



**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ**  
**ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ, ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ**  
**ΣΠΟΥΔΩΝ**  
**ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**  
**ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ**  
**«Λογιστική και Έλεγχος Δημοσίων Οργανισμών και Επιχειρήσεων»**

**ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**  
**ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ.**  
**Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ ΕΦΚΑ**

**ΟΝΟΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΦΟΙΤΗΤΡΙΑΣ: ΜΑΡΙΛΕΝΑ Π. ΚΑΡΑΛΗ**

**ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ ΖΗΣΗΣ**

**Αθήνα, Νοέμβριος 2017**

## ΥΠΕΥΘΥΝΗ ΔΗΛΩΣΗ

Η Μαριλένα Καραλή, γνωρίζοντας τις συνέπειες της λογοκλοπής, δηλώνω υπεύθυνα ότι η παρούσα εργασία με τίτλο *«Εσωτερικός Έλεγχος στον Δημόσιο Τομέα. Η περίπτωση του ΕΦΚΑ»* αποτελεί προϊόν αυστηρά προσωπικής εργασίας και όλες οι πηγές που έχω χρησιμοποιήσει έχουν δηλωθεί κατάλληλα στις βιβλιογραφικές παραπομπές και αναφορές. Τα σημεία όπου έχω χρησιμοποιήσει ιδέες, κείμενο ή / και πηγές άλλων συγγραφέων, αναφέρονται ευδιάκριτα στο κείμενο με την κατάλληλη παραπομπή και η σχετική αναφορά περιλαμβάνεται στο τμήμα των βιβλιογραφικών αναφορών με πλήρη περιγραφή.

09/11/2017

Η ΔΗΛΟΥΣΑ

Μαριλένα Καραλή

## ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Ευχαριστώ ειλικρινά τον επιβλέποντα καθηγητή μου, κ. Βασίλη Ζήση για τη πολύτιμη βοήθεια, τις συμβουλές και την καθοδήγηση που μου προσέφερε για την ολοκλήρωση της διπλωματικής μου εργασίας.

Επίσης, ευχαριστώ θερμά τον σύζυγό μου για την ηθική και οικονομική συμπαράσταση σε όλη τη διάρκεια των μεταπτυχιακών σπουδών μου. Οφείλω μια ειλικρινή συγνώμη στο γιό μου που του στέρησα πολύτιμο χρόνο παρουσίας μου στο στάδιο της εφηβείας που διανύει.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω τους εξαίρετους συναδέλφους κ.κ. Γ. Χελιδόνη και Π. Τσιμπάνο για τη βοήθειά τους στη μετάφραση και την τελική διαμόρφωση τα οποία ήταν σημαντικά για την επιτυχή ολοκλήρωση της εργασίας αυτής.

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Σημαντικό κίνητρο για την παρακολούθηση του μεταπτυχιακού προγράμματος «Λογιστική και Έλεγχος Δημοσίων Οργανισμών και Επιχειρήσεων» στο Πανεπιστήμιο Πειραιώς αποτέλεσε η εμπειρία που αποκόμισα, για τρεις σχεδόν δεκαετίες εργασιακού βίου, στο Δημόσιο Τομέα και ειδικότερα σε φορείς κοινωνικής ασφάλισης που στην πορεία συγχωνεύθηκαν στον μεγαλύτερο ασφαλιστικό οργανισμό της χώρας μας, το ΙΚΑ-ΕΤΑΜ. Από 01.01.17 όλοι οι φορείς κοινωνικής ασφάλισης εντάχθηκαν στον Ενιαίο Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης – ΕΦΚΑ.

Η επιλογή του θέματος της παρούσας διπλωματικής εργασίας ήταν αποτέλεσμα της γνώμης που διαμόρφωσα όλα αυτά τα χρόνια και κυρίως τα τελευταία πέντε χρόνια που κατέχω θέση ευθύνης, στο πλέον σημαντικό τμήμα Προϋπολογισμού, ως προς την αναποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, απόρροια της οποίας είναι τα φαινόμενα διαφθοράς και κακοδιοίκησης που έρχονται κατά καιρούς στο φως της δημοσιότητας των οποίων τις συνέπειες βιώνει σήμερα ο ελληνικός λαός.

Για τη σύνθεση της παρούσας, κρίθηκε αναγκαία η αναζήτηση και η θεμιτή χρήση πηγών, κυρίως για την ερευνητική και θεωρητική προσέγγιση του θέματος, που αναλυτικά αναφέρονται στη βιβλιογραφία.

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Σημαντικό κίνητρο για την παρακολούθηση του μεταπτυχιακού προγράμματος «Λογιστική και Έλεγχος Δημοσίων Οργανισμών και Επιχειρήσεων» στο Πανεπιστήμιο Πειραιώς αποτέλεσε η εμπειρία που αποκόμισα, για τρεις σχεδόν δεκαετίες εργασιακού βίου, στο Δημόσιο Τομέα και ειδικότερα σε φορείς κοινωνικής ασφάλισης που στην πορεία συγχωνεύθηκαν στον μεγαλύτερο ασφαλιστικό οργανισμό της χώρας μας, το ΙΚΑ-ΕΤΑΜ. Από 01.01.17 όλοι οι φορείς κοινωνικής ασφάλισης εντάχθηκαν στον Ενιαίο Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης – ΕΦΚΑ.

Η επιλογή του θέματος της παρούσας διπλωματικής εργασίας ήταν αποτέλεσμα της γνώμης που διαμόρφωσα όλα αυτά τα χρόνια και κυρίως τα τελευταία πέντε χρόνια που κατέχω θέση ευθύνης, στο πλέον σημαντικό τμήμα Προϋπολογισμού, ως προς την αναποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, απόρροια της οποίας είναι τα φαινόμενα διαφθοράς και κακοδιοίκησης που έρχονται κατά καιρούς στο φως της δημοσιότητας των οποίων τις συνέπειες βιώνει σήμερα ο ελληνικός λαός.

Για τη σύνθεση της παρούσας, κρίθηκε αναγκαία η αναζήτηση και η θεμιτή χρήση πηγών, κυρίως για την ερευνητική και θεωρητική προσέγγιση του θέματος, που αναλυτικά αναφέρονται στη βιβλιογραφία.

Είναι γεγονός πως η χώρα μας διέρχεται μια από τις σπουδαιότερες περιόδους στην ιστορία της ως προς τη δημοσιονομική πολιτική της.

Η απότομη οικονομική προσαρμογή της χώρας μας, ως απόρροια του 1ου Μνημονίου τον Μάιο του 2010 προς αποφυγή της χρεοκοπίας, όπως και των μετέπειτα μνημονίων αποτέλεσε επιτακτική ανάγκη εφαρμογής ενός μακροπρόθεσμου σχεδίου ανάταξης της ελληνικής οικονομίας, μέρος του οποίου είναι ο εκσυγχρονισμός της Δημόσιας Διοίκησης.

Υπό το πρίσμα αυτό και προς τήρηση των αρχών διαφάνειας και ακεραιότητας και λογοδοσίας από τους φορείς που διαχειρίζονται δημόσιο χρήμα για την αντιμετώπιση των φαινομένων διαφθοράς και της μη χρηστής διοίκησης που καθημερινά εντοπίζονται στη λειτουργία των Δημοσίων Φορέων, καταβάλλεται τα τελευταία χρόνια σημαντική προσπάθεια για υιοθέτηση ενός ολοκληρωμένου

θεσμικού πλαισίου προτύπων και αρχών εντός του οποίου πρέπει να δραστηριοποιούνται αυτοί.

Αξίζει να σημειωθεί, ότι η προσπάθεια θέσπισης πλαισίου εσωτερικού ελέγχου που πρέπει να διέπει το Ελληνικό Δημόσιο για εναρμόνιση με τα ευρωπαϊκά πρότυπα δημόσιας διακυβέρνησης κινείται εντός των επίσημων διεθνών πρακτικών, όπως αυτές αναφέρονται στο εγχειρίδιο του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, που από τα πρώτα δείγματα αποτυπώνεται με θετικό πρόσημο ως προς την αντιμετώπιση περιπτώσεων διαφθοράς.

Είναι σαφές, ότι βασική επιδίωξη του Δημόσιου Τομέα αποτελεί η ευημερία του συνόλου της κοινωνίας μέσω της οικονομικής ανάπτυξης σε περιβάλλον έντονου ανταγωνισμού, ως απόρροια της παγκοσμιοποίησης. Όμως, η ανταγωνιστικότητα απαιτεί χάραξη και υλοποίηση στρατηγικών, μέρος των οποίων αποτελεί ο εσωτερικός έλεγχος, ως σημαντικό εργαλείο για την επίτευξη των στόχων του.

Η ανεξάρτητη, αντικειμενική και συμβουλευτική δραστηριότητα που παρέχεται από τον εσωτερικό έλεγχο, ενδυναμώνει τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου και βελτιώνει με τρόπο οικονομικό, αποδοτικό και αποτελεσματικό τη διαχείριση κινδύνων, την αξιοποίηση ανθρωπίνων πόρων, την κανονιστική συμμόρφωση, τα συστήματα επικοινωνίας και πληροφόρησης και την εταιρική διακυβέρνηση.

## SUMMARY

As of 2008 Greece is facing a severe a prolonged financial crisis. The 1<sup>st</sup> MoU in May 2010 lead to a steep economic adjustment of our economy and also made it imperative to implement a long-term plan to restructure the Greek economy, part of which is the modernization of the Public Administration.

As a result, a major effort has been made in recent years to adopt an integrated institutional framework of standards and principles under which Public Administrations should operate in order to avoid corruption and mismanagement in public money. The effort to establish an internal control framework under which Greek State should regulate in order to comply with European public governance standards follows the official international practices as described in the Institute of Internal Auditor's Manual. The first results show a positive sign in dealing with corruption cases. Internal control (strengthen from internal control systems) improves risk management, human resources utilization, regulatory compliance and governance in an economical and cost-effective manner.

Under law 4387/2016 EFKA was created. Under EFKA all former main public pension funds were merged. EFKA will be an economic unit, complex in terms of subject, with a variety of specialized operating segments, whose work will be developed in several decentralized areas and will employ a large number of employees. Therefore, an internal system control will ensure the implementation of the Management's objectives and decisions.

Up to the drafting of this work, EFKA had not adopt an organizational chart and in conjunction with the transition period under which will operate initially the weaknesses, errors and omissions that have been "inherited" in the newly established body are highlighted. It is vital to address these issues in order to achieve balance between the economic viability and the adequacy of the social protection of our country's social security system.

Given the timing of the EFKA creation, the conclusions drawn from this work could be taken into account for the adoption and development of a proper internal control system for "shielding" EFKA and therefore achieving its mission.

The success of requires change of culture and also review/change of the current situation.

This work aims in identifying the need for internal control and its systems, as it is perceived in employees' consciousness. It presents the current situation in EFKA as regards the organizational / administrative structure and internal audit.

The main conclusions for this research are summarized below:

- For former public pension funds, the lack of financial statements, the failure to keep assets registry (as a result of the inadequacy of the accounting system), the existence of cases of mismanagement, the absence of job descriptions and tasks and the overlapping of responsibilities are the main dysfunctional factors that highlight the inefficiency of internal control systems.
- Generally, internal control is minimal, although the participants consider it to be very important. The situation was similar to the former public pension funds which also lacked a well-organized and clearly defined internal control system and a relevant department to assess the adequacy, effectiveness and efficiency of the internal control system.
- Although EFKA has mechanisms of financial and administrative control, as well as regulatory compliance mechanisms, they are inadequate.
- The precarious management of the survival of the Greek Public Pension System, before and after the merger of Public Pension Funds into a single entity, essentially minimizes the setting of strategic objectives, and planning at all levels of administration.
- More generally, for Public Administration, it is imperative, especially in the current period of the ongoing economic crisis, to operate within a sound framework of rational and good governance. The political system of the past decades has accepted a system of customer relations in the country's governance by not taking measures to restore the competitiveness of the economy. It established the practice of high budget deficits, tolerance of delinquency and wastage of public money, concealing the real facts.



## *Περιεχόμενα*

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ .....	III
ΠΡΟΛΟΓΟΣ .....	IV
ΠΕΡΙΛΗΨΗ .....	V
SUMMARY .....	VII
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ .....	IX
ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	1
ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ .....	1
ΔΟΜΗ ΕΡΓΑΣΙΑΣ .....	2
Κεφάλαιο 1. ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ .....	3
1.1 Ορισμός Ελεγκτικής .....	3
1.2 Διακρίσεις Ελεγκτικής .....	4
1.3 Αντικείμενο της ελεγκτικής επιστήμης .....	6
1.4 Ελληνικά ελεγκτικά πρότυπα .....	6
1.5 Ιστορική εξέλιξη .....	9
Κεφάλαιο 2. Εσωτερικός έλεγχος .....	15
2.1 Εισαγωγή .....	15
2.2 Ορισμός- έννοια ελέγχου .....	15
2.3 Διακρίσεις ελέγχου .....	16
2.4 Εσωτερικός Έλεγχος – Ορισμός και σκοπός .....	17
2.4.1 Εσωτερικός έλεγχος - Αναγκαιότητα .....	19
2.4.2 Η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου .....	20
2.4.3 Εσωτερικός έλεγχος - Κώδικας δεοντολογίας .....	22
2.5 Σύστημα εσωτερικού ελέγχου .....	22
2.6 Σκοπός του συστήματος εσωτερικού ελέγχου .....	25
2.7 Βασικές αρχές των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου .....	26
2.8 Εσωτερικοί και εξωτερικοί ελεγκτές .....	28
2.9 Η επιτροπή ελέγχου .....	28
Κεφάλαιο 3. Επισκόπηση βιβλιογραφίας .....	30
3.1 Σκοπός και αναγκαιότητα ελέγχου - Θεωρητικές προσεγγίσεις .....	30
3.1.1 Η θεωρία της αστυνόμευσης - Policeman Theory .....	31
3.1.2 Η θεωρία της εμπνεόμενης εμπιστοσύνης - Theory of Inspired Confidence .....	31

3.1.3 Η θεωρία της «αντιπροσώπευσης» - Agency Theory .....	32
3.2 Εσωτερικός έλεγχος- θεωρητική προσέγγιση .....	34
3.3 Εσωτερικός έλεγχος - Ερευνητική ανασκόπηση .....	35
Κεφάλαιο 4. Εσωτερικός έλεγχος στον Ελληνικό Δημόσιο τομέα .....	39
4.1 Συνοπτικό ιστορικό του συστήματος δημόσιου εσωτερικού ελέγχου	39
4.2 Περιβάλλον δημόσιου εσωτερικού ελέγχου .....	42
4.3 Η έννοια του δημόσιου εσωτερικού ελέγχου .....	44
4.4 Είδη Εσωτερικών Ελέγχων στο Δημόσιο Τομέα .....	44
4.5 Διοικητική ευθύνη .....	45
4.5.1 Εσωτερικός έλεγχος στο Δημόσιο .....	50
4.5.1.1 Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης – Σ.Ε.Ε.Δ.Δ.....	52
4.5.1.2. Ο Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης .....	53
4.5.1.3 Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων – πρώην Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος .....	54
4.6 Σύσταση Ενιαίου Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης – ΕΦΚΑ .....	55
Κεφάλαιο 5. Μεθοδολογία .....	58
5.1 Εισαγωγή .....	58
5.2 Δείγμα και Πληθυσμός .....	58
5.3 Τεχνική δειγματοληψίας .....	58
5.4 Περιγραφή ερωτηματολογίου .....	58
Κεφάλαιο 6. Αποτελέσματα .....	62
6.1 Δημογραφικά στοιχεία .....	62
6.2 Εσωτερικός έλεγχος .....	67
6.3 Τρόπος λειτουργίας φορέα προ ΕΦΚΑ .....	88
Κεφάλαιο 7. Συμπεράσματα- προτάσεις .....	103
Βιβλιογραφία .....	108
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ .....	112
ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΕΡΕΥΝΑΣ	

## **ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

### **ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ**

Για τον νεοσύστατο με το ν 4387/16 φορέα ΕΦΚΑ, που θα αποτελεί μια οικονομική μονάδα, πολύπλοκη από άποψη αντικειμένου, με ποικιλία εξειδικευμένων και πολυάριθμων λειτουργικών τομέων, που οι εργασίες της θα αναπτύσσονται σε αρκετά διαφορετικά σημεία και αποκεντρωμένους χώρους και θα απασχολεί μεγάλο αριθμό εργαζομένων, δεν υπάρχουν περιθώρια της μη ύπαρξης και λειτουργίας ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ώστε να εξασφαλιστεί η υλοποίηση των στόχων και αποφάσεων της Διοίκησης.

Το γεγονός της μη, μέχρι τη σύνταξη της παρούσας εργασίας, έγκρισης οργανογράμματος σε συνδυασμό με τη μεταβατική περίοδο προσαρμογής που διανύει ο ΕΦΚΑ, αναδεικνύει καθημερινά αδυναμίες, διαχρονικά λάθη και παραλείψεις που «κληρονομήθηκαν» στο νεοσυσταθέντα φορέα που καλείται να αντιμετωπισθούν στο πλαίσιο αναζήτησης ισορροπίας στη σχέση της οικονομικής βιωσιμότητας και της επάρκειας της κοινωνικής προστασίας του συστήματος κοινωνικής ασφάλισης της χώρας μας.

Με δεδομένη τη χρονική στιγμή είναι ευκαιρία από αρχής σύστασης του ΕΦΚΑ, τα συμπεράσματα – επισημάνσεις που θα προκύψουν από τη στατιστική ανάλυση των απαντήσεων να ληφθούν υπόψη για την υιοθέτηση και ανάπτυξη κατάλληλου συστήματος εσωτερικού ελέγχου για τη «θωράκιση» του ΕΦΚΑ, καθώς η επίτευξη των σκοπών του αποτελεί μονόδρομο και επιβάλλει αλλαγή κουλτούρας και θεώρησης υφισταμένων δεδομένων.

Καλούμαστε λοιπόν, να στηρίξουμε την εκ βάθρων ανασύσταση του συστήματος κοινωνικής ασφάλισης και προσδοκούμε σε αυτή με την αμέριστη συμπαράσταση και αδιάκοπη προσπάθεια του ανθρώπινου δυναμικού που στελεχώνει τις υπηρεσίες μας, γνωρίζοντας, εκ των προτέρων, ότι ο δρόμος είναι μακρύς και επώδυνος για την επίτευξη του σκοπού της.

Οι παραλείψεις και οι λανθασμένες επιλογές του παρελθόντος, των οποίων τις συνέπειες βιώνει ο ελληνικός λαός, πρέπει να αποτελέσουν το έναυσμα για τη διαμόρφωση ενός περιβάλλοντος όπου τα όνειρα εκατομμυρίων ανθρώπων και μάλιστα νέων θα έχουν αντίκτυπο.

Υπό το πρίσμα αυτό, η παρούσα έρευνα αφορά τη αναγνώριση της αναγκαιότητας του εσωτερικού ελέγχου και των συστημάτων του, όπως αυτή καταγράφεται στην συνείδηση των εργαζομένων.

Σκοπός της παρούσας έρευνας είναι να καταγραφεί η υφιστάμενη κατάσταση στον ΕΦΚΑ ως προς την οργανωτική και διοικητική δομή καθώς και την ελεγκτική.

## **ΔΟΜΗ ΕΡΓΑΣΙΑΣ**

Ουσιαστικά, η παρούσα εργασία διαρθρώνεται σε δύο μέρη.

Στο πρώτο μέρος, στα επιμέρους κεφάλαια Νο 1-3, γίνεται επισκόπηση της βιβλιογραφίας, ως προς την θεωρητική και ερευνητική προσέγγιση της ευρείας έννοιας του ελέγχου και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Παρουσιάζεται ακόμη, μια ιστορική αναδρομή της εξέλιξης της ελεγκτικής επιστήμης, ορισμός της ελεγκτικής, διάκριση και είδη αυτής.

Επιπλέον, γίνεται αναφορά στην αναγκαιότητα ύπαρξης ελεγκτικών μηχανισμών, καθώς και στα πρότυπα και τις μεθόδους μέσω των οποίων αυτοί καθίστανται αποτελεσματικοί.

Στο κεφάλαιο 4, γίνεται αναφορά στον Εσωτερικό έλεγχο που επικρατεί στον Ελληνικό Δημόσιο τομέα, καθώς επίσης και συνοπτική περιγραφή των αιτίων που συνέβαλλαν στη σύσταση του Ενιαίου Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης – ΕΦΚΑ.

Στο δεύτερο μέρος, κεφάλαια Νο 5-7, παρουσιάζεται το ερευνητικό τμήμα της παρούσας εργασίας. Ειδικότερα, αναφέρεται η μεθοδολογία της έρευνας, η καταγραφή του αποτελέσματος της έρευνας και η παρουσίαση συμπερασμάτων και προτάσεων.

# Κεφάλαιο 1. ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

## 1.1 Ορισμός Ελεγκτικής

Η ελεγκτική είναι ένας από τους πιο δυναμικούς κλάδους της λογιστικής του οποίου οι συνεχείς εξελίξεις επιβάλλουν τη διαρκή εγρήγορση του μελετητή των ελεγκτικών πραγμάτων και την τακτική ανανέωση της σχετικής βιβλιογραφίας. Ασχολείται με την διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Οι έλεγχοι αυτοί αποσκοπούν στην επαλήθευση της ειλικρίνειας των ισχυρισμών και των διαβεβαιώσεων των τρίτων. Οι ισχυρισμοί αυτοί αφορούν κατά κανόνα οικονομικά ζητήματα (Δήμου, 2000).

Η ελεγκτική ως επιστημονικός κλάδος παράγει καινούργια γνώση μέσα από τη διεξαγωγή ορθολογικής και μεθοδικής έρευνας και εξασφαλίζει την έγκυρη παρουσίαση των νέων γνώσεων. Η σύγχρονη ελεγκτική είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με τις πιο βασικές επιστήμες της διοίκησης οικονομικών μονάδων όπως τα οικονομικά, τη στατιστική, τη νομική, τη πληροφορική κτλ. Από τις επιστήμες αυτές η ελεγκτική αντλεί τη σύγχρονη μεθοδολογία για την ικανοποιητική επίλυση θεμάτων που αναφέρονται στο υποκείμενο και στο αντικείμενο των ελέγχων και στην ελεγκτική εργασία. Η ελεγκτική είναι επίσης τεχνική. Αξιοποιεί την καινούργια γνώση που παράγει ο επιστημονικός κλάδος της για να ικανοποιήσει πρακτικές ανάγκες ελέγχου και συγκεκριμένα για να καθορίσει πρότυπα και ελεγκτικές διαδικασίες που εξασφαλίζουν το καλύτερο δυνατό αποτέλεσμα. Η τεχνική αναζητά τη σχέση που υπάρχει ανάμεσα στο συγκεκριμένο σκοπό και στο μέσο που οδηγεί στην επίτευξη του σκοπού αυτού.

Σύμφωνα με τον Καζαντζή, η «Ελεγκτική είναι ο επιστημονικός κλάδος της συστηματικής διαδικασίας, δηλαδή ενός δομημένου και οργανωμένου πλαισίου διαδικασιών, συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, ήτοι επεξεργασία των πιο σημαντικών σημείων ελέγχου και αξιολόγηση τους, από ένα ανεξάρτητο και ικανό για την περίπτωση πρόσωπο, που θα πρέπει να διαθέτει εκτός από επαγγελματική και επιστημονική κατάρτιση, ακεραιότητα, αντικειμενικότητα και ανεξαρτησία, τα οποία αφορούν μετρήσιμες πληροφορίες συγκεκριμένης οικονομικής μονάδας, με σκοπό να εξακριβωθεί και να γνωστοποιηθεί στους

ενδιαφερόμενους χρήστες κατά πόσο οι πληροφορίες αυτές ανταποκρίνονται σε προκαθορισμένα κριτήρια»(2006, σελ.52-54).

## 1.2 Διακρίσεις Ελεγκτικής

Βασικά, το αντικείμενο του ελέγχου στα πλαίσια της χρηματοοικονομικής ελεγκτικής είναι κατά κύριο λόγο ο τρόπος και η αξιοπιστία της μέτρησης και παρουσίασης των χρηματοοικονομικών μεγεθών που συνιστούν την εικόνα και το αποτέλεσμα μιας οικονομικής μονάδας. Στα πλαίσια αυτού του ελέγχου, αλλά και εκτός ενός ολοκληρωμένου τέτοιου ελέγχου μπορούν πρέπει να ελεγχθούν, σε ενδεδειγμένες περιπτώσεις, επιμέρους λειτουργίες και συστήματα καθώς και η γενικότερη οργάνωση και διοικητική διάρθρωση της μονάδας, η επάρκεια ολόκληρου του διοικητικού πληροφοριακού συστήματος κτλ. Έτσι η ελεγκτική, ως λειτουργία στην ευρύτερη διοίκηση μιας κοινωνίας διακρίνεται βασικά σε : (Meigs W., Meigs R., Larsen J.1985)

**1. Εξωτερική, ανεξάρτητη ελεγκτική:** Ο εξωτερικός, ανεξάρτητος έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται από επαγγελματίες και ειδικά εκπαιδευμένους για το σκοπό αυτό ελεγκτές/ λογιστές που αναφέρονται ως ορκωτοί ελεγκτές ή ορκωτοί λογιστές. Ο εξωτερικός έλεγχος πραγματοποιείται επί του λογιστικού κυρίως συστήματος μιας μονάδας αλλά και στα υπόλοιπα επί μέρους οργανωτικά συστήματα τα οποία μπορούν έστω και έμμεσα να επηρεάσουν την αποτελεσματικότητα του λογιστικού συστήματος με τη χρήση ελεγκτικών και άλλων μεθόδων τις οποίες θα κρίνει κατά περίπτωση αναγκαίες ο ελεγκτής. Τα διακριτικά χαρακτηριστικά του ανεξάρτητου, εξωτερικού ελέγχου είναι ότι αυτός έχει κύριο σκοπό να στηρίξει την από μέρους του ελεγκτή διαμόρφωση γνώμης σχετικά με το κατά πόσο είναι σωστή η παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μεγεθών της επιχείρησης. Επίσης ο ανεξάρτητος εξωτερικός ελεγκτής ουσιαστικά έχει την ευθύνη απέναντι στη κοινωνία και σε όλους τους ενδιαφερόμενους για τη χρηματοοικονομική κατάσταση και αποτελεσματικότητα της επιχείρησης που αυτός ελέγχει.

**2. Εσωτερική ελεγκτική:** Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να οριστεί ως μια ξεχωριστή και ανεξάρτητη υποτίθεται μεν, αλλά εσωτερική, της μονάδας λειτουργία, η οποία είναι επιφορτισμένη με τον συνεχή έλεγχο και αξιολόγηση όλων των συστημάτων οργάνωσης και λειτουργίας της μονάδας και η οποία εντάσσεται στο ευρύτερο πληροφοριακό σύστημα της μονάδας.

Οι βασικοί στόχοι της εσωτερικής ελεγκτικής είναι (Πιτσιρής, 1997):

*Η λειτουργία των επιμέρους τμημάτων της μονάδας σύμφωνα με την από τη διοίκηση καθορισμένη πολιτική όπως αυτή περιγράφεται στους κανόνες της λειτουργίας της επιχείρησης.*

*Η διαπίστωση της αποτελεσματικότητας της εσωτερικής οργάνωσης.*

*Η διαπίστωση απάτης, λαθών και αδυναμιών στην οργάνωση και λειτουργία που μπορούν ή έχουν ως αποτέλεσμα την κακή διαχείριση και μεταχείριση των περιουσιακών στοιχείων της μονάδας ή και τη φθορά και απώλεια τούτων.*

*Η εκτίμηση της αποτελεσματικότητας και της επάρκειας των συστημάτων οργάνωσης και διοίκησης της επιχείρησης.*

*Η αναφορά των διαπιστώσεων του ελέγχου στη διοίκηση της μονάδας και η εισήγηση μέτρων διόρθωσης ή βελτίωσης όπου αυτό κρίνεται αναγκαίο.*

Επομένως, από τους στόχους του εσωτερικού ελέγχου διαφαίνεται η διαφορά μεταξύ αυτού και του εξωτερικού ελέγχου. Υφίστανται όμως και διαφορές οι οποίες αποτελούν μειονεκτήματα του εσωτερικού ελέγχου έναντι του εξωτερικού όχι με την έννοια ότι ο εξωτερικός έλεγχος θα πρέπει να προτιμάται έναντι του εσωτερικού, αλλά με σκοπό να τονιστεί ότι ο εξωτερικός δεν μπορεί να αντικαταστήσει τον εσωτερικό δεδομένου ότι ο εσωτερικός είναι πιο βασικός και υπάρχει σε κάποια μορφή σε όλες τις επιχειρήσεις.

**3. Κρατική ελεγκτική:** Σε αυτή περιλαμβάνονται όλοι οι έλεγχοι που εξασκούν και διενεργούν διάφοροι κρατικοί φορείς. Οι σημαντικότεροι έλεγχοι αυτού του είδους είναι ο φορολογικός έλεγχος που διενεργείται από την εφορία και αφορά στην αναζήτηση ή επαλήθευση του φορολογητέου εισοδήματος των υποκειμενικών σε φορολογία φυσικών και νομικών προσώπων ο έλεγχος από την Τράπεζα της Ελλάδος που αφορά σε νομισματικά και πιστωτικά θέματα και ο έλεγχος από το Ελεγκτικό Συνέδριο του κράτους που αφορά στους λογαριασμούς στο δημόσιο τομέα στον ειδικό λογαριασμό εγγυήσεων γεωργικών προϊόντων και στις δαπάνες που πραγματοποιούνται με ενίσχυση από πόρους της Ευρωπαϊκής Ένωσης καθώς και τους δήμους και κοινότητες (Τσακλάγκανος, 2015).

Η κρατική ελεγκτική είναι συνήθως αρκετά πιο συνοπτική από την εξωτερική και διαφέρει από αυτή στο ότι δεν ακολουθεί γενικώς παραδεκτά λογιστικά και ελεγκτικά πρότυπα. Και οι δύο μορφές ελέγχου όμως αναζητούν τεκμήρια και προβαίνουν σε επαληθεύσεις μεγεθών ή διαδικασιών.

### **1.3 Αντικείμενο της ελεγκτικής επιστήμης**

Για τον ελεγκτή, προσωπικά, σκοπός του ελέγχου είναι η διαμόρφωση γνώμης αναφορικά με την ορθή ή μη παρουσίαση της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσεως της ελεγχόμενης μονάδας στις αντίστοιχες λογιστικές καταστάσεις σύμφωνα με τις γενικώς παραδεκτές λογιστικές αρχές. Αλλά, και κατά τη γενικώς αποδεκτή αντίληψη, ο έλεγχος που διενεργείται από τους ορκωτούς ελεγκτές έχει ως στόχο τη διαπίστωση της σωστής σύμφωνα με τις γενικώς αποδεκτές λογιστικές αρχές παρουσίασης της χρηματοοικονομικής θέσης, δηλαδή την περιουσιακή και κεφαλαιακή διάρθρωση της μονάδας στην αναφερόμενη ημερομηνία, καθώς και τις μεταβολές αυτής, ως αποτέλεσμα της δραστηριοποίησης της κατά τη τρέχουσα χρήση (Φυτράκης, 2009).

Ειδικότερα, στα πλαίσια της χρηματοοικονομικής ελεγκτικής ως αντικείμενο του ελέγχου πρωτίστως αποτελεί ο τρόπος και η αξιοπιστία της μέτρησης και παρουσίασης των χρηματοοικονομικών μεγεθών που συνιστούν την εικόνα της επιχείρησης. Κατά κάποιο τρόπο, επαληθεύεται ο απολογισμός των υπευθύνων να δώσουν ένα λογαριασμό στους έχοντες έννομο συμφέρον για αυτό. Στα πλαίσια αυτά ελέγχεται αναγκαστικά και το λογιστικό σύστημα βάσει του οποίου γίνεται η αρχική μέτρηση και αναφορά καθώς επίσης και η οργάνωση της μονάδας, οι αρχές λειτουργίας της και η επάρκεια των εμπλεκομένων.

Τέλος, ως γνωστικό αντικείμενο η ελεγκτική ευθύνεται ταυτόχρονα και για την ανάπτυξη και προώθηση των αρχών και μεθόδων λειτουργίας της παράλληλα με τα άλλα γνωστικά αντικείμενα και τις άμεσα ή έμμεσα συνδεδεμένες συναφείς τεχνολογίες και επιστήμες.

### **1.4 Ελληνικά ελεγκτικά πρότυπα**

Τα πρότυπα περιγράφουν το θεσμικό πλαίσιο του ελέγχου και προσδιορίζουν τα κριτήρια τα οποία θα πρέπει να ικανοποιηθούν για την ολοκλήρωση του ελέγχου και τη δημοσίευση του αποτελέσματος αυτού.

Η ανάπτυξη των επιμέρους προτύπων λεπτομερώς, για κάθε περίπτωση εφαρμογής, είναι αντικείμενο βεβαίως και θεωρητικής αλλά πρωτίστως πρακτικής μελέτης και εφαρμογής, μέσα από εσωτερικά επαγγελματικά σεμινάρια, τόσο ως προς τη



σύνταξη και εφαρμογή στον έλεγχο ειδικών οδηγιών και προγραμμάτων ελέγχου, όσο και ως προς τους κλάδους των επιχειρήσεων.

Αυτά, σύμφωνα με τη διεθνή βιβλιογραφία, μπορούν να ομαδοποιηθούν στις παρακάτω κατηγορίες (Σιώτης και Ζωϊτσάς, 2010).

**Γενικά πρότυπα:** Ο αντικειμενικός σκοπός του ελέγχου είναι κυρίως η πιστοποίηση της ορθότητας της παρουσίασης της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης της επιχείρησης στις λογιστικές καταστάσεις αυτής βάσει των λογιστικών αρχών. Η πιστοποίηση αυτή διατυπώνεται σαφώς στην έκθεση των ελεγκτή η οποία και αποτελεί το προϊόν της επαγγελματικής και προσεκτικής εφαρμογής των ελεγκτικών προτύπων καθώς και κάθε άλλων εύλογων μέσων και μεθόδων που κρίθηκαν αναγκαία. Κανένας έλεγχος δεν αναλαμβάνεται χωρίς τη σχετική έγγραφη εντολή αλλά και χωρίς ικανή εξουσιοδότηση στην οποία αναφέρεται σαφώς το είδος ή ο σκοπός του ελέγχου. Ο έλεγχος και κάθε σχετική εργασία θα πρέπει να πραγματοποιηθεί από άτομα τα οποία να έχουν κατάλληλη και αρκετή τεχνική εκπαίδευση και ικανότητα ως ελεγκτές όπως αυτή ορίζεται από το νόμο της πολιτείας και τους κανονισμούς του εξουσιοδοτημένου επιβλέποντος. Ο υπογράφων ελεγκτής φέρει την τελική ευθύνη για τον έλεγχο, πλην της περίπτωσης δόλου ο οποίος μπορεί να υπάρξει. Ανεξάρτητα από τη διοικητική διάρθρωση κάθε ελεγκτικής εταιρείας, δικαίωμα υπογραφής έχουν μόνο όσοι κατέχουν την άδεια ορκωτού λογιστή, η οποία και αποκτάται ύστερα από γραπτές εξετάσεις και εμπειρία καθορισμένης χρονικής διάρκειας στη διεξαγωγή ελέγχου, υπό την εποπτεία αδειούχου ελεγκτή. Σε όλη τη διάρκεια του ελέγχου το ελεγκτικό προσωπικό θα πρέπει να διατηρεί αμεροληψία, αντικειμενικότητα, ανεξαρτησία, αξιοπρέπεια και επαγγελματική ευθύνη έναντι του ελεγχόμενου. Ένας ορκωτός ελεγκτής θα πρέπει να εξασκεί σωστά και με ικανότητα το επάγγελμα του και να προσπαθεί συνεχώς να βελτιώνει την επαγγελματική και επιστημονική του κατάρτιση και την ποιότητα των υπηρεσιών του. Ως προς τους ελεγχόμενους πελάτες του, ο ορκωτός ελεγκτής θα πρέπει να είναι αντικειμενικός, δίκαιος και καλός και να τους εξυπηρετεί στα πλαίσια των δυνατοτήτων του και σύμφωνα με τις ευθύνες του προς την κοινωνία και το θεσμό του ανεξάρτητου ελεγκτή. Οι βασικές διαστάσεις συμπεριφοράς που αναφέρονται, ειδικά στις σχέσεις του ορκωτού με τον πελάτη, είναι ανεξαρτησία, αντικειμενικότητα, εχεμύθεια, αποφυγή σύγκρουσης συμφερόντων, αμεροληψία, έμπνευση εμπιστοσύνης και επαγγελματικής ικανότητας. Ως προς τους συναδέλφους

του, ο ορκωτός λογιστής θα πρέπει να φέρεται και να εργάζεται κατά κάποιο τρόπο που να προάγει καλές σχέσεις και συνεργασία μεταξύ των μελών του επαγγέλματος. Γενικώς, ένας ορκωτός λογιστής θα πρέπει να συμπεριφέρεται κατά τρόπο που να προάγει το θεσμό και την ικανότητα του να υπηρετήσει την κοινωνία. Ξεχωριστά πρότυπα επαγγελματικής δεοντολογίας μπορούν να περιγράψουν λεπτομερώς το ασυμβίβαστο ορισμένων ιδιοτήτων με αυτή του ελεγκτή ακόμα και αναφορικά ειδικώς με συγκεκριμένο έλεγχο (Σιώτης και Ζωϊτσάς, 2010).

**Πρότυπα εργασίας:** Τα πρότυπα εργασίας παρέχουν το γενικό πλαίσιο μέσα στο οποίο ο ελεγκτής μπορεί αλλά και θα πρέπει να κινηθεί για να φέρει σε πέρας τον έλεγχο. Βεβαίως, η άσκηση προσωπικής κρίσης από τον ελεγκτή είναι απαραίτητη καθώς είναι αδύνατο να προδιαγραφεί ο ακριβής τρόπος δράσης και αντιμετώπισης κάθε πιθανού συνδυασμού περιστατικών ή και μεμονωμένων περιπτώσεων στη πράξη.

Αρχικά, σε συνεννόηση με τον ελεγχόμενο ο υπεύθυνος ελεγκτής θα πρέπει να προγραμματίσει τόσο τον χρόνο έναρξης του ελέγχου, όσο και την κατάλληλη κατανομή εκείνων των φάσεων ώστε ο έλεγχος τελικά να μην αποβεί εις βάρος των ελεγκτών και κυρίως των ελεγχόμενων (Καραμάνης Κ.2008).

Υπάρχουν στάδια αλλά και μεγέθη των λογιστικών καταστάσεων των οποίων ο έλεγχος μπορεί να αρχίσει πριν το κλείσιμο των βιβλίων της εταιρείας, έτσι ώστε να μειωθεί ο φόρτος εργασίας κατά τη τελική φάση, αλλά και να ολοκληρωθεί μέσα στα αναγκαστικά κατά το νόμο χρονικά περιθώρια.

Ο προϋπολογισμός και ο επιμερισμός του συνολικού ελέγχου και η ανάθεση τμημάτων αυτού στο κατάλληλο ελεγκτικό προσωπικό γίνεται με τη βοήθεια ειδικών, για κάθε τομέα και κλάδο επιχειρήσεων, ελεγκτικών οδηγιών και προγραμμάτων.

Για αυτό, ο έμπειρος ελεγκτής προς ενημέρωσή του, ως προς τα γενικά στοιχεία της μονάδας, ενημερώνεται με τη χρήση των φύλλων εργασίας προηγούμενων ελέγχων, αν έχουν γίνει από την ίδια ελεγκτική εταιρεία, ή προβαίνει σε προκαταρκτικές επαφές και συνεντεύξεις με το κατάλληλο προσωπικό της ελεγχόμενης μονάδας.

Για κάθε φάση και κάθε τομέα του ελέγχου ο υπεύθυνος του ελέγχου θα πρέπει να προϋπολογίσει ικανό χρόνο για επίβλεψη και έλεγχο της εργασίας των υφισταμένων σε κάθε επίπεδο. Ακόμη, η μελέτη και αξιολόγηση της εσωτερικής οργάνωσης της

εταιρείας αλλά και εκείνων των τμημάτων της, ειδικότερα, που άπτονται του ελέγχου που πραγματοποιείται, είναι το δεύτερο στάδιο στον έλεγχο και το πρώτο στην ουσιαστική έναρξη αυτού. Η εσωτερική οργάνωση περιλαμβάνει το οργανόγραμμα της επιχείρησης τις περιγραφές θέσεων εργασίας των διαφόρων τμημάτων, τα εγχειρίδια διαδικασιών και οδηγιών δράσης καθώς και κάθε τεχνική ή μεθοδολογία και πολιτική προς την επίτευξη των στόχων της μονάδας γενικώς ή επιμέρους τμημάτων αυτής. Βεβαίως, πρωτίστως ενδιαφέρει τον ελεγκτή η οργάνωση του λογιστηρίου και ο τρόπος λειτουργίας αυτού με έμφαση στο είδος των βιβλίων και στοιχείων και ειδικότερα στη λειτουργία του συγκεκριμένου λογιστικού συστήματος που η μονάδα εφαρμόζει και παρακολουθεί μέσω αυτού την παρουσία και τη δράση της. Η σημασία της μελέτης και αξιολόγησης του εσωτερικού ελέγχου βρίσκεται στο γεγονός ότι η ικανοποιητική ποιότητα αυτού θα περιορίσει το εύρος των ελέγχων. Στην περίπτωση που διαπιστώνεται σοβαρή αδυναμία στην εσωτερική οργάνωση της μονάδας και ειδικότερα του λογιστηρίου ο ελεγκτής θα πρέπει να επεκτείνει το πρόγραμμα ελέγχου έτσι ώστε να αντισταθμίσει τις υπάρχουσες αδυναμίες, αν και σε τέτοια περίπτωση, αυτό είναι πρακτικά και οικονομικά δυνατόν, μόνο σε μικρές μονάδες με μικρό όγκο πράξεων.

Η μελέτη του εσωτερικού ελέγχου γίνεται με τη βοήθεια ειδικών οδηγιών και ανάλογα με τις ενδείξεις, στη συνέχεια τροποποιείται το βασικό πρόγραμμα ελέγχου (Καραμάνης Κ. 2008).

Τέλος, πηγές πληροφοριών για την περιγραφή και τη μελέτη του εσωτερικού ελέγχου, αποτελούν τα οργανογράμματα της μονάδας, τα διάφορα εγχειρίδια διαδικασιών και περιγραφών θέσεων εργασίας, το καταστατικό της εταιρείας, αναφορές και αλληλογραφία της μονάδας καθώς και συνεντεύξεις με στελέχη και προσωπική περιήγηση στις εγκαταστάσεις της εταιρείας από τον ελεγκτή.

