



**ΠΟΛΥΤΕΧΝΕΙΟ ΚΡΗΤΗΣ**  
TECHNICAL UNIVERSITY  
OF CRETE

**Τμήμα Μηχανικών Παραγωγής και Διοίκησης**  
**Μεταπτυχιακό στη Διοίκηση Επιχειρήσεων**  
**Master in Business Administration**

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Εσωτερικός Έλεγχος στην Δημόσια Διοίκηση**

Της

**Μαριδάκη Πολυτίνης**

Επιβλέπων καθηγητής : Κωνσταντίνος Ζοπουνίδης

Τριμελής Επιτροπή : Κωνσταντίνος Ζοπουνίδης

Μιχαήλ Δούμπος

Γεώργιος Ατσαλάκης

## ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Ευχαριστώ θερμά όλους τους καθηγητές του Μεταπτυχιακού Προγράμματος για τις γνώσεις και τις ευκαιρίες που μου προσέφεραν καθ' όλη την διάρκεια των σπουδών μου.

Ένα ιδιαίτερο ευχαριστώ στον επιβλέπων καθηγητή μου, κύριο Κωνσταντίνο Ζοπουνίδη για τις συμβουλές, την στήριξη και την κατανόηση που μου έδειξε κατά την διάρκεια της διπλωματικής. Ένα ακόμα μεγάλο ευχαριστώ στους καθηγητές μου, τον κύριο Μιχαήλ Δούμπο και τον κύριο Γεώργιο Ατσαλάκη που δέχθηκαν να αξιολογήσουν την παρούσα διπλωματική μου εργασία.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένεια μου που είναι πάντα δίπλα μου και πιστεύουν σε εμένα και έτσι μπορώ να παίρνω δύναμη ώστε να πετύχω τους στόχους μου και τα όνειρα μου.

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Μέσα στο συνεχώς μεταβαλλόμενο και εξελισσόμενο οικονομικό περιβάλλον που ζούμε παρατηρούμε ότι υπάρχει αναγκαιότητα για εκσυγχρονισμό και διαφάνεια στον δημόσιο τομέα. Η Ελληνική Δημόσια Διοίκηση έχει παρουσιάσει τα τελευταία χρόνια πάρα πολλά φαινόμενα κακής διοίκησης και διαφθοράς. Η σύγχρονη πραγματικότητα είναι γεμάτη από σκάνδαλα, είτε οικονομικά είτε πολιτικά, λαμβάνουν καθημερινά το φως της δημοσιότητας μικρές υποθέσεις στις οποίες δεν έχει τηρηθεί ο κανόνας και οι αρχές που ισχύουν για όλους τους πολίτες αλλά τις έχουν παρακάμψει για ίδιον συμφέρον και όχι της κοινωνίας. Οι συνέπειες από αυτές τις υποθέσεις πολλές φορές είναι μεγάλες. Επομένως, κρίνεται αναγκαίο να ληφθούν μέτρα εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα για να υπάρχει διαφάνεια, σωστή διαχείριση των εσόδων του δημοσίου και διαφύλαξη της δημόσιας περιουσίας. Ο έλεγχος έχει συμβουλευτικό χαρακτήρα ως προς τον φορέα που ελέγχεται αλλά και ως προς τα πρόσωπα που έχουν λάβει την ευθύνη, ώστε με αυτόν τον τρόπο να μπορούν να προβούν στις αναγκαίες αποφάσεις και διαδικασίες ώστε να εξαλειφθούν όποια προβλήματα έχουν εντοπιστεί. Ακόμα ο έλεγχος του δημόσιου τομέα είναι αναγκαίος και υποστηρικτικός στην κάθε κυβέρνηση ώστε να επιτύχει τους στόχους που έχει θέσει κατά την προεκλογική της εκστρατεία και θητεία της. Μέσα από αυτήν την εργασία θα παρουσιάσουμε πόσο σημαντικός είναι ο εσωτερικός έλεγχος στην Ελληνική Δημόσια Διοίκηση ώστε να καταστεί πιο αποδοτική και πιο αποτελεσματική.

## ABSTRACT

In the constantly changing and evolving economic environment that we live, we observe that there is a need for modernization and transparency in the public sector. In the recent years the Greek Public Administration has shown many phenomena of maladministration and corruption. Modern reality is full of scandals, whether economic or political. The consequences of these assumptions are often devastating. Therefore, it is necessary to take internal control measures in the public sector in order to ensure transparency. The audit has an advisory character as to the body being targeted. Moreover, the control of the public sector is necessary and supportive for each government in order to achieve the goals it has set during its election campaign and tenure. In this case we analyze the importance of internal control in the Greek Public Administration in order to be more efficient and more effective.

Περιεχόμενα

<b>ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ</b> .....	<b>2</b>
<b>ΠΕΡΙΛΗΨΗ</b> .....	<b>3</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>4</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1</b> .....	<b>7</b>
1.1. Ιστορική Αναδρομή.....	7
1.2. Εννοιολογική προσέγγιση του Εσωτερικού Ελέγχου .....	8
1.3. Είδη Εσωτερικού Ελέγχου .....	9
1.4. Σύστημα εσωτερικού ελέγχου .....	11
1.5. Διάκριση εσωτερικού ελέγχου και συστήματος εσωτερικού ελέγχου.....	12
1.6. Διάκριση εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου .....	14
1.7. Κώδικας Δεοντολογίας του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών.....	15
1.8. Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου ( International Standards of Internal Auditing) .....	18
1.9. Σκοπός των Διεθνών Προτύπων .....	19
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2</b> .....	<b>20</b>
2.1. Διακυβέρνηση του Δημόσιου Τομέα .....	20
2.2. Διαδικασίες και είδη ελέγχου στον Δημόσιο Τομέα.....	23
2.3. Εσωτερικός Έλεγχος στην Δημόσια Διοίκηση.....	25
2.4. Προσόντα, Καθήκοντα και Αρμοδιότητες του Ελεγκτή.....	27
2.5. Πιθανά προβλήματα ελέγχου και τρόποι αντιμετώπισης τους .....	28
2.6. Τα στάδια της Ελεγκτικής Διαδικασίας .....	28
2.6.1. Μεθοδολογία Εξωτερικού Ελέγχου.....	28
2.6.2. Διαδικασίες εξωτερικού ελέγχου.....	29
2.6.3. Αποδεικτικά Στοιχεία.....	30
2.6.4. Φύλλα εργασίας.....	33

2.6.5. Έκφραση Ελεγκτή .....	33
2.6.6. Έκθεση Ελέγχου .....	35
2.6.7. Αποτελέσματα Έκθεσης Ελέγχου.....	35
2.6.8. Χρόνος Υποβολής Έκθεσης Ελέγχου .....	36
2.6.9. Χρήστες Έκθεσης Ελέγχου .....	37
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.....</b>	<b>38</b>
<b>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....</b>	<b>38</b>
<b>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ.....</b>	<b>39</b>
Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου Κωδικοαριθμημένα.....	39
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....</b>	<b>49</b>
<b>ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ .....</b>	<b>50</b>

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

### 1.1. Ιστορική Αναδρομή

Από την εποχή των ανταλλαγών, οι άνθρωποι άρχισαν να αντιλαμβάνονται την ανάγκη για έλεγχο. Ως πραγματιστές άνθρωποι από την προϊστορική εποχή και μετά, επιθυμούσαν τη σιγουριά στα υλικά αγαθά που αντάλλαζαν. Γύρω στο 3.000 π.Χ., εμπορικά αρχεία και νόμοι καταγράφηκαν στη Βαβυλώνα. Στη Βαβυλώνα, ο «ελεγκτής» κατέγραφε όλες τις σημαντικές επιχειρηματικές συναλλαγές σε μεγάλα tablet με σφραγισμένη την υπογραφή του. Αυτή ήταν συνήθως η δουλειά του, που θα λέγαμε λογιστής στη σύγχρονη εποχή.

Το μεγαλύτερο ζήτημα των Φαραώ ήταν η οικονομική απόδοση του φόρου σίτου. Αυτό τους οδήγησε να δημιουργήσουν μια ανεξάρτητη ομάδα ελέγχου μέσα στους ναούς τους. Αυτή η ομάδα διδάχθηκε να εξετάζει όλες τις αναφορές και τα στοιχεία για ακρίβεια.

Οι Φαραώ τιμούσαν ιδιαίτερα τα άτομα των οποίων ο τίτλος ήταν «διαχειριστής πάνω στα σιτηρά». Κατέγραψαν τις ποσότητες σιτηρών που έλαβε και εξήγαγε η χώρα.

Με βάση τους αρχαίους Έλληνες φιλοσόφους Σωκράτη, Αριστοτέλη, Πλάτωνα και άλλους στοχαστές, πολλά σύγχρονα προβλήματα που σχετίζονται με το δίκαιο, τη διακυβέρνηση του κράτους και την οικονομική διαχείριση αποδίδονται στις ιδέες τους. Αυτά τα ιδανικά συνεχίζουν να επηρεάζουν την πορεία της ανθρωπότητας σε αυτά τα θέματα (Σταυρόπουλος, 2005). Το ίδιο μπορεί να ειπωθεί για το πώς οι άνθρωποι πρέπει να διαχειρίζονται τα οικονομικά τους. Οι άνθρωποι σε όλο τον κόσμο εξακολουθούν να αναζητούν απαντήσεις στους Έλληνες για αυτά τα σημαντικά ζητήματα (Καζαντζής, 2006· Καραμάνης, 2008). Οι Ρωμαίοι διοικούσαν από Ύπατους που εκτελούσαν διάφορες λειτουργίες. Ένα από αυτά ήταν η παρακολούθηση των οικονομικών αρχείων της Συγκλήτου (Καραμάνης, 2008). Αυτός ο όρος χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά στα Λατινικά και σημαίνει «ακούω». Μαζί με αυτή τη λέξη προέκυψε μια ιδέα - ότι οι ελεγκτές πρέπει να ακούν τους φορολογούμενους για τις φορολογικές δηλώσεις που υποβάλλονται προφορικά (Καζαντζής, 2006). Το 1825, η λέξη ελεγκτής εμφανίζεται για πρώτη φορά στην αγγλική γλώσσα. Ο Edward I δήλωσε ότι όλοι οι διαχειριστές χρημάτων θα ήταν ελεγκτές υπό την επίβλεψη του στέμματος (Παπαδάτου, 2005).

Ο Κλεισθένης καθιέρωσε ότι θα υπήρχαν δέκα «λογιστές» υπεύθυνοι για τα δημόσια οικονομικά τον 6ο αιώνα π.Χ. π.χ. Αυτό εφαρμόστηκε με νομοθετική πράξη. Οι πεντακόσιοι βουλευτές επέλεξαν και τους «αρχόντες-λογιστές». Αυτοί οι αξιωματούχοι διαχειρίζονταν τα οικονομικά και έλεγχαν ταυτόχρονα το κοινοβούλιο. Επιπλέον, λειτουργούσαν από τα ίδια ελεγκτικά γραφεία όπου επέλεγαν τα γραφεία τους κατά σειρά.

Οι αρχόντες-λογιστές ήταν καλύτεροι και από τους δέκα αποδέκτες που έλεγχαν τα δημόσια έργα γιατί έπρεπε να λογοδοτήσουν και αυτοί.

Προκειμένου να γίνει ανεξάρτητος έλεγχος των οικονομικών αρχείων, οι 10 «λογιστές-πρόδρομοι» και οι 10 «ροκ-σκληροί» συγκρότησαν το πρώτο όργανο ελέγχου. Αυτό οδήγησε στη δημιουργία του πρώτου

σύγχρονου ελεγκτικού ιδρύματος.

Η Ένωση Επαγγελματιών Ελεγκτών στη Βενετία της Ιταλίας ιδρύθηκε το 1851. Ήταν η πρώτη κρατική ένωση ελεγκτών. Το ιταλικό ταμείο είχε τριπλούς φορολογικούς καταλόγους, και το ελεγκτικό γραφείο της Πίζας είχε επίσημο ρόλο στο ταμείο. Παρόμοιοι θεσμοί δημιουργήθηκαν στο Μιλάνο και τη Μπολόνια. Αυτοί ονομάζονταν *Academia dei Regioneri* το 1658 και *Collegio dei Raxonati* το 1805. Αυτές οι ενώσεις λειτουργούσαν ως αυστηρά κυβερνητικά όργανα που ρύθμιζαν τις δραστηριότητες των μελών.

Ο Ναπολέων ίδρυσε το Ελεγκτικό Συνέδριο στη Γαλλία κατά τον 17ο αιώνα. Αυτό το δικαστήριο έλεγξε την ακρίβεια όλων των δημοσίων λογαριασμών της Γαλλίας, τους οποίους τηρούσε το κράτος. Ο εσωτερικός ελεγκτής αυτού του συνεδρίου ήταν υπεύθυνος για τον έλεγχο και την επαλήθευση αυτών των λογαριασμών. Μετά το 1825, το Ηνωμένο Βασίλειο εισήλθε σε μια οικονομική κρίση που αντανάκλουσε την αναπτυσσόμενη βιομηχανία και βιοτεχνία της χώρας. Αυτό οδήγησε στη δημιουργία σύγχρονων ιδρυμάτων ελέγχου (Δήμου, 2000), τα οποία έγιναν πολύ σημαντικά το 1934 με τη δημιουργία της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς — Η SEC των ΗΠΑ (Moeller, 2009). Το 1941 ιδρύθηκε το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών στη Νέα Υόρκη. Αυτό είναι όπου ο εσωτερικός έλεγχος άρχισε να αλλάζει τη λογική και τις ιδέες αστυνόμευσης. Ως αποτέλεσμα αυτού, η ΙΑ βρίσκει πιο βελτιστοποιημένες διαδικασίες με τις οποίες είναι γνωστοί οι στόχοι και οι αξίες, ελέγχει την επίτευξη των στόχων, διασφαλίζει τη λογοδοσία και προστατεύει τις αξίες από την καταστροφή (Pickett, 2003). Σύμφωνα με τον Dittenhofer, 2001, η ΙΑ καθιστά τις διαδικασίες διακυβέρνησης πιο αποτελεσματικές αξιολογώντας διαδικασίες που διασφαλίζουν την επίτευξη των στόχων, τη διατήρηση της λογοδοσίας και την προστασία των αξιών.

## 1.2. Εννοιολογική προσέγγιση του Εσωτερικού Ελέγχου

Ο έλεγχος είναι ζωτικής σημασίας σε κάθε κόσμο που αλλάζει γρήγορα. Τάσεις όπως αυξημένες οικονομικές απάτες, νέα προϊόντα και επιχειρηματικές μέθοδοι εμφανίζονται συχνά. Εξαιτίας αυτού, ο έλεγχος επηρεάζει επίσης πολλές άλλες πτυχές της ζωής, όπως οικονομικές, διοικητικές, λειτουργικές και παραγωγικές. Ωστόσο, οι περισσότεροι άνθρωποι βλέπουν τον έλεγχο με γενικευμένο τρόπο.

Το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, ένας οργανισμός που ιδρύθηκε το 1941, περιγράφει τον εσωτερικό έλεγχο ως μια μεθοδική διαδικασία που αποσκοπεί στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των συστημάτων διαχείρισης κινδύνου, της εταιρικής διακυβέρνησης και των εσωτερικών ελέγχων. Με τη διαβούλευση με τα στελέχη ενός οργανισμού, στοχεύει να διασφαλίσει τους στόχους του οργανισμού προσθέτοντας παράλληλα αξία.

Η ASOBAC το 1973 (A Statement of Basic Accounting Concepts) ορίζει τον εσωτερικό έλεγχο ως: « μια



συστηματική διαδικασία αντικειμενικής αξιολόγησης των στοιχείων για την εξακρίβωση του βαθμού συσχέτισης μεταξύ καθιερωμένων κριτηρίων με τα πραγματικά αποτελέσματα της επιχείρησης».

Ένας ακόμα ορισμός αναφέρει ότι ο εσωτερικός έλεγχος δεν θα πρέπει να αντιμετωπίζεται μόνο ως οικονομικός, αλλά ως «Σύμβουλος της Διοίκησης» διότι εφαρμόζεται σε ένα ευρύ πλαίσιο και διαχωρίζεται σε Έλεγχο Παραγωγής, Οικονομικό Έλεγχο, Διοικητικό Έλεγχο και Λειτουργικό Έλεγχο, και ο ορισμός που δίνει αναφέρει ότι είναι: «η υπηρεσία που αποσκοπεί στην αξιολόγηση της επάρκειας λειτουργίας του συστήματος εσωτερικών ελέγχων και προτείνει βελτιώσεις, όπου διαπιστώνονται αδυναμίες» ( Παπαστάθης, 2003 ).

### 1.3. Είδη Εσωτερικού Ελέγχου

Ο έλεγχος χωρίζεται σε πολλές διαφορετικές κατηγορίες με βάση τον σκοπό της επιχείρησης. Αυτές οι κατηγορίες καθορίζονται από τις συγκεκριμένες λειτουργίες της επιχείρησης που εξετάζονται από μια οπτική γωνία ελέγχου. Υπάρχουν πολλοί τύποι εσωτερικού ελέγχου, οι οποίοι είναι απαραίτητοι περισσότερο από ποτέ δεδομένων των πρόσφατων κυβερνητικών ζητημάτων στην Ελλάδα. Αυτά περιλαμβάνουν τον οικονομικό, διαχειριστικό, παραγωγικό και λειτουργικό έλεγχο. Υπάρχουν επίσης τέσσερις κύριες κατηγορίες διοικητικού ελέγχου, οικονομικού, διαχειριστικού και ελέγχου παραγωγής.

Διοικητική εποπτεία σε μια δεδομένη μονάδα, πρόγραμμα ή τοποθεσία.

Οι διοικητικοί έλεγχοι επιβεβαιώνουν την εφαρμογή αποφάσεων υψηλού επιπέδου διοίκησης, βασικός στόχος των οποίων είναι η επιβεβαίωση του κύριου σκοπού του ελέγχου (Παπασθάθης, 2014).

Για τους σκοπούς του διοικητικού ελέγχου, το πεδίο δράσης είναι πιο εκτεταμένο από τους οικονομικούς ελέγχους. Αυτοί οι ελεγκτές εξετάζουν την αποτελεσματικότητα μιας επιχείρησης και τις ατομικές διοικητικές λειτουργίες σύμφωνα με αποδεκτές μεθόδους και κανόνες της διοικητικής επιστήμης (Παπασθάθης, 2014).

Αυτοί οι έλεγχοι εστιάζουν επίσης στα ακόλουθα:

- Στην επισκόπηση περιλαμβάνεται περίληψη της οργανωτικής δομής.
- Αναδεικνύοντας διοικητικά ελαττώματα, το άρθρο εστιάζει στο θέμα του.
- Εξηγώντας πώς προκύπτουν αυτές οι αδυναμίες καθώς και οι αρνητικές συνέπειες που επιφέρουν.
- Κρίσιμες για τη συνέχιση της λειτουργίας της επιχείρησης είναι οι αξιολογήσεις ζωτικής σημασίας για κάθε συγκεκριμένο τομέα εργασίας. Επιπλέον, η λήψη μιας απόφασης ζωτικής σημασίας για την επιτυχία της επιχείρησης τίθεται σε ισχύ αμέσως.
- Είναι απαραίτητο να καθοριστεί εάν η εταιρεία χρησιμοποιεί τους υπαλλήλους της κατάλληλα και σωστά προκειμένου να διερευνήσει τυχόν ζητήματα.
- Επίσης, οι διοικητικοί έλεγχοι παρέχουν χρήσιμα συμπεράσματα αναφορικά με το κατά πόσον οι

εργαζόμενοι είναι προσηλωμένοι και εγκλιματισμένοι στο περιβάλλον μέσα στο οποίο εργάζονται, καθώς και κατά πόσο συμμετέχουν ενεργά στην επίτευξη των στόχων που έχουν τεθεί συνολικά από την επιχείρηση.

- Οι διοικητικοί έλεγχοι αξιολογούν επίσης και τα αίτια τα οποία οδηγούν με τη σειρά τους στις αποχωρήσεις των εργαζομένων από την επιχείρηση και κατά πόσον οι αποχωρήσεις αυτές επηρεάζουν σημαντικά και σε ποιο βαθμό την όλη λειτουργία της (Παπαστάθης, 2014).

Οι διοικητικοί έλεγχοι ελέγχουν εάν οι κανόνες και η κουλτούρα της εταιρείας είναι ηθικές, καθώς και εξετάζουν τις σχέσεις των εργαζομένων με την εταιρεία. Αυτοί οι έλεγχοι εξετάζουν εάν τα προβλήματα αντιμετωπίζονται γρήγορα και χωρίς σημαντικό κόστος για κανένα από τα μέρη (Παπαστάθης, 2014).

Η Montana και η Charnoy δηλώνουν ότι το σύστημα διαχείρισης χρησιμοποιεί τον Διοικητικό Έλεγχο για να ελέγξει την αποτελεσματικότητα, την ορθότητα και την αποτελεσματικότητά του. Το σύστημα εξετάζει επίσης την επιτυχία του στην επίτευξη των στόχων (Montana & Charnoy, 1999).

Η αποτελεσματική και αποδοτική διαχείριση βασίζεται τόσο στην αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα των λειτουργιών όσο και στη συμμόρφωση και τη συνεργασία του προσωπικού. Αυτό ονομάζεται διοικητικός έλεγχος, ο οποίος είναι σημαντικό μέρος οποιουδήποτε συστήματος διαχείρισης.

