13, ΤΑ ,763, Spearman' s rho ,565, Sig. 0,001), η παροχή συμβουλών επάρκειας δικλίδων ελέγχου για υποστήριξη οργανωτικών και επιχειρησιακών στόχων (ΜΟ 4,48, ΤΑ ,570, Spearman' s rho ,651, Sig. 0,001). Ακόμη, σχετικά με την ανταπόκριση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου της Υπηρεσίας στις «17 Αρχές» του Πλαισίου COSO αναδείχθηκαν ως στατιστικά σημαντικές ο εντοπισμός και η ανάλυση κινδύνων (ΜΟ 4,16, ΤΑ 0,735, Spearman' s rho 0,392, Sig. 0,029), η επικοινωνία στο εσωτερικό του φορέα (ΜΟ 4,13, ΤΑ 0,806, Spearman' s rho 0,404, Sig. 0,024), ο εντοπισμός και η ανάλυση σημαντικών αλλαγών (ΜΟ 4,10, ΤΑ 0,651, Spearman' s rho 0,371, Sig. 0,040), η

επιλογή και η ανάπτυξη διεργασιών ελέγχου (Spearman' s rho 0,430, Sig. 0,016) και η χρήση ποιοτικών και επαρκών πληροφοριών (MO 4,03, TA 0,706, Spearman' s rho 0,357, Sig. 0,049). Όπως και για τους 5 Πυλώνες του Πλαισίου COSO το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου ανταποκρίνεται με υψηλή στατιστική σημαντικότητα στον έναν Πυλώνα από τους Πέντε και ειδικά στην Αξιολόγηση Κινδύνων (MO 4,016, TA 0,495, Spearman' s rho 0,432, , Sig. 0,015). Επιπλέον, οι επίσημες και οι ανεπίσημες δικλίδες ελέγχου συνδυάζονται ώστε να επιτευχθεί ένα ικανοποιητικό προς υψηλό επίπεδο διασφάλισης των διαδικασιών αναφορικά με την επίτευξη των στόχων του Φορέα (MO 3,610, TA 0,715). Επιπλέον στη διασφάλιση της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών ελέγχου συμβάλλουν οι δικλίδες εσωτερικού ελέγχου προληπτικού χαρακτήρα (MO 4,35, TA 0,608), ανιχνευτικής φύσεως (MO 4,32, TA 0,653), καθοδηγητικής φύσεως (MO 4,35, TA 0,551) και διορθωτικού χαρακτήρα (MO 4,19, TA 0,749). Σε γενικότερο επίπεδο οι δικλίδες ελέγχου διασφαλίζουν σε υψηλό βαθμό αξιοπιστία και ακεραιότητα πληροφοριών και αναφορών (MO 4,32, TA ,653), αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα λειτουργιών (MO 4,26, TA 0,729), ασφάλιση χρημάτων φορολογουμένων, περιουσιακών στοιχείων, φήμης οργανισμού (MO 4,19, TA 0,601), συμμόρφωση με νομοθεσία, πολιτικές, διαδικασίες (MO 4,19, TA 0,654), ορθή λειτουργία διαδικασιών (MO 4,10, TA ,651), καλή σχέση κόστους – ωφέλειας (MO 4,10, TA 0,700), επίτευξη στόχων Φορέα (MO 4,06, TA 0,680) και αυτοματοποίηση διαδικασιών (MO 3,90, TA 0,700). Τέλος, οι δικλίδες ελέγχου που εφαρμόζονται είναι επαρκείς σε ικανοποιητικό προς υψηλό βαθμό (MO 3,610, TA ,615), αποτελεσματικές σε ικανοποιητικό προς υψηλό βαθμό (MO: 3,580, TA ,564) και απαιτούν επικαιροποίηση σε υψηλό βαθμό (MO 4,03, TA ,752). Σημειώνεται πως μόνο οι καθοδηγητικού τύπου δικλίδες ελέγχου διασφαλίζουν με υψηλή στατιστική σημαντικότητα την ορθή λειτουργία των διαδικασιών (Spearman' s rho 0,371, Sig. 0,040) και θεωρούνται αποτελεσματικές (Spearman' s rho 0,392, Sig. 0,029) και επαρκείς (Spearman' s rho 0,392, Sig. 0,029).

Σχετικά με τον Εσωτερικό Ελεγκτή, διακρίνεται από ένα σύνολο χαρακτηριστικών γνωρίσματος όπως ανεξαρτησία (80,6%), αντικειμενικότητα (80,6%), επαγγελματική επάρκεια / επαγγελματισμό (90,3%), εχεμύθεια (77,4%), εξειδίκευση στις δικλίδες ελέγχου (77,4%), κατάρτιση σε ελεγκτικά πρότυπα και θέματα Εσωτερικού Ελέγχου (80,6%) και εισήγηση διορθωτικών ενεργειών (77,4%), τα οποία δεν έχουν θεωρηθεί στατιστικά σημαντικά ώστε να προσδώσουν από μόνα τους αξία στον Δημόσιο

φορέα. Επίσης, ο Εσωτερικός Ελεγκτής συμβάλλει με τη συμβουλευτική – διαβεβαιωτική στάση του προς την ανώτατη Διοίκηση Φορέα (ΜΟ 4,29, ΤΑ 0,693), στη διασφάλιση αποτελεσματικότητας δημόσιας Διακυβέρνησης Φορέα (ΜΟ 4,23, ΤΑ 0,717), στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων (ΜΟ 4,26, ΤΑ 0,682), στη διασφάλιση της εφαρμογής δικλίδων ελέγχου ως μέτρο διασφάλισης ορθής λειτουργίας διαδικασιών (ΜΟ 4,32, ΤΑ 0,653) και στην αξιολόγηση της επάρκειας των δικλίδων ελέγχου (ΜΟ 4,32, ΤΑ 0,702). Τέλος, ο Εσωτερικός Ελεγκτής προσδίδει αξία στον Φορέα σε υψηλό βαθμό (ΜΟ 4,420, ΤΑ 0,620). Επίσης, προσδιορίστηκε πως δεν υπάρχει διαφοροποίηση στο συμβουλευτικό - διαβεβαιωτικό ρόλο του Εσωτερικού Ελεγκτή προς την ανώτατη Διοίκηση του Φορέα ανάλογα με το φύλο (Mann – Whitney U = 96,5, Asymp. Sig. (2-tailed) 0,328), οι άνδρες διαθέτουν συμβουλευτική - διαβεβαιωτική στάση προς ανώτατη Διοίκηση Φορέα σε ικανοποιητικό βαθμό κατά 3,2%, σε υψηλό βαθμό 25,8% και σε πολύ υψηλό βαθμό 25,8% και οι γυναίκες 9,7% σε ικανοποιητικό, 19,4% σε υψηλό και 16,1% σε πολύ υψηλό βαθμό. Τέλος, δεν υπάρχει διαφοροποίηση στη συμβολή του Εσωτερικού Ελεγκτή στη(ν) (α) διασφάλιση της αποτελεσματικότητας της δημόσιας Διακυβέρνησης του Φορέα, (β) βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης των κινδύνων, (γ) εφαρμογή των δικλίδων ελέγχου ως μέτρο εύλογης διασφάλισης της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών και (δ) αξιολόγηση της επάρκειάς τους στον εξεταζόμενο Δημόσιο Οργανισμό ανάλογα με το φύλο (Asymp. Sig. (2-tailed) 0,271, 0,132, 0,692 και 0,965 αντίστοιχα) και τα έτη εμπειρίας τους έως 5 έτη και 6 έτη και άνω (Asymp. Sig. (2-tailed) 0,589, 0,078, 0,423 και 0,489 αντίστοιχα).

Από τα ευρήματα της παρούσας έρευνας προκύπτει πως ο Εσωτερικός Έλεγχος προσδίδει αξία στο Δημόσιο Φορέα, με την πρόταση δικλίδων ασφαλείας, την παροχή συμβουλών για τη συνεχή βελτίωση των διαδικασιών, τη διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δράση και διαχείριση κινδύνων, ανεξάρτητο και αντικειμενικό έργο, την αναφορά αδυναμιών, τη διατήρηση ευθύνης και ανεξαρτησία από τη Διοίκηση και την παροχή συμβουλών επάρκειας δικλίδων ελέγχου. Το Σύστημα Εσωτερικού διαθέτει μια δυναμική, αναφορικά με τις Αρχές του Πλαισίου COSO, στον εντοπισμό και ανάλυση κινδύνων και αλλαγών, στην επικοινωνία στο εσωτερικό του φορέα, στην επιλογή και ανάπτυξη διεργασιών ελέγχου και τη χρήση της πληροφόρησης και επαρκών πληροφοριών αλλά και στον Πυλώνα της Αξιολόγησης Κινδύνων.