## **1.5 Ιστορική εξέλιξη**

Η αναγκαιότητα του ελέγχου προέκυψε πολλά χρόνια νωρίτερα και ήταν πάντα συνδεδεμένη με λογιστικές πράξεις. Από ιστορικά στοιχεία προκύπτει ότι ο έλεγχος εμφανίστηκε για πρώτη φορά σε προϊστορικούς χρόνους με την ανταλλαγή αγαθών μεταξύ ανθρώπων. Οι εν λόγω συναλλαγές μεταξύ των πρωτόγονων εταιρειών υπογράμμισαν την ανάγκη λογιστικού και ελεγκτικού ελέγχου προκειμένου να υπάρξουν αξιόπιστες συναλλαγές.

Ιστορικά η ελεγκτική πρακτική προηγήθηκε της ελεγκτικής επιστήμης. Δείγματα ελέγχου παρουσιάζονται στα πρώτα χρόνια της οικονομικής δραστηριότητας του ανθρώπου και ιδιαίτερα όταν εμφανίστηκαν οι πρώτες ανταλλαγές αγαθών μεταξύ ατόμων ή διαφόρων κοινωνικών ομάδων.

Η ανάγκη εφαρμογής διαφόρων μέτρων ελέγχου κατά τις συναλλαγές έγινε ιδιαίτερα αισθητή με την εισαγωγή και την αναγνώριση του χρήματος ως μονάδας μέτρησης αξιών ως μέσου διεξαγωγής οικονομικών συναλλαγών και ως απόθεμα πλούτου. Τα μέτρα αυτά αποσκοπούσαν στην παροχή αξιόπιστων πληροφοριών για τις συναλλαγές στη διαφύλαξη και τη σωστή διαχείριση του πλούτου και στην προστασία των συμβαλλομένων.

Κατά τους ιστορικούς πιστεύεται ότι από το 4000 π.Χ. υπήρξε μια τυπική τήρηση αρχείων και σύσταση, για πρώτη φορά, συστημάτων ελέγχου από τις οργανωμένες επιχειρήσεις και κυβερνήσεις στη Μέση Ανατολή προκειμένου να διασφαλίσουν την ορθή καταγραφή των εισπράξεων, των εκταμιεύσεων και την είσπραξη των φόρων, δεδομένου ότι οι κυβερνήσεις διατηρούσαν επιφυλάξεις και αμφιβολίες για την ηθική των υπαλλήλων τους εξαιτίας των λογιστικών ανακρίβειών που καταγράφονταν (Ramammorti, 2003).

Οι ελεγκτικοί μηχανισμοί της αρχαίας Ελλάδας περί το 350 π.Χ. παρουσιάζουν κοινά σημεία με τη σημερινή μορφή ελέγχου (Lee, Azham, 2008).

Όπως αναφέρει ο Μηλιώνης (2006, σελ. 30), ο Αριστοτέλης μας παρουσιάζει ότι στην αθηναϊκή δημοκρατία η άσκηση του δημοσιονομικού ελέγχου διενεργείτο από *10 Λογιστές*, που εκλέγονταν από τη Βουλή των Πεντακοσίων, μετά από κλήρωση, *10 μελές δικαστήριο* που τα μέλη ονομάζονταν *Ευθύνοι* και εκλέγονταν με κλήρωση, ενώπιον του οποίου κάθε πολίτης μπορούσε να εκκαλέσει τις απαλλακτικές αποφάσεις των δέκα Λογιστών, *20 Παρέδρους*, με συμβουλευτική ψήφο και οι οποίοι παρείχαν ανά δύο επικουρικό ρόλο στους Ευθύνους, *501 δικαστές* του τμήματος της Ηλιαίας, ενώπιον της οποίας προσβάλλονταν οι αποφάσεις των Ευθύνων και από τον «*επί τη διοικήσει*» ως ανώτατη οικονομική αρχή στην αρχαία Αθήνα.

Στη δυτική Ευρώπη, τα πρώτα χρόνια του μεσαίωνα, η ελεγκτική παρέμεινε στάσιμη ή σε πολλές περιπτώσεις ατόνησε. Αργότερα, η εμπορική άνθηση των ιταλικών πόλεων έδωσε νέα ώθηση στο θεσμό του ελέγχου. Η εξάπλωση της δράσης πολλών

εμπορικών επιχειρήσεων στις γνωστές τότε χώρες προκάλεσε την ανάθεση εμπορικών αποστολών σε τρίτους και δημιούργησε την ανάγκη ελέγχου του έργου τους. Έτσι άρχισε να αναγνωρίζεται ο ρόλος που μπορεί να διαδραματίσει ο έλεγχος στον ιδιωτικό επιχειρηματικό τομέα. Η σπουδαιότητα αυτού του ρόλου έγινε ιδιαίτερα σαφής όταν οι επιχειρήσεις εφάρμοσαν το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και αναζητούσαν τρόπους διαπίστωσης της ειλικρίνειας των λογαριασμών τους. Το διπλογραφικό σύστημα απετέλεσε όπως αποτελεί και σήμερα σημαντικό μέσο υποβοήθησης του ελέγχου, καθώς η ορθολογική λειτουργία του επιτρέπει την επαλήθευση της ακρίβειας των πληροφοριών και τη διασταύρωση της αντικειμενικότητας του.

Στα τέλη του Μεσαίωνα, η Ιταλία σήμανε την αναγέννηση της Λογιστικής και η πόλη της Πίζας έχει δικό της εγκεκριμένο ελεγκτή (Ramamoorti, 2003). Το 1581 στη Βενετία της Ιταλίας δημιουργήθηκε η πρώτη επίσημη «Coliegio dei Raxonati» (Ενωση Επαγγελματικών Ελεγκτών), ως ένας κρατικός θεσμός με επιρροή και αυστηρή επίβλεψη των δραστηριοτήτων των μελών του.

Η λέξη «auditors» χρησιμοποιείται για πρώτη φορά το 1285 στη Μεγάλη Βρετανία, σε σχετικό διάταγμα του Εδουάρδου του Α', το οποίο όριζε ότι όλοι οι διαχειριστές του δημόσιου χρήματος θα υπόκεινται σε έλεγχο από ελεγκτές auditors. Ακόμη, οι υπηρέτες του βασιλέως, διοικητές, θαλαμηπόλοι, ταμίες και λοιποί εισπράκτορες, υποχρεούνται στην τήρηση κανονικών λογαριασμών. Αν κάποιος από αυτούς, κατά την κρίση των εσωτερικών ελεγκτών internal auditors θεωρούνται καταχραστές, επιβάλλεται ποινή φυλάκισης (Καζαντζής, 2006, Παπαστάθης, 2003).

Η ελεγκτική και ο θεσμός των ελεγκτών όπως τον γνωρίζουμε σήμερα αναπτύχθηκαν στη Μ. Βρετανία η οποία αναγνώρισε πολύ νωρίτερα από τα άλλα κράτη τη σπουδαιότητα του ελέγχου στην ανάπτυξη και την αποτελεσματική διαχείριση των επιχειρήσεων βιομηχανίας και του διεθνούς εμπορίου.

Οι οικονομικές κρίσεις των ετών 1825 και 1836, η ανάπτυξη της βιοτεχνίας και η ενίσχυση της βιομηχανίας συνέβαλαν στη διάδοση και συστηματοποίηση των ελέγχων στη Μεγάλη Βρετανία. Το κλίμα κερδοσκοπίας που δημιουργήθηκε, ως απόρροια της βιομηχανικής επανάστασης επέδρασε θετικά για την δημιουργία του επαγγέλματος των ελεγκτών και του θεσμού των ορκωτών ελεγκτών για την ανάπτυξη της λογιστικής ελεγκτικής Public Accountance, καθώς προέκυψε η ανάγκη

προστασίας των μικροεπενδυτών που αυξάνονταν με ταχείς ρυθμούς. Όπως αναφέρει ο Καραμάνης, (2008, σελ. 52) την περίοδο αυτή «η Ελεγκτική άρχισε να γνωρίζει μεγάλη ανάπτυξη και να αποκτά πολλά από τα σημερινά χαρακτηριστικά της».

Η ίδρυση το 1854 στο Εδιμβούργο της πρώτης οργάνωσης ορκωτών λογιστών, με την ονομασία “Κοινωνία των Λογιστών” (Society of Accountants) καθιέρωσε την Σκωτία και την Αγγλία ως πατρίδα της σύγχρονης λειτουργίας του ελέγχου.

Στη συνέχεια, ακολούθησε ο Καναδάς το 1879 με την ίδρυση της “Βορειο-αμερικανικής ένωσης λογιστών” στο Τορόντο, που αργότερα μετονομάστηκε “Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών του Οντάριο” Institute of Chartered Accountants of Ontario.

Παράλληλα, όμως με την ελεγκτική πρακτική αναπτύχθηκε και η επιστήμη της ελεγκτικής οι αρχές της οποίας διέπουν το έργο του ελεγκτή. Επίσης θεσπίστηκαν ορισμένοι κανόνες δεοντολογίας και έγινε αντιληπτό ότι ο ελεγκτής πρέπει να έχει εξειδικευμένες γνώσεις να εκτελεί το έργο του με ευσυνειδησία και κατά τρόπο συστηματικό (Φυτράκης Ε.2009).

Στις αρχές του 20<sup>ου</sup> αιώνα οι ΗΠΑ ανέλαβαν να εξελίξουν την έννοια της ελεγκτικής πρακτικής και επιστήμης. Αργότερα ακολούθησαν οι διάφορες χώρες της δυτικής Ευρώπης. Από τότε το ελεγκτικό επάγγελμα εξελίσσεται και επεκτείνεται ενώ το έργο του διέπεται από ένα πλέγμα αρχών και κανόνων.

Η λειτουργία του ελέγχου για πρώτη φορά πρόβαλε ως μέρος μιας διαδικασίας διαχειριστικής συμπεριφοράς και ήταν μια βοηθητική και υποστηρικτική λειτουργία. Αργότερα, το 1941, δόθηκε έμφαση στην εισαγωγή του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών - ΔΣ και στα επαγγελματικά πρότυπα. Παράλληλα με αυτές τις εξελίξεις, το Διοικητικό Συμβούλιο και η Επιτροπή Ελέγχου, καθώς και οι εξωτερικοί ελεγκτές συνέβαλαν στην ενίσχυση του ρόλου του Εσωτερικού Ελεγκτή. Τέλος, έγιναν κάποιες αλλαγές στην προοπτική των εσωτερικών ελεγκτών. Από τη μια πλευρά, απέκτησαν μια πλήρη μορφή και έφεραν πρόσθετες δραστηριότητες και καθήκοντα, αλλά, από την άλλη πλευρά, είχαν ως αποτέλεσμα την αναμόρφωση των σχέσεών τους με τους ελεγχόμενους.

Η κοινωνική και οικονομική κατάσταση στις αρχές της δεκαετίας του 1940, ως περίοδος πολέμου, επηρέασε σημαντικά το πεδίο εφαρμογής του ελέγχου.



Κατά την περίοδο αυτή στον έλεγχο, μεταξύ άλλων, εντάχθηκαν επιπλέον χαρακτηριστικά, όπως:

- α. βάση ελέγχου αποτελεί ο εσωτερικός έλεγχος της εταιρείας και οι τεχνικές δειγματοληψίας που χρησιμοποιούνται,
- β. συλλογή ελεγκτικών τεκμηρίων από εσωτερικές και από εξωτερικές πηγές,
- γ. έμφαση στην ακρίβεια και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων,
- δ. αν και παρατηρείται σταδιακή μετατόπιση προς τον έλεγχο κόστους-οφέλους, η κατάσταση του ισολογισμού παραμένει σημαντική και
- ε. εκτός από τα βιβλία των λογαριασμών, την φυσική παρατήρηση εξωτερικών και άλλων στοιχείων (Porter et al. 2005).

Υπό το πρίσμα αυτό, ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή ως εργαλείο παροχής βοήθειας στη διοίκηση υπήρξε τόσο σημαντικός με αποτέλεσμα τη διατήρηση του μεταπολεμικά.

Κατά την περίοδο 1960-1990 η αλματώδης αύξηση της τεχνολογίας, σε παγκόσμιο επίπεδο, συνέβαλε στην αύξηση της πολυπλοκότητας των επιχειρήσεων, καθώς προκλήθηκε η ανάγκη της ενίσχυσης της αξιοπιστίας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και των διεργασιών μιας αποτελεσματικής αγοράς κεφαλαίων (Porter, et al., 2005).

Στον ρόλο των ελεγκτών η παροχή και συμβουλευτικών υπηρεσιών προς τους πελάτες κρίθηκε απαραίτητη, πέραν του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, (Lee, Azham, 2008).

Σήμερα ο εσωτερικός έλεγχος είναι ένα ανεπτυγμένο και αναγνωρισμένο επάγγελμα. Η ιδέα του εσωτερικού ελεγκτή συνδέεται με την αίσθηση της ασφάλειας, ενώ ο πρωταρχικός του στόχος είναι η ανίχνευση της απάτης (Pickett, 2003).

Το Σώμα Ορκωτών Λογιστών ιδρύθηκε με το Ν.Δ.3329/1955 και έπαψε να λειτουργεί το 1992 με την αρχική του μορφή, καθώς σημαντικό βήμα εκσυγχρονισμού του επαγγέλματος και εναρμόνισης του με αυτά των άλλων χωρών της Ευρώπης αποτέλεσε η ριζική αναδιοργάνωση του με το νόμο 1969/91 και τη δημιουργία του Σώματος των Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε).

Η εισαγωγή των Ορκωτών Ελεγκτών με τη βοήθεια των προτύπων που εξέδωσε το IAASB -Διεθνές Συμβούλιο Διασφάλισης και Ελέγχου- και η Επαγγελματική Δεοντολογία του Κώδικα της IFAC -Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών- αποσκοπεί

στην εξασφάλιση της επαγγελματικής ανεξαρτησίας των Πιστοποιημένων Ελεγκτών και της αμεροληψίας και της διαφάνειας (Previts & Merino, 1998).



## Κεφάλαιο 2. Εσωτερικός έλεγχος

### 2.1 Εισαγωγή

Η αλματώδης ανάπτυξη της τεχνολογίας, η παγκοσμιοποίηση της οικονομίας καθώς και η χρήση συνεχώς πιο εξελιγμένων και πολύπλοκων εργαλείων, μεθόδων και εφαρμογών και δεδομένου του ανταγωνιστικού περιβάλλοντος που πλέον καλούνται να λειτουργήσουν οι επιχειρήσεις και οι οργανισμοί δημιουργούν μια πολυπλοκότητα που δύσκολα διαχειρίζεται και ως εκ τούτου ο ρόλος της ελεγκτικής, τόσο για τον ιδιωτικό όσο και για το δημόσιο τομέα της οικονομίας σε εθνικό, ευρωπαϊκό αλλά και διεθνές επίπεδο καθίσταται ζωτικός με διαρκώς αυξανόμενη σημασία. (Καζαντζής, 2006, σελ. 39).

Επιπλέον, οι ατέλειες της ανθρώπινης φύσης, ο έγκαιρος εντοπισμός και η διόρθωση των λογιστικών σφαλμάτων, η ανάγκη για παροχή αξιόπιστων και ποιοτικών πληροφοριών και η αποτροπή του οικονομικού εγκλήματος και της απάτης καθιστούν επιτακτική την καθιέρωση του ελέγχου κάθε οργανισμού ή επιχείρησης (Γρηγοράκος, 1989).

Απόρροια των παραπάνω, για την αξιολόγηση και διαχείριση των νέων κινδύνων, προς διασφάλιση της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας κάθε επιχείρησης/οργανισμού αποτελεί επιτακτικά η ανάγκη καθιέρωσης, ανάπτυξης και εφαρμογής μηχανισμών ελέγχου υψηλής ποιότητας.

### 2.2 Ορισμός- έννοια ελέγχου

Ο έλεγχος audit ορίζεται ως μέθοδος αντικειμενικής σύγκρισης των διαδικασιών που εκτελούνται έναντι ενός πλαισίου κριτηρίων έτσι ώστε:

1. να αποδειχθεί η αντιστοιχία ανάμεσα στις εκτελούμενες διαδικασίες και τα κριτήρια,
2. να εκφραστεί μια άποψη σε σχέση με το βαθμό αυτής της αντιστοιχίας,
3. να επικοινωνήσει τα ευρήματα αυτά στα κατάλληλα άτομα » (Churchill & Teitelbaum ,1967,σελ. 420).

Η έννοια του ελέγχου από την Αμερικάνικη Ένωση Λογιστικής - American Accounting Association και σύμφωνα με την αναφορά του Καραμάνη, (2008,σελ.49) έχει ως «η συλλογή και αξιολόγηση στοιχείων και δεδομένων με

σκοπό την έκδοση γνώμης από έναν ανεξάρτητο και κάτοχο των απαιτούμενων προσόντων επαγγελματία, σχετικά με το κατά πόσο οι υπό έλεγχο πληροφορίες ή δεδομένα έχουν παραχθεί σύμφωνα με συγκεκριμένα κριτήρια. Ο ορισμός αυτός καλύπτει όχι μόνο τον έλεγχο των ιστορικών λογιστικών καταστάσεων, αλλά κάθε μορφής έλεγχο».

Επιπλέον, από αναφορά του Καζαντζή (2006, σελ.52) « η ελεγκτική αποτελεί μια συστηματική, αντικειμενική διαδικασία συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων που αφορούν σε πιστοποιήσεις οικονομικών ενεργειών και γεγονότων με σκοπό την εξακρίβωση του βαθμού ανταπόκρισης μεταξύ αυτών των πιστοποιήσεων και των προκαθορισμένων κριτηρίων για τη γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων σε ενδιαφερόμενους και χρήστες».

Στο σημείο αυτό πρέπει να αποσαφηνιστεί η έννοια μεταξύ των όρων “internal audit” και “internal control” που πολλάκις αποδίδεται ως ταυτόσημη.

Στον όρο “internal control” αναφέρονται οι «εσωτερικές δικλίδες συστήματος» (internal control system), ήτοι αφορά στο «πλέγμα μηχανισμών και διαδικασιών στο ευρύτερο πλαίσιο οργάνωσης της επιχείρησης που η διοίκηση έχει θέσει σε λειτουργία προκειμένου να παρακολουθεί, να εποπτεύει και να κατευθύνει την επιχείρηση στην προσπάθειά της για επίτευξη των στόχων της. Οι δικλίδες αυτές λειτουργούν προληπτικά, σε αντίθεση τόσο με τον εσωτερικό όσο και με τον εξωτερικό έλεγχο που μπορεί να λειτουργούν και εκ των υστέρων» (Καραμάνης, 2008, σελ. 51).

### 2.3 Διακρίσεις ελέγχου

Βασική διάκριση ελέγχου αποτελεί ο **Εσωτερικός έλεγχος (internal audit)** που διενεργείται από εξαρτημένα με την ίδια επιχείρηση /οργανισμό άτομα και ο **Εξωτερικός έλεγχος (external audit)** που διενεργείται από ειδικούς επαγγελματίες ελεγκτές οι οποίοι ουδεμία σχέση ή εξάρτηση πρέπει να έχουν με την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα.

Επιπλέον, οι έλεγχοι διακρίνονται ανάλογα με τον ειδικότερο σκοπό σε **Προληπτικούς**, που διενεργούνται κατά την εκτέλεση της οικονομικής συναλλαγής και έχουν σκοπό να προλάβουν τα πιθανά λάθη και **Κατασταλτικούς**, που

διενεργούνται εκ των υστέρων και αποβλέπουν στην αποκάλυψη λαθών ή παραλήψεων και ανωμαλιών.

Ανάλογα με τη διάρκεια διακρίνονται σε **Μόνιμους ή διαρκείς**, που διενεργούνται συνέχεια και κατά τη διάρκεια της οικονομικής χρήσης, σε **Τακτικούς ή Περιοδικούς**, που δεν είναι μεν συνεχείς, αλλά διενεργούνται κατά τακτικές χρονικές περιόδους και σε **Έκτακτους ή Περιπτωσιακούς**, που διενεργούνται σε έκτακτες περιπτώσεις για ειδικούς λόγους.

Σε ευρεία έννοια, υπάρχουν τέσσερα είδη ελέγχου:

**Οι έλεγχοι παραγωγής (Production Audits)**, με στόχο τη διαπίστωση του κατά πόσο τηρούνται οι διαδικασίες σε όλο το εύρος της παραγωγικής διαδικασίας.

**Οι οικονομικοί έλεγχοι (Financial Audits)**, με στόχο την επαλήθευση της ακρίβειας, της ειλικρίνειας, της σωστής απεικόνισης και της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων.

**Οι διοικητικοί έλεγχοι (Management Audits)**, με στόχο την εξακρίβωση για την ορθή διοίκηση τμήματος.

**Οι λειτουργικοί έλεγχοι (Operational Audits)**, οι οποίοι αποβλέπουν στο κατά πόσο ένα τμήμα λειτουργεί σωστά και αποτελεσματικά σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διαδικασίες.

## 2.4 Εσωτερικός Έλεγχος – Ορισμός και σκοπός

Ο Εσωτερικός Έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη και αντικειμενική δραστηριότητα που αξιολογεί τη λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου των επιχειρήσεων ή οργανισμών και παρέχει συμβουλές για την επίτευξη των στόχων με το χαμηλότερο κόστος. Παράλληλα, συμβάλλει στη βελτίωση των δραστηριοτήτων του και χρησιμοποιεί τους ελέγχους του προκειμένου να μετριάσει τους κινδύνους που διατρέχουν η εταιρεία (Sawyer, Dittenhofer & Scheiner. 2003).

Η ιδιωτική πρωτοβουλία των Η.Π.Α, C.O.S.O. - The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission ορίζει τον εσωτερικό έλεγχο «ως μια διαδικασία σχεδιασμένη και επηρεασμένη από αυτούς που είναι επιφορτισμένοι με την διακυβέρνηση, τη διοίκηση και άλλο προσωπικό, για να παρέχει λογική διασφάλιση σχετικά με την επίτευξη των στόχων του οργανισμού σχετικά με την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων, την αποδοτικότητα και την

αποτελεσματικότητα των λειτουργιών και τη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς».

Σύμφωνα με την Επαγγελματική Ένωση Εσωτερικών Ελεγκτών των ΗΠΑ, η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου (Institute of Internal Auditors, 2004) περιλαμβάνει τις δράσεις που υιοθετεί η διοίκηση για το σχεδιασμό, την οργάνωση και την καθοδήγηση. Οι ενέργειες αυτές παρέχουν τη διασφάλιση ότι θα επιτευχθούν οι ακόλουθοι στόχοι:

- α. οικονομική και επαρκής χρήση των πόρων,*
- β. προστασία των περιουσιακών στοιχείων της,*
- γ. αξιοπιστία και ακεραιότητα της πληροφόρησης,*
- δ. συμμόρφωση με πολιτικές, διαδικασίες, νόμους και κανονισμούς.*

Επιπλέον, η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί στοιχείο της εταιρικής διακυβέρνησης και, επίσης, αποτελεί σημαντικό παράγοντα για τη διαδικασία διακυβέρνησης ενός οργανισμού, ενώ αξιολογεί και βελτιώνει ορισμένα περιουσιακά στοιχεία:

1. Καθιερώνει τη διαδικασία των στόχων και των αξιών,
2. Παρακολουθεί την επίτευξη στόχων,
3. Εξασφαλίζει την υποχρέωση λογοδοσίας και
4. Προστατεύει την αξία.

Ο εσωτερικός έλεγχος ενημερώνει όλα τα τμήματα και όλα τα μέλη μιας επιχείρησης ότι οι διαδικασίες ελέγχου είναι σύμφωνες με τις αποφάσεις που λαμβάνει η διοίκηση για να τους απαλλάξει από την ευθύνη. Επίσης, όπως δηλώνεται από τις αρχές της Εταιρικής Διακυβέρνησης, ο Εσωτερικός Έλεγχος προστατεύει τα συμφέροντα των μετόχων και των εργαζομένων ενώ αξιολογεί (Whittington & Pany , 1998):

- Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου και τα υποσυστήματα,
- Την εκτίμηση των κινδύνων και την αποτελεσματική διαχείριση,
- Την ύπαρξη της οργάνωσης και την αποτελεσματικότητας των εσωτερικών διαδικασιών
- Τις συμφωνίες εκπαίδευσης και συμμόρφωσης με τις αποφάσεις διαχείρισης των εργαζομένων,
- Τη σύγκριση των λειτουργικών εξόδων,
- Την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων,

- Την αξιολόγηση της συνεργασίας και της επικοινωνίας μεταξύ των εργαζομένων, τη χρήση μέσων παραγωγής,
- Την πρόληψη της απάτης, των ζημιών και των απωλειών.

Σκοπό του ελέγχου αποτελεί η συνεχής ενίσχυση της οικονομικής μονάδας και η εξασφάλιση του εταιρικού συμφέροντος, παρέχοντας υψηλού επιπέδου υπηρεσίες προς τη διοίκηση, όπως αξιολόγηση των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας, υποστήριξη των στελεχών για αποτελεσματικότερη άσκηση των καθηκόντων τους, καθώς και παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών, έχοντας πάντα κριτήρια το χαμηλότερο δυνατό κόστος με το μέγιστο αντίστοιχα όφελος.

#### **2.4.1 Εσωτερικός έλεγχος - Αναγκαιότητα**

Ο ισχυρισμός των υπευθύνων, ότι πάντα στην επιχείρηση που διοικούν, λειτουργούν κατά τον πλέον ιδανικό τρόπο, σύμφωνα με τις υπάρχουσες αποφάσεις, διαδικασίες και κανόνες, δεν είναι δυνατόν να γίνει αποδεκτός από τη μια μεριά της ελεγκτικής. Η έλλειψη έγκαιρης και αξιόπιστης πληροφόρησης είναι ένα γενικότερο φαινόμενο και οφείλεται κατά ένα μέρος σε προσωπικές αδυναμίες επίβλεψης των λειτουργιών από τα εποπτεύοντα στελέχη καθώς και στις οργανωτικές αδυναμίες που παρατηρούνται στους φορείς.

Στην πράξη οι διαδικασίες δεν έχουν την άμεση και αντικειμενική πληροφόρηση που χρειάζεται για να εξακριβώσουν αν λειτουργούν κατάλληλες, ασφαλιστικές δικλείδες σε όλους τους τομείς της επιχείρησης που έχουν υποχρέωση να γνωρίζουν. Η ιστορική αναδρομή καθώς και η διεθνής εμπειρία έχει δείξει ότι η αναγκαία αυτή ενημέρωση παρέχεται καλύτερα από μια λειτουργία ανεξάρτητη από τις συνηθισμένες, ανεξάρτητη από την γραμμή παραγωγής, τον εσωτερικό έλεγχο. Επίσης, ο εσωτερικός έλεγχος με τις αναβαθμισμένες υπηρεσίες που προσφέρει, ως σύμβουλος, γίνεται όλο και περισσότερο αναγκαίος και χρήσιμος.

Με την ανάλογη από τη διοίκηση υποστήριξη μπορεί να συμβάλλει αποτελεσματικά στον εντοπισμό των διαχειριστικών αδυναμιών, στην πρόληψη και στην καταστολή των απρόβλεπτων γεγονότων, θετικό σημείο για την εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησης.

Η αναγκαιότητα του εσωτερικού ελέγχου είναι προφανής καθώς αποτελεί το εργαλείο ελέγχου των δραστηριοτήτων και των καθηκόντων των στελεχών της

οικονομικής μονάδας με το οποίο περιορίζονται τυχόν σφάλματα και ατασθαλίες, που οφείλονται στην ανθρώπινη φύση, ικανότητα, αλλά και ηθική. Επιπλέον, η δραστηριοποίηση της οικονομικής μονάδας σε πολύπλοκο επιχειρησιακό περιβάλλον, ο υψηλός όγκος συναλλαγών είτε λόγω επέκτασης των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας, είτε λόγω σύναψης συνεργασιών/ συμμαχιών απαιτεί εξαιρετική εξειδίκευση και ως εκ τούτου καθίσταται αναγκαία η ύπαρξη του εσωτερικού ελεγκτή.

Περαιτέρω, η ύπαρξη εσωτερικού ελέγχου συνεισφέρει στο έργο των εξωτερικών ελεγκτών, καθώς στα ελεγκτικά πρότυπα και τις σχετικές νομοθεσίες που αφορούν τους εξωτερικούς ελεγκτές, η αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζεται στην εξεταζόμενη οικονομική μονάδα, θεωρείται απαραίτητη και καθοριστική, για τον σχεδιασμό και τη διαμόρφωση των μεθόδων του εξωτερικού ελέγχου, αλλά και για την έκταση αυτών που θα πραγματοποιήσουν.

Κρίσιμα σημεία που καθιστούν αναγκαία την ύπαρξη του εσωτερικού ελέγχου αποτελούν :

- Ακρίβεια, πληρότητα και αξιοπιστία των οικονομικών δεδομένων που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις και στα λογιστικά βιβλία.
- Συμμόρφωση της οικονομικής μονάδας στην κείμενη νομοθεσία και την εταιρική πολιτική.
- Μέτρηση αποτελεσματικότητας/απόδοσης της διοίκησης.
- Ασφάλεια των πληροφοριακών συστημάτων, δεδομένων και κρίσιμων υποδομών, για την επιβίωση και τη συνέχιση της δραστηριότητας της επιχείρησης
- Αξιολόγηση της ανάγκης διενέργειας δαπανών και εντοπισμός των σημείων που χρήζουν βελτίωσης (σημειώσεις κ. Μ. Μενεξιάδη).

#### **2.4.2 Η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου**

Η εφαρμογή ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου καθίσταται ιδιαίτερα δύσκολη και επίπονη , δεδομένου ότι κάθε επιχείρηση έχει τις δικές της ανάγκες, τόσο από απόψεως μεγέθους όσο και διαχείρισης. Παρόλα αυτά, μπορούμε να αναφέρουμε ορισμένα χαρακτηριστικά που είναι απαραίτητα για την αποτελεσματικότητα ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Η ανεξαρτησία αποτελεί απαραίτητο στοιχείο για την αποτελεσματικότητα ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου, καθώς επιτρέπει στους ελεγκτές να ενεργούν ανεπηρέαστα και χωρίς παρεμβολές (Mihret & Yismaw, 2007).

Ο Διευθυντής Εσωτερικού Ελέγχου διαβιβάζει τις εκθέσεις στο Διοικητικό Συμβούλιο. Αυτή η άμεση σύνδεση δίνει κύρος στο έργο των εσωτερικών ελεγκτών. Επιπλέον, κάθε επιχείρηση προκειμένου να επιτύχει το δικό της σκοπό, χρειάζεται ένα οργανωτικό σχέδιο που θα διασφαλίσει την ορθή λειτουργία, καθώς θα καταναίμει τις ευθύνες μεταξύ των μελών των εσωτερικών ελεγκτών. Δεδομένου ότι η τρέχουσα διοίκηση ενός οργανισμού δεν διαθέτει τις δικές του άμεσες και αξιόπιστες πληροφορίες για τη δημιουργία εγγυήσεων για τη διαχείριση των επιχειρηματικών κινδύνων, ο εσωτερικός έλεγχος καλύπτει αυτό το κενό με τον συμβουλευτικό και κατασταλτικό του ρόλο.

Ομοίως, ο εσωτερικός έλεγχος στοχεύει στην εφαρμογή των αρχών της εταιρικής διακυβέρνησης ως μεθόδου βαθμονόμησης διαφάνειας και, ως εκ τούτου, δίνει αξία σε αυτό, ενώ προστατεύει τα συμφέροντα των εργαζομένων, των πελατών και των μετόχων της επιχείρησης. Η αποκάλυψη και ο έλεγχος είναι βασικές πληροφορίες που σχετίζονται με την εταιρεία και είναι θεμελιώδεις για τη διασφάλιση της διαφάνειας, την προστασία των επενδυτών και κατά συνέπεια την εύρυθμη λειτουργία του κεφαλαίου.

Επιπλέον, ο σχεδιασμός ενός αποτελεσματικού Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να εγγυάται τις συναλλαγές που πραγματοποιούνται από την επιχείρηση. Ειδικότερα, η διαδικασία των συναλλαγών πρέπει να ελέγχεται και να διεξάγεται σύμφωνα με τις αρχές και τις πολιτικές της διοίκησης, ώστε να μπορεί να ελέγχει την καταχώρηση των συναλλαγών, η οποία πρέπει να προηγείται της έγκρισης αρχών και κανόνων λογιστικής. Η πρόσβαση στα οικονομικά στοιχεία της εταιρείας θα πρέπει να γίνεται με τα απαιτούμενα έγγραφα.

Επιπλέον, ένας άλλος σημαντικός παράγοντας που καθιστά τον εσωτερικό έλεγχο πιο αποτελεσματικό είναι η επιθεώρηση εργασίας. Είναι ζωτικής σημασίας να ελέγχονται όλες οι μέθοδοι και οι διαδικασίες και να γίνονται προτάσεις όπου χρειάζεται, προκειμένου να βελτιωθεί και να διασφαλιστεί η ποιότητα.



Επιπλέον, όλες οι πληροφορίες από εκθέσεις, συμβούλια και διασκέψεις θα πρέπει να διαχέονται σε όλη τη διοίκηση. Επίσης, κάθε σύστημα εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αντιστοιχεί στο μέγεθος και τις ανάγκες κάθε επιχείρησης.

### 2.4.3 Εσωτερικός έλεγχος - Κώδικας δεοντολογίας

Ο βασικός σκοπός του Κώδικα Δεοντολογίας είναι η προώθηση της κουλτούρας δεοντολογίας στο επάγγελμα του Εσωτερικού Ελέγχου. Οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να εφαρμόζουν και να υπερασπίζονται τις ακόλουθες αρχές (Whittington & Pany, 1998):

- **Ακεραιότητα:** παρέχει εμπιστοσύνη στην κρίση του εσωτερικού ελεγκτή. Οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να εκτελούν το έργο τους με αξιοπιστία, ένταση και επαγγελματισμό. Επίσης, θα πρέπει να επιθεωρούν και να κάνουν τις σχετικές ειδοποιήσεις που απαιτούνται από το νόμο. Δεν πρέπει να συμμετέχουν σε πράξεις και σε τρίτα μέρη, που προκαλούν δυσπιστία στο επάγγελμά τους.
- **Αντικειμενικότητα:** Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να είναι αμερόληπτοι, να έχουν μια ισορροπημένη κρίση σε όλες τις σχετικές περιστάσεις που δεν επηρεάζεται από δικά τους ή άλλα συμφέροντα.
- **Εμπιστευτικότητα:** Ο εσωτερικός ελεγκτής θεωρείται εχέμυθο άτομο, δεδομένου ότι δεν αποκαλύπτει καμία πληροφορία χωρίς την κατάλληλη εξουσιοδότηση, εκτός εάν υπάρχει νομική υποχρέωση για να γίνει αυτό. Προστατεύει και επιδεικνύει αξιοπρέπεια στις σχετικές πληροφορίες και επίσης πρέπει να είναι προσεκτικός στη χρήση των αποκτώμενων πληροφοριών, καθώς δεν επιτρέπεται η χρήση τους για ίδιο όφελος.
- **Επάρκεια:** Οι εσωτερικοί ελεγκτές χρησιμοποιούν την κρίση και την εμπειρία τους για να παρέχουν τις υπηρεσίες τους, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου.

### 2.5 Σύστημα εσωτερικού ελέγχου

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου υποδεικνύει ένα οργανωμένο πρότυπο λειτουργιών και διαδικασιών σε ένα ολοκληρωμένο σύστημα ελέγχου που καθιερώνει τη διαχείριση και τονίζει την αποτελεσματική λειτουργία των οργανισμών (Cheung, Chi., Qiang, Chen, 1997).



Βασικό στοιχείο στο σχεδιασμό ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου (ICS) είναι η εκτίμηση κινδύνου. Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μέσο για την προσέγγιση και την αξιολόγηση των παραμέτρων κινδύνου. Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου εφαρμόζει όλες τις μεθόδους που χρησιμοποιεί η διοίκηση για να παρέχει την πιο κατάλληλη συνεργασία με το Διοικητικό Συμβούλιο της επιχείρησης, να διασφαλίζει το κεφάλαιο, να εντοπίζει τις απάτες και να εντοπίζει σφάλματα, ακρίβεια και συμπλήρωση λογιστικών αρχείων και να προετοιμάσει εγκαίρως όλες τις σχετικές οικονομικές πληροφορίες (Meigs, Larsen & Meigs, 1984).

Ως σύστημα εσωτερικού ελέγχου ορίζεται ένα οργανωμένο και καλά δομημένο σύστημα που συνδέεται άμεσα με τους κανόνες που διέπουν τη διοίκηση της εταιρείας και αποσκοπεί στην παροχή ασφάλειας των συμφερόντων της επιχείρησης. Ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνει τα ακόλουθα :

- Εσωτερικός λογιστικός έλεγχος.
- Οργανωτική δομή της εταιρείας.
- Γραπτά εγχειρίδια.
- Αξιολόγηση του μακροπρόθεσμου και βραχυπρόθεσμου σχεδιασμού.
- Πολιτική αγοράς - προμήθειες και προσωπικό της εταιρείας.
- Διαχείριση περιουσιακών στοιχείων και χαρτοφυλακίου.
- Κύκλος και παραγωγή προϊόντων και υπηρεσιών.

Συγκεκριμένα, το σύστημα εσωτερικού ελέγχου είναι απαραίτητο για τη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας της επιχείρησης. Η πολυπλοκότητα των οργανισμών, το είδος των δραστηριοτήτων, το περιβάλλον δραστηριοποίησης καθιστά αναγκαία τη διαμόρφωση διαφορετικών συστημάτων.

Σημαντικό ρόλο στη δημιουργία ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου παίζει το οργανωτικό σχέδιο, η κατάλληλη κατάρτιση και εκπαίδευση του ανθρώπινου δυναμικού και η λογιστική διαχείριση της επιχείρησης.

Κατά συνέπεια, είναι προφανές ότι η δημιουργία ενός αξιόπιστου συστήματος εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να ακολουθεί τις ακόλουθες αρχές:

- Κατάλληλες λογιστικές διαδικασίες.
- Διαχωρισμός των ευθυνών.
- Επεξεργασία αριθμημένων και επικυρωμένων δεδομένων από εξουσιοδοτημένα πρόσωπα.
- Προστασία βιβλίων από αναξιόπιστα πρόσωπα.

- Τακτική επαλήθευση των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας.
- Καλύπτει όλες τις δραστηριότητες της εταιρείας.
- Τυποποίηση των εργασιών.
- Έλεγχος των αποθεμάτων.
- Σύγχρονα συστήματα ηλεκτρονικής πληροφόρησης και επικοινωνίας.
- Επαρκείς μηχανισμοί για έγκαιρο εντοπισμό, ανάλυση και διαχείριση των κινδύνων.

Κάθε σύστημα εσωτερικού ελέγχου αποτελείται από μηχανισμούς ελέγχου και δικλείδες ασφαλείας που έχουν σχεδιαστεί για να εξασφαλίζουν την ομαλή λειτουργία μιας οντότητας και να αντιμετωπίζουν άμεσα τους κινδύνους.

Οι οργανωτικές δικλείδες ασφαλείας σχετίζονται με τις βασικές δραστηριότητες οργάνωσης και επικεντρώνονται κυρίως στη μελέτη εσωτερικών διαδικασιών λειτουργίας, όπως κανονισμοί προσωπικού ή διασφάλιση ποιότητας. Οι οργανωτικές δικλείδες ασφαλείας στοχεύουν στην επισήμανση σφαλμάτων που επηρεάζουν την εύρυθμη λειτουργία των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας.

Οι προληπτικές δικλείδες ασφαλείας λειτουργούν ώστε να λαμβάνονται μέτρα για την αντιμετώπιση των αποκλίσεων όταν εντοπίζονται σφάλματα στην εύρυθμη λειτουργία των δραστηριοτήτων της οντότητας.

Μια σημαντική προϋπόθεση προκειμένου οι δικλείδες ασφαλείας των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου να λειτουργούν αποτελεσματικά είναι να περιγράφονται με σαφήνεια και λεπτομέρεια ώστε να μπορούν εύκολα να κατανοηθούν και να γίνουν αποδεκτές από όλους τους υπαλλήλους.

Οι εξειδικευμένες δικλείδες ασφαλείας στοχεύουν στην αποτελεσματική προστασία των περιουσιακών στοιχείων, με την απαραίτητη εξουσιοδότηση για θέματα πρόσβασης.

Οι γενικές δικλείδες ασφαλείας επικεντρώνονται στην οργανωτική δομή μιας εταιρείας όσον αφορά τη διαμόρφωση, τη θέσπιση πολιτικών και τη συμμόρφωση με όλα τα μέλη που αποτελούν την εταιρεία. Επίσης, σχετίζονται με άλλα θέματα, όπως η επιλογή προσωπικού και ο διαχωρισμός των ευθυνών και καθηκόντων.

## 2.6 Σκοπός του συστήματος εσωτερικού ελέγχου

Ο στόχος ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου μπορεί να αναφερθεί ως εξής (Ahmad, Othman & Jusoff, 2009):

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αποτελεί το διοικητικό εργαλείο για την υλοποίηση επιλεγμένων στρατηγικών στόχων και να επιτρέψει την αξιολόγηση με τη μέτρηση του αποτελέσματος και τη σύγκρισή του με τους αρχικούς στόχους.

Πρέπει να ενεργεί σε οργανωτικό και επιχειρησιακό πνεύμα για την επίτευξη ζωτικών αναγκών. Επίσης, πρέπει να είναι ευέλικτο και αποτελεσματικό, να προσαρμόζεται στις περιστάσεις και πρέπει να εξασφαλίζει τη βιωσιμότητα της μονάδας σε ένα ανταγωνιστικό περιβάλλον.

Να επιτρέπει την αξιοποίηση και την ορθή διαχείριση των διαθέσιμων πόρων, τη χρήση της παραγωγής, του ανθρώπινου δυναμικού και τη διασφάλιση στοιχείων ενεργητικού. Ταυτόχρονα, στοχεύει στην καλύτερη εξυπηρέτηση των φορέων εκμετάλλευσης.

Να διέπεται από κανόνες επιχειρησιακής και επιχειρηματικής συμπεριφοράς που παρέχουν τις εγγυήσεις και τις συνθήκες με τις οποίες οι επιχειρήσεις ρισκάρουν να επιτύχουν τους υψηλότερους στόχους τους, εξασφαλίζοντας την ευρωστία και τη βιωσιμότητα του οργανισμού.

Να περιλαμβάνει τη διάρθρωση του εσωτερικού ελέγχου για την αξιολόγηση της λειτουργικής αποτελεσματικότητας του ίδιου του συστήματος.

Να καταναίμει αρμοδιότητες, ευθύνες και υποχρεώσεις, με εξαιρετικό τρόπο μεταξύ των διαφόρων τμημάτων και των εργαζομένων της εταιρείας. Επιπλέον, πρέπει να συμβάλει αποτελεσματικά στο βαθμό συνεργασίας μεταξύ των υπαλλήλων.

Να διασφαλίζει την εφαρμογή των αποφάσεων και εξουσιοδοτήσεων, σύμφωνα με τις πολιτικές και διαδικασίες που έχουν θεσπιστεί από τη διοίκηση, από όλα τα στελέχη και την ιεραρχία.