### **Διαχειριστικός (Οικονομικός) Έλεγχος**

Ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει το ισχυρότερο επίπεδο ασφάλειας όταν πρόκειται για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Είναι η κύρια εστίαση κάθε ελεγκτή και αντιπροσωπεύεται από τον έλεγχο της διοίκησης. Αυτό αντιπροσωπεύει το μεγαλύτερο μέρος του εσωτερικού ελέγχου και είναι απαραίτητο για τους οργανισμούς να το διατηρούν.

Ο έλεγχος διαχείρισης χρησιμοποιείται για να διατηρεί την εταιρεία ασφαλή, να διασφαλίζει τα περιουσιακά στοιχεία και τους υπαλλήλους της και να διασφαλίζει την ακριβή λογιστική. Επιτρέπει επίσης εξουσιοδοτήσεις διαχείρισης για πρόσβαση στα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας και ολοκλήρωση συναλλαγών. Πρέπει να τηρούν τα λογιστικά πρότυπα και τους νόμους κατά τη λειτουργία του λογιστικού συστήματος (Παππάς, 1999).

Οι οικονομικοί έλεγχοι επαληθεύουν το μέγεθος, την ειλικρίνεια και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας. Φροντίζουν επίσης οι αριθμοί της εταιρείας να ταιριάζουν με αυτό που εμφανίζεται στις αναφορές τους (Παπαστάθης, 2014).

Ο κύριος στόχος των οικονομικών ελέγχων είναι η δημιουργία της οικονομικής γνώμης της εταιρείας μέσω της μέτρησης και της ανάλυσης των οικονομικών δεδομένων για συγκεκριμένα χρονικά πλαίσια. Για το λόγο αυτό, είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι οι οικονομικοί έλεγχοι δεν εμπλέκονται στη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων. αυτή τη δουλειά αναλαμβάνει το λογιστήριο. Αντίθετα, επικεντρώνονται στη συλλογή δεδομένων και στη δημιουργία γνώμης για την αποτελεσματικότητα ενός συγκεκριμένου χρονικού πλαισίου

(Παπαστάθης, 2014).

### **Έλεγχος παραγωγής**

Η επίβλεψη της εκπαίδευσης και στελέχωσης των τμημάτων παραγωγής διασφαλίζει ότι διατηρούνται επαρκείς προμήθειες και εξοπλισμός, ενώ τα υλικά παραγωγής ελέγχονται επίσης για σωστή χρήση. Επιβάλλεται επίσης μια μεγάλη ποικιλία άλλων προτύπων QC, συμπεριλαμβανομένης της σωστής λειτουργίας των μηχανών και των υλικών που χρησιμοποιούνται στη διαδικασία παραγωγής. Τέλος, όλες οι πληροφορίες παραγωγής πρέπει να είναι σύμφωνες με τα εγκεκριμένα σχέδια (Παπαστάθης, 2003).

Τα προγράμματα διαχείρισης καθορίζουν τη συνολική ποσότητα και το χρονοδιάγραμμα για συγκεκριμένα έργα. Ως εκ τούτου, οι έλεγχοι παραγωγής διασφαλίζουν ότι οι διαδικασίες παραγωγής ακολουθούνται σε όλη τη διαδικασία (Παπαστάθης, 2014). Επιπλέον, αυτοί οι έλεγχοι επαληθεύουν ότι οι παραγόμενες ποσότητες ταιριάζουν με το πρόγραμμα του προγράμματος (ibid).

Εξασφαλίζει ότι τα μηχανήματα της εταιρείας συντηρούνται και χρησιμοποιούνται σωστά μέσω ελέγχων παραγωγής. Επίσης, διασφαλίζει ότι τα τμήματα οργανώνονται και στελεχώνονται κατάλληλα μέσω αυτών των ελέγχων (Παπαστάθης, 2014).

Κατά τον έλεγχο της παραγωγής, είναι απαραίτητο ένα αποτελεσματικό χρονοδιάγραμμα. Αξιολογεί επίσης την ανάγκη για αναπλήρωση υλικού χρονομετρώντας κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας. Επίσης, το τμήμα αυτό εκτελεί συντήρηση μηχανολογικού εξοπλισμού, αξιολογεί τις ικανότητες των εργαζομένων, ελέγχει την ποιότητα των προϊόντων και επαληθεύει τη σωστή διαδικασία παράδοσης και παραλαβής των προϊόντων.

### **Λειτουργικός έλεγχος**

Οι έλεγχοι αποσκοπούν στην επαλήθευση των διαδικασιών ενός οργανισμού για την επίτευξη των δηλωμένων στόχων του. Αυτό γίνεται μέσω της παρατήρησης της εφαρμογής και της λειτουργικότητας των διαδικασιών με την παρατήρηση διαδικασιών και διαδικασιών σε όλο τον οργανισμό. Επιπλέον, οι λειτουργικοί έλεγχοι επιβεβαιώνουν ότι τα συστήματα ενός οργανισμού λειτουργούν σωστά, εφαρμόζουν αποφάσεις του διοικητικού συμβουλίου και συμμορφώνονται με τυχόν κανόνες ρυθμιστικών ή εποπτικών αρχών σχετικά με τις διαδικασίες τους (Παπαστάθης, 2014).

Η διοίκηση καθορίζει τις πολιτικές και τις αρχές διακυβέρνησης κάθε φορά για την επίτευξη συγκεκριμένων στόχων. Αυτό το κάνουν μέσω λειτουργικών ελέγχων. Οι έλεγχοι αυτοί αναζητούν την αρμονική συνεργασία μεταξύ των τμημάτων καθώς και την αρμονική λειτουργία κάθε τμήματος (Παπαστάθης, 2014).

Αυτός ο έλεγχος πραγματοποιείται σε μια σειρά βημάτων. Αρχικά, αξιολογούνται οι λειτουργίες και οι δομές ενός οργανισμού. Αυτό είναι παρόμοιο με άλλους ελέγχους, αλλά με ευρύτερο πεδίο εφαρμογής για τα

χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Στη συνέχεια, ένας λειτουργικός έλεγχος αξιολογεί τους οικονομικούς ελέγχους για να εξασφαλίσει το υψηλότερο επίπεδο αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας.

#### 1.4. Σύστημα εσωτερικού ελέγχου

Όλοι οι επιχειρηματικοί κίνδυνοι απαιτούν ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου που μεγιστοποιεί τους πόρους της εταιρείας. Αυτοί οι κίνδυνοι περιλαμβάνουν πολιτικές αρχές και κανόνες που προστατεύουν τα συμφέροντα της οικονομικής οντότητας. Ακόμη και οι μη τυποποιημένες επιχειρήσεις έχουν συχνά κάποια μορφή εσωτερικού ελέγχου. Μπορεί να χρησιμοποιήσουν τους καταστατικούς κανονισμούς ενός οργανισμού ως παράδειγμα.

Όπως δήλωσε ο Παπαστάθης (2014), το σύστημα εσωτερικού ελέγχου ενός οργανισμού πρέπει να περιλαμβάνει επίσημες διαδικασίες για την εφαρμογή της διακυβέρνησης και την επίτευξη των επιδιωκόμενων επιχειρηματικών στόχων. Αυτό το σύστημα διασφαλίζει επίσης ότι οι λειτουργίες εκτελούνται αποτελεσματικά, οικονομικά, ηθικά και αρμονικά. Προστατεύει επίσης πόρους από κατάχρηση και υπεξαίρεση, ενώ συμμορφώνεται με τους σχετικούς νόμους και κανονισμούς.

Για να κατανοήσουμε την εσωτερική λειτουργία ενός συστήματος ελέγχου, είναι απαραίτητο να κατανοήσουμε τη δομή του. Ένα σύστημα ελέγχου αποτελείται από πολλά μέρη, λειτουργίες ή διαδικασίες που λειτουργούν αρμονικά προς έναν μοναδικό στόχο. Είναι επίσης ένας ζωντανός οργανισμός που επεξεργάζεται όλες τις παραγγελίες, τις αντιδράσεις και τα μηνύματα που μεταδίδονται μέσω της ιεραρχίας. Αυτό επιτυγχάνεται μέσω της θεωρίας του Παπαθάη για τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου (2014).

Σύμφωνα με την έρευνα των Cook & Winkle (1976), το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της εταιρείας λειτουργεί με τον ίδιο τρόπο όπως το νευρικό σύστημα ενός ατόμου. Διακλαδίζεται εντός της εταιρείας μέσω εντολών και αντιδράσεων που απευθύνονται προς ή από τη διοίκηση.

Όπως δηλώνει ο Καζαντζής (2006), ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου είναι ένα σύστημα που επιτρέπει στις επιχειρήσεις να οργανώνουν λειτουργίες, να κατανέμουν ευθύνες και να οργανώνουν χρηματοοικονομικές πληροφορίες. Αυτό το σύστημα ωφελεί τις επιχειρήσεις αυξάνοντας την αποδοτικότητα, την αξιοπιστία και την αποτελεσματικότητά τους κατά την οργάνωση των οικονομικών τους. Ενθαρρύνει επίσης τη συμμόρφωση με τις πολιτικές, τους νόμους και τους κανονισμούς που ορίζει η ομάδα διαχείρισης.

### 1.5. Διάκριση εσωτερικού ελέγχου και συστήματος εσωτερικού ελέγχου

Πολλοί συγχέουν τους όρους εσωτερικός έλεγχος και σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Αυτοί οι όροι αναφέρονται σε δύο εντελώς διαφορετικές έννοιες. Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου είναι οι διαδικασίες και οι λειτουργίες που διαχειρίζεται η διοίκηση της οικονομικής οντότητας προκειμένου να λειτουργεί ομαλά. Αντίθετα, ο εσωτερικός έλεγχος αξιολογεί την απόδοση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου που χρησιμοποιείται από την εταιρεία καθώς και τυχόν βελτιώσεις που έγιναν σε μεμονωμένες διαδικασίες.

Το πρώτο βήμα για τη δημιουργία εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνει τη δημιουργία ενός συστήματος για τη λειτουργία μιας επιχείρησης. Για παράδειγμα, η ενσωμάτωση της επιχείρησης, η πρόσληψη προσωπικού, η υιοθέτηση διοικητικού λογισμικού και η εφαρμογή κανόνων και κανονισμών στο χώρο εργασίας αποτελούν μέρος αυτής της διαδικασίας. Πρόσθετα στοιχεία περιλαμβάνουν αξιολογήσεις προσωπικού, λογιστικές διαδικασίες και προγράμματα ηλεκτρονικών υπολογιστών που υιοθετήθηκαν. Όλα αυτά βοηθούν στη δημιουργία του συστήματος ελέγχου της εταιρείας. Το δεύτερο βήμα περιλαμβάνει τον έλεγχο και την αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της διοίκησης. Αυτό συνεπάγεται την εξασφάλιση ακριβών λογιστικών διαδικασιών, συνεπή εισαγωγή δεδομένων, σωστό δημοσιονομικό σχεδιασμό και τήρηση των καθιερωμένων λογιστικών κατευθυντήριων γραμμών. Περιλαμβάνεται επίσης η δυνατότητα της διοίκησης να έχει πρόσβαση σε εταιρικά κεφάλαια όπως περιγράφεται από τις πολιτικές που ενέκρινε. Τέλος, οι οικονομικές καταστάσεις δημιουργούνται σύμφωνα με κοινά αποδεκτές λογιστικές αρχές. Σε μια σωστή επιχείρηση, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι ακριβείς και αξιόπιστες. Ωστόσο, οι διοικητικοί έλεγχοι δεν αποσκοπούν στη βελτίωση της αξιοπιστίας των οικονομικών πληροφοριών. Αντίθετα, περιλαμβάνουν οργάνωση, κατευθυντήριες γραμμές διαχείρισης, μεταβίβαση και όρια στην εξουσιοδότηση για την οριστικοποίηση των αποφάσεων και την ολοκλήρωση των συναλλαγών. (Καζαντζής, 2006) Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια διαδικασία όπου η διοίκηση και οι υπάλληλοί της αξιολογούνται και αξιολογούνται για το πόσο ομαλά εκτελούνται τα καθήκοντα της εταιρείας και πόσο έλεγχο έχουν στην εταιρεία. Αυτή η διαδικασία αξιολογεί επίσης πόσο καλά η διοίκηση έχει εφαρμόσει τις διαδικασίες συνεχούς ελέγχου που έχουν υιοθετήσει.

Η πρωταρχική λειτουργία ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου είναι να εμποδίζει άτομα ή χρηματοπιστωτικά ιδρύματα να κάνουν ακούσια λάθη, παραλείψεις και επιβλαβείς ενέργειες. Αυτά τα συστήματα αποτρέπουν επίσης εσκεμμένες αδικοπραγίες που θα μπορούσαν να βλάψουν τη φήμη ενός ιδρύματος ή τα οικονομικά συμφέροντα. Η Διοίκηση εφαρμόζει διαδικασίες για την εφαρμογή εσωτερικών ελέγχων στις οικονομικές της μονάδες. Αυτές οι διαδικασίες περιλαμβάνουν περιοδικούς ελέγχους πριν ή κατά τη διάρκεια διοικητικών ενεργειών. Ο εσωτερικός ελεγκτής ελέγχει την ακρίβεια των διαδικασιών μετά

την εκτέλεση των καθηκόντων της διοίκησης και καταγράφει τα αποτελέσματά τους. Σκοπός αυτού του ελέγχου είναι ο εντοπισμός και η εξουδετέρωση ανεπιθύμητων ενεργειών που θα μπορούσαν να απειλήσουν την οικονομική ευημερία του ιδρύματος.

Προκειμένου οι ελεγκτές να διατηρήσουν τη νομική συμμόρφωση, πρέπει να ακολουθούν όλους τους σχετικούς νόμους, κανονισμούς και οδηγίες. Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να εξοικειωθούν με κάθε κανονισμό που σχετίζεται με τα οικονομικά του οργανισμού τους. Αυτό διασφαλίζει ότι δεν παραβιάζουν φορολογικούς νόμους ή οδηγίες. Επιπλέον, αυτό τους βοηθά να αποφύγουν την επιβολή κυρώσεων από τους ανωτέρους τους για τυχόν οικονομικές παρατυπίες. Τα ακριβή οικονομικά αρχεία και δεδομένα είναι απαραίτητα για κάθε οικονομική οντότητα. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο τα λογιστικά αρχεία και τα δεδομένα πρέπει να είναι αξιόπιστα ώστε μια οικονομική μονάδα να επιτύχει πλήρη συμμόρφωση με τα πρότυπα που ορίζονται από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ή τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Η συμμόρφωση με αυτά τα πρότυπα παρέχει στους χρήστες αξιόπιστες οικονομικές καταστάσεις που παρέχουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες.

Μια αποτελεσματική και αποδοτική οικονομική μονάδα απαιτεί ένα καλά κατασκευασμένο σύστημα ελέγχου. Μια οικονομική μονάδα πρέπει να είναι καλά οργανωμένη για να έχει επιτυχία και υψηλή απόδοση. Ένα σύστημα ελέγχου που αντικατοπτρίζει τον βαθμό οργάνωσης πρέπει να εφαρμοστεί εντός της οικονομικής μονάδας.

Ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου είναι ζωτικής σημασίας για την προστασία της περιουσίας της οικονομικής μονάδας. Αυτό περιλαμβάνει την προστασία των κερδών της μονάδας καθώς και των συμφερόντων των μετόχων. Ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου κοστίζει περισσότερο από την απλή απειλή ζημιάς — είναι πιθανό να είναι πιο ακριβό. Εξαιτίας αυτού, είναι απίθανο πολλές μικρές οικονομικές μονάδες να έχουν την οικονομική δυνατότητα να εφαρμόσουν ένα. Παρά τις προσπάθειες αυτού του συστήματος, οι εργαζόμενοι μπορεί να εξακολουθούν να χάνουν τις ανταμοιβές λόγω της αξιοπιστίας τους. (Λουμιώτης, 2015)

#### 1.6. Διάκριση εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου

Ο ορισμός του εσωτερικού ελέγχου που παρέχεται από το Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, ή ΠΑ, έχει σκοπό να καταδείξει την αξία του ως συμβουλευτικής και ανεξάρτητης πρακτικής. Αυτό καθιστά σαφές ότι η δραστηριότητα παρέχει αξία σε έναν οργανισμό ενώ βελτιώνει τα συστήματα ελέγχου του. Ο στόχος είναι οι οργανισμοί να βελτιώσουν τη συνολική αποτελεσματικότητα και

απόδοση. Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια διαδικασία με την οποία οι επιχειρήσεις αποτρέπουν και χειρίζονται απρόβλεπτους κινδύνους. Ο καθορισμός αυτών των κινδύνων επιταχύνει τη δημιουργία μηχανισμών για την αντιμετώπισή τους. Όπως φαίνεται στον παραπάνω ορισμό, η διοίκηση πρέπει να συνειδητοποιήσει αυτούς τους κινδύνους το συντομότερο δυνατό προκειμένου να εφαρμόσει λύσεις.

Γενικά, ο εξωτερικός έλεγχος περιλαμβάνει τη λήψη γραπτών πιστοποιήσεων από ειδικευμένους επαγγελματίες. Αυτοί οι επαγγελματίες εργάζονται στον τομέα και εξετάζουν τις οικονομικές καταστάσεις, τα περιουσιακά στοιχεία και τις χρήσεις της επιχείρησης. Στη συνέχεια εκδίδουν επαγγελματική γνώμη σχετικά με την ακρίβεια κάθε είδους. Ο εξωτερικός έλεγχος εξετάζει τις δημοσιονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης για να διασφαλίσει ότι είναι ακριβείς, συνεπείς και αξιόπιστες. Δεν προορίζεται να αποκαλύψει λάθη ή λάθη που μπορεί να βλάψουν την αξιοπιστία της επιχείρησης. Αντίθετα, έχει σκοπό να διατηρήσει την αξιοπιστία και τη βιωσιμότητα της επιχείρησης.

Η αξιολόγηση του κινδύνου που ενέχει ένα έργο είναι ένα σημαντικό μέρος του σχεδιασμού τόσο των εσωτερικών όσο και των εξωτερικών ελέγχων. Αυτό είναι σύμφωνα με τα ευρήματα των Pop et al. (2008), τα οποία αναφέρουν ότι και τα δύο επαγγέλματα ελεγκτών συμμορφώνονται με ένα σύνολο διεθνών προτύπων. Αυτά τα πρότυπα περιλαμβάνουν επαγγελματικά πρότυπα και κώδικα δεοντολογίας. Επιπλέον, και τα δύο επαγγέλματα διέπονται από ένα παρόμοιο σύστημα σκέψης και πρακτικής. Οι ελεγκτές πρέπει να διατηρούν την ακεραιότητα και την ανεξαρτησία από την οικονομική μονάδα που εξετάζουν. Πρέπει επίσης να διατηρήσουν τη συνεργασία μεταξύ τους καθώς εξετάζουν τους εσωτερικούς ελέγχους της οικονομικής μονάδας. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι τα αποτελέσματα της εξέτασής τους και οι εκθέσεις ελέγχου που παράγουν βασίζονται στην ύπαρξη αυτών των δύο ιδεών. Ωστόσο, υπάρχουν επίσης συμπληρωματικές σχέσεις μεταξύ αυτών των δύο εννοιών που είναι απαραίτητες για να είναι αποτελεσματική η οντότητα. Με τον κατάλληλο διαχωρισμό, ο εξωτερικός και ο εσωτερικός ελεγκτής εργάζονται για να επιτύχουν δύο διαφορετικούς στόχους. Ο εσωτερικός ελεγκτής αξιολογεί την ειλικρίνεια των οικονομικών καταστάσεων εξετάζοντας λεπτομερώς μεμονωμένα τμήματα. Αυτή η ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των δύο ομάδων οδηγεί σε θετικά αποτελέσματα και για τις δύο πλευρές. Επιπλέον, η τεχνογνωσία του εσωτερικού ελεγκτή μπορεί να ωφελήσει και τους δύο ελεγκτές παρέχοντάς τους χρήσιμες συμβουλές και συστάσεις σχετικά με μελλοντικούς ελέγχους.

#### 1.7. Κώδικας Δεοντολογίας του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών

Ο Κώδικας Δεοντολογίας θεσπίζει πρότυπα που πρέπει να ακολουθούν οι επαγγελματίες Εσωτερικού Ελέγχου, προκειμένου να διατηρούν την εντιμότητα και την υπευθυνότητα στο επάγγελμά τους. Περιγράφει συγκεκριμένες κατευθυντήριες γραμμές για σωστή επαγγελματική συμπεριφορά και τις απαιτήσεις που πρέπει να πληρούν οι ελεγκτές προκειμένου να παραμείνουν απασχολούμενοι. Οι

κωδικοί παρέχουν γενικές συμβουλές και δεν είναι υποχρεωτικοί. Ακόμη και τότε, είναι μόνο συμβουλευτικές - κανένας κώδικας δεν μπορεί να αντικαταστήσει την ανάγκη για προσεκτική συμπεριφορά από τα μέλη.

Ο Ελληνικός Κώδικας Δεοντολογίας είναι ένα εθελοντικό πρόγραμμα που πρέπει να τηρούν τα μέλη του ελεγκτικού επαγγέλματος. Ωστόσο, πρέπει να ακολουθεί τους νόμους της χώρας, τηρώντας παράλληλα τον Κώδικα Δεοντολογίας. Αυτό αποφασίστηκε από έναν διεθνή οργανισμό που ονομάζεται Διεθνής Ομοσπονδία Ελεγκτών.