Σε αντίστοιχη έρευνα στο εξωτερικό του Marques (2020) αναφορικά με τον εσωτερικό έλεγχο και την ανάλυση κινδύνου σε δημόσιες υπηρεσίες στην Πορτογαλία ως προκλήσεις για μια καλύτερη κοινωνία. Η μελέτη βασίστηκε στην ανάγκη να αποκτηθεί μεγαλύτερη κατανόηση του τρόπου με τον οποίο διεξάγεται ο εσωτερικός έλεγχος των δραστηριοτήτων των δημόσιων ιδρυμάτων αλλά και στα αποτελέσματα που προέκυψαν κατά τη διάρκεια ενός οικονομικού έτους, προκειμένου να κατανοούν την εκτέλεση των διαδικασιών ελέγχου στις δημόσιες οντότητες με σκοπό τη βελτίωσή τους. Ο εσωτερικός έλεγχος είναι ένα εργαλείο που χρησιμοποιείται όλο και περισσότερο από τις δημόσιες υπηρεσίες προκειμένου να προετοιμαστούν οι δημόσιοι οργανισμοί για την παρακολούθηση των διαδικασιών, οι οποίες είναι ολοένα και πιο δυναμικές σε όλους τους τομείς. Ο έλεγχος έχει κεντρίσει όλο και περισσότερο το ενδιαφέρον στους δημόσιους φορείς γενικότερα και χρησιμοποιείται ως εργαλείο στη διαδικασία διαχείρισης. Η Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου της Πορτογαλίας ακολούθησε ένα σχέδιο δράσης με σκοπό την αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και παρεμβάσεις διαχείρισης κινδύνων και διατύπωσε τις παρεκκλίσεις οι οποίες ταξινομήθηκαν ανάλογα με τον κίνδυνο και υπήρξαν οι απαραίτητες συστάσεις για τη διαχείριση και την αντιμετώπισή τους. Όσον αφορά την παρακολούθηση των ενεργειών των προηγούμενων ετών, αξιολογώντας τον βαθμό συμμόρφωσης με τις συστάσεις που έγιναν κατά την ημερομηνία των ελέγχων, διαπιστώθηκε ότι, σε γενικές γραμμές, ήταν ικανοποιητικές. Οι μελετητές διαπίστωσαν πως κατά καιρούς, οι διευθυντές και στελέχη των Τμημάτων Ελέγχων, δεν παρείχαν στην Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου τις απαραίτητες διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων που είχε διατυπώσει η Διεύθυνση. Εκτός από τις αποφάσεις που εκδίδει τακτικά η Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου, αναλύθηκαν οικονομικοί δείκτες με σκοπό την διαπίστωση της συμμόρφωσής τους με τα υιοθετημένα λογιστικά πρότυπα και την κανονικότητα της διαχείρισης. Η μελέτη απέδωσε πως η άσκηση εσωτερικού ελέγχου σε μια μεγάλη δημόσια οντότητα έχει μεγάλη σημασία, αφού αποτελεί έναν αποτελεσματικό μηχανισμό για τη συνεχή βελτίωση των διαδικασιών, την αξιολόγηση και τη διαχείριση κινδύνων, την διατύπωση εκθέσεων αδυναμιών και την παροχή συμβουλευτικής δραστηριότητας. Φυσικά επισημαίνεται η σπουδαιότητα κάθε Δημόσιος Φορέας να διαθέτει ένα σύγχρονο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου για την άσκηση της δραστηριότητάς του, δηλαδή να ενυπάρχουν τα πιο πρόσφατα υπολογιστικά εργαλεία στην υπηρεσία της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου.

Σε δημοσίευση των Nerantzidis et al. (2022), η οποία ενασχολήθηκε με τον Εσωτερικό Έλεγχο σε επίπεδο Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Οι περισσότερες μελέτες που συμπεριλήφθηκαν στη συστηματική ανασκόπηση έδιδαν έμφαση στη «διακυβέρνηση» και την «λειτουργική αποτελεσματικότητα». Αναλύοντας αυτά τα βασικά χαρακτηριστικά, οι ερευνητές αξιολόγησαν με κριτική ματιά τις προκλήσεις καθώς και τον σκεπτικισμό. Τέλος, λαμβάνοντας υπόψη τις συνέπειες αυτής της ροής έρευνας και αναλύοντας τις μελέτες με τη μεγαλύτερη επιρροή, οι ερευνητές πρότειναν νέους τρόπους έρευνας, όπως συγκριτικές μελέτες μεταξύ χωρών που να παρέχουν περαιτέρω στοιχεία σε διεθνές και περιφερειακό επίπεδο και μελέτες για την επίδραση των πολιτιστικών, θεσμικών και δημογραφικών χαρακτηριστικών στον Εσωτερικό Έλεγχο των Δημόσιων Φορέων.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος αποτελεί σημαντικό αντικείμενο έρευνας στο ελληνικό ερευνητικό πεδίο. Πολλοί ερευνητές στην Ελλάδα έχουν καταπιαστεί με αυτό το θέμα, εξετάζοντας τη σημασία του στην ενίσχυση της διαφάνειας, τη βελτίωση της λειτουργικής αποδοτικότητας και τη διασφάλιση της συμμόρφωσης με κανονιστικά πλαίσια. Ο Εσωτερικός Έλεγχος συμβάλλει επίσης στην πρόληψη και τον εντοπισμό απάτης, τη διαχείριση κινδύνων και την υποστήριξη της στρατηγικής διοίκησης των οργανισμών. Η έρευνα επικεντρώνεται συχνά στις μεθόδους και τις πρακτικές που χρησιμοποιούνται για την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου, καθώς και στις προκλήσεις και τις ευκαιρίες που συναντώνται κατά τη διαδικασία αυτή. Επιπλέον, εξετάζεται η επίδραση του Εσωτερικού Ελέγχου στην οργανωτική κουλτούρα και την απόδοση, καθώς και η σχέση του με άλλα συστήματα διακυβέρνησης και ελέγχου. Οι μελέτες αυτές παρέχουν πολύτιμα ευρήματα και προτάσεις για τη βελτίωση των διαδικασιών Εσωτερικού Ελέγχου και την ενίσχυση της αποτελεσματικότητάς τους, συμβάλλοντας έτσι στη συνολική βελτίωση της διαχείρισης και της απόδοσης των Δημόσιων Οργανισμών.

Η έρευνα της Γκατζίου (2021) ανέδειξε τις αδυναμίες του ελληνικού δημόσιου τομέα στην εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου, ιδιαίτερα μετά την οικονομική κρίση του 2008. Οι αδυναμίες αυτές περιλαμβάνουν την ανεπαρκή εφαρμογή των διαδικασιών ελέγχου και την έλλειψη συστηματικής προσέγγισης στην αντιμετώπιση των προβλημάτων που προκύπτουν από τη διαφθορά και την κακοδιαχείριση. Επίσης, η έρευνα της Μαργιόλη (2023) εξέτασε τη διαδικασία του Εσωτερικού Ελέγχου στην Περιφέρεια Αττικής μέσω μιας ποσοτικής μεθοδολογίας σε δείγμα 100 υπαλλήλων.

Τα αποτελέσματα ανέδειξαν τη χρησιμότητα και τη μερική αποτελεσματικότητα του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στις διοικητικές και οικονομικές λειτουργίες της Περιφέρειας, καθώς και στις ατομικές επιδόσεις των υπαλλήλων. Παράλληλα, η έρευνα υπογράμμισε την έλλειψη ενημέρωσης σχετικά με τον θεσμό του «Συμβούλου Ακεραιότητας» και τον ρόλο και τις αρμοδιότητές του. Αυτή η άγνοια περιορίζει την ικανότητα του θεσμού να προστατεύσει τους υπαλλήλους από περιστατικά διαφθοράς, κατάχρησης εξουσίας και παραβίασης της ακεραιότητας. Και οι δύο έρευνες καταδεικνύουν την ανάγκη για βελτίωση των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και την ενίσχυση του ρόλου του «Συμβούλου Ακεραιότητας» στον ελληνικό δημόσιο τομέα προκειμένου να ενισχυθεί η διαφάνεια και η αποτελεσματικότητα των δημόσιων υπηρεσιών.