Να παρέχει πρωτοβουλίες ελεύθερης ανάπτυξης για δημιουργική εργασία και να μην θέτει περιορισμούς στην ανάπτυξη του φορέα.

Τέλος, πρέπει να στοχεύει στη θέσπιση ειδικών διασφαλίσεων, προκειμένου να συμβάλει στον συντονισμό και στην αρμονική συνύπαρξη των λειτουργιών της επιχείρησης.

## 2.7 Βασικές αρχές των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου

Τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου, προκειμένου να είναι αποτελεσματικά και να εισαγάγουν στους ελεγκτές όλα τα σημαντικά θέματα που πρέπει να ληφθούν υπόψη, πρέπει να ακολουθούν ορισμένες συγκεκριμένες αρχές (Ahmad, Othman & Jusoff, 2009):

**Επαρκής στελέχωση:** Η σωστή στελέχωση των ειδικευμένων στελεχών πρέπει να μελετηθεί στενά σε μια σύγχρονη επιχείρηση και ιδιαίτερα σε μια εποχή με διεθνοποιημένες τάσεις της αγοράς. Επίσης, πρέπει να δοθεί προσοχή στην κατάλληλη αξιολόγηση και αξιοποίηση του εργασιακού δυναμικού των στελεχών μέχρι τους απλούς ανειδίκευτους εργαζόμενους. Ως εκ τούτου, η αξιολόγηση και η εκμετάλλευση του εργατικού δυναμικού είναι ένας από τους βασικούς παράγοντες επιτυχίας κάθε κράτους ή ιδιωτικού ιδρύματος. Η εταιρεία πρέπει να αποτελείται από κατάλληλους και αποτελεσματικούς ανθρώπους. Η όλη πυραμίδα των εργαζομένων πρέπει να είναι κατάλληλα οργανωμένη τόσο ποιοτικά όσο και ποσοτικά.

**Αποκέντρωση της Διοίκησης:** προκειμένου να διασφαλιστούν οι ευθύνες διανομής. Η διάκριση πρέπει να είναι σαφής και κατάλληλη για τον καθορισμό των ευθυνών κάθε εργαζομένου. Λόγω του βαθμού οργάνωσης και του σχετικού προσωπικού, η διοίκηση και κάθε τμήμα της επιχείρησης θα πρέπει να εξασφαλίζουν ότι θα αναθέτουν όσο το δυνατόν περισσότερες αρμοδιότητες σε όλα τα ιεραρχικά επίπεδα και επίσης θα είναι απολύτως υπεύθυνοι για το αποτέλεσμα των δραστηριοτήτων. Τέλος, σύμφωνα με τα μέτρα που έχουν ληφθεί, πρέπει να διασφαλιστεί η αξιολόγηση των ενεργειών και η μέτρηση των αποτελεσμάτων τόσο των διοικητικών οργάνων όσο και των σχετικών υπηρεσιών.

**Διαχωρισμός καθηκόντων και ευθυνών:** Πρέπει να διασφαλιστεί σαφής διαχωρισμός καθηκόντων και ευθυνών σε όλα τα επίπεδα της ιεραρχικής πυραμίδας. Ειδικά σε θέματα που σχετίζονται με τη ζωτικότητα της επιχείρησης, τα στοιχεία ενεργητικού, τα μετρητά, το χαρτοφυλάκιο, τα ζωτικής σημασίας τμήματα παραγωγής, τα καθήκοντα και οι ευθύνες πρέπει να προσδιορίζονται αυστηρά.

**Παροχή εξουσιοδότησης:** χρησιμοποιείται για τις συναλλαγές και την εκπροσώπηση της Εταιρείας έναντι τρίτων. Απαιτείται εξουσιοδότηση από το

διοικητικό συμβούλιο. Οι συναλλαγές προϋποθέτουν κατάλληλες εγκρίσεις, σε αυτές που ρυθμίζονται από τους λειτουργικούς κανόνες και διαδικασίες στο πλαίσιο αυτό.

**Εξασφάλιση των συναλλαγών:** η επιχείρηση θα πρέπει να είναι σύμφωνη με τις υπάρχουσες πολιτικές, διαδικασίες και κατευθυντήριες γραμμές για κάθε συναλλαγή με σκοπό:

- Να προσδιοριστούν σαφώς οι αρμοδιότητες για εγκρίσεις.
- Να καθοριστούν σαφώς οι διαδικασίες προβολής πριν από κάθε συναλλαγή.
- Να υπάρχει καθοδήγηση για τη σωστή καταγραφή και λογιστική καταγραφή κάθε συμβάντος λογιστικής.
- Να εμφανίζονται όλες οι συναλλαγές σε κατάλληλη και οργανωμένη μορφή, προκειμένου να παρέχονται οι κατάλληλες πληροφορίες ανά πάσα στιγμή.
- Να μειωθεί η πιθανότητα σφάλματος σε οποιαδήποτε δραστηριότητα
- Να παρασχεθούν στη διοίκηση οι σχετικές πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων.

**Παρακολούθηση και επιθεώρηση:** προκειμένου να διασφαλιστεί η συμμόρφωση και να διασφαλιστεί η ποιότητα των υπηρεσιών και των προϊόντων, θα πρέπει να γίνεται συστηματική παρακολούθηση και επιθεώρηση των εργαζομένων. Οι εργασίες επιτήρησης χρησιμοποιούνται για την παροχή αποτελεσματικότερων υπηρεσιών και κατά συνέπεια για τη σωστή λειτουργία της επιχείρησης.

**Έγκαιρη και τακτική ενημέρωση τεκμηρίωσης:** οι πληροφορίες παρέχονται μέσω εκθέσεων που υποβάλλονται στη διοίκηση. Οι εκθέσεις αυτές πρέπει να διεκπεραιώνονται δεόντως, να οργανώνονται και να παραδίδονται έγκαιρα, τακτικά και προγραμματισμένα σε όλα τα επίπεδα της δομής της πυραμίδας, ώστε να λαμβάνονται διορθωτικά μέτρα. Οι εκθέσεις αυτές πρέπει να υποβάλλονται εγκαίρως και να χαρακτηρίζονται από απλοποιημένο ύφος και σύγκριση όσο το δυνατόν περισσότερο.

**Περιοχή ελέγχου ανάλογα με τον κίνδυνο:** Ο σχεδιασμός της περιοχής ελέγχου θα πρέπει να ανταποκρίνεται στο μέγεθος και τη φύση της οντότητας και η οργάνωσή της πρέπει να εξαρτάται από τον κίνδυνο που διακρίνεται σε κάθε τμήμα της εταιρείας.

**Δημιουργία εσωτερικού ελέγχου:** Η ύπαρξη τμήματος εσωτερικού ελέγχου είναι ζωτικής σημασίας για την οικονομική οντότητα επειδή παρακολουθεί και αξιολογεί

την επάρκεια του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στο σύνολό του. Ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει τη δυνατότητα για πιο αντικειμενικές και ανεξάρτητες λειτουργίες αξιολόγησης, οι οποίες είναι απαραίτητες ώστε η διοίκηση να μπορεί να έχει αυτές τις πληροφορίες, ως εργαλείο βοήθειας για την αποτελεσματική διαχείριση του επιχειρηματικού κινδύνου.

## 2.8 Εσωτερικοί και εξωτερικοί ελεγκτές

Με τον όρο **Εσωτερικοί Ελεγκτές** νοούνται τα άτομα που εργάζονται ως μέλη ενός οργανισμού ή μιας εταιρείας και ανακοινώνουν τις σημαντικές πληροφορίες μόνο στην ελεγκτική επιτροπή της εταιρείας και στο Διοικητικό Συμβούλιο. Επίσης, οι εσωτερικοί ελεγκτές διαδραματίζουν συμβουλευτικό ρόλο όταν διαβεβαιώνουν ότι τα οργανωτικά συστήματα της εταιρείας και οι πολιτικές διαχείρισης κινδύνου λειτουργούν ομαλά. Επιπλέον, οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι ειδικευμένα άτομα που εκπαιδεύονται στον τομέα του εσωτερικού ελέγχου και δεν είναι ανεξάρτητα από τη στιγμή που εργάζονται στον οργανισμό.

Από την άλλη πλευρά, με τον όρο **Εξωτερικοί ελεγκτές**, νοούνται τα ανεξάρτητα άτομα που ελέγχουν μια εταιρεία ή έναν οργανισμό, ενώ ανακοινώνουν τις σχετικές εκθέσεις στους μετόχους της εταιρείας. Οι εξωτερικοί ελεγκτές είναι εξειδικευμένοι λογιστές και αναφέρουν σε ετήσια βάση. Η έκθεση εξωτερικού ελέγχου δείχνει εάν οι λογαριασμοί είναι σε πραγματική και δίκαιη αξία. Το αντικείμενο της εργασίας τους είναι να ελέγχουν τους λογαριασμούς, τον ισολογισμό και τις ετήσιες οικονομικές εκθέσεις.

## 2.9 Η επιτροπή ελέγχου

Η Επιτροπή Ελέγχου είναι ένα ανεξάρτητο συμβουλευτικό όργανο με αυξημένες αρμοδιότητες και επίσης αποτελείται από ανώτερα στελέχη και λειτουργεί με την απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου. Η Επιτροπή Ελέγχου, όπως ο εσωτερικός έλεγχος, αποτελεί επέκταση της διοίκησης. Η ελεγκτική επιτροπή εξετάζει σημαντικά θέματα λογιστικής και εκθέσεων για τη διοίκηση προκειμένου να ερμηνεύσει τον πιθανό αντίκτυπο στις οικονομικές καταστάσεις. Η Επιτροπή Ελέγχου συνεδριάζει τουλάχιστον τέσσερις φορές ετησίως, μετά από πρόσκληση του Προέδρου της Επιτροπής Ελέγχου. Η Επιτροπή Ελέγχου με τη διοίκηση και τους εξωτερικούς ελεγκτές εξετάζει τα αποτελέσματα της έκθεσης ελέγχου. Επιπλέον, η

Επιτροπή Ελέγχου είναι αυτή που εξετάζει την αποτελεσματικότητα των εσωτερικών ελέγχων, ενώ αναφέρει επίσης ορισμένες παρατηρήσεις και άλλα σημαντικά ευρήματα στη Διοίκηση. Η Επιτροπή Ελέγχου έχει ορισμένες αρμοδιότητες οι οποίες είναι οι εξής:

- Παρακολούθηση και περιοδική αξιολόγηση της επάρκειας της οργανωτικής δομής της εταιρείας και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου
- Να εξετάζει τις διαδικασίες που ακολουθήθηκαν κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και των πληροφοριών που παρουσιάζονται στους μετόχους της εταιρείας
- Να υποστηρίζει το έργο των εξωτερικών ελεγκτών για να τους διευκολύνει να έχουν πρόσβαση στις πληροφορίες που χρειάζονται για να ολοκληρώσουν το έργο τους
- Να υπόκειται τόσο στον διορισμό ελεγκτών όσο και στον καθορισμό του ύψους της αμοιβής τους
- Να είναι υπεύθυνη για τη θέσπιση διαδικασιών λειτουργίας και οργάνωσης και για την εφαρμογή της διαχείρισης αποφάσεων
- Να ασκεί εποπτεία στη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου και διευκολύνει το έργο της
- Να συνεργάζεται μαζί του για τη διαμόρφωση του ετήσιου προγράμματος ελέγχου
- Είναι υπεύθυνη για τα αποτελέσματα των εσωτερικών ελέγχων.

Επιπλέον, η επιτροπή είναι υπεύθυνη για την αποζημίωση των ορκωτών ελεγκτών που εργάζονται στον οργανισμό ή την εταιρεία και, επίσης, τους ελέγχει και τους κατευθύνει. Επιπλέον, αναθέτει σχετικές διαδικασίες για θέματα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και εσωτερικού ελέγχου.

Συχνά αναφέρεται ως "πολιτική καταγγελίας σφυγμομέτρησης", οι διαδικασίες επιτρέπουν σε άτομα να φέρνουν στο φως ερωτήματα και ζητήματα χωρίς φόβο αποζημίωσης (Mihret & Yismaw, 2007). Η επιτροπή ελέγχου συνεδριάζει χωριστά με τους εξωτερικούς ελεγκτές προκειμένου να συζητήσει σχετικά θέματα τα οποία η επιτροπή ή οι ελεγκτές πιστεύουν ότι πρέπει να συζητηθούν ιδιωτικά.



## Κεφάλαιο 3. Επισκόπηση βιβλιογραφίας

### 3.1 Σκοπός και αναγκαιότητα ελέγχου - Θεωρητικές προσεγγίσεις

Ο έλεγχος (audit) αποτελεί «ένα κοινωνικό φαινόμενο το οποίο δεν υπηρετεί κανένα σκοπό ή αξία, πέρα από την πρακτική του χρησιμότητα», (Flint, 1988).

Επίσης, ο Flint εξηγεί ότι η εξέλιξη της ελεγκτικής λειτουργίας είχε σαν απώτερο σκοπό την ανταπόκρισή της στην ανάγκη των ατόμων ή των ομάδων στην κοινωνία που αναζητούν πληροφόρηση ή διασφάλιση σχετικά με την συμπεριφορά ή την απόδοση άλλων για τους οποίους έχουν ένα αναγνωρισμένο, έννομο συμφέρον» και ότι «ο έλεγχος υπάρχει γιατί τα ενδιαφερόμενα άτομα ή ομάδες, δεν έχουν την ικανότητα, για διάφορους λόγους, να αποκτήσουν για τον εαυτό τους την πληροφόρηση ή τη διασφάλιση που αναζητούν».

Υπό το πρίσμα αυτό, η ελεγκτική λειτουργία μπορεί να αναφέρεται ως μέσο κοινωνικού ελέγχου, καθώς λειτουργεί «ως μηχανισμός παρακολούθησης της συμπεριφοράς και της απόδοσης, και αποσκοπεί στη διασφάλιση ή και ενδυνάμωση της λογοδοσίας» (Lee, Azham, 2008).

Η Επιτροπή βασικών εννοιών ελέγχου της Αμερικανικής Ένωσης Λογιστικής - American Accounting Association's-AAA Committee on Basic Auditing Concepts, 1973- θέτει τα κριτήρια που η αλληλεπίδρασή τους ενισχύει την αύξηση της ζήτησης για έλεγχο και δημιουργούν την αναγκαιότητα του ελέγχου ως εξής:

1. η σύγκρουση συμφερόντων μεταξύ πληροφοριοδότη και του χρήστη της πληροφορίας, ενδεχομένως δημιουργεί στρέβλωση της ποιότητας της πληροφορίας εξαιτίας του «εξωραϊσμός» γεγονότων από τη διοίκηση.
2. προστιθέμενη αξία στην ποιότητα της πληροφορίας για λήψη αποφάσεων με σκοπό να αποφευχθούν συνέπειες εσφαλμένων αποφάσεων με κοινωνικές και οικονομικές επιπτώσεις εκ μέρους των επενδυτών.
3. οι εξειδικευμένες γνώσεις του ελεγκτή διασφαλίζουν την ποιότητα της πληροφόρησης των χρηστών που ενδεχομένως δεν διαθέτουν την απαραίτητη γνώση για την επεξεργασία των δεδομένων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις εξαιτίας της πολυπλοκότητάς τους.
4. η μη άμεση πρόσβαση των χρηστών στις λογιστικές εγγραφές, υπό το βάρος νομικών και θεσμικών περιορισμών αυτοί αναγκαστικά βασίζονται στην ελεγκτική εταιρεία προς διασφάλιση της ποιότητας πληροφόρησής τους.



Επιπλέον, σύμφωνα με την αναφορά των Hayes et al. (1999) διατυπώθηκαν διάφορες θεωρίες που εξηγούν την ανάγκη για παροχή ελεγκτικών υπηρεσιών, οι κυριότερες δε, είναι οι εξής:

### **3.1.1 Η θεωρία της αστυνόμευσης - Policeman Theory**

Από τις πρώτες προσεγγίσεις στο χώρο της ελεγκτικής, που κυριάρχησε μέχρι τη δεκαετία του 1940, αναφέρεται στη βιβλιογραφία ως “policeman theory” (θεωρία αστυνόμευσης). Σύμφωνα με τη θεωρία αυτή, ο ελεγκτής λειτουργεί ως “αστυνόμος” (policeman) και επικεντρώνεται στην αριθμητική ακρίβεια, την πρόληψη και τον εντοπισμό της απάτης, όμως, καθώς δεν εξηγούσε τη συσχέτιση αυτών των διεργασιών με την επαλήθευση της αξιοπιστίας των χρηματοοικονομικών αναφορών, αποδυναμώθηκε η ισχύς της.

Αν και η βιβλιογραφία του ελέγχου, δεν υποστηρίζει πλέον τη θεωρία αυτή, εξετάζονται ερωτήματα κατά πόσο ο ρόλος του ελεγκτή σχετίζεται με τον εντοπισμό και την αποκάλυψη της απάτης και τις προσδοκίες των εξωτερικών ενδιαφερομένων μερών (stakeholders) (Salehi,2011).

Σύμφωνα με τους (Hayes et al.1999) η ευθύνη για την πρόληψη και τον εντοπισμό των παρατυπιών, έγκειται στην αρμοδιότητα της διοίκησης της επιχείρησης που έχει επιφορτισθεί με τη δημιουργία ενός επαρκούς συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

### **3.1.2 Η θεωρία της εμπνεόμενης εμπιστοσύνης - Theory of Inspired Confidence**

Ο Ολλανδός καθηγητής Theodore Limperg (1932), με μια σειρά δοκιμίων, γνωστή ως Theory of Inspired Confidence, υποστηρίζει ότι ο ρόλος του ελεγκτή πηγάζει από την ανάγκη της κοινωνίας για παροχή μίας ανεξάρτητης γνώμης που έχει βάση τον έλεγχο, ως απόρροια της εμπιστοσύνης στο πρόσωπό του για την αποτελεσματικότητα του ελέγχου και της γνώμης του.

Επομένως, η εμπιστοσύνη αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την ελεγκτική διαδικασία. Εφόσον προδοθεί η εμπιστοσύνη, η ελεγκτική λειτουργία επίσης ακυρώνεται, (Limperg Institute, 1985, σελ.16).

Ο Limperg, θεωρεί ότι σε δύο περιπτώσεις η εμπιστοσύνη μπορεί να αρθεί:

α. όταν οι προσδοκίες της κοινωνίας υπερβαίνουν τις ικανότητες απόδοσης του ελεγκτή και

β. αν η απόδοση του ίδιου του ελεγκτή είναι κατώτερη της αναμενομένης.

Ακόμη, ο Limperg αναγνώρισε ότι «οι ανάγκες της κοινωνίας δεν είναι στατικές, αλλά δυναμικές και επηρεάζονται από την αλλαγή των αντιλήψεων και τις αλλαγές στο περιβάλλον» (Limperg Institute, 1985, σελ.3).

Ο Limperg (1932) αποδίδει στο ρόλο του ελεγκτή ως προς τους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, την έννοια ότι η ανεξαρτησία του ελεγκτή τον καθιστά εμπιστευτικό αντιπρόσωπο/εντολοδόχο (agent) για την κοινωνία.

Σύμφωνα με τη θεωρία «ο ελεγκτής θα πρέπει σε κάθε περίπτωση, να εξακριβώνει ποιες προσδοκίες εγείρει και να συνειδητοποιεί το περιεχόμενο της εμπιστοσύνης που εμπνέει, με την εκπλήρωση κάθε ξεχωριστού έργου» (Limperg Institute, 1985, σελ.3).

Ο Carmichael (2004, σελ.129), αναφέρει ότι το έργο του Limperg επικεντρώνεται στην κοινωνική ευθύνη του ανεξάρτητου ελεγκτή και τους πιθανούς μηχανισμούς για τη διασφάλιση ότι οι λογιστικοί έλεγχοι ικανοποιούν τις ανάγκες της κοινωνίας.

Επιπλέον, θεωρεί ότι ο θεμέλιος λίθος για τον ελεγκτή «είναι να εκπληρώνει τα καθήκοντά του και να συγκεντρώνει εκείνα τα αποδεικτικά στοιχεία για να παρέχει την διασφάλιση που λογικά αναμένει και έχει ανάγκη η κοινωνία» και αναδεικνύει τη σπουδαιότητα της κοινωνικής σημασίας του ελέγχου και τις επιπτώσεις του το πώς θα πρέπει να εκτελείται ένας έλεγχος.

Ως εκ τούτου, προκειμένου να υπάρξει ανταπόκριση στις προσδοκίες της κοινωνίας, οι ελεγκτές καλούνται να επιτελέσουν μεγάλο έργο για την επίτευξη αυτού του στόχου.

### **3.1.3 Η θεωρία της «αντιπροσώπευσης» - Agency Theory**

Σύμφωνα με τη θεωρία αυτή ο εντολέας (principal) αναθέτει τη διαδικασία λήψεως αποφάσεων σε έναν πράκτορα/εντολοδόχο (agent).

Κατά τους Jensen & Meckling, 1976, ως αντάλλαγμα, ο εντολέας αποζημιώνει τον πράκτορα και ο έλεγχος θεωρείται ως εποπτεία της συμπεριφοράς του πράκτορα/εντολοδόχου.

Επομένως, η ανάθεση πόρων σε διαχειριστή /πράκτορα προϋποθέτει από την πλευρά του λογοδοσία ως προς τη διαχείριση των πόρων αυτών τόσο σε ποσοτικό όσο και σε ποιοτικό επίπεδο, ως απόρροια του ελέγχου με στόχο την ενίσχυση της αξιοπιστίας στην χρηματοοικονομική πληροφόρηση.

Ο Eisenhardt (1989,σελ.60-61) θεωρεί ότι επειδή ο πράκτορας έχει σαφώς μεγαλύτερη πληροφόρηση από τον εντολέα δημιουργείται ασυμμετρία στην πληροφόρηση (asymmetry of information) που επηρεάζει αρνητικά τον εντολέα ως προς την ικανότητα του για την παρακολούθηση των συμφερόντων του και εάν αυτά τα συμφέροντά του ικανοποιούνται κατάλληλα από τους εντολοδόχους (adverse selection).

Εφόσον ο εντολέας δεν έχει πρόσβαση σε όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες κατά τη στιγμή της απόφασης που λαμβάνεται από τον εντολοδόχο/πράκτορα, δεν είναι σε θέση να προσδιορίσει εάν οι ενέργειες του πράκτορα είναι προς το συμφέρον της επιχείρησης.

Οι Jensen & Meckling (1976) επίσης αναφέρουν πως όταν εντολέας και εντολοδόχος λειτουργούν με βάση τη μεγιστοποίηση της χρησιμότητάς τους (utility maximizers), τότε είναι φυσικά επόμενο να θεωρηθεί πως ο εντολοδόχος, συνήθως, δεν λειτουργεί πάντα προς το συμφέρον του εντολέα, αλλά προς ίδιο όφελος.

Αν και για τη θεωρία αυτή ασκήθηκαν τεκμηριωμένες κριτικές, σήμερα εξακολουθεί στη βάση αυτής να στηρίζεται η προσφορά και τη ζήτηση ελεγκτικών υπηρεσιών (Folmer & Lindenberg, 2011).

Σύμφωνα με τη Θεωρία Αντιπροσώπευσης, ο εσωτερικός έλεγχος και λοιποί παρεμβατικοί μηχανισμοί, όπως η χρηματοοικονομική αναφορά και ο εξωτερικός έλεγχος, συντελούν στην κατάρτιση συμβολαίων χαμηλού κόστους μεταξύ εντολέα-εντολοδόχου. Παρόλο που η Θεωρία της Αντιπροσώπευσης δεν αιτιολογεί την ύπαρξη εσωτερικού ελέγχου, εντούτοις, συνεπικουρεί στην κατανόηση του μεγέθους και του σκοπού των δραστηριοτήτων του εσωτερικού ελέγχου. Διαφορετικές πρακτικές εσωτερικού ελέγχου ανά Οργανισμό καταδεικνύουν διαφορετικά κίνητρα ιδιοκτητών-μετόχων, οργανωτικές αλλαγές επηρεάζουν τα τμήματα του εσωτερικού ελέγχου καθώς η ασύμμετρη πληροφόρηση ποικίλλει μεταξύ των Οργανισμών, ανάλογα με τη φύση και την πολυπλοκότητα επειδή το κόστος διατήρησης της σύμβασης ιδιοκτητών- διοίκησης εξαρτάται από τη σοβαρότητα του προβλήματος.

Υπό το πρίσμα αυτό, ο εσωτερικός έλεγχος ενδυναμώνει τη σχέση ιδιοκτητών – μετόχων, καθώς αυτοί, οι μέτοχοι μειώνουν το πρόβλημα της ασύμμετρης πληροφόρησης καθώς η σχέση αντιπροσώπευσης απεικονίζεται στη δομή του ελέγχου και της ιδιοκτησίας του κάθε Οργανισμού.

Επειδή, κατά τον Dassen (1989), οι αρχές της προσφοράς και της ζήτησης των θεωριών της «εμπνεόμενης εμπιστοσύνης» και της θεωρίας της «αντιπροσώπευσης» παρουσιάζουν ομοιότητες, η πρώτη μπορεί να θεωρηθεί ως μια πρόδρομη μορφή της θεωρίας της αντιπροσώπευσης.

### **3.2 Εσωτερικός έλεγχος- θεωρητική προσέγγιση**

Κατά τους Bower και Schlosser (1965) βασικό σκοπό του συστήματος εσωτερικού ελέγχου αποτελεί η βελτίωση της αξιοπιστίας του συστήματος της οικονομικής πληροφόρησης έτσι ώστε να διασφαλιστούν τα συμφέροντα της επιχείρησης. Αν και είναι εφικτό να υπάρξει ένα σύστημα οικονομικής πληροφόρησης χωρίς σύστημα εσωτερικού ελέγχου, με την ύπαρξη ελέγχου αυτό ενδυναμώνεται.

Οι Jensen & Meckling (1976), παρατήρησαν ότι ο έλεγχος είναι μία μέθοδος παρακολούθησης της δραστηριότητας της επιχείρησης που της προσδίδει αξία.

Από την έρευνα των Merten et al. (1981) προέκυψε ότι η περιορισμένη γνώση της διοίκησης (management) για τον εσωτερικό έλεγχο και το περιβάλλον του αποτελεί δικαιολογία να τον θεωρεί ως παράγοντα ελάσσονος σημασίας.

Επίσης, ο Bagget (1984) παρατήρησε την μη ύπαρξη σαφούς ορισμού του καλού εσωτερικού ελέγχου, γιατί αυτός αποτελεί μέρος του ευρύτερου λογιστικού συστήματος και ένας καλός εσωτερικός έλεγχος ενδυναμώνει την αξιόπιστη λειτουργία του λογιστικού συστήματος.

Κατά τους Whittington & Adams (1985) η μη περιγραφή ελεγκτικών διαδικασιών σε ένα σύστημα ή η έλλειψη συμμόρφωσης στις διαδικασίες του συστήματος, συνιστά ένα αδύναμο σύστημα εσωτερικού ελέγχου.

Σύμφωνα με τους Kreutzfeldt & Wallace (1986), το ένα τρίτο των οικονομικών σφαλμάτων οφείλονται σε απειρία, ανικανότητα ή αμέλεια υπαλλήλων και ως εκ τούτου είναι αναγκαία η ύπαρξη ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου προς εντοπισμό των σφαλμάτων αυτών.

Ο Almutairi et al. (2009) θεωρεί τη σπατάλη και την απάτη ως απόρροια της ανεπάρκειας μέτρων και ως εκ τούτου κρίνεται απαραίτητη η διάρκεια και η αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου.

Οι Churchill & Tietlebaum (1967) υποστήριξαν ότι ο έλεγχος (audit) αποτελεί μέσο ελέγχου της διοίκησης (management control). Ο ορισμός του ελέγχου συνίσταται ως η ικανότητα του καθορισμού διεκπεραίωσης διοικητικών λειτουργιών και της καταλληλότητας των λειτουργιών. Με τον έλεγχο πρέπει να διασφαλίζεται η ορθή εκτέλεση των καθηκόντων τόσο της Διοίκησης όσο και των υπαλλήλων, καθώς και το επίπεδο απόδοσης των ικανοτήτων τους.

Επίσης οι εκθέσεις και οι συστάσεις του ελεγκτή τείνουν στη βελτίωση του γνωστικού επιπέδου γνώσης ως προς την απόδοση του φορέα, οι δε πράξεις που αποσκοπούν στη βελτίωση της γνώσης αυτής, εξαρτώνται από τις τιμωρίες ή τις επιβραβεύσεις που περιλαμβάνονται στην έκθεση ελέγχου με αποτέλεσμα τον επηρεασμό της συμπεριφοράς του ελεγχόμενου, καθώς αυτός -υπάλληλος ή Διοίκηση- θα πρέπει να ανταποκριθεί στα κριτήρια που τίθενται από πλευράς του ελεγκτή.

Κατά τον Zannetos (1964) σκοπός του λογιστικού συστήματος ελέγχου είναι η επικοινωνία της πληροφορίας, η αξιολόγηση της απόδοσης και η παρακίνηση σε αποδοτική συμπεριφορά.

### **3.3 Εσωτερικός έλεγχος - Ερευνητική ανασκόπηση**

Αρχικά, η μελέτη των Willie Hackett και Sybil C. Mobley 1976 ανακεφαλαιώνει ευρήματα των ερευνών της ιστορικής εξέλιξης του εσωτερικού ελέγχου από τους ιστορικούς της λογιστικής. Όταν οι πρώτοι επιχειρηματίες αυτοσχεδίαζαν μια μέθοδο για τη δημιουργία κερδών, επεξεργάζονταν και νέους τρόπους για να τους ελέγχουν και να τους προστατεύουν. Ανέφεραν, επίσης, στην έρευνά τους ότι από την αύξηση των κερδών αναγνωρίζουν ότι η πλήρης εμπιστοσύνη ήταν το βασικό στοιχείο και η πιο κερδοφόρα πολιτική, δημιουργώντας νέες μορφές ελέγχου. Επίσης, οι συγγραφείς υπογραμμίζουν ορισμένους παράγοντες που συμβάλλουν στη συνεχή ανάπτυξη του εσωτερικού ελέγχου, οι οποίοι είναι οι εξής:

- α. η μάταιη ανάπτυξη ενός ελέγχου λόγω συναλλαγών υψηλού όγκου,
- β. η υποχρέωση μείωσης του κόστους του εξωτερικού ελέγχου,

γ. σύνθετες τεχνικές ελέγχου για την έγκαιρη ενημέρωση σχετικά με τα λάθη και την απάτη, την παροχή ειδικών αναλύσεων και την εξασφάλιση εσωτερικών διοικητικών ελέγχων,

δ. τις ανάγκες να εξασφαλίζεται η συμμόρφωση των λογιστικών διαδικασιών και η συνοχή των αιτήσεων και να επαληθεύονται επίσης οι συναλλαγές και οι εκθέσεις κέρδους,

ε. η εξάρτηση από το σύστημα εσωτερικού ελέγχου εξακολουθεί να αυξάνεται, δεδομένου ότι η διαδικασία εξωτερικού ελέγχου έχει μετατοπιστεί από την αναθεώρηση των παρελθουσών πράξεων σε μια αναθεώρηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Η μελέτη του M. Gareth 1980, αναδεικνύει το ρόλο του εσωτερικού ελεγκτή και τις συγκρούσεις μεταξύ του ελεγκτή και του ελεγχόμενου, από μια οπτική που τονίζει τον πλουραλιστικό χαρακτήρα της οργανωτικής δομής της ζωής. Για την έρευνά του, χρησιμοποίησε ερωτηματολόγια στα οποία απάντησαν οι εσωτερικοί ελεγκτές σε διάφορα τμήματα όπως οι αστυνομικοί σταθμοί (40 απαντήσεις), τα εκπαιδευτικά ιδρύματα (172 απαντήσεις) και οι κοινωνικές υπηρεσίες (138 απαντήσεις). Τα αποτελέσματα της έρευνάς του έδειξαν ότι η λειτουργία του ελέγχου εμφανίστηκε για πρώτη φορά στο πλαίσιο μιας διαδικασίας διαχείρισης με την ίδρυση του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών και των επαγγελματικών προτύπων, δίνοντας έμφαση σε αυτό ως υπηρεσία Διαχείρισης της Διοίκησης. Το συμπέρασμα αυτής της έρευνας ήταν ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές εκτελούν μόνο λειτουργίες ελέγχου και συμβουλευτική, ενώ ο συντάκτης πληροφορεί ότι πολλά προβλήματα προκύπτουν από τις εγγενείς διενέξεις μεταξύ εσωτερικών ελεγκτών και ελεγχόμενων και απαιτείται αναμόρφωση των σχέσεών τους.

Επιπλέον, η μελέτη του Celal K, το 1989, εξέτασε τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου στις τουρκικές τράπεζες και χρησιμοποίησε ως μεθοδολογία είκοσι πέντε ερωτηματολόγια, τα οποία στάλθηκαν σε εσωτερικούς ελεγκτές σε διάφορες τράπεζες σε ολόκληρη την Τουρκία. Δεκατέσσερα ερωτηματολόγια απαντήθηκαν. Επίσης, απέστειλε ενενήντα ερωτηματολόγια σε ελεγκτές, από τα οποία απάντησαν τα πενήντα. Οι απαντήσεις των ερωτηματολογίων του Celal κατέδειξαν ότι η σημασία του εσωτερικού ελέγχου στον τραπεζικό τομέα ενισχύθηκε από τη χρήση της τεχνολογίας (υπολογιστές) και από την επέκταση του τραπεζικού ιδρύματος

παγκοσμίως. Επιπλέον, τα αποτελέσματα της έρευνάς του έδειξαν ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές συνδέονται άμεσα με το μέγεθος του ιδρύματος της Τράπεζας.

Ο Rocco, R.V. το 1996, σχεδίασε μια μελέτη για να εξετάσει το ρόλο των επαγγελματικών οργανώσεων, των κυβερνητικών οργανισμών, των διεθνών οργανισμών λογιστικής και ελέγχου για τη δημοσιοποίηση των προτύπων για την εκλογή ανεξάρτητων ελεγκτών σε τοπικό και διεθνές επίπεδο. Συγκεκριμένα, η μελέτη αυτή επικεντρώνεται στο ρόλο του Αμερικανικού Ινστιτούτου Πιστοποιημένων Λογιστών, του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, των Κεφαλαιαγορών της Επιτροπής και του Υπουργείου Οικονομικών της κυβέρνησης των ΗΠΑ. Για να στηρίξει τα συμπεράσματα της έρευνας του, ο Rocco διενήργησε μια ιστορική ανασκόπηση και μια βιβλιογραφική έρευνα που οδήγησε στο γεγονός ότι η ανεξαρτησία θεωρείται ο πυλώνας του ελεγκτικού και λογιστικού επαγγέλματος.

Επιπλέον, το 2001 διεξήχθη μια άλλη έρευνα από τους Loukis, E. και Spinellis, Δ., οι οποίοι υπογράμμισαν τη σημασία της ασφάλειας του συστήματος πληροφοριών. Έστειλαν δείγμα ενενήντα ερωτηματολογίων σε ελληνικούς δημόσιους οργανισμούς και το ποσοστό των απαντήσεων ήταν 59%. Καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι ο ελληνικός δημόσιος τομέας έχει βασικό επίπεδο επίγνωσης για την ασφάλεια των συστημάτων πληροφοριών. Από την άλλη πλευρά, ανησυχούν για την εμπιστευτικότητα των ψηφιακών δεδομένων, διότι μόνο ένα μικρό ποσοστό έχει αναπτύξει μια ολοκληρωμένη και συστηματική προσέγγιση για την ασφάλεια των συστημάτων πληροφοριών, συμπεριλαμβανομένων των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου.

Το 1994, ο Ali N.A διεξήγαγε μια έρευνα και έστειλε ένα ερωτηματολόγιο σε ένα τυχαίο δείγμα 638 εσωτερικών ελεγκτών που ήταν μέλη του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών και 262 απαντήσεις επιστράφηκαν με ποσοστό απάντησης άνω του 41%. Τα αποτελέσματα της έρευνας αποκάλυψαν μια δυσλειτουργική συμπεριφορά των εσωτερικών ελεγκτών στο πλαίσιο του προϋπολογισμού χρόνου πίεσης και ανέφερε τις συνέπειες και πρότεινε ορισμένα μέτρα για την επίλυσή τους. Συγκεκριμένα, η συμμόρφωση και ο δημοσιονομικός έλεγχος ήταν πιο ευάλωτοι στη δυσλειτουργία από τον επιχειρησιακό έλεγχο. Οι κύριες ενοχλητικές συμπεριφορές των εσωτερικών ελεγκτών σε σχέση με το χρόνο είναι η ανεπαρκής εποπτεία, η



υπερβολική εξάρτηση από τις παρουσιάσεις και η εκπροσώπηση του προσωπικού λειτουργίας και οι πιέσεις του χρονοδιαγράμματος.

Στην έρευνά τους, οι Burnaby, P. και Hass, S. (2009) χρησιμοποίησαν ερευνητικά ερωτηματολόγια για την επίτευξη των στόχων τους. Επικεντρώθηκαν στην πρακτική αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με τα πρότυπα του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών. Για το σκοπό τους, χρησιμοποίησαν ερωτηματολόγια τα οποία αποστέλλονταν σε 99.000 μέλη του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών σε 91 χώρες. Ελήφθησαν υπόψη 9.366 απαντήσεις οι οποίες αντιστοιχούν σε ποσοστό 9,5% συνολικά. Τα συμπεράσματα δείχνουν την απαραίτητη συμμόρφωση μεταξύ των εσωτερικών ελεγκτών και του Διεθνούς Εσωτερικού Προτύπου όσον αφορά τα καθήκοντά τους, την έλλειψη προσωπικού και προσωπικού χρόνου.

Η ερευνητική μελέτη των Haron et al. το 2004 υπογραμμίζει το γεγονός ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές εδρεύουν σε εσωτερικούς ελεγκτές (ειδικά στις οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών). Οι Haron et al. συνέταξαν ένα ερωτηματολόγιο το οποίο στάλθηκε σε διαφορετικές ελεγκτικές εταιρείες της Νότιας Μαλαισίας. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι τα απαραίτητα χαρακτηριστικά που οι εξωτερικοί ελεγκτές θεωρούσαν από τους εσωτερικούς ελεγκτές για να βασιστούν σε αυτούς ήταν η λειτουργικότητα και η τεχνική ανταγωνιστικότητα.

Προκειμένου να συμμορφωθεί κάποιος με τη δήλωση για τα ελεγκτικά πρότυπα (SAS-65) που εκδόθηκε το 1991, πρέπει να διευκρινισθούν διάφορες πτυχές της σχέσης μεταξύ εξωτερικών και εσωτερικών ελεγκτών.

Το 1994, οι Reinstein et al διεξήγαγε έρευνα σύμφωνα με το SAS-65 και περιγράφει την ιστορική εξέλιξη των πτυχών και των χαρακτηριστικών στη σχέση μεταξύ εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών. Ο Reinstein έστειλε ένα ερωτηματολόγιο σε δείγμα 130 εταιρειών. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι στις περισσότερες επιχειρήσεις, η συνεργασία και η ομαδική εργασία που αναπτύχθηκαν μεταξύ εσωτερικών και εξωτερικών ελέγχων τονίζουν ότι το SAS είχε μικρό αντίκτυπο στις σχέσεις αυτές.



## Κεφάλαιο 4. Έλεγχος στον Ελληνικό Δημόσιο τομέα

### 4.1 Συνοπτικό ιστορικό του συστήματος δημόσιου ελέγχου

Η διακήρυξη της Λίμα, το 1977, ως θεμέλιος λίθος των Ελεγκτικών Προτύπων για όλα τα Ανώτατα Ελεγκτικά Ιδρύματα, αναφέρει ότι: «η έννοια και η καθιέρωση του δημοσιονομικού ελέγχου είναι σύμφυτη με τη δημόσια οικονομική διοίκηση καθώς η διαχείριση του δημοσίου χρήματος πρέπει να αντιπροσωπεύει την αξιοπιστία. Ο έλεγχος δεν αποτελεί αυτοσκοπό, αλλά ένα αναπόσπαστο μέρος του κανονιστικού συστήματος, στόχος του οποίου είναι να η αποκάλυψη των αποκλίσεων από τα αποδεκτά πρότυπα και τις παραβιάσεις των αρχών της νομιμότητας, της αποδοτικότητας, της αποτελεσματικότητας και της οικονομίας της δημοσιονομικής διαχείρισης, αρκετά νωρίς, ούτως ώστε να καταστεί δυνατή η λήψη διορθωτικών μέτρων σε μεμονωμένες περιπτώσεις και να κληθούν οι υπεύθυνοι να αναλάβουν την ευθύνη, ή να λάβουν μέτρα για την πρόληψη – ή τουλάχιστον- μέτρα που να καθιστούν δυσκολότερες τις παραβάσεις αυτές» (Lima Declaration, ενότ.1).

Ο Δημοσιονομικός Έλεγχος ελέγχει την αξιοπιστία και την αποτελεσματικότητα του λογιστικού συστήματος του Δημοσίου, και επιπλέον μελετά και παρουσιάζει τα οικονομικά μεγέθη των αποτελεσμάτων τα οποία πραγματοποιούν οι ελεγκτές. Ανάγεται στη διαχείριση των χρηματικών πόρων από τα όργανα της Διοίκησης και γενικότερα στη διαχείριση του δημοσίου χρήματος.

Διαχειριστές του δημοσίου χρήματος σύμφωνα με το Δημόσιο Δίκαιο και το Δημόσιο Λογιστικό είναι οι διατάκτες και οι δημόσιοι υπόλογοι.

Διατάκτες είναι τα κρατικά όργανα που έχουν από το νόμο την αρμοδιότητα διάθεσης των πιστώσεων που έχουν αναγραφεί στον προϋπολογισμό του φορέα τους. Ο προληπτικός έλεγχος ασκείται μόνο στις δαπάνες για τις οποίες εκδίδεται χρηματικό ένταλμα πληρωμής. Ο έλεγχος αυτός συνίσταται σε έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας της δαπάνης.

Ο έλεγχος νομιμότητας διερευνά αν η δαπάνη προβλέπεται από ουσιαστική διάταξη νόμου κι αν υπάρχει σχετική πίστωση στον προϋπολογισμό.

Ο έλεγχος της κανονικότητας διερευνά αν η δαπάνη έχει αναληφθεί νόμιμα από τον διατάκτη, αν επισυνάπτονται τα νόμιμα δικαιολογητικά και αν η σχετική απαίτηση δεν έχει παραγραφεί.

Οι διατάκτες διακρίνονται σε κύριους και δευτερεύοντες.

Κύριοι διατάκτες είναι όσοι αναλαμβάνουν υποχρεώσεις σε βάρος των πιστώσεων, οι οποίες τίθενται στη διάθεσή του απευθείας από τον προϋπολογισμό του φορέα τους, αφού ακολουθήσουν την προβλεπόμενη από τον νόμο διαδικασία.