Η Ελλάδα ανήκει στο Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών ή ΙΙΑ, το οποίο καθορίζει τα πρότυπα που πρέπει να ακολουθούν.

1. Συμμόρφωση με το Κώδικα Ηθικής του ΙΙΑ.

Σύμφωνα με το Καταστατικό είναι ευθύνη του κάθε καλυπτόμενου προσώπου να δραστηριοποιείται και να συμπεριφέρεται με βάση τον Κώδικα Ηθικής του ΙΙΑ και του ΕΙΕΕ.

2. Συμμόρφωση με τους Νόμους.

Το ΕΙΕΕ (Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών) είναι απόλυτα δεσμευμένο να τηρεί ολοκληρωτικά την Ελληνική νομοθεσία. Κανένα καλυπτόμενο πρόσωπο δεν θα πρέπει να τελεί εν γνώσει του πράξεις οι οποίες παραβιάζουν την κείμενη νομοθεσία, ή να βοηθά κάποιον να κάνει κάτι παρόμοιο.

3. Σύγκρουση Συμφερόντων.



- I. Το άτομο που εργάζεται στο ΕΙΕ πρέπει να γνωρίζει και να προφυλάσσεται από ενδεχόμενες ή πραγματικές συγκρούσεις συμφερόντων. Είναι επίσης υπεύθυνοι για τη διασφάλιση ότι καμία προσωπική επιχείρηση που αφορά τα καλυπτόμενα πρόσωπα ή καταστάσεις που μπορεί να φαίνεται ότι συγκρούονται με τα συμφέροντά τους δεν εμπλέκεται με το ΕΙΕ. Αυτή η αυτοπροστασία είναι απαραίτητη, ώστε το ΕΙΕ να μπορεί να παραμείνει αμερόληπτο και να μην μολύνεται από εξωτερικές επιρροές. Επιπλέον, πρέπει να αποφεύγονται οποιεσδήποτε σχέσεις που αφορούν καλυμμένα πρόσωπα που θα μπορούσαν να θεωρηθούν ότι έρχονται σε αντίθεση με το καθήκον τους να υπηρετούν την ΕΙΕ. Αυτό διατηρεί επίσης τη φήμη του ΕΙΕ ανέπαφη και απαλλαγμένη από σκάνδαλα.
- II. Οι υπάλληλοι της ΕΙΕΕ δεν θα πρέπει να χρησιμοποιούν ή να αποκαλύπτουν πληροφορίες ΕΙΕΕ με τρόπο που βλάπτει τα συμφέροντα της ΕΙΕΕ. Ενδέχεται να ανακαλύψουν εμπιστευτικές πληροφορίες όταν εκτελούν τις εργασίες τους. Είναι κρίσιμο οι επαγγελματίες να παρέχουν την κατάλληλη φροντίδα για τη διατήρηση της εμπιστοσύνης που τους έχει δοθεί από το ΕΙΕ. Αυτό σημαίνει ότι δεν πρέπει ποτέ να χρησιμοποιούν ή να αποκαλύπτουν πληροφορίες ΕΙΕ με οποιονδήποτε τρόπο που αντίκειται στις επιθυμίες του ατόμου. Αυτό σημαίνει επίσης ότι δεν μπορούν να χρησιμοποιήσουν πληροφορίες ΕΙΕ σε οποιαδήποτε εκπαιδευτική, τεχνική ή ερευνητική προσπάθεια.
- III. Οποιοδήποτε άτομο που εκπροσωπεί το ΕΙΕΕΕ δεν πρέπει να υπονοεί ότι ο οργανισμός υποστηρίζει τις απόψεις του. III. Όλα τα καλυπτόμενα άτομα επιτρέπεται να εκπροσωπούν την ΕΙΕΕ χωρίς συγκεκριμένη άδεια, εφόσον δεν υπονοούν ότι ο οργανισμός υποστηρίζει αυτούς ή τις ιδέες τους.
- IV. Η ΕΙΕ δεν χορηγεί έγκριση σε πολιτικά κόμματα ή υποψηφίους. IV. Τα Καλυπτόμενα Πρόσωπα δεν πρέπει να ενεργούν με τρόπο που να υποδηλώνει την έγκριση του ΕΙΕ ενός πολιτικού κόμματος ή υποψηφίου.
- V. Ως υλικό, αυτό σημαίνει ότι οι ανταγωνιστές της ΕΙΕ πρέπει να απέχουν από οποιαδήποτε δραστηριότητα που ασκούν τα V Covered Persons.
- VI. Εκτός από τις εγκεκριμένες εξαιρέσεις, όλοι οι εργαζόμενοι του ΕΙΕ δεν πρέπει να επωφελούνται οικονομικά από την παροχή των υπηρεσιών τους.
- VII. Απαγορεύεται σε οποιονδήποτε στο καθεστώς VII να εξαργυρώνει ευκαιρίες που παρουσιάζονται από πληροφορίες που συγκεντρώνονται μέσω της θέσης του. Κάτι τέτοιο θα ωφελήσει τρίτους σε βάρος του ΕΙΕ.
- VIII. Οποιοσδήποτε συνδέεται με ένα καλυμμένο πρόσωπο δεν επιτρέπεται να επιδιώξει επιχειρηματικά συμφέροντα ή να προωθήσει τη σταδιοδρομία του μέσω δημόσιου αξιώματος. Τα άτομα που δεσμεύονται από τα συλλογικά όργανα διαχείρισης του ΕΙΕ δεν

μπορούν να μοιράζονται αποφάσεις ή συζητήσεις σχετικά με το σώμα χωρίς να παραβιάσουν τον όρκο τους.

- ΙΧ. Όλα τα καλυπτόμενα πρόσωπα απαγορεύεται να αποδέχονται δώρα ή υπηρεσίες τρίτων. Τα μικρά ονομαστικά επιχειρηματικά δώρα εξαιρούνται από αυτόν τον κανόνα, εφόσον προσφέρονται για λόγους ευπρέπειας και δεν θίγουν την ηθική τους ακεραιότητα.

#### 4. Δήλωση Συμμόρφωσης.

Πριν ξεκινήσουν τα νέα του καθήκοντα, κάθε άτομο που καλύπτεται από τον Κώδικα πρέπει να συμπληρώσει και να υπογράψει ένα έντυπο επιβεβαίωσης. Αυτό το έγγραφο δηλώνει ότι ο εργαζόμενος κατανοεί τις απαιτήσεις του Κώδικα, καθώς και τυχόν άλλους ισχύοντες νόμους ή κανονισμούς. Με την υπογραφή αυτής της φόρμας, κάθε εργαζόμενος δηλώνει ότι έχει διαβάσει και ακολουθήσει τις οδηγίες του Κώδικα. Επιπλέον, συμφωνούν να συνεχίσουν να συμμορφώνονται με αυτούς τους κανονισμούς στο μέλλον. Ετήσιες δηλώσεις συμμόρφωσης συντάσσονται από το Διοικητικό Συμβούλιο. Εναλλακτικά, αυτές οι δηλώσεις μπορούν να συμπεριληφθούν στα πρακτικά του Διοικητικού Συμβουλίου εάν κριθεί σκόπιμο. Στη συνέχεια, όλες οι εκθέσεις συμμόρφωσης που υποβάλλονται στο Συμβούλιο μπορεί επίσης να περιλαμβάνουν τυχόν ζητήματα που σχετίζονται με τον Κώδικα που είχαν εξεταστεί και προτάσεις για βελτίωση.

#### 4. Εφαρμογή.

Αποτελεί ευθύνη του κάθε καλυπτόμενου προσώπου να αναφέρει οποιαδήποτε παράβαση αυτής της πολιτικής στον/στη Πρόεδρο του Διοικητικού Συμβουλίου του ΕΙΕΕ με σχετική κοινοποίηση τα μέλη του ΔΣ.

#### 5. Σχετιζόμενα Πρόσωπα.

Ως «Σχετιζόμενα Πρόσωπα» των Καλυπτόμενων Προσώπων ορίζονται:

(α) οποιοσδήποτε συγγενής μέχρι δευτέρου βαθμού συγγένειας ή σύζυγος, ή

(β) οποιαδήποτε εταιρεία της οποίας ένα Καλυπτόμενο Πρόσωπο ή Σχετιζόμενο με αυτό Πρόσωπο είναι μοναδικοί κύριοι, μέλη του ΔΣ, ανώτερα Στελέχη πλήρους απασχόλησης, ή συνεργάτες, ή στην οποία ελέγχουν άμεσα ή έμμεσα ποσοστό μεγαλύτερο του 20% των δικαιωμάτων ψήφου. (Πηγή : [Κώδικας Συμπεριφοράς & Δεοντολογίας hiii.gr](#))

Για να διενεργούν σωστά τους ελέγχους τους, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να τηρούν συγκεκριμένες αρχές όπως η ακεραιότητα. Καθιερώνοντας εμπιστοσύνη, αυτές οι αρχές επιτρέπουν στους εσωτερικούς ελεγκτές να συλλέγουν και να αναλύουν δεδομένα με επαγγελματικό τρόπο. Πρέπει επίσης να επιδεικνύουν υψηλά επίπεδα αντικειμενικότητας κατά τη διαδικασία ελέγχου συλλέγοντας, αξιολογώντας και κοινοποιώντας πληροφορίες σχετικά με την υπό εξέταση επιχείρηση. Η επαγγελματική ακεραιότητα ενός εσωτερικού ελεγκτή είναι απαραίτητη για την εργασία του. Δεν πρέπει ποτέ να αποκαλύπτουν εμπιστευτικές πληροφορίες χωρίς επαρκή λόγο. Θα πρέπει επίσης να παραμείνουν προσηλωμένοι στις αρχές της επάρκειας, της εμπιστευτικότητας και της αντικειμενικότητας κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους. Κατά τη διαμόρφωση μιας συνολικής αξιολόγησης, ένας εσωτερικός ελεγκτής αποφεύγει τυχόν εξωτερικές επιρροές

που θα μπορούσαν να κατευθύνουν την κρίση του.

Ένας εσωτερικός ελεγκτής τηρεί τις αρχές της ακεραιότητας εργαζόμενος με ειλικρίνεια, επιμέλεια και υπευθυνότητα. Θεωρούν τη νομιμότητα και την ηθική ως βασικές κατά την εκτέλεση των ελέγχων τους. Δεν πρέπει ποτέ να βοηθούν εν γνώσει τους τους εγκληματίες στις παράνομες ενέργειές τους ή να κάνουν τις οργανώσεις να χάσουν την εμπιστοσύνη του κοινού.

Είναι σημαντικό οι λογιστές να διατηρούν αντικειμενικότητα κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους. Δεν θα πρέπει να αναλαμβάνουν ή να συμμετέχουν σε οποιαδήποτε δραστηριότητα που μπορεί να το θέσει σε κίνδυνο. Αυτό περιλαμβάνει σχέσεις με άλλα άτομα ή οργανισμούς και κάθε εργασία που εκτελούν και έρχεται σε σύγκρουση με τα δικά τους συμφέροντα. Θα πρέπει επίσης να αποκαλύπτουν όλες τις πληροφορίες που τους έχουν δοθεί, ακόμα κι αν δεν έρχονται σε άμεση σύγκρουση με τις πληροφορίες που έχουν ήδη. Η αποτυχία πραγματοποίησης οποιουδήποτε από αυτά θα οδηγούσε σε αναφορές που παραποιούν πληροφορίες και βλάπτουν την επαγγελματική ακεραιότητα.

Είναι σημαντικό αυτοί οι επαγγελματίες να προστατεύουν κάθε πληροφορία που συγκεντρώνουν κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους. Αυτό γίνεται για να διατηρήσουν την εμπιστευτικότητα, η οποία είναι βασικό μέρος των εργασιών τους. Δεν πρέπει να χρησιμοποιούν τις πληροφορίες για προσωπικό όφελος ή με τρόπο που είναι επιβλαβής για τον οργανισμό. Επιπλέον, δεν θα πρέπει να χρησιμοποιούν τις πληροφορίες κατά τρόπο αντίθετο με τη νομοθεσία ή τους ηθικούς στόχους του οργανισμού.

Για να βελτιώνουν συνεχώς την ποιότητα και την αποτελεσματικότητα των υπηρεσιών τους, οι επαγγελματίες πρέπει να τηρούν τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου. Επιπλέον, μόνο ικανοί επαγγελματίες θα πρέπει να παρέχουν αυτές τις υπηρεσίες — αρκεί να συμμετέχουν σε αυτές τις προσπάθειες μόνο όπως απαιτείται.

#### 1.8. Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου (International Standards of Internal Auditing)

Τα πρότυπα αποτελούνται από Χαρακτηριστικά, Συμπεριφορά και Εφαρμογή. Τα Χαρακτηριστικά που πρέπει να διαθέτουν τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και οι εσωτερικοί ελεγκτές σχετίζονται με τα Πρότυπα Συμπεριφοράς. Αυτά τα κριτήρια παρέχουν στους ελεγκτές μια εικόνα για την αξιολόγηση της λειτουργίας μιας εταιρείας. Τα Πρότυπα Δεοντολογίας παρέχουν κατευθυντήριες γραμμές για τον τρόπο εκτέλεσης εργασιών διασφάλισης και συμβουλευτικής, καθώς και διαδικασίες για εργασίες διασφάλισης. Αυτά έχουν σκοπό να καταδείξουν τη σημασία του εσωτερικού ελέγχου και να βοηθήσουν τους επαγγελματίες να εκτελέσουν τη δουλειά τους. Τα Πρότυπα Απόδοσης αναφέρονται στην ποιοτική φύση των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου. Καθορίζουν πρότυπα για την αξιολόγηση αυτών των υπηρεσιών, έτσι ώστε οι πελάτες να μπορούν να είναι σίγουροι ότι οι υπηρεσίες τους αξιοποιούν στο έπακρο τα χρήματά τους. Είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι τα Πρότυπα Συμπεριφοράς και Συμπεριφοράς αναφέρονται σε αυτά τα πράγματα μόνο με

γενικό τρόπο. Τα Πρότυπα Εφαρμογής περιέχουν επίσης διατάξεις σχετικά με τη διασφάλιση και το συμβουλευτικό έργο.

Οι υπηρεσίες διασφάλισης περιλαμβάνουν ελεγκτές που συλλέγουν και αξιολογούν γεγονότα για να παρέχουν μια ανεξάρτητη γνώμη για ένα συγκεκριμένο θέμα. Αυτές οι υπηρεσίες παρέχονται συνήθως από ασφαλιστικές εταιρείες και συνήθως συμμετέχουν τρία μέρη σε ασφαλιστικές δεσμεύσεις. Αυτά περιλαμβάνουν τους ελεγκτές, τον πελάτη και την ίδια την ασφαλιστική εταιρεία.

- 1) το άτομο ή η ομάδα που σχετίζεται άμεσα με τη λειτουργία ή το σύστημα – ο κύριος της λειτουργίας,
- 2) το άτομο ή η ομάδα που διενεργεί την αξιολόγηση – ο εσωτερικός ελεγκτής και
- 3) το άτομο ή η ομάδα που κάνει χρήση της αξιολόγησης – ο χρήστης.

Οι συμβουλευτικές υπηρεσίες έχουν χαρακτήρα παραίνεσης και διενεργούνται γενικά και κατόπιν συγκεκριμένου αιτήματος του πελάτη. Η φύση και το πλαίσιο των συμβουλευτικών υπηρεσιών υπόκεινται σε συμφωνία με τον πελάτη. Στις συμβουλευτικές υπηρεσίες γενικά εμπλέκονται δύο μέρη:

- 1) το άτομο ή η ομάδα που προσφέρει τις συμβουλές – ο εσωτερικός έλεγχος και
- 2) το άτομο ή η ομάδα που ζητά και λαμβάνει τις συμβουλές – ο πελάτης.

Ο εσωτερικός ελεγκτής, όταν διενεργεί συμβουλευτικό έργο, θα πρέπει να διατηρεί την αντικειμενικότητά του και να μη θεωρεί ότι επιτελεί έργο διοικητικής φύσεως.

## 1.9. Σκοπός των Διεθνών Προτύπων

Στόχος των Διεθνών Προτύπων είναι η δημιουργία ενός δομημένου πλαισίου για την εφαρμογή όλων των πρωτοβουλιών ελέγχου μιας εταιρείας. Αυτό οριοθετεί τις βασικές αρχές που πρέπει να τηρούνται κατά τη δημιουργία συστημάτων ελέγχου. Προωθεί επίσης συστήματα που προσθέτουν αξία στις υπάρχουσες υπηρεσίες δημιουργώντας επίσημους μηχανισμούς ελέγχου, αξιολόγησης και αξιολόγησης. Και οδηγεί νέες και εξελισσόμενες οργανωτικές πρακτικές και λειτουργίες δημιουργώντας έναν επίσημο μηχανισμό για τη μέτρηση της απόδοσης και την αξιολόγηση των διαδικασιών υλοποίησης.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### 2.1. Διακυβέρνηση του Δημόσιου Τομέα

Σύμφωνα με τον Ν. 2190/1994, στους φορείς του δημόσιου τομέα περιλαμβάνονται οι δημόσιες επιχειρήσεις, οι ΟΤΑ, οι ιδιωτικοί οργανισμοί και τα νομικά πρόσωπα που ανήκουν στο κράτος. Επιπλέον, όλοι οι κρατικοί φορείς και οργανισμοί αποτελούν μέρος του δημόσιου τομέα. Αυτό σημαίνει ότι ο όρος Δημόσιος Τομέας περιλαμβάνει Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης Α' και Β' βαθμού. Δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμούς και νομικά πρόσωπα που επιχορηγούνται από το κράτος τουλάχιστον το 50% του ετήσιου προϋπολογισμού τους. Επιπλέον, όλα τα πιστωτικά ιδρύματα που ανήκουν ή εν μέρει ανήκουν στο κράτος ανήκουν στο δημόσιο τομέα.

Με μια ανασκόπηση στην σύγχρονη Ελλάδα μπορεί κανείς να διαπιστώσει ότι δεν υπάρχει Διαφάνεια στον Δημόσιο Τομέα. Η σύγχρονη πραγματικότητα είναι γεμάτη από σκάνδαλα, είτε οικονομικά είτε πολιτικά, λαμβάνουν καθημερινά το φως της δημοσιότητας μικρές υποθέσεις στις οποίες δεν έχει τηρηθεί ο κανόνας και οι αρχές που ισχύουν για όλους τους πολίτες αλλά τους έχουν παρακάμψει για ίδιον συμφέρον και όχι της κοινωνίας. Οι συνέπειες από αυτές τις υποθέσεις πολλές φορές είναι μεγάλες. Είναι γεγονός ότι αρκετές έχουν κλονίσει την αξιοπιστία και το κύρος της Ελλάδας και έχουν βάλει σε κίνδυνο την ελληνική οικονομία. Η αναγκαιότητα για βελτίωση του Δημόσιου Τομέα είναι εμφανή και πολύ συχνά οι αρμόδιες αρχές έχουν καταβάλει προσπάθεια για να αναδιοργανώσουν το δημόσιο σύστημα με σκοπό την εξυγίανση του. Τα αποτελέσματα δεν ήταν τα επιθυμητά στο βαθμό που έπρεπε όμως με την πάροδο των χρόνων, η εξέλιξη του διαδικτύου και των τεχνολογιών άρχισαν να δείχνουν τον δρόμο για ένα νέο σύστημα που θα χαρακτηριζόταν από διαφάνεια. Η διαφάνεια προσδιορίζει τον τρόπο διαχείρισης υποθέσεων που αφορούν την ανταλλαγή των πολιτών με τον Κρατικό μηχανισμό.

- Μια τοπική αυτοδιοίκηση θα πρέπει να τηρεί ένα σύνολο βασικών αρχών σε όλα τα καθημερινά διοικητικά καθήκοντα. Αυτές οι αρχές περιλαμβάνουν τη διατήρηση του γενικού σκοπού του οργανισμού, ενώ παράλληλα εξυπηρετούν τις καθημερινές ανάγκες των πολιτών του.
- Η Αρχή της Νομιμότητας ορίζει ότι οι δημόσιοι τοπικοί φορείς, συμπεριλαμβανομένων των εκλεγμένων τοπικών και των μη εκλεγμένων οργάνων, πρέπει να ακολουθούν το σύνταγμα και τους νόμους του κράτους. Κάθε διοικητική ενέργεια πρέπει να ακολουθεί αυτήν την αρχή για να είναι νόμιμη. Οι υλικές ενέργειες πρέπει να είναι νόμιμες μόνο μέσω της συμμόρφωσης με αυτήν την αρχή. Οποιαδήποτε διοικητική ενέργεια

που δεν είναι νόμιμη δεν έχει καμία αρμοδιότητα.