Η έρευνα της Κωστούρου (2023) προσφέρει σημαντικές πληροφορίες για την κατάσταση του εσωτερικού ελέγχου στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης Α' Βαθμού σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4795/2021. Παρά την υποχρέωση για σύσταση Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, τα δεδομένα αποκαλύπτουν ότι το 98,4% των Δήμων δεν έχει εγκαθιδρύσει Επιτροπή Ελέγχου και το 67,2% δεν έχει καν προβεί σε πρόσκληση εκδήλωσης ενδιαφέροντος για τη σύστασή της. Επιπλέον, το 49,2% των Δήμων δεν έχει καταγράψει τις διαδικασίες του, ενώ οι διαδικασίες που έχουν καταγραφεί είναι κυρίως οικονομικές (45,2%). Αυτά τα ευρήματα καταδεικνύουν σοβαρές ελλείψεις στην εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου σε δημοτικό επίπεδο. Η συγκέντρωση του έργου του εσωτερικού ελέγχου σε ένα μόνο άτομο σε πολλούς Δήμους και η ελλιπής υλοποίηση των διαδικασιών επισημαίνουν την ανάγκη για αναθεώρηση και ενίσχυση του πλαισίου εσωτερικού ελέγχου. Επιπλέον, η έρευνα υπογραμμίζει την ανάγκη για εκπαίδευση και ευαισθητοποίηση των δημόσιων φορέων σχετικά με τη σημασία του εσωτερικού ελέγχου και των πρακτικών διαχείρισης κινδύνων. Συνολικά, η έρευνα της Κωστούρου προτείνει την αναγκαιότητα για πιο αποτελεσματική εφαρμογή των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου και την ενίσχυση των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου, κάτι που θα μπορούσε να βελτιώσει σημαντικά τη λειτουργία και τη διαφάνεια των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

Στην παρούσα έρευνα οι **Δικλίδες Ελέγχου** συνδυάζονται για να επιτευχθεί ένα ικανοποιητικό προς υψηλό επίπεδο διασφάλισης των διαδικασιών αναφορικά με την επίτευξη των στόχων του Φορέα. Οι καθοδηγητικού τύπου δικλίδες ελέγχου

διασφαλίζουν την ορθή λειτουργία των διαδικασιών και θεωρούνται αποτελεσματικές και επαρκείς αλλά απαιτούν επικαιροποίηση. Σε γενικότερο επίπεδο οι δικλίδες εσωτερικού ελέγχου διασφαλίζουν την αξιοπιστία και ακεραιότητα πληροφοριών και αναφορών, την αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα λειτουργιών, διασφάλιση χρημάτων φορολογουμένων, περιουσιακών στοιχείων, φήμης οργανισμού, συμμόρφωση με νομοθεσία, πολιτικές, διαδικασίες, ορθή λειτουργία, καλή σχέση κόστους – ωφέλειας, επίτευξη στόχων Φορέα και αυτοματοποίηση διαδικασιών.

Οι Abd, Kareem και Jassim (2022) ενασχολήθηκαν με το ρόλο του σύγχρονου πλαισίου COSO στην αξιολόγηση των δικλίδων ελέγχου του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου μέσω του διαμεσολαβητικού ρόλου του Εσωτερικού Ελεγκτή. Το ενδιαφέρον για τις δικλίδες ελέγχου και τα Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου, σύμφωνα με τους ερευνητές, στις Δημόσιες Υπηρεσίες έχει αυξηθεί. Η έρευνα εστιάζει στο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου και τους τύπους των δικλίδων ελέγχου, τους μηχανισμούς αξιολόγησης και τις διαδικασίες που ακολουθούνται στην εφαρμογή του, καθώς και την επικύρωση του ρόλου του Εσωτερικού Ελέγχου στην ενίσχυση της αποτελεσματικότητας των Δημόσιων Φορέων και την ανάπτυξη των επιδόσεών τους υπό το πρίσμα της εφαρμογής των σύγχρονων Αρχών και Πυλώνων του Πλαισίου COSO. Ένα από τα πιο σημαντικά συμπεράσματα της έρευνας είναι ότι τα Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου έχουν να αντιμετωπίσουν τις σημαντικές προκλήσεις της παγκοσμιοποίησης και των τεχνολογιών της πληροφορίας. Μεταξύ των σημαντικότερων συστάσεων από τους ερευνητές αποτυπώνεται η ανάγκη για τους Δημόσιους Φορείς να υιοθετήσουν ένα Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου σύμφωνα με το πλαίσιο COSO και να δώσουν προσοχή στην εφαρμογή των 17 Αρχών και των 5 Πυλώνων για την επίτευξη αποτελεσματικότητας των διαδικασιών, την ενίσχυση της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων και τη διασφάλιση ότι οι δημόσιοι υπάλληλοι συμμορφώνονται με τους νόμους και κανονισμούς και παρακολουθούν τις εξελίξεις που μπορούν να αναπτυχθούν σε αυτόν τον τομέα.

Τέλος, στην παρούσα έρευνα προσδιορίστηκε πως ο Εσωτερικός Ελεγκτής προσδίδει αξία στον Φορέα σε υψηλό βαθμό και διαθέτει ανεξαρτησία, αντικειμενικότητα, επαγγελματική επάρκεια, εχεμύθεια, εξειδίκευση στις δικλίδες ελέγχου, κατάρτιση σε ελεγκτικά πρότυπα και θέματα Εσωτερικού Ελέγχου και εισηγείται διορθωτικών ενεργειών στον Δημόσιο φορέα. Ο Εσωτερικός Ελεγκτής συμβάλλει, σε υψηλό βαθμό

και ανεξάρτητα από το φύλο και τα έτη εμπειρίας του, με τη συμβουλευτική – διαβιβαιωτική στάση του προς την ανώτατη Διοίκηση Φορέα, στη διασφάλιση αποτελεσματικότητας δημόσιας Διακυβέρνησης Φορέα, στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, στη διασφάλιση της εφαρμογής δικλίδων ελέγχου ως μέτρο διασφάλισης ορθής λειτουργίας διαδικασιών και στην αξιολόγηση της επάρκειας των δικλίδων ελέγχου.

Η μελέτη των Ar'Reza, Wardoyo και Putri (2020) αποκαλύπτει πως βιώνουν οι Εσωτερικοί Ελεγκτές σε περίπτωση εντοπισμού κινδύνων αλλά και στην προσπάθεια διαχείρισης αυτών. Τα δεδομένα της μελέτης προέκυψαν ως αποτελέσματα παρατηρήσεων και συνεντεύξεων σε Εσωτερικούς Ελεγκτές στη Δημόσια Υπηρεσία Ελέγχου στην Ανατολική Ιάβα της Ινδονησίας. Με βάση τα αποτελέσματα των συνεντεύξεων εξήχθησαν ερευνητικά αποτελέσματα και συμπεράσματα. Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές ερμηνεύουν τον εντοπισμό κινδύνων ως επιτυχημένο επαγγελματικό ελεγκτικό έργο. Η ανίχνευση κινδύνων περιγράφεται με μεγαλύτερη ακρίβεια για την οποία έχουν δημιουργήσει ένα Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου το οποίο χρησιμοποιείται κατά την επιθεώρηση εσωτερικών ελέγχων βάσει επικινδυνότητας.

Οι μελέτες των Morales-Sánchez, Orta-Pérez & Rodríguez-Serrano, (2020) οι οποίοι ανέδειξαν την κατεξοχήν ηθική φύση της εργασίας του Εσωτερικού Ελεγκτή και τον θετικό αντίκτυπο της διαρκούς ηθικής συμπεριφοράς τους στην εμπιστοσύνη που δημιουργούν. Αυτή η εμπιστοσύνη οδηγεί σε σημαντικά οφέλη για τον Δημόσιο Φορέα λόγω της μείωσης του κόστους της εποπτείας του Ελεγκτή. Μια ακόμη έρευνα των Khelil και Khlif (2022) ανέδειξε το ρόλο του Εσωτερικού Ελεγκτή και την σημαντικότητα της απαίτησης να υπάρχει ισχυρή νομική προστασία που να προστατεύει το ρόλο και το έργο του. Οι ερευνητές πραγματοποίησαν ποιοτική μελέτη σε 13 Εσωτερικούς Ελεγκτές ώστε να διερευνήσουν τις αντιλήψεις και τις εμπειρίες τους σχετικά με το ρόλο τους στη διασφάλιση διαδικασιών στον δημόσιο τομέα της Τυνησίας μέσω του εντοπισμού, της διόρθωσης και της αναφοράς αδυναμιών και παραβάσεων Εσωτερικού Ελέγχου. Η ανάλυση περιεχομένου των απαντήσεων των Εσωτερικών Ελεγκτών απέδωσε ότι η ασάφεια περιβάλλει τον ρόλο των Εσωτερικών Ελεγκτών στον δημόσιο τομέα της Τυνησίας, λόγω του υψηλού φόρτου εργασίας και την εξυπηρέτηση υψηλού πλήθους πολιτών με αντικρουόμενες προσδοκίες. Επιπλέον, οι απαντήσεις που δόθηκαν από τους ερωτηθέντες

αποκαλύπτουν ότι η απουσία νομικής προστασίας των Εσωτερικών Ελεγκτών είναι ένα σημαντικό εμπόδιο που εξηγεί την αποτυχία τους στη διασφάλιση των διαδικασιών.