Δευτερεύοντες διατάκτες είναι εκείνοι που αναλαμβάνουν υποχρεώσεις σε βάρος πιστώσεων, που έχουν τεθεί στη διάθεσή τους κατ' εντολή του κύριου διατάκτη. Οι κύριοι διατάκτες εφόσον είναι Υπουργοί, ελέγχονται ποινικά, αστικά και πολιτικά. Οι δευτερεύοντες διατάκτες, εφόσον είναι όργανα εντεταγμένα στην διοικητική ιεραρχία, υπέχουν ποινικές, αστικές και πειθαρχικές ευθύνες για τις διατιθέμενες από αυτούς πιστώσεις καθ' υπέρβαση των μεταβιβασθεισών σε αυτούς από τους κύριους διατάκτες.

Η άλλη κατηγορία διαχειριστών του δημοσίου χρήματος είναι οι γνήσιοι δημόσιοι υπόλογοι.

Δημόσιοι υπόλογοι είναι όλοι όσοι διαχειρίζονται χρήματα, αξίες, υλικά που ανήκουν στο κράτος καθώς και κάθε άλλος που θεωρείται από τον νόμο ως δημόσιος υπόλογος. Τον έλεγχο στους δημόσιους υπόλογους ασκούν οι καθ' ύλην αρμόδιοι Υπουργοί, ο Υπουργός Οικονομικών και το Ελεγκτικό Συνέδριο.

Ο έλεγχος της διαχείρισης των δημοσίων υπολόγων είναι είτε τακτικός, δηλαδή πραγματοποιείται στο τέλος κάθε χρόνου, είτε έκτακτος, δηλαδή γίνεται οποτεδήποτε κρίνει το όργανο που δικαιούται να διενεργήσει τον έλεγχο. Σπουδαίο ρόλο στον έλεγχο των δαπανών και των λογαριασμών του κράτους διαδραματίζει το Ελεγκτικό Συνέδριο.

Ο έλεγχος των δημοσίων δαπανών πραγματοποιείται από το εκτελεστικό -εθνική διοίκηση- το δικαστικό σώμα -Ελεγκτικό Συνέδριο- και τον νομοθέτη -το κοινοβούλιο εγκρίνει τον κρατικό προϋπολογισμό και επικυρώνει την τελική έκθεση του κράτους και τον ισολογισμό.

Ο έλεγχος από το εκτελεστικό όργανο διεξάγεται βάσει του νόμου 4270/2014 περί «Αρχών δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας- δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις ».

Ο εσωτερικός ελεγκτής (internal auditor) ασκεί τον έλεγχο (audit) επί των δραστηριοτήτων του διατάκτη προκειμένου να συνδράμει στη θεραπεία των αδυναμιών των μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου (internal control) που εφαρμόζεται από τον διατάκτη (Σαρμάς, 2006, σελ.107).

Ο εσωτερικός ελεγκτής όμως επειδή υπάγεται οργανικά στον διατάκτη και λειτουργεί προς εξυπηρέτηση των συμφερόντων του και πρέπει να έχει αρκετή λειτουργική ανεξαρτησία έναντι αυτού, δεν ασκεί όμως προληπτικό έλεγχο.

Σε διοικητικό επίπεδο, ο έλεγχος των δαπανών περιλαμβάνει τον εσωτερικό έλεγχο από τον διατάκτη σε πρώτο στάδιο, τον δημοσιονομικό έλεγχο από τις υπηρεσίες δημοσιονομικού ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών, ένα όργανο ανεξάρτητο από τον οργανισμό που πραγματοποίησε τις δαπάνες, σε δεύτερο στάδιο και έλεγχο από το Ελεγκτικό Συνέδριο, το οποίο εγκρίνει την πληρωμή των δαπανών σε τρίτο στάδιο, στο πλαίσιο του διοικητικού εσωτερικού ελέγχου (European Commission, 2012).

Οι ταχείες εξελίξεις των τελευταίων ετών, με την αποκέντρωση των αρμοδιοτήτων της κεντρικής κυβέρνησης στις περιφέρειες, η νέα οργανωτική δομή της τοπικής αυτοδιοίκησης και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και οι δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμοί που λαμβάνουν σημαντικούς πόρους με τη μορφή χρηματοδότησης ή επιδοτήσεων, η διαχείριση των οποίων πρέπει να ελεγχθεί από τον υπουργό Οικονομικών, οδήγησαν στην ανάγκη μεταρρύθμισης του συστήματος ελέγχου των δημόσιων δαπανών.

Ταυτόχρονα, υπήρξε επίσης ανάγκη να οργανωθούν πράξεις δημόσιας λογιστικής με τη θέση σε εφαρμογή του Σχεδίου Δημόσιας Λογιστικής, το οποίο προέβλεπε ο νόμος αριθ. 2362/95, με στόχο την καθιέρωση του συστήματος διπλογραφικής λογιστικής, την τυποποίηση των δημόσιων λογαριασμών, την αποτίμηση των δημόσιων περιουσιακών στοιχείων και την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Μετά από όλα αυτά, με πρωτοβουλία του Υπουργείου Οικονομικών συγκροτήθηκε ad hoc επιτροπή στο Γενικό Λογιστήριο του Κράτους προκειμένου να υποβληθούν προτάσεις για τη μεταρρύθμιση του συστήματος ελέγχου των δημόσιων δαπανών (European Commission, 2012).

## 4.2 Περιβάλλον δημόσιου εσωτερικού ελέγχου

Ο νόμος αριθ. 3871/2010 σχετικά με τη «Δημοσιονομική διαχείριση και ευθύνη» τροποποίησε και συμπλήρωσε τις διατάξεις του νόμου 2362/95, ο οποίος ορίζει το νέο περιβάλλον του εσωτερικού ελέγχου στο Δημόσιο. Συγκεκριμένα, όσον αφορά τα θέματα του κρατικού προϋπολογισμού, το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους (European Commission, 2012):

- συντάσσει το μεσοπρόθεσμο δημοσιονομικό πλαίσιο για κάθε οικονομικό έτος και τις τυχόν ενημερώσεις του, το οποίο υποβάλλει ο Υπουργός Οικονομικών στο Κοινοβούλιο προς έγκριση και περιέχει τους μεσοπρόθεσμους οικονομικούς στόχους και τους στόχους σχετικά με τα γενικά αποτελέσματα και τις προβλέψεις για το έτος και τα επόμενα τρία έτη, μια σύνοψη των κύριων μέτρων πολιτικής που εξετάζονται για τον ετήσιο προϋπολογισμό και μια δήλωση των κύριων πηγών κινδύνου για τη χρηματοοικονομική κατάσταση της γενικής κυβέρνησης.
- καθορίζει το σχέδιο ετήσιου κρατικού προϋπολογισμού, το οποίο υποβάλλεται από το Υπουργείο Οικονομικών στο Κοινοβούλιο προς έγκριση και περιέχει συγκεκριμένες προτάσεις για τις πιστώσεις για τους φορείς γενικής κυβέρνησης (κεντρική κυβέρνηση, τοπικές αρχές α΄ και β΄ βαθμού και φορείς κοινωνικής ασφάλισης) και παρακολουθεί την εφαρμογή του.
- συντάσσει την τελική έκθεση του κράτους και τον ισολογισμό και τις άλλες οικονομικές καταστάσεις της κεντρικής διοίκησης (υπουργεία, αποκεντρωμένες διοικήσεις και ανεξάρτητες αρχές), οι οποίες υποβάλλονται από τον Υπουργό Οικονομικών στην Βουλή προς έγκριση.

Ο κρατικός προϋπολογισμός καταρτίζεται σε ταμειακή βάση, δηλαδή καταγράφει τις προβλέψεις στη διάρκεια του έτους των ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών, ανεξάρτητα της χρήσης που αναφέρονται. Όλες οι δημόσιες οικονομικές πράξεις της γενικής κυβέρνησης - έσοδα και δαπάνες- είναι δομημένες και ταξινομημένες στην ίδια κατηγορία τόσο για τον προϋπολογισμό όσο και για τη λογιστική. Αυτές οι ταξινομήσεις, οι οποίες αντιστοιχούν σε λογαριασμούς στο λογιστικό σχέδιο, είναι διαρθρωμένες κατά τρόπο που να εξασφαλίζει τη συνολική παρουσίαση όλων των εσόδων και δαπανών στον ετήσιο κρατικό προϋπολογισμό.

Έσοδα του προϋπολογισμού είναι τα ποσά που βεβαιώνονται κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους, στο οποίο αναφέρεται ο προϋπολογισμός, ανεξάρτητα από τη

χρονική περίοδο από την οποία προέρχονται, όπως επίσης και τα βεβαιωθέντα έσοδα του προηγούμενου οικονομικού έτους που δεν έχουν εισπραχθεί. Για να καταστεί ποσό, ως έσοδο του κράτους πρέπει να υπάρχει βεβαίωση, νόμιμος τίτλος, κανόνας δικαίου που προβλέπει την είσπραξη, η δημόσια αρχή που κάνει την είσπραξη να είναι η αρμόδια προς τούτο και να εκδοθεί η κατάλληλη απόδειξη για την είσπραξη. Έξοδα Προϋπολογισμού είναι οι πληρωμές που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους, στο οποίο αναφέρεται ο Προϋπολογισμός ανεξάρτητα από το χρόνο που έχει δημιουργηθεί η υποχρέωση για πληρωμή.

Όσον αφορά τα λογιστικά συστήματα, το Γενικό Λογιστικό Γραφείο του Κράτους διαχειρίζεται το λογιστικό σύστημα της γενικής κυβέρνησης, γνωστό ως Γενικό Λογιστικό Σχέδιο Κυβέρνησης, ένα σύστημα που στοχεύει να λογοδοτεί τις συναλλαγές της κεντρικής κυβέρνησης με ομοιογενή τρόπο, για να δώσει μια πραγματική εικόνα των οικονομικών και περιουσιακών της στοιχείων για να εκτιμηθεί η φερεγγυότητά της και να εξαχθούν αξιόπιστα στοιχεία για την απλούστευση και τη διευκόλυνση όλων των μορφών ελέγχου (European Commission, 2012).

Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο της Κυβέρνησης καθιερώνεται με το Προεδρικό Διάταγμα αριθ. 15/2011 ως διπλογραφική λογιστική σύμφωνα με την αναπροσαρμοσμένη λογιστική ταμειακή βάση, το σύστημα που βασίζεται στην αρχή της συσσώρευσης εσόδων και δαπανών. Ο ισολογισμός, η κατάσταση επί των οικονομικών αποτελεσμάτων, η κατάσταση της μεταβολής της καθαρής θέσης των πολιτών και η κατάσταση ταμειακών ροών καταρτίζονται σύμφωνα με τους κανόνες για την τήρηση διπλογραφικών λογιστικών βιβλίων και σύμφωνα με τις αρχές της προσαρμοσμένης σε ταμειακή βάση λογιστικής.

Στο κεντρικό λογιστικό σύστημα της κεντρικής διοίκησης αναφέρονται όλες οι δαπάνες και τα έσοδα που διαχειρίζεται το Δημόσιο Γενικό Λογιστήριο και οι αποδείξεις και πληρωμές των τοπικών φορολογικών υπηρεσιών - ΔΟΥ- σχετικά με τη φορολογική πολιτική. Στο πλαίσιο του εξωτερικού ελέγχου, όλες οι δημόσιες δαπάνες των τοπικών αρχών και άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και των εσόδων τους υπόκεινται στον έλεγχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου (European Commission, 2012).

### 4.3 Η έννοια του δημόσιου εσωτερικού ελέγχου

Ο νόμος 3492/2006 καθιέρωσε την οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του κρατικού προϋπολογισμού και των οργανισμών που δεν περιλαμβάνονται στον κρατικό προϋπολογισμό. Με το νόμο αυτό, ορίζεται σύστημα εσωτερικού ελέγχου ως το συνολικό σύστημα διαχειριστικών και άλλων ελέγχων, συμπεριλαμβανομένων των ελέγχων της οργανωτικής δομής, των μεθοδολογιών, των διαδικασιών και του εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζει η διοίκηση στις πράξεις ενός οργανισμού προκειμένου να στηρίξει την επιδίωξη των στόχων με αποτελεσματικό και οικονομικό τρόπο. Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου διασφαλίζει τη συμμόρφωση με τις πολιτικές διαχείρισης, διασφαλίζει τα περιουσιακά στοιχεία και τους πόρους του οργανισμού πιστοποιώντας την πληρότητα και την ακρίβεια των λογιστικών εγγράφων και παρέχει έγκαιρες και αξιόπιστες πληροφορίες σχετικά με την υγιή οικονομική διαχείριση (European Commission, 2012).

### 4.4 Είδη Εσωτερικών Ελέγχων στο Δημόσιο Τομέα

Οι έλεγχοι διακρίνονται σε προγραμματισμένους, εφόσον περιλαμβάνονται στο Ετήσιο Πρόγραμμα Εσωτερικών Ελέγχων, και έκτακτους, σε περίπτωση που πραγματοποιούνται με αφορμή κάποιο σοβαρό θέμα που πρέπει άμεσα να διερευνηθεί. Επιπλέον, διακρίνονται σε διάφορα είδη, ανάλογα με το αντικείμενο και το σκοπό τους.

- Οι οικονομικοί έλεγχοι εξετάζουν την οικονομική διαχείριση-κατάρτιση και εκτέλεση προϋπολογισμού, λογιστική παρακολούθηση και αναφορά, προμήθειες υλικών και υπηρεσιών ενός οργανισμού ή μίας οικονομικής μονάδας.
- Οι έλεγχοι λειτουργίας ερευνούν τις επιχειρησιακές δραστηριότητες.
- Οι διοικητικοί έλεγχοι εξετάζουν τις διοικητικές και υποστηρικτικές λειτουργίες σχεδιασμού και παρακολούθησης του έργου, διοίκησης ανθρωπίνων πόρων, τεχνικής υποστήριξης κλπ.
- Οι έλεγχοι συμμόρφωσης εξετάζουν την τήρηση των κανόνων -νομοθεσία, κανονιστικές πράξεις, εγκύκλιοι διατάξεις - που διέπουν τη λειτουργία των ελεγχόμενων συστημάτων.
- Οι έλεγχοι απόδοσης της διακυβέρνησης του οργανισμού, εξετάζουν την αποδοτική και αποτελεσματική λειτουργία των ελεγχόμενων συστημάτων, δηλαδή αν παράγουν

υψηλής ποιότητας και επαρκούς όγκου έργο με τη βέλτιστη χρήση των πόρων τους, καθώς και αν επιτυγχάνουν τους τεθέντες στόχους.

- Οι έλεγχοι συστημάτων πληροφορικής - έλεγχοι ηλεκτρονικής πληροφόρησης και έλεγχοι ηλεκτρονικής επεξεργασίας δεδομένων. Εξετάζουν την επάρκεια και αποτελεσματικότητα των πληροφοριακών συστημάτων, την επεξεργασία των δεδομένων και τα αποτελέσματα αυτής, την ασφάλεια των αρχείων και του εξοπλισμού, τις εφαρμογές και γενικά οτιδήποτε άπτεται του αντικειμένου της πληροφορικής.
- Οι έλεγχοι των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου που έχει εγκαθιδρύσει ο οργανισμός. Εξετάζουν την επάρκεια, αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα αυτών, την προσαρμογή τους στο περιβάλλον του οργανισμού, καθώς και τα σημαντικά κενά τους.
- Οι έλεγχοι παρακολούθησης (follow-up). Εξετάζουν την εφαρμογή των διορθωτικών ενεργειών που ανέλαβε να πραγματοποιήσει η Διοίκηση, ως αποτέλεσμα εσωτερικού ελέγχου.

#### 4.5 Διοικητική ευθύνη

Στο Υπουργείο Οικονομικών, δυνάμει του προαναφερθέντος νόμου έχει συσταθεί Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων με κύρια αποστολή τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του κρατικού προϋπολογισμού.

Οι αρμοδιότητες της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων συνίστανται (European Commission, 2012):

- Διενέργεια ελέγχων :
  1. σχετικά με τη διαχείριση των προϋπολογισμών των οργανισμών προκειμένου να διαπιστωθεί εάν τα ποσά που χορηγούνται στους οργανισμούς αυτούς χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς για τους οποίους εγκρίθηκαν.
  2. ως προς την τήρηση των οι ισχυουσών δημοσιονομικών διατάξεων, κατά την πραγματοποίηση των δαπανών, τη λήψη των αναγκαίων μέτρων για την εξασφάλιση της συλλογής των εσόδων και της εμφάνισης των εισπραττομένων σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.



3. σχετικά με τα συστήματα διαχείρισης και ελέγχου, προκειμένου να προσδιοριστεί η καταλληλότητά τους.

- Λήψη ή πρόταση για κατάλληλα μέτρα προς βελτίωση των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου των φορέων προκειμένου να συμβάλουν στην προστασία των οικονομικών τους συμφερόντων, στη νόμιμη και αποτελεσματική διαχείριση των δαπανών τους και στην καταπολέμηση της απάτης, της δωροδοκίας και κάθε άλλης παράνομης δραστηριότητας
- Επιβολή των προβλεπομένων από το νόμο κυρώσεις
- Συνεργασία με τις αντίστοιχες υπηρεσίες όλων των άλλων κρατών και ιδίως εκείνων της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε θέματα που σχετίζονται με τις αρμοδιότητές της

Σύνταξη της ετήσιας έκθεσης ελέγχου που περιέχει τα συμπεράσματα και τις αξιολογήσεις των ελέγχων της. Η έκθεση αυτή αποτελεί τη βάση για την παροχή επαρκών εγγυήσεων στον Υπουργό Οικονομικών ή για την έκφραση επιφυλάξεων, όσον αφορά μέρος ή το σύνολο της κρατικής δημοσιονομικής διαχείρισης και το σύστημα ελέγχου. Η ετήσια έκθεση ελέγχου για ένα δεδομένο έτος συνοδεύει τον γενικό κρατικό προϋπολογισμό για το δεύτερο επόμενο έτος (European Commission, 2012).

Η Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων υπάγεται στη **Γενική Γραμματεία Χρηματοοικονομικής Πολιτικής** του Υπουργείου Οικονομικών, ως επιτροπή εποπτείας και η οποία απαρτίζεται από τον Γενικό Γραμματέα Οικονομικής Πολιτικής, ως Πρόεδρο, τον Προϊστάμενο της Γενικής Διεύθυνσης Χρηματοοικονομικών Ελέγχων και τους Προϊσταμένους Διευθύνσεων, με τις ακόλουθες κύριες αρμοδιότητες (European Commission, 2012):

- έγκριση του εσωτερικού κανονισμού της Γενικής Διεύθυνσης
- έγκριση του ετήσιου προγράμματος ελέγχου
- παρακολούθηση της εξέλιξης των ελέγχων
- αξιολόγηση ελεγκτικού έργου
- έγκριση της ετήσιας έκθεσης
- σύσταση για λήψη πρόσθετων μέτρων σε περιπτώσεις μη συμμόρφωσης των ελεγχόμενων με τις συστάσεις των ελεγκτών.
- υποβολή συστάσεων προς τον Υπουργό Οικονομικών ή οποιοδήποτε άλλο αρμόδιο Υπουργό για τη βελτίωση των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου.



- παρακολούθηση και αξιολόγηση των ερευνών για την καταπολέμηση της απάτης και σύσταση μέτρων για την αποτελεσματικότερη διεξαγωγή των ερευνών αυτών.

Η γραμματεία διευθύνεται από τον Γενικό Γραμματέα Οικονομικής Πολιτικής, ο οποίος ασκεί πολιτική εξουσία.

Ο Γενικός Γραμματέας Οικονομικής Πολιτικής επιβλέπει τη Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων και έχει τις εξής αρμοδιότητες (European Commission, 2012):

- είναι υπεύθυνος για την επιτυχή διεξαγωγή της αποστολής της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων.
- εγγυάται την ακεραιότητα, την αποτελεσματικότητα, την αντικειμενικότητα και την εγκυρότητα του ελέγχου που διενεργεί η Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων, καθώς και τη διαφύλαξη του εμπιστευτικού χαρακτήρα των πληροφοριών που λαμβάνονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου
- εποπτεύει και διευθύνει το προσωπικό που απασχολείται από τη Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων.
- λαμβάνει ή συνιστά κατάλληλα μέτρα για την προστασία των οικονομικών συμφερόντων, τη νόμιμη και αποτελεσματική διαχείριση των δαπανών, την καταπολέμηση της απάτης, της δωροδοκίας και κάθε άλλης παράνομης δραστηριότητας
- συντάσσει και υποβάλλει την ετήσια έκθεση ελέγχου της Γενικής Διεύθυνσης Χρηματοοικονομικών Ελέγχων.

Η Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων περιλαμβάνει τρεις διευθύνσεις που ιδρύονται από τον προαναφερθέντα νόμο:

- Διεύθυνση Ελέγχου Υπουργείων, Φορέων Δημοσίου Δικαίου και Τοπικών Αρχών Πρώτης & Δεύτερης βαθμίδας.
- Διεύθυνση Ελέγχου Φορέων Παροχής Υπηρεσιών Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, Δημόσιων Εταιρειών και Οργανισμών, Νομικών Προσώπων Ιδιωτικού Δικαίου και άλλων Φορέων.
- Διεύθυνση Τεχνικής Υποστήριξης και Επικοινωνίας.

Μέσω των διευθύνσεών της, η Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων επιτυγχάνει τους στόχους της αποστολής της για την προετοιμασία και τη διενέργεια ελέγχων προκειμένου να επιτευχθούν ουσιαστικά συμπεράσματα και κατάλληλες συστάσεις για τη λήψη διορθωτικών μέτρων για τη βελτίωση των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου και για την παροχή επαρκών διαβεβαιώσεων για κάποιο μέρος ή το σύνολο των οικονομικών υποθέσεων του κράτους (European Commission, 2012).

Η θέση του Προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Χρηματοπιστωτικών Ελέγχων καλύπτεται από υπάλληλο πανεπιστημιακής εκπαίδευσης με τουλάχιστον τριετή επαγγελματική πείρα στον χρηματοπιστωτικό τομέα του Κρατικού Γενικού Λογιστικού Γραφείου. Οι θέσεις των προϊσταμένων των προαναφερθεισών διευθύνσεων καλύπτονται από υπαλλήλους πανεπιστημιακής εκπαίδευσης και απασχολούνται στον χρηματοπιστωτικό τομέα, οι δε θέσεις των προϊσταμένων μονάδας καλύπτονται από υπαλλήλους πανεπιστημιακής εκπαίδευσης που απασχολούνται στον τομέα της οικονομίας, της μηχανικής, της γεωτεχνικής και της πληροφορικής του Γενικού Λογιστικού Γραφείου του Κράτους. Το προσωπικό αυτών των διευθύνσεων περιλαμβάνει υπαλλήλους των τομέων της οικονομικής, της μηχανικής, της γεωτεχνικής, της πληροφορικής και της μετάφρασης της πανεπιστημιακής ή τεχνολογικής εκπαίδευσης (European Commission, 2012).

Οι δημοσιονομικοί έλεγχοι διεξάγονται με εντολή του Προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων και περιλαμβάνουν τακτικούς ελέγχους βάσει ετήσιου χρονοδιαγράμματος που καταρτίζεται υπό τη διεύθυνση των διευθύνσεων από τη Γενική Διεύθυνση και εγκρίνεται από την Επιτροπή Εποπτείας και έκτακτους ελέγχους, οι οποίοι διεξάγονται κατόπιν καταγγελιών ή αιτήματος της Ευρωπαϊκής Επιτροπής ή εντολής του αρμόδιου εισαγγελέα.

Οι οικονομικοί ελεγκτές είναι υπεύθυνοι για (European Commission, 2012):

- έλεγχο της επάρκειας των συστημάτων διαχείρισης και έλεγχο του οργανισμού.
- έλεγχο της νομιμότητας και της κανονικότητας των δαπανών, της ορθής διαχείρισης των πόρων και της σωστής είσπραξης εσόδων από τους οργανισμούς, καθώς και της διαχείρισης των περιουσιακών τους στοιχείων και της ανίχνευσης καταχρήσεων ή διαφθοράς
- τον έλεγχο των μισθών του προσωπικού των σωμάτων.

- αξιολόγηση του προγραμματισμού και των επιδόσεων των σχεδίων των φορέων.
- επαλήθευση ότι οι οργανισμοί τήρησαν τους κανόνες διαχείρισης.
- αξιολόγηση των επιδόσεων του ελεγχόμενου οργανισμού.
- τον έλεγχο του χειρισμού των παγίων προκαταβολών και των δημόσιων διαχειριστών.

Εάν οι οικονομικοί ελεγκτές, πέραν του πεδίου του ελέγχου τους, έχουν επίγνωση του ενδεχόμενου κινδύνου για τα οικονομικά συμφέροντα του ελεγχόμενου οργανισμού ή εντοπίσουν πρακτικές που ενδέχεται να αποτελέσουν ποινική ευθύνη, οφείλουν να ενημερώσουν τον επικεφαλής της Γενικής Διεύθυνσης Χρηματοοικονομικών Ελέγχων. Εάν υπάρχουν αποχρώσεις ενδείξεις διάπραξης φορολογικής παράβασης, οφείλουν να ενημερώσουν τις αρμόδιες φορολογικές αρχές για τη διενέργεια των ελέγχων. Εάν εντοπίσουν τυχόν παράνομα καταβληθέντα ποσά για τα οποία έχει διενεργηθεί προληπτικός έλεγχος από το Ελεγκτικό Συνέδριο, ο προϊστάμενος της Γενικής Διεύθυνσης πρέπει να ενημερώσει σχετικά το Ελεγκτικό Συνέδριο. Αυτό μπορεί να οδηγήσει στην πιστοποίηση της ανάκλησης ή της ανάκτησης των δαπανών από τους υπευθύνους (European Commission, 2012).

Μετά το πέρας της διενέργειας του ελέγχου, οι οικονομικοί ελεγκτές συντάσσουν έκθεση ελέγχου που υποβάλλεται στην αρμόδια διεύθυνση ελέγχου, η οποία, αφού ελέγξει την πληρότητα της έκθεσης, την πιστοποιεί και την κοινοποιεί στον ελεγχόμενο φορέα, καθώς και σε άτομα κατά των οποίων αδικαιολόγητα ή παράνομα καταβληθέντα έχουν καταλογιστεί ή τα οποία μπορούν να φέρουν πειθαρχική ή ποινική ευθύνη. Τα ελεγμένα όργανα και τα προαναφερθέντα φυσικά πρόσωπα έχουν το δικαίωμα να υποβάλουν αντιρρήσεις κατά της αποστολής ελέγχου. Οι τυχόν αντιρρήσεις που υποβάλλονται εξετάζονται από την επιτροπή ενστάσεων, η οποία αποτελείται από τον επικεφαλής της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικών Ελέγχων, ως πρόεδρο, τους δύο επικεφαλής των άλλων διευθύνσεων, εξαιρουμένης της διεύθυνσης της οποίας η έκθεση αμφισβητήθηκε και δύο εμπειρογνομόνων από το δημόσιο ή ιδιωτικό τομέα. Η Επιτροπή Ενστάσεων αποφασίζει εάν θα αποδεχθεί ή θα απορρίψει τις εν λόγω ενστάσεις. Αν οι αιτιάσεις απορριφθούν και οι δημοσιονομικές διορθώσεις πρέπει να κατατεθούν, εκδίδεται σχετική εντολή ανάκτησης και υπογράφεται από τον προϊστάμενο της Γενικής Διεύθυνσης Χρηματοοικονομικών Ελέγχων. Εάν δεν υποβληθούν αντιρρήσεις και η

έκθεση ελέγχου επιβάλλει οικονομικές διορθώσεις, εκδίδεται για το σκοπό αυτό εντολή ανάκτησης ανά επίπεδο ιεραρχίας (ελεγκτής / επικεφαλής τμήματος / διευθυντής / προϊστάμενος γενικής διεύθυνσης), ανάλογα με το ποσό που επιβάλλεται. Εάν ο φορέας που είναι αρμόδιος για την έκδοση της εντολής είσπραξης διαφωνεί με τα συμπεράσματα της έκθεσης ελέγχου, η διαφορά αυτή επιλύεται από την επιτροπή ενστάσεων και μια αντίστοιχη πράξη υπογράφεται από τον επικεφαλής της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων. Οι εντολές ανάκτησης κοινοποιούνται στους ενδιαφερόμενους σύμφωνα με τον κώδικα διοικητικού δικαστηρίου (European Commission, 2012).

Η αρμόδια Διεύθυνση Ελέγχου κοινοποιεί την έκθεση ελέγχου, τις τυχόν αντιρρήσεις, την απόφαση της Επιτροπής Ενστάσεων και τις εντολές ανάκτησης στη Διεύθυνση Υποστήριξης και Επικοινωνίας, ώστε να μπορεί να παρακολουθεί τη συμμόρφωση των φορέων και την εφαρμογή των μέτρων που έχουν ληφθεί. Η εν λόγω Διεύθυνση αξιολογεί τα μέτρα εφαρμογής των οργάνων σύμφωνα με τα συμπεράσματα των ελεγκτών και ενημερώνει την Επιτροπή Εποπτείας για τη λήψη πρόσθετων μέτρων σε περιπτώσεις μη συμμόρφωσης. Τα ανωτέρω περιλαμβάνονται στην ετήσια έκθεση ελέγχου που εκπόνησε η Διεύθυνση Υποστήριξης και Επικοινωνίας και εγκρίθηκε από την Επιτροπή Εποπτείας (European Commission, 2012).

#### **4.5.1 Εσωτερικός έλεγχος στο Δημόσιο**

Ο νόμος 3492/2006 ορίζει τον εσωτερικό έλεγχο ως ανεξάρτητη συμβουλευτική δραστηριότητα στον τομέα του ελέγχου, παρέχοντας διαβεβαίωση σχετικά με την επάρκεια των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου ενός οργανισμού, με στόχο τη βελτίωση της λειτουργίας του και την επίτευξη των στόχων του, χρησιμοποιώντας συστηματικές και διαρθρωμένες μεθοδολογίες που αποσκοπούν κυρίως στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας διαδικασιών που διέπουν τη λειτουργία της, διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου και διαδικασιών ελέγχου (European Commission, 2012).

Ο προαναφερόμενος νόμος καθιέρωσε τη δημιουργία μονάδων εσωτερικού ελέγχου σε όλα τα Υπουργεία και Περιφέρειες της χώρας, καθώς και τους φορείς υπό την εποπτεία Υπουργείων και Περιφερειών με προϋπολογισμό άνω των 3 εκ ευρώ, κατόπιν προεδρικού διατάγματος του Υπουργού Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης

& Αποκέντρωσης, ο Υπουργός Οικονομικών και ο αρμόδιος υπουργός. Αυτό το προεδρικό διάταγμα καθορίζει τις αρμοδιότητες των μονάδων εσωτερικού ελέγχου στο πλαίσιο της προστασίας των οικονομικών τους συμφερόντων. Μέχρι σήμερα δεν έχουν εκδοθεί τα σχετικά προεδρικά διατάγματα που καθορίζουν τις αρμοδιότητες των μονάδων εσωτερικού ελέγχου όσον αφορά τη λειτουργική ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών έναντι των ανωτάτων διοικητικών επιπέδων.

Όσον αφορά τις εργασίες των μονάδων εσωτερικού ελέγχου, ο προαναφερόμενος νόμος προβλέπει (European Commission, 2012):

- Την επιβολή δημοσιονομικών διορθώσεων από τη μονάδα εσωτερικού ελέγχου κάθε φορέα σε περιπτώσεις όπου εντοπίζονται ατομικές ή συστημικές παρατυπίες στις υπηρεσίες του φορέα ή των υπηρεσιών που εποπτεύονται από τον εν λόγω φορέα, εφόσον αυτοί οι φορείς δεν διαθέτουν μονάδα εσωτερικού ελέγχου.
- Τις βασικές σχέσεις (διάγραμμα ροής διαδικασιών) μεταξύ της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων και των μονάδων εσωτερικού ελέγχου των υπουργείων και των περιφερειών.

Συγκεκριμένα, η Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων (European Commission, 2012):

- Προετοιμάζει τις προδιαγραφές σχετικά με την οργάνωση, την εσωτερική λειτουργία και τις αρμοδιότητες των μονάδων εσωτερικού ελέγχου, κατόπιν σχετικής έγκρισης από τον Υπουργό Οικονομικών και τον αρμόδιο υπουργό (οι εν λόγω προδιαγραφές πρέπει να εφαρμόζονται πλήρως από τις μονάδες εσωτερικού ελέγχου).
- Λαμβάνει πληροφορίες από μονάδες εσωτερικού ελέγχου σχετικά με τα πορίσματα του ελέγχου.
- Παρέχει οδηγίες στις μονάδες εσωτερικού ελέγχου όσον αφορά την επιβολή δημοσιονομικών διορθώσεων και παρακολουθεί την εκτέλεση των διορθώσεων αυτών.
- Παρέχει οδηγίες στις μονάδες εσωτερικού ελέγχου σχετικά με την αξιολόγηση των διορθωτικών μέτρων που λαμβάνουν τα ελεγχόμενα όργανα και παρακολουθεί την ακριβή εφαρμογή τους.
- Αξιολογεί τους ελέγχους και τα ευρήματα από τις μονάδες εσωτερικού ελέγχου και τα συμπεριλαμβάνει στην ετήσια έκθεση ελέγχου.

Επιπλέον, αρμοδιότητες :

- Τακτικός έλεγχος των προκαταβολών .
- Χρηματοοικονομικός και διαχειριστικός έλεγχος των δημοσίων υπαλλήλων και της δημόσιας διοίκησης.
- Διεξαγωγή ένορκων διοικητικών ερευνών σχετικά με την απώλεια δικαιολογητικών για την πληρωμή δημοσίων δαπανών.
- Έρευνα σχετικά με την παράλειψη υποβολής προκαταβολής.
- Οι αρμοδιότητες αυτές ασκούνται από την Οικονομική Επιθεώρηση του Υπουργείου Οικονομικών και μεταφέρονται στη Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων πριν μεταφερθούν τελικά σε μονάδες εσωτερικού ελέγχου μετά την έναρξη λειτουργίας τους.

#### **4.5.1.1 Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης – Σ.Ε.Ε.Δ.Δ.**

Ο φορέας αυτός συστάθηκε δυνάμει του νόμου 2477/97 , που τροποποιήθηκε με το νόμο 3074/2002. Η αποστολή του συνίσταται στη διασφάλιση της ορθής και αποτελεσματικής λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης, μέσω του εντοπισμού φαινομένων κακοδιοίκησης, αδιαφανών διαδικασιών, αναποτελεσματικότητας, χαμηλής παραγωγικότητας και ποιότητας των παρεχομένων υπηρεσιών. Αποτελεί όργανο εσωτερικού ελέγχου της Δημόσιας Διοίκησης που υπάγεται στον Υπουργό Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης. Οι κύριες αρμοδιότητες περιλαμβάνουν (European Commission, 2012):

Διεξαγωγή επιθεωρήσεων, ελέγχων και ερευνών.

- Διεξαγωγή πειθαρχικών διώξεων και την παραπομπή των υπευθύνων στο αρμόδιο εισαγγελέα, ώστε να αποδίδεται η ευθύνη.
- Διεξαγωγή ελέγχων επί του ενεργητικού των υπαλλήλων των ελεγχόμενων οργανισμών.
- Διεξαγωγή προκαταρκτικών εξετάσεων ή ερευνών μετά από αίτηση του εισαγγελέα.
- Συλλογή αποδεικτικών στοιχείων για ποινική ή πειθαρχική δίωξη.

Το πεδίο εφαρμογής των ελέγχων του καλύπτει το Δημόσιο, ΝΠΔΔ , ΟΤΑ πρώτης και δεύτερης βαθμίδας και τις επιχειρήσεις τους , ΝΠΙΔ και Δημόσιες Επιχειρήσεις.

Δεν επιλαμβάνεται θεμάτων που εμπίπτουν στην αρμοδιότητα των ανεξάρτητων διοικητικών αρχών και της Οικονομικής Επιθεώρησης και των Συντονιστών – Δημοσιονομικών Ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, καθώς και θεμάτων που αφορούν την υπηρεσιακή κατάσταση των υπαλλήλων.

Διοικείται από τον Ειδικό Γραμματέα του Φορέα Δημόσιας Διοίκησης των Επιθεωρητών, ο οποίος ασκεί πολιτική εξουσία, στελεχώνεται δε, από 80 ελεγκτές επιθεωρητές και υπαλλήλους της Διεύθυνσης Γραμματείας και διεξάγει ελέγχους και έρευνες κατόπιν παραγγελιών που εκδίδονται ανεξάρτητα από τον Ειδικό Γραμματέα ή κατόπιν εντολής ενός Υπουργού, Γενικού γραμματέα μιας περιοχής, του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, του Συνηγόρου του Πολίτη ή τον επικεφαλής μιας Ανεξάρτητης Διοικητικής Αρχής (European Commission, 2012).

#### **4.5.1.2. Ο Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης**

Η εξουσία του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης απορρέει από το νόμο 3074/2002. Αποστολή του είναι η διασφάλιση της ορθής και αποτελεσματικής λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης, η παρακολούθηση και αξιολόγηση του έργου του Σώματος Επιθεωρητών Ελέγχου Δημόσιας Διοίκησης και όλων των ειδικών οργάνων και υπηρεσιών για την επιθεώρηση και τον έλεγχο της δημόσιας διοίκησης, καθώς και ο εντοπισμός περιπτώσεων διαφθοράς και κακοδιοίκησης. Ο Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης (European Commission, 2012):

- αυτεπάγγελτα διατάσσει από το Σ.Ε.Ε.Δ.Δ και από Σώματα και Υπηρεσίες Επιθεώρησης και Ελέγχου Υπουργείων, Περιφερειών, ΟΤΑ πρώτου και δεύτερου βαθμού, ΝΠΔΔ, ΝΠΙΔ και Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμούς επιθεώρησης τη διενέργεια ελέγχων, επιθεωρήσεων και ερευνών.
- παρακολουθεί τη δράση του Σ.Ε.Ε.Δ.Δ και των λοιπών Σωμάτων και Υπηρεσιών Επιθεώρησης και Ελέγχου Υπουργείων, Περιφερειών, ΟΤΑ , ΝΠΔΔ, ΝΠΙΔ και Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών και ειδικότερα την πρόοδο των ελέγχων και αξιολογεί το έργο τους.
- διεξάγει ελέγχους, επαναλαμβάνει ελέγχους και έρευνες σε Δημόσιες Υπηρεσίες, ΟΤΑ πρώτου και δεύτερου βαθμού, ΝΠΔΔ, ΝΠΙΔ και Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμούς.



- διενεργεί ελέγχους των ετήσιων οικονομικών δηλώσεων οικονομικής κατάστασης – πόθεν έσχες – του συνόλου των μελών των Σωμάτων Επιθεώρησης και Ελέγχου.
- συγκαλεί και προεδρεύει του Συντονιστικού Οργάνου Επιθεώρησης και Ελέγχου και δύναται να ελέγχει τραπεζικούς λογαριασμούς υπαλλήλων κατόπιν εισαγγελικής παραγγελίας, στο πλαίσιο διενεργούμενης σε βάρος τους προανάκρισης ή προκαταρκτικής εξέτασης.
- διερευνά τις καταγγελίες σχετικά με περιπτώσεις κακοδιοίκησης σε φορείς και Σώματα Ελέγχου.
- προεδρεύει του Συντονιστικού Φορέα Επιθεώρησης και Ελέγχου.
- συντάσσει ετήσια έκθεση με παρουσίαση των πλέον σημαντικών υποθέσεων σε σχέση με φαινόμενα διαφθοράς, κακοδιοίκησης, αδιαφανείς διαδικασίες στο χώρο της δημόσιας διοίκησης, Στην έκθεση αυτή αξιολογείται το έργο όλων των Σωμάτων Ελέγχου και επιπλέον διατυπώνονται προτάσεις βελτίωσης λειτουργίας τους. Σε ειδική συνεδρίαση της Ολομέλειας της Βουλής η έκθεση αυτή συζητείται και δημοσιεύεται σε σχετική έκδοση του Εθνικού Τυπογραφείου.

Η θέση του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης ανατίθεται σε ένα διακεκριμένο άτομο ευρείας αποδοχής του κοινού, το οποίο επικουρείται από τέσσερις Βοηθούς Γενικούς Επιθεωρητές Δημόσιας Διοίκησης και υποστηρίζεται από οκτώ Ειδικούς Επιθεωρητές και τη Διεύθυνση Γραμματείας (European Commission, 2012).

#### **4.5.1.3 Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων – πρώην Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος**

Το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος αποτελεί μια ειδική υπηρεσία ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών, συστήθηκε με το νόμο 2343/95, μετονομάστηκε δε, με το νόμο 3296/04 σε Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων . Με το Π.Δ 85/05 θεσπίζονται οι διατάξεις οργάνωσής της.

Επί του παρόντος, η αποστολή της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων με σκοπό την πρόληψη των σχετικών παραβάσεων και παράνομων πράξεων, την οικειοθελή συμμόρφωση των υπόχρεων, τη δίωξη των υπευθύνων και την προστασία γενικότερα των οικονομικών συμφερόντων τόσο του Ελληνικού Δημοσίου, της



εθνικής οικονομίας και της Ευρωπαϊκής Ένωσης, περιλαμβάνει μεταξύ άλλων (European Commission, 2012) :

- αποκάλυψη και καταπολέμηση εστιών οικονομικού εγκλήματος, μεγάλης φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίας αρμοδιότητας του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών.
- ο έλεγχος της διακίνησης αγαθών και υπηρεσιών, καθώς και της κατοχής και διακίνησης ή υπό ειδικό καθεστώς ειδών και ουσιών.
- διερεύνηση, έκθεση και καταπολέμηση παράνομων συναλλαγών που πραγματοποιούνται με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων.
- ο έλεγχος της ορθής εφαρμογής των διατάξεων ως προς τις εθνικές και κοινοτικές επιδοτήσεις και επιχορηγήσεις, και των διατάξεων που αναφέρονται στην προστασία της δημόσιας περιουσίας.
- προστασία της ακτογραμμής και της δημόσιας ιδιοκτησίας από μη εξουσιοδοτημένη επέμβαση.

Η Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων διοικείται από έναν ειδικό γραμματέα, ο οποίος ασκεί πολιτικό αξίωμα και στελεχώνεται από 1.200 υπαλλήλους και κατανέμεται μεταξύ των τριών διευθύνσεων της Κεντρικής Υπηρεσίας, των διευθύνσεων για ειδικές υποθέσεις στην Αθήνα και τη Θεσσαλονίκη και 13 περιφερειακών διευθύνσεων σε όλη τη χώρα. Οι δραστηριότητες της περιλαμβάνουν καθημερινούς ελέγχους, διερεύνηση καταγγελιών που υποβάλλονται από πολίτες, παροχή βοήθειας κατά τη διάρκεια ελέγχων, κατόπιν αιτήματος άλλων υπουργείων, διενέργεια ελέγχων κατόπιν αιτήματος εισαγγελικών ερευνών και εκτέλεση επιχειρησιακών σχεδίων με βάση τις συσχετίσεις της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακά Συστήματα, καθώς και στοχοθετημένες παρεμβάσεις. (European Commission, 2012).