- Η Αρχή της Ισότητας απαιτεί από τις τοπικές κυβερνήσεις να αντιμετωπίζουν παρόμοιες περιπτώσεις. Για παράδειγμα, εάν δύο άτομα που υποβάλλουν αίτηση σε δημοτικό συμβούλιο για έναν συγκεκριμένο νόμο ψήφισαν τον ίδιο νόμο με το ίδιο όνομα και τα ίδια αποτελέσματα, τότε ο καθένας πρέπει να αντιμετωπίζεται με τον ίδιο τρόπο. Αυτό ισχύει και για νόμους που ψηφίζονται από το νομοθετικό σώμα της πολιτείας.
- 
- Η Αρχή της Αξίας επηρεάζει σε μεγάλο βαθμό την αποτελεσματικότητα των δημόσιων-δημοτικών οργανισμών. Αναφέρεται στον κανόνα της αξιοκρατίας, ο οποίος τονίζει ότι η προσωπική αξία κάθε ατόμου πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κατά την επιλογή της δουλειάς του δημόσιου τομέα που θα επιδιώξει. Αυτό συμβαίνει επειδή η επιλογή μιας θέσης εργασίας με βάση τις προσωπικές προτιμήσεις μπορεί να οδηγήσει σε μια αναποτελεσματική κυβέρνηση. Αντίθετα, μόνο οι υποψήφιοι με τα περισσότερα προσόντα θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για κάθε θέση. Αυτοί οι υποψήφιοι θα πρέπει να κρίνονται με βάση αντικειμενικές μετρήσεις χωρίς καμία προκατάληψη ή ευνοιοκρατία.
- Η Αρχή της Αμεροληψίας διαφυλάσσει τον άφθαρτο χαρακτήρα της απόφασης του τελικού οργάνου λήψης αποφάσεων καθώς αφορά τη διοίκηση του τοπικού δημόσιου τομέα. Αυτό επιτρέπει τη δημιουργία μιας νοοτροπίας σε κάθε πολίτη που δίνει αξιοπιστία στη σωστή εφαρμογή των νόμων και τη δίκαιη νομική ρύθμιση που γίνεται με την έκδοση μιας δίκαιης και νόμιμης απόφασης.
- Η Προστασία του Δημοσίου Συμφέροντος αποτελεί κεντρική αρχή για τις συνολικές λειτουργίες μιας δημόσιας διοίκησης. Στην πράξη, καθορίζει τον τρόπο λειτουργίας των διοικητικών μηχανισμών και υπηρεσιών μέσω της κατευθυντικής του εξουσίας. Όταν εξετάζουμε το δημόσιο συμφέρον, οι ανάγκες των ανθρώπων προηγούνται. Αυτό σημαίνει ότι οι τοπικοί δημόσιοι υπάλληλοι θα πρέπει να επιλέξουν μία επιλογή από πολλές επιλογές που θεωρούν ότι είναι η καλύτερη για το δημόσιο καλό. Τους επιτρέπεται να επιλέξουν μια επιλογή που είναι εξίσου νόμιμη.
- Για τη διασφάλιση του δημόσιου συμφέροντος, οι δημόσιοι υπάλληλοι πρέπει να ακολουθούν την Αρχή της Αναγκαιότητας, η οποία τους εξουσιοδοτεί να προβαίνουν σε ορισμένες ενέργειες. Κάθε νόμιμη και θεμιτή ενέργεια που αναλαμβάνεται για την προστασία του δημόσιου συμφέροντος πρέπει πρώτα να κριθεί αναγκαία.
- Η Αρχή της Επικουρικότητας του Κράτους εξουσιοδοτεί τις τοπικές αρχές να αυτοκυβερνούνται. Αυτή η αποκέντρωση της εξουσίας απαλλάσσει τα άτομα από την επίβλεψη των ανώτερων αρχών. Ως αποτέλεσμα, το κράτος δεν λειτουργεί πλέον σε συγκεντρωτική βάση. Αντίθετα, προβάλλει και συντονίζει σε όλη τη χώρα μέσω συντονισμένου σχεδιασμού και εφαρμογής.
- Η Αρχή Αιτιολογίας των Διοικητικών Πράξεων εξηγεί τις ενέργειες όλων των υπαλλήλων της κρατικής αρχής. Θεωρεί τις ενέργειές τους ως απροκάλυπτες και δίνει εξήγηση για οποιαδήποτε επίσημη ενέργεια

αναλαμβάνεται από το κράτος. Τόσο το δικαίωμα στη γνώση πληροφοριών όσο και η προηγούμενη ακρόαση προκαλούν την ανάγκη για εξηγήσεις. Και η διαδικασία που ακολουθείται για την έκδοση διοικητικής πράξης απαιτεί τη συλλογή αποδεικτικών στοιχείων πριν ληφθεί απόφαση.

- Η Αρχή της Συνέχειας και της Λειτουργίας των Οργάνων, η οποία εστιάζει στη διασφάλιση ότι όλα τα όργανα συνεχίζουν να λειτουργούν χωρίς διακοπή. Είναι εντελώς ανεξάρτητο από οποιοδήποτε δημοτικές ή κυβερνητικές πολιτικές ή εντολές.

Στο ίδιο πλαίσιο επιβάλλεται και η αναγνώριση των πράξεων της προηγούμενης διοίκησης, πάντοτε εντός των υφιστάμενων νομικών και κανονιστικών δημόσιου τομέα έχουν ως στόχο να ενισχυθεί η διαφάνεια στις διαδικασίες και στην λήψη αποφάσεων από την κοινωνία, στον εκσυγχρονισμό της διοίκησης και την καταπολέμηση της γραφειοκρατίας, την είσοδο πιο άμεσων διαδικασιών συμμετοχής, να μειωθεί κατά πολύ το χάσμα που έχει δημιουργηθεί μεταξύ πολιτών και διοικητικών προσώπων, να αποκτήσει ο πολίτης έναν πιο ενεργό ρόλο στα κοινά και τελικά να επιτευχθεί μια οικονομική ανάπτυξη. Η Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση έχει ως αποτέλεσμα να λειτουργήσει ως μοχλός εκσυγχρονισμού και παράγοντας μεταρρύθμισης.

Τα κύρια χαρακτηριστικά της Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης για να φτάσει το επιθυμητό επίπεδο είναι η καθολική και αυτοτελή πρόσβαση, με πολλαπλά κανάλια επικοινωνίας, να υπάρχει εξυπηρέτηση εκτός τόπου και χρόνου και φυσικά οι υπηρεσίες να είναι ολοκληρωμένες. Υπάρχουν τρία βασικά μοντέλα Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης η Κυβέρνηση με Κυβέρνηση, η Κυβέρνηση με πολίτη και η Κυβέρνηση με επιχείρηση.

Το μοντέλο Κυβέρνηση με Κυβέρνηση (Government to Government, G2G) επιτυγχάνει τον διακυβερνητικό συντονισμό διαφόρων θεμάτων στη Δημόσια Διοίκηση, όπως ο προϋπολογισμός, οι υποδομές, οι εξαγορές, κτλ., την αναδιοργάνωση των διαδικασιών και την μείωση σε κόστη και χρόνο. Στο μοντέλο αυτό μπορούν να συμπεριληφθούν και η παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών της κυβέρνησης με κυβέρνηση άλλης χώρας.

Το μοντέλο Κυβέρνηση με Πολίτη (Government to Citizens, G2C) συμπεριλαμβάνει όλες τις υπηρεσίες που παρέχονται στους πολίτες από οποιοδήποτε σημείο (κυρίως το σπίτι), σε οποιαδήποτε στιγμή κυρίως μέσω του διαδικτύου. Ο στόχος του μοντέλου αυτού είναι η εξοικονόμηση χρόνου, χρήματος καθώς και να υπάρχει ευελιξία στην ζωή των πολιτών. Στο μοντέλο αυτό περιλαμβάνονται υπηρεσίες από πληρωμή λογαριασμών, φόρων μέχρι αναζήτηση εργασίας, θέματα κοινωνικής ασφάλισης κτλ.. Οι πολίτες κερδίζουν καλύτερη εξυπηρέτηση καθώς γίνεται σε πραγματικό χρόνο και μικρότερο κόστος σε χρόνο και χρήμα.

Τέλος, το μοντέλο Κυβέρνηση με Επιχείρηση (Government to Businesses, G2B) βασίζεται στον



μετασχηματισμό των ήδη υπάρχων διαδικασιών σε ψηφιακές με την ταυτόχρονη διατήρηση και των παραδοσιακών τρόπων επικοινωνίας. Με αυτό τον τρόπο μπορεί να επιτευχθεί η διαφάνεια και η αξιοπιστία στις σχέσεις ανάμεσα στο κράτος και στις επιχειρήσεις. Δεδομένου ότι οι επιχειρήσεις είναι ήδη εξοικειωμένες με την τεχνολογία μπορεί να γίνει η μετάβαση με ευκολότερο και γρηγορότερο τρόπο.

## 2.2. Διαδικασίες και είδη ελέγχου στον Δημόσιο Τομέα

Ο έλεγχος έχει συμβουλευτικό χαρακτήρα ως προς τον φορέα που ελέγχεται αλλά και ως προς τα πρόσωπα που έχουν λάβει την ευθύνη, με αυτόν τον τρόπο να μπορούν να προβούν στις αναγκαίες αποφάσεις και διαδικασίες ώστε να εξαιρεθούν όποια προβλήματα έχουν εντοπιστεί. Ο έλεγχος ανεξάρτητα από την δραστηριότητα που σχετίζεται, μπορεί να χωριστεί σε τρία στάδια, τον σχεδιασμό του ελέγχου, την απαραίτητη διαδικασία για την διενέργεια του τακτικού ελέγχου και την κατάρτιση έκθεσης αποτελεσμάτων ελέγχου. Ο έλεγχος κατά την εφαρμογή του περιλαμβάνει μια αναλυτική πλευρά αλλά και μια επικοινωνιακή. Η αναλυτική πλευρά έχει να κάνει με την συλλογή των απαραίτητων στοιχείων και την αξιολόγησή τους και η επικοινωνιακή πλευρά του αρχίζει με την πρώτη εμφάνιση του κλιμάκιου που διεξάγει τον έλεγχο με την ελεγχόμενη ομάδα και διαρκεί μέχρι να τελειώσει η διαδικασία ελέγχου.

Η διασφάλιση ότι η έκθεση των τελικών αποτελεσμάτων ολοκληρώνεται έγκαιρα και με ελάχιστη εργασία είναι απαραίτητη για να είναι επιτυχής ένας έλεγχος.

- Τα μέλη της ομάδας ελέγχου πρέπει να διατηρούν την ακεραιότητα σε όλη τη διαδικασία.
- Η επιτυχής ολοκλήρωση ενός ελέγχου απαιτεί να ακολουθήσετε μια κατάλληλη διαδικασία.
- Διατύπωσε κατάλληλα ερωτηματολόγια ελέγχου που απαιτούσαν τη συλλογή των απαραίτητων αποδεικτικών στοιχείων.
- Χρήσιμα και αξιόπιστα στοιχεία πρέπει να συγκεντρωθούν και να χρησιμοποιηθούν.
- Οι αναφορές πρέπει να ακολουθούν μια συγκεκριμένη μορφή που αποφασίστηκε νωρίς στο έργο.

Τα είδη ελέγχου ποικίλουν ανάλογα τον χρόνο, τον τόπο, την έκταση και τα όργανα που τον διεξάγουν και διακρίνονται στις παρακάτω κατηγορίες :

- Σε τακτικό και έκτακτο

Οι ομάδες ελέγχου χρησιμοποιούν εξαιρετικά όταν πρέπει να δείξουν ότι κάτι δεν είναι συνηθισμένο. Αυτό μπορεί να είναι οτιδήποτε, από μια σημαντική αλλαγή στη νομοθεσία μέχρι την εύρεση αποδεικτικών στοιχείων για διαφθορά ή κακοδιοίκηση. Οι ομάδες ελέγχου λαμβάνουν επίσης πληροφορίες από τον έξω κόσμο μέσω καταγγελιών και αναφορών πολιτών. Επεξεργάζονται επίσης

δεδομένα από προηγούμενες έρευνες και καταγγελίες.

Οι ομάδες ελέγχου χρησιμοποιούν τακτικά έκτακτα όταν είναι απαραίτητο για να εντοπίσουν σημαντικές αποκλίσεις από τη νομοθεσία. Αυτό μπορεί να γίνει μέσω της συλλογής παραπόνων πολιτών, της επεξεργασίας δεδομένων που συλλέγονται από το εξωτερικό περιβάλλον ή της ανατροφοδότησης από ομάδες ελέγχου που επεξεργάζονται τα παράπονα.

- Σε ειδικό ( μερική επιθεώρηση) και γενικό ( συνολική επιθεώρηση )

Ειδικός είναι όταν διεξάγεται σε τμήμα της δραστηριότητας της ελεγχόμενης υπηρεσίας ή τομέα.

Γενικός είναι ο έλεγχος που διενεργείται στο σύνολο των δραστηριοτήτων, υπηρεσιών ή ενεργειών ταυτόχρονα.

- Σε εσωτερικό και εξωτερικό

Ο εσωτερικός έλεγχος διενεργείται από τα ίδια τα όργανα της διοίκησης (σύστημα εσωτερικού ελέγχου, όπως έχει αναλυθεί παραπάνω).

Ο εξωτερικός έλεγχος διεξάγεται από επαγγελματίες ελεγκτές και σώματα ελέγχου που δεν σχετίζονται με την διοίκηση.

- Σε συγκεντρωτικό και επιτόπιο

Ο συγκεντρωτικός έλεγχος διεξάγεται στην έδρα του ελεγκτικού φορέ και περιλαμβάνει εργασίες ελέγχου χωρίς όμως αυτοψία.

Οι επιθεωρητές διενεργούν επιτόπια αυτοψία στη θέση του επιθεωρούμενου σώματος όταν διενεργούν επιτόπιο έλεγχο.

Για αυτόν τον όρο διατίθενται καθολικοί και δειγματοληπτικοί ορισμοί.

Ο παγκόσμιος έλεγχος εξετάζει κάθε πτυχή της υπηρεσίας που ελέγχεται, από ενέργειες έως λεπτομέρειες.

Η δειγματοληψία ενός μουσικού κομματιού περιλαμβάνει μόνο τη χρήση ενός ελέγχου.

Η εποπτεία της οικονομικής λογοδοσίας, η πρακτικότητα και η νομιμότητα διατηρούνται μέσω της θετικής οικονομικής διαχείρισης.

Πριν από εκλογές ή θητεία, κάθε κυβέρνηση θέτει στόχους που θέλει να επιτύχει μέσω του δημόσιου τομέα της. Αυτοί οι στόχοι θα πρέπει να είναι αποτελεσματικοί χάρη στις κατάλληλες ελεγκτικές διαδικασίες που περιγράφονται από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών. Ένας αποτελεσματικός έλεγχος συμβάλλει στην απόδειξη της ανεξαρτησίας και της αντικειμενικότητας του δημόσιου τομέα, τα οποία είναι απαραίτητα για τον έλεγχο κάθε κυβέρνησης.

Οι ελεγκτές έχουν απεριόριστη πρόσβαση στις λειτουργίες, τις εκθέσεις, τα περιουσιακά στοιχεία, το προσωπικό και κάθε άλλη πτυχή της διαχείρισής τους του οργανισμού. Αυτό τους επιτρέπει να διασφαλίζουν ότι όλοι οι απαραίτητοι πόροι χρησιμοποιούνται σύμφωνα με τους καθορισμένους στόχους του οργανισμού και ότι οι εργαζόμενοι ακολουθούν τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς.

Όταν οι ελεγκτές εξετάζουν τις δημόσιες υπηρεσίες, πρέπει να προσδιορίσουν εάν έχουν συμβεί εγκληματικές δραστηριότητες, κακοδιαχείριση και διαφθορά. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο πρέπει να διεξαγάγουν έρευνα που να συλλέγει στοιχεία.

Οι επαγγελματίες του ελέγχου βοηθούν τους υπεύθυνους λήψης αποφάσεων να προβλέψουν τις προκλήσεις που ενδέχεται να αντιμετωπίσουν στο μέλλον και πόσο πιθανό είναι να συμβούν αυτές οι εξελίξεις.

Το επάγγελμα του ελεγκτή βασίζεται στην έννοια της αποτροπής. Ο σκοπός του είναι να λειτουργεί ως προειδοποίηση έναντι οποιουδήποτε σκέφτεται να παραβιάσει το νόμο. Χρησιμεύει επίσης για την προστασία των δημοσίων και ιδιωτικών υπαλλήλων από αντίποινα, αποτρέποντας τυχόν διεφθαρμένους αξιωματούχους που θα μπορούσαν να σκεφτούν να διαπράξουν ένα έγκλημα.

Εξετάζοντας την αποτελεσματικότητα διαφορετικών πολιτικών, οι ελεγκτές παρέχουν στους λήπτες αποφάσεων κρίσιμες πληροφορίες σχετικά με την επιτυχία ή την αποτυχία των προτεινόμενων πολιτικών. Με τη σωστή συλλογή και ανάλυση δεδομένων, βοηθούν τους οργανισμούς να λαμβάνουν καλύτερες αποφάσεις.

### 2.3. Εσωτερικός Έλεγχος στην Δημόσια Διοίκηση

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών ο εσωτερικός έλεγχος είναι υπεύθυνος για την αντιμετώπιση του προβλήματος εντολέα- εντολοδόχου που εμφανίζεται στον δημόσιο τομέα. Στην περίπτωση του Δημόσιου τομέα τα πολιτικά πρόσωπα είναι οι εντολοδόχοι, οι οποίοι λαμβάνουν εντολές από τους πολίτες που με την σειρά τους αποτελούν σαν ομάδα τον εντολέα. Κάθε χώρα έχει ως κύριο μέλημα της τον εσωτερικό έλεγχο της δημόσιας διοίκησης της.

Ο Εσωτερικός έλεγχος λειτουργεί ως συντελεστής λογοδοσίας, διαφάνειας και επίβλεψης. Πρόκειται για μια διοικητική διαδικασία που έχει ως βάση την συμμόρφωση των οργανισμών που διαχειρίζονται τα σημαντικά κεφάλαια, τα οποία προέρχονται από την φορολογία εισοδήματος που καταβάλλονται από τους πολίτες, ώστε να καλύπτονται οι επιθυμίες και οιασπαιτήσεις των πολιτών και να λειτουργούν όλες οι διαδικασίες με όφελος τα συμφέροντα του λαού.

Κατά τον Juliet (2016) υπάρχουν δύο μέθοδοι οι οποίοι όταν ακολουθούνται ο εσωτερικός έλεγχος στην δημόσια διοίκηση είναι αποτελεσματικός. Η πρώτη μέθοδος αφορά την παροχή εξασφαλίσεων στους ανωτέρους της διοίκησης που τους απαλλάσσει εν μέρει από την υποχρέωση της λογοδοσίας και η δεύτερη μέθοδος είναι η παροχή πληροφοριών στους διοικούντες σχετικά με την λειτουργική κατάσταση των οργανισμών τους και συμβουλών για το πως μπορούν να τους βελτιώσουν.

Σύμφωνα με τον Asare (2009) ο εσωτερικός έλεγχος στον δημόσιο τομέα έχει τρεις σημαντικές λειτουργίες. Αρχικά αποτελείται από την αξιολόγηση και βελτίωση των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, έπειτα τον έλεγχο και την διακυβέρνηση. Οι τρεις παραπάνω λειτουργίες αποτελούν τους βασικούς πυλώνες του εσωτερικού ελέγχου στην δημόσια διοίκηση.

Ο Νόμος Ν. 3429/2005 υποχρεώνει όλες τις δημόσιες υπηρεσίες να τηρούν Εσωτερικό Κανονισμό λειτουργίας. Οι δημόσιες επιχειρήσεις υποβάλλουν στις αρμόδιες υπηρεσίες τις αρμοδιότητες που ακολουθούν:

Μέχρι τις 31 Ιουλίου κάθε έτους, το Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης πρέπει να καταγράφει τις οικονομικές εκθέσεις και τους προϋπολογισμούς των οργανισμών που δεν αποτελούν μέρος του. Εάν κάποιος φορέας δεν είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο, θα πρέπει να ακολουθήσει τις διαδικασίες που περιγράφονται στον Ν. 4270/2014.

Η ετήσια έκθεση, οι οικονομικές καταστάσεις και η έκθεση του διοικητικού συμβουλίου υποχρεούνται νομικά να υποβάλλονται εντός συγκεκριμένων χρονικών πλαισίων. Τα στοιχεία αυτά πρέπει να υποβληθούν το αργότερο έως την 1η Απριλίου 2019. Επιπλέον, τα αρχεία αυτά πρέπει να περιλαμβάνουν βεβαιώσεις από λογιστή και το διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας.

Οι τριμηνιαίες εκθέσεις δραστηριότητας περιλαμβάνουν πληροφορίες σχετικά με οικονομικά στοιχεία,

στοιχεία για την απασχόληση και τις προσπάθειες για τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των επιχειρήσεων.

Οποιαδήποτε πρόταση διαχείρισης επηρεάζει σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα πρέπει πρώτα να εγκριθεί. Αυτές περιλαμβάνουν ιδέες διαχείρισης σχετικά με τα τιμολόγια, αλλαγές σε συλλογικές συμβάσεις εργασίας ή κανονισμούς λειτουργίας.

Οι εκθέσεις πρέπει να συντάσσονται και να ελέγχονται από ορκωτό λογιστή κάθε εξάμηνο. Πρέπει να πληρούν τα πρότυπα των Προτύπων Εξαμηνιαίων Οικονομικών Καταστάσεων που ορίζει ο Ν. 4270/2014, με προϋπολογισμό που υπερβαίνει το αναγραφόμενο όριο. Οι εκθέσεις αυτές πρέπει να υποβληθούν εντός ενός μηνός από τη λήξη της εξάμηνης περιόδου.

Ο ετήσιος Κατάλογος Στοιχείων Ακίνητης Περιουσίας περιέχει όλα τα ακίνητα και την κατάστασή τους.

Μέχρι τις 31 Ιουλίου κάθε έτους, το Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης πρέπει να καταγράφει τις οικονομικές εκθέσεις και τους προϋπολογισμούς των οργανισμών που δεν αποτελούν μέρος του. Εάν κάποιος φορέας δεν είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο, θα πρέπει να ακολουθήσει τις διαδικασίες που περιγράφονται στον Ν. 4270/2014.