Επίσης, η μελέτη των Yulianti et al. (2024) εστίασε σε δύο σημαντικούς παράγοντες που επηρεάζουν την απόδοση των Εσωτερικών Ελεγκτών στην ανίχνευση της απάτης: την επαγγελματική δέσμευση και τη συναισθηματική νοημοσύνη. Συγκεκριμένα, η επαγγελματική δέσμευση, που περιλαμβάνει την αφοσίωση στην ηθική και την επαγγελματική ακεραιότητα, καθώς και η συναισθηματική νοημοσύνη, η οποία αφορά την ικανότητα αναγνώρισης και διαχείρισης των συναισθημάτων τόσο των δικών τους όσο και των άλλων, έχουν θετική επίδραση στην ποιότητα του ελεγκτικού έργου. Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές που χαρακτηρίζονται από υψηλά επίπεδα αυτών των παραγόντων είναι πιο ικανοί να ανιχνεύσουν την απάτη και να παράγουν ποιοτικό ελεγκτικό έργο. Ακόμη, πολλοί είναι οι ερευνητές οι οποίοι ενασχολήθηκαν με τους παράγοντες που επηρεάζουν την ποιότητα και την αποτελεσματικότητα του έργου των Εσωτερικών Ελεγκτών. Αυτοί οι παράγοντες περιλαμβάνουν:

1. Ηθική υπόσταση και χαρακτηριστικά προσωπικότητας: Η αντίληψη του ποιοτικού ελέγχου επηρεάζεται από τα ηθικά πρότυπα και τα προσωπικά χαρακτηριστικά των Εσωτερικών Ελεγκτών.
2. Πίεση χρόνου και ψυχολογική πίεση: Οι ελεγκτές συχνά αντιμετωπίζουν πίεση για να ολοκληρώσουν τις εργασίες τους εντός συγκεκριμένων χρονικών πλαισίων, γεγονός που μπορεί να επηρεάσει την ποιότητα του έργου τους (Nehme et al., 2021).
3. Συναισθηματική και οργανωσιακή δέσμευση: Η δέσμευση των ελεγκτών προς την οργάνωση και η συναισθηματική τους σύνδεση με το έργο τους παίζουν σημαντικό ρόλο στην απόδοσή τους (Anugerah et al., 2016).
4. Ασάφεια ρόλων: Η έλλειψη σαφούς ορισμού των αρμοδιοτήτων μπορεί να οδηγήσει σε μειωμένη αποτελεσματικότητα (Amiruddin, 2019).
5. Ισότητα αρμοδιοτήτων: Η δίκαιη κατανομή των αρμοδιοτήτων εντός της ομάδας ελέγχου μπορεί να συμβάλλει σε καλύτερη απόδοση (Annelin, 2022).

6. Επαγγελματική δέσμευση και προσανατολισμός προς τους στόχους: Οι ελεγκτές που είναι πιο προσηλωμένοι στους επαγγελματικούς τους στόχους είναι πιθανό να αποδίδουν καλύτερα (Rustiarini et al., 2021).
7. Αυτοαποτελεσματικότητα και προσωπικός έλεγχος: Η πίστη στις δικές τους ικανότητες και ο έλεγχος που ασκούν πάνω στις εργασίες τους επηρεάζουν την ποιότητα του έργου τους (DeZoort & Harrison, 2018).
8. Ανεξαρτησία και εξειδίκευση: Η ανεξαρτησία των ελεγκτών και η εξειδίκευση στον τομέα τους είναι κρίσιμοι παράγοντες για την αξιοπιστία του ελεγκτικού έργου (Khaksar et al., 2022).
9. Συναισθηματική νοημοσύνη και επαγγελματικός σκεπτικισμός: Η ικανότητα διαχείρισης συναισθημάτων και η κριτική σκέψη συμβάλλουν στην αποτελεσματικότητα των ελεγκτών (Gaspar et al., 2022; Rahmawati & Indrijawati, 2020).

Η κατανόηση αυτών των παραγόντων και η αντιμετώπισή τους μπορεί να συμβάλει σημαντικά στη βελτίωση της ποιότητας του ελεγκτικού έργου και στη διασφάλιση της αξιοπιστίας και της αποτελεσματικότητας των ελέγχων.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η παρούσα μελέτη σε ένα ικανοποιητικό πλήθος 31 Εσωτερικών Ελεγκτών από τη Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου της ΑΑΔΕ κατέληξε σε σημαντικά ευρήματα. Από τα ευρήματα της έρευνας προκύπτει ότι ο Εσωτερικός Έλεγχος προσδίδει σημαντική αξία στο Δημόσιο Φορέα με διάφορους τρόπους. Αυτοί περιλαμβάνουν την πρόταση δικλίδων ασφαλείας, την παροχή συμβουλών για συνεχείς βελτιώσεις στις διαδικασίες, και τη διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δράση στη διαχείριση κινδύνων. Επιπλέον, ο Εσωτερικός Έλεγχος χαρακτηρίζεται από ανεξάρτητο και αντικειμενικό έργο, αναφορά αδυναμιών, διατήρηση ευθύνης και ανεξαρτησία από τη Διοίκηση, καθώς και παροχή συμβουλών για την επάρκεια των δικλίδων ελέγχου. Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου έχει μια δυναμική που σχετίζεται με τις Αρχές του Πλαισίου COSO. Αυτό περιλαμβάνει τον εντοπισμό και την ανάλυση κινδύνων και αλλαγών, την εσωτερική επικοινωνία, την επιλογή και ανάπτυξη διεργασιών ελέγχου, τη χρήση επαρκών πληροφοριών, καθώς και την αποτελεσματική διαχείριση του Πυλώνα της Αξιολόγησης Κινδύνων. Συνολικά, η έρευνα καταδεικνύει ότι ο Εσωτερικός Έλεγχος συμβάλλει ουσιαστικά στην ενίσχυση της διαφάνειας, της λογοδοσίας και της αποτελεσματικότητας των δημόσιων φορέων, προσφέροντας ουσιώδη υποστήριξη στη βελτίωση των διοικητικών και λειτουργικών διαδικασιών.

Επίσης, η παρούσα έρευνα αναφέρει ότι οι δικλίδες ελέγχου είναι κρίσιμες για την επίτευξη των στόχων του Φορέα σε ένα ικανοποιητικό προς υψηλό επίπεδο διασφάλισης των διαδικασιών. Οι καθοδηγητικού τύπου δικλίδες ελέγχου διασφαλίζουν την ορθή λειτουργία των διαδικασιών και θεωρούνται αποτελεσματικές και επαρκείς, αλλά απαιτούν επικαιροποίηση. Σε γενικότερο επίπεδο, οι δικλίδες εσωτερικού ελέγχου εξασφαλίζουν:

1. Αξιοπιστία και ακεραιότητα πληροφοριών και αναφορών
2. Αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα λειτουργιών
3. Διασφάλιση χρημάτων φορολογουμένων, περιουσιακών στοιχείων και φήμης οργανισμού
4. Συμμόρφωση με νομοθεσία, πολιτικές και διαδικασίες
5. Ορθή λειτουργία και καλή σχέση κόστους – ωφέλειας
6. Επίτευξη στόχων του Φορέα
7. Αυτοματοποίηση διαδικασιών

Συμπερασματικά, οι δικλίδες εσωτερικού ελέγχου συμβάλλουν σημαντικά στη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας των δημόσιων οργανισμών, σύμφωνα με το κανονιστικό πλαίσιο καθιστώντας τους πιο αξιόπιστους.