#### **4.6 Σύσταση Ενιαίου Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης – ΕΦΚΑ**

Όπως είναι ήδη γνωστό με τις διατάξεις του νόμου 4387/2016 και του άρθρου 51, συνιστάται Ν.Π.Δ.Δ με την επωνυμία Ενιαίος Φορέας Κοινωνικής Ασφάλισης -Ε.Φ.Κ.Α. Από 01-01-2017, οπότε αρχίζει και η λειτουργία του ως φορέα κύριας κοινωνικής ασφάλισης, εντάσσονται στον Ε.Φ.Κ.Α αυτοδίκαια οι υφιστάμενοι φορείς Κύριας Κοινωνικής Ασφάλισης και ο Ε.Φ.Κ.Α καθίσταται οιοσδήποτε καθολικός διάδοχος αυτών.

Δομικές αδυναμίες, όπως πολυδιάσπαση φορέων και πολυνομία ως απόρροια της αργής και σταδιακής ανάπτυξης, τόσο γεωγραφικά όσο και με τους ασφαλιζόμενους κινδύνους, ο περιορισμός της βιομηχανίας και της εργατικής τάξης, αποσπασματικός τρόπος ίδρυσης αυτοτελών Ταμείων με βάση το πελατειακό σύστημα, καθώς και ικανοποίηση αιτημάτων υπό το βάρος πιέσεων κλαδικών και επαγγελματικών οργανώσεων, αποτέλεσαν σημαντικούς παράγοντες για τη διαμόρφωση της κοινωνικής ασφάλισης στην Ελλάδα. Αποτέλεσμα όλων αυτών ήταν η δημιουργία ανισοτήτων μεταξύ κλαδικών και επαγγελματικών Ταμείων, η μη ορθή αξιοποίηση των αποθεματικών ή και η απαξίωση της περιουσίας τους, η εισφοροδιαφυγή και εισφοροαποφυγή που αποδόμησαν το σύστημα της κοινωνικής ασφάλισης.

Υπό το πρίσμα των διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων, προέκυψε η σύσταση του ΕΦΚΑ στο πλαίσιο της αναζήτησης ισορροπίας στη σχέση της οικονομικής βιωσιμότητας και της επάρκειας της κοινωνικής προστασίας του συστήματος κοινωνικής ασφάλισης της χώρας μας.

Η πλήρης αναμόρφωση του συστήματος κοινωνικής ασφάλισης αποσκοπεί στην εξασφάλιση αξιοπρεπούς διαβίωσης και κοινωνικής προστασίας με όρους ισότητας, κοινωνικής δικαιοσύνης, αναδιανομής και αλληλεγγύης γενεών.

Ειδικότερα:

Θεμελιώδεις αρχές της αναμόρφωσης είναι η ισονομία και η κοινωνική δικαιοσύνη.

Ισονομία καθώς για πρώτη φορά θεσπίζονται όμοιοι κανόνες για όλους, παλαιούς και νέους συνταξιούχους, εργαζόμενους στον ιδιωτικό και δημόσιο τομέα, μισθωτούς και αυτοαπασχολούμενους.

Κοινωνική δικαιοσύνη, γιατί με το νέο θεσμό της εθνικής σύνταξης επιτυγχάνεται αναδιανομή, αμβλύνονται οι κοινωνικές ανισότητες και εξασφαλίζεται επαρκής σύνταξη και για τις επισφαλείς κοινωνικά ομάδες.

Με την ενοποίηση των Ταμείων σε ένα ενιαίο Φορέα επιδιώκεται η αποτελεσματικότητα της διοίκησης του συστήματος και η πλήρης διάκριση των προνοιακών και ασφαλιστικών παροχών.

Στο Σύνταγμα της χώρας μας, στα άρθρο 22 § 4 ορίζεται ότι « Το Κράτος μεριμνά για την κοινωνική ασφάλιση των εργαζομένων, όπως νόμος ορίζει» και ως εκ τούτου

εγγυάται μια αξιοπρεπή διαβίωση των συνταξιούχων ανεξάρτητα από δημοσιονομικές και πολιτικές σκοπιμότητες (Ολομέλεια ΣτΕ 22872290/2015).

Διασφαλίζει τη μακροχρόνια βιωσιμότητα, τη διαγενεακή ισότητα, καθώς και την ίση κατανομή των θυσιών και επιδιώκει αναπτυξιακή δυναμική.

Στοχεύει στην αντιμετώπιση της εισφοροδιαφυγής, της αδήλωτης και ανασφάλιστης εργασίας και τον εξορθολογισμό των λειτουργικών δαπανών και την πάταξη της διαφθοράς.

## **Κεφάλαιο 5. Μεθοδολογία**

### **5.1 Εισαγωγή**

Στο κεφάλαιο αυτό προσδιορίζεται ο πληθυσμός που είναι η «ομάδα στόχος» της έρευνας και το δείγμα του πληθυσμού που είναι το υποσύνολο που απαιτείται για να επιτευχθούν οι ερευνητικοί στόχοι και να συναχθούν συμπεράσματα. Επιπλέον, περιγράφει την τεχνική του δείγματος που επιλέχθηκε.

### **5.2 Δείγμα και Πληθυσμός**

Η έρευνα αυτή διερευνά την αποτελεσματικότητα των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου του ελληνικού δημόσιου τομέα και συγκεκριμένα την περίπτωση του ΕΦΚΑ.

Για να επιλεγεί το δείγμα, απαιτείται ο ακριβής αριθμός του πληθυσμού (Cohen et al, 2000). Με τον όρο δείγμα αναφερόμαστε σε ένα αντιπροσωπευτικό υποσύνολο του πληθυσμού που επιλέγεται για ερευνητικούς σκοπούς προκειμένου να εξαχθούν συμπεράσματα για ολόκληρο τον πληθυσμό. Η έρευνα αυτή ακολουθεί μια τυχαία μέθοδο επιλογής μεταξύ υπαλλήλων της Διοίκησης του ΕΦΚΑ και ως αποτέλεσμα 92 ερωτηματολόγια εστάλησαν στους υπαλλήλους, οι δε απαντήσεις ανήλθαν στο 100%.

Πρέπει να τονιστεί όμως ότι, όσο μεγαλύτερο είναι το δείγμα, τόσο μεγαλύτερη είναι η ακρίβεια των συμπερασμάτων.

### **5.3 Τεχνική δειγματοληψίας**

Η μελέτη αυτή χρησιμοποιεί την τεχνική τυχαίας δειγματοληψίας. Τα ερωτηματολόγια απεστάλησαν σε έντυπη μορφή σε υπαλλήλους που υπηρετούν σε Γενικές Δ/νσεις της Διοίκησης του Οργανισμού. Κατά συνέπεια, το δείγμα ήταν βολικό, λόγω του γεγονότος ότι τα ερωτηματολόγια αποστέλλονταν απευθείας και ήταν επίσης η καλύτερη δυνατή πρόσβαση.

### **5.4 Περιγραφή ερωτηματολογίου**

Σε αυτό το ερωτηματολόγιο υπάρχουν μόνο ερωτήματα "κλειστού τύπου" όπου οι ερωτηθέντες καλούνται να επιλέξουν από προεπιλεγμένες απαντήσεις. Όλες

οι ερωτήσεις σχετικά με το ερωτηματολόγιο προέρχονται από ανάλυση κλίμακας Likert τριών σημείων ή πέντε σημείων, η οποία μετρά θετικές ή αρνητικές απαντήσεις σε μια δήλωση. Η κλίμακα Likert χρησιμοποιήθηκε για να δείξει ο ανταποκριτής το βαθμό συμφωνίας ή διαφωνίας σχετικά με το θέμα του εσωτερικού ελέγχου.

Όσον αφορά τη συλλογή των δεδομένων, δεν θεωρήθηκε αναγκαίο να δοθούν διευκρινίσεις κατά τη συμπλήρωση του ερωτηματολογίου. Οι ερωτήσεις ήταν εύκολο να κατανοηθούν από τους συμμετέχοντες χωρίς εκτεταμένες εξηγήσεις για την απάντησή τους. Αφού συγκεντρώθηκαν τα ερωτηματολόγια, έγινε έλεγχος της πληρότητας και της εγκυρότητάς τους. Η έρευνα (συμπεριλαμβανομένων των ερωτηματολογίων) ολοκληρώθηκε σωστά.

Σκοπός αυτής της έρευνας που διεξήχθη μέσω του ερωτηματολογίου είναι να προσδιοριστεί εάν όλα τα στοιχεία του Εσωτερικού Ελέγχου και τα συστήματά του είναι ζωτικής σημασίας για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στην επιβίωση και την επιτυχία του δημόσιου τομέα και συγκεκριμένα του ΕΦΚΑ.

**Στόχο** του ερωτηματολογίου, *κατά το πρώτο μέρος* αυτού, αποτελεί η ανάδειξη της άποψης των εργαζομένων που προέρχονται από τους εντασσόμενους στον ΕΦΚΑ φορείς κοινωνικής ασφάλισης, για την ύπαρξη των δομικών στοιχείων της δυναμικής και συνεχούς διαδικασίας του εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με την αναφορά COSO.

Κατά το πλαίσιο COSO, ως εσωτερικός έλεγχος νοείται η διεργασία που διενεργείται από το Διοικητικό Συμβούλιο, τη Διοίκηση και το λοιπό προσωπικό με τέτοιο τρόπο σχεδιασμένη ώστε να παρέχει τη λογική διαβεβαίωση ως προς την επίτευξη των αντικειμενικών στόχων της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας των λειτουργιών, της αξιοπιστίας των χρηματοοικονομικών αναφορών και της κανονιστικής συμμόρφωσης.

Οι συνιστώσες που αυτές που αλληλοσυνδέονται και απορρέουν από τον τρόπο με τον οποίο ασκείται η Διοίκηση είναι :

**Το περιβάλλον** εντός του οποίου λειτουργεί ο Οργανισμός, το οποίο επηρεάζεται από τη φιλοσοφία και τον τρόπο λειτουργίας του Οργανισμού, την οργανωτική του δομή, την ανάθεση αρμοδιοτήτων και ευθυνών, την ακεραιότητα και τις ηθικές

αξίες, τις πολιτικές και πρακτικές διαχείρισης των ανθρωπίνων πόρων και τη συμμετοχή του ΔΣ και της Επιτροπής Ελέγχου. **Ερωτήσεις 1-5.**

**Η εκτίμηση του κινδύνου** ως ο συνδυασμός της πιθανότητας ενός συμβάντος και των συνεπειών του. **Ερωτήσεις 6-10.**

**Οι δραστηριότητες του ελέγχου** που είναι διάχυτες σε όλη την οργάνωση, επίπεδα και λειτουργίες και αναφέρονται στον διαχωρισμό καθηκόντων, αναθεωρήσεις, εγκρίσεις, συμφωνίες και επαληθεύσεις. Αποτελούν δε, εκείνες τις πολιτικές και διαδικασίες διασφάλισης που η Διοίκηση επέλεξε προς αντιμετώπιση των κινδύνων.

**Ερωτήσεις 11-15.**

**Πληροφορία και επικοινωνία** που αποτελεί απαραίτητο εργαλείο όλων των τμημάτων/υπηρεσιών του Οργανισμού. Μέσω των αναφορών επί επιχειρησιακών, οικονομικών πληροφοριών που παράγονται από το πληροφοριακό σύστημα γίνεται αντιληπτό από το σύνολο των εργαζομένων το μήνυμα από την Διοίκηση για την αντιμετώπιση των κινδύνων με υπευθυνότητα και σοβαρότητα. Είναι πολύ σημαντική η κατανόηση της επίδρασης, από πλευράς προσωπικού της ατομικής εργασίας του σε σχέση με τις δραστηριότητες του συνόλου του προσωπικού.

**Ερωτήσεις 16-17.**

**Παρακολούθηση** της διαχείρισης των κινδύνων που επιτυγχάνεται μέσω της διαρκούς παρακολούθησης, διαφόρων αξιολογήσεων ή και με συνδυασμό και των δύο. Το εύρος και η συχνότητα των επιμέρους αξιολογήσεων προσδιορίζεται από την εκτίμηση των κινδύνων και την αποτελεσματικότητα της συνεχιζόμενης διαδικασίας παρακολούθησης. Διαπιστώσεις ανεπάρκειας ελέγχου πρέπει να αναφέρονται και να γνωστοποιούνται στη Διοίκηση. **Ερωτήσεις 18-22.**

Οι ερωτήσεις είναι κατάλληλα προσαρμοσμένες για την εξαγωγή συμπεράσματος σε ποιο βαθμό οι εργαζόμενοι είναι γνώστες της σημασίας του εσωτερικού ελέγχου και των συστημάτων του.

**Κατά το δεύτερο μέρος** ο στόχος του ερωτηματολογίου αφορά στην αποτίμηση της επάρκειας ή μη του συστήματος εσωτερικού ελέγχου μέχρι 31.12.16 των φορέων κοινωνικής ασφάλισης που εντάχθηκαν στον ΕΦΚΑ.

Καλείται ο ερωτώμενος να απαντήσει, μέσω επιλεγμένων ερωτήσεων σε θέματα διαδικασιών και μηχανισμών ελέγχου οικονομικής και διοικητικής διαχείρισης, καθώς και κανονιστικής συμμόρφωσης.

Στο ερωτηματολόγιο γίνεται χρήση ερωτήσεων κλειστού τύπου, πολλαπλής επιλογής και ερωτήσεις στις οποίες χρησιμοποιείται η βαθμολογική κλίμακα του Likert – 5βάθμια κλίμακα. Καλείται δηλαδή ο ερωτώμενος να δηλώσει το βαθμό συμφωνίας ή διαφωνίας του σε μια σειρά προτάσεων ως προς το αντικείμενο του εσωτερικού ελέγχου σε κλίμακα ισορροπημένη, μονή και αναγκαστική.

## Κεφάλαιο 6. Αποτελέσματα

### 6.1 Δημογραφικά στοιχεία

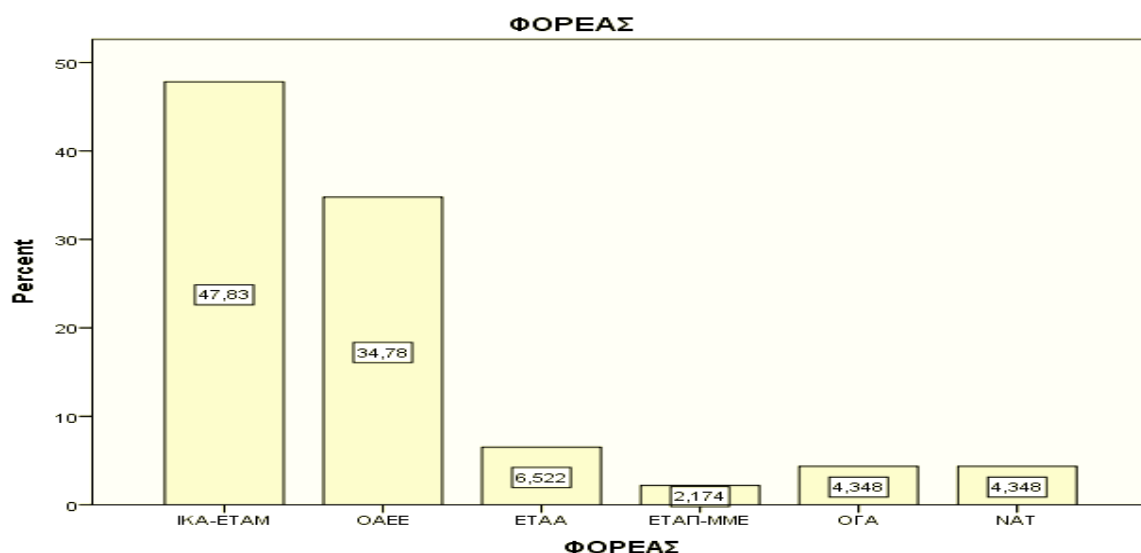
Στην έρευνα συμμετείχαν 92 άτομα.

Στο ερώτημα *Νο 1 Σε ποιό φορέα που εντάχθηκε στον ΕΦΚΑ από 01.01.17 υπηρετούσατε;*

Το 47,8% προέρχεται από το ΙΚΑ-ΕΤΑΜ, το 34,8% από ΟΑΕΕ, το 6,5% από ΕΤΑΑ, το 4,3% από τον ΟΓΑ, το 4,3% από το ΝΑΤ και το 2,2% από το ΕΤΑΠ-ΜΜΕ.

#### ΦΟΡΕΑΣ

	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων
<b>ΙΚΑ-ΕΤΑΜ</b>	44	47,8	47,8
<b>ΟΑΕΕ</b>	32	34,8	34,8
<b>ΕΤΑΑ</b>	6	6,5	6,5
<b>ΕΤΑΠ-ΜΜΕ</b>	2	2,2	2,2
<b>ΟΓΑ</b>	4	4,3	4,3
<b>ΝΑΤ</b>	4	4,3	4,3
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>



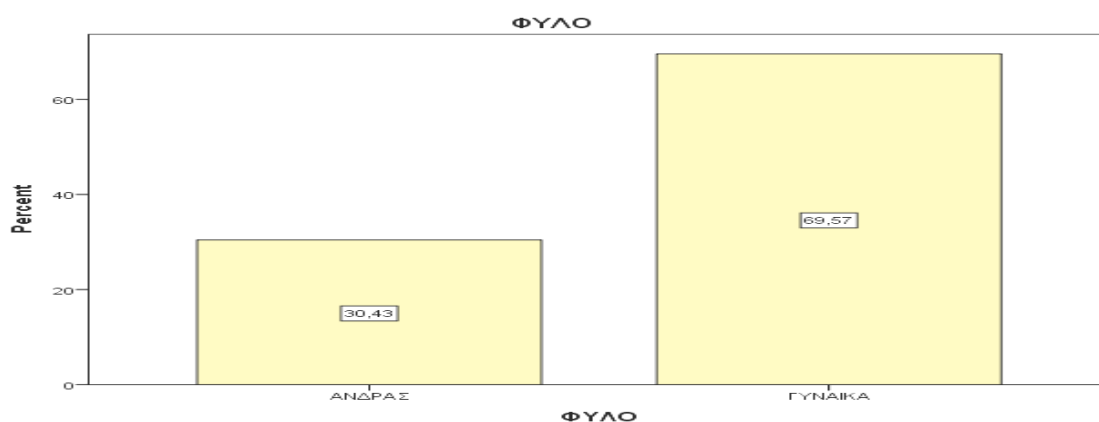


Στο ερώτημα *No 2 Ποιά είναι το φύλο σας;*

Το 69,6% των συμμετεχόντων είναι γυναίκες και το 30,4% άνδρες.

#### ΦΥΛΟ

	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων
<b>ΑΝΔΡΑΣ</b>	28	30,4	30,4
<b>ΓΥΝΑΙΚΑ</b>	64	69,6	69,6
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

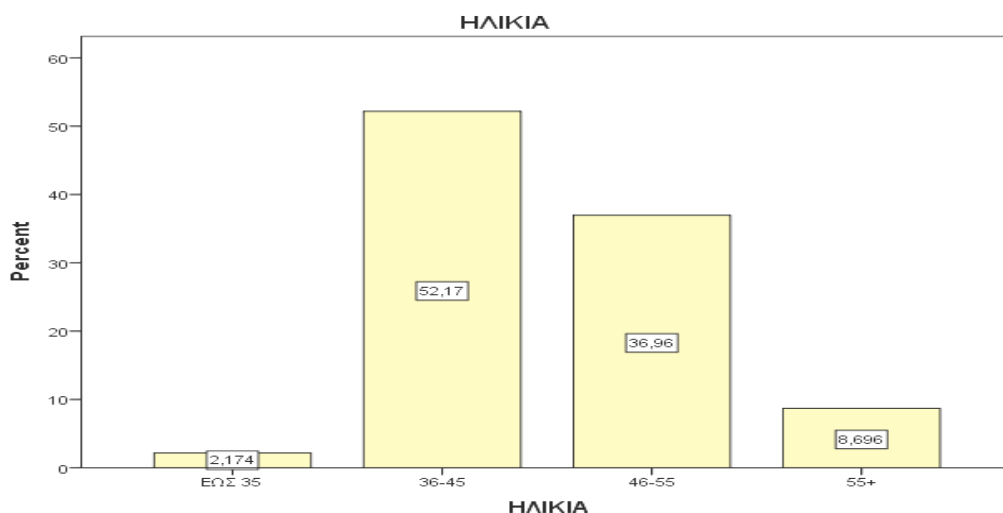


Στο ερώτημα *No 3 Ποιά είναι η ηλικία σας;*

Ηλικιακά το 52,2% ήταν μεταξύ 36-45 ετών, το 37% μεταξύ 46-55, το 8,7% άνω των 55 και το 2,2% έως 35 ετών.

#### ΗΛΙΚΙΑ

	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων	Αθροιστικό ποσοστό
<b>ΕΩΣ 35</b>	2	2,2	2,2	2,2
<b>36-45</b>	48	52,2	52,2	54,3
<b>46-55</b>	34	37,0	37,0	91,3
<b>56+</b>	8	8,7	8,7	100,0
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

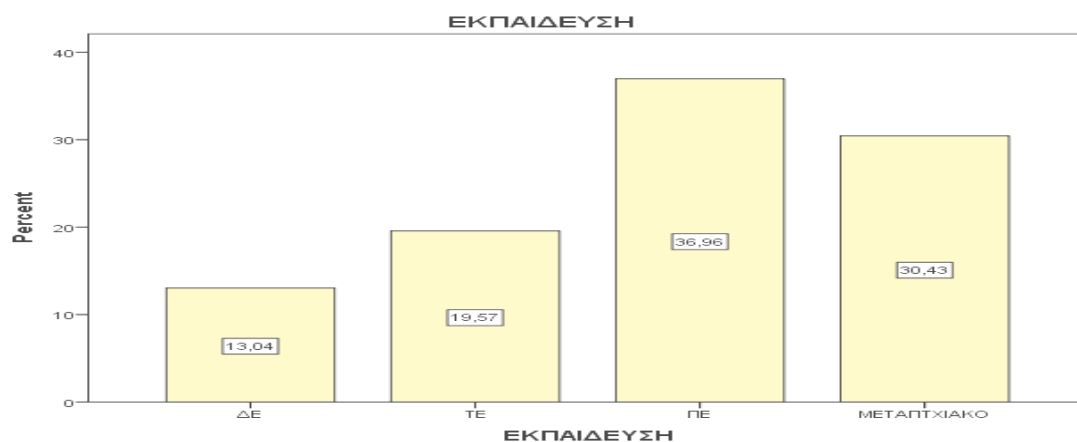


Στο ερώτημα *No 4 Ποιά είναι η εκπαίδευσή σας;*

Όσον αφορά το εκπαιδευτικό επίπεδο των συμμετεχόντων, το 37% δηλώνει απόφοιτοι πανεπιστημίου, το 30,4% κάτοχοι μεταπτυχιακού, το 19,6% απόφοιτοι ΤΕΙ και το 13% έχουν ολοκληρώσει τη δευτεροβάθμια εκπαίδευση.

#### ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗ

	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων	Αθροιστικό ποσοστό
<b>ΔΕ</b>	12	13,0	13,0	13,0
<b>ΤΕ</b>	18	19,6	19,6	32,6
<b>ΠΕ</b>	34	37,0	37,0	69,6
<b>ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ</b>	28	30,4	30,4	100,0
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

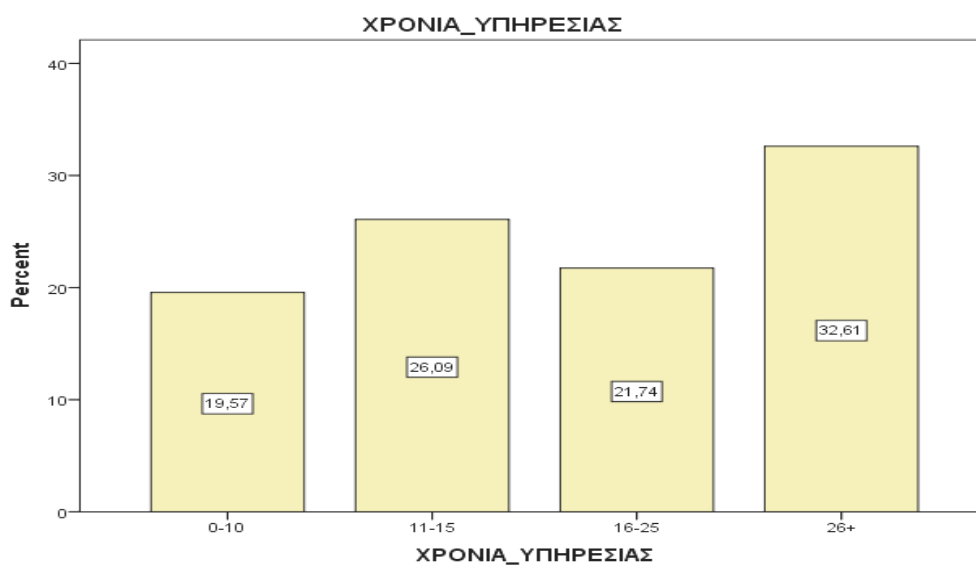


Στο ερώτημα *Νο 5 Πόσα έτη υπηρεσίας έχετε ;*

Το 32,6% δηλώνει πάνω από 25 έτη υπηρεσίας, το 26,1% 11-15 έτη, το 21,7% 1-25 έτη και το 19,6% 0-10 έτη υπηρεσίας.

#### ΕΤΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ

	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων	Αθροιστικό ποσοστό
<b>0-10</b>	18	19,6	19,6	19,6
<b>11-15</b>	24	26,1	26,1	45,7
<b>16-25</b>	20	21,7	21,7	67,4
<b>26+</b>	30	32,6	32,6	100,0
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

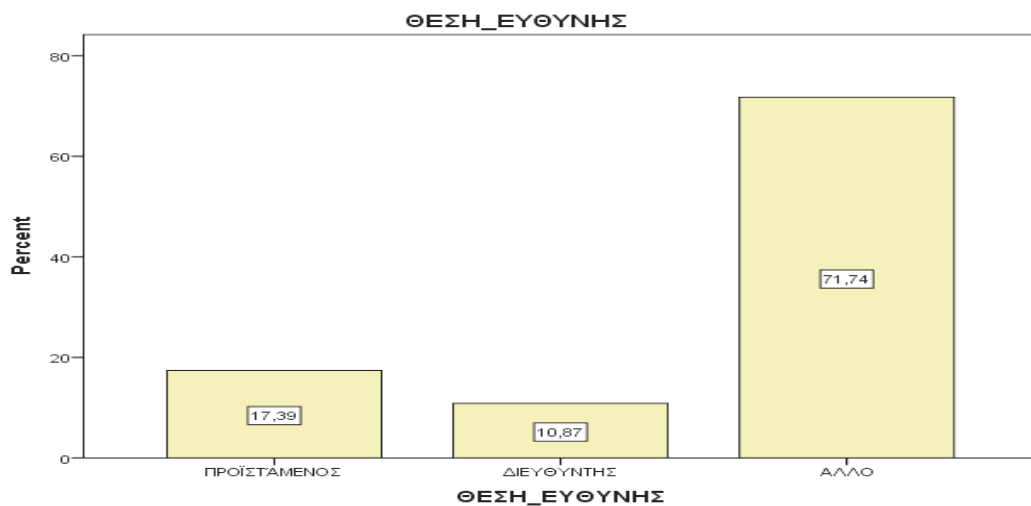


Στο ερώτημα **Νο 6 Κατέχετε θέση ευθύνης ;**

Από το σύνολο των συμμετεχόντων, το 71,7% δεν κατέχει θέση ευθύνης- υπάλληλοι απλοί, το 17,4% κατέχει θέση προϊσταμένου τμήματος και το 10,9% κατέχει θέση προϊσταμένου Διεύθυνσης.

#### ΘΕΣΗ ΕΥΘΥΝΗΣ

	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων	Αθροιστικό ποσοστό
<b>ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ</b>	66	71,7	71,7	71,7
<b>ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ</b>	16	17,4	17,4	89,1
<b>ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ</b>	10	10,9	10,9	100,0
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	



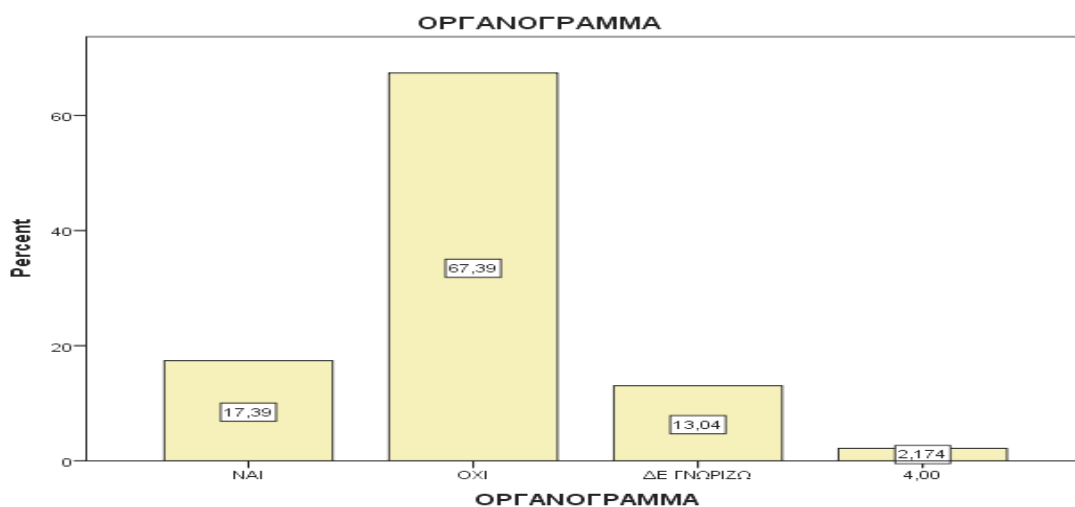
## 6.2 Εσωτερικός έλεγχος

Στο ερώτημα *Νο 1* Υπάρχει οργανόγραμμα για κάθε Διεύθυνση και Τμήμα το οποίο πρέπει να αναθεωρείται σύμφωνα με τις εκάστοτε εξελίξεις και απαιτήσεις ;

Το 67,4% δηλώνει ότι δεν υφίσταται οργανόγραμμα για κάθε Διεύθυνση και Τμήμα το οποίο πρέπει να αναθεωρείται σύμφωνα με τις εκάστοτε εξελίξεις και απαιτήσεις, το 17,4% δίνει θετική απάντηση και το 15,2% δεν γνωρίζει.

### ΟΡΓΑΝΟΓΡΑΜΜΑ

	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων
<b>ΝΑΙ</b>	16	17,4	17,4
<b>ΟΧΙ</b>	62	67,4	67,4
<b>ΔΕΝ ΓΝΩΡΙΖΩ</b>	14	15,2	15,2
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

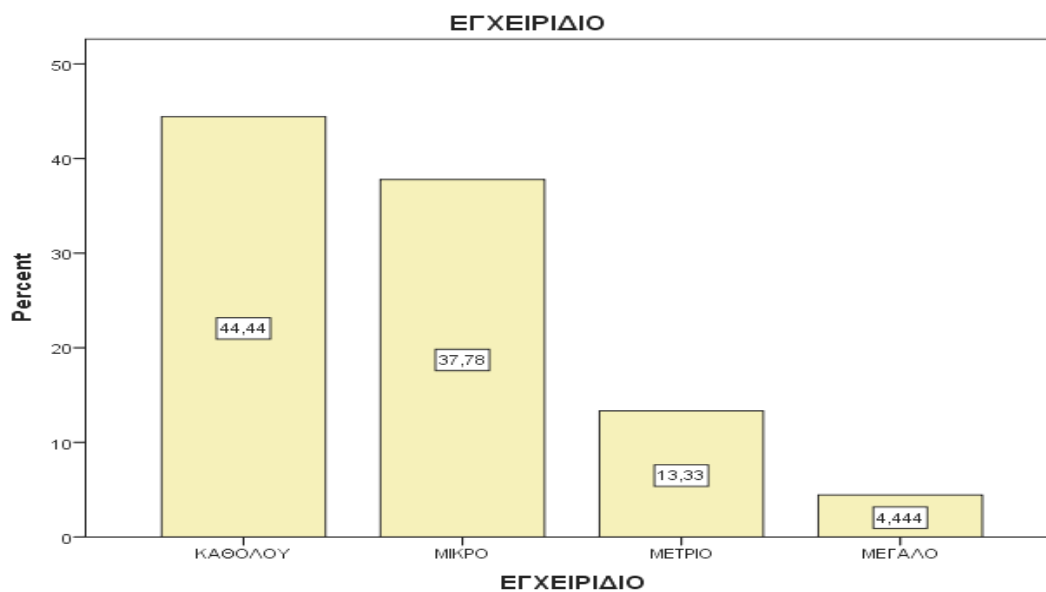


Στο ερώτημα *Νο 2 Σε ποιό βαθμό υφίσταται λεπτομερές ενιαίο εγχειρίδιο διαδικασιών του ΦΟΡΕΑ με αποτυπωμένες τις εργασίες και τον τρόπο εκτέλεσής τους ;*

Το 45,7% δηλώνει αρνητική απάντηση, το 37% δηλώνει πως υπάρχει σε μικρό βαθμό, το 13 % σε μέτριο βαθμό και το 4,3% σε μεγάλο βαθμό.

#### ΕΓΧΕΙΡΙΔΙΟ

	Συχνότητα	Ποσοστό επί του συνόλου των ερωτηθέντων	Ποσοστό επί του συνόλου των απαντήσεων	Αθροιστικό ποσοστό
<b>ΚΑΘΟΛΟΥ</b>	42	45,7	45,7	45,7
<b>ΜΙΚΡΟ</b>	34	37,0	37,0	82,7
<b>ΜΕΤΡΙΟ</b>	12	13,0	13,0	95,7
<b>ΜΕΓΑΛΟ</b>	4	4,3	4,3	100,0
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

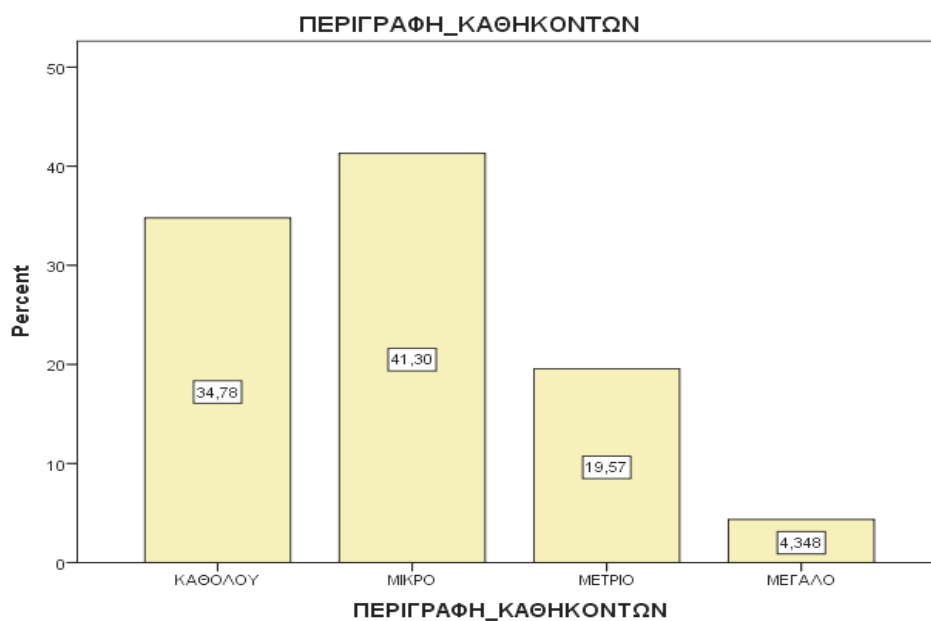


Στο ερώτημα *Νο 3 Σε ποιά βαθμό υφίσταται περιγραφή καθηκόντων θέσεων εργασίας σε όλα τα επίπεδα;*

Το 34,8% είπε πως δεν υπάρχει καθόλου περιγραφή καθηκόντων θέσεων εργασίας σε όλα τα επίπεδα, το 41,3% είπε πως υπάρχει σε μικρό βαθμό, το 19,6% σε μέτριο βαθμό και το 4,3% σε μεγάλο βαθμό.

#### ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΑΘΗΚΟΝΤΩΝ

	Συχνότητα	Ποσοστό επί του συνόλου των ερωτηθέντων	Ποσοστό επί του συνόλου των απαντήσεων	Αθροιστικό ποσοστό
<b>ΚΑΘΟΛΟΥ</b>	32	34,8	34,8	34,8
<b>ΜΙΚΡΟ</b>	38	41,3	41,3	76,1
<b>ΜΕΤΡΙΟ</b>	18	19,6	19,6	95,7
<b>ΜΕΓΑΛΟ</b>	4	4,3	4,3	100,0
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

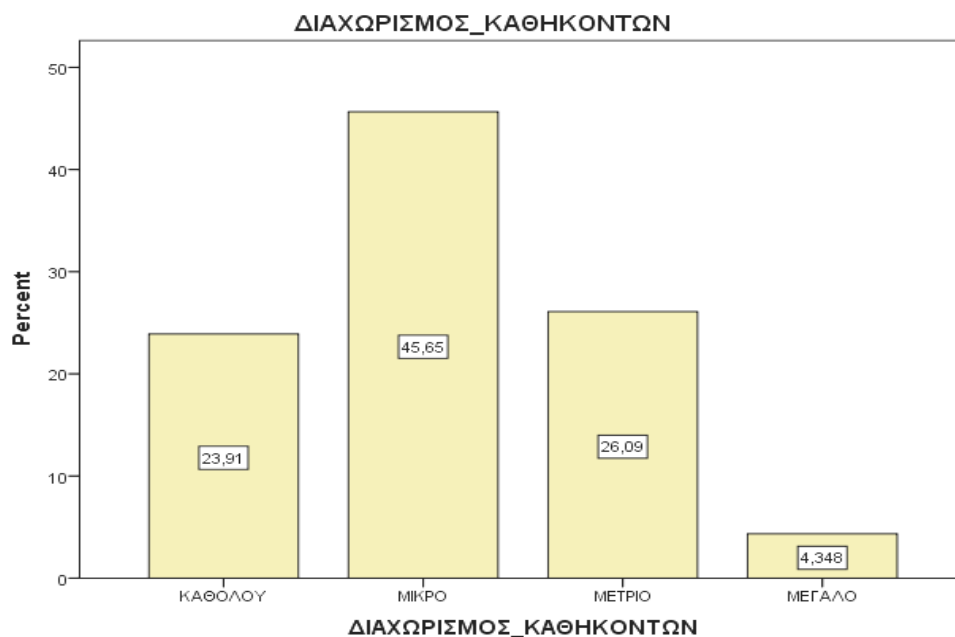


Στο ερώτημα Νο 4 Σε ποίο βαθμό υφίσταται σαφής ο διαχωρισμός των καθηκόντων και αρμοδιοτήτων των διοικουμένων;

Το 23,9% απαντά αρνητικά, το 45,7% απαντά σε μικρό βαθμό, το 26,1% σε μέτριο βαθμό και το 4,3% σε μεγάλο βαθμό.

#### ΔΙΑΧΩΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΗΚΟΝΤΩΝ

	Συχνότητα	Ποσοστό επί του συνόλου των ερωτηθέντων	Ποσοστό επί του συνόλου των απαντήσεων	Αθροιστικό ποσοστό
<b>ΚΑΘΟΛΟΥ</b>	22	23,9	23,9	23,9
<b>ΜΙΚΡΟ</b>	42	45,7	45,7	69,6
<b>ΜΕΤΡΙΟ</b>	24	26,1	26,1	95,7
<b>ΜΕΓΑΛΟ</b>	4	4,3	4,3	100,0
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	



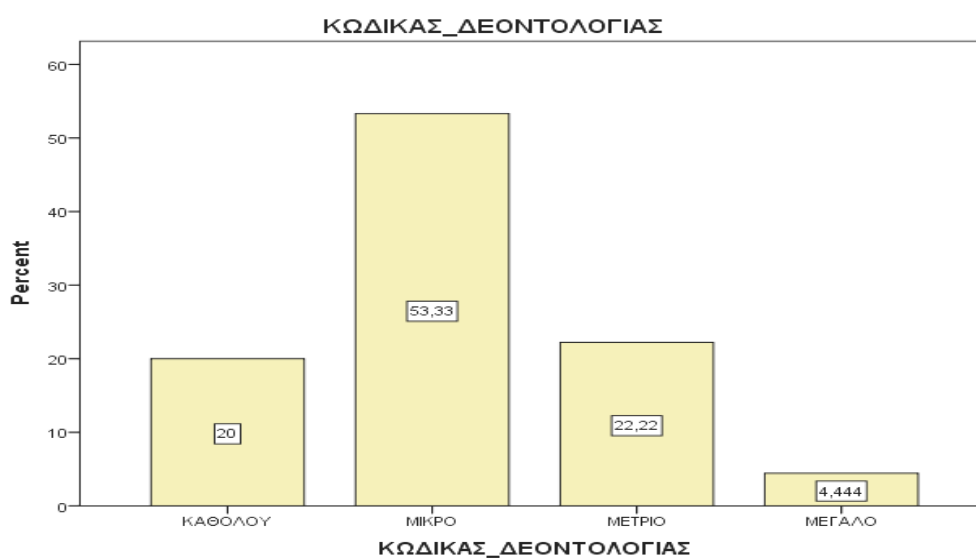


Στο ερώτημα *Νο 5 Σε ποιό βαθμό θεσπίζεται και κοινοποιείται Κώδικας Δεοντολογίας ή με άλλο τρόπο διακηρύσσεται η αρχή της ακεραιότητας και η τήρηση ηθικών αξιών από τους διοικουμένους ;*

Το 19,6% δηλώνει αρνητική απάντηση, το 52,2% σε μικρό βαθμό, το 21,7% σε μέτριο βαθμό και το 4,3% σε μεγάλο βαθμό, ενώ 2,2% δεν απάντησε.

#### ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ

	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων	Αθροιστικό ποσοστό
<b>ΚΑΘΟΛΟΥ</b>	18	19,6	20,0	20,0
<b>ΜΙΚΡΟ</b>	48	52,2	53,3	73,3
<b>ΜΕΤΡΙΟ</b>	20	21,7	22,3	95,6
<b>ΜΕΓΑΛΟ</b>	4	4,3	4,4	100,0
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΑΝΤΗΣΕΩΝ</b>	<b>90</b>	<b>97,8</b>	<b>100,0</b>	
<b>ΔΕΝ ΑΠΑΝΤΗΣΑΝ</b>	2	2,2		
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>		

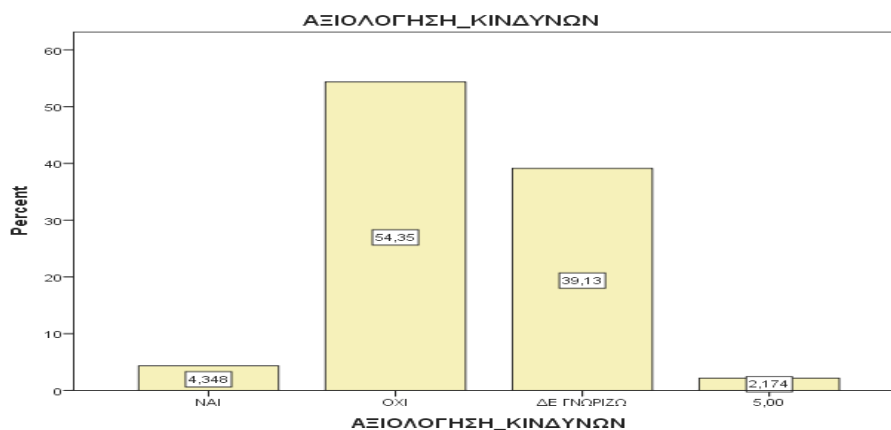


Στο ερώτημα *Νο 6* Υφίσταται κοινοποιημένη συγκεκριμένη διαδικασία για την αξιολόγηση των κινδύνων του ΦΟΡΕΑ;

Το 54,3% δηλώνει αρνητικά, το 4,3% δίνει θετική απάντηση, ενώ το 41,3% δεν γνωρίζει.

#### ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΚΙΝΔΥΝΩΝ

	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων
<b>ΝΑΙ</b>	4	4,3	4,3
<b>ΟΧΙ</b>	50	54,3	54,3
<b>ΔΕΝ ΓΝΩΡΙΖΩ</b>	38	41,3	41,3
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

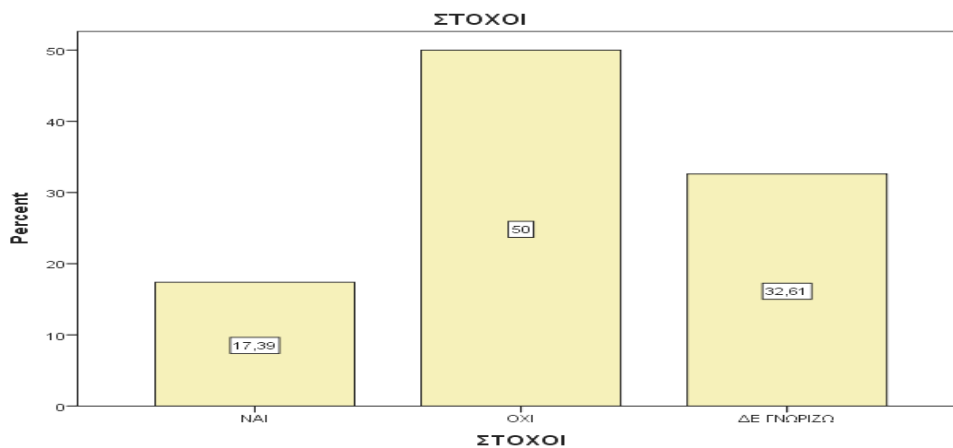


Στο ερώτημα *Νο 7* Καθορίζονται επιμέρους στόχοι που σε τακτά χρονικά διαστήματα να αναπροσαρμόζονται;

Το 50% απαντά αρνητικά στην ερώτηση αυτή, το 17,4% δηλώνει θετικά και το 32,6% δε γνωρίζει.

#### ΣΤΟΧΟΙ

	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων
<b>ΝΑΙ</b>	16	17,4	17,4
<b>ΟΧΙ</b>	46	50,0	50,0
<b>ΔΕΝ ΓΝΩΡΙΖΩ</b>	30	32,6	32,6
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

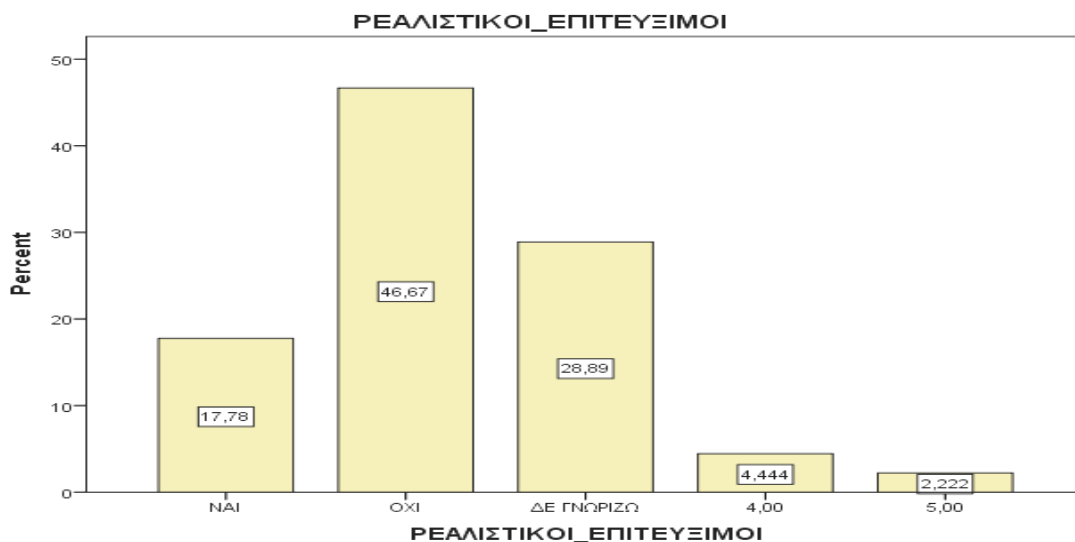


Στο ερώτημα *Νο 8* Σε ποιο βαθμό είναι ρεαλιστικοί και επιτεύξιμοι οι στόχοι που τίθενται από τη Διοίκηση ;

Το 17,4% δηλώνει αρνητικά, το 45,7% δηλώνει μικρό βαθμό, το 28,3% σε μέτριο βαθμό, το 4,3% σε μεγάλο βαθμό και το 2,2% πάρα πολύ.

#### ΡΕΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΕΠΙΤΕΥΞΙΜΟΙ

	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων	Αθροιστικό ποσοστό
<b>ΚΑΘΟΛΟΥ</b>	16	17,4	17,8	17,8
<b>ΜΙΚΡΟ</b>	42	45,7	46,7	64,5
<b>ΜΕΤΡΙΟ</b>	26	28,3	28,9	93,4
<b>ΜΕΓΑΛΟ</b>	4	4,3	4,4	97,8
<b>ΠΑΡΑ ΠΟΛΥ</b>	2	2,2	2,2	100,0
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΑΝΤΗΣΕΩΝ</b>	<b>90</b>	<b>97,8</b>	<b>100,0</b>	
<b>ΔΕΝ ΑΠΑΝΤΗΣΑΝ</b>	2	2,2		
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>		



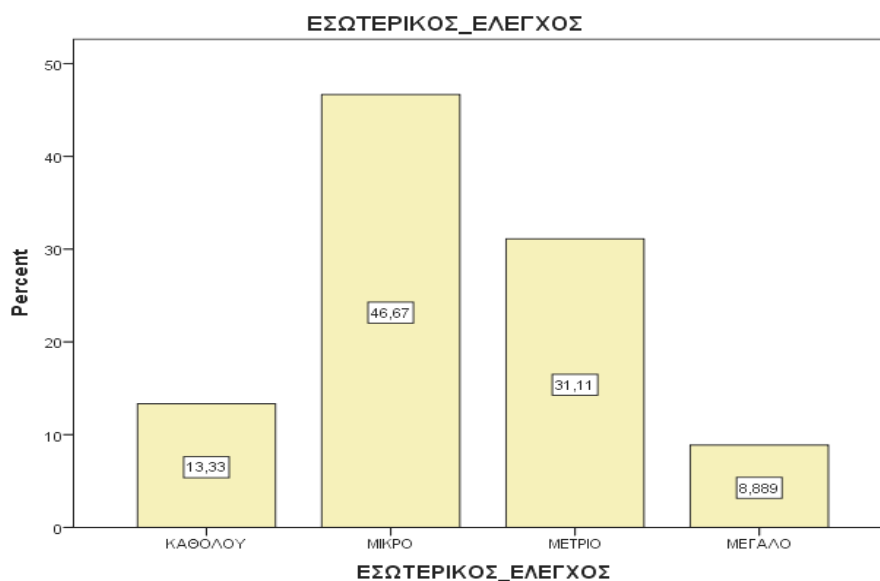
Στο ερώτημα *Νο 9 Σε ποιά βαθμό διενεργείται εσωτερικός έλεγχος ΟΧΙ*

**ΜΟΝΟ σε ΕΚΤΑΚΤΕΣ αλλά και σε ΤΑΚΤΕΣ περιπτώσεις;**

Το 13% απάντησε αρνητικά, το 45,7% σε μικρό βαθμό, το 30,4% σε μέτριο βαθμό και το 8,7% σε μεγάλο βαθμό και το 2,2% δεν έδωσε απάντηση.

#### **ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ**

	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων	Αθροιστικό ποσοστό
<b>ΚΑΘΟΛΟΥ</b>	12	13,0	13,3	13,3
<b>ΜΙΚΡΟ</b>	42	45,7	46,7	60,0
<b>ΜΕΤΡΙΟ</b>	28	30,4	31,1	91,1
<b>ΜΕΓΑΛΟ</b>	8	8,7	8,9	100,0
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΑΝΤΗΣΕΩΝ</b>	<b>90</b>	<b>97,8</b>	<b>100,0</b>	
<b>ΔΕΝ ΑΠΑΝΤΗΣΑΝ</b>	2	2,2		
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>		

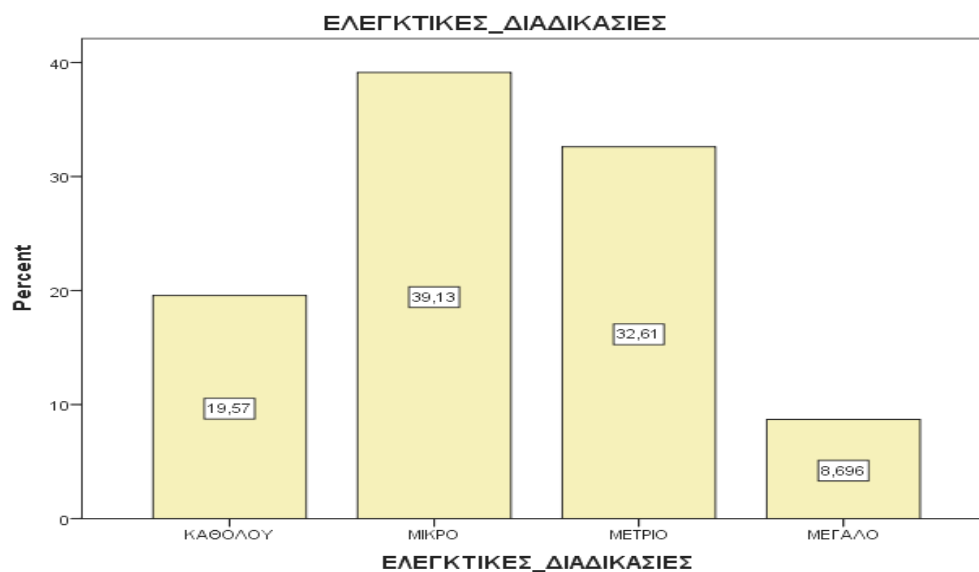


Στο ερώτημα *No 10* Σε ποιά βαθμό εφαρμόζονται ελεγκτικές διαδικασίες σε διαφορετικό βαθμό και έκταση ανάλογα με την ένταση κινδύνου που εμφανίζει η ελεγχόμενη Υπηρεσία/ Τμήμα;

Το 19,6% απαντά αρνητικά, το 39,1% δηλώνει σε μικρό βαθμό, το 32,6% σε μέτριο βαθμό και το 8,7% σε μεγάλο βαθμό.

#### ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ

	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων	Αθροιστικό ποσοστό
<b>ΚΑΘΟΛΟΥ</b>	18	19,6	19,6	19,6
<b>ΜΙΚΡΟ</b>	36	39,1	39,1	58,7
<b>ΜΕΤΡΙΟ</b>	30	32,6	32,6	91,3
<b>ΜΕΓΑΛΟ</b>	8	8,7	8,7	100,0
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

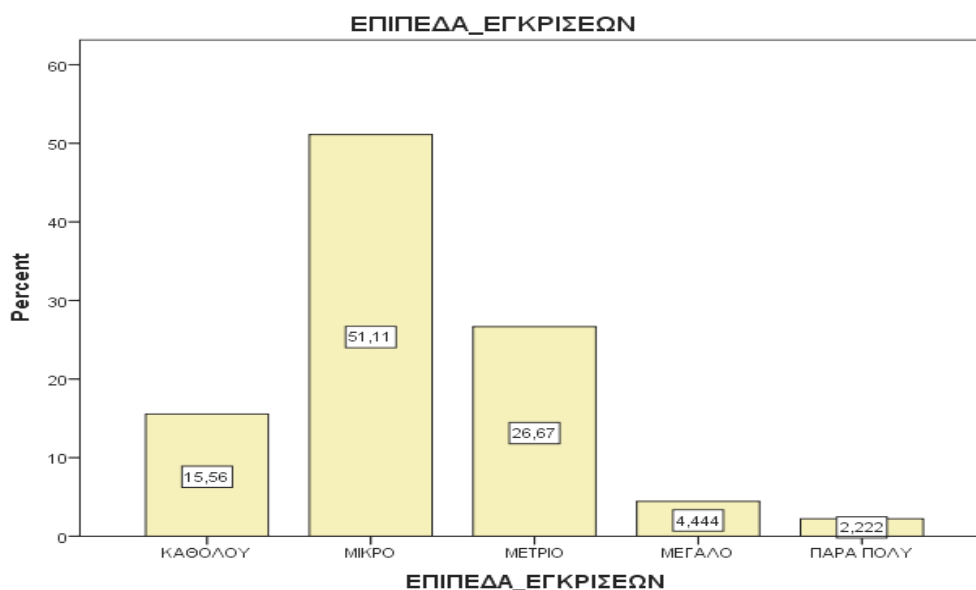


Στο ερώτημα *Νο 11 Σε ποιό βαθμό υφίστανται και γνωστοποιούνται τα επίπεδα και όρια των εγκρίσεων /ευθυνών;*

Το 15,2% απαντά αρνητικά, το 50% σε μικρό βαθμό, το 26,1% σε μέτριο βαθμό, το 4,3% σε μεγάλο βαθμό, το 2,2% πάρα πολύ και ποσοστό 2,2% δεν έδωσε απάντηση.

#### ΕΠΙΠΕΔΑ ΕΓΚΡΙΣΕΩΝ

	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων	Αθροιστικό ποσοστό
<b>ΚΑΘΟΛΟΥ</b>	14	15,2	15,6	15,6
<b>ΜΙΚΡΟ</b>	46	50,0	51,1	66,7
<b>ΜΕΤΡΙΟ</b>	24	26,1	26,7	93,3
<b>ΜΕΓΑΛΟ</b>	4	4,3	4,4	97,8
<b>ΠΑΡΑ ΠΟΛΥ</b>	2	2,2	2,2	100,0
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΑΝΤΗΣΕΩΝ</b>	<b>90</b>	<b>97,8</b>	<b>100,0</b>	
<b>ΔΕΝ ΑΠΑΝΤΗΣΑΝ</b>	2	2,2		
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>		

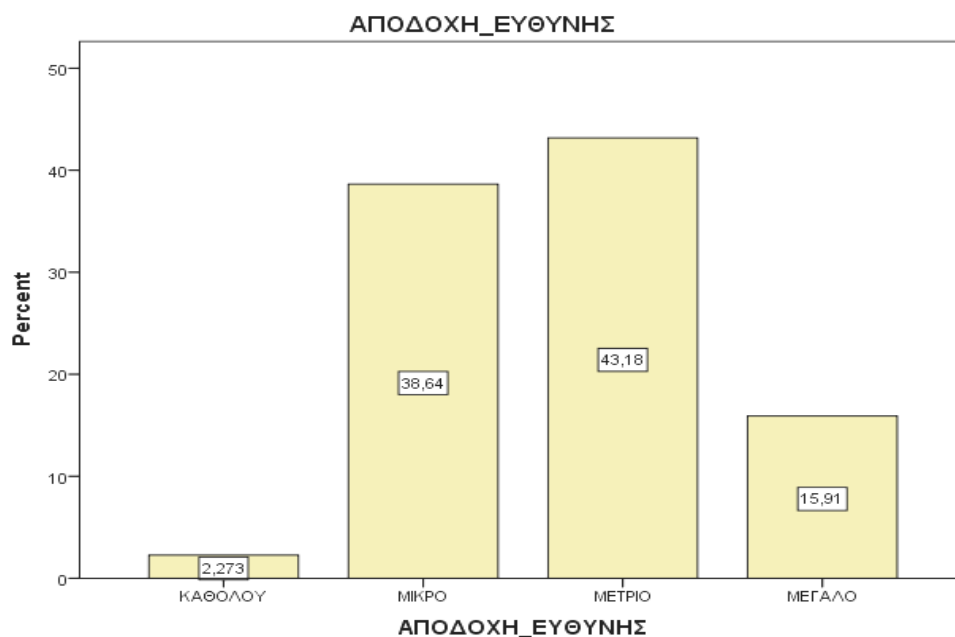


Στο ερώτημα *Νο 12 Σε ποιό βαθμό αποδέχεται η Διοίκηση την ευθύνη για τις πληροφορίες και τις έγγραφες αναφορές που παράγονται και προέρχονται από τις Υπηρεσίες του ΦΟΡΕΑ;*

Το 2,2% δίνει αρνητική απάντηση, το 37% δηλώνει σε μικρό βαθμό, το 41,3% σε μέτριο βαθμό, το 15,2% σε μεγάλο βαθμό ενώ ποσοστό 4,3% δεν απάντησε.

#### **ΑΠΟΔΟΧΗ ΕΥΘΥΝΗΣ**

	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων	Αθροιστικό ποσοστό
<b>ΚΑΘΟΛΟΥ</b>	2	2,2	2,3	2,3
<b>ΜΙΚΡΟ</b>	34	37,0	38,6	40,9
<b>ΜΕΤΡΙΟ</b>	38	41,3	43,2	84,1
<b>ΜΕΓΑΛΟ</b>	14	15,2	15,9	100,0
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΑΝΤΗΣΕΩΝ</b>	<b>88</b>	<b>95,7</b>	<b>100,0</b>	
<b>ΔΕΝ ΑΠΑΝΤΗΣΑΝ</b>	4	4,3		
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΑΝΤΗΣΕΩΝ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>		



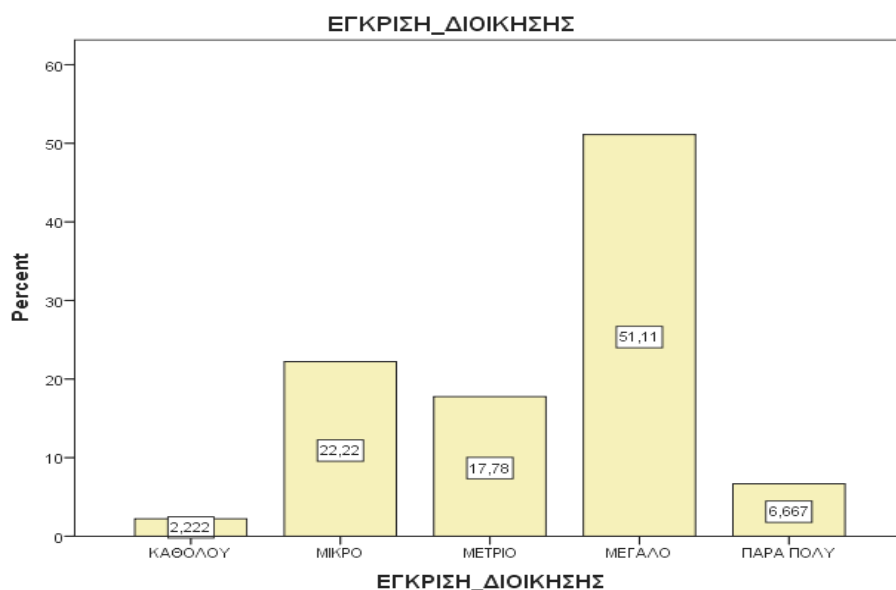
Στο ερώτημα *Νο 13 Σε ποιό βαθμό προηγείται έγκριση της Διοίκησης για την υιοθέτηση αυτοματοποιημένων πληροφοριακών και άλλων συστημάτων του ΦΟΡΕΑ ;*

Ποσοστό 2,2% απαντά αρνητικά, 21,7% δηλώνει σε μικρό βαθμό, 17,4% σε μέτριο βαθμό, 50% σε μεγάλο βαθμό, και 6,5% πάρα πολύ, ενώ ποσοστό 2,2% δεν δίνει απάντηση.

#### **ΕΓΚΡΙΣΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων	Αθροιστικό ποσοστό
<b>ΚΑΘΟΛΟΥ</b>	2	2,2	2,2	2,2
<b>ΜΙΚΡΟ</b>	20	21,7	22,2	24,4
<b>ΜΕΤΡΙΟ</b>	16	17,4	17,8	42,2
<b>ΜΕΓΑΛΟ</b>	46	50,0	51,1	93,3
<b>ΠΑΡΑ ΠΟΛΥ</b>	6	6,5	6,7	100,0
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΑΝΤΗΣΕΩΝ</b>	<b>90</b>	<b>97,8</b>	<b>100,0</b>	
<b>ΔΕΝ ΑΠΑΝΤΗΣΑΝ</b>	2	2,2		
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>		



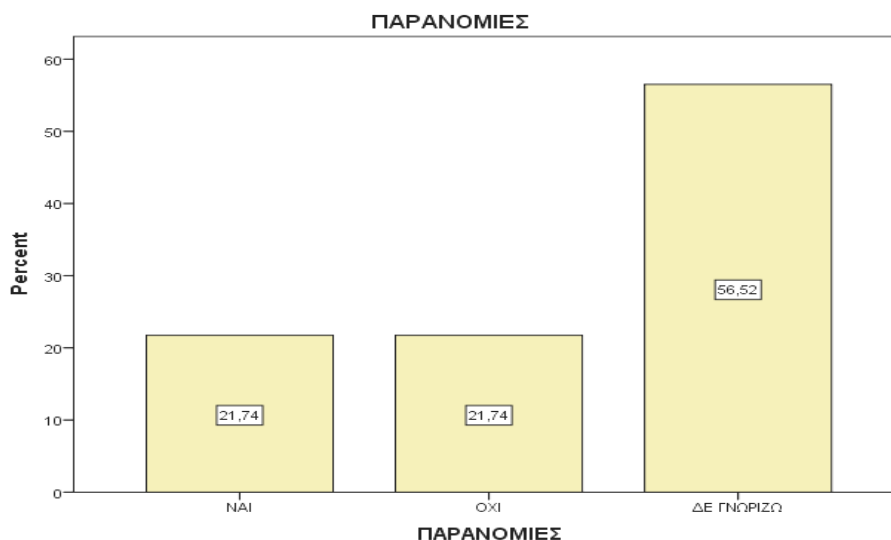


Στο ερώτημα *Νο 14 Εμποδίζει παράνομες συναλλαγές το σύστημα ελέγχου με τις ασφαλιστικές δικλίδες που διαθέτει;*

Η πλειοψηφία 56,5% στο ερώτημα αυτό δηλώνει άγνοια, ενώ ισόποσα κατά 21,7% δίνεται θετική και αρνητική απάντηση.

#### ΠΑΡΑΝΟΜΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων
<b>ΝΑΙ</b>	20	21,7	21,7
<b>ΟΧΙ</b>	20	21,7	21,7
<b>ΔΕΝ ΓΝΩΡΙΖΩ</b>	52	56,5	56,5
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

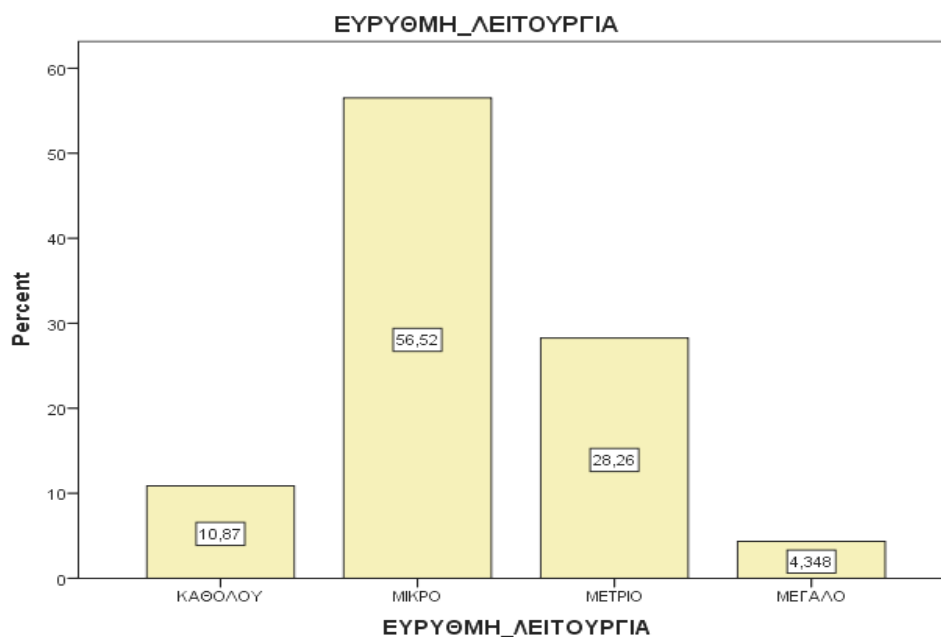


Στο ερώτημα *Νο 15 Σε ποιό βαθμό οι περιγραφές των θέσεων εργασίας για την εύρυθμη λειτουργία του προσωπικού του Οργανισμού περιλαμβάνουν ειδικές αναφορές για συναφείς με τον έλεγχο δραστηριότητες;*

Το 10,9% δηλώνει πως αυτό δε συμβαίνει καθόλου, το 56,5% πως συμβαίνει σε μικρό βαθμό, το 28,3% σε μέτριο βαθμό και το 4,3% σε μεγάλο βαθμό.

#### **ΕΥΡΥΘΜΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ**

	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων	Αθροιστικό ποσοστό
<b>ΚΑΘΟΛΟΥ</b>	10	10,9	10,9	10,9
<b>ΜΙΚΡΟ</b>	52	56,5	56,5	67,4
<b>ΜΕΤΡΙΟ</b>	26	28,3	28,3	95,7
<b>ΜΕΓΑΛΟ</b>	4	4,3	4,3	100,0
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	



Στο ερώτημα *Νο 16* Θεωρείτε ότι πρέπει να παρέχονται πληροφορίες άμεσα και κατά προτεραιότητα από τους εργαζόμενους στους ελεγκτές κατά την επιθεώρηση σε κάποια Υπηρεσία/Τμήμα ;

Το 73,9% δηλώνει σύμφωνη γνώμη, το 21,7% διατηρεί ουδέτερη άποψη και το 4,3% διαφωνεί.

#### ΠΑΡΟΧΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων	Αθροιστικό ποσοστό
<b>ΔΙΑΦΩΝΩ</b>	4	4,3	4,3	4,3
<b>ΟΥΔΕΤΕΡΗ ΑΠΟΨΗ</b>	20	21,7	21,7	26,1
<b>ΣΥΜΦΩΝΩ</b>	68	73,9	73,9	100,0
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

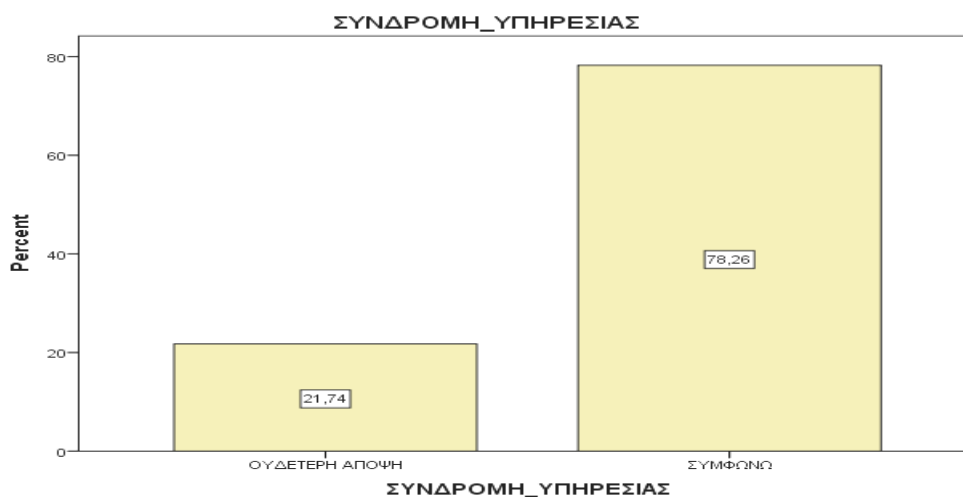


Στο ερώτημα Νο 17 Θεωρείτε ότι πρέπει να έχει τη δυνατότητα συνδρομής η Υπηρεσία Επιθεώρησης/ Εσωτερικού Ελέγχου/ Κανονιστικής Συμμόρφωσης σε περίπτωση αμφιβολίας για τη νομιμότητα διενέργειας κάποιας συναλλαγής ή ενέργειας ;

Το 78,3% δηλώνει σύμφωνη γνώμη ενώ το 21,7% διατηρεί ουδέτερη άποψη.

#### ΣΥΝΔΡΟΜΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ

	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων	Αθροιστικό ποσοστό
<b>ΟΥΔΕΤΕΡΗ ΑΠΟΨΗ</b>	20	21,7	21,7	21,7
<b>ΣΥΜΦΩΝΩ</b>	72	78,3	78,3	100,0
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

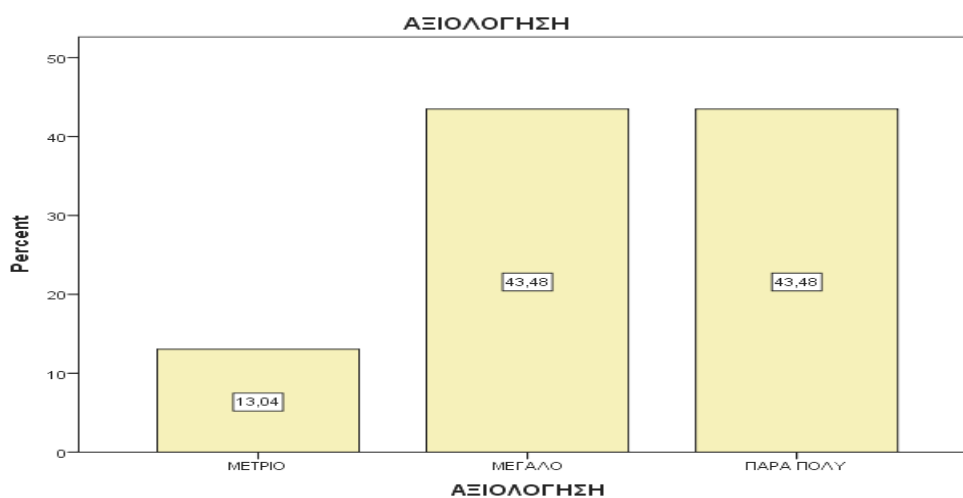


Στο ερώτημα *Νο 18* Σε ποιά βαθμό πρέπει να αξιολογείται η εργασία των επιθεωρητών από τη Διοίκηση του Φορέα ;

Σχετικά με το βαθμό στον οποίο πρέπει να αξιολογείται η εργασία των επιθεωρητών από τη Διοίκηση του Φορέα, το 13% είπε πως αυτό δεν πρέπει να συμβαίνει καθόλου, το 43,5% πως πρέπει να συμβαίνει σε μεγάλο βαθμό και ένα ίδιο ποσοστό πάρα πολύ.

#### ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ

	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων	Αθροιστικό ποσοστό
<b>ΜΕΤΡΙΟ</b>	12	13,0	13,0	13,0
<b>ΜΕΓΑΛΟ</b>	40	43,5	43,5	56,5
<b>ΠΑΡΑ ΠΟΛΥ</b>	40	43,5	43,5	100,0
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

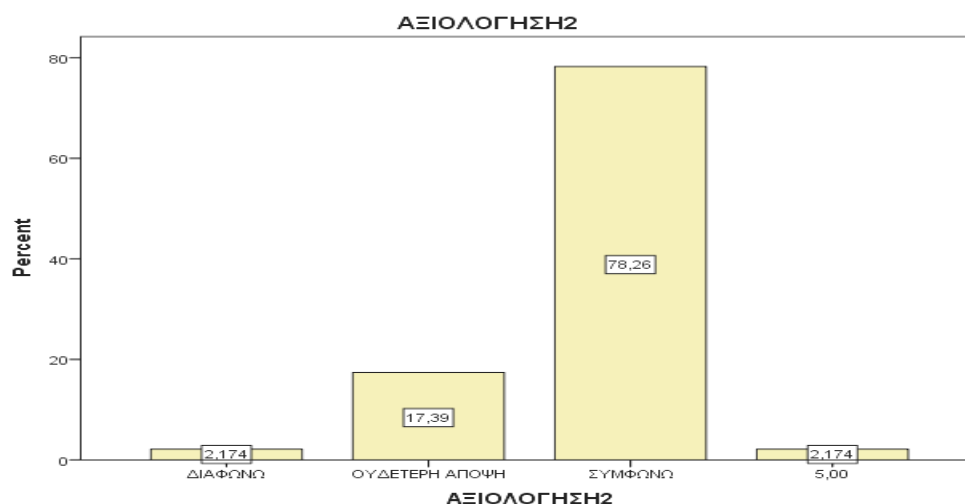


Στο ερώτημα *Νο 19* Θεωρείτε ότι πρέπει να αξιολογείται η επάρκεια και αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου από αρμόδια συσταθείσα Επιτροπή Ελέγχου, μέσω εκθέσεων που υποβάλλονται σε αυτή από τη Δ/ση Επιθεώρησης ;

Το 78,2% δηλώνει συμφωνία, το 17,4% είναι ουδέτερο, το 2,2% διαφωνεί και το 2,2% δεν απάντησε.

## ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ 2

	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων	Αθροιστικό ποσοστό
<b>ΔΙΑΦΩΝΩ</b>	2	2,1	2,2	2,2
<b>ΟΥΔΕΤΕΡΗ ΑΠΟΨΗ</b>	16	17,4	17,8	20,0
<b>ΣΥΜΦΩΝΩ</b>	72	78,2	78,2	100
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΑΝΤΗΣΕΩΝ</b>	<b>90</b>	<b>97,8</b>	<b>100</b>	
<b>ΔΕΝ ΑΠΑΝΤΗΣΑΝ</b>	2	2,2		
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>		

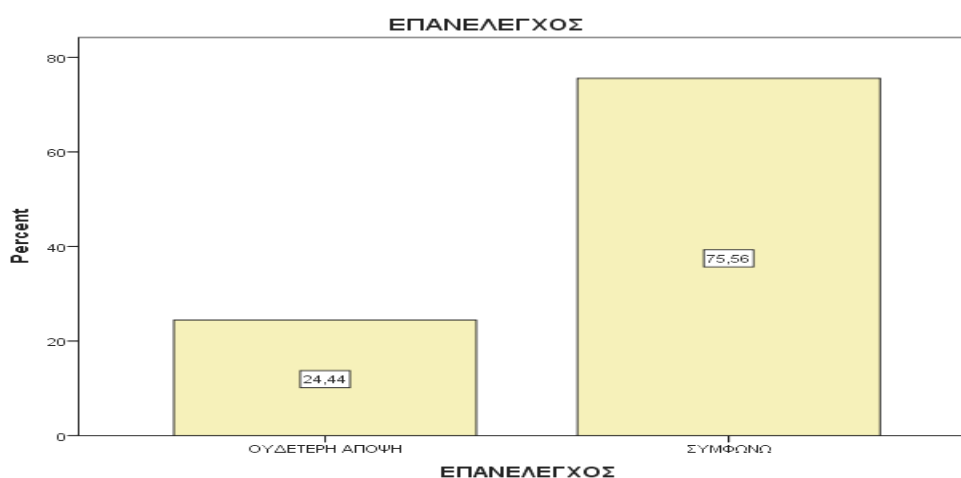


Στο ερώτημα *Νο 20* Θεωρείτε ότι πρέπει να επανελέγχεται δειγματοληπτικά το ελεγκτικό έργο επιθεωρητών από άλλα άτομα της Δ/σης Επιθεώρησης που δεν είχαν συμμετοχή στον αρχικά τελεσθέντα έλεγχο;

Το 73,9% συμφωνεί, το 23,9% έχει ουδέτερη άποψη, ενώ το 2,2% δεν απάντησε.

## ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΣ

	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων	Αθροιστικό ποσοστό
<b>ΟΥΔΕΤΕΡΗ ΑΠΟΨΗ</b>	22	23,9	24,4	24,4
<b>ΣΥΜΦΩΝΩ</b>	68	73,9	75,6	100,0
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΑΝΤΗΣΕΩΝ</b>	<b>90</b>	<b>97,8</b>	<b>100,0</b>	
<b>ΔΕΝ ΑΠΑΝΤΗΣΑΝ</b>	2	2,2		
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>		

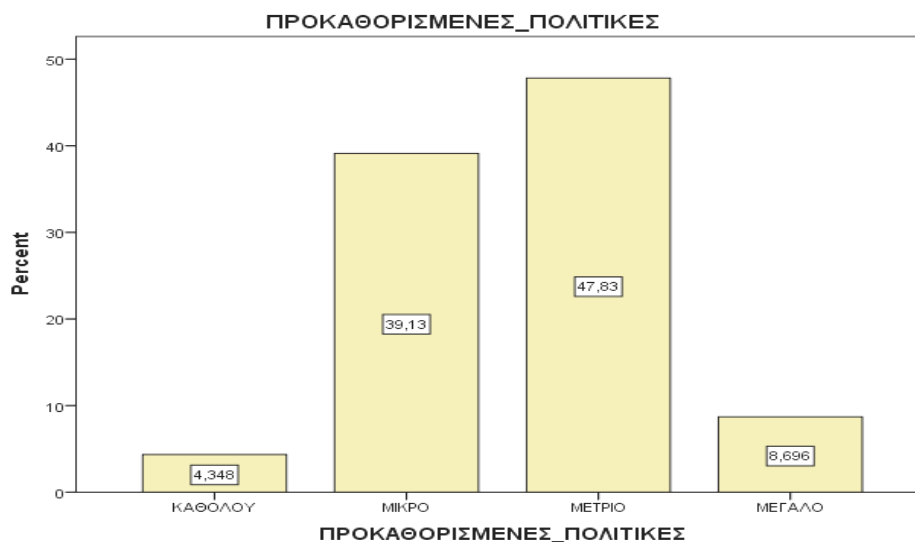


Στο ερώτημα *Νο 21 Σε ποιά βαθμό υφίστανται προκαθορισμένες πολιτικές και διαδικασίες για τον τρόπο εκτέλεσης και ελέγχου των διαφόρων διεργασιών εντός του ΦΟΡΕΑ;*

Το 4,4% απάντησε πως δεν υφίστανται καθόλου, το 39,1% πως υφίστανται σε μικρό βαθμό, το 47,8% σε μέτριο βαθμό και το 8,7% σε μεγάλο βαθμό.

## ΠΡΟΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ

	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων	Αθροιστικό ποσοστό
<b>ΚΑΘΟΛΟΥ</b>	4	4,4	4,4	4,4
<b>ΜΙΚΡΟ</b>	36	39,1	39,1	43,5
<b>ΜΕΤΡΙΟ</b>	44	47,8	47,8	91,3
<b>ΜΕΓΑΛΟ</b>	8	8,7	8,7	100,0
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	



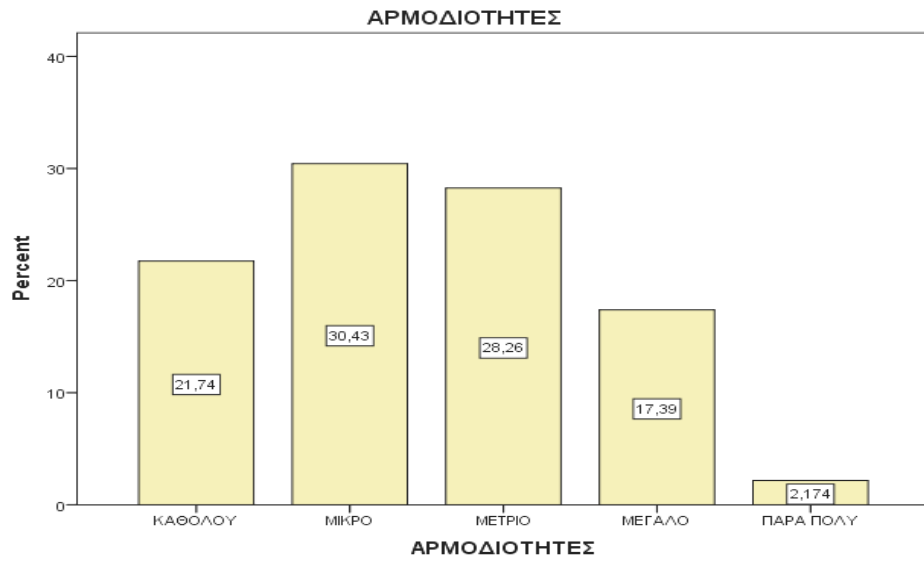
Στο ερώτημα *Νο 22* Σε ποιό βαθμό οι αρμοδιότητες στην Υπηρεσία σας είχαν ανατεθεί έτσι ώστε να παρεμποδίζεται ένα άτομο να επεξεργάζεται στοιχεία μιας συναλλαγής στο σύνολό της, να την εκτελεί και τελικά να την αρχειοθετεί χωρίς περαιτέρω έλεγχο από τους άλλους;

Ποσοστό 21,7% απαντά καθόλου, το 30,4% σε μικρό βαθμό, το 28,3% σε μέτριο βαθμό, το 17,4% σε μεγάλο βαθμό και το 2,2% πάρα πολύ.

#### ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ

	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων	Αθροιστικό ποσοστό
<b>ΚΑΘΟΛΟΥ</b>	20	21,7	21,7	21,7
<b>ΜΙΚΡΟ</b>	28	30,4	30,4	52,2
<b>ΜΕΤΡΙΟ</b>	26	28,3	28,3	80,4
<b>ΜΕΓΑΛΟ</b>	16	17,4	17,4	97,8
<b>ΠΑΡΑ ΠΟΛΥ</b>	2	2,2	2,2	100,0
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	





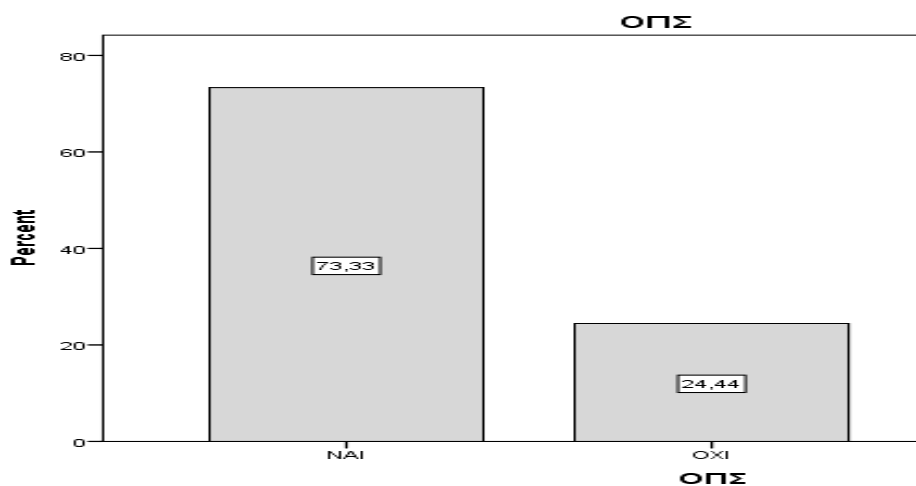
### 6.3 Τρόπος λειτουργίας φορέα προ ΕΦΚΑ

Στο ερώτημα *Νο 23* Υφίστατο ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα - ΟΠΣ;

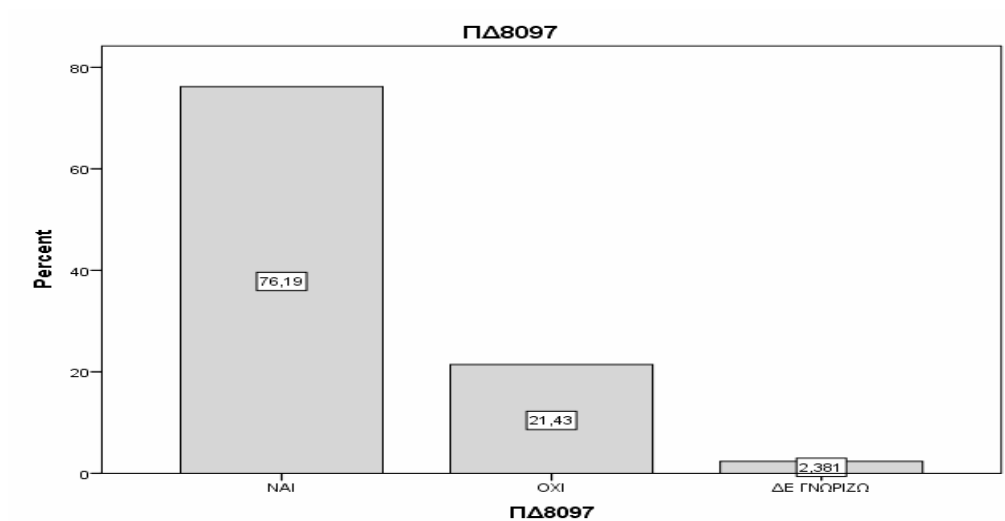
Στο ερώτημα *Νο 24* Εφάρμοξε ο Φορέας σας διπλογραφικό σύστημα σύμφωνα με το ΠΔ 80/97;

Το 71,74% αναφέρει πως υπήρχε στον προηγούμενο φορέα ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα και το 69,6% πως εφάρμοξε ο Φορέας διπλογραφικό σύστημα σύμφωνα με το ΠΔ 80/97.

ΟΠΣ	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων
ΝΑΙ	66	71,74	75,0
ΟΧΙ	22	23,91	25,0
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΑΝΤΗΣΕΩΝ</b>	<b>88</b>	<b>95,65</b>	<b>100,0</b>
ΔΕΝ ΑΠΑΝΤΗΣΑΝ	4	4,35	
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	



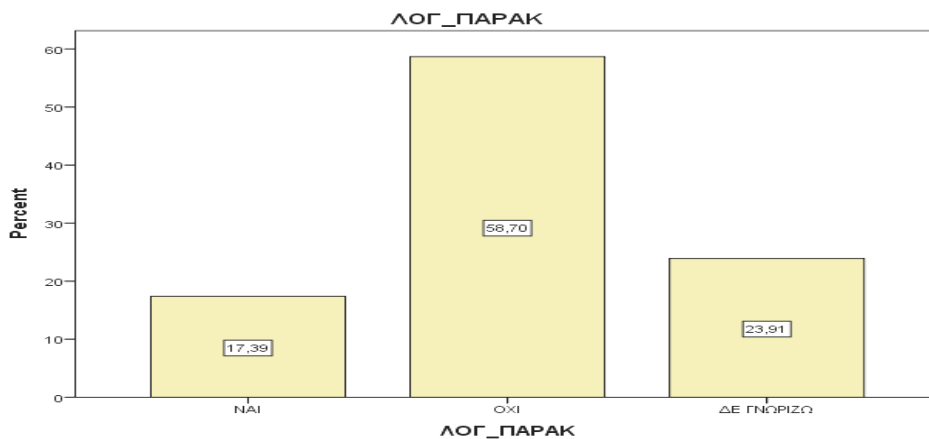
ΠΔ 80/97	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων
ΝΑΙ	64	69,6	78,0
ΟΧΙ	18	19,6	22,0
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΑΝΤΗΣΕΩΝ</b>	<b>82</b>	<b>89,2</b>	<b>100,0</b>
ΔΕΝ ΑΠΑΝΤΗΣΑΝ	10	10,8	
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	



Στο ερώτημα *No 25 Υπήρχε λογιστική παρακολούθηση μητρώου παγίων με αναλυτική περιγραφή όλων των παγίων και των σχετικών αποσβέσεων;*

Το 17,4% απαντά θετικά ως προς τη λογιστική παρακολούθηση μητρώου παγίων, το 58,7% αρνητικά και το 23,9% δεν γνωρίζει.

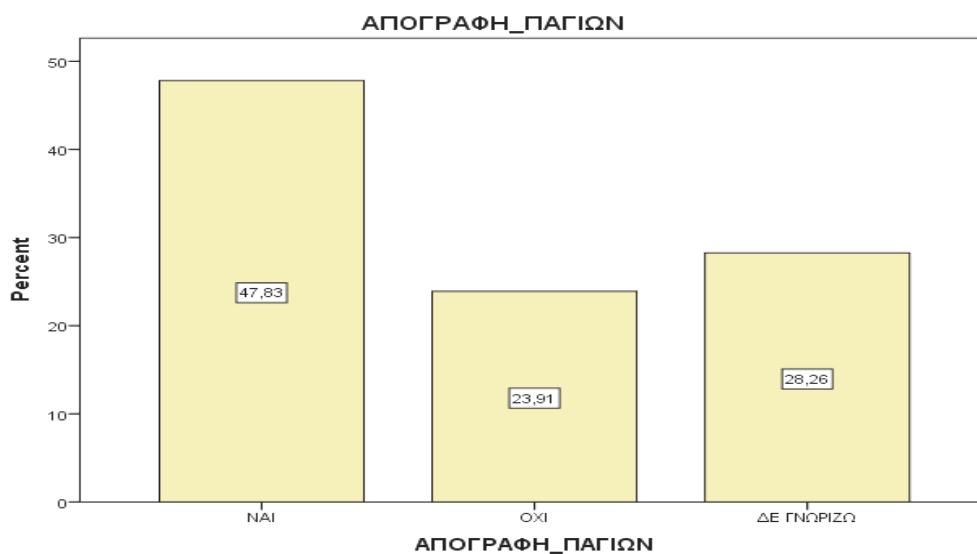
ΜΗΤΡΩΟ ΠΑΓΙΩΝ	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων
ΝΑΙ	16	17,4	17,4
ΟΧΙ	54	58,7	58,7
ΔΕΝ ΓΝΩΡΙΖΩ	22	23,9	23,9
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>



Στο ερώτημα **Νο 26** Διενεργήθηκε φυσική απογραφή των παγίων στοιχείων του **Φορέα σας κατά την 31.12.16;**

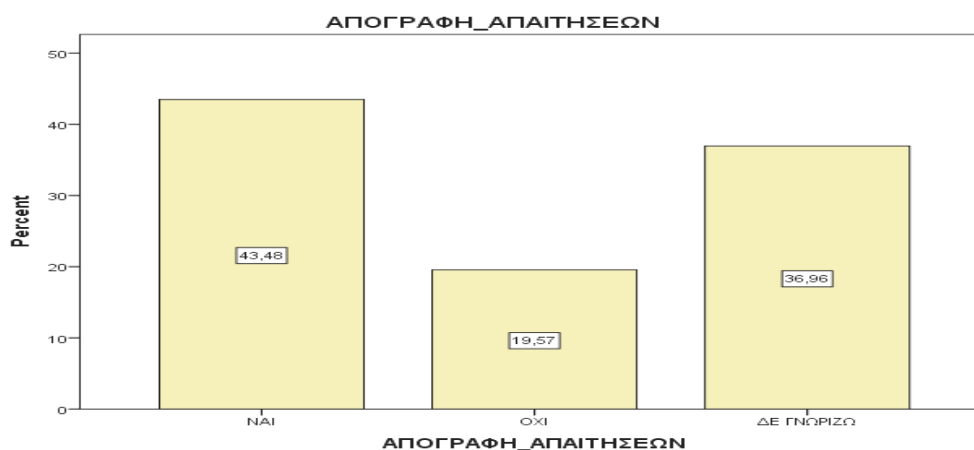
Το 47,8% απαντά πως διενεργήθηκε φυσική απογραφή των παγίων στοιχείων του Φορέα σας κατά την 31.12.16, το 23,9% απαντά αρνητικά, ενώ το 28,3% δεν γνωρίζει.

ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΠΑΓΙΩΝ	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων
<b>ΝΑΙ</b>	44	47,8	47,8
<b>ΟΧΙ</b>	22	23,9	23,9
<b>ΔΕΝ ΓΝΩΡΙΖΩ</b>	26	28,3	28,3
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>



Στο ερώτημα *No 27 Έγινε απογραφή απαιτήσεων - υποχρεώσεων στις 31.12.16;*  
 Το 43,5% δηλώνει πως διενεργήθηκε απογραφή απαιτήσεων - υποχρεώσεων στις 31.12.16, το 19,5% πως κάτι τέτοιο δεν έγινε και το 37% δεν γνωρίζει.

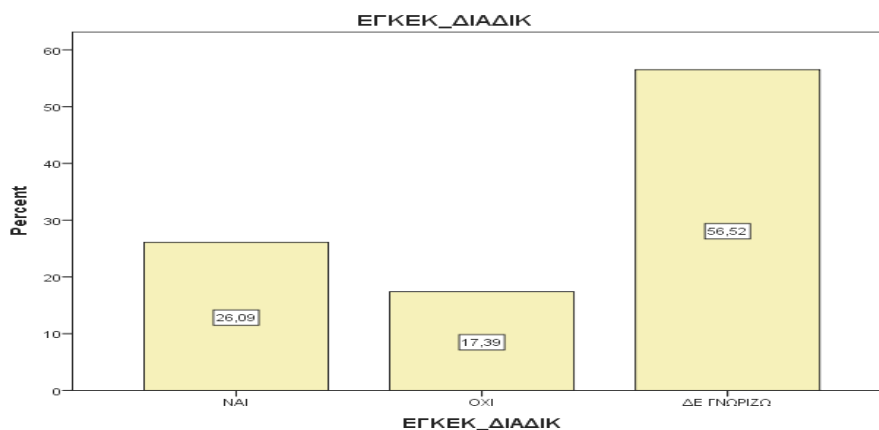
<b>ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ-ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ</b>			
	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων
<b>ΝΑΙ</b>	40	43,5	43,5
<b>ΟΧΙ</b>	18	19,5	19,5
<b>ΔΕΝ ΓΝΩΡΙΖΩ</b>	34	37,0	37,0
<b>Total</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>



Στο ερώτημα *No 28 Για τις μη εισπραχθείσες απαιτήσεις υπήρχε διαδικασία εγκεκριμένη από τη Διοίκηση;*

Το 26,1% είτε πως υπήρχε για τις μη εισπραχθείσες απαιτήσεις διαδικασία εγκεκριμένη από τη Διοίκηση, το 17,4% πως κάτι τέτοιο δεν υπήρχε και το 56,5% δε γνώριζε.

<b>ΕΓΚΕΚΡΙΜΕΝΕΣ ΔΙΑΔ/ΣΙΕΣ ΜΗ ΕΙΣΠ/ΣΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ</b>			
	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων
<b>ΝΑΙ</b>	24	26,1	26,1
<b>ΟΧΙ</b>	16	17,4	17,4
<b>ΔΕΝ ΓΝΩΡΙΖΩ</b>	52	56,5	56,5
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

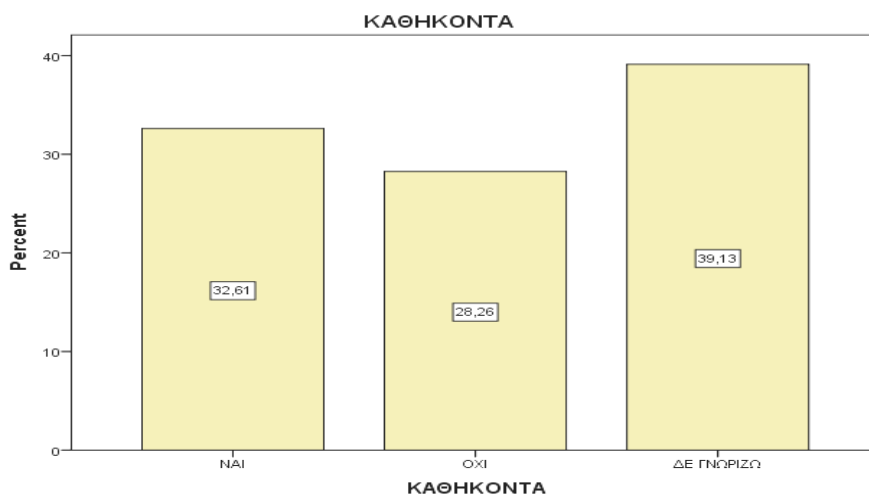


Στο ερώτημα *No 29* **Ο ενεργών εισπράξεις και πληρωμές (ταμίας) υπάλληλος είχε παράλληλα και καθήκοντα λογιστικής παρακολούθησης;**

Το 32,6% ανέφερε πως ο ενεργών εισπράξεις και πληρωμές (ταμίας) υπάλληλος είχε παράλληλα και καθήκοντα λογιστικής παρακολούθησης, το 28,3% πως κάτι τέτοιο δεν γινόταν και το 39,1% δεν γνωρίζει.

#### **ΤΑΜΙΑΣ & ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ**

	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων
<b>ΝΑΙ</b>	30	32,6	32,6
<b>ΟΧΙ</b>	26	28,3	28,3
<b>ΔΕΝ ΓΝΩΡΙΖΩ</b>	36	39,1	39,1
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

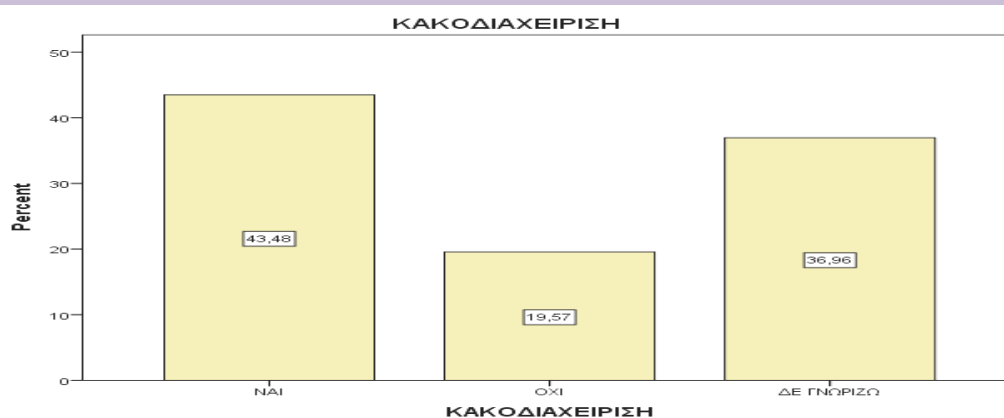


Στο ερώτημα *Νο 30* **Είχατε αντιληφθεί / και είχαν αποκαλυφθεί φαινόμενα κακοδιαχείρισης και διαφθοράς;**

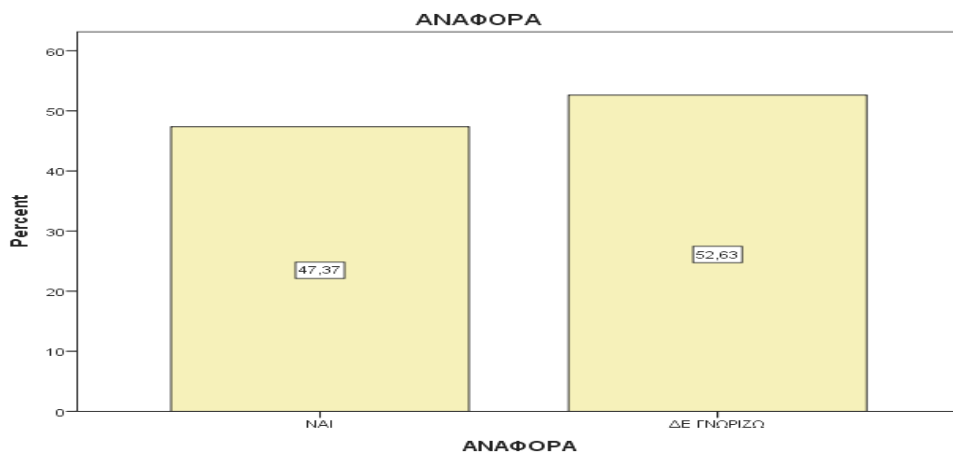
Στο ερώτημα *Νο 31* **Αν ΝΑΙ έγινε αναφορά στη Διοίκηση;**

Το 43,5% ανέφερε πως είχαν αντιληφθεί ή/ και είχαν αποκαλυφθεί φαινόμενα κακοδιαχείρισης και διαφθοράς, το 19,6% πως κάτι τέτοιο δεν γινόταν και το 37% δε γνώριζε. Από όλες αυτές τις περιπτώσεις, το 39,1% δηλώνει πως έγινε αναφορά στη Διοίκηση.

<b>ΚΑΚΟΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ-ΔΙΑΦΘΟΡΑ</b>			
	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων
<b>ΝΑΙ</b>	40	43,5	43,5
<b>ΟΧΙ</b>	18	19,6	19,6
<b>ΔΕΝ ΓΝΩΡΙΖΩ</b>	34	37,0	37,0
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>



<b>ΑΝΑΦΟΡΑ</b>			
	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων
<b>ΝΑΙ</b>	36	39,1	47,4
<b>ΔΕΝ ΓΝΩΡΙΖΩ</b>	40	43,5	52,6
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΑΝΤΗΣΕΩΝ</b>	<b>76</b>	<b>82,6</b>	<b>100,0</b>
<b>ΔΕΝ ΑΠΑΝΤΗΣΑΝ</b>	16	17,4	
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	

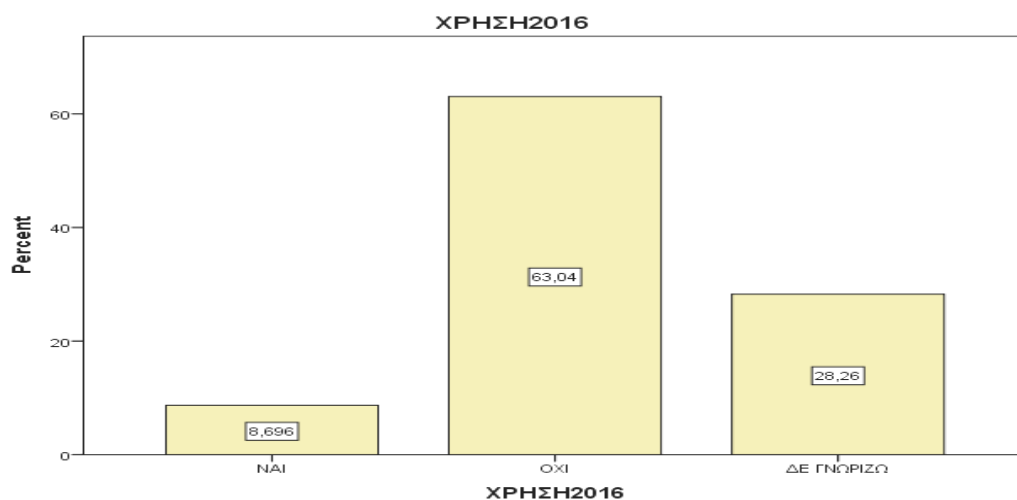


Στο ερώτημα *Νο 32 Έχουν καταρτισθεί και εγκριθεί οι οικονομικές καταστάσεις του Φορέα σας μέχρι και τη χρήση 2016;*

Το 63% δηλώνει ότι δεν έχουν καταρτιστεί και εγκριθεί οι οικονομικές καταστάσεις του Φορέα τους μέχρι και τη χρήση 2016, το 8,7% δίνουν θετική απάντηση και το 28,3% δεν γνωρίζει.

**ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ - ΧΡΗΣΗ 2016**

	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων
<b>ΝΑΙ</b>	8	8,7	8,7
<b>ΟΧΙ</b>	58	63,0	63,0
<b>ΔΕΝ ΓΝΩΡΙΖΩ</b>	26	28,3	28,3
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>



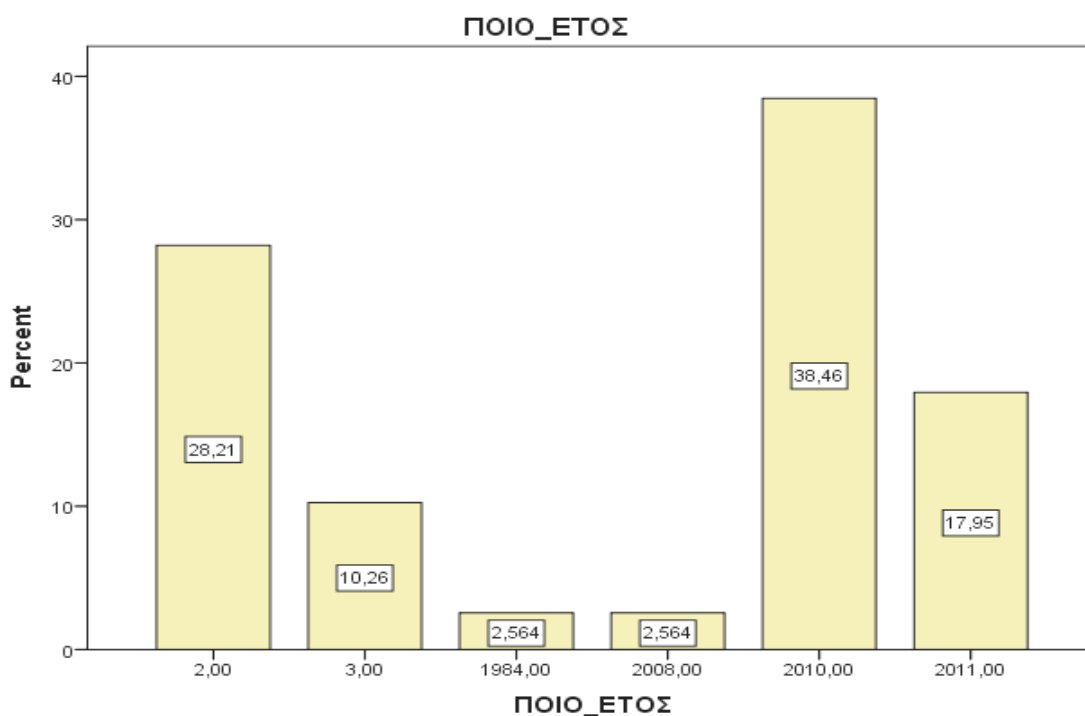


Στο ερώτημα **Νο 33 Αν ΟΧΙ μέχρι ποιά έτος έχουν καταρτισθεί ;**

Από όσους απάντησαν ότι δεν έχουν καταρτιστεί καταστάσεις ως και το 2016, το 32,6% δηλώνει πως έχουν καταρτιστεί ως το 2010, το 15,2% ως το 2011, το 2,2% ως το 2008 και ένα ίδιο ποσοστό ως το 1984.

#### ΠΟΙΟ ΕΤΟΣ

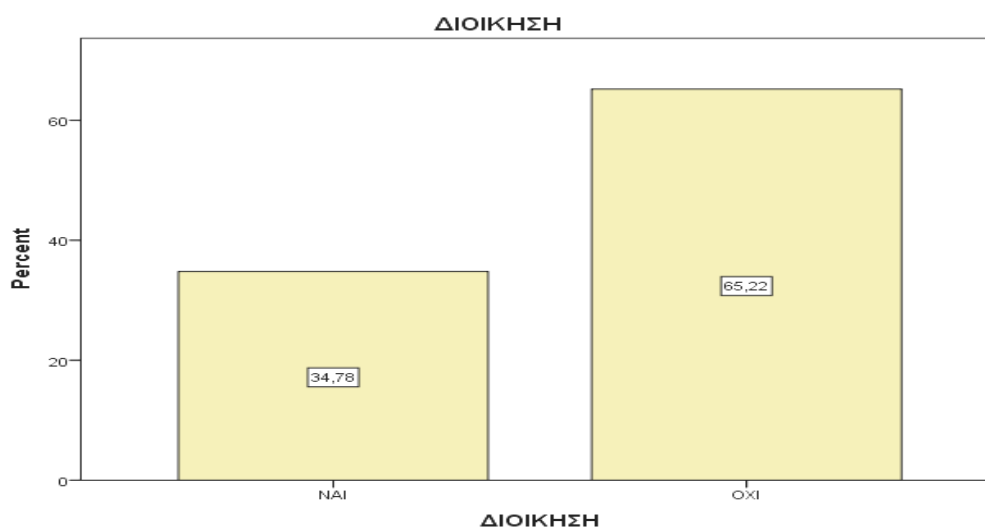
	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων
<b>ΔΕΝ ΓΝΩΡΙΖΩ</b>	30	32,6	38,5
<b>1984</b>	2	2,2	2,6
<b>2008</b>	2	2,2	2,6
<b>2010</b>	30	32,6	38,5
<b>2011</b>	14	15,2	17,9
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΑΝΤΗΣΕΩΝ</b>	<b>78</b>	<b>84,8</b>	<b>100,0</b>
<b>ΔΕΝ ΑΠΑΝΤΗΣΑΝ</b>	14	15,2	
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	



Στο ερώτημα *№ 34 Ποιός θεωρείτε ότι είναι κύριος υπαίτιος για τη μη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων; Μπορείτε να επιλέξετε περισσότερες από μία απάντηση*

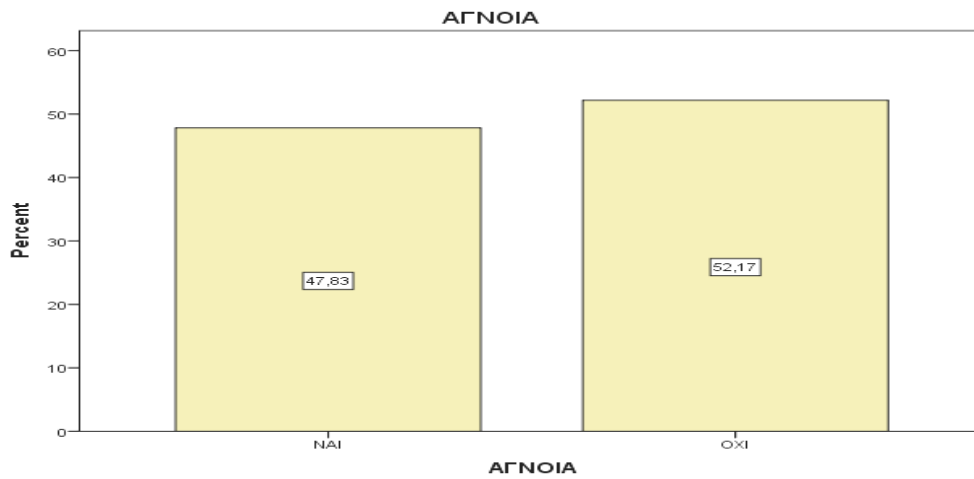
Ως κύριος υπαίτιος για τη μη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, το 34,8% αναφέρει τη διοίκηση, το 47,8% θεωρεί την άγνοια και τις μη επαρκείς γνώσεις του προσωπικού, το 60,9% δηλώνει την έλλειψη προσωπικού, ενώ η πλειοψηφία 63% αναφέρει το ανεπαρκές σύστημα λογιστικής οργάνωσης, το δε 6,6% θεωρεί άλλους λόγους, όπως την έλλειψη συστήματος ελέγχου, την καθυστέρηση στη σύμβαση του μηχανογραφικού συστήματος και η μη έγκαιρη υπογραφή σύμβασης με την εταιρία μηχανοργάνωσης.

<b>ΔΙΟΙΚΗΣΗ</b>			
	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων
<b>ΝΑΙ</b>	32	34,8	34,8
<b>ΟΧΙ</b>	60	65,2	65,2
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>



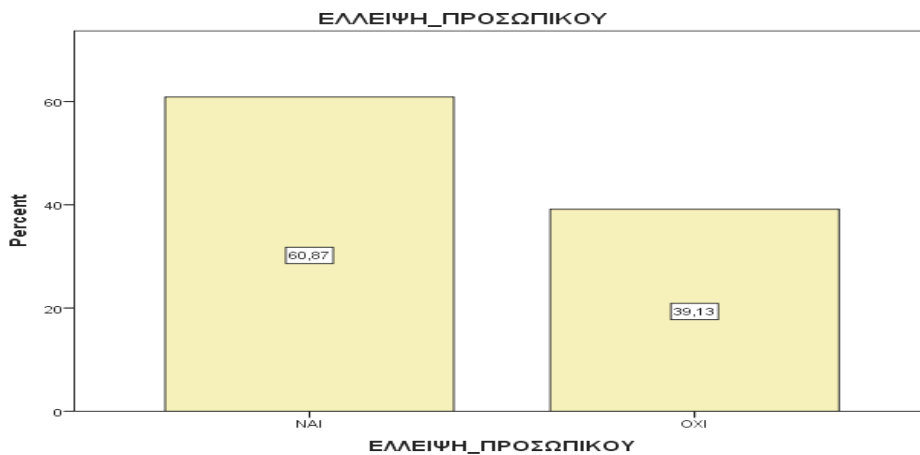
## ΑΓΝΟΙΑ

	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων
<b>ΝΑΙ</b>	44	47,8	47,8
<b>ΟΧΙ</b>	48	52,2	52,2
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>



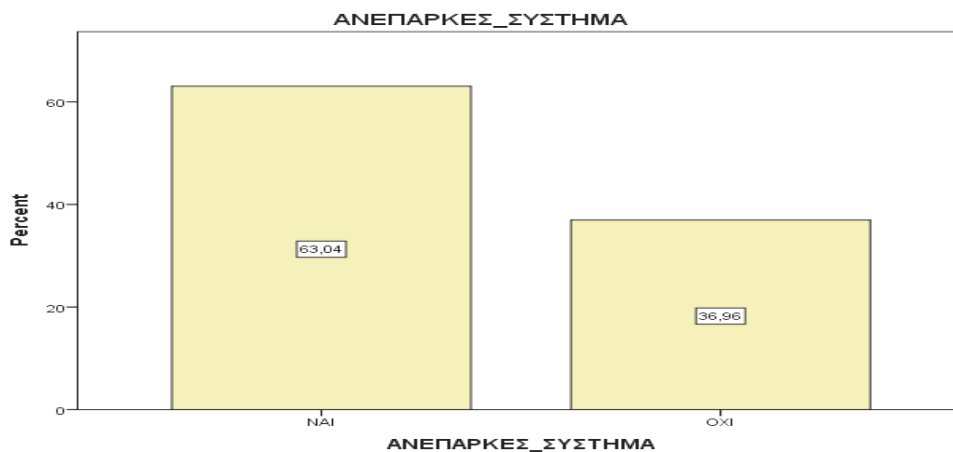
## ΕΛΛΕΙΨΗ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων
<b>ΝΑΙ</b>	56	60,9	60,9
<b>ΟΧΙ</b>	36	39,1	39,1
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>



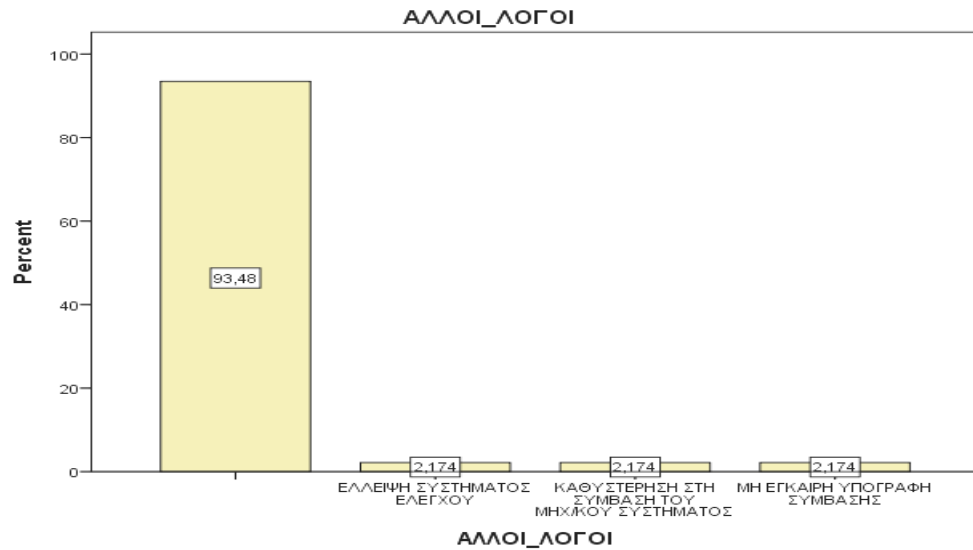
## ΑΝΕΠΑΡΚΕΣ ΣΥΣΤΗΜΑ

	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων
ΝΑΙ	58	63,0	63,0
ΟΧΙ	34	37,0	37,0
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>



## ΆΛΛΟΙ ΛΟΓΟΙ

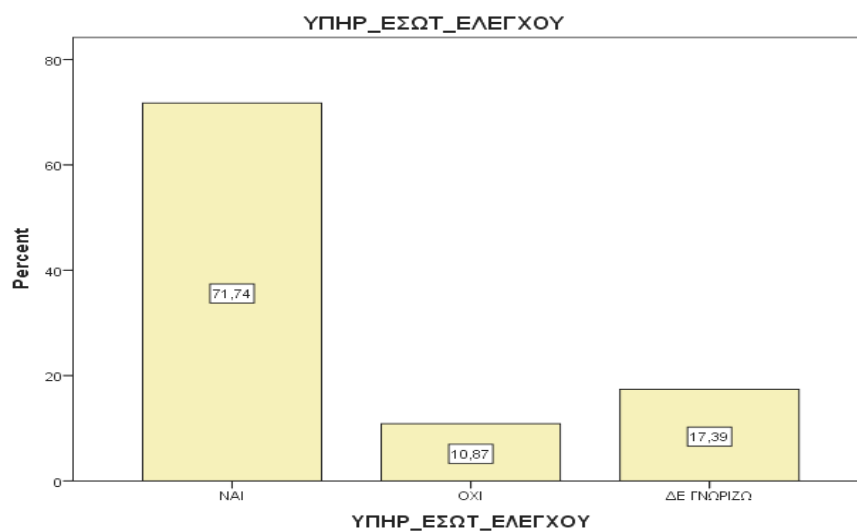
	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων
	86	93,5	93,5
ΕΛΛΕΙΨΗ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	2	2,2	2,2
ΚΑΘΥΣΤΕΡΗΣΗ ΣΤΗ ΣΥΜΒΑΣΗ ΤΟΥ ΜΗΧ/ΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ	2	2,2	2,2
ΜΗ ΕΓΚΑΙΡΗ ΥΠΟΓΡΑΦΗ ΣΥΜΒΑΣΗΣ	2	2,2	2,2
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>



Στο ερώτημα **No 35 Υφίστατο Υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου στο φορέα σας;**  
 Το 10,9% αναφέρει πως δεν υπήρχε υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου στο Φορέα τους,  
 το 71,7% απαντά θετικά και το 17,4% δεν γνωρίζει.

#### ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων
<b>ΝΑΙ</b>	66	71,7	71,7
<b>ΟΧΙ</b>	10	10,9	10,9
<b>ΔΕΝ ΓΝΩΡΙΖΩ</b>	16	17,4	17,4
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

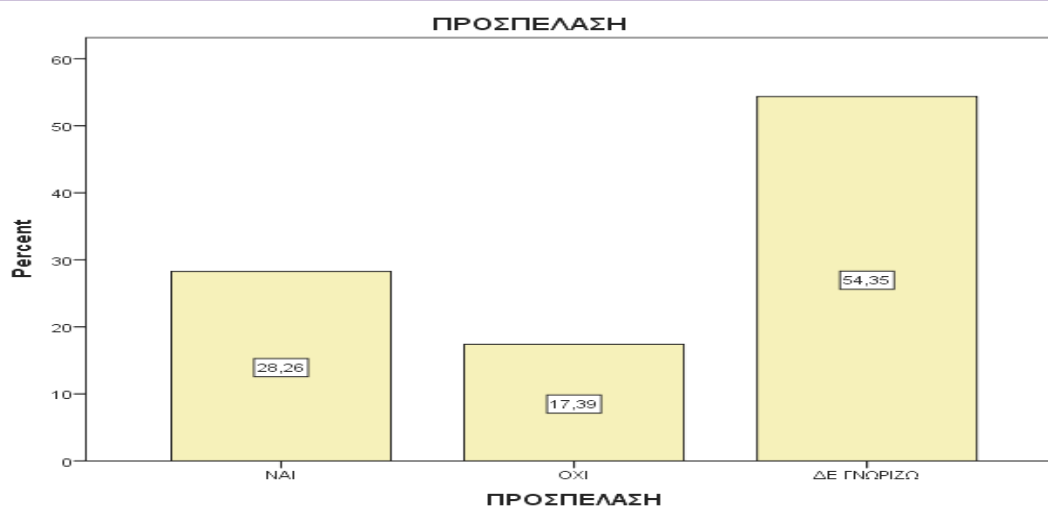


Στο ερώτημα **Νο 36 Κατά τη γνώμη σας μπορεί κάποιος να προσπελάσει τον έλεγχο;**

Το 17,4% απαντά πως κατά τη γνώμη τους δεν μπορεί κάποιος να προσπελάσει τον έλεγχο, το 28,3% δηλώνει πως μπορεί, ενώ το 54,3% δεν γνωρίζει.

#### ΠΡΟΣΠΕΛΑΣΗ

	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων
<b>ΝΑΙ</b>	26	28,3	28,3
<b>ΟΧΙ</b>	16	17,4	17,4
<b>ΔΕΝ ΓΝΩΡΙΖΩ</b>	50	54,3	54,3
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>



Στο ερώτημα **Νο 37 Η Διοίκηση του Φορέα σας αποδεχόταν τον οποιοδήποτε έλεγχο και συμμορφωνόταν με τις υποδείξεις του;**

Το 50% δηλώνει ότι η Διοίκηση του Φορέα αποδεχόταν τον οποιοδήποτε έλεγχο και συμμορφωνόταν με τις υποδείξεις του, το 4,3% απαντά αρνητικά και το 45,7% δεν γνωρίζει.

#### ΑΠΟΔΟΧΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗ

	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων
<b>ΝΑΙ</b>	46	50,0	50,0
<b>ΟΧΙ</b>	4	4,3	4,3
<b>ΔΕΝ ΓΝΩΡΙΖΩ</b>	42	45,7	45,7
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

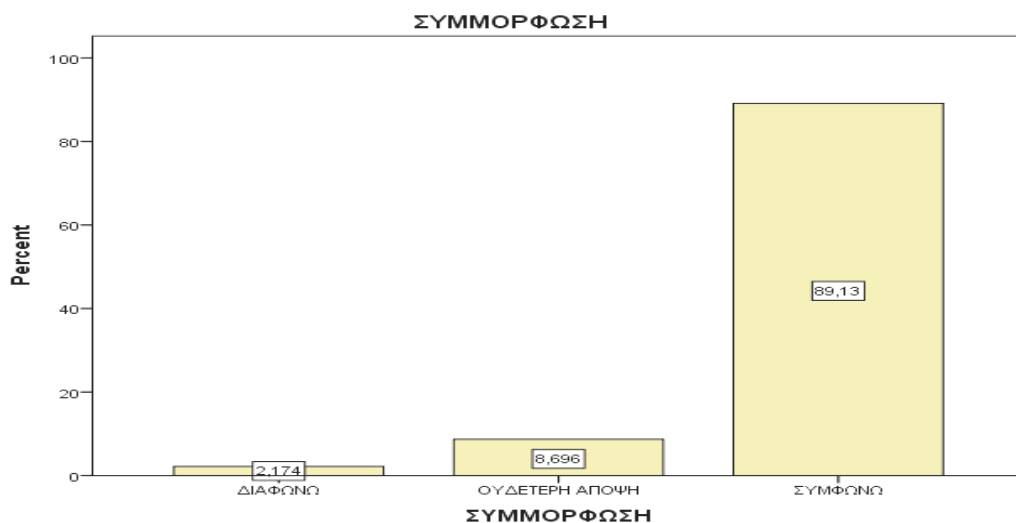


**Στο ερώτημα Νο 38 Κατά τη γνώμη σας ο Φορέας οφείλει να συμμορφώνεται στην κείμενη νομοθεσία δημοσιονομικής διαχείρισης;**

Το 89,1% συμφωνεί πως ο Φορέας οφείλει να συμμορφώνεται στην κείμενη νομοθεσία δημοσιονομικής διαχείρισης, το 8,7% είναι ουδέτερο και το 2,2% διαφωνεί.

**ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗ ΣΤΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ**

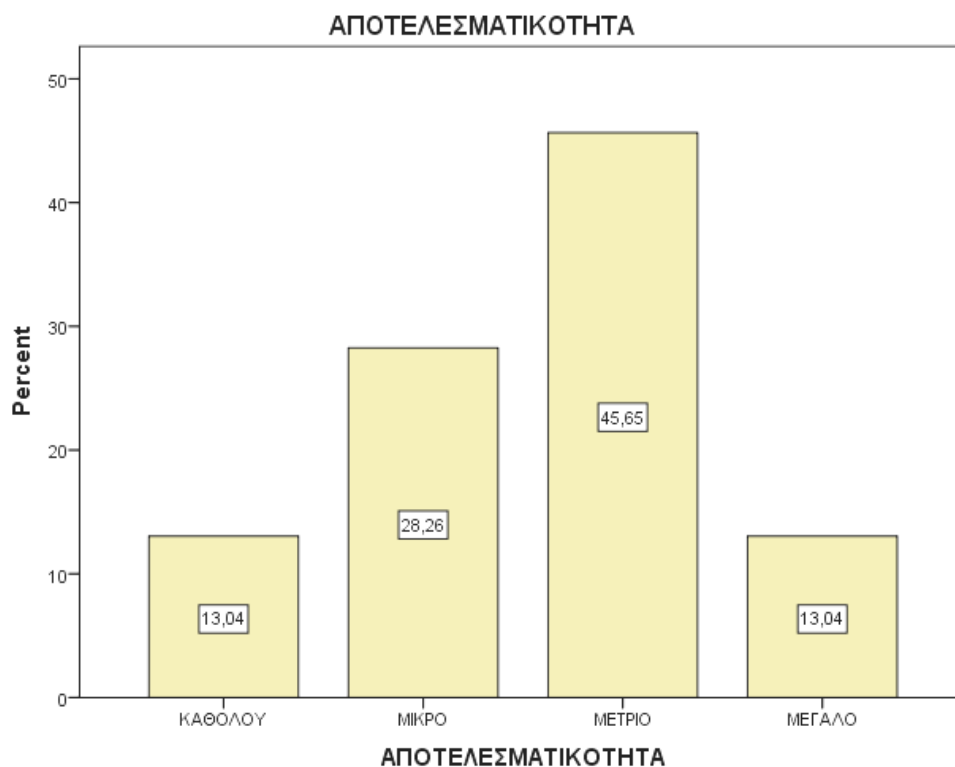
	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων
<b>ΔΙΑΦΩΝΩ</b>	2	2,2	2,2
<b>ΟΥΔΕΤΕΡΗ ΑΠΟΨΗ</b>	8	8,7	8,7
<b>ΣΥΜΦΩΝΩ</b>	82	89,1	89,1
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>



Στο ερώτημα *Νο 39 Κατά τη γνώμη σας σε ποιό βαθμό κρίνετε αποτελεσματικό τον τρόπο Διοίκησης του Φορέα σας;*

Τέλος, όσον αφορά το βαθμό στον οποίο κρίνουν αποτελεσματικό τον τρόπο Διοίκησης του Φορέα τους, το 13% θεωρεί πως δεν είναι καθόλου αποτελεσματικός, το 28,3% πως είναι σε μικρό βαθμό, το 45,73% σε μέτριο βαθμό και το 13% σε μεγάλο βαθμό.

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ				
	Συχνότητα	Ποσοστό επί συνόλου ερωτηθέντων	Ποσοστό επί συνόλου απαντήσεων	Αθροιστικό ποσοστό
<b>ΚΑΘΟΛΟΥ</b>	12	13,0	13,0	13,0
<b>ΜΙΚΡΟ</b>	26	28,3	28,3	41,3
<b>ΜΕΤΡΙΟ</b>	42	45,7	45,7	87,0
<b>ΜΕΓΑΛΟ</b>	12	13,0	13,0	100,0
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>92</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	





## Κεφάλαιο 7. Συμπεράσματα- προτάσεις

Όσον αφορά το *πρώτο μέρος* του ερωτηματολογίου και σύμφωνα με την πλειοψηφία:

### *Ως προς το περιβάλλον που λειτουργεί ο ΕΦΚΑ:*

- δεν υπάρχει οργανόγραμμα για κάθε Διεύθυνση και Τμήμα το οποίο πρέπει να αναθεωρείται σύμφωνα με τις εκάστοτε εξελίξεις και απαιτήσεις,
- δεν υπάρχει ή υπάρχει σε μικρό βαθμό λεπτομερές ενιαίο εγχειρίδιο διαδικασιών με αποτυπωμένες τις εργασίες και τον τρόπο εκτέλεσής τους,
- δεν υπάρχει καθόλου ή υπάρχει σε μικρό βαθμό περιγραφή καθηκόντων θέσεων εργασίας σε όλα τα επίπεδα,
- δεν υπάρχει καθόλου ή υπάρχει σε μικρό βαθμό σαφής ο διαχωρισμός των καθηκόντων και αρμοδιοτήτων των διοικουμένων.

### *Ως προς την εκτίμηση κινδύνου ο ΕΦΚΑ:*

- σε μικρό βαθμό δεν θεσπίζεται και δεν κοινοποιείται καθόλου Κώδικας Δεοντολογίας ή άλλος τρόπος με τον οποίο διακηρύσσεται η αρχή της ακεραιότητας και η τήρηση ηθικών αξιών από τους διοικουμένους ή θεσπίζεται,
- δεν υπάρχει κοινοποιημένη συγκεκριμένη διαδικασία για την αξιολόγηση των κινδύνων,
- δεν καθορίζονται επιμέρους στόχοι που σε τακτά χρονικά διαστήματα να αναπροσαρμόζονται,
- δεν είναι καθόλου ή είναι σε μικρό βαθμό ρεαλιστικοί και επιτεύξιμοι οι στόχοι που τίθενται από τη Διοίκηση,
- εσωτερικός έλεγχος OXI MONO σε ΕΚΤΑΚΤΕΣ αλλά και σε ΤΑΚΤΕΣ περιπτώσεις διενεργείται σε μικρό ή μέτριο βαθμό.

### *Ως προς τις διαδικασίες διασφάλισης για αντιμετώπιση των κινδύνων του ΕΦΚΑ:*

- εφαρμόζονται σε μικρό ή μέτριο βαθμό ελεγκτικές διαδικασίες σε διαφορετικό βαθμό και έκταση ανάλογα με την ένταση κινδύνου που εμφανίζει η ελεγχόμενη Υπηρεσία/ Τμήμα,

- υφίστανται σε μικρό ή μέτριο βαθμό και γνωστοποιούνται τα επίπεδα και όρια των εγκρίσεων /ευθυνών,
- η Διοίκηση αποδέχεται την ευθύνη για τις πληροφορίες και τις έγγραφες αναφορές που παράγονται και προέρχονται από τις Υπηρεσίες του ΦΟΡΕΑ σε μικρό ή μέτριο βαθμό,
- σε μεγάλο βαθμό προηγείται έγκριση της Διοίκησης για την υιοθέτηση αυτοματοποιημένων πληροφοριακών και άλλων συστημάτων του,
- οι περιγραφές των θέσεων εργασίας για την εύρυθμη λειτουργία του προσωπικού του Οργανισμού περιλαμβάνουν ειδικές αναφορές για συναφείς με τον έλεγχο δραστηριότητες σε μικρό ή μέτριο βαθμό.

***Ως προς την πληροφορία και επικοινωνία οι συμμετέχοντες θεωρούν ότι:***

- πρέπει να παρέχονται πληροφορίες άμεσα και κατά προτεραιότητα από τους εργαζόμενους στους ελεγκτές κατά την επιθεώρηση σε κάποια Υπηρεσία/Τμήμα,
- πρέπει να έχει τη δυνατότητα συνδρομής η Υπηρεσία Επιθεώρησης/ Εσωτερικού Ελέγχου/ Κανονιστικής Συμμόρφωσης σε περίπτωση αμφιβολίας για τη νομιμότητα διενέργειας κάποιας συναλλαγής ή ενέργειας.

***Ως προς την παρακολούθηση διαχείρισης κινδύνων οι συμμετέχοντες θεωρούν ότι:***

- πρέπει να αξιολογείται η εργασία των επιθεωρητών από τη Διοίκηση του Φορέα σε μεγάλο βαθμό,
- πρέπει να αξιολογείται η επάρκεια και αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου από αρμόδια συσταθείσα Επιτροπή Ελέγχου,
- πρέπει να επανελέγχεται δειγματοληπτικά το ελεγκτικό έργο επιθεωρητών από άλλα άτομα της Δ/σης Επιθεώρησης που δεν είχαν συμμετοχή στον αρχικά τελεσθέντα έλεγχο,
- υφίστανται προκαθορισμένες πολιτικές και διαδικασίες για τον τρόπο εκτέλεσης και ελέγχου των διαφόρων διεργασιών εντός του ΕΦΚΑ σε μικρό ή μέτριο βαθμό,
- οι αρμοδιότητες στην Υπηρεσία τους είχαν ανατεθεί έτσι ώστε να παρεμποδίζεται ένα άτομο να επεξεργάζεται στοιχεία μιας συναλλαγής στο

σύνολό της, να την εκτελεί και τελικά να την αρχειοθετεί χωρίς περαιτέρω έλεγχο από τους άλλους σε μικρό ή μέτριο βαθμό.

Συμπερασματικά λοιπόν, ο εσωτερικός έλεγχος είναι ελάχιστος, όμως οι συμμετέχοντες θεωρούν πως πρέπει να υφίσταται σε μεγάλο βαθμό. Ωστόσο, αξίζει να σημειωθεί πως πολλοί είναι αυτοί που απάντησαν πως δε γνώριζαν σε αρκετές από τις ερωτήσεις.

Ως προς το **δεύτερο μέρος**, σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας των φορέων κοινωνικής ασφάλισης πριν την ένταξή τους στον ΕΦΚΑ η πλειοψηφία αναφέρει πως:

- υπήρχε στον προηγούμενο φορέα ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα,
- εφάρμοζε ο Φορέας διπλογραφικό σύστημα σύμφωνα με το ΠΔ 80/97,
- δεν υπήρχε λογιστική παρακολούθηση μητρώου παγίων με αναλυτική περιγραφή όλων των παγίων και των σχετικών αποσβέσεων,
- διενεργήθηκε φυσική απογραφή των παγίων στοιχείων των φορέων κατά την 31.12.16,
- διενεργήθηκε απογραφή απαιτήσεων - υποχρεώσεων στις 31.12.16,
- δε γνώριζε αν υπήρχε για τις μη εισπραχθείσες απαιτήσεις διαδικασία εγκεκριμένη από τη Διοίκηση,
- είχαν αντιληφθεί ή/ και είχαν αποκαλυφθεί φαινόμενα κακοδιαχείρισης και διαφθοράς και έγινε αναφορά στη Διοίκηση,
- δεν έχουν καταρτιστεί και εγκριθεί οι οικονομικές καταστάσεις του Φορέα τους μέχρι και τη χρήση 2016,
- έχουν καταρτιστεί μέχρι το 2010 (του πρώην ΙΚΑ –ΕΤΑΜ),
- κύριοι υπαίτιοι για τη μη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων θεωρούνται το ανεπαρκές σύστημα λογιστικής οργάνωσης και η έλλειψη προσωπικού,
- δε γνώριζε αν μπορεί κάποιος να προσπελάσει τον έλεγχο,
- η Διοίκηση του Φορέα αποδεχόταν τον οποιοδήποτε έλεγχο και συμμορφωνόταν με τις υποδείξεις του,
- ο Φορέας οφείλει να συμμορφώνεται στην κείμενη νομοθεσία δημοσιονομικής διαχείρισης,

- κρίνουν αποτελεσματικό σε μικρό ή μέτριο τον τρόπο Διοίκησης του Φορέα τους.

Συμπερασματικά, υπήρχαν μηχανισμοί ελέγχου οικονομικής και διοικητικής διαχείρισης, καθώς και μηχανισμοί κανονιστικής συμμόρφωσης, ωστόσο ήταν ανεπαρκείς.

Ως βασικό συμπέρασμα, από το πρώτο μέρος που αφορά στην υφιστάμενη κατάσταση του νεοσυσταθέντα ΕΦΚΑ και σε σχέση με το δεύτερο μέρος που έγινε προσπάθεια καταγραφής του τρόπου λειτουργίας του συνόλου των φορέων κοινωνικής ασφάλισης που εντάχθηκαν στον ΕΦΚΑ, προκύπτει ότι οι φορείς κοινωνικής ασφάλισης στερούνταν οργανωμένου και σαφώς καθορισμένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου και αντίστοιχης υπηρεσίας αξιολόγησης της επάρκειας, αποτελεσματικότητας και απόδοσης του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Η μη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων για το σύνολο των φορέων, η μη τήρηση μητρώου παγίων, ως απόρροια της ανεπάρκειας του συστήματος λογιστικής οργάνωσης, η ύπαρξη κρουσμάτων κακοδιαχείρισης, η απουσία περιγραφής θέσεων εργασίας και καθηκόντων, η επικάλυψη αρμοδιοτήτων και η ασάφεια της περιγραφής αρμοδιοτήτων των θέσεων εργασίας συνθέτουν τους δυσλειτουργικούς παράγοντες που αναδεικνύουν την αναποτελεσματικότητα των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου.

Διαφαίνεται, λοιπόν η προχειρότητα της διαχείρισης του φλέγοντος θέματος της επιβίωσης του συστήματος της κοινωνικής ασφάλισης, καθώς, και πριν και μετά τη συγχώνευση των ασφαλιστικών φορέων σε ενιαίο φορέα, εκλείπει ουσιαστικά ο καθορισμός στρατηγικών στόχων, ο προγραμματισμός και σχεδιασμός σε όλα τα επίπεδα διοίκησης.

Γενικότερα, για τη Δημόσια Διοίκηση αποτελεί επιτακτική ανάγκη, και ιδιαίτερα στην παρούσα περίοδο της συνεχιζόμενης οικονομικής κρίσης, να λειτουργήσει εντός ενός υγιούς πλαισίου ορθολογικής και χρηστής διακυβέρνησης.

Το πολιτικό σύστημα των τελευταίων δεκαετιών αποδέχθηκε ένα σύστημα πελατειακών σχέσεων στη διακυβέρνηση της χώρας μη λαμβάνοντας μέτρα για την αποκατάσταση της ανταγωνιστικότητας της οικονομίας, καθιερώνοντας την πρακτική των υψηλών δημοσιονομικών ελλειμμάτων, με ανοχή στην

παραβατικότητα και τη σπατάλη του δημόσιου χρήματος, υποκρύπτοντας τα πραγματικά στοιχεία.

Η συστηματική εφαρμογή σύγχρονων διαδικασιών διοίκησης και ελέγχου θα συνδράμει στην βελτίωση της οικονομικής και διοικητικής δραστηριότητας του Δημόσιου Τομέα και παράλληλα θα ενισχύσει τη διαφάνεια και τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση. Η υλοποίηση δε, αυτής της εφαρμογής, υπό την εποπτεία ανεξάρτητων επιτροπών ελέγχου στελεχωμένων με ιδιαίτερα κατάλληλο προσωπικό, αποτελεί καθαρά πολιτική βούληση.

Τόσο η αποδοτικότητα, όσο και η αποτελεσματικότητα της Διοίκησης του ΕΦΚΑ εξαρτάται από την απλοποίηση των οργανωτικών δομών, προκειμένου να υπάρξει εξοικονόμηση πόρων, διαδικασιών και συντονισμού.

Σε πρώτη φάση, επιβάλλεται η καταγραφή, η μελέτη και ανάλυση των υφιστάμενων δράσεων και δυσλειτουργιών κάθε φορέα που εντάχθηκε, δεδομένου ότι πλέον αποτελούν ενιαίο φορέα και οποιαδήποτε διαφορετική αντιμετώπιση αποτελεί ανασταλτικό παράγοντα του σκοπού της αποστολής του ΕΦΚΑ.

Απαραίτητη κρίνεται η ύπαρξη Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας με κανόνες σχεδιασμού διαδικασιών που θα πρέπει να τηρούνται, ενώ παράλληλα θα προβλέπει και ένα μηχανισμό εμπέδωσης των κανόνων αυτών.

Στην παρούσα φάση, τα αποτελέσματα καταγράφουν ότι δεν έχουν γίνει οι κατάλληλες ενέργειες για την υλοποίηση συστημάτων ελέγχου. Ο νεοσύστατος φορέας θα πρέπει άμεσα να εφαρμόσει ένα σύστημα διοίκησης με βασική προτεραιότητα την πραγματοποίηση διαδικασιών στοχοθέτησης με χρήση δεικτών μετρήσιμης αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας.

## **Βιβλιογραφία**

### **Ξενόγλωσση**

Ahmad, H., Othman, R., Othman, R. & Jusoff, K. (2009). The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector, *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 5, pp. 1548-6583.

Ali, N. A. (1994). "Time budget pressure and filtering of time practices in internal auditing: A survey", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 9, No.6, pp. 17-25.

Almutairi A., (2012). The Impact of institutional ownership and corporate debt on audit quality, *Journal of Economic and Administrative Sciences*.

American Accounting Association (1973) Committee on basic auditing concepts, a statement of basic auditing concepts. Sarasota, Florida.

Baggett, W. (1984) Internal control: Insight from a General Systems Theory Perspective. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, (8), 227-233.

Bower, J.B. & Schlosser, R.E. (1965) Internal Control-its true nature. *The Accounting Review*, (40), 338-344 .

Burnaby, P. and Hass, S. (2009), "A summary of the global Common Body of Knowledge 2006 (CBOK) study in internal auditing", *Managerial Auditing Journal* , Vol. 24 No. 9, pp. 813-834.

Carmichael, D.R. (2004) The PCAOB and the social responsibility of the auditor. *Accounting Horizons*, Vol. 18, No (2),127-133.

Celal, K. (1989). "Internal auditing in the Turkish banking sector", *Anadolu University, Emerald Backfiles 2007*, Izmir, Turkey

Cheung, T. Chi. and Qiang, Chen. Internal audit at Guangdong Nuclear Power Joint Venture

Churchill, N. C. & Teitelbaum, L.N. (1967) Auditing and Managerial Control – A Hypothesis, in: Alexis, M. & C.Z. Wilson. *Organizational Decision Making*, Englewood Cliffs. N.J. : Prentice Hall.

Dassen, R.J.M. (1989) De Leer van het Gewekte Vertrouwen: Agency avant la letter?. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde*, September, 341-352.

European Commission (2012) Compendium of the public internal control systems in the EU member states.

Eisenhardt, K.M. (1989) Agency theory: an assessment and review. *Academy of management Review*, Vol. 14, No (1), 57-74.

Flint, D. (1988) *Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction*. MacMillan Education LTD.

Folmer, H. & Lindenberg, S.M. (2011) Economen moeten meer duelleren. *ESB*, 96(4612), 378-380.

Gareth Morgan, (1980) "Internal Audit Role Conflict: A Pluralist View", *Managerial Finance*, Vol. 5 Issue: 2, pp.160-170.

Haron, H., Chambers, A., Ramsi, R. & Ismail, I. (2004) "The reliance of external auditors on internal auditors", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19 Issue: 9, pp.1148-1159

Hayes, R.S, Schilder, A. Dassen, R. & Wallace, P. (1999) *Principles of Auditing: An International Perspective*. London: McGraw-Hill Publishing Company.

Institute Of Internal Auditors (IIA). 2004: *New guidance for the Professional Practice Framework*. Altamonte Springs: Institute of Internal Auditors.

Jensen, M.C. & Meckling, W.H. (1976) Theory of the firm: managerial behaviour, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, Vol. 3, No (4) : 305-360.

Kreutzfeldt, R. & Wallace, W.A. (1986) Error characteristics in Audit Populations: Their profile and relationship to environmental factors. *Auditing Journal of Practice and Theory*, (6), 20-42.

Lee T.H., Azham, Md. A. (2008) The evolution of auditing: An analysis of the historical development. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol. 4, No (12) (serial no 43), Dec.

Limperg Institute, 1932 (1985). *The social responsibility of the auditor. A basic theory on the auditor's function by Professor Theodore Limperg (1879-1961) of the University of Amsterdam*. Amsterdam, The Netherlands: Limperg Institute.

Loukis, E., Spinellis, D. (2001) "Information systems security in the Greek public sector", *Information Management & Computer Security*, Vol. 9 Issue: 1, pp.21-31

Meigs, Walter. B., Larsen, E.John, and Meigs, Robert F. *Auditing*, 1984.

Meigs W., Meigs R., Larsen J., (1985), *Principles of auditing*

Merten, A.G., Severance, D.G., & White, B.J. (1981) Internal control and the foreign corrupt practices act. *Sloan Management Review*, 22(3), 47-54.

- Mihret, D.G. & Yismaw, A.W. (2007). Internal audit effectiveness: An Ethiopian public sector case study, *Managerial Auditing Journal*, 22 (5), pp. 470-484.
- Pickett, K.H.S (2003) *The Internal Auditing Handbook*. 2ed. United States of America: John Wiley and Sons
- Porter, B., Simon, J. & Hatherly, D. (2005). *Principles of external auditing*. John Wiley & Sons, Ltd.
- Previts, G. J., & Merino, B. D. (1998). *A history of accountancy in the United States (Vol. 250)*. Columbus: Ohio State University Press.
- Ramamoorti, S. 2003. *Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects*. Research Opportunities in Internal Auditing, Altamonte Springs: Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF).
- Reinstein, A. Lander, G.H., Gavin, T. A. (1994) "The External Auditor's Consideration of the Internal Audit Function", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 9 Issue: 7, pp.29-36,
- Rocco R. Vanasco, (1996) "Auditor independence: an international perspective", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 11 Issue: 9, pp.4-48
- Salehi, M. (2011) Audit expectation gap: Concept, nature and trace. *African Journal of Business Management*. Vol 5 (21), 8376-83.
- Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A. & Schneider, J. H. 2003. *Sawyer's internal auditing*. 5 th ed. Altamonte Springs:Institute of Internal Auditors.
- Whittington, O. & Adams, S. (1985) Temporary Breakdowns of Internal Control: implications for external and internal auditors. *Journal of Accounting, Auditing and Finance* (8), 310-319.
- Willie Hackett and Sybil C. Mobley, *An Auditing Perspective of the Historical Development of Internal Control*, Florida Agricultural and Mechanical University Whittington, O.R., and K. Pany, (1998). *Principles of Auditing*, 12th Ed. Boston, MA: Irwin McGraw Hill.
- Zannetos, Z. (1964) Some thoughts on Internal Control Systems of the Firm. *The Accounting Review*, Vol.39, 860-868.

## **Ελληνική**

- Γρηγοράκος, Θ. (1989) *Γενικές Αρχές Ελεγκτικής*. Αθήνα: Έκδοση Σώματος Ορκωτών Λογιστών.
- Δήμου Ν., (2000), *Ελεγκτική Ι*, εκδόσεις Έλλην



- Καζαντζής, Χρ. (2006) Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μια συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων. Πειραιάς : Εκδόσεις Business Plus A.E.
- Καραμάνης, Κ. (2008) Σύγχρονη Ελεγκτική: Θεωρία και πρακτική σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Πρώτη Έκδοση. Αθήνα: Εκδόσεις Ο.Π.Α.
- Μηλιώνης, Αλ., Ν. (2012α) Προς μια νέα Δημοσιονομική διακυβέρνηση του κράτους (με αφορμή τον ν.3871/2010). Σεμινάριο Διοικητικού Δικαίου 2011-2012. Ίδρυμα Δ.Δ. Μ. Στασινόπουλου 16/3/2012.
- Παπαστάθης Π., (2003), Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος στις επιχειρήσεις – οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του, εκδόσεις ΟΠΑ
- Πιτσιρής Β., (1997), Διοικητική ελεγκτική, εκδόσεις Κριτήριο
- Σαρμάς, Δ. Ι. (2006) Καλύτερο Κράτος: Η Σπατάλη, η Διαφθορά και ο Σύγχρονος Δημοσιονομικός Έλεγχος. Αθήνα –Κομοτηνή : Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα.
- Σιώτης Δ., Ζωϊτσάς (2010), Σύγχρονη Ελεγκτική, εκδόσεις Σοφία Α.Ε
- Τσακλάγκανος Α., (2015), Εισαγωγή στην οικονομική των επιχειρήσεων, εκδόσεις Κυριακίδη
- Φυτράκης Ε., (2009), Τα ελεγκτικά σώματα της διοίκησης: θεωρία, νομοθεσία, νομολογία, εκδόσεις Νομικής Βιβλιοθήκης

# **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ**

## **ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΕΡΕΥΝΑΣ**

**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ**  
**ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΕΠΙΧ/ΣΕΩΝ**

**ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ:**

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ & ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

Κύριοι/ες συνάδελφοι,

Το παρόν ερωτηματολόγιο που σας υποβάλλω ,αποτελεί μέρος της επιστημονικής έρευνας η οποία εκπονείται στο πλαίσιο της διπλωματικής μου εργασίας με θέμα «Εσωτερικός έλεγχος στον Δημόσιο Τομέα – περίπτωση ΕΦΚΑ» .

Επιβλέπων της διπλωματικής εργασίας είναι ο καθηγητής του Πανεπιστημίου Πειραιώς κος Ζήσης Βασίλειος.

Θεωρώ ότι η ανάδειξη της άποψης των εργαζομένων που προέρχονται από τους εντασσόμενους στον ΕΦΚΑ είναι κρίσιμη για την τεκμηρίωση της έρευνας που αφορά τη διερεύνηση της αναγκαιότητας του εσωτερικού ελέγχου και των συστημάτων του, όπως αυτή καταγράφεται στην συνείδηση των εργαζομένων.

Με δεδομένη τη χρονική στιγμή είναι ευκαιρία από αρχής σύστασης του ΕΦΚΑ, τα συμπεράσματα – επισημάνσεις που θα προκύψουν από τη στατιστική ανάλυση των απαντήσεων να ληφθούν υπόψη για την υιοθέτηση και ανάπτυξη κατάλληλου συστήματος εσωτερικού ελέγχου για τη «θωράκιση» του ΕΦΚΑ, καθώς η επίτευξη των σκοπών του αποτελεί μονόδρομο και επιβάλλει αλλαγή κουλτούρας και θεώρησης υφισταμένων δεδομένων.

Για το λόγο αυτό, σας προσκαλώ να συμμετάσχετε σε αυτήν συμπληρώνοντας το ακόλουθο ερωτηματολόγιο. Το ερωτηματολόγιο είναι ανώνυμο και η διαχείριση των πληροφοριών είναι εμπιστευτική.

Παραμένω στη διάθεσή σας για οποιαδήποτε διευκρίνιση/πληροφορία.

Σας ευχαριστώ θερμά εκ των προτέρων για τη συμμετοχή σας.

Με εκτίμηση,

Μαριλένα Καραλή.

Προϊσταμένη Τμ. Προϋπολογισμού ΕΦΚΑ.

## ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΕΡΕΥΝΑΣ

Παρακαλώ σημειώστε με X την απάντησή σας

1. Σε ποιό φορέα που εντάχθηκε στον ΕΦΚΑ από 01.01.17 υπηρετούσατε;

1	ΙΚΑ-ΕΤΑΜ	
2.	ΟΑΕΕ	
3.	ΕΤΑΑ	
4	ΕΤΑΠ- ΜΜΕ	
5	ΟΓΑ	
6	NAT	

2. Ποιό είναι το φύλο σας;

- Άνδρας
- Γυναίκα

3. Ποιά είναι η ηλικία σας;

- Έως 35 ετών
- Από 36- 45 ετών
- Από 46-55 ετών
- Από 56 και άνω

4. Ποιά είναι η εκπαίδευσή σας;

- ΔΕ
- ΤΕ
- ΠΕ
- ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ
- ΔΙΔΑΚΤΟΡΙΚΟ/ΕΣΔΔ
- ΑΛΛΟ αναφέρετε

5. Πόσα έτη υπηρεσίας έχετε ;

- Μέχρι 10 έτη
- Από 10 ως 15 έτη
- Από 16 έως 20 έτη
- Περισσότερο από 20 έτη

6. Κατέχετε θέση ευθύνης ;

- Προϊστάμενος
- Διευθυντής
- Υπάλληλος- Άλλο αναφέρατε

## ΜΕΡΟΣ Ι

1. Υπάρχει οργανόγραμμα για κάθε Διεύθυνση και Τμήμα το οποίο πρέπει να αναθεωρείται σύμφωνα με τις εκάστοτε εξελίξεις και απαιτήσεις ;

ΝΑΙ	
-----	--

ΟΧΙ	
-----	--

ΔΕΝ ΓΝΩΡΙΖΩ	
-------------	--

2. Σε ποιά βαθμό υφίσταται λεπτομερές ενιαίο εγχειρίδιο διαδικασιών του ΦΟΡΕΑ με αποτυπωμένες τις εργασίες και τον τρόπο εκτέλεσής τους ;

ΚΑΘΟΛΟΥ	ΜΙΚΡΟ	ΜΕΤΡΙΟ	ΜΕΓΑΛΟ	ΠΑΡΑ ΠΟΛΥ

3. Σε ποιά βαθμό υφίσταται περιγραφή καθηκόντων θέσεων εργασίας σε όλα τα επίπεδα

ΚΑΘΟΛΟΥ	ΜΙΚΡΟ	ΜΕΤΡΙΟ	ΜΕΓΑΛΟ	ΠΑΡΑ ΠΟΛΥ

4. Σε ποιά βαθμό υφίσταται σαφής ο διαχωρισμός των καθηκόντων και αρμοδιοτήτων των διοικουμένων;

ΚΑΘΟΛΟΥ	ΜΙΚΡΟ	ΜΕΤΡΙΟ	ΜΕΓΑΛΟ	ΠΑΡΑ ΠΟΛΥ

5. Σε ποιά βαθμό θεσπίζεται και κοινοποιείται Κώδικας Δεοντολογίας ή με άλλο τρόπο διακηρύσσεται η αρχή της ακεραιότητας και η τήρηση ηθικών αξιών από τους διοικουμένους ;

ΚΑΘΟΛΟΥ	ΜΙΚΡΟ	ΜΕΤΡΙΟ	ΜΕΓΑΛΟ	ΠΑΡΑ ΠΟΛΥ

6. Υφίσταται κοινοποιημένη συγκεκριμένη διαδικασία για την αξιολόγηση των κινδύνων του ΦΟΡΕΑ;

ΝΑΙ	
-----	--

ΟΧΙ	
-----	--

ΔΕΝ ΓΝΩΡΙΖΩ	
-------------	--

7. Καθορίζονται επιμέρους στόχοι που σε τακτά χρονικά διαστήματα να αναπροσαρμόζονται;

ΝΑΙ	
-----	--

ΟΧΙ	
-----	--

ΔΕΝ ΓΝΩΡΙΖΩ	
-------------	--

8. Σε ποιά βαθμό είναι ρεαλιστικοί και επιτεύξιμοι οι στόχοι που τίθενται από τη Διοίκηση ;

ΚΑΘΟΛΟΥ	ΜΙΚΡΟ	ΜΕΤΡΙΟ	ΜΕΓΑΛΟ	ΠΑΡΑ ΠΟΛΥ

9. Σε ποιά βαθμό διενεργείται εσωτερικός έλεγχος ΟΧΙ ΜΟΝΟ σε ΕΚΤΑΚΤΕΣ αλλά και σε ΤΑΚΤΕΣ περιπτώσεις;

ΚΑΘΟΛΟΥ	ΜΙΚΡΟ	ΜΕΤΡΙΟ	ΜΕΓΑΛΟ	ΠΑΡΑ ΠΟΛΥ

10. Σε ποιά βαθμό εφαρμόζονται ελεγκτικές διαδικασίες σε διαφορετικό βαθμό και έκταση ανάλογα με την ένταση κινδύνου που εμφανίζει η ελεγχόμενη Υπηρεσία/ Τμήμα;

ΚΑΘΟΛΟΥ	ΜΙΚΡΟ	ΜΕΤΡΙΟ	ΜΕΓΑΛΟ	ΠΑΡΑ ΠΟΛΥ

11. Σε ποιά βαθμό υφίστανται και γνωστοποιούνται τα επίπεδα και όρια των εγκρίσεων /ευθυνών;

ΚΑΘΟΛΟΥ	ΜΙΚΡΟ	ΜΕΤΡΙΟ	ΜΕΓΑΛΟ	ΠΑΡΑ ΠΟΛΥ

12. Σε ποιά βαθμό αποδέχεται η Διοίκηση την ευθύνη για τις πληροφορίες και τις έγγραφες αναφορές που παράγονται και προέρχονται από τις Υπηρεσίες του ΦΟΡΕΑ;

ΚΑΘΟΛΟΥ	ΜΙΚΡΟ	ΜΕΤΡΙΟ	ΜΕΓΑΛΟ	ΠΑΡΑ ΠΟΛΥ

13. Σε ποιά βαθμό προηγείται έγκριση της Διοίκησης για την υιοθέτηση αυτοματοποιημένων πληροφοριακών και άλλων συστημάτων του ΦΟΡΕΑ ;

ΚΑΘΟΛΟΥ	ΜΙΚΡΟ	ΜΕΤΡΙΟ	ΜΕΓΑΛΟ	ΠΑΡΑ ΠΟΛΥ

14. Εμποδίζει παράνομες συναλλαγές το σύστημα ελέγχου με τις ασφαλιστικές δικλείδες που διαθέτει;

ΝΑΙ	
-----	--

ΟΧΙ	
-----	--

ΔΕΝ ΓΝΩΡΙΖΩ	
-------------	--

15. Σε ποιά βαθμό οι περιγραφές των θέσεων εργασίας για την εύρυθμη λειτουργία του προσωπικού του Οργανισμού περιλαμβάνουν ειδικές αναφορές για συναφείς με τον έλεγχο δραστηριότητες;

ΚΑΘΟΛΟΥ	ΜΙΚΡΟ	ΜΕΤΡΙΟ	ΜΕΓΑΛΟ	ΠΑΡΑ ΠΟΛΥ

16. Θεωρείτε ότι πρέπει να παρέχονται πληροφορίες άμεσα και κατά προτεραιότητα από τους εργαζόμενους στους ελεγκτές κατά την επιθεώρηση σε κάποια Υπηρεσία/Τμήμα ;

ΔΙΑΦΩΝΩ	ΟΥΔΕΤΕΡΗ ΑΠΟΨΗ	ΣΥΜΦΩΝΩ

17. Θεωρείτε ότι πρέπει να έχει τη δυνατότητα συνδρομής η Υπηρεσία Επιθεώρησης/ Εσωτερικού Ελέγχου/ Κανονιστικής Συμμόρφωσης σε περίπτωση αμφιβολίας για τη νομιμότητα διενέργειας κάποιας συναλλαγής ή ενέργειας ;

ΔΙΑΦΩΝΩ	ΟΥΔΕΤΕΡΗ ΑΠΟΨΗ	ΣΥΜΦΩΝΩ

18. Σε ποιά βαθμό πρέπει να αξιολογείται η εργασία των επιθεωρητών από τη Διοίκηση του Φορέα ;

ΚΑΘΟΛΟΥ	ΜΙΚΡΟ	ΜΕΤΡΙΟ	ΜΕΓΑΛΟ	ΠΑΡΑ ΠΟΛΥ

19. Θεωρείτε ότι πρέπει να αξιολογείται η επάρκεια και αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου από αρμόδια συσταθείσα Επιτροπή Ελέγχου, μέσω εκθέσεων που υποβάλλονται σε αυτή από τη Δ/ση Επιθεώρησης ;

ΔΙΑΦΩΝΩ	ΟΥΔΕΤΕΡΗ ΑΠΟΨΗ	ΣΥΜΦΩΝΩ

20. Θεωρείτε ότι πρέπει να επανελέγχεται δειγματοληπτικά το ελεγκτικό έργο επιθεωρητών από άλλα άτομα της Δ/σης Επιθεώρησης που δεν είχαν συμμετοχή στον αρχικά τελεσθέντα έλεγχο;

ΔΙΑΦΩΝΩ	ΟΥΔΕΤΕΡΗ ΑΠΟΨΗ	ΣΥΜΦΩΝΩ

- 21.** Σε ποιά βαθμό υφίστανται προκαθορισμένες πολιτικές και διαδικασίες για τον τρόπο εκτέλεσης και ελέγχου των διαφόρων διεργασιών εντός του ΦΟΡΕΑ;

ΚΑΘΟΛΟΥ	ΜΙΚΡΟ	ΜΕΤΡΙΟ	ΜΕΓΑΛΟ	ΠΑΡΑ ΠΟΛΥ

- 22.** Σε ποιά βαθμό οι αρμοδιότητες στην Υπηρεσία σας είχαν ανατεθεί έτσι ώστε να παρεμποδίζεται ένα άτομο να επεξεργάζεται στοιχεία μιας συναλλαγής στο σύνολό της, να την εκτελεί και τελικά να την αρχειοθετεί χωρίς περαιτέρω έλεγχο από τους άλλους;

ΚΑΘΟΛΟΥ	ΜΙΚΡΟ	ΜΕΤΡΙΟ	ΜΕΓΑΛΟ	ΠΑΡΑ ΠΟΛΥ



## ΜΕΡΟΣ II

*Παρακαλώ απαντήστε με βάση την εμπειρία σας για τον τρόπο λειτουργίας του Φορέα που υπηρετούσατε πριν την ένταξη στον ΕΦΚΑ.*

23. Υφίστατο ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα - ΟΠΣ;

ΝΑΙ	<input type="checkbox"/>	ΟΧΙ	<input type="checkbox"/>
-----	--------------------------	-----	--------------------------

24. Εφάρμοζε ο Φορέας σας διπλογραφικό σύστημα σύμφωνα με το ΠΔ 80/97;

ΝΑΙ	<input type="checkbox"/>	ΟΧΙ	<input type="checkbox"/>
-----	--------------------------	-----	--------------------------

25. Υπήρχε λογιστική παρακολούθηση μητρώου παγίων με αναλυτική περιγραφή όλων των παγίων και των σχετικών αποσβέσεων;

ΝΑΙ	<input type="checkbox"/>	ΟΧΙ	<input type="checkbox"/>	ΔΕΝ ΓΝΩΡΙΖΩ	<input type="checkbox"/>
-----	--------------------------	-----	--------------------------	-------------	--------------------------

26. Διενεργήθηκε φυσική απογραφή των παγίων στοιχείων του Φορέα σας κατά την 31.12.16;

ΝΑΙ	<input type="checkbox"/>	ΟΧΙ	<input type="checkbox"/>	ΔΕΝ ΓΝΩΡΙΖΩ	<input type="checkbox"/>
-----	--------------------------	-----	--------------------------	-------------	--------------------------

27. Έγινε απογραφή απαιτήσεων - υποχρεώσεων στις 31.12.16;

ΝΑΙ	<input type="checkbox"/>	ΟΧΙ	<input type="checkbox"/>	ΔΕΝ ΓΝΩΡΙΖΩ	<input type="checkbox"/>
-----	--------------------------	-----	--------------------------	-------------	--------------------------

28. Για τις μη εισπραχθείσες απαιτήσεις υπήρχε διαδικασία εγκεκριμένη από τη Διοίκηση;

ΝΑΙ	<input type="checkbox"/>	ΟΧΙ	<input type="checkbox"/>	ΔΕΝ ΓΝΩΡΙΖΩ	<input type="checkbox"/>
-----	--------------------------	-----	--------------------------	-------------	--------------------------

29. Ο ενεργών εισπράξεις και πληρωμές (ταμίας) υπάλληλος είχε παράλληλα και καθήκοντα λογιστικής παρακολούθησης;

ΝΑΙ	<input type="checkbox"/>	ΟΧΙ	<input type="checkbox"/>	ΔΕΝ ΓΝΩΡΙΖΩ	<input type="checkbox"/>
-----	--------------------------	-----	--------------------------	-------------	--------------------------

30. Είχατε αντιληφθεί / και είχαν αποκαλυφθεί φαινόμενα κακοδιαχείρισης και διαφθοράς;

ΝΑΙ	<input type="checkbox"/>	ΟΧΙ	<input type="checkbox"/>	ΔΕΝ ΓΝΩΡΙΖΩ	<input type="checkbox"/>
-----	--------------------------	-----	--------------------------	-------------	--------------------------

31. Αν **ΝΑΙ** έγινε αναφορά στη Διοίκηση;

ΝΑΙ	<input type="checkbox"/>	ΟΧΙ	<input type="checkbox"/>	ΔΕΝ ΓΝΩΡΙΖΩ	<input type="checkbox"/>
-----	--------------------------	-----	--------------------------	-------------	--------------------------

32. Έχουν καταρτισθεί και εγκριθεί οι οικονομικές καταστάσεις του Φορέα σας μέχρι και τη χρήση 2016;

ΝΑΙ	<input type="checkbox"/>	ΟΧΙ	<input type="checkbox"/>	ΔΕΝ ΓΝΩΡΙΖΩ	<input type="checkbox"/>
-----	--------------------------	-----	--------------------------	-------------	--------------------------

33. Αν **ΟΧΙ** μέχρι ποιά έτος έχουν καταρτισθεί ;

--

**ΔΕΝ ΓΝΩΡΙΖΩ**

34. Ποιός θεωρείτε ότι είναι κύριος υπαίτιος για τη μη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων; *Μπορείτε να επιλέξετε περισσότερες από μία απάντηση*

<b>ΔΙΟΙΚΗΣΗ</b>	
<b>ΑΓΝΟΙΑ / ΜΗ ΕΠΑΡΚΕΙΣ ΓΝΩΣΕΙΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ</b>	
<b>ΕΛΛΕΙΨΗ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ</b>	
<b>ΑΝΕΠΑΡΚΕΣ ΣΥΣΤΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ</b>	
<b>ΆΛΛΟΙ ΛΟΓΟΙ</b> αναφέρετε	

35. Υφίστατο Υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου στο φορέα σας;

<b>ΝΑΙ</b>	
------------	--

<b>ΟΧΙ</b>	
------------	--

<b>ΔΕΝ ΓΝΩΡΙΖΩ</b>	
--------------------	--

36. Κατά τη γνώμη σας μπορεί κάποιος να προσπελάσει τον έλεγχο;

<b>ΝΑΙ</b>	
------------	--

<b>ΟΧΙ</b>	
------------	--

<b>ΔΕΝ ΓΝΩΡΙΖΩ</b>	
--------------------	--

37. Η Διοίκηση του Φορέα σας αποδεχόταν τον οποιοδήποτε έλεγχο και συμμορφωνόταν με τις υποδείξεις του;

<b>ΝΑΙ</b>	
------------	--

<b>ΟΧΙ</b>	
------------	--

<b>ΔΕΝ ΓΝΩΡΙΖΩ</b>	
--------------------	--

38. Κατά τη γνώμη σας ο Φορέας οφείλει να συμμορφώνεται στην κείμενη νομοθεσία δημοσιονομικής διαχείρισης;

<b>ΔΙΑΦΩΝΩ</b>	<b>ΟΥΔΕΤΕΡΗ ΑΠΟΨΗ</b>	<b>ΣΥΜΦΩΝΩ</b>

39. Κατά τη γνώμη σας σε ποιά βαθμό κρίνετε αποτελεσματικό τον τρόπο Διοίκησης του Φορέα σας;

<b>ΚΑΘΟΛΟΥ</b>	<b>ΜΙΚΡΟ</b>	<b>ΜΕΤΡΙΟ</b>	<b>ΜΕΓΑΛΟ</b>	<b>ΠΑΡΑ ΠΟΛΥ</b>

*Σας ευχαριστώ πολύ για το χρόνο που διαθέσατε*