Η ετήσια έκθεση, οι οικονομικές καταστάσεις και η έκθεση του διοικητικού συμβουλίου υποχρεούνται νομικά να υποβάλλονται εντός συγκεκριμένων χρονικών πλαισίων. Τα στοιχεία αυτά πρέπει να υποβληθούν το αργότερο έως την 1η Απριλίου 2019. Επιπλέον, τα αρχεία αυτά πρέπει να περιλαμβάνουν βεβαιώσεις από λογιστή και το διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας.

Οι τριμηνιαίες εκθέσεις δραστηριότητας περιλαμβάνουν πληροφορίες σχετικά με οικονομικά στοιχεία, στοιχεία για την απασχόληση και τις προσπάθειες για τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των επιχειρήσεων.

Οποιαδήποτε πρόταση διαχείρισης επηρεάζει σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα πρέπει πρώτα να εγκριθεί. Αυτές περιλαμβάνουν ιδέες διαχείρισης σχετικά με τα τιμολόγια, αλλαγές σε συλλογικές συμβάσεις εργασίας ή κανονισμούς λειτουργίας.

Οι εκθέσεις πρέπει να συντάσσονται και να ελέγχονται από ορκωτό λογιστή κάθε εξάμηνο. Πρέπει να πληρούν τα πρότυπα των Προτύπων Εξαμηνιαίων Οικονομικών Καταστάσεων που ορίζει ο Ν. 4270/2014, με προϋπολογισμό που υπερβαίνει το αναγραφόμενο όριο. Οι εκθέσεις αυτές πρέπει να υποβληθούν εντός ενός μηνός από τη λήξη της εξάμηνης περιόδου.

Ο ετήσιος Κατάλογος Στοιχείων Ακίνητης Περιουσίας περιέχει όλα τα ακίνητα και την κατάστασή τους.

(Πηγή :[ΝΟΜΟΣ 3429/2005 \(Κωδικοποιημένος\) - ΦΕΚ Α 314/27.12.2005 \(kodiko.gr\)](#))

## 2.4. Προσόντα, Καθήκοντα και Αρμοδιότητες του Ελεγκτή

Ο πιο σημαντικός ρόλος του ελεγκτή είναι να εξασφαλίσει ότι το σύστημα λειτουργίας δουλεύει αποτελεσματικά και όλες οι λειτουργίες που εφαρμόζονται είναι αποδοτικές και αυτές λειτουργούν με τον πιο οικονομικό τρόπο (Haron, Champers, Ramsi, Ismail, 2004). Επομένως, ο ελεγκτής θα πρέπει να διακρίνεται για την ανεξαρτησία του, έτσι ώστε να έχει αντικειμενική γνώμη, να είναι αξιόπιστος ώστε οι πληροφορίες και οι πράξεις του να χαρακτηρίζονται από νομιμότητα, να είναι τίμιος, σοβαρός, υπεύθυνος και να μην είναι επιρρεπής σε χρηματικούς πειρασμούς και οτιδήποτε άλλο μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως δωροδοκία και να έχει υψηλό αίσθημα ευθύνης και δικαιοσύνης. Ο χαρακτήρας του ελεγκτή θα πρέπει να ξεχωρίζει για το ήθος του, την ακεραιότητα του και την αναμφισβήτητη αρετή του. Ακόμα θα πρέπει να έχει άριστη γνώση του αντικειμένου του, λογιστικά και ελεγκτικά, και μεγάλη εμπειρία. Η γρήγορη αντίληψη, διορατικότητα και επαγγελματική κρίση είναι σημαντικοί παράγοντες. Επιπλέον θα πρέπει να κατέχει οργανωτικές και διοικητικές ικανότητες καθώς σωστή έκφραση προφορικά και γραπτά.

Οι αρμοδιότητες και τα καθήκοντα του ελεγκτή είναι ο προγραμματισμός, η μεθοδολογία και η τεκμηρίωση των αποτελεσμάτων του με αποδεικτικά στοιχεία μόνο. Σύμφωνα με τον νόμο Ν. 3016 / 2002, άρθρο 7, τα καθήκοντα και τις αρμοδιότητες του ελεγκτή είναι τα παρακάτω :

1. Σε αντίθεση με άλλα επιχειρηματικά τμήματα, οι εσωτερικοί ελεγκτές λειτουργούν ανεξάρτητα από οποιοδήποτε άλλο τμήμα. Δεν αναφέρονται σε ανώτερους στην ιεραρχία της εταιρείας. Αντίθετα, ένα έως τρία μη εκτελεστικά μέλη του διοικητικού συμβουλίου επιβλέπουν το έργο τους.
2. Οι νυν υπάλληλοι ή μέλη της οικογένειας μέχρι και δεύτερου βαθμού εξ αίματος δεν μπορούν να υπηρετούν ως εσωτερικοί ελεγκτές. Το διοικητικό συμβούλιο επιλέγει αυτή τη θέση. Επιφυλάσσεται επίσης του δικαιώματος να μην επιλέξει κανέναν συγγενή ή τρέχοντα διαχειριστή.
3. Οποιοδήποτε χαρτοφυλάκιο ή τραπεζικός λογαριασμός, καθώς και οποιοδήποτε βιβλίο, έγγραφο ή αρχείο, είναι προσβάσιμο στους εσωτερικούς ελεγκτές κατά τη διάρκεια των καθηκόντων τους. Οι εταιρείες πρέπει να παρέχουν στους εσωτερικούς ελεγκτές ό,τι χρειάζονται για να κάνουν τη δουλειά τους. Με τη σειρά τους, οι ελεγκτές πρέπει να παρέχουν στη διοίκηση πληροφορίες και δεδομένα ώστε να μπορούν να συνεργαστούν.

(Νόμος 3016/2002 (17/5/2002)-Για την εταιρική διακυβέρνηση, θέματα μισθολογίου και άλλες διατάξεις.... - Online Τράπεζα - e-forologia - Φορολογική, Λογιστική και Εργατική Ενημέρωση)

Ο Zahid A. περιγράφει τα κύρια καθήκοντα του εσωτερικού ελεγκτή μιας επιχείρησης ως την αξιολόγηση και τη διασφάλιση ότι τα συστήματα ελέγχου κινδύνου και διακυβέρνησης λειτουργούν σωστά. Αυτό επιτρέπει στην επιχείρηση να επιτύχει τους στόχους της (Siddiqui, 2008).

- Εντοπίζει ζητήματα με τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου του οργανισμού και προσφέρει λύσεις για τη βελτίωση της αποτελεσματικότητάς τους.
- Αναλύει δεδομένα ασφάλειας πληροφοριών.
- Οι κανονισμοί των ρυθμιστικών αρχών μετρώνται μέσω της έκθεσης συμμόρφωσης.
- Ως τρόπος διαρκούς επαγγελματικής εξέλιξης, το ίδρυμα παραμένει ενεργό.
- Υποστηρίζει τις προσπάθειες της εταιρείας κατά της απάτης.

## 2.5. Πιθανά προβλήματα ελέγχου και τρόποι αντιμετώπισης τους

Τα προβλήματα κατά την διάρκεια του ελέγχου εξαρτώνται από την συμπεριφορά των ελεγκτών και των ελεγχόμενων, από τον προγραμματισμό που έχει σχεδιαστεί όσο αφορά την κακή διαχείριση του χρόνου ή τους ασαφείς στόχους αλλά και λόγω κακής προετοιμασίας του ελεγκτή.

Η ανταγωνιστικότητα και επιθετικότητα από πλευρά του ελεγχόμενου είναι συχνό φαινόμενο για αυτό τον λόγο ο ελεγκτής θα πρέπει να δείχνει ανωτερότητα, υποστηρικτική συμπεριφορά, υπομονή και να διατηρεί μια πιο χαλαρή ατμόσφαιρα απέναντι στον ελεγχόμενο, χωρίς να δημιουργείται οικειότητα που θα θίξει την αξιοπιστία του ελέγχου, όπως με επιβράβευση τυχόν καλών πρακτικών διοίκησης. Αλλά από την άλλη και ο ελεγκτής δεν θα πρέπει να έχει ύφος υπεροπτικό και να κάνει επίδειξη δύναμης κατά την διατύπωση τυχόν παρατηρήσεων. Το όποιο πρόβλημα κατά την διάρκεια του ελέγχου δεν θα πρέπει να γίνεται ζήτημα προσωπικό μεταξύ τους. Επίσης η κωλυσιεργία από την πλευρά του ελεγχόμενου είναι συχνή για αυτό τον λόγο θα πρέπει να τηρείται πάντα το χρονοδιάγραμμα και να υπενθυμίζεται ότι μπορεί να υπάρξουν κυρώσεις και τυχόν καθυστερήσεις μπορούν να αναφερθούν στην έκθεση του Ορκωτού Λογιστή.

## 2.6. Τα στάδια της Ελεγκτικής Διαδικασίας

### 2.6.1. Μεθοδολογία Εξωτερικού Ελέγχου

#### **Έλεγχος με δειγματοληψία**

Σχεδόν σε όλα τα είδη ελέγχου και κυρίως στον τακτικό ισολογισμό τέλους χρήσης είναι αδύνατον να υπάρξει λεπτομερής έλεγχος σε όλη την διαχειριστική και λογιστική χρήση. Θα έπρεπε να απασχοληθούν πολλοί ελεγκτές και για μεγάλο χρονικό διάστημα για να φέρουν εις πέρας την ελεγκτική

διαδικασία. Επομένως ο έλεγχος γίνεται δειγματοληπτικά.



Για αυτό τον λόγο έχει οριστεί ως βασική αρχή σε διεθνές επίπεδο ο εξωτερικός έλεγχος με δειγματοληψία να μπορεί να γίνει με δύο μεθόδους, με οριζόντιο ή με κάθετο έλεγχο.

### **Οριζόντιος ή Προοδευτικός έλεγχος**

Ο οριζόντιος έλεγχος είναι ο πιο λεπτομερής έλεγχος διότι ελέγχει όλες τις οικονομικές πράξεις μιας περιόδου. Πολλές φορές στην βιβλιογραφία τον συναντάμε και ως προοδευτικό έλεγχο και αυτό προέρχεται από την ιδιότητα αυτού του ελέγχου, δηλαδή να ξεκινάει από τα δικαιολογητικά και να καταλήγει τελικά στα σημεία του ισολογισμού. Κατά αυτήν την διενέργεια ελέγχου, ο ορκωτός εξωτερικός ελεγκτής επιλέγει ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα της χρονικής περιόδου και ακολουθεί την διαδικασία καταχώρησης του λογιστή και ελέγχει εάν:

- Η ενσωμάτωση των δικαιολογητικών του δείγματος με ακρίβεια και ακρίβεια έχει ως αποτέλεσμα τη νομιμότητα.
- Λογιστικές πληροφορίες που μεταφέρονται με ακρίβεια από δικαιολογητικά όπως ημερολόγια και λογιστικά βιβλία σε πρόσθετα αρχεία.
- Μόλις μεταφερθούν τυχόν αρχεία που χρειάζονται διορθώσεις ή πρόσθετες πληροφορίες, είναι απαραίτητη η ενημέρωση του Καθολικού και άλλων συμπληρωματικών βιβλίων.
- Διόρθωση τυχόν λαθών και παραλείψεων που ανακαλύφθηκαν στους ισολογισμούς και στο βιβλίο αποθήκης κατά τη σύνταξή τους.
- Η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων απαιτούσε νομικά ακριβή λογιστική, επαλήθευση των υπολοίπων και ακριβή αριθμητική.

### **Κάθετος ή Αναδρομικός έλεγχος**

Στον κάθετο έλεγχο ακολουθείται η αντίστροφη διαδικασία καταχώρησης που ακολούθησε ο λογιστής. Ο εξωτερικός ελεγκτής σε αυτήν την μέθοδο ξεκινάει από τα στάδια του ισολογισμού και καταλήγει στα δικαιολογητικά, για αυτό ο έλεγχος αυτός λέγεται και αναδρομικός. Στην μέθοδο αυτή ο ελεγκτής επιλέγει ένα συγκεκριμένο διάστημα και ελέγχει εάν :

- Το οριστικό ισοζύγιο και τα ισοζύγια αναλυτικών καθολικών είναι ακριβή.
- Το βιβλίο απογραφής είναι πλήρες και οι διαδικασίες απογραφής είναι νόμιμες.
- Η μεταφορά των λογιστικών πληροφοριών από τα ημερολόγια στα καθολικά είναι νόμιμη.
- Τα δικαιολογητικά έγγραφα των καταχωρήσεων που έχουν επιλέξει είναι πλήρη καινούμια.

Ο ελεγκτής σε τελευταίο στάδιο συγκρίνει τα αποτελέσματα του οριζόντιου ελέγχου με αυτά του κάθετου και καταλήγει στο συμπέρασμα για το αν είναι ορθά, νόμιμα και αντικειμενικά λογιστικά στοιχεία. Φυσικά η έκταση και το βάθος του ελέγχου εξαρτώνται από την ποιότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζεται.

#### 2.6.2. Διαδικασίες εξωτερικού ελέγχου

Οι σκοποί του συστηματικού και του μη- συστηματικού ελέγχου δεν διαφέρουν μεταξύ τους. Όμως αυτό που διαφέρει είναι οι μέθοδοι που ακολουθούνται στον καθένα.

##### **Συστηματικός έλεγχος**

Οι μέθοδοι που ακολουθούνται στον συστηματικό έλεγχο καθώς και η εφαρμογή αυτών είναι πιο απαιτητικές διότι είναι σύνθετες. Για αυτό ο ορκωτός εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να έχει άριστες γνώσεις καθώς και μεγάλη εμπειρία. Το μεγαλύτερο μέρος του συστηματικού ελέγχου γίνεται κατά την διάρκεια της χρήσεως και πριν την κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων. Ο συστηματικός έλεγχος περιλαμβάνει τα παρακάτω στάδια :

- Προκαταρτική εργασία και μελέτη.
- Μελέτη του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου που ακολουθείται
- Αξιολόγηση του εσωτερικού συστήματος ελέγχου και της αξιοπιστίας των λογιστικών πληροφοριών.
- Κατάρτιση του προγράμματος ελέγχου τεκμηρίωσης.
- Εργασίες μετά το κλείσιμο των βιβλίων.
- Διαμόρφωση και έκφραση γνώμης του ελεγκτή, πιστοποιητικό ελέγχου και ειδικής έκθεσης προς την διοίκηση.

### **Μη συστηματικός έλεγχος**

Ο μη συστηματικός έλεγχος εφαρμόζεται πάντα μετά την ολοκλήρωση των διαδικασιών κατάρτισεως των λογιστικών καταστάσεων. Πρόκειται για μεθόδους κριτικής ανάλυσης οι οποίες χρησιμοποιούν διαχρονικές συγκρίσεις λογιστικών μεγεθών και σε συσχετίσεις κοινών στοιχείων, όπως οι αριθμοδείκτες. Ο σκοπός του ελέγχου είναι να διαπιστωθεί πόσο εύλογα είναι τα βασικά μεγέθη της επιχείρησης. Όταν ο έλεγχος ξεφεύγει από το επιστημονικό πλαίσιο , όπως στην περίπτωση του μη συστηματικού ελέγχου υπάρχει υψηλός ελεγκτικός κίνδυνος. Ουσιαστικά ο έλεγχος αυτός συνίσταται όταν ο ελεγκτής συνδέεται μακροχρόνια με την διοίκηση και φυσικά όταν ο ελεγκτής εμπιστεύεται τον φορέα.

### **2.6.3. Αποδεικτικά Στοιχεία**

Τα αποδεικτικά στοιχεία είναι πληροφορίες, δεδομένα και στοιχεία επί των οικονομικών καταστάσεων τα οποία μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την έκφραση γνώμης των Ορκωτών λογιστών. Τα στοιχεία αυτά συλλέγονται κατά την διάρκεια του ελέγχου, ταξινομούνται, αναλύονται και αξιολογούνται για την ορθότητα τους. Η αξιοποίηση όλων αυτών συνθέτουν την έκφραση γνώμης των Ορκωτών λογιστών. Τα αποδεικτικά στοιχεία την ελεγχόμενης επιχείρησης μπορούν να διακριθούν σε δύο κατηγορίες. Η πρώτη κατηγορία αφορά κυρίως λογιστικά στοιχεία και η δεύτερη κατηγορία αφορά παράγωγα από την ελεγκτική εργασία.

Η πρώτη κατηγορία περιλαμβάνει τα παρακάτω :

- Λογιστικά βιβλία
- Υπολογιστικές εργασίες
- Αλληλογραφία της ελεγχόμενης μονάδας
- Αριθμοδείκτες και ανάλυση

### **Λογιστικά βιβλία**

Το Ημερολόγιο Καταχώρισης, τα Λογιστικά Βιβλία και το Βιβλίο Αποθεμάτων αποτελούν τα βασικά βιβλία μιας ελεγχόμενης εταιρείας. Αυτά περιέχουν τα ημερήσια, μηνιαία και ετήσια αρχεία της εταιρείας. Περιλαμβάνουν επίσης λεπτομερή αρχεία των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων. Οι άνθρωποι παίρνουν αυτά τα βιβλία στα σοβαρά επειδή δείχνουν όλες τις λεπτομέρειες της εταιρείας μέσα από μια ενιαία εικόνα.

Οι οικονομικές καταστάσεις σχηματίζονται με βάση τα βιβλία που τηρεί μια εταιρεία με ακριβή αρχεία συναλλαγών. Τα δεδομένα που αποθηκεύονται σε αυτά τα βιβλία ενημερώνονται σύμφωνα με τη νομοθεσία.

Τα λογιστικά δεδομένα πρέπει να είναι αξιόπιστα όταν χρησιμοποιούνται ως αποδεικτικά στοιχεία. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι είναι απαραίτητος ο αποτελεσματικός εσωτερικός έλεγχος.

Ο Ορκωτός Λογιστής θα πρέπει να ζητήσει πρόσβαση στα λογιστικά βιβλία για έλεγχο. Οποιαδήποτε καθυστέρηση στην παροχή αυτού ή άρνηση κατάργησής τους θα αναφέρεται στην αναφορά.

### **Υπολογιστικές εργασίες**

Οι Ορκωτοί λογιστές κατά την διάρκεια του ελέγχου εκτελούν κάποιους υπολογισμούς για να επαληθεύσουν κάποια ποσά που εμφανίζονται στα λογιστικά βιβλία και αυτοί οι υπολογισμοί γίνονται στα υπολογιστικά φύλλα.

Οι πιο βασικές υπολογιστικές που διενεργούνται κατά την διάρκεια του ελέγχου είναι οι παρακάτω :

- Οι αθροίσεις των κονδυλίων των λογαριασμών
- Η επαλήθευση της ορθότητας του υπολογισμού των αποσβέσεων επί των παγίων στοιχείων.
- Η επαλήθευση της ορθότητας του τρόπου αποτίμησης των αποθεμάτων.
- Η επαλήθευση της ορθότητας του υπολογισμού των προβλέψεων για τους επισφαλείς πελάτες όπως και της αποζημίωσης του προσωπικού.

- Η επαλήθευση της ορθότητας της αποτίμησης των απαιτήσεων σε Ξένο νόμισμα.
- Η επαλήθευση της ορθότητας του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος και του αναβαλλόμενου φόρου.
- Η επαλήθευση του ορθού υπολογισμού των αποθεμάτων βάση κερδών της χρήσης.

### **Αλληλογραφία ελεγχόμενης μονάδας**

Η αλληλογραφία της ελεγχόμενης μονάδας περιλαμβάνει τα έγγραφα που εκδίδει η ίδια επιχείρηση και παραμένουν στα αρχεία της καθώς και έγγραφα που εκδίδουν τρίτοι και απευθύνονται προς την επιχείρηση.

Η αλληλογραφία με τρίτους όπως τράπεζες, πελάτες, προμηθευτές, κ.τ.λ. , μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως αποδεικτικό στοιχείο και συνήθως αφορά :

- Επιστολές προς πελάτες, χρεώστες διάφορους κ.τ.λ. για την εξακρίβωση των υπολοίπων τους.
- Επιστολές από πιστωτές διάφορους, προμηθευτές, κ.τ.λ. για την επιβεβαίωση των υπολοίπων τους.
- Επιστολές από τους Νομικούς συμβούλους της ελεγχόμενης μονάδας για την πορεία διάφορων νομικών θεμάτων και τυχόν δικαστικών διαμαχών.
- Επιστολές από τις Δημόσιες αρχές για θέματα της οικονομικής μονάδας, όπως για την πλήρη επιχορηγήσεων και υποβολής φόρων.

### **Αριθμοδείκτες και ανάλυση**

Οι Ορκωτοί λογιστές διενεργούν συγκρίσεις και αναλύσεις μεταξύ των στοιχείων σε σχέση με την προηγούμενη χρήση και παρατηρούν αν υπάρχουν τυχόν μεγάλες μεταβολές από την μια χρήση στην άλλη. Οι συγκρίσεις και αναλύσεις γίνονται με την βοήθεια των αριθμοδεικτών και αποτελούν χρήσιμο εργαλείο του ελέγχου διότι αν υπάρχουν σημαντικές μεταβολές και αποκλίσεις από την μια χρήση στην άλλη αποτελεί προβληματισμό για την ελεγχόμενη μονάδα και χρειάζεται ανάλυση σε βάθος για να εντοπιστεί η αιτία που τις προκαλεί.