Τέλος, στην παρούσα έρευνα προσδιορίστηκε πως ο Εσωτερικός Ελεγκτής παίζει καθοριστικό ρόλο στην αποτελεσματική λειτουργία των δημόσιων φορέων. Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε ότι ο Εσωτερικός Ελεγκτής προσδίδει σημαντική αξία στον φορέα, διατηρώντας υψηλά επίπεδα ανεξαρτησίας, αντικειμενικότητας, επαγγελματικής επάρκειας, εχεμύθειας και εξειδίκευσης στις δικλίδες ελέγχου. Ο Ελεγκτής είναι καταρτισμένος σε ελεγκτικά πρότυπα και θέματα Εσωτερικού Ελέγχου και προτείνει διορθωτικές ενέργειες στους δημόσιους φορείς. Επιπλέον, ανεξάρτητα από το φύλο και τα έτη εμπειρίας του, ο Εσωτερικός Ελεγκτής συμβάλλει σημαντικά μέσω της συμβουλευτικής και διαβεβαιωτικής στάσης του προς την ανώτατη διοίκηση των φορέων. Αυτή η συμβολή περιλαμβάνει τη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας της δημόσιας διακυβέρνησης του φορέα, τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, τη διασφάλιση της εφαρμογής των δικλίδων ελέγχου ως μέτρο ορθής λειτουργίας των διαδικασιών και την αξιολόγηση της επάρκειας των δικλίδων ελέγχου. Συνολικά, η έρευνα υπογραμμίζει την κρίσιμη σημασία του Εσωτερικού Ελεγκτή στην ενίσχυση της διαφάνειας, της αποτελεσματικότητας και της λογοδοσίας στους δημόσιους φορείς, καθιστώντας τον αναπόσπαστο μέρος της διαχείρισης των ανθρώπινων πόρων και της δημόσιας διοίκησης.

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

Συστάσεις για Μελλοντική Έρευνα:

1. Διερεύνηση περαιτέρω των παραγόντων που επηρεάζουν την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου.
2. Διερεύνηση του βαθμού αποδοχής της σημασίας του εσωτερικού ελέγχου από τους υπαλλήλους των ελεγχόμενων δημόσιων οργανισμών.
3. Ανάπτυξη μεθοδολογιών για την ενίσχυση της ποιότητας και των ικανοτήτων του εσωτερικού ελέγχου και του Εσωτερικού Ελεγκτή.
4. Διερεύνηση του εκσυγχρονισμού των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου.
5. Συγκριτική ερευνητική προσπάθεια σε διάφορες οικονομικές και διοικητικές Υπηρεσίες του Δημόσιου τομέα.

Η Διοίκηση κάθε οργανισμού, έχοντας πλήρη επίγνωση της σημασίας του Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να υποστηρίζει το έργο του. Η αποδοχή των προβλημάτων και των κινδύνων που ανακύπτουν κατά τη διάρκεια των ελέγχων και η λήψη των απαραίτητων μέτρων για τον μετριασμό ή την εξάλειψή τους προσδίδει αξία και διαφάνεια στον οργανισμό. Αυτή η υποστήριξη είναι ζωτικής σημασίας για τη διασφάλιση της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών και την επίτευξη των στόχων του φορέα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική

- Ανεξάρτητη Αρχή Δημόσιων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (2019). *Εσωτερικός Κανονισμός Λειτουργίας της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*.
- Βήττας, Μ. Ν. (2023). *Διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου επιχειρήσεων: ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή & η περίπτωση της Συνεταιριστικής Τράπεζας Καρδίτσας*. Διπλωματική Εργασία. Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών Διοίκηση Επιχειρήσεων. Πανεπιστήμιο Θεσσαλίας, Λάρισα.
- Γεωργιοπούλου, Μ. (2023) *Ο εσωτερικός έλεγχος στη δημόσια διοίκηση*. Διπλωματική εργασία. Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών Δημόσια Διοίκηση – Δημόσιο Μάνατζμεντ. Πανεπιστήμιο Δυτικής Αττικής, Αιγάλεω.
- 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*. Διδακτορική Διατριβή. Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων, Πανεπιστήμιο Αιγαίου.
- Γκατζιού, Β. (2021). *Ο έλεγχος στον δημόσιο τομέα των ευρωπαϊκών χωρών. Μελέτη περίπτωσης: ο εσωτερικός έλεγχος του Ελληνικού Δημοσίου*. Διπλωματική Εργασία. Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας.
- Δρογαλάς, Γ. (2023). *Αποτελεσματικότητα εσωτερικού ελέγχου: ο διαμεσολαβητικός ρόλος της υποστήριξης της ανώτατης διοίκησης*. Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών Διοίκηση Επιχειρήσεων. Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Θεσσαλονίκη.
- Θεοφίλου, Π., (2019). *Εγχειρίδιο μεθοδολογίας έρευνας. Εισαγωγικός οδηγός στις μεθόδους έρευνας στις κοινωνικές επιστήμες και επιστήμες υγείας*. Αθήνα: Βήτα Ιατρικές Εκδόσεις.

- Καββαθάς Σ. (2018). *Εσωτερικός Έλεγχος: Βασικός Σύμβουλος της Διοίκησης ή ένα Κέντρο Κόστους που Πρέπει να Υπάρχει;*, Accountancy Greece, Αθήνα.
- Καραμάνης Κ. (2008). *Σύγχρονη Ελεγκτική*. Εκδόσεις Ο.Π.Α., Αθήνα.
- Κεσσανίδου, Π. (2024). *Ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή στο δημόσιο*. Διπλωματική Εργασία. Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών Φορολογική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση Στρατηγικών Αποφάσεων. Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Θεσσαλονίκη.
- Κωστούρου, Ο. (2023). *Ν. 4795/2021 - Αξιολόγηση των μονάδων εσωτερικού ελέγχου στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης Α΄ Βαθμού*. Διπλωματική Εργασία. Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων, Πανεπιστήμιο Δυτικής Αττικής.
- Μαργιόλη, Σ. (2023). *Θεσμικό και οργανωτικό πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου. Περίπτωση Περιφέρειας Αττικής*. Υπάρχουσα κατάσταση και προοπτικές. Διπλωματική Εργασία. Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων, Πανεπιστήμιο Δυτικής Αττικής.
- Ν. 4795/2021 ΦΕΚ Α 62/17.4.2021 «*Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα, Σύμβουλος Ακεραιότητας στη δημόσια διοίκηση και άλλες διατάξεις για τη δημόσια διοίκηση και την τοπική αυτοδιοίκηση.*»
- Ν. 5013/2023 ΦΕΚ12/τ.Α΄/19-1-2023 «*Πολεπίπεδη διακυβέρνηση, διαχείριση κινδύνων στον δημόσιο τομέα και άλλες διατάξεις.*»
- Νεγκάκης, Χ., & Ταχυνάκης, Π. (2017). *Ελεγκτική – Εσωτερικός Έλεγχος: Θεωρία και Εφαρμογές*. Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική, Θεσσαλονίκη.
- Παπαγεωργίου, Ι. (2016). *Θεωρία δειγματοληψίας*. Αθήνα: Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών.
- Παπαστάθης, Π. (2014). *Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος και η πρακτική εφαρμογή του*. Ανανεωμένη Έκδοση, Αθήνα.
- Τσακλάγκανος, Α., & Σπαθής, Χ. (2015). *Ελεγκτική*. Εκδόσεις Κυριακίδη Α.Ε., Θεσσαλονίκη.
- Υ.Α. 41658/722/1-10-2012, Έγκριση και ισχύς των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων σε μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, ΦΕΚ Β 2848 - 23.10.2012

Χαλικιάς, Μ. (2015). *Μεθοδολογία έρευνας και εισαγωγή στη στατιστική ανάλυση δεδομένων με το IBM SPSS Statistics*. Αθήνα: Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών..

Χαλικιάς, Μ. (2015). *Μεθοδολογία έρευνας και εισαγωγή στη στατιστική ανάλυση δεδομένων με το IBM SPSS Statistics*. Αθήνα: Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών

Ξενόγλωσση

Abd, W. H., Kareem, A. D., & Jassim, E. E. (2022). The role of the modern COSO framework in evaluating the internal control system through the mediating role of the internal auditor:(Al-Muthanna State University as a model). *Resmilitaris*, 12(2), 4376-4391.

Aithal, A., & Aithal, P. S. (2020). Development and validation of survey questionnaire & experimental data—a systematical review-based statistical approach. *International Journal of Management, Technology, and Social Sciences (IJMTS)*, 5(2), 233-251.

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.

Alhakim, A., & Hooper, W. (2008). A non-parametric test for several independent samples. *Journal of Nonparametric Statistics*, 20(3), 253-261.

Alhwatmeh, O., Aladwan, M., & Alkurdi, A. (2022). Internal Audit practices Consistency with International Internal Auditing Standards for Entities with Government Contributions. *Italian Journal Of Pure And Applied Mathematics*, 47(1), 182–204.

- Ali Abd Al-Hameed, K. (2022). Spearman's correlation coefficient in statistical analysis. *International Journal of Nonlinear Analysis and Applications*, 13(1), 3249-3255.
- Al-Mashhadi, A. S. J. (2021). Review on development of the internal control system. *technology*, 31(1), 35.
- Amiruddin, A. (2019). Mediating effect of work stress on the influence of time pressure, work–family conflict and role ambiguity on audit quality reduction behavior. *International Journal of Law and Management*, 61(2), 434-454.
- Annelin, A. (2022). Audit team equality and audit quality threatening behaviour. *Managerial Auditing Journal*, 38(2), 158-185.
- Anugerah, R. I. T. A., Anita, R. I. Z. Q. A., Sari, R. N., Abdillah, M. R., & Iskandar, T. M. (2016). The analysis of reduced audit quality behavior: The intervening role of turnover intention. *International Journal of Economics and Management*, 10(2), 341-353.
- Ar'Reza, I. F., Wardoyo, C., & Putri, S. F. (2020). Internal auditors' fraud detection: a phenomenological study. *International Journal of Accounting & Finance in Asia Pasific (IJAFAP)*, 3(2), 68-76.
- Avram, C., & Mărușteri, M. (2022). Normality assessment, few paradigms and use cases. *Revista Romana de Medicina de Laborator*, 30(3), 251-260.
- Babbie, E., Wagner III, W. E., & Zaino, J. (2022). *Adventures in social research: Data analysis using IBM SPSS statistics*. Sage Publications.
- Brace, I. (2018). *Questionnaire design: How to plan, structure and write survey material for effective market research*. Kogan Page Publishers.
- Brew, A., Boud, D., Namgung, S. U., Lucas, L., & Crawford, K. (2016). Research productivity and academics' conceptions of research. *Higher education*, 71(1), 681-697.
- Callan, V. J. (1992). Predicting ethical values and training needs in ethics. *Journal of Business Ethics*, 11(1), 761-769.

- Christensen, L. (2022). Internal audit: A case study of impact and quality of an internal control audit. *International Journal of Auditing*, 26(3), 339-353.
- COSO (2013), Internal Control Self-Assessment Checklist, Guidance on Internal Control - Integrated Framework, The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- Dangi, M. R. M., Nawawi, A., & Salin, A. S. A. P. (2020). Application of COSO framework in whistle-blowing activities of public higher-learning institutions. *International Journal of Law and Management*, 62(2), 193-211.
- DeZoort, F. T., & Harrison, P. D. (2018). Understanding auditors' sense of responsibility for detecting fraud within organizations. *Journal of Business Ethics*, 149, 857-874.
- dos Santos, J. S., & de Oliveira Gonçalves, A. (2024). Contributions of internal control to public governance: a study of the perception of internal auditors of federal educational institutions. *Revista Ambiente Contábil-Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036*, 16(2).
- Felício, T., Samagaio, A., & Rodrigues, R. (2021). Adoption of management control systems and performance in public sector organizations. *Journal of Business Research*, 124(1), 593-602.
- Fife-Schaw, C. (2020). Questionnaire design. *Research Methods*, 343-374.
- Fowler Jr, F. J. (2013). *Survey research methods*. Sage publications.
- Fricke, W., Greenwood, D. J., Larrea, M., & Streck, D. (2022). On social productivity and future perspectives on action research. *IJAR–International Journal of Action Research*, 18(1), 8-27.
- Gaspar, J. P., Methasani, R., & Schweitzer, M. E. (2022). Emotional intelligence and deception: A theoretical model and propositions. *Journal of Business Ethics*, 1-18.
- Gupta, A., & Gupta, N. (2022). *Research methodology*. SBPD Publications.

- Harris, J. R. (1990). Ethical values of individuals at different levels in the organizational hierarchy of a single firm. *Journal of Business Ethics*, 9(1), 741-750.
- Henson, R., Stewart, G., & Bedford, L. (2020). Key challenges and some guidance on using strong quantitative methodology in education research. *Journal of Urban Mathematics Education*, 13(2), 42-59.
- Hodgkinson, C. (1970). Organizational influence on value systems. *Educational Administration Quarterly*, 6(3), 46-55.
- Igibaeva, Z., Beiseinova, L., Kazhmuhtametova, A., & Nikiforova, E. (2020). Modern trends of Kazakhstan's internal state audit: the US and UK experience. *Problems and Perspectives in Management*, 18(2), 1-12.
- IIA (2016), International Professional Practices Framework, Institute of Internal Auditors.
- Jackson, P. T., & Dolan, L. (2021). Positivism, Post-positivism, and Social Science. *Research Methods in the Social Sciences: an AZ of Key Concepts*, 1(1), 214.
- Jain, N. (2021). Survey versus interviews: Comparing data collection tools for exploratory research. *The Qualitative Report*, 26(2), 541-554.
- Kennedy, I. (2022). Sample size determination in test-retest and Cronbach alpha reliability estimates. *British Journal of Contemporary Education*, 2(1), 17-29.
- Khaksar, J., Salehi, M., & Lari DashtBayaz, M. (2022). The relationship between auditor characteristics and fraud detection. *Journal of Facilities Management*, 20(1), 79-101.
- Khelil, I., & Khlif, H. (2022). Internal auditors' perceptions of their role as assurance providers: a qualitative study in the Tunisian public sector. *Meditari Accountancy Research*, 30(1), 121-141.
- Kidwell, J. M., Stevens, R. E., & Bethke, A. L. (1987). Differences in ethical perceptions between male and female managers: myth or reality? *Journal of Business Ethics*, 6, 489-493.

- Koutoupis, A. G., Koufopoulou, P. N., Antonoglou, D. I., & Vozikis, A. P. (2022). Risk identification, assessment and management in the Greek public hospitals: The contribution of the board of directors and internal audit. *Accounting and Management Information Systems*, 21(1), 92-112.
- Larkin, J. M. (2000). The ability of internal auditors to identify ethical dilemmas. *Journal of Business Ethics*, 23(1), 401-409.
- Lenz, R., & Jeppesen, K. K. (2022). The future of internal auditing: Gardener of governance. *EDPACS*, 66(5), 1-21.
- Marques, M. D. C. D. C. (2020). Internal audit and risk analysis: the particular case of a public entity in Portugal. *Grand challenges: Companies and Universities working for a better society*, 143.
- Mertzanis, C., Balntas, V., & Pantazopoulos, T. (2020). Internal auditor perceptions of corporate governance in Greece after the crisis. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 17(2), 201-227.
- Morales-Sánchez, R., Orta-Pérez, M., & Rodríguez-Serrano, M. Á. (2020). The benefits of auditors' sustained ethical behavior: Increased trust and reduced costs. *Journal of Business Ethics*, 166(2), 441-459.
- Mukhopadhyay, D. (2022). Effectiveness of Internal Audit-A Tool for Management Control System: An Action Research Approach. *Research Bulletin*, 48(1-2), 63-94.
- Neelankavil, J. P. (2015). Primary Data Collection: An Introduction to Conclusive Research. In *International Business Research* (pp. 146-163). Routledge.
- Nehme, R., Michael, A., & Haslam, J. (2022). The impact of time budget and time deadline pressures on audit behaviour: UK evidence. *Meditari Accountancy Research*, 30(2), 245-266.
- Nerantzidis, M., Pazarskis, M., Drogalas, G., & Galanis, S. (2022). Internal auditing in the public sector: a systematic literature review and future research agenda. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 34(2), 189-209.

- OECD (2018), Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση, OECD Publishing, Paris.
- Pandey, P., & Pandey, M. M. (2021). *Research methodology tools and techniques*. Bridge Center.
- Park, Y. S., Konge, L., & Artino Jr, A. R. (2020). The positivism paradigm of research. *Academic Medicine*, 95(5), 690-694.
- Powell, T. C. (2020). Can quantitative research solve social problems? Pragmatism and the ethics of social research. *Journal of Business Ethics*, 167(1), 41-48.
- Prewett, K., & Terry, A. (2018). COSO's updated enterprise risk management framework - A quest for depth and clarity. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 29(3), 16-23.
- Rahmawati, H. S., & Indrijawati, A. (2020). Auditor experience, workload, personality type, and professional auditor skepticism against auditors' ability in detecting Fraud. *Talent Development & Excellence*, 12(2), 1878-1890.
- Remler, D. K., & Van Ryzin, G. G. (2021). *Research methods in practice: Strategies for description and causation*. Sage Publications.
- Roni, S. M., & Djajadikerta, H. G. (2021). *Data analysis with SPSS for survey-based research*. Singapore: Springer.
- Roopa, S., & Rani, M. S. (2012). Questionnaire designing for a survey. *Journal of Indian Orthodontic Society*, 46(4_suppl1), 273-277.
- Rosenbloom, D. H., Kravchuk, R. S., & Clerkin, R. M. (2022). *Public administration: Understanding management, politics, and law in the public sector*. Routledge.
- Rustiarini, N. W., Yuesti, A., & Gama, A. W. S. (2021). Public accounting profession and fraud detection responsibility. *Journal of Financial Crime*, 28(2), 613-627.
- Sarstedt, M., Mooi, E., Sarstedt, M., & Mooi, E. (2019). Descriptive statistics. A *Concise Guide to Market Research: The Process, Data, and Methods Using IBM SPSS Statistics*, 1(1), 91-150.
- Shrestha, N. (2021). Factor analysis as a tool for survey analysis. *American Journal of Applied Mathematics and Statistics*, 9(1), 4-11.