Οι κύριοι αριθμοδείκτες που αποτελούν πυλώνα του ελέγχου είναι η σχέση των ζημιών από επισφαλείς απαιτήσεις επί των πωλήσεων και η σχέση του μικτού κέρδους επί των πωλήσεων καθώς αν υπάρχει σημαντική αύξηση σε σχέση με την προηγούμενη χρήση θα πρέπει να διεξαχθεί εκτεταμένος έλεγχος για να βρεθεί η αιτία που τα προκαλεί.

Η δεύτερη κατηγορία περιλαμβάνει τα παρακάτω :

- Φυσικά αποδεικτικά στοιχεία
- Έγγραφα προς τον ελεγκτή
- Λοιπά στοιχεία
- Πληροφορίες από συνεντεύξεις και παρατηρήσεις

### **Φυσικά αποδεικτικά στοιχεία**

Τα φυσικά αποδεικτικά στοιχεία διαπιστώνονται από επιτόπια παρατήρηση του ελεγκτή ώστε να εξακριβωθεί η ύπαρξη τους. Οι έρευνες και απογραφές που κάνει ο ελεγκτής με φυσική παρουσία συνήθως αφορούν :

- Την καταμέτρηση του ταμείου.
- Την απογραφή των αποθεμάτων και των παγίων στοιχείων για τυχόν αλλοιώσεις.
- Την καταμέτρηση των λοιπών περιουσιακών στοιχείων, όπως επιταγές, γραμμάτιακ.τ.λ..

### **Έγγραφα προς τον ελεγκτή**

Τα έγγραφα που ζητάει ο ελεγκτής από την διοίκηση ή από τρίτους αποτελούν χρήσιμα στοιχεία για την διαμόρφωση της γνώμης τους.

Τα έγγραφα της Διοίκησης προς τους Ορκωτούς λογιστές αφορούν δηλώσεις περί ορθότητας και ειλικρίνειας των λογιστικών βιβλίων της οικονομικής μονάδας καθώς και εκτιμήσεων για γεγονότα που θα λάβουν χώρα μετά την ολοκλήρωση του εξωτερικού ελέγχου. Ο σκοπός τέτοιων εγγράφων είναι να καλυφθούν όσο το δυνατό περισσότερα θέματα που αφορούν την επιχείρηση και να ενημερωθεί ο ελεγκτής για τυχόν υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας που δεν έχουν ληφθεί υπόψη ή δεν καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία της.

Από την άλλη, τα έγγραφα που ζητάει ο ελεγκτής από τρίτους, συνήθως απευθείας από τους ίδιους, σύμφωνα με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, είναι για την εξακρίβωση των υπολοίπων με τους πελάτες, τους προμηθευτές, τις τράπεζες, κ.τ.λ. αλλά και από τους νομικούς συμβούλους που συνεργάζεται για την ύπαρξη τυχόν δικών σε βάρος της επιχείρησης. Όλα τα ανωτέρω

αποτελούν ακριβή αποδεικτικά στοιχεία διότι προέρχονται από τρίτους, οι οποίοι δεν έχουν κάποιο συμφέρον για να αποκρύψουν στοιχεία της επιχείρησης.

#### **Λοιπά στοιχεία**

Οι Ορκωτοί λογιστές μπορούν να ζητήσουν και άλλα στοιχεία κατά την ελεγκτική διαδικασία. Τέτοια στοιχεία είναι τα *extraits* των τραπεζικών λογαριασμών, τα *extraits* των λογαριασμών πελατών, προμηθευτών και πιστωτών, τίτλοι μετοχών, ακύρωση κάποιας μεγάλης παραγγελίας πωλήσεις των αγαθών της επιχείρησης, μη εισπράξεις επιταγών, κ.τ.λ..

#### **Πληροφορίες από συνεντεύξεις και παρατηρήσεις**

Οι Ορκωτοί ελεγκτές κατά την ελεγκτική διαδικασία υποβάλλουν στους διοικούντες της επιχείρησης κάποιες ερωτήσεις για τυχόν αποφάσεις που έχουν πάρει, λογιστικούς χειρισμούς αλλά και την διαχείριση που κάνουν σε περίπτωση μη είσπραξης καθυστερημένων απαιτήσεων, επιταγών κ.τ.λ.

#### **2.6.4. Φύλλα εργασίας**

Τα φύλλα εργασίας είναι ίσως το πιο χρήσιμο εργαλείο που χρησιμοποιεί ο ελεγκτής κατά την διάρκεια του ελέγχου έτσι ώστε να ταξινομήσει όλα τα απαραίτητα έγγραφα και στοιχεία που συλλέγει. Όλα τα στοιχεία που προκύπτουν από τα λογιστικά βιβλία είτε έγγραφα που συλλέγονται και είναι χρήσιμα για τον ελεγκτή συγκεντρώνονται στα φύλλα εργασίας. Το εργαλείο αυτό βοηθάει τον ελεγκτή να ταξινομήσει όλες τις πληροφορίες που απορρέουν από την ελεγκτική διαδικασία ώστε να καταλήξει σε ένα αξιόπιστο συμπέρασμα και τελικά να εκδώσει το πιστοποιητικό ελέγχου. Στα φύλλα αυτά εργασίας μπορεί να δημιουργήσει την προκαταρκτική εργασία, τυχόν οργανόγραμμα και οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο συγκεντρώνει και είναι χρήσιμο για να εκφράσει την γνώμη του.

#### **2.6.5. Έκφραση Ελεγκτή**

Μετά την ολοκλήρωση της ελεγκτικής διαδικασίας, ο Ορκωτός Ελεγκτής είναι σε θέση να μπορεί να εκφράσει την γνώμη του για την αντικειμενικότητα των λογιστικών καταστάσεων και να χορηγήσει την έκθεση ελέγχου. Στην έκθεση αυτή εκφράζεται η επαγγελματική γνώμη του ελεγκτή και τα συμπεράσματα στα οποία έχει καταλήξει για την οικονομική πορεία της επιχείρησης. Όταν τα αποδεικτικά στοιχεία οδηγούν στο συμπέρασμα ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι αντικειμενικές και σύμφωνες με την

ισχύουσα νομοθεσία, τότε ο Ορκωτός ελεγκτής δηλώνει ανεπιφύλακτη γνώμη. Σε κάθε άλλη περίπτωση, ο ελεγκτής δηλώνει γνώμη με επιφύλαξη ή αντίθετη γνώμη. Υπάρχει και η περίπτωση, βέβαια, ο ελεγκτής να δηλώσει άρνηση έκφρασης γνώμης όταν οι συνθήκες δεν επιτρέπουν να σχηματιστεί αξιόπιστη έκφραση και θα πρέπει να αιτιολογήσει για ποιους λόγους οδηγείται σε αυτή την απόφαση.

#### ✓ **Ανεπιφύλακτη γνώμη**

Η έκφραση αυτή του ελεγκτή δίνεται όταν συμβαίνουν τα παρακάτω :

- Η ελεγκτική διαδικασία βασίστηκε πλήρως πάνω στα ελεγκτικά πρότυπα.
- Τυχόν παραλήψεις και νοθεύσεις που παρατηρήθηκαν κατά την διάρκεια του έργου ήταν αμελητέας σημασίας.
- Η επιχείρηση ακολουθεί τους κανόνες και τους νόμους, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.
- Οι λογιστικές καταστάσεις είναι αντικειμενικές και απεικονίζουν την σωστή εικόνα της επιχείρησης.

Η απόδοση της ανεπιφύλακτης γνώμης από τον Ορκωτό λογιστή είναι η μόνη αποδεκτή διότι μόνο με αυτή εκφράζεται και ενισχύεται η αξιοπιστία της επιχείρησης στους μετόχους και στους επενδυτές της.

#### ✓ **Γνώμη με Επιφύλαξη**

Η γνώμη με επιφύλαξη αποδίδεται όταν ο Ορκωτός λογιστής δεν αμφισβητεί την αντικειμενικότητα των οικονομικών καταστάσεων αλλά για λόγους που πρέπει να αιτιολογήσει δεν είναι σε θέση να είναι βέβαιος για την έκφραση γνώμης του. Η περίπτωση αυτή είναι επιθυμητή αλλά όχι όσο η γνώμη περί ανεπιφύλακτης και αυτό διότι έχει λιγότερο βαθμό αξιοπιστίας για τους μετόχους και τους επενδυτές.

Στην έκφραση αυτή οδηγούν οι παρακάτω περιπτώσεις :

- Η ελεγκτική διαδικασία δεν μπορεί να συνεχιστεί ή η διοίκηση δεν συνεργάζεται.
- Η επιχείρηση δεν εφαρμόζει λεπτομερώς το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.
- Οι οικονομικές καταστάσεις δεν απεικονίζουν την πραγματική εικόνα της επιχείρησης, δηλαδή είναι αναξιόπιστες.

#### ✓ **Αντίθετη Γνώμη**



Η αντίθετη γνώμη δεν είναι επιθυμητή από την Διοίκηση της επιχείρησης διότι οι συνέπειες από την έκφραση αυτή είναι καταστροφικές καθώς κλονίζεται η αξιοπιστία της. Ο Ορκωτός λογιστής σχεδόν ποτέ δεν καταλήγει σε αυτή την περίπτωση. Υπάρχει πιθανότητα να έχει σημαντικό κόστος και για την ίδια την ελεγκτική εταιρεία καθώς δεν θα αρέσει η απόδοση τέτοιας έκφρασης στους πελάτες της. Όμως υπάρχουν σπάνιες περιπτώσεις που ο ελεγκτής διαπιστώνει αναξιόπιστες οικονομικές καταστάσεις και λογιστικά στοιχεία που δεν συνάδουν με την πραγματική εικόνα της οικονομικής μονάδας και δηλώνει αντίθετη γνώμη.

Οι παρακάτω περιπτώσεις καταλήγουν στο συμπέρασμα αυτό :

- Δεν εφαρμόζεται το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο στις λογιστικές καταστάσεις.
- Το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου της οικονομικής οντότητας είναι ανεπαρκές.
- Το λογιστικό σύστημα που εφαρμόζεται δεν είναι αποτελεσματικό.

#### ✓ Άρνηση Έκφρασης Γνώμης

Οι συνέπειες από την απόδοση αντίθετης γνώμης του ορκωτού λογιστή μπορούν να προβούν καταστροφικές για την επιχείρηση. Για αυτό τον λόγο πολλές φορές οι ελεγκτές αρνούνται να εκφράσουν γνώμη, είναι προτιμότερο από το να δώσουν αντίθετη γνώμη. Οι Ορκωτοί ελεγκτές πρέπει να εξαντλούν κάθε πιθανότητα λάθους και να γίνεται εξονυχιστικός έλεγχος πριν εκφράσουν την γνώμη τους. Για την ύπαρξη έστω ασήμαντης πιθανότητας ο ελεγκτής να έχει κάνει λάθος είναι προτιμότερο να δοθεί άρνηση γνώμης από το να δηλώσει αντίθετη γνώμη και να βλάψει την επιχείρηση.

Οι λόγοι που οδηγούν στην άρνηση έκφρασης γνώμης είναι :

- Ο έλεγχος δεν είναι ικανός να υποστηρίξει καμία άλλη περίπτωση γνώμης.
- Αδυναμία ελέγχου ορισμένων οικονομικών μεγεθών της επιχείρησης.
- Παραβίαση των ελεγκτικών προτύπων περί ανεξαρτησίας και αμεροληψίας.
- Όταν ο ελεγκτής έχει συντάξει της οικονομικές καταστάσεις.

#### 2.6.6. Έκθεση Ελέγχου

Μια ουδέτερη έκθεση ελέγχου παρέχει ακριβείς, αντικειμενικές και σαφείς πληροφορίες σχετικά με τον έλεγχο. Συνοψίζει επίσης όλη την εργασία που εκτελείται από τον ελεγκτή αμερόληπτα, με ακρίβεια και με

σαφήνεια. (Παπαδάτου, 2005).

Για να δείξουν τον προβληματισμό τους, οι επιχειρήσεις θα πρέπει να συντάσσουν εκθέσεις με προσοχή και επαγγελματισμό. Αυτό συμβαίνει επειδή οι αναφορές είναι η τελική έκφραση της επιχείρησης. αποκαλύπτουν πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με την αποτελεσματικότητα των λειτουργιών. Ο Νεγάκης, καθηγητής Επιχειρήσεων, λέει ότι οι εκθέσεις πρέπει να είναι επιστημονικές, επαγγελματικές και δομικά οργανωμένες.

Αφού ο Ορκωτός Λογιστής ολοκληρώσει τη διαδικασία ελέγχου, απαιτείται να εκδώσει έκθεση ελέγχου και πιστοποιητικό. Τα πιστοποιητικά αυτά ακολουθούν τις κατευθυντήριες γραμμές των διεθνών ελεγκτικών προτύπων και τις αρχές του Συμβουλίου Ορκωτών Ελεγκτών-Λογιστών. Το πιστοποιητικό πιστοποιεί την ακρίβεια και την εγκυρότητα των οικονομικών καταστάσεων. Επιπλέον, αυτές οι καταστάσεις θα πρέπει να ελέγχονται χρησιμοποιώντας πρότυπα που ακολουθούνται από το Συμβούλιο Ορκωτών Ελεγκτών-Λογιστών.

Μετά την ολοκλήρωση της ελεγκτικής διαδικασίας και των διορθώσεων, η έκθεση ελέγχου μπορεί να πάρει δύο μορφές. Η μια είναι η συνοπτική περιγραφή και η άλλη είναι η πιο αναλυτική της μορφή, η οποία θα περιλαμβάνει περισσότερα στοιχεία, αριθμοδείκτες, συγκριτικούς πίνακες και παρατηρήσεις. Οι Ορκωτοί Λογιστές πριν συντάξουν την έκθεση ελέγχου θα πρέπει να θεωρήσουν τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.

Επίσης, ο Ορκωτός Λογιστής οφείλει να ελέγχει και την ετήσια Έκθεση της Δημοκρατικής Επιτροπής πριν την χορήγηση της έκθεσης ελέγχου. Πρέπει μάλιστα να συντάξει ακόμα μια ειδική έκθεση ελέγχου, η οποία θα απευθύνεται προς το Δημοτικό Συμβούλιο των Ο.Τ.Α.. Στην συγκεκριμένη έκθεση θα αναφέρει τυχόν παρατηρήσεις και υποδείξεις ως αποτέλεσμα του ελέγχου. Η έκθεση αυτή έχει ως στόχο να ενημερωθεί το Δημοτικό Συμβούλιο των Ο.Τ.Α. οιαδυναμίες που έχουν εντοπιστεί ώστε να ληφθεί η κατάλληλη στρατηγική για την εξάλειψή τους.

#### 2.6.7. Αποτελέσματα Έκθεσης Ελέγχου

Η έκθεση ελέγχου έχει δύο βασικά μέρη, όπως εξήγησε η Ε. Μπατσινίλα το 2012. Το πρώτο μέρος είναι μια επισκόπηση της διαδικασίας ελέγχου και το δεύτερο μέρος περιλαμβάνει τη γνώμη του ελεγκτή. Πέντε παράγραφοι συνθέτουν την έκθεση και κάθε μία απευθύνεται στους ελεγκτές.

Σύμφωνα με το Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 7700 η έκθεση ελέγχου απαρτίζεται από έξι παραγράφους.

Στην πρώτη παράγραφο, με την φράση «Ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της . . .»

δηλώνει ο Ορκωτός Ελεγκτής ότι ολοκλήρωσε την ελεγκτική διαδικασία για την συγκεκριμένη επιχείρηση και την συγκεκριμένη χρήση. Ουσιαστικά προσδιορίζει ότι είναι υπεύθυνος μόνο για τον έλεγχο που έχει διενεργηθεί και ο οποίος αφορά μόνο την συγκεκριμένη οικονομική χρήση.

Στην δεύτερη παράγραφο, ο Ορκωτός Λογιστής αναφέρει την ευθύνη της διοίκησης για την εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της και δηλώνει ότι ο έλεγχος έγινε σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, τους νόμους και τους κανόνες που προτείνει το Σώμα Ορκωτών Λογιστών. Επομένως έχει συλλέξει όλα τα απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία που χρειάζεται η τεκμηριωμένη γνώμη του.

Στην τρίτη παράγραφο, γίνεται αναφορά στην ευθύνη του Ορκωτού Λογιστή για την έκφραση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων με βάση τον έλεγχο που έχει διενεργήσει.

Στην τέταρτη παράγραφο, με την φράση << Από τον ανωτέρω έλεγχο προέκυψαν τα εξής . . . >> αναφέρονται τυχόν παρατηρήσεις που διαπιστώθηκαν κατά τον έλεγχο.

Στην Πέμπτη και πιο σημαντική παράγραφο της έκθεσης αναφέρεται το πόρισμα του ελέγχου, την γνώμη του Ορκωτού Λογιστή.

Και τέλος, στην έκτη παράγραφο, με την φράση << χωρίς να διατυπώνουμε επιφύλαξη ως προς τα συμπεράσματα του ελέγχου, επιστούμε την προσοχή σας στην σημείωση . . . >> και εκεί δηλώνονται τα σημαντικά θέματα τα οποία θέλουν προσοχή.

#### 2.6.8. Χρόνος Υποβολής Έκθεσης Ελέγχου

Ο νόμος 4548 του 2018 και το άρθρο 149 επιβεβαιώνουν ότι οι δημόσιες εταιρείες πρέπει να δημοσιεύουν μέσω του ΓΕΜΗ.

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εγκριθούν νόμιμα από την επόμενη γενική συνέλευση. Επιπλέον, πρέπει να συμπεριληφθεί η έκθεση διαχείρισης.

Όπως ορίζει ο Νόμος 4336 από το 2015, οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και η έκθεση διαχείρισης πρέπει να δημοσιεύονται μαζί με πιστοποιητικό ελέγχου και την έκθεση ελέγχου. Ο ελεγκτής σε αυτή την περίπτωση υποχρεούται να συντάξει πιστοποιητικό μετά από συνεννόηση με ορκωτό λογιστή ή ελεγκτικό γραφείο. Ένας ορκωτός λογιστής ή ελεγκτική εταιρεία έχει στη συνέχεια 20 ημέρες για να παράσχει τη γνώμη του σχετικά με το πιστοποιητικό, η οποία στη συνέχεια προστίθεται στο επίσημο πρόγραμμα δημοσίευσης.

(Πηγή : [Άρθρο 149 - Νόμος 4548/2018 - Δημοσίευση χρηματοοικονομικών καταστάσεων και έκθεσης διαχείρισης | Νομοθεσία | Lawspot](#) )

#### 2.6.9. Χρήστες Έκθεσης Ελέγχου

Για την πορεία του ελέγχου και το πόρισμα του Ορκωτού Λογιστή, δηλαδή την έκθεση ενδιαφέρεται ένα μεγάλο σύνολο της κοινωνίας, όπως το Δημοτικό Συμβούλιο των Ο.Τ.Α., Ο γενικός γραμματέας της οικείας περιφέρειας, το Ελεγκτικό Συνέδριο, ο Διευθυντής των οικονομικών υπηρεσιών του Δήμου, οι Διοικούντες και διευθύνοντες των δημοτικών επιχειρήσεων, οι τράπεζες που χρηματοδοτούν τους Ο.Τ.Α. και τις επιχειρήσεις τους, οι προμηθευτές και πιστωτές των Ο.Τ.Α. και των επιχειρήσεων τους, οι αρμόδιες κρατικές υπηρεσίες, οι δημότες που ανήκουν στον Δήμο, διάφοροι χρηματοοικονομικοί αναλυτές και λοιποί τρίτοι.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η αύξηση των οικονομικών σκανδάλων τα τελευταία χρόνια με απάτες, διαφθορά και κακή διοίκηση προκάλεσε ανησυχίες ότι ο εσωτερικός έλεγχος της χώρας δεν είναι αποτελεσματικός. Η υπεξαίρεση μεγάλων χρηματικών ποσών καθώς και οι οικονομικές απάτες που έλαβαν χώρα αποτελούν την επιβεβαίωση του ανωτέρω συμπεράσματος. Επομένως η σωστή λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου έχει πλέον καθοριστικό ρόλο για την βιωσιμότητα του δημόσιου τομέα ώστε να συνεχίζει να είναι αποδοτικός και αποτελεσματικός. Αποτελεί πλέον απαραίτητο εργαλείο της διοίκησης ώστε να πετυχαίνει τους στρατηγικούς της στόχους που έχει θέσει πιθανόν προεκλογικά αλλά και να εκτιμά τις οικονομικές της καταστάσεις. Φυσικά ο έλεγχος δεν έχει μόνο οικονομική φύση αλλά κυρίως συμβουλευτικό χαρακτήρα.

Για να φτάσει ο έλεγχος να είναι όμως αποτελεσματικός θα πρέπει να πλαισιώνεται από ένα οργανωμένο σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Είναι πρωταρχικής σημασίας ο ελεγκτής να είναι αμερόληπτος και αντικειμενικός. Για να διασφαλιστεί αυτό θα πρέπει να είναι ικανός να αφήσει οποιαδήποτε κοινωνική ή φιλική σχέση έχει με την διοίκηση και να εκφράζει μόνο αντικειμενικές απόψεις.

Ίσης σημασίας αποτελεί και η επαγγελματική κατάρτιση του ελεγκτή. Αυτό επιτυγχάνεται με συνεχή ενημέρωση και εκπαίδευση στα νέα δεδομένα, μεθόδους αλλά και συστήματα. Φυσικά, η επαγγελματική επιμέλεια θα πρέπει να αποτελεί πρότυπο.