- Singh, A. S. (2017). Common procedures for development, validity and reliability of a questionnaire. *International Journal of Economics, Commerce and Management*, 5(5), 790-801.
- Swedberg, R. (2020). Exploratory research. *The Production of Knowledge: Enhancing Progress in Social Science*, 2(1), 17-41.
- Thomas, C. G. (2021). *Research methodology and scientific writing*. Thrissur: Springer.
- Turetken, O., Jethefer, S., & Ozkan, B. (2020). Internal audit effectiveness: operationalization and influencing factors. *Managerial Auditing Journal*, 35(2), 238-271.
- Wadood, F., Akbar, F., & Ullah, I. (2021). The importance and essential steps of pilot testing in management studies: A quantitative survey results. *Journal of Contemporary Issues in Business and Government*, 27(5), 1-19.
- Willis, L. D. (2023). Formulating the research question and framing the hypothesis. *Respiratory Care*, 68(8), 1180-1185.
- Yulianti, Y., Zarkasyi, M. W., Suharman, H., & Soemantri, R. (2024). Effects of professional commitment, commitment to ethics, internal locus of control and emotional intelligence on the ability to detect fraud through reduced audit quality behaviors. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, 15(3), 385-401.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ: ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΟ ΕΡΓΑΛΕΙΟ (ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ)



Πανεπιστήμιο Δυτικής Αττικής
Σχολή Διοικητικών, Οικονομικών και Κοινωνικών
Επιστημών
Τμήμα Λογιστικής &
Χρηματοοικονομικής
Π. Μ.Σ. «Δημόσια Οικονομική &
Πολιτική»



ΕΠΙΣΤΟΛΗ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ ΣΥΜΜΕΤΕΧΟΝΤΩΝ/ΟΥΣΩΝ ΣΤΗΝ ΕΡΕΥΝΑ

Το παρόν ερωτηματολόγιο αποτελεί το ερευνητικό εργαλείο για την διεξαγωγή μιας έρευνας στο πλαίσιο της εκπόνησης της διπλωματικής εργασίας μου η οποία λαμβάνει χώρα στο Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα Σπουδών «Δημόσια Οικονομική & Πολιτική» του Πανεπιστημίου Δυτικής Αττικής. Το ερωτηματολόγιο είναι ανώνυμο και ο χρόνος συμπλήρωσής του υπολογίζεται σε 10 λεπτά.

Σας ευχαριστώ πολύ για τη συνεισφορά σας στη διεξαγωγή της έρευνάς μου.

Με εκτίμηση, Καραγιάννη Αικατερίνη

katerkarag@yahoo.gr, a.karagianni@aade.gr
Τελωνειακός υπάλληλος

ΕΝΤΥΠΟ ΣΥΓΚΑΤΑΘΕΣΗΣ ΓΙΑ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΕ ΕΡΕΥΝΑ

Η παρούσα έρευνα διενεργείται στο πλαίσιο της εκπόνησης της διπλωματικής εργασίας της φοιτήτριας Καραγιάννη Αικατερίνης με τίτλο «*Έλεγχος εφαρμογής των δικλίδων ελέγχου ως μέτρο εύλογης διασφάλισης της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών και η αξιολόγηση της επάρκειάς τους από τον Εσωτερικό ελεγκτή*» η οποία πραγματοποιείται στο Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα Σπουδών «*Δημόσια Οικονομική & Πολιτική*» του Πανεπιστήμιου Δυτικής Αττικής.

Τα δεδομένα που θα συλλεχθούν από την ερευνήτρια αφορούν αποκλειστικά στην παρούσα έρευνα, είναι πλήρως ανώνυμα, απόρρητα και εμπιστευτικά και μετά το πέρας της χρήσης τους - για αποκλειστικά ερευνητικούς σκοπούς - θα καταστραφούν.

Με το παρόν έντυπο ο/η συμμετέχων/ουσα στην έρευνα αφού ενημερώθηκε πλήρως από την ερευνήτρια και μελέτησε το σχετικό έντυπο, συγκατατίθεστε στη χρήση των δεδομένων του/της από εκείνη.

Σε περίπτωση ύπαρξης ερωτήσεων ή αποριών ή καταγγελιών ή παράπονων σε σχέση με την παρούσα έρευνα, μη διστάσετε να επικοινωνήσετε με την ερευνήτρια. Φυσικά, μπορείτε να αποχωρήσετε από τη έρευνα οποιαδήποτε στιγμή το αισθανθείτε.

Σας ευχαριστώ πολύ για τη συνεισφορά σας στη διεξαγωγή της έρευνάς μου.

Με εκτίμηση,

Καραγιάννη Αικατερίνη, katerkarag@yahoo.gr

Δηλώνω υπεύθυνα ότι συγκατατίθεμαι στο να συμμετάσχω στην έρευνα.

1. Ναι
2. Όχι

ΕΝΟΤΗΤΑ Α. ΚΟΙΝΩΝΙΚΑ / ΔΗΜΟΓΡΑΦΙΚΑ
ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ

1. Φύλο

1. Άνδρας
2. Γυναίκα
3. Δεν επιθυμώ να προσδιορίσω

2. Ηλικιακό εύρος στο οποίο ανήκετε:

- 18 – 29
- 30 – 39
- 40 – 49
- 50 – 59
- 60+

3. Ανώτερο επίπεδο εκπαίδευσης

- Υποχρεωτική εκπαίδευση (ΥΕ)
- Δευτεροβάθμια Εκπαίδευση (ΔΕ)
- Ιδιωτική / Δημόσια Σχολή / ΙΕΚ (ΤΕ)
- ΑΕΙ/ΤΕΙ (ΠΕ)
- Μεταπτυχιακό
- Διδακτορικό
- Άλλο, σημειώστε

4. Συνολικά έτη προϋπηρεσίας στον δημόσιο τομέα:

5. Συνολικά έτη προϋπηρεσίας στην Α.Α.Δ.Ε. :

6. Συνολικά έτη προϋπηρεσίας στην Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου:
.....

7. Υπηρεσιακή Θέση:

- Εσωτερικός Ελεγκτής
- Προϊστάμενος Τμήματος
- Προϊστάμενος Δ/νσης
- Άλλο, σημειώστε

ΕΝΟΤΗΤΑ Β. ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ - ΣΥΣΤΗΜΑ
ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΔΙΚΛΙΔΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

1. Σύμφωνα με την προσωπική σας άποψη δηλώστε το βαθμό με τον οποίο συμφωνείτε με τις παρακάτω προτάσεις αναφορικά με τα χαρακτηριστικά του Εσωτερικού Ελέγχου.

(1 Διαφωνώ απόλυτα, 2 Διαφωνώ, 3 Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ, 4 Συμφωνώ, 5 Συμφωνώ Απόλυτα)

	1	2	3	4	5
<input type="checkbox"/> Ο Εσωτερικός Έλεγχος παρέχει ανεξάρτητο και αντικειμενικό έργο	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> Ο Εσωτερικός Έλεγχος παρέχει μια διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα σχετικά με τη διακυβέρνηση και τη διαχείριση κινδύνων	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> Ο Εσωτερικός Έλεγχος αναφέρει αδυναμίες σε σχέση με την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> Ο Εσωτερικός Έλεγχος προτείνει ασφαλιστικές δικλίδες ελέγχου όπου απαιτείται	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> Ο Εσωτερικός Έλεγχος διατηρεί την πρωταρχική ευθύνη έναντι του Επικεφαλής του Φορέα και την ανεξαρτησία από την άσκηση Διοίκησης	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> Ο Εσωτερικός Έλεγχος παρέχει συμβουλές σχετικά με την επάρκεια των δικλίδων ελέγχου για την υποστήριξη της επίτευξης των οργανωτικών και επιχειρησιακών στόχων	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> Ο Εσωτερικός Έλεγχος παρέχει συμβουλές σχετικά με την αποτελεσματικότητα των δικλίδων ελέγχου για την προώθηση της συνεχούς βελτίωσης	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> Ο Εσωτερικός Έλεγχος προσδίδει αξία στο Φορέα	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

2. Σύμφωνα με την προσωπική σας άποψη δηλώστε το βαθμό στον οποίο ανταποκρίνεται το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου της Υπηρεσίας σας στις «17 Αρχές» των «5 Πυλώνων» του Πλαισίου COSO.