Κρίνεται σκόπιμο ακόμα να υπάρχει ένα ενιαίο πρότυπο ελέγχου. Η ελληνική διοίκηση να μπορεί να εντάξει στον έλεγχο της τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα. Οι βασικές αρχές των προτύπων αυτών είναι να γίνεται αποτελεσματικός ο εσωτερικός έλεγχος στον δημόσιο τομέα.

Τα οφέλη της ελληνικής δημόσιας διοίκησης αν ακολουθεί τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα είναι πολλά. Αρχικά θα πετύχει μια καθαρή και έντιμη εικόνα καθώς θα μειωθούν τα φαινόμενα διαφθοράς και κατάχρησης δημοσίου χρήματος, τα οποία περιορίζονται από την αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου και θα βελτιωθεί η αξιοπιστία της χώρας στους Διεθνείς Χρηματοπιστωτικούς Οργανισμούς.

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

### Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου Κωδικοαριθμημένα

Σε ορισμένες χώρες εκδίδουν εθνικά πρότυπα ελέγχου και έτσι διαφέρουν μεταξύ τους. Η μόνιμη επιτροπή του συμβουλίου της Διεθνούς Ομοσπονδίας Ελεγκτών (IFAC), γνωστή ως Επιτροπή Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (International Auditing Practices Committee, IAPC) είναι υπεύθυνη για την έκδοση Διεθνών Προτύπων Ελέγχου τα οποία έχουν ως στόχο ύπαρξη μιας ενιαίας αποδοχής παγκοσμίως. Η εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων δεν είναι υποχρεωτική καθώς αν οι συνθήκες είναι ιδιαίτερες ο ελεγκτής μπορεί να παρεκκλίνει αν κριθεί αναγκαίο. Τα Διεθνή Πρότυπα Κωδικοαριθμημένα ακολουθούν παρακάτω:

#### Πρότυπα Χαρακτηριστικών

1000 – Σκοπός, Δικαιοδοσία και Ευθύνη Ο σκοπός, η δικαιοδοσία και η ευθύνη της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου πρέπει επίσημα να καθορίζονται σε ένα καταστατικό, σύμφωνο με τα Πρότυπα και εγκεκριμένο από το Συμβούλιο.

1000.A1 – Ένα καταστατικό ελέγχου θα πρέπει να καθορίζει τις υπηρεσίες διασφάλισης που παρέχονται στον οργανισμό, καθώς και οποιεσδήποτε υπηρεσίες παρέχονται για τρίτα μέρη που απαιτούν διασφάλιση.

1000.C1 – Η φύση των συμβουλευτικών υπηρεσιών πρέπει να καθορίζεται στο καταστατικό εσωτερικού ελέγχου.

1100 – Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να είναι ανεξάρτητη και οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να είναι αντικειμενικοί κατά την εκτέλεση του έργου τους.

1110 – Οργανωσιακή Ανεξαρτησία Ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να υποβάλλει έκθεση σε υψηλό επίπεδο διοίκησης εντός του οργανισμού προκειμένου να ανταποκριθεί στις ευθύνες του.

1110.A1- Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να είναι ελεύθερη από κάθε παρέμβαση κατά τον προσδιορισμό του πλαισίου του εσωτερικού ελέγχου, κατά την εκτέλεση των εργασιών και κατά την κοινοποίηση των αποτελεσμάτων.

1120 – Ατομική Αντικειμενικότητα Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να τηρούν μιααπροκατάληπτη, αμερόληπτη στάση και να αποφεύγουν συγκρούσεις συμφερόντων.

1130 – Παρεμπόδιση Ανεξαρτησίας ή Αντικειμενικότητας Σε κάθε περίπτωση που παρεμποδίζεται η αντικειμενική ή ανεξάρτητη πληροφόρηση πρέπει να παρέχεται ειδοποίηση στα κατάλληλα μέρη. Αυτό καθορίζεται από τη φύση του κωλύματος.

1130.A1 – Κατά την αξιολόγηση της τρέχουσας λειτουργίας του οργανισμού, ένας εσωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να αποφεύγει την αξιολόγηση προηγούμενων εργασιών που εκτέλεσε. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι δείχνει έλλειψη αντικειμενικότητας όταν ο ελεγκτής παρέχει υπηρεσίες διασφάλισης για μια δραστηριότητα που πραγματοποίησε πέρυσι.

1130.A2 – Οι υπηρεσίες διαβεβαίωσης για λειτουργίες για τις οποίες είναι υπεύθυνος ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου, πρέπει να εποπτεύονται από κάποιον εκτός της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου.

1130.C1 – Οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να παρέχουν συμβουλευτικές υπηρεσίες σχετικά με λειτουργίες για τις οποίες ήταν υπεύθυνοι κατά το παρελθόν.

1130.C2- Πριν αποδεχτεί συμβουλευτική εργασία από έναν πελάτη, ένας εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να αποκαλύψει οποιαδήποτε πιθανή σύγκρουση συμφερόντων στον πελάτη.

1200 – Επαγγελματική Επάρκεια και Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια Τα έργα πρέπει να εκτελούνται με επαγγελματική επάρκεια και δέουσα επαγγελματική επιμέλεια.

1210 – Επαγγελματική Επάρκεια Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να διαθέτουν ορισμένες ικανότητες προκειμένου να εκπληρώσουν σωστά τις εργασίες τους. Αυτές οι ικανότητες πρέπει να αποκτηθούν ή να διδαχθούν από την υπόλοιπη ομάδα εσωτερικού ελέγχου.

1210.A1 – Εάν το προσωπικό εσωτερικού ελέγχου ενός οργανισμού δεν διαθέτει τις απαραίτητες γνώσεις, τεχνογνωσία ή ικανότητες, χρειάζεται πρόσθετη υποστήριξη από τον διευθύνοντα σύμβουλο ελέγχου.

1210.A2 – Ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να έχει τη γνώση να αναγνωρίζει σημάδια απάτης προκειμένου να εκτελέσει το ρόλο του. Δεν πρέπει να αναμένεται από αυτούς να ερευνούν και να εντοπίζουν απάτες όπως ένα άτομο του οποίου η κύρια ευθύνη είναι αυτή η εργασία.

1210.A3 – Ως μέρος των καθηκόντων τους, όλοι οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να κατανοούν τα συστήματα κινδύνου και ελέγχου για τα πληροφοριακά συστήματα και την τεχνολογία που χρησιμοποιούν. Πρέπει επίσης να γνωρίζουν καλά τις βασικές τεχνικές ελέγχου που χρησιμοποιούν μεθόδους που βασίζονται στην τεχνολογία. Ωστόσο, δεν είναι υποχρεωτικό για κάθε εσωτερικό ελεγκτή να έχει προηγμένη τεχνογνωσία στα συστήματα ελέγχου που χρησιμοποιούν μόνο μεθόδους ελέγχου συστημάτων πληροφοριών.

1210.C1- Προκειμένου να ολοκληρωθεί σωστά ένα συμβουλευτικό έργο, μια ομάδα ελέγχου πρέπει να είναι κατάλληλα εξοπλισμένη με την απαραίτητη γνώση και τεχνογνωσία. Εάν αυτό δεν συμβεί, δεν θα πρέπει να αναλαμβάνονται έργα διαβούλευσης, καθώς ένα στέλεχος θα πρέπει να αναζητά πρόσθετες συμβουλές από ένα ικανό ελεγκτικό προσωπικό.

1220- Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να εφαρμόζουν την επιμέλεια και τις δεξιότητες ενός εύλογα συνετού και ικανού εσωτερικού ελεγκτή. Η δέουσα επαγγελματική επιμέλεια δεν υπονοεί το αλάθητο.

1220.A1- Ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να εφαρμόζει δέουσα επαγγελματική επιμέλεια λαμβάνοντας υπόψη: - Την έκταση των εργασιών που απαιτείται για να επιτευχθούν οι αντικειμενικοί σκοποί του έργου.

- Τη σχετική πολυπλοκότητα, ουσιαστικότητα ή σημαντικότητα θεμάτων στα οποία θα εφαρμοστούν υπηρεσίες διαβεβαίωσης.

- Την επάρκεια και αποτελεσματικότητα των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και διακυβέρνησης.

- Την πιθανότητα σημαντικών λαθών, παρατυπιών ή μη συμμόρφωσης.

- Το κόστος για την παροχή διαβεβαίωσης σε σχέση με τα πιθανά οφέλη.

1220.A2 – Εφαρμόζοντας δέουσα επαγγελματική επιμέλεια, ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να εξετάζει τη δυνατότητα χρήσης ειδικών μηχανογραφικών ελεγκτικών εργαλείων (C.A.A.Ts) και άλλων τεχνικών ανάλυσης δεδομένων.

1220.A3- Ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να βρίσκεται σε επαγρύπνηση αναφορικά με σημαντικούς κινδύνους που ενδέχεται να επηρεάσουν τους αντικειμενικούς σκοπούς, τις λειτουργίες ή τους πόρους. Ωστόσο, οι διαδικασίες διαβεβαίωσης από μόνες τους, ακόμα και εάν επιτελούνται με τη δέουσα επαγγελματική επιμέλεια, δεν εγγυώνται τον εντοπισμό όλων των σημαντικών κινδύνων.

1220.C1- Ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να επιδεικνύει τη δέουσα επαγγελματική επιμέλεια κατά την διάρκεια συμβουλευτικών έργων, λαμβάνοντας υπόψη:

- Τις ανάγκες και προσδοκίες των πελατών, συμπεριλαμβανομένων και θεμάτων όπως η φύση, ο χρόνος και η κοινοποίηση των αποτελεσμάτων του έργου.

- Τη σχετική πολυπλοκότητα και έκταση των εργασιών που απαιτούνται προκειμένου να επιτευχθούν οι αντικειμενικοί σκοποί του έργου.

- Το κόστος του συμβουλευτικού έργου σε σχέση με τα πιθανά οφέλη.



1230 – Συνεχής Επαγγελματική Επιμόρφωσης Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να βελτιώνουν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις λοιπές ικανότητές τους μέσω συνεχούς επαγγελματικής επιμόρφωσης.

1300 – Πρόγραμμα Διασφάλισης και Βελτίωσης Ποιότητας Οι ειδικοί εσωτερικού ελέγχου είναι υπεύθυνοι για τη διατήρηση ενός προγράμματος διασφάλισης ποιότητας και βελτίωσης. Αυτό το πρόγραμμα πρέπει να δημιουργείται και να ενημερώνεται συνεχώς από τον επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου. Πρέπει να καλύπτει όλες τις πτυχές της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου και να περιλαμβάνει συνεχή παρακολούθηση από το προσωπικό εσωτερικού ελέγχου. Αυτό το πρόγραμμα θα πρέπει να διασφαλίζει ότι οι λειτουργίες εσωτερικού ελέγχου προσθέτουν αξία στον οργανισμό και βελτιώνουν τις λειτουργίες τους. Θα πρέπει επίσης να βοηθά τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου να διατηρήσει τη συμμόρφωση με τα οργανωτικά πρότυπα και τους κώδικες δεοντολογίας.

1310 – Αξιολογήσεις Προγράμματος Ποιότητας Οι εσωτερικοί έλεγχοι θα πρέπει να περιλαμβάνουν τόσο εσωτερική όσο και εξωτερική αξιολόγηση του προγράμματος ποιότητας. Θα πρέπει να χρησιμοποιούν μια καθορισμένη διαδικασία για να παρακολουθούν και να αξιολογούν την αποτελεσματικότητα του προγράμματος.

1311 – Εσωτερικές Αξιολογήσεις Οι εσωτερικές αξιολογήσεις θα πρέπει να περιλαμβάνουν:

- Διαρκείς επισκοπήσεις της απόδοσης της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, και Περιοδικές επισκοπήσεις διενεργούμενες είτε με αυτο-αξιολόγηση είτε από άτομα εντός του οργανισμού που έχουν γνώση των πρακτικών εσωτερικού ελέγχου και των Προτύπων.

1312 – Εξωτερικές Αξιολογήσεις Το συμβούλιο θα πρέπει να συζητήσει την ανάγκη για πολλαπλές εξωτερικές επιθεωρήσεις με τη βοήθεια ενός πιστοποιημένου, ανεξάρτητου ελεγκτή ή ομάδας. Θα πρέπει επίσης να λαμβάνουν υπόψη την εμπειρία του αξιολογητή και το μέγεθος, την πολυπλοκότητα και τον κλάδο του οργανισμού όταν επιλέγουν έναν αξιολογητή ή ομάδα. Επιπλέον, θα πρέπει να συζητούν τις συγκρούσεις συμφερόντων με τη βοήθεια του διευθύνοντος συμβούλου ελέγχου του οργανισμού. Κάθε πέντε χρόνια, τουλάχιστον μία ανεξάρτητη επανεξέταση εκτός του οργανισμού είναι απαραίτητη για τη διατήρηση της εγκυρότητας.

1320 – Υποβολή αναφοράς για το Πρόγραμμα Ποιότητας Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να γνωστοποιεί τα αποτελέσματα των εξωτερικών αξιολογήσεων στο συμβούλιο.

1330 – Χρήση της φράσης «Διενεργήθηκε Σύμφωνα με τα Πρότυπα» Για να περάσουν σωστά τις αξιολογήσεις του προγράμματος βελτίωσης της ποιότητας, ένας εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να αποδείξει ότι η λειτουργία ελέγχου του συμμορφώνεται με τα Πρότυπα Επαγγελματικής Πρακτικής Εσωτερικού Ελέγχου. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί αναφέροντας ότι οι λειτουργίες τους διεξήχθησαν σύμφωνα με τα

πρότυπα όταν έδειξαν τη συμμόρφωση με το πρόγραμμα.

1340 – Αποκάλυψη της μη – Συμμόρφωσης Οι εσωτερικοί ελεγκτές με τον Κώδικα και τα Πρότυπα πρέπει να είναι απολύτως αμερόληπτοι στις εκθέσεις τους.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, μπορεί να μην επιτευχθεί πλήρης συμμόρφωση με τη δεοντολογία. Όταν συμβεί αυτό, το προσωπικό του εσωτερικού ελεγκτή πρέπει να ενημερώσει τη διοίκηση και το συμβούλιο για την απόφασή τους. Αυτό είναι ζωτικής σημασίας για τη διατήρηση της ακεραιότητας της διαδικασίας ελέγχου.

2000 – Διαχείριση της Λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να διευθύνει αποτελεσματικά τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου έτσι ώστε να εξασφαλίζει ότι η λειτουργία προσθέτει αξία στον οργανισμό.

2010 – Σχεδιασμός Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να καταρτίζει σχέδιο ελέγχων με βάση την εκτίμηση κινδύνων, με σκοπό να προσδιορίσει τις προτεραιότητες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με τους σκοπούς του οργανισμού.

2010.A1 – Το σχέδιο έργων της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου πρέπει να βασίζεται στην εκτίμηση των κινδύνων, η οποία πρέπει να διενεργείται τουλάχιστον μια φορά τον χρόνο. Η συμβολή της ανώτερης διοίκησης και του συμβουλίου πρέπει να ληφθεί υπόψη σε αυτή την διαδικασία.

2010. C1 – Τα συμβουλευτικά έργα που προτείνονται στον διευθύνοντα σύμβουλο ελέγχου θα πρέπει να βελτιώνουν τη διαχείριση κινδύνου, να προσθέτουν αξία και να βελτιώνουν τις λειτουργίες. Αυτά τα έργα πρέπει να αποτελούν μέρος του σχεδίου έργου όταν εξετάζονται οι προτάσεις διαβούλευσης.

2020 – Κοινοποίηση και Έγκριση Προκειμένου να ενημερώσει το διοικητικό συμβούλιο και τα ανώτερα στελέχη σχετικά με τα σχέδια ελέγχου και τις σχετικές απαιτήσεις πόρων, ο διευθύνων σύμβουλος ελέγχου της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου πρέπει να ζητήσει έγκριση και από τα δύο μέρη πριν προβεί σε οποιοσδήποτε σημαντικές αλλαγές. Επιπλέον, αυτό το άτομο πρέπει να βεβαιωθεί ότι γνωστοποιούνται τυχόν περιορισμοί πόρων, ώστε να μπορούν να γίνουν περαιτέρω προσαρμογές.

2030 Διαχείριση Πόρων Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να εξασφαλίζει ότι οι πόροι του εσωτερικού ελέγχου είναι κατάλληλοι, επαρκείς και αξιοποιούνται αποτελεσματικά ώστε να επιτυγχάνεται το εγκεκριμένο σχέδιο.

2040 – Πολιτικές και Διαδικασίες Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να καταρτίζει πολιτικές και διαδικασίες για να καθοδηγεί τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου.

2050 – Συντονισμός Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να μοιράζεται πληροφορίες και να

συντονίζει τις δραστηριότητες με άλλους εσωτερικούς και εξωτερικούς παροχείς σχετικών υπηρεσιών διαβεβαίωσης και συμβουλευτικών υπηρεσιών έτσι ώστε να εξασφαλίζει την κατάλληλη κάλυψη και να ελαχιστοποιεί την επανάληψη των εργασιών.

2060 – Υποβολή Αναφοράς στο Συμβούλιο και στην Ανώτερη Διοίκηση Περιοδικά, ο διευθύνων σύμβουλος ελέγχου πρέπει να παρέχει εκθέσεις στο διοικητικό συμβούλιο και τα ανώτερα στελέχη σχετικά με το σκοπό, τη διαδικασία, τις ευθύνες και την απόδοση του προγράμματος εσωτερικού ελέγχου τους. Αυτές οι εκθέσεις πρέπει επίσης να περιλαμβάνουν πληροφορίες σχετικά με σημαντικούς κινδύνους για την αποτελεσματικότητα του προγράμματος, καθώς και τυχόν ζητήματα με την εταιρική διακυβέρνηση, τα συστήματα ελέγχου ή άλλα θέματα που ζητούνται από το διοικητικό συμβούλιο ή τα ανώτερα στελέχη. 2100 – Φύση των Εργασιών Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να διεξάγει εκτιμήσεις και να συμβάλλει στη βελτίωση των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και των διαδικασιών διακυβέρνησης, υιοθετώντας μια συστηματική και συνεπή προσέγγιση.

2110 – Διαχείριση Κινδύνων Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να βοηθά τον οργανισμό, αναγνωρίζοντας και εκτιμώντας σημαντικές εκθέσεις σε κινδύνους και συνεισφέροντας σημαντικές εκθέσεις σε κινδύνους και συνεισφέροντας στην βελτίωση των συστημάτων διαχείρισης κινδύνων και συστημάτων εσωτερικού ελέγχου.

2110.A1 – Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να παρακολουθεί και να αξιολογεί την αποτελεσματικότητα του συστήματος διαχείρισης κινδύνων του οργανισμού.

2110.A2 – Με βάση τα αποτελέσματα της εκτίμησης κινδύνων, η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αξιολογεί την επάρκεια και την αποτελεσματικότητα των ελέγχων που περιλαμβάνουν τα συστήματα διακυβέρνησης και λειτουργιών και τα πληροφοριακά συστήματα του οργανισμού. Η παραπάνω διαδικασία πρέπει να περιλαμβάνει:

- Την αξιοπιστία και ακεραιότητα της χρηματοοικονομικής και λειτουργικής πληροφόρησης.
- Την αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των λειτουργιών.
- Την διασφάλιση των περιουσιακών στοιχείων.
- Την συμμόρφωση με νόμους, κανονισμούς και συμβάσεις.

2110.C1 – Κατά την διάρκεια των συμβουλευτικών έργων, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αντιμετωπίζουν τον κίνδυνο που συνδέεται με τους αντικειμενικούς σκοπούς του έργου και να επαγρυπνούν για την ύπαρξη άλλων σημαντικών κινδύνων.

2110.C2 – Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να ενσωματώνουν στη διαδικασία αναγνώρισης και εκτίμησης σημαντικών κινδύνων στους οποίους εκτίθεται ο οργανισμός, γνώσεις σχετικές με κινδύνους, οι οποίες έχουν αποκτηθεί από συμβουλευτικά έργα.

2120 – Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να βοηθά τον οργανισμό να διατηρεί αποτελεσματικά συστήματα εσωτερικού ελέγχου, αξιολογώντας την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητά τους και προωθώντας τη διαρκή βελτίωση.

2120.A1 – Με βάση τα αποτελέσματα της εκτίμησης κινδύνων, η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αξιολογεί την επάρκεια και την αποτελεσματικότητα των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου που περιλαμβάνουν τα συστήματα διακυβέρνησης και λειτουργιών και τα πληροφοριακά συστήματα του οργανισμού. Η παραπάνω διαδικασία πρέπει να περιλαμβάνει:

- Την αξιοπιστία και ακεραιότητα της χρηματοοικονομικής και λειτουργικής πληροφόρησης.
- Την αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των λειτουργιών.
- Τη διασφάλιση των περιουσιακών στοιχείων.
- Την συμμόρφωση με τους νόμους, κανονισμούς και συμβάσεις.

2120.A2 – Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να εξακριβώνουν κατά πόσο λειτουργικοί και προγραμματικοί σκοποί και αντικειμενικοί σκοποί έχουν τεθεί και συνάδουν με αυτούς του οργανισμού.

2120.A3 – Η επανεξέταση των λειτουργιών και των προγραμμάτων διασφαλίζει ότι επιτυγχάνουν τα επιθυμητά αποτελέσματα με καθορισμένους στόχους και στόχους. Αυτή η διαδικασία επικυρώνει ότι η λειτουργία και το πρόγραμμα εφαρμόζονται σωστά.