(1 Πολύ χαμηλός, 2 Χαμηλός, 3 Ικανοποιητικός, 4 Υψηλός, 5 Πολύ υψηλός)

	1	2	3	4	5
Περιβάλλον Ελέγχου					
<input type="checkbox"/> Επιδεικνύει δέσμευση και ακεραιότητα στις ηθικές αξίες	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> Ασκεί εποπτεία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> Καθορίζει δομές, εξουσίες και ευθύνες	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> Επιδεικνύει δέσμευση στις ικανότητες	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> Εφαρμόζει τη λογοδοσία	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Αξιολόγηση Κινδύνων

- | | | | | | |
|--|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| <input type="checkbox"/> Προσδιορίζει κατάλληλους στόχους | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| <input type="checkbox"/> Εντοπίζει και αναλύει κινδύνους | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| <input type="checkbox"/> Αξιολογεί τους κινδύνους απάτης/διαφθοράς | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| <input type="checkbox"/> Εντοπίζει και αναλύει σημαντικές αλλαγές | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

Διεργασίες Ελέγχου

- | | | | | | |
|--|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| <input type="checkbox"/> Επιλέγει και αναπτύσσει διεργασίες ελέγχου | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| <input type="checkbox"/> Επιλέγει και αναπτύσσει δικλίδες ελέγχου στις ΤΠΕ | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| <input type="checkbox"/> Εφαρμόζει συγκεκριμένες πολιτικές και διαδικασίες | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

Πληροφόρηση & Επικοινωνία

- | | | | | | |
|---|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| <input type="checkbox"/> Χρησιμοποιεί ποιοτική και επαρκή πληροφορία. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| <input type="checkbox"/> Επικοινωνεί στο εσωτερικό του φορέα. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| <input type="checkbox"/> Επικοινωνεί εξωτερικά του φορέα. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

Διεργασίες Επιτήρησης

- | | | | | | |
|--|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| <input type="checkbox"/> Διεξάγει συνεχείς και στοχευμένες αξιολογήσεις | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| <input type="checkbox"/> Αξιολογεί και επικοινωνεί τις ανεπάρκειες του ΣΕΕ | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

3. Σύμφωνα με την προσωπική σας άποψη δηλώστε το βαθμό που οι επίσημες¹ και οι ανεπίσημες² δικλίδες ελέγχου συνδυάζονται ώστε να επιτευχθεί ένα υψηλό επίπεδο διασφάλισης των διαδικασιών αναφορικά με την επίτευξη των στόχων του Φορέα.

1. Πολύ χαμηλός
2. Χαμηλός
3. Ικανοποιητικός
4. Υψηλός
5. Πολύ υψηλός

4. Σύμφωνα με την προσωπική σας άποψη δηλώστε το βαθμό που κάθε είδος δικλίδων Εσωτερικού Ελέγχου συμβάλλει στην διασφάλιση της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών ελέγχου.

- | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|--|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| 1. Προληπτικού χαρακτήρα ... για την αποτροπή επέλευσης ενός κινδύνου (ύπαρξη μιας επιτροπής εποπτείας που | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

¹ Όταν καταγράφονται σε ένα έγγραφο π.χ. σε ένα νόμο, εγκύκλιο ή σε μια πολιτική ή είναι διαρθρωτικές, π.χ. μια επιτροπή εποπτείας

² Η κατάρτιση του προσωπικού μιας συγκεκριμένης οργανικής μονάδας ή αξιοκρατική πρόσληψη σε μια συγκεκριμένη θέση εργασίας

- εξετάζει σε κεντρικό επίπεδο τις συμβάσεις προμήθειας προϊόντων και υπηρεσιών πριν από την υπογραφή τους)
2. Ανιχνευτικής φύσεως ... καθώς προσπαθούν να καθορίσουν αν ένας κίνδυνος επήλθε (μια διεργασία αυτοματοποιημένης επισκόπησης όλων των συναλλαγών πάνω από ένα συγκεκριμένο όριο δαπάνης)
3. Καθοδηγητικής φύσεως ... προβλέποντας συγκεκριμένους τρόπους διοικητικής δράσης (τυποποιημένες επιχειρησιακές διαδικασίες έντυπο μετακίνησης)
4. Διορθωτικού χαρακτήρα (ερωτηματολόγια ικανοποίησης χρηστών υπηρεσιών)

5. Σύμφωνα με την προσωπική σας άποψη δηλώστε το βαθμό σύμφωνα με τον οποίο οι δικλίδες ελέγχου διασφαλίζουν...

(1 Πολύ χαμηλός, 2 Χαμηλός, 3 Ικανοποιητικός, 4 Υψηλός, 5 Πολύ υψηλός)

- | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| <input type="checkbox"/> Συμμόρφωση με νομοθεσία, πολιτικές και διαδικασίες | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| <input type="checkbox"/> Επίτευξη στόχων του Φορέα | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| <input type="checkbox"/> Αξιοπιστία και ακεραιότητα των πληροφοριών και των αναφορών | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| <input type="checkbox"/> Αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα λειτουργιών | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| <input type="checkbox"/> Καλή σχέση κόστους - ωφέλειας | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| <input type="checkbox"/> Διασφάλιση των χρημάτων των φορολογουμένων καθώς και των περιουσιακών στοιχείων και της φήμης του οργανισμού | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| <input type="checkbox"/> Αυτοματοποίηση διαδικασιών | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| <input type="checkbox"/> Ορθή λειτουργία των διαδικασιών | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

6. Σύμφωνα με την προσωπική σας άποψη δηλώστε το βαθμό σύμφωνα με τον οποίο οι δικλίδες ελέγχου που εφαρμόζονται ...

(1 Πολύ χαμηλός, 2 Χαμηλός, 3 Ικανοποιητικός, 4 Υψηλός, 5 Πολύ υψηλός)

- | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|-----------------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| 1. ... θεωρούνται επαρκείς | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 2. ... θεωρούνται αποτελεσματικές | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 3. ... απαιτούν επικαιροποίηση | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

ΕΝΟΤΗΤΑ Γ. ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΚΤΗΣ

1. Σύμφωνα με την προσωπική σας άποψη ο Εσωτερικός Ελεγκτής πρέπει να διαθέτει ...;

1. Ανεξαρτησία
2. Αντικειμενικότητα
3. Επαγγελματική επάρκεια / Επαγγελματισμό
4. Εχεμύθεια
5. Εξειδίκευση στις δικλίδες ελέγχου
6. Κατάρτιση σε ελεγκτικά πρότυπα και θέματα Εσωτερικού Ελέγχου
7. Εισήγηση διορθωτικών ενεργειών
8. Όλα τα παραπάνω

2. Σύμφωνα με την προσωπική σας άποψη σημειώστε τον βαθμό σύμφωνα με τον οποίο ένας Εσωτερικός Ελεγκτής συμβάλλει στη(ν)...

(1 Πολύ χαμηλός, 2 Χαμηλός, 3 Ικανοποιητικός, 4 Υψηλός, 5 Πολύ υψηλός)

	1	2	3	4	5
<input type="checkbox"/> Συμβουλευτική - διαβεβαιωτική στάση προς την ανώτατη Διοίκηση του Φορέα	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> Διασφάλιση της αποτελεσματικότητας της δημόσιας Διακυβέρνησης του Φορέα	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> Βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης των κινδύνων	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> Διασφάλιση της εφαρμογής των δικλίδων ελέγχου ως μέτρο εύλογης διασφάλισης της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> Αξιολόγηση της επάρκειας των δικλίδων ελέγχου	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

3. Σύμφωνα με την προσωπική σας άποψη δηλώστε το βαθμό με τον οποίο συμφωνείτε με το ότι ο Εσωτερικός Ελεγκτής προσδίδει αξία στον Φορέα.

1. Διαφωνώ απόλυτα
2. Διαφωνώ
3. Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ
4. Συμφωνώ
5. Συμφωνώ Απόλυτα