2120.A4 – Απαιτούνται σημαντικά κριτήρια για τη δημιουργία ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Αυτά τα κριτήρια πρέπει να εφαρμόζονται από τη διοίκηση για να καθοριστεί εάν οι στόχοι έχουν επιτευχθεί και εάν είναι σε καλό δρόμο με τους στόχους. Κατά την αξιολόγηση των οικονομικών καταστάσεων μιας εταιρείας, ο ελεγκτής θα πρέπει να χρησιμοποιεί τα αναφερόμενα κριτήρια. Εάν αυτά τα κριτήρια είναι ανεπαρκή, τότε θα πρέπει να δημιουργηθούν πρόσθετα κριτήρια με τη βοήθεια της διοίκησης.

2120.C1 – Οι σύμβουλοι πρέπει να ενημερώνουν τους εσωτερικούς ελεγκτές για τυχόν αδύναμα σημεία στα συστήματα ελέγχου τους. Αυτό συμβαίνει επειδή τα έργα συμβουλευτικής συχνά εστιάζουν στη βελτίωση των συνολικών συστημάτων ελέγχου ενός συγκεκριμένου θέματος.

2120.C2 – Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αξιοποιούν στη διαδικασία αναγνώρισης και εκτίμησης

σημαντικών κινδύνων στους οποίους εκτίθεται ο οργανισμός, γνώσεις σχετικές με συστήματα εσωτερικού ελέγχου που αποκτήθηκαν από συμβουλευτικά έργα.

2130 – Διακυβέρνηση Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αξιολογεί και να υποβάλλει κατάλληλες εισηγήσεις για την βελτίωση της διαδικασίας διακυβέρνησης που σκοπό έχει την επίτευξη των παρακάτω αντικειμενικών σκοπών:

- Προώθηση των κατάλληλων ηθικών αρχών και αξιών μέσα στον οργανισμό.
- Διασφάλιση της αποτελεσματικής διαχείρισης της οργανωσιακής απόδοσης και λογοδοσίας.
- Αποτελεσματική κοινοποίηση πληροφοριών σχετικά με τους κινδύνους και τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου στους αρμόδιους μέσα στον οργανισμό.
- Αποτελεσματικό συντονισμό των δραστηριοτήτων και κοινοποίηση πληροφοριών μεταξύ των μελών του συμβουλίου, των εξωτερικών και εσωτερικών ελεγκτών και της διοίκησης.

2130.A1 – Προκειμένου να διαπιστωθεί εάν τα προγράμματα και οι δραστηριότητες του οργανισμού είναι σύμφωνα με τα καθιερωμένα ηθικά πρότυπα, η ομάδα εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αξιολογήσει το σχεδιασμό, την εφαρμογή και την αποτελεσματικότητα κάθε στόχου.

2130.C1- Οι αντικειμενικοί σκοποί των συμβουλευτικών έργων πρέπει να συμφωνούν με τις συνολικές αξίες και τους σκοπούς του οργανισμού.

2200 – Σχεδιασμός Έργου Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αναπτύσσουν και να καταγράφουν ένα σχέδιο για κάθε έργο, στο οποίο να συμπεριλαμβάνουν το πλαίσιο, τους αντικειμενικούς σκοπούς, τον συγχρονισμό και την κατανομή των πόρων.

2201 – Παράγοντες Σχεδιασμού Κατά την διαδικασία του σχεδιασμού του έργου, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τους:

- Τους αντικειμενικούς σκοπούς της δραστηριότητας που επισκοπείται και τα μέσα με τα οποία η δραστηριότητα ελέγχει την απόδοση της και επίτευξη αυτών των αντικειμενικών σκοπών.
- Τους σημαντικούς κινδύνους που απειλούν την δραστηριότητα, τους αντικειμενικούς σκοπούς, τους πόρους, τις λειτουργίες της και τα μέσα με τα οποία η ενδεχόμενη επίδραση και/η πιθανότητα των κινδύνων διατηρείται σε ένα αποδεκτό επίπεδο.
- Την επάρκεια και την αποτελεσματικότητα της διαχείρισης κινδύνων και των συστημάτων ελέγχου της δραστηριότητας, σε σύγκριση με ένα σχετικό πλαίσιο ή μοντέλο ελέγχων.
- Τις ευκαιρίες για να γίνουν σημαντικές βελτιώσεις στη διαχείριση κινδύνων και στα συστήματα

ελέγχου της δραστηριότητας.

2201. A1 – Μια επισκόπηση του αντικειμένου ενός έργου θα πρέπει να τεκμηριώνεται ως μέρος μιας συμφωνίας μεταξύ των ελεγκτών και των ενδιαφερομένων μερών του έργου. Αυτό περιλαμβάνει πληροφορίες για το πλαίσιο και τις ευθύνες κάθε μέρους καθώς και τυχόν προσδοκίες ή περιορισμούς.

2201.C1 – Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αποσαφηνίζουν με τους πελάτες του συμβουλευτικού έργου, τους αντικειμενικούς σκοπούς, το πλαίσιο, τις αντίστοιχες αρμοδιότητες, καθώς και άλλες προσδοκίες των πελατών. Για σημαντικά έργα αυτή η αποσαφήνιση πρέπει να τεκμηριώνεται.

2210. Αντικειμενικοί Σκοποί Έργου Για κάθε έργο πρέπει να καθορίζονται αντικειμενικοί σκοποί.

2210.A1 - Πριν από τη διεξαγωγή της δικής τους έρευνας, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει πρώτα να εξετάσουν τους κινδύνους που ενέχει το υπό εξέταση έργο. Τα συμπεράσματα αυτής της αξιολόγησης θα πρέπει να χρησιμοποιηθούν ως βάση για τους γενικούς στόχους του έργου.

2210.A2 – Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να λαμβάνουν υπόψη την πιθανότητα για σημαντικά λάθη, παρατυπίες, μη-συμμόρφωση και άλλα είδη έκθεσης σε κινδύνους όταν αναπτύσσουν τους αντικειμενικούς σκοπούς του έργου.

2210.C1 – Οι αντικειμενικοί σκοποί των συμβουλευτικών έργων πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τους κινδύνους, τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου και τις διαδικασίες διακυβέρνησης στο βαθμό που συμφωνήθηκε με τον πελάτη.

2220 – Πλαίσιο έργου Το καθορισμένο πλαίσιο του έργου πρέπει να είναι επαρκές ώστε να ικανοποιεί τους αντικειμενικούς σκοπούς του έργου.

2220.A1 – Εκτός από τα όρια του έργου, τα περιουσιακά στοιχεία τρίτων — συμπεριλαμβανομένων των συστημάτων, του προσωπικού και των φυσικών περιουσιακών στοιχείων — πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τον καθορισμό του μεγέθους του έργου. 2220.A2 – Οι σύμβουλοι πρέπει να ακολουθούν συγκεκριμένες οδηγίες για την αναφορά της συμβουλευτικής τους εργασίας. Η ενημέρωση των πελατών σχετικά με την εργασία και τις προσδοκίες είναι μια απαίτηση που πρέπει να εκπληρώνεται γραπτώς. Επιπλέον, οι πελάτες πρέπει να συμφωνούν προφορικά με τους στόχους, το πεδίο εφαρμογής και άλλα στοιχεία του συμβουλευτικού έργου.

2220.C1 – Οι σύμβουλοι πρέπει να συζητούν διεξοδικά με τον πελάτη τυχόν ανησυχίες που έχουν σχετικά με το εύρος του έργου. Εάν οι εσωτερικοί ελεγκτές πιστεύουν ότι το πεδίο εφαρμογής του έργου είναι πολύ στενό, θα πρέπει να μοιραστούν αυτήν την ανησυχία με τον πελάτη. Στη συνέχεια, ο πελάτης μπορεί να αποφασίσει εάν το έργο θα συνεχιστεί ή όχι.

2230-Κατανομή Πόρων του Έργου Το σχέδιο εργασίας πρέπει να εγκριθεί πριν από την έναρξη των εργασιών

και όλες οι προσαρμογές πρέπει να εγκριθούν έγκαιρα. Σχέδιο Εργασίας Έργου Ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να αναπτύξει ένα σχέδιο εργασίας που θα επιτύχει τους στόχους του έργου. Αυτά τα σχέδια εργασίας πρέπει να τεκμηριώνονται.

2240 – Πρόγραμμα Εργασιών Έργου Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αναπτύσσουν τέτοια προγράμματα εργασιών ώστε να επιτυγχάνονται οι αντικειμενικοί σκοποί του έργου. Αυτά τα προγράμματα εργασιών πρέπει να καταγράφονται.

2240.A1- Τα προγράμματα εργασιών πρέπει να καθορίζουν τις διαδικασίες για την αναγνώριση, ανάλυση, αξιολόγηση και καταγραφή των πληροφοριών κατά την διάρκεια του έργου. Το πρόγραμμα εργασιών πρέπει να εγκριθεί πριν την έναρξη των εργασιών και όλες οι αναπροσαρμογές πρέπει να εγκριθούν έγκαιρα.

2240.C1 – Τα προγράμματα εργασιών των συμβουλευτικών έργων μπορεί να ποικίλλουν ως προς τη μορφή και το περιεχόμενο ανάλογα με τη φύση του έργου.

2300- Διεξαγωγή του έργου Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αναγνωρίζουν, να αναλύουν, να αξιολογούν, και να καταγράφουν επαρκείς πληροφορίες έτσι ώστε να επιτύχουν τους αντικειμενικούς σκοπούς του έργου.

2310 – Εντοπισμός Πληροφοριών Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να εντοπίζουν επαρκείς, αξιόπιστες, σχετικές και χρήσιμες πληροφορίες έτσι ώστε να επιτύχουν τους αντικειμενικούς σκοπούς του έργου.

2320 – Ανάλυση και Αξιολόγηση Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να βασίζονται τα συμπεράσματα και τα αποτελέσματα των έργων σε κατάλληλες αναλύσεις και αξιολογήσεις.

2330 – Καταγραφή Πληροφοριών Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να καταγράφουν τις σχετικές πληροφορίες για την υποστήριξη των συμπερασμάτων και των αποτελεσμάτων των έργων.

2330.A1 – Τα τρίτα μέρη πρέπει να έχουν εγκριθεί από τον επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου και/ή τον διευθύνοντα σύμβουλο ελέγχου πριν από την προβολή των αρχείων που σχετίζονται με το έργο. Θα πρέπει επίσης να ζητείται η γνώμη του νομικού συμβούλου και της ανώτερης διοίκησης όταν χρειάζεται.

2330.A2 – Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αναπτύξει τις προϋποθέσεις διατήρησης των αρχείων των έργων. Οι προϋποθέσεις διατήρησης πρέπει να είναι σύμφωνες με τις οδηγίες του οργανισμού και με σχετικές εποπτικές ή άλλες απαιτήσεις.

2330.C1 – Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να δημιουργήσει πολιτικές για τη φύλαξη και τη διατήρηση των αρχείων του έργου. Αυτές οι πολιτικές πρέπει να συμμορφώνονται με τυχόν κυβερνητικούς κανονισμούς ή οδηγίες, καθώς και με τις εσωτερικές πολιτικές της εταιρείας.

2340- Εποπτεία Έργων Τα έργα θα πρέπει να εποπτεύονται με κατάλληλο τρόπο, έτσι ώστε να εξασφαλίζεται η επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών τους, η διασφάλιση της ποιότητας τους και η βελτίωση του προσωπικού.

2400- Κοινοποίηση αποτελεσμάτων Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να κοινοποιούν τα αποτελέσματα των έργων.

2410 – Κριτήρια Κοινοποιήσεων Στις κοινοποιήσεις πρέπει να περιλαμβάνονται οι αντικειμενικοί σκοποί και το πλαίσιο εργασιών, καθώς και τα σχετικά συμπεράσματα, οι εισηγήσεις και τα σχέδια δράσης.

2410.A1 – Η τελική κοινοποίηση των αποτελεσμάτων του έργου πρέπει, όπου χρειάζεται, να περιλαμβάνει και τη συνολική γνώμη ή/και τα συμπεράσματα του εσωτερικού ελεγκτή.

2410.A2 – Οι εσωτερικοί ελεγκτές συνιστάται να αναγνωρίζουν την ικανοποιητική απόδοση στις κοινοποιήσεις του έργου.

2410.A3 – Οποιαδήποτε τρίτα μέρη λάβουν αποτελέσματα πρέπει να συμφωνήσουν με τους όρους κοινής χρήσης δεδομένων πριν από την ολοκλήρωση του έργου. Αυτό περιλαμβάνει περιορισμούς σχετικά με το πώς μπορούν να χρησιμοποιήσουν τα δεδομένα και εάν μπορούν να τα μοιραστούν.

2410.C1 – Η κοινοποίηση της προόδου και των αποτελεσμάτων των συμβουλευτικών έργων ποικίλλει σε μορφή και περιεχόμενο ανάλογα με την φύση του έργου και τις ανάγκες του πελάτη.

2420-Ποιότητα των Κοινοποιήσεων Οι κοινοποιήσεις πρέπει να είναι ακριβείς, αντικειμενικές, ξεκάθαρες, περιεκτικές, εποικοδομητικές, ολοκληρωμένες και έγκαιρες.

2421 – Οι λανθασμένες πληροφορίες πρέπει να διορθώνονται κατά την τελική επικοινωνία. Αυτό πρέπει να γίνει από τον διευθύνοντα σύμβουλο ελέγχου, ο οποίος θα πρέπει να ενημερώσει όλους τους παραλήπτες για το αρχικό μήνυμα.

2430-Αποκάλυψη μη συμμόρφωσης Έργου με τα Πρότυπα Όταν η μη συμμόρφωση με τα Πρότυπα επηρεάζει ένα συγκεκριμένο έργο, η κοινοποίηση των αποτελεσμάτων πρέπει να αποκαλύπτει:

- Τα Πρότυπα με τα οποία δεν προέκυψε πλήρης συμμόρφωση,
- Τους λόγους της μη συμμόρφωσης, και
- Την επίδραση της μη συμμόρφωσης στο έργο.

2440 – Διάδοση Αποτελεσμάτων Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιεί τα



αποτελέσματα στα κατάλληλα όργανα.

2440.A1- Στα τελικά αποτελέσματα ενός ελέγχου πρέπει να δοθεί η δέουσα σημασία από εκείνους που μπορούν να το διασφαλίσουν. Αυτή είναι η δουλειά του διευθύνοντος συμβούλου ελέγχου.

2440.A2 – Εάν οι νομικές, θεσμικές ή εποπτικές ρυθμίσεις δεν επιβάλλουν κάτι διαφορετικό, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πριν εκδώσει τα αποτελέσματα σε τρίτους εκτός του οργανισμού, πρέπει:

- Να αξιολογεί τον ενδεχόμενο κίνδυνο για τον οργανισμό.
- Να διαβουλεύεται αρμοδίως με την ανώτερη διοίκηση και / ή το νομικό σύμβουλο.
- Να ελέγχει τη διάδοση των αποτελεσμάτων, περιορίζοντας τη χρήση τους.

2440.C1 – Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου είναι υπεύθυνος να κοινοποιεί τα τελικά αποτελέσματα των συμβουλευτικών έργων στους πελάτες.

2440.C2 – Οι σύμβουλοι θα πρέπει να αναφέρουν στο Διοικητικό Συμβούλιο οποιοσδήποτε ανησυχίες σχετικά με τη διαχείριση κινδύνου, τους εσωτερικούς ελέγχους ή τη διακυβέρνηση, όταν είναι σχετικές. Οι σύμβουλοι θα πρέπει επίσης να επικοινωνήσουν με την ανώτερη διοίκηση εάν αυτά τα ζητήματα είναι σημαντικά.

2500 – Παρακολούθηση Προόδου Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να καθιερώσει καινα διατηρεί ένα σύστημα παρακολούθησης της διάθεσης των αποτελεσμάτων που κοινοποιούνται στη διοίκηση.

2500.A1- Η ανώτατη διοίκηση πρέπει να αποδειξεί ότι κατανοεί τους κινδύνους από τη μη ανάληψη δράσης με τη δημιουργία μιας διαδικασίας αναθεώρησης από τον διευθύνοντα σύμβουλο ελέγχου.

2500.C1 – Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να παρακολουθεί τη διάθεση των αποτελεσμάτων των συμβουλευτικών έργων στο βαθμό που έχει συμφωνηθεί με τον πελάτη.

2600 – Επίλυση Αποδοχής κινδύνων από τη Διοίκηση Η ανώτατη διοίκηση θα πρέπει να συναντηθεί με τον διευθύνοντα σύμβουλο ελέγχου όταν ο τελευταίος πιστεύει ότι ο οργανισμός αντιμετωπίζει αυξημένο επίπεδο κινδύνου που δεν μπορεί να αντιμετωπίσει. Αυτό συμβαίνει επειδή ο Διευθύνων Σύμβουλος πρέπει να συζητήσει αυτό το θέμα με τα ανώτερα στελέχη πριν από τη συμμετοχή του διοικητικού συμβουλίου, εάν δεν επιτευχθεί λύση.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Καζαντζής, Χ. (2006), <<Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος – Μια συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων>>, Εκδόσεις BUSINESS Plus A.E.

Καραμάνης Κωνσταντίνος (2008), Σύγχρονη Ελεγκτική – Θεωρία και πρακτική συμφωνία με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, Εκδόσεις Ο.Π.Α. ( Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών)

Θ. Παπαδάτου, Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος Α.Ε., 2η έκδ., 2005, Εκδόσεις Σάκουλα, Θεσσαλονίκη  
Άγγελος Α. Τσακλάγκανος, (1997), Βασικές αρχές του μάρκετινγκ, Αφοί Κυριακίδη Εκδόσεις Α.Ε.

Ν. Δήμου, (2000), Ψηφιακή Ζωή – Ανταπόκριση από τον κόσμο της νέας τεχνολογίας, Εκδόσεις Opera

Π. Παπαστάθης, (2003), Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος και η πρακτική εφαρμογή του, Εκδόσεις Ο.Π.Α.Π, Αθήνα

Π. Παπαστάθης, (2014), Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Audit) και η Πρακτική Εφαρμογή του, αναθεωρημένη έκδοση, Εκδόσεις Ο.Π.Α.Π, Αθήνα

OECD, (2018), Προοπτικές επιστήμης, τεχνολογίας και καινοτομίας

Λουμιώτης Βασίλειος Ι, (2015), Πρακτικά θέματα εφαρμοσμένης ελεγκτικής των επιχειρήσεων :με βάση τα διεθνή πρότυπα ελέγχου, Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Σ.Ο.Ε.Λ.

T Asare - Διεθνές Περιοδικό για την Κυβερνητική Οικονομική, (2009), Εσωτερικός έλεγχος στον δημόσιο τομέα: Προώθηση της χρηστής διακυβέρνησης και βελτίωση των επιδόσεων

H Haron, A Chambers, R Ramsi, I Ismail - Περιοδικό ελέγχου διευθυντών, (2004), Η εξάρτηση των εξωτερικών ελεγκτών από τους εσωτερικούς ελεγκτές

Zahid A. (2014), Ρόλος του μάρκετινγκ κοινωνικών μέσων για την ενίσχυση του CRM και της πιστότητας των εμπορικών σημάτων όσον αφορά την πρόθεση αγοράς

- Παππάς Α. (1999), Εισαγωγή στην ελεγκτική, Το οικονομικό, Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα
- Χ Νεγκάκης, (2013), - Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου, Εκδόσεις Διπλογραφία
- Ε. Μπατσινίλα, (2012), Σύγχρονη λογιστική, Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και με αναφορά κατά θέμα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Σταμούλης Α.Ε.
- Βελέντζας, Καρτάλης και Μπρώνη, (2013), Ελεγκτική και Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, ΙuS, Θεσσαλονίκη 2013
- JJ Cook, GM Winkle – (1976), Instructor's manual auditing. Philosophy and Technique, Houghton Mifflin, 2<sup>η</sup> έκδοση
- M Dittenhofer - Διοικητικό περιοδικό ελέγχου, (2001), Αποτελεσματικότητα εσωτερικού ελέγχου: επέκταση των σημερινών μεθόδων
- G Pop-Eleches – (2008), Από την οικονομική κρίση στη μεταρρύθμιση, Πανεπιστημιακός Τύπος του Πρίνστον
- Α. Φλιτούρης – (2005), Η γαλλική πολιτιστική παρουσία στην Ελλάδα τη δεκαετία του 1940, Ιστορ. 14, σελ. 151-177.

## **ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ**

[Νόμος 2190/1920 - "Περί Ανωνύμων Εταιρειών", όπως κωδικοποιήθηκε σε ενιαίο κείμενο με το Βασιλικό Διάταγμα 174/1963 | Νομοθεσία | Lawspot](#)

[Νόμος 3016/2002 \(17/5/2002\)-Για την εταιρική διακυβέρνηση, θέματα μισθολογίου και άλλες διατάξεις... - Online Τράπεζα - e-forologia - Φορολογική, Λογιστική και Εργατική Ενημέρωση](#)

[ΝΟΜΟΣ 3429/2005 \(Κωδικοποιημένος\) - ΦΕΚ Α 314/27.12.2005 \(kodiko.gr\) Κώδικας](#)

[Συμπεριφοράς & Δεοντολογίας hiiia.gr](#)

[Pages - Code of Ethics \(theiia.org\)](#)

[Βασικές αρχές σύγχρονης δημοτικής διοίκησης - Ota News Άμεση και Έγκυρη Ενημέρωση , Χρηστάκης Μιχάλης](#